



Université d'Oran 2

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

THESE

En vue de l'obtention du diplôme de Doctorat en science
En Sciences Economiques

*L'impact de la nouvelle stratégie du contrôle
fiscal sur la répression de la fraude en
Algérie*

Présentée et soutenue publiquement par :

Mr. BLAHA Brahim

Devant le jury composé de :

Mr. SALEM Abdelaziz	Professeur	Université d'Oran 2	Président
Mr. SENOUCI Benabbou	Professeur	Ecole Supérieure d'Economie d'Oran	Rapporteur
Mr. LAHLOU Cherif	Professeur	Université d'Oran 2	Examinateur
Mr. BENHABIB Abderrezzak	Professeur	Université de Tlemcen	Examinateur
Mr. BENICHOU Moufak	Maitre de conférences 'A'	Université d'Oran 2	Examinateur
M ^{me} . ARGILLOS Amel	Maitre de conférences 'A'	Ecole Supérieure d'Economie d'Oran	Examinatrice

2022/2023

Dédicaces

A la source de mon existence, mes chers parents

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

A mes chères enfants


A mes frères et mes sœurs et leurs enfants


A tous ceux a qui je tiens


Je dédie ce modeste travail.


Brahim

Remerciements

 *Nous devons remercier ALLAH le tout puissant et le miséricordieux pour la volonté et le courage qu'il nous a donné pour l'achèvement de ce travail.*

 *Nous tenons à exprimer nos remerciements à notre encadreur, Pr. SENOUCI Benabbou, pour son aide, ses conseils et assistance tout au long de la concrétisation de ce mémoire.*

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

 *Nous tenons à remercier tous les enseignants et tout le personnel de l'Université d'Oran 2, Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des sciences de Gestion, qui ont contribué au bon déroulement de notre formation et à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce travail, soit par leur soutien moral ou matériel.*

ملخص :

يقدم هذا البحث طريقة تجعل من الممكن قياس جزء من مدى الغش الضريبي، هذا الانتهاك لقانون الضرائب الذي لا يمكن تحليله بشكل مستقل عن إجراءات الرقابة في إدارة الضرائب الجزائرية، المنشأة للتأكد من صدق التصريحات ، و / أو استرداد المبالغ المستحقة ؛ غش الضريبي الممارس من طرف الشركات.

يتضح من هذا أنه لا توجد طرق جيدة لفهم وشرح هذه الظاهرة التي لا يزال من الصعب تحديدها كمياً. نعتقد أن استخدام البيانات من الإدارة الجبائية واعد لمحاولة قياس مداها وإلقاء بعض الضوء على التهرب الضريبي في الجزائر ، وهو جزء مهم ومسيطر عليه من عائدات الضرائب العادية.

الكلمات المفتاحية : الغش الضريبي ، التدقيق الجبائي الخارجي ، التدقيق المحاسبي ، التدقيق المتعمق للوضع الجبائي العام ، التدقيق نقطي للمحاسبة ، الرقابة على الوثائق والمستندات، تعديل الجبائي ، الإيرادات الجبائية العادية للدولة.

Résumé :

Cette recherche présente une méthode qui permet de mesurer une partie de l'ampleur de la fraude fiscale, cette transgression de la loi fiscale ne peut être analysée indépendamment des procédures de contrôle de l'administration fiscale algérienne établies pour s'assurer de la sincérité des déclarations, et/ou recouvrer les sommes dues ; une fraude fiscale pratiquait par les entreprises.

Il ressort de cela qu'il n'existe pas de bonnes méthodes permettant d'appréhender et d'expliquer ce phénomène qui reste difficile à quantifier, nous pensons que le recours aux données de l'administration fiscale est prometteur pour essayer de mesurer l'ampleur et donner un certain éclairage sur la fraude fiscale en Algérie, une part non négligeable, maîtrisée des recettes fiscales ordinaires.

Mots clefs : fraude fiscale, contrôle fiscal externe, vérification de comptabilité, vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, vérification ponctuelle de comptabilité, contrôle sur pièce, redressement fiscal, recettes fiscales ordinaires de l'État.

Abstract:

This research reviews a method to measure part of the extent of tax fraud, this transgression of the tax law, which cannot be analyzed independently of the control procedures of the Algerian tax administration established to ensure the sincerity of the declarations, and/or recover the sums owed; tax fraud was practiced by companies.

Whatever it is that there are no good methods to apprehend and explain this phenomenon, which remains difficult to quantify, we believe that the use of data from the tax administration is promising to try to measure the scale and give some light on tax fraud in Algeria. A significant share, mastered of ordinary tax revenues.

Key words: tax fraud, external control tax, accounting control, control over income, specific accounting control, control on part, tax reassessments, the ordinary tax revenues of the State.

Table des matières

Dédicaces	
Remerciements	
Liste des abréviations	
Résumé	
Table des matières	
Liste des tableaux	
Liste des figures	
Liste des abréviations	
Introduction	01
Partie I : Etat de l'art	08
Chapitre I: Aspect théorique de l'incivisme et de la fraude fiscale	08
1. Impôts et incivisme fiscal.....	08
1.1. Ancrage théorique :.....	08
1.2. Bref aperçus historique de l'impôt	12
1.3. Évolution de l'impôt dans les pays en développement	14
1.4. Modernisation du système fiscal.....	16
1.5. L'Optimisation fiscale	17
1.6. Les dimensions du civisme fiscal.....	18
1.6.1. Civisme de ponctualité.....	18
1.6.2. Civisme de déclaration d'existence.....	19
1.6.3. Civisme d'exactitude de la déclaration.....	19
1.6.4. Civisme de paiement.....	20
1.7 Les différentes attitudes des contribuables devant l'impôt.....	20
1.7.1. Les contribuables favorables à l'impôt.....	20
1.7.1.1. L'impôt et les autres moyens utilisés par l'Etat.....	20
1.7.1.2. L'impôt et la maîtrise du développement.....	20
1.7.2. Les contribuables hostiles à l'impôt.....	21
1.7.2.1. Des injustices résultent de la structure même de la fiscalité	21
1.7.2.2. L'impôt provoque des effets régressifs	21
2. Manifestation de l'incivisme fiscal	22
2. 1. L'évasion fiscale.....	23
2.1.1. Définition de l'évasion fiscale.....	24
2.1.2. L'évasion fiscale dans le monde.....	25
2.1.3. Evasion et fraude fiscale.....	26

2.1.4. L'évasion fiscale en Algérie.....	26
2.2. Le secteur informel.....	26
2.2.1. Définition du secteur informel.....	27
2.2.2. Définition du Bureau International du Travail (BIT).....	28
2.2.3. La résolution du 28 Janvier 1993 de la 15 ^{ème} Conférence Internationale des Statisticiens du Travail (CIST).....	28
2.2.4. Le secteur informel dans le monde.....	29
2.2.5. Le secteur informel en Algérie.....	29
2.2.6- Economie souterraine et Fraude :	30
2.3. Fraude fiscale	30
2.3.1. La fraude fiscale, un concept difficile à cerner.....	31
2.3.2. La fraude fiscale en Algérie.....	31
2.3.3. Définition de la fraude fiscale.....	32
2.3.4. Eléments de la fraude fiscale.....	35
2.3.4.1. L'élément matériel.....	35
2.3.4.2. L'élément intentionnel.....	38
2.3.4.3. L'élément légal.....	39
2.3.5. Les différentes formes de la fraude fiscale.....	41
2.3.5.1. La fraude simple et la fraude caractérisée.....	41
2.3.5.2. La fraude licite et la fraude illicite.....	44
2.3.5.3. La fraude nationale et la fraude internationale.....	45
3. Mesurer la fraude fiscale ; les méthodes.....	49
3.1. Méthodes direct.....	50
3.1.1. Les méthodes globales.....	50
3.1.1.1 La comptabilité nationale.....	50
3.1.1.2. Les extrapolations à partir des données des redressements fiscaux.....	51
3.1.1.3. Les amnisties fiscales.....	53
3.1.1.4. Les enquêtes spécifiques.....	54
3.2. Les méthodes indirectes.....	56
3.2.1. L'approche monétaire.....	56
3.2.2. L'approche de la variable latente.....	57
Chapitre 02 : Manifestations, causes et conséquences de la fraude fiscale.....	59
1. Manifestations de la fraude fiscale (les moyens de la fraude).....	59
1.1 La dissimulation comptable.....	59
1.1.1 La diminution des recettes (l'affectation des produits).....	59
1.1.2 la dissimulation matérielle.....	61

1.1.3	La dissimulation juridique.....	62
2.	Les formes de manifestation de la fraude fiscale.....	63
2.1	La fraude traditionnelle de l'impôt.....	63
2.2	La fraude modernisée de l'impôt.....	67
2.1.1	Importation sur procuration du registre de commerce.....	68
2.1.2	Distribution de bénéfiques dissimulés (prestations appréciables en argent), créance en restitution et inexactitude des comptes.....	68
2.1.3	Falsification des documents pour bénéficier des remboursements ou d'imputation d'impôts.....	70
2.1.4	Les minorations des achats.....	70
2.1.5	Comptabilité arrangée.....	71
3.	Les causes de la fraude fiscale.....	72
4.	Les conséquences de la fraude fiscale.....	93
4.1	Les conséquences morales et sociales.....	94
4.2	Les conséquences budgétaires	95
4.3	Les conséquences économiques	96
 Partie 02 : La part de la fraude maîtrisée à travers le contrôle fiscal en Algérie.....		107
Chapitre 03 : Contrôle fiscal et recettes publiques de l'Etat.....		108
1.	Notion du contrôle fiscal.....	99
2.	Rôle et finalités du contrôle fiscal.....	100
2.1	Finalités du contrôle fiscal.....	100
2.1.1	La finalité dissuasive.....	101
2.1.2	La finalité budgétaire.....	101
2.1.3	La finalité répressive.....	102
2.1.4	Le choix entre les finalités du contrôle n'est pas toujours évident	103
2.1.5	La politique de contrôle doit concilier des finalités divergentes	104
2.1.6	Une couverture du tissu fiscal qui tend à privilégier les enjeux budgétaires.....	105
2.2	Rôle du contrôle fiscal.....	106
3.	Les différentes formes de contrôle fiscal.....	108
3.1	Le contrôle en cabinet : (contrôle de bureau).....	108
3.1.1	Le contrôle formel.....	108
3.1.2.	Le contrôle sur pièces.....	109
3.2	Le contrôle sur place : (contrôle approfondie).....	113
3.2.1	La vérification de comptabilité.....	113
3.2.2	La vérification ponctuelle de comptabilité.....	114

3.2.3	La distinction entre la vérification ponctuelle et les autres formes de contrôle.....	116
3.2.4	Portée et déroulement de la vérification.....	116
3.2.5	Les résultats dégagés par la vérification..	121
3.2.6	Les droits des contribuables subissant un contrôle sur place	124
3.2.7	La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE).....	128
4.	L'organisation du contrôle fiscal.....	130
4.1	Les structures à compétences nationale.....	130
4.1.1	La direction des recherches et vérification DRV.....	130
4.1.2	La direction des grandes entreprises (DGE)	133
4.2	Les structures à compétence locale :	135
4.2.1	Les centres des impôts (CDI)	135
4.2.2	La sous-direction du contrôle fiscale.....	137
5.	Présentation des concepts budgétaires.....	139
5.1	Définition du budget	140
5.2	Les caractéristiques du budget de l'état.....	140
5.3	Les phases d'élaboration du budget.....	141
5.4	Le contenu du budget général de l'Etat.....	142
5.4.1	La structure des recettes publiques.....	142
5.4.2	L'évaluation des recettes.....	143
5.4.3	La structure des dépenses publiques.....	144

Chapitre 04 : L'Orientation stratégique du contrôle fiscal en matière de lutte contre la fraude en Algérie 147

1.1.	Le fisc algérien se modernise :	147
1.2	Les instruments juridiques d'interventions dévolus aux services fiscaux en matière de recherche de l'information.....	159
1.2.1.	Le recensement périodique des contribuables, des activités et de biens immobiliers.....	148
1.2.2.	Droit de communication	151
1.2.3.	Le droit d'enquête.....	153
1.2.4.	Le droit de visite.....	154
1.3.	La stratégie en matière de programmation pour la lutte contre la fraude fiscale.....	155
1.4.	Le déploiement de l'outil de suivi et de pilotage du contrôle fiscal externe.....	157
1.5.	Fichier national des fraudeurs.....	158
1.6.	Le recours à l'assistance administrative internationale dans le cadre de l'échange de renseignements.....	159
1.7.	Adaptation et renforcement des moyens humains.....	161
1.8.	La flagrance fiscale un instrument de contrôle pour de meilleurs résultats.....	161
1.8.1.	Définition.....	162
1.8.2.	Les cas de délit de Flagrance Fiscale.....	162
1.8.3.	Les objectifs de la procédure de Flagrance Fiscale.....	162

1.8.4. Les conséquences de la procédure de Flagrance Fiscale.....	163
1.8.5. Les amendes appliquées à la flagrance fiscale.....	163
1.9. Evolution : Aperçu sur le projet de mise en place système d'information.....	164
1.10. Action intersectorielles : activités des brigades Mixtes de Contrôle, Impôts-Douanes-Commerce.....	165
1.11. Impôt forfaitaire unique (IFU)	166
2.1 Étude et analyse des résultats du contrôle fiscal	167
2.1.1 Les moyens humains affectés au contrôle fiscal externe	167
2.1.2 Nombre d'affaires vérifiées : Contrôle Fiscal Externe.....	169
2.1.3 Résultat par les différents types de contrôle	173
2.2 Évolution des droits nets rappelés à l'issue du contrôle sur pièces.....	174
2.3 Les résultats des différents contrôles fiscaux	175
2.4 La part des redressements par rapport aux recettes fiscales ordinaires.....	179
3 .Remèdes et recommandations proposer pour lutter contre la fraude et l'amélioration du civisme fiscal en Algérie.....	180
Conclusion	206
Bibliographie.....	210

Liste des tableaux

Tableau 1 : Nombre de vérificateurs (2007-2012)

Tableau 2 : Nombre de dossiers vérifiés et redressements en Contrôle Fiscal Externe CFE en milliard de DA (2007-2013)

Tableau 3 : La part des redressements par rapport aux recettes fiscales ordinaires (2007-2013)

Liste des figures

Figure 1 : *Nombre de vérificateurs (2007-2012)*

Figure 2 : *Nombre de dossiers vérifiés en Contrôle Fiscal Externe CFE (2007-2013)*

Figure 3 : *Montant des redressements (2007-2013) en Milliards de DA*

Figure 4 : *Les résultats des différents contrôles fiscaux (2007-2013) : en Milliard de DA*

Figure 5 : *Total redressements/Recettes fiscales Ordinaires (2007-2013) : en Milliard de DA*

Liste des abréviations

ANDI : Agence Nationale de Développement de l'Investissement

ANGEM : Agence Nationale de Gestion du Micro Crédit

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

CDI : Centre des impôts

CFE : Contrôle fiscal externe

CIDTA : Code des impôts directs et taxes oassimilées

CNAC : Caisse Nationale Assurance Chômage

CNRC : Centre national du registre de commerce

CPF : Code des procédures fiscales

CPI : Centre de proximité des impôts

CRIF : Commission Régionale des Infractions de Fraude

CSP : Contrôle sur pièces

DGE : Direction des grandes entreprises

DGI : Direction générale des impôts

DGT : Direction Générale du Trésor

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

DIW : Direction des impôts de wilaya

DRI : Direction régionale des impôts

DRPC : Direction des Relations Publiques et de la Communication

DRV: Direction des recherches et vérifications

FICOBA : Fichier des comptes bancaires

FNF : Fichier national des fraudeurs

IBS : Impôt sur le bénéfice de la société

IFU : Impôt forfaitaire unique

IGF : Inspection Générale des Finances

IRG : Impôt sur le revenu global

IRS : Internal Revenue Service

IR : impôt sur le revenu

IS : impôt sur les sociétés

LF : Loi de finance

LFC : Loi de finance complémentaire

NIF: Numéro d'identification fiscal

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

OCDE : L'Organisation de coopération et de développement économiques

PIB : Produit Intérieur Brute

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

SDCF: Sous-direction du contrôle fiscal

SDRPI : Sous-Direction des Relations Publiques et de l'Information

SRV : Services de la recherche et vérification

SRRV : Services Régionale de Recherches et Vérifications

TAP : Taxe sur l'activité professionnelle

TCA : Taxe sur chiffre d'affaire

TCMP : Taxpayer Compliance Measurement Program

TTC : Tous taxes comprises

TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

VASFE : Vérification approfondi de la situation fiscale d'ensemble

VC : Vérification de la comptabilité

VP : Vérification ponctuelle

Introduction :

Pour qu'un État puisse survivre et subsister, il est bien plus difficile qu'il n'y paraît à première vue. En effet, l'État doit s'assurer que tous ceux qui remplissent les conditions requises paient l'impôt¹ qui est un acte de puissance publique². C'est la meilleure façon de rendre le système fiscal efficace et, par conséquent, de couvrir le budget national. La plupart des pays en développement, en particulier les nations africaines, font face à des déséquilibres budgétaires importants³ qui sont à l'origine d'une forte contrainte pour l'offre des biens publics⁴.

Sans ressource, l'État ne peut assumer aucune des obligations qui lui sont confiées, pour construire, former, ériger et façonner une nation moderne, contemporaine et démocratique qui assure et maintient l'ordre, l'éducation, la santé, la justice... etc.⁵, l'une des principales prérogatives et fonctions des États nations.

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

¹ De Crouy Chanel (E), Philosophie de l'impôt, penser le droit, 2006. La notion d'impôt est cernée par différentes théories résultantes de différentes définitions.

² Pour Ebrill et Bodin (2001) la souveraineté est représentative de la puissance absolue et indivisible qui permet d'imposer des lois à tous sans le consentement de quiconque. Cependant, ce principe ne peut en aucun cas par principe empiéter sur un droit naturel tel que le droit de propriété, et ce indépendamment de la volonté du souverain. Ce dernier affirme même qu'il « n'est en la puissance du Prince du monde de lever impôt à son plaisir sur le peuple, non plus que le bien d'autrui » Rép. I 8. Ebrill, L. P., Keen, M., Bodin, J. P., & Summers, V. P. (2001). *The modern VAT*. International Monetary Fund. Voir aussi Hume, D. (2001). Du contrat primitif. *Essais moraux, politiques et littéraires et autres essais*, Paris, Puf. Hume ne considère pas la légitimation de l'impôt comme une limitation, il soutient qu'un impôt non consenti peut être légitime, l'impôt est en effet une ressource ordinaire de l'Etat (modernisation de l'utilisation et de la définition de l'impôt). Chez lui il y a une absence d'assiette naturelle de l'impôt, il est un artifice ayant pour but la stimulation de l'industrie et un remède à la conversion collective.

³ Ghura, M. D. (1998). *Tax revenue in Sub-Saharan Africa: Effects of economic policies and corruption*. International Monetary Fund. Voir aussi Chambas, G. (2005). Afrique au sud du sahara. *Afrique contemporaine*, (1), 133-163.

⁴ Attila, G., Chambas, G., & Combes, J. L. (2009). Corruption et mobilisation des recettes publiques: une analyse économétrique. *Recherches Economiques De Louvain/Louvain Economic Review*, 75(2), 229-268.

⁵ Leroy, M. (2009). La sociologie fiscale. Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes. *Sociologos. Revue de l'association française de sociologie*, (4). Voir aussi ; Et Leroy, M. (2010). *L'impôt, l'État et la société: la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*. Economica.

Les citoyens sont rattachés à leur société qui les gouverne par l'impôt qui est la pierre angulaire de la relation qui les lie. La société a évolué à travers ses institutions politiques, économiques, juridiques et sociales et s'est liée fortement à l'impôt¹.

Actuellement, dans les pays développés le citoyen est soucieux des finalités de ses contributions fiscales et de l'affectation de l'argent public², car il se considère comme un client, plus qu'un contribuable, l'impôt est perçu par ce dernier comme le prix d'un service rendu par l'État qui en bénéficie plutôt que comme un acte de solidarité voire comme un devoir envers la société³.

Le civisme peut être défini comme un devoir social qui a pour soubassement le respect des lois et règlements en vigueur dans un État où le citoyen a une conscience parfaite de ses droits, mais aussi de ses devoirs envers la société dans laquelle il évolue au quotidien pour que l'intérêt général prime sur l'intérêt individuel. Malheureusement, certains contribuables ont un comportement incivique est alors tentés d'éviter le paiement des impôts dus et ainsi répartir leur charge d'imposition sur les autres citoyens augmentant ainsi la pression fiscale qu'ils subissent en diminuant l'assiette fiscale⁴.

Nous avons limité notre étude sur la fraude fiscale aux entreprises⁵ qui ont subi un contrôle fiscal en excluant du champ de notre analyse la fraude sociale, économique souterraine... etc.

La résistance à l'impôt est un phénomène ancien, l'histoire le démontre à travers les révoltes fiscales et les batailles intellectuelles, politiques et sociales comme celle de la population française de 1789 qui s'est traduite par des conflits, des accords et des compromis⁶ qui l'ont rendu possible à travers le temps, pour que les citoyens acceptent de ce fait la valeur et la répartition de l'impôt.

¹ Bouvier, M. (2014). Un système fiscal français en mutation. *Après-demain*, (1), 3-5.

² Bouvier, M. (2002). Mutations des finances publiques et crise du pouvoir politique?. *Revue française de finances publiques*, (79), 241-258.

³ Bouvier, M., Esclassan, M. C., & Lassale, J. P. (2013). *Finances publiques*. LGDJ. 12^e ed. Paris : LGDJ. ;

⁴ Delalande, N. (2014). Le retour des révoltes fiscales?. *Pouvoirs*, (4), 15-25.

⁵ Contribuables soumis au régime du réel est régis par l'Instruction Générale N° 001 MF/DGI/DG/07 du 09 janvier 2007 relative à l'Impôt Forfaitaire Unique. <https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/circulaires/instruction%20IFU.pdf> consulté le 03 novembre 2018
<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/component/content/article?id=166:regimes-d-imposition> consulté le 03 novembre 2018

Le champ d'application du régime du réel : le régime du réel est applicable de plein droit aux :

– Personnes morales relevant de l'IBS ;

– Personnes physiques relevant de l'IRG dans la catégorie du Bénéfice Industriel et Commercial

Dont le chiffre d'affaires dépasse 30 000 000 DA ;

⁶ Malia, M., & Bury, L. (2008). La France, 1789-1799. Hors collection, 239-286.

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

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

Les autorités fiscales ont l'obligation de défendre les intérêts de l'État, du trésor et de lutter contre la fraude sous toutes ses formes pour procurer à l'État et aux collectivités publiques les ressources indispensables à l'accomplissement de leurs tâches et pour préserver les principes constitutionnels de « l'égalité de tous devant l'impôt »¹ et celui de « la concurrence loyale »².

L'administration fiscale par l'autorité que lui confère la loi, prélève l'impôt par voie de contrainte obligatoire³ sans contrepartie directe pour contribuer aux charges de l'État et lui permettre de réguler la vie économique, et sociale, etc.... , car même le contribuable ne peut savoir précisément l'utilisation directe de ces fonds auxquels il a contribué.

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

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

¹ Spire, A. (2009). L'inégalité devant l'impôt. *Revue d'histoire moderne contemporaine*, (2), 164-187.

² Pharo, P. (2005). L'éthique de la concurrence. *Revue internationale des sciences sociales*, (3), 489-499.

³ Selon Argon. L : « *Histoire de vocabulaire fiscal* », thèse, paris LGDI 2000, P 215 : L'intérêt suscité par cette notion de prélèvement obligatoire vient d'un débat de nature à la fois politique et économique entre libéraux et interventionnistes autour de la notion de la pression fiscale et plus généralement autour de la place de l'Etat dans l'économie.

dispositions de la loi de finances et loi de finances complémentaire, ce qui implique que la technique fiscale est en perpétuelle mutation.

De ce système déclaratif découle l'opportunité de fraude, le contribuable essaie de profiter de cet avantage informationnel en minimisant ses déclarations et ainsi réaliser une économie d'impôt.

Parmi les pouvoirs dont dispose l'administration fiscale, en vertu de la loi, le pouvoir légal de contrôle¹ qui est la contrepartie d'un système essentiellement déclaratif. Ce pouvoir de contrôle traduit concrètement le principe de l'équité et cela en défendant l'intérêt des contribuables honnêtes, car il assure une égale concurrence entre les contribuables² par une juste répartition des charges fiscales et ainsi cherche à améliorer le civisme fiscal en limitant les contraintes qui pèsent sur les contribuables et en privilégiant les dispositifs de conciliation³.

La fraude fiscale est un phénomène complexe qui inquiète les gouvernements qui ont comme objectif la collecte des ressources à travers les impôts. Ceci implique une confrontation de certains contribuables et de l'État⁴. Ce phénomène inhérent au financement des charges de l'État, qui est dans l'incapacité d'instaurer une contribution volontaire des contribuables de l'impôt. De plus, ce comportement incivique modifie le poids relatif de l'imposition à la charge de chaque contribuable, selon deux critères d'opportunité et d'habileté, contraignent l'équité horizontale, mais aussi l'équité verticale du prélèvement et interviennent à ce titre dans la réflexion sur le système fiscal optimal⁵.

Du point de vue juridique la fraude fiscale est un délit⁶ qui a la spécificité de s'exercer contre l'État comme souveraineté absolue, cet État qui a le pouvoir à travers son administration fiscale de promulguer des lois et d'aller sur la base de l'application des taux d'assiettes, organiser le recouvrement et opérer le contrôle. Ce qui fait d'elle une cible de poids et peu ordinaire de contribuables fraudeurs.

¹ Le droit de contrôle est régi par l'article 18 du (CPF) Code des Procédures Fiscales algérien.

² Spire, A. (2009). L'inégalité devant l'impôt. *Revue d'histoire moderne contemporaine*, (2), 164-187. OP.CIT

³ Spire, A. (2014). Fraude fiscale: une régulation à deux vitesses. *Revue Projet*, (4), 23-30.

⁴ Salin, P. (2014). Contre l'impôt. *Pouvoirs*, (4), 47-56.

⁵ Koleva, K., & Monnier, J. M. (2009). La représentation de l'impôt dans l'analyse économique de l'impôt et dans l'économie des dispositifs fiscaux. *Revue économique*, 60(1), 33-57.

⁶ Article 303 du (CID) Code des Impôts Directs algériens, base juridique Article 28 journal officiel n 86 - .41 éme année – 2002

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

Les gouvernements à travers la lutte contre la fraude fiscale essaient de collecter les ressources fiscales convenablement pour couvrir ces différentes dépenses publiques qui sont à sa charge et minimiser le manque à gagner qu'engendre ce comportement incivique. Aussi ils essaient de faire une répartition équitable du fardeau et de la charge fiscale d'une façon juste et déchargent les honnêtes contribuables¹. La fraude fiscale rend la collecte de l'impôt inefficace et fait apparaître les lacunes du contrôle exercé par les pouvoirs publics sur les entreprises ce qui nous fait interroger sur les causes et la nature du problème.

Un point capital qu'on peut dégager de ces observations. L'analyse du phénomène de la fraude fiscale ne peut être faite séparément des procédures de contrôle fiscal accomplies par l'administration fiscale pour confirmer la justesse des déclarations faites par les contribuables. L'interaction de cette dernière avec les montants de redressements établis par l'administration fiscale suite à un contrôle a posteriori justifie notre insistance sur ce point.

La fraude fiscale est liée et dépend directement du système d'imposition, et aussi des sanctions qui exposent les contribuables, elle implique en même temps un ajustement des mesures fiscales instaurées pour la combattre. La fraude fiscale pousse ses acteurs à développer des manœuvres contraires, chacun combattant les efforts de l'autre un comportement vu comme un choc entre eux déployant des stratégies opposées pour atteindre des objectifs contradictoires. Les uns en faveur du contribuable fraudeur et les autres en faveur de l'administration fiscale. Cette objection des finalités justifie la tendance que prend l'arsenal répressif de l'administration fiscale contemporain de l'État algérien.

Comparer à des pays développés comme les pays de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), et les États-Unis d'Amérique, les recherches économiques sur la fraude fiscale en Algérie demeurent assez pauvres. Les pertes fiscales se rapportant à la fraude fiscale que subit l'État algérien sont considérables, un fait permanent qu'on ne peut ignorer, qui est actuellement plus important qu'hier et moins que demain.

¹ Spire, A. (2009). L'inégalité devant l'impôt. *Revue d'histoire moderne contemporaine*, (2), 164-187.

Il existe plusieurs méthodes pour donner une estimation approximative de la fraude fiscale, mais le plus important est une lutte efficace qui n'est pas le cas aujourd'hui. Avec une volonté politique, et des moyens humains, matériels et juridiques, l'informatisation des données fiscales et sociales, les échanges d'informations inter administration et entre pays, ce combat peut être fructueux¹.

Nous allons essayer tout au long de ce travail de rappeler les contributions clés à ce sujet, nous allons essayer de proposer ainsi une étude sur la fraude fiscale en adoptant une analyse basée sur les coûts des pertes des recettes fiscales ordinaires² plus significatives à l'analyse économique. Alors, la fraude fiscale dans sa définition la plus large englobe tout à la fois : la fraude stricto sensu, l'évasion fiscale, une part dans le secteur non organisé... De plus et face à l'ampleur du champ d'études, nous concentrons notre étude sur la fraude fiscale des entreprises excluant par-là même le problème des fraudes sociales et l'économie souterraine ou (secteur non organisé)... etc.

Et essayer de démontrer que la stratégie du contrôle fiscal reste le moyen le plus efficace et le plus efficient pour pousser le contribuable à déclarer son vrai revenu et faire des déclarations justes. Une stratégie comme réponse de l'État à travers son administration fiscale, son arsenal juridique et réglementaire et son armée de vérificateurs. Surtout en période de crise que connaît l'État algérien avec la récession des prix des hydrocarbures. La question principale que l'on se pose :

Qu'elle est l'impact de la nouvelle stratégie du contrôle fiscal sur l'ampleur de la fraude maîtrisée en Algérie ?

Nous proposons deux hypothèses :

- La nouvelle stratégie du contrôle fiscal a eu un impact positif sur la répression de la fraude fiscale ;
- La nouvelle stratégie du contrôle fiscal n'a eu aucun impact sur la répression de la fraude fiscale.

Notre travail se décline en quatre chapitres, en premier nous aborderont les fondements théoriques à travers la revue de littérature de l'étude de la fraude fiscale mise en place et l'organisation administrative du contrôle fiscal. Après, nous présenterons dans le

¹ « Il est évident que la fraude peut trouver un terrain favorable pour son expansion devant l'absence ou l'insuffisance des moyens humains et matériels mis à la disposition de l'administration fiscale pour cerner, collecter et contrôler l'impôt » Revue mutation, mensuelle la CNC, n° 7, mars 94.p.38.

² Produit Intérieur Brute (PIB.HH) hors recettes fiscales des hydrocarbures = Recettes fiscales ordinaires de l'État algérien.

chapitre quatre certaines données administratives concernant le contrôle de l'administration fiscale des déclarations des contribuables entreprises et les montants de redressements y afférents comme moyens de lutte contre la fraude. Nous présentons ensuite les résultats de l'analyse qui permet d'illustrer sa part maîtrisée à travers le contrôle fiscal dans les recettes fiscales ordinaires, ainsi que des remèdes et recommandations. Enfin, on termine le travail par une conclusion générale.

Partie 01 :

Etat de l'art

de la fraude fiscale

Chapitre 01 :

**Aspect théorique et
pratique de
l'incivisme et
de la fraude fiscale**

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

Le civisme («civis» en latin) a été défini comme « une expression qui désigne précisément le lien social qui, par-dessus tous les rapports particuliers et tous les groupements partiels, rattache tous les membres de la nation à un corps unique de société politique»¹. Le civisme exige des citoyens un comportement modèle, un pacte social solide est construit entre les citoyens.

Ainsi « le civisme désigne le respect du citoyen pour la collectivité dans laquelle il vit et de ses conventions, dont notamment sa loi. Ce terme s'applique dans le cadre d'un rapport à l'institution représentant la collectivité : il s'agit donc du respect de la « chose publique » et de l'affirmation personnelle d'une conscience politique. Le civisme implique donc la connaissance de ses droits comme de ses devoirs vis-à-vis de la société»².

Il s'agit en premier lieu de traiter dans cette partie l'aspect théorique de l'incivisme et la fraude fiscale dans le chapitre I et des manifestations, causes et conséquences de la fraude fiscale dans le chapitre II.

Il paraît nécessaire de traiter de l'histoire de l'impôt, de son évolution dans les pays en développement, de la modernisation du système fiscal et en particulier en Algérie, la dimension du civisme fiscal et les différentes attitudes du contribuable à l'égard de l'impôt.

1- Impôts et incivisme fiscal

1.1- Ancrage théorique :

L'appréhension efficace du problème de la fraude fiscale implique de pouvoir apporter des réponses précises à certaines questions. Parmi celles-ci, il est possible de s'interroger sur la nature et les caractéristiques des groupes socio-économiques concernés par la fraude³. En outre, face aux lacunes de la recherche théorique, les questions relatives au rôle du revenu ou

¹ Chevret, C. (2006). *Citoyenneté, civisme, civilité: pour une approche grammairienne des justifications autour de la construction du droit relatif à l'internet en France* (Doctoral dissertation, Lyon 3).

² Maxence, E. (2015). Régis Debray, *La République expliquée à ma fille*. Publications Pimido.

³ Bazart, C. (2002). Les comportements de fraude fiscale. Le face à face contribuables—administration fiscale. *Revue française d'économie*, 16(4), 171-212.

de la pression fiscale¹ se doivent d'être précisées. Cet enchevêtrement de questions converge en fait vers une seule et même interrogation qui porte sur les modalités d'amélioration de la politique coercitive de l'administration, c'est essentiellement sur ce point que les études économétriques vont apporter des perfectionnements.

Plusieurs études économétriques sur la fraude ont testé les conclusions et les résultats produits par la recherche théorique à travers l'utilisation de données fournies par l'administration fiscale, l'objet de ces différentes études revêt un caractère qui touche divers pays.

Aux États-Unis, on se basant sur des données fiscales fournies par le « Revenue Department Data » Groves² s'est focalisé sur les facteurs qui peuvent influencer l'individu lors de la déclaration de son revenu, et Schwartz et Orleans³ ont effectué une étude axée sur l'impact de divers types de sanctions dont certaines à visées morales sur la régularité en matière fiscale. En Norvège Mork⁴ a fait l'étude de la différence qui s'établit entre le revenu imposable et le revenu finalement déclaré aux autorités fiscales.

L'apport d'Allingham et Sandmo⁵ a permis lui aussi de dégager certains points essentiels, le premier point est que le comportement diffère du contribuable est dû à la différence de répugnance (aversion) du risque⁶. Le deuxième point est qu'un certain nombre d'informations sur le système fiscal est nécessaire pour qu'un contribuable évalue les gains et les coûts qui vont s'associer au comportement de fraude. Ces deux auteurs ont conclu qu'augmenter la probabilité d'occurrence d'une vérification, réduite sans ambiguïté, la fraude fiscale.

Au début des années 70 une analyse a été effectuée par Clotfelter⁷ sur des données constituées par l'IRS (Internal Revenue Service), cette analyse était dégagée des résultats du TCMP (Taxpayer Compliance Measurement Program) qui ont été communiquées aux

¹ Artus, P., Bozio, A., & García-Peñalosa, C. (2013). Fiscalité des revenus du capital. *Notes du conseil danalyse economique*, (9), 1-12.

² Groves, H. M. (1958). Empirical studies of income-tax compliance. *National Tax Journal*, 11(4), 291-301.

³ Schwartz, R. D., & Orleans, S. (1967). On legal sanctions. *The University of Chicago Law Review*, 34(2), 274-300.

⁴ Mork, K. A. (1975). Income tax evasion: some empirical evidence. *Public Finance= Finances publiques*, 30(1), 70-76.

⁵ Allingham, M.G. and Sandmo, A., 1972. Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of public economics*, 1 (3-4), pp.323-338.

⁶ L'aversion du risqué des fraudeurs est decisive pour certain auteurs comme , G. LACROIX et B. FORTIN, Utility-based estimation of labor supply function in the regular and irregular sectors, *The economic journal*, 1992. Fortin, B., Joubert, N., & Lacroix, G. (2004). Offre de travail au noir en présence de la fiscalité et des contrôles fiscaux. *Economie prevision*, (3), 145-163.

⁷ Clotfelter, C. T. (1983). Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. *The review of economics and statistics*, 363-373.

chercheurs, et qui concernait les actions réelles de l'administration fiscale dont les plus importantes : la part des déclarations vérifiées, le nombre de poursuites engagées ainsi que la gravité des sentences rendues lors des condamnations pour les délits de fraude fiscale. Cette analyse contenait des informations socio-économiques et démographiques qui faisaient d'elles un gisement très significatif pour des études plus poussées sur le comportement frauduleux, ces informations ont été très utiles pour certains auteurs pour la bonne compréhension et l'appréhension des facteurs qui touche la justesse en matière fiscale et des aptitudes des contribuables.

Depuis les études de Vogel¹, Wärneryd et Walerud², on considère désormais les opportunités de fraude comme facteurs qui déterminent l'acte par le contribuable de minimiser ces déclarations fiscales. Klepper et Nagin³ eux aussi dans leur étude ont conclu que selon les groupes l'opportunité de fraude peut changer d'une façon significative. Spicer et Lundstedt⁴, Friedland et autres⁵ et Clotfelter⁶ ont conclu la pertinence que l'âge qui a été introduit comme facteurs importants dans l'analyse et l'explication des dépassements fiscaux. Cette dernière a été suivie d'étude introduisant d'autres facteurs influençant le contribuable à la fraude, c'est celle de Jackson et Milliron⁷ qui a introduit : le sexe, la race, l'éducation, le lieu de naissance et de résidence et enfin l'âge.

Selon Callahan⁸, le gouvernement fédéral a perdu 305 milliards de dollars en 2010 à cause de la fraude fiscale, ce qui représente 24 % du déficit budgétaire de 1 200 milliards de dollars en 2010 et coûte 2 200 dollars supplémentaires à chaque contribuable pour compenser la perte de revenus⁹.

¹ Vogel, J. (1974). Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data. *National Tax Journal*, 27(4), 499-513.

² Wärneryd, K. E., & Walerud, B. (1982). Taxes and economic behavior: Some interview data on tax evasion in Sweden. *Journal of Economic Psychology*, 2(3), 187-211.

³ Klepper, S., & Nagin, D. (1989). The role of tax preparers in tax compliance. *Policy Sciences*, 22(2), 167-194.

⁴ Spicer, M. W., & Lundstedt, S. B. (1976). Understanding tax evasion. *Public Finance= Finances publiques*, 31(2), 295-305.

⁵ Friedland, N., Maital, S., & Rutenberg, A. (1978). A simulation study of income tax evasion. *Journal of public economics*, 10(1), 107-116.

⁶ Clotfelter, C.T., 1983. Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. *The review of economics and statistics*, pp.363-373.

⁷ Jackson, B. R., & Milliron, V. C. (1986). Tax compliance research: Findings, problems, and prospects. *Journal of accounting literature*, 5(1), 125-165.

⁸ Callahan, D. (2011). Tax evasion: The real costs. *Taxes Matter* (April). <https://www.ourfiscalsecurity.org/tax-evasion-real-costs/> consulté le 15 septembre 2017

⁹ Le problème de la fraude fiscale a également été décrit dans le contexte du « déficit fiscal » (c'est-à-dire la différence entre les taxes et les taxes perçues à temps). Internal Revenue Service (IRS, 2006) a estimé le coût annuel de l'écart fiscal aux États-Unis en 2001 à environ 350 milliards de dollars, cet écart provenant en grande partie de la fraude fiscale plutôt que des erreurs. Cebula et Feige (2011) estiment que l'écart fiscal de 2010

Damien de Blic et Lazarus² ont traité de la question du statut de l'argent et de la légitimité des moyens d'en gagner qui oppose « l'échange naturel » et celui basé sur « le gain ». Et ils ont rappelé l'importance de ce clivage dans les sociétés modernes et qui représente des problèmes moraux classiques, surtout celles dominées par le catholicisme.

En posant, l'hypothèse d'une stratégie aléatoire de contrôle Witte et Woodbury³ confirmèrent, dans un premier temps, que les contrôles fiscaux peuvent être d'importants stimulants à l'honnêteté en matière fiscale, ce qui rejoint les résultats théoriques. « Nos résultats suggèrent que des taux de vérification plus élevés peuvent avoir un effet important et salutaire sur la déclaration volontaire ».

La théorie de la taxation optimale, issue de la rupture méthodologique opérée au sein de l'économie financière publique dans les années 1970, recherche une configuration « optimale » du système fiscal. Le cadre d'analyse adopté ignore le caractère coercitif de l'impôt, en considérant les agents économiques, État et redevables, comme totalement bienveillants vis-à-vis de la réglementation fiscale.

Or, Slemrod⁴ montre qu'aucune structure fiscale ne peut être mise en place sans dispositif coercitif de collecte fiscale. Autrement dit, la contrainte fiscale garantit l'effectivité des processus de prélèvements fiscaux. La théorie de la taxation optimale est également incomplète dans le sens où elle omet une autre dimension importante de la collecte fiscale : son caractère coûteux.

Enfin, dans une étude plus récente Lefèbvre et autres⁵ se sont intéressés à la fraude fiscale en Belgique, aux facteurs explicatifs de la fraude fiscale⁶, ils ont essayé d'évaluer l'importance de la fraude fiscale et d'expliquer le comportement des contribuables qui s'y donnent, on se basant sur différentes sources d'information, donnée administrative et enquêtes et ils se sont résolu qu'il est essentiel de lutter contre la fraude fiscale en adoptant une stratégie de contrôle différente pour chaque type d'impôt.

pourrait atteindre 500 milliards de dollars dans leurs articles ; Feige, E. L., & Cebula, R. (2011). America's unreported economy: measuring the size, growth and determinants of income tax evasion in the US.

¹ DeZoort, F. T., Harrison, P. D., & Schnee, E. J. (2012). Tax professionals' responsibility for fraud detection: the effects of engagement type and audit status. *Accounting Horizons*, 26(2), 289-306.

² De Blic, D., & Lazarus, J. (2007). *Sociologie de l'argent* (No. 473, p. 121). Éditions La Découverte.

³ Witte, A. D., & Woodbury, D. F. (1985). The effect of tax laws and tax administration on tax compliance: The case of the US individual income tax. *National Tax Journal*, 1-13.

⁴ Slemrod, J. (1990). Optimal taxation and optimal tax systems. *Journal of Economic Perspectives*, 4(1), 157-178.

⁵ Lefebvre, M., Perelman, S., & Pestieau, P. (2014). La fraude fiscale en Belgique. *Reflets et perspectives de la vie économique*, 53(1), 113-122.

⁶ L'étude de Mathieu Lefèbvre et al (2014) s'intéresse également à la fraude sociale et la différence qu'il peut exister entre les deux types de fraude.

1.2- Bref aperçus historique de l'impôt :

L'impôt est l'un des rouages majeurs de la puissance et de l'indépendance des nations, il est une condition vitale pour l'existence de l'État. C'est l'impôt qui a permis et a assuré aux dirigeants et rois les ressources pour faire face aux menaces et hostilités étrangères.

L'impôt est défini comme « une prestation pécuniaire requise des particuliers¹, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques »² sous forme de monnaie. Autrefois, la monnaie n'avait pas la place actuelle et la puissance publique était d'une autre nature, l'impôt était de même essence qui est la traduction d'une action commune des citoyens sous un cadre institutionnel qui est l'État.

Pour l'armement des soldats et la construction des navires pour la protection des royaumes ou la conquête des terres lors des guerres, le vainqueur exigeait le paiement de l'impôt au vaincu en plus de la répartition des butins de la guerre.

En Europe au moyen âge, les exploitants des terres agricoles offraient une part de leurs récoltes aux propriétaires et protecteurs qui assuraient leur sécurité en contrepartie de cette offrande. Cette part des récoltes est devenue avec le temps l'impôt lorsque le protecteur représentait le roi ou l'église.

Aussi, le répandage d'actes illégitimes en péages, tonlieux³ et droits de douane dont le principe peut être considéré comme la contrainte à payer en échange de l'utilisation des infrastructures de l'État comme les routes, ponts... etc. avec une partie des marchandises.

Saisir la vraie époque de l'apparition de l'impôt est impossible, même avec des considérations de le concevoir sur une nature monétaire, de plus il est très difficile d'identifier avec certitude le moment où la monnaie a été créée et utilisée. En plus, l'impôt s'est manifesté sous d'autres formes : en nature à travers les fournitures agricoles comme le blé, sous la forme d'une prestation ou des matériaux précieux comme le cuivre.

Il est évident que la naissance de l'impôt est apparue avec le développement de la vie en communauté et l'institution des royaumes et des États, et il s'est développé durant les époques et selon les différents besoins des collectivités humaines⁴. Il convient aussi de

¹ On parle dans cette définition de particulier car les personnes morales et physiques n'existaient pas encore dans cette période.

² Jeze, G. : Cours de finances publiques, LGDJ, Paris, (1930), p. 445 et ss. ; V. aussi Leroy — Beaulieu, P, pour qui « l'impôt est la contribution exigée de chaque citoyen pour sa part dans les dépenses du gouvernement », Science des finances, t. I, Alcan, Paris, 1906, p. 131.

³ Droit de péage et de marché, au Moyen Âge, qui se payait pour les places où l'on étalait dans un marché.

⁴ Rubel, M. (1966). Ardant G., Théorie sociologique de l'impôt. *Revue française de sociologie*, 7 (2), 253-254.

remonter dans l'histoire pour avoir une vision de l'ampleur de la fiscalité dans le développement de la société.

L'administration romaine a marqué l'histoire en laissant une empreinte éternelle dans la vie en occident qui a constitué les premiers piliers de l'évolution de la fiscalité¹. Les autres piliers sont venus renforcer ceux qu'ont dressés les Romains après la révolution anglaise du 17^{ème} siècle, Américaine du 18^{ème} et la révolution de Française de 1789, ils se sont basés sur l'impôt monarchique et ont trouvé leur floraison dans la fiscalité contemporaine. Entre ces piliers demeure la féodalité où l'État a éclaté et qui s'est traduite par la provincialisation de la fiscalité².

Avec les siècles les institutions fiscales sont devenues puissantes et se sont renforcées, car elles avaient atteint une maturité suffisante pour se maintenir inchangée.

De nos jours, on ne connaît plus l'impôt en nature, l'impôt a évolué et il est devenu un puissant instrument de la politique économique de l'État, mais autrefois les taxes indirectes étaient appliquées sur la facilité et la productivité, les taxes directes étaient appliquées sur la difficulté et l'équité, mais les techniques de la fiscalité n'ont pas évolué de façon considérable.

L'impôt est une partie intégrante de la vie des citoyens, au niveau de chaque individu en tant que phénomène de la société entière. Cette place qu'occupe l'impôt est due à son évolution à travers le temps, la variation de son poids global, sa répartition qui a entraîné en conséquence des mutations économiques et réactions sociales et politiques³.

Pour que l'impôt soit apprécié à sa juste valeur, les incidences induites doivent être accompagnées d'une redistribution équitable du revenu national, avec une efficacité et efficience dans les dépenses publiques...etc., pour que sa légitimité politique corresponde à sa légitimité économique et qu'il soit un mécanisme réel et effectif de financement de ces dépenses⁴.

¹ La théorie organique de l'impôt : certains philosophes allemands stipule que le développement historique d'un peuple ne peut exister sans institutions d'un système fiscal qui les gèrent. Théorie que l'on retrouve notamment chez Hegel, Tonnies ou Krause.

² Delalande, N. (2011). *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*. Média Diffusion.

³ Systèmes économiques et finances publiques, ch. 6 : Les théories des finances publiques à l'époque moderne, Les origines de l'État moderne en Europe, sous la direction de Bonney, R. Paris, PUF, 1996, p.154. On peut également faire référence à l'article « Economie » écrit par Rousseau dans L'encyclopédie, dans lequel il soutient que « l'institution du Gouvernement n'est légitime que si elle permet de protéger la propriété, véritable fondement du pacte (social).

⁴ Locke, J. (1690). *Traité du gouvernement civil*. Desveaux, an III. , Chap. 5,

1.3- Évolution de l'impôt dans les pays en développement :

Dans les pays en développement, les systèmes fiscaux ont des origines coloniales. Dès le début, les colonies étaient perçues comme des sources de revenus pour les colonisateurs, ces derniers ont été confrontés à hausser les taxes soit à cause de la faible monétisation des économies, soit de l'opposition farouche des populations africaines, en outre la volonté d'exploiter les colonies, et de les utiliser comme source en matières premières pour l'expansion de l'industrie métropolitaine a considérablement encouragé la culture de rente (blé, date, coton, cacao, café, arachide) et l'extraction jusqu'à l'épuisement des mines¹.

Il a été plus qu'aisé de taxer les échanges internationaux (import, export), mais les administrateurs coloniaux pensaient qu'il était préférable d'assoir une fiscalité sur des activités locales et stables. C'est pour cela que les prélèvements indirects constituaient depuis toujours l'essentiel des prélèvements fiscaux.

À titre d'exemple, les « taxes sur les alcools représentaient entre 45 et 75 % des revenus fiscaux prélevés dans les colonies européennes d'Afrique de l'Ouest. Plus précisément, dans le système colonial français, les deux tiers des recettes provenaient de taxes sur les échanges commerciaux entre les colonies et le reste du monde, le tiers restant étant issu des taxes collectées localement »².

Dans les territoires colonisés par la France, il existait deux niveaux de structures administratives, un gouvernement central et les colonies, et donc deux types de budgets publics : le budget fédéral qui alimentait les dépenses du gouverneur général, des services centraux ainsi que les grands travaux d'infrastructure ; et les budgets des colonies en charge des dépenses locales de santé, d'éducation, d'entretien des routes...etc.

Les recettes des budgets des colonies provenaient exclusivement des taxes collectées localement. Bien que la collecte de ces taxes locales a été confiée aux chefs locaux³ et qu'une partie d'entre elles a été allouée au financement de dépenses publiques locales, les populations locales ont majoritairement été réticentes aux prélèvements fiscaux. Cela tient probablement à plusieurs facteurs. La fiscalité est restée, quoi qu'il en soit et malgré certains principes affichés, au pouvoir discrétionnaire des administrateurs coloniaux.

Une part relativement faible des budgets coloniaux a été consacrée aux dépenses locales : dans le cas français, selon les calculs de, seulement 20 % du budget des colonies ont

¹ Gastellu, J. M., Moisseron, J. Y., & Pourcet, G. (1999). *Fiscalité, développement et mondialisation*.

² Morel, E. (1902) *Affairs of West Africa*. London : Frank Cass & Co.

³ Cela était aussi le cas dans le cas des colonies britanniques.

été destinés aux dépenses d'éducation et de santé et 14 % aux travaux publics locaux, 57 % étant réservés aux dépenses de l'administration coloniale (en moyenne sur la période 1907-1930). Ces dépenses ont été par ailleurs assez inégalement réparties, les prélèvements fiscaux locaux étant réalloués entre les colonies alors que les budgets centraux alimentés essentiellement par les droits de portes finançaient prioritairement les zones portuaires et côtières ainsi que de grands axes d'acheminement des produits de rentes vers les ports¹.

Il y a d'autres illustrations de l'expérience du passé comme dans les pays de l'Est de l'Asie, certes les États en développement avaient un système fiscal pas aussi démocrate que celui de l'Europe de l'Ouest, mais un système qui augmentait le lien étroit entre l'impôt et l'émergence d'autorités compétentes, mais cela a participé à avoir une plus grande efficacité des gouvernements et une expansion économique.

Ces États utilisaient des systèmes fiscaux qui dépendaient de l'impôt général qui obligeait les États à étendre leur autorité et leur influence jusqu'en zone rurale en développant un appareil administratif plus efficient, alors que les pays en développement les plus pauvres actuellement, en particulier de l'Afrique, ont suivi des systèmes fiscaux considérés comme références et exemplaires en matière de bonne gouvernance, mais considérés d'une efficacité faible.

Aujourd'hui dans les pays en développement, à l'inverse de la fiscalité, les dépenses publiques sont remis en cause et font l'objet de négociation², et vu qu'un nombre important de ces pays sont rentiers, les débats politiques sont faits par un cercle restreint, car les dirigeants ne recourent pas à la fiscalité pour couvrir leurs dépenses qui font que l'intervention des citoyens reste restreinte³.

Les débats politiques et publics en général reposent sur la politique fiscale et pour que les citoyens s'engagent dans ces débats, participent aux décisions des dépenses publiques, négocient les intérêts de la société et la disponibilité des biens publics, les citoyens doivent se mobiliser autour de la question de l'impôt qui aura en conséquence de pousser les élus à entendre les citoyens parce qu'ils leur fournissent les moyens d'accomplir leurs programmes quinquennaux.

¹ Huillery E. (2006) Colonisation and Development in the Former French West Africa: The Longterm Impact of the Colonial Public Policy, document de travail DIAL n°DT/2006/12.

² Godin, M., & Hindriks, J. (2015). A Review of critical issues on tax design and tax administration in a global economy and developing countries. *BeFinD Working Papers*, (0107).

³ Abramovsky, L., Klemm, A., & Phillips, D. (2014). Corporate tax in developing countries: Current trends and design issues. *Fiscal Studies*, 35(4), 559-588.

1.4- Modernisation du système fiscal :

« Les impôts sont le prix à payer pour une société civilisée. Trop de citoyens veulent la civilisation au rabais » : c'est par ces mots que le secrétaire au Trésor Henry Morgenthau Jr. attirait en 1937 l'attention du président Franklin Delano Roosevelt sur la nécessité d'atteindre un « niveau plus élevé de moralité dans les rapports du citoyen avec son gouvernement »¹.

L'impôt a subi des changements depuis la fin du 18^{ème} siècle, son poids dans l'économie des pays développés a plus que quadruplé allant de « 10 % du Produit Intérieur Brut (PIB) au 19^{ème} à 45 % à la fin du 20^{ème} siècle »². Les deux guerres mondiales et la crise des années 1970-1980 ont fait qu'il dépasse un seuil très élevé.

L'impôt a été conçu au XIX^e siècle en Europe par les économistes³ et les dirigeants pour contribuer aux dépenses minimales de l'État, mais avec le temps il a entrepris d'autres missions plus importantes : protection des marchés nationaux, construction d'infrastructures, éducation, santé, et la redistribution des richesses est ainsi devenue un instrument puissant aux mains de l'État.

Cette évolution et expansion du rôle de l'impôt ont fait que le rôle de l'État a considérablement augmenté dans la vie économique et sociale des citoyens⁴. Avec le temps, les techniques et pratiques de prélèvements fiscaux se sont modernisées par la création de la déclaration du revenu spontané dans laquelle les contribuables dévoilent leurs revenus à l'État.

Sans oublier que l'impôt n'est pas neutre, il se trouve à la croisée des chemins, au centre d'intérêts contradictoires qui peuvent se traduire par des politiques et des visions différentes des élus.

Une démocratie n'est pas forcément liée à une redistribution accrue des richesses, car cela dépend de la volonté des électeurs et de leurs élus qui peuvent se prononcer envers les intérêts de l'État, le prélèvement peut aller jusqu'à des prélèvements du patrimoine et une redistribution non équitable qui se définit selon les politiques tracées par le gouvernement⁵.

¹ Henry Morgenthau Jr., « Note du Trésor sur la fraude et l'évasion fiscales », 21 mai 1937, publié in L'Économie politique, n° 19, 2003, P. 63.

² Tous les chiffres proviennent de l'OCDE, Statistiques des recettes publiques, 1965-2008, Paris, 2009 (www.oecd.org/ctp/taxdatabase). Consulté le 19 juin 2018

³ Notamment Adam Smith et J-B Say.

⁴ Rousseau, Du contrat social, Amsterdam, (1762). Op.cit. P.85

⁵ Rosen, H. (1999), Public Finance, 5th edition, Boston, MA: Irwin/McGraw-Hill. Sandford, C. (ed.) (1995), Tax Compliance Costs Measurement and Policy, Bath: Fiscal Publications.

1.5- L'optimisation fiscale :

L'augmentation de la pression et la charge fiscale continue reste la seule solution des États préserver ou augmenter les recettes fiscales et redresser les comptes publics suite aux difficultés économiques et financières pour lesquelles elle doit faire face, cette stratégie fiscale pousse les contribuables à rejeter la volonté publique et fiscale et essayer de diminuer ou d'annuler cette charge. Cette dernière considérée comme lourde sur les épaules de contribuables honnêtes et civiques avec des méthodes d'optimisation fiscale¹, qui ne sont pas considérées comme fraudes, comme illégale et punie par la loi, mais un évitement fiscal légal.

Une mesure utilisée par certains contribuables à travers des moyens légaux et conventionnels pour des situations et transactions très difficiles à interpréter par l'administration pour les identifier comme un délit dans le cadre d'une fraude ou évasion, des vides juridiques et fiscaux ou interprétations des textes et articles, encouragés par la loi donc très difficile à sanctionner surtout que dans la majeure partie basée sur des considérations même autres que fiscales.²

Les contribuables et surtout les entreprises qu'elles soient personnes physiques ou morales considèrent l'impôt dans toute sa catégorie ou types comme un frein de son développement et épanouissement et une charge qu'elle souhaiterait éviter à payer, ou dans la mesure du possible la contourner avec annulation ou diminution comme toute charge existante. Cette charge qui diminue les profits à distribuer aux actionnaires et associés ou à réinvestir pour renforcer sa situation financière et économique, serait une plus-value non négligeable pour sa trésorerie et sa pérennité, surtout quand les taux d'imposition augmentent le considérant comme une menace à sa propre survie que ça soit au niveau local pour les entreprises nationales ou au niveau international pour les firmes multinationales³.

Cette dimension internationale et les natures des firmes activant sur plusieurs secteurs d'activité, maîtrisant toute un processus de production, du management de la chaîne logistique varié avec différentes implantations internationales, rendent le contrôle effectué et

¹ Kirschnerová, P., & Janoušková, J. (2018). Are Tax Expenditures of Individuals Only a Tool of Tax Optimisation?. *International Advances in Economic Research*, 24(3), 239-252.

² Caussade, T. (2017). *La stratégie fiscale de l'entreprise: entre optimisation et fraude* (Doctoral dissertation, Toulouse 1).

³ Colloque : *Actualité et enjeux de l'optimisation fiscale internationale*. 16 mai 2013. Université de Paris Descartes / université de Genève, Dr. fisc. 2013, n° 39, n° 436 et s.

l'application des textes par l'administration fiscale très difficile à appréhender et à cerner¹. De cet amalgame, certaines entreprises utilisent l'optimisation fiscale².

1.6- Les dimensions du civisme fiscal

Placer le civisme fiscal comme objectif revient à le définir et à le mesurer, car chaque type de civisme a ses indicateurs et doit être identifié séparément.

1.6-1. Civisme de ponctualité :

Certains pays donnent beaucoup d'importance au respect des dates des déclarations, opèrent un suivi distinct des contribuables particuliers et des entreprises, pour calculer le civisme fiscal.

La pratique de la retenue à la source qui est très répandue dans beaucoup de pays pour les particuliers n'influe pas dans la constatation d'un civisme élevé ou pas. Même si la retenue à la source n'existait pas, faire la déclaration des revenus est une procédure importante pour que le contribuable arrive à obtenir un avis d'imposition qui est une pièce importante en matière fiscale dans certains pays de l'OCDE.

L'administration fiscale très exigeante permet de développer une discipline efficace auprès des contribuables, les dates de déclaration très rigoureuses sont complétées par un suivi des dépôts tardifs et inciviques accompagné de pénalités de recouvrement croissantes par des astreintes.

1.6-2. Civisme de déclaration d'existence :

Dans des pays comme le (Canada et l'Angleterre), le civisme est suivi à travers l'enregistrement des contribuables auprès de l'administration fiscale. Il est important pour calculer le niveau de civisme de recenser le nombre de contribuables non enregistrés, valider régulièrement les fichiers et les identifiants des contribuables³. La déclaration d'existence conduirait à suivre le civisme apparent chez les contribuables, certaines entreprises domiciliées sont créées pour faire un nombre limité de transactions et favorisent la fraude, ou

¹ L'administration fiscale algérienne a institué pour les entreprises importantes rattachées à la DGE, pour la loi de finances pour 2012 une procédure « rescrit fiscal » pour améliorer leurs sécurité juridique.

² Gashenko, I., Orobinskaya, I., Orobinskiy, A., Shiryaeva, N., & Zima, Y. (2017). Ways of corporate tax optimisation for cluster entities. *International Journal of Trade and Global Markets*, 10(2-3), 151-159.

³ Muturi, H. M., & Kiarie, N. (2015). Effects of online tax system on tax compliance among small taxpayers in Meru County, Kenya. *International journal of economics, commerce and management*, 3(12), 280-297.

certaines contribuables font des déclarations de revenus pour l'obtention d'avantages sociaux ou des crédits bancaires et d'autres avantages non fiscaux¹.

L'évaluation du civisme à travers les déclarations d'existence n'est pas moins avantageuse², car ceci peut étendre et élargir le champ d'application de l'administration fiscale au civisme caché par les contribuables non déclarés existants dans les fichiers du fisc.

1.6-3. Civisme d'exactitude de la déclaration :

Le civisme d'exactitude de la déclaration représente un point pertinent dans son contenu, mais son évaluation est ardue, des pays comme l'Angleterre et le Canada recourent à l'analyse et à l'évolution de certains postes des bilans comme les charges et les déductions d'échantillons choisis parmi les contribuables. Une autre pratique pour évaluer l'incivisme fait sur les réclamations contentieuses aux États-Unis et aux Pays-Bas sur des contrôles a posteriori des échantillons de dossiers qui visent à déceler les sous-déclarations et améliorer le contrôle des revenus non déclarés³.

Une autre approche est pratiquée dans les pays anglo-saxons où l'évaluation est faite sur les cases de la déclaration fiscale non sujette à recoupement auprès des tiers déclarants pour calculer des multiplicateurs sur des omissions des déclarations⁴. Cette évaluation de l'administration fiscale repose sur les vérificateurs les plus efficaces, car les méthodes de calcul de multiplicateurs sont compliquées.

Le contrôle sur pièce et sur place des dossiers des contribuables par des informations communiquées par les tiers déclarants, conduit à une évaluation plus réelle, mais repose sur les programmes des dossiers à vérifier, qu'eux même ne reposent pas seulement sur l'étude des déclarations, mais aussi des enjeux de la vérification sur certains contribuables.

Ce civisme reste de second rang, car il contient trop d'éléments aléatoires pour donner une mesure juste d'une seule action sur une seule période avec efficacité et de façon considérable.

¹ Button, M., & Gee, J. (2013). *Countering fraud for competitive advantage*. Chichester: Wiley.

² Kirchler, E., & Wahl, I. (2010). Tax Compliance Inventory: TAX-I Voluntary tax compliance, enforced tax compliance, tax avoidance, and tax evasion. *Journal of Economic Psychology*, 31(3), 331.

³ Hanlon, M., Mills, L. F., & Slemrod, J. B. (2005). An empirical examination of corporate tax noncompliance. *Ross School of Business Paper*, (1025).

⁴ Feldman, N. E., & Slemrod, J. (2007). Estimating tax noncompliance with evidence from unaudited tax returns. *The Economic Journal*, 117(518), 327-352.

1.6-4. Civisme de paiement :

Il y'a une distinction à faire entre le paiement dans les délais et le paiement effectué tardivement par un contribuable incivique. Des pays comme les États-Unis et le Japon suivent les recettes recouvrées dans les délais (ce qui suppose d'assumer l'incertitude des prévisions). Le Canada, la Suède et le Royaume-Uni combinent les deux approches. La Suède réalise un suivi de paiement des déclarations fiscales globalisant l'impôt sur le revenu (IR)¹, de l'impôt sur les sociétés (IS)² et de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).

1.7- Les différentes attitudes des contribuables devant l'impôt

Il existe deux catégories de contribuable dans leur attitude devant l'impôt, la première catégorie est favorable à l'impôt et la seconde en est hostile.

1.7-1. Les contribuables favorables à l'impôt

Le contribuable civique estime que l'impôt est un devoir que doit accomplir chaque citoyen modèle pour son pays, qu'il est nécessaire à la vie de toute la population, des représentants du peuple sont élus et consentent cet impôt annuellement. Il existe plusieurs raisons qui justifient ce comportement favorable à l'impôt :

1.7-1.1. L'impôt et les autres moyens utilisés par l'État : L'État permet au citoyen de choisir son sacrifice, le paiement de l'impôt est moins infligent que la réquisition. C'est une mesure libérale pour les citoyens qui offre à l'État les moyens pour accomplir les objectifs qu'elle s'est assignés.

Dans le cas où l'État contraint le citoyen par la réquisition à contribuer avec un bien défini, qu'il juge nécessaire ou qu'il est attaché ou s'il est soumis à une réquisition de services, à une corvée, le contribuable peut être réquisitionné dans des conditions et des moments qu'il juge inacceptables pour sa vie de citoyen, alors qu'avec l'impôt, il est libre de faire un travail additionnel quand il veut et de la manière qu'il lui convient le plus.

1.7-1.2. L'impôt et la maîtrise du développement : L'impôt a un rôle primordial dans le développement des États, car il représente l'un des pivots de l'économie. L'impôt est employé comme un moyen de répartition des richesses, la fiscalité est utilisée aussi pour comprimer les dépenses des citoyens et éponge le pouvoir d'achat supplémentaire pour équilibrer l'économie. Grâce à l'impôt qui est un outil de développement, l'Etat met à la disposition de

¹ L'Impôt sur le Revenu (IR) Équivalent de l'Impôt sur le Revenu Global (IRG) en Algérie.

² L'Impôt sur les Sociétés (IS) Équivalent de l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés (IBS) en Algérie.

ses citoyens tous les services de santé, éducation, infrastructures, routes, barrages, ponts, écoles, universités, hôpitaux et toutes les nécessités dont ils ont besoin dans leur vie.

1.7-2. Les contribuables hostiles à l'impôt

Le contribuable ne veut pas entretenir des rapports avec l'administration fiscale et d'avoir affaire à elle que ce soit dans la déclaration de revenus¹ ou du chiffre d'affaires, ou quand il subit une vérification ou lorsqu'il paie tout simplement ses impôts.

Le contribuable ne souhaite pas faire de déclarations, subir des interrogations et des contrôles, que l'administration fiscale calcule et sache le montant de sa richesse et de son revenu, car il juge incompréhensible cette atteinte à sa liberté et à sa vie privée.

1.7.2.1- Des injustices résultent de la structure même de la fiscalité : Certaines théories répandues stipulent que l'impôt direct serait plus juste que l'impôt indirect. Dans le cas où il correspondrait à titre d'exemple à l'impôt sur le revenu à taux progressif et assorti de déductions ou réductions de charge de famille, et qu'il fasse payer les contribuables à hauteur de leurs revenus notamment les plus riches². L'impôt indirect est jugé injuste, car il frappe indifféremment le riche et le pauvre, à titre d'exemple il paie le montant de la TVA sur l'achat d'un même article sans distinguer le revenu et le pouvoir d'achat de chacun d'entre eux.

1.7.2.2- L'impôt provoque des effets régressifs : L'impôt peut avoir un effet régressif sur la productivité des secteurs d'activité économique, comme l'appauvrissement, l'effet de substitution, l'effet psychologique.

L'impôt réduit les ressources du contribuable, diminue la liberté de consommation et réduit par conséquent l'activité de celui qui l'acquitte. Le contribuable qui juge que l'impôt est très élevé et lourd peut être amené à quitter le pays vers une destination où l'imposition est moins lourde.

L'être humain considère que chaque chose vaut ce qu'elle coûte, le contribuable qui paie une partie importante du revenu de son activité sans contrepartie directe, peut considérer ce comportement comme injuste et abusif à son égard³ et désire contester et même se révolter.

¹ Tran-Nam, B. (2001). Tax compliance costs methodology: A research agenda for the future. *Tax compliance costs: A festschrift for Cedric Sandford*, 51-68.

² Johns, A., & Slemrod, J. (2010). The distribution of income tax noncompliance. *National Tax Journal*, 63(3), 397.

³ Lipman, F. J. (2012). Access to tax injustice. *Pepp. L. Rev.*, 40, 1173.

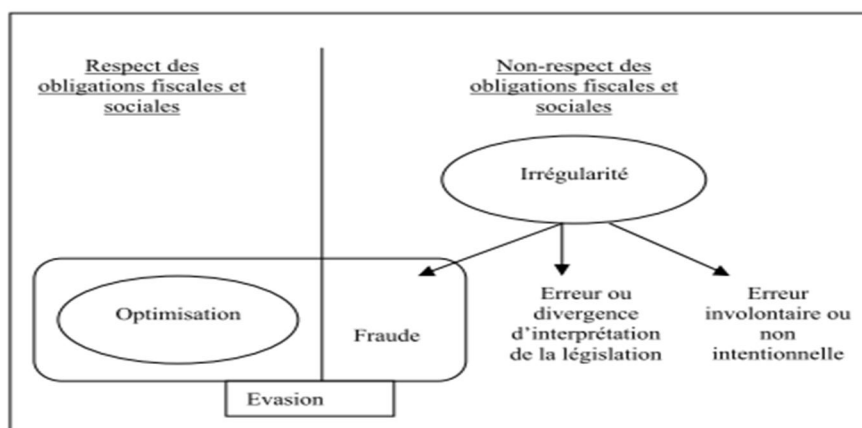
2. Manifestation de l'incivisme fiscal

Des pays du tiers monde, surtout ceux de l'Afrique, se plaignent de l'importance de la fraude et de l'évasion fiscales et de l'expansion de l'économie parallèle, et ce, malgré tous les efforts pour aboutir à un niveau élevé du respect de la loi fiscale et la diminution de l'incivisme fiscal des contribuables.

Les efforts actuels doivent être renforcés davantage avec une éducation civique des citoyens, des régimes politiques stables et démocratiques pour montrer aux citoyens la nécessité de l'impôt dans le développement de l'économie.

L'impôt est un « prélevement obligatoire » sans contrepartie directe sur la richesse des hommes¹, ce qui traduit la non-volonté du paiement par le contribuable, qui déteste accomplir les formalités fiscales qu'il juge coercitives à son égard.

Ce sentiment que ressent le contribuable à l'égard de l'impôt se manifeste par un comportement illégal devant l'administration fiscale et l'État. Il se traduit donc par le développement du secteur informel, fraude, évasion et optimisation fiscale²...etc. L'économie non organisée regroupe l'ensemble des activités illicites qui génèrent des revenus de l'économie et du budget de l'État et même licite, mais non déclarées aux organismes publics en charge de son établissement et de son recouvrement, comme le montre le graph suivant :



Graphique n° 1 : Éléments de définition (Schneider et Enste).³

¹ Le concept de « prélevement obligatoire » comprend les impôts proprement dits et les cotisations sociales. Plus généralement, tous les versements des agents économiques aux administrations publiques de chaque pays, à condition que ces versements ne soient pas volontaires et qu'ils ne soient pas liés à une contrepartie immédiate ou individualisable. La notion de prélèvements obligatoires permet de former un indicateur de l'intervention de l'Etat dans l'économie, cité Loic.PH : « dictionnaire encyclopédique de finances publiques » ; Tome II, economica, Paris1991, p1181.

² Slemrod, J. (2016). 5. *Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion* (pp. 156-181). University of Pennsylvania press.

³ Schneider, F., & Enste, D. H. (2000). Shadow economies: Size, causes, and consequences. *Journal of economic literature*, 38(1), 77-114.

2.1. L'évasion fiscale :

Le contribuable se comporte honnêtement envers l'administration fiscale s'il a une culture d'éthique, de civisme et de solidarité. Il comprend que l'évasion fiscale n'est pas sans incidences¹ et peut causer du tort et qu'elle n'est pas un crime sans victimes. Car elle peut être source d'inflation, de brouille du jeu de la concurrence dans le marché, de fuite des capitaux de l'Etat vers l'étranger... etc.

Il y'a un rapport entre le niveau de développement des citoyens dans la société (éducation formation liberté...) « Ces facteurs culturels déterminent l'environnement psychologique de l'impôt »² et font augmenter le civisme fiscal des citoyens.

L'évasion fiscale est dénuée de risque de poursuites contre le contribuable, mais elle est caractérisée par des coûts comme pour l'obtention de l'information, paiement des honoraires des conseillers fiscaux, le coût de la conservation des documents et les coûts de transactions d'actifs pour échapper à l'impôt³. Il existe plusieurs définitions de l'évasion fiscale, nous allons en citer quelques-unes :

2.1.1- Définition de l'évasion fiscale :

L'évasion fiscale peut être définie comme « une exploitation judicieuse des failles et insuffisances de la législation et la réglementation fiscale. Elle se pratique généralement sans être apparemment réprimée. Elle est mise en œuvre par les contribuables qui maîtrisent les textes et s'appuient surtout dans les dispositions relatives aux avantages légaux concédés par le système d'imposition »⁴.

Il est utile d'évoquer une citation d'un Lord Britannique : « Il est du devoir du contribuable d'arranger ses affaires de façon à payer, légalement, le moins d'impôts que possible ». Cependant, il est également important de se rappeler de la citation de ses pairs : "Il est également de la responsabilité de l'État de collecter légalement le plus d'impôts possible". L'évasion fiscale consiste donc à "éviter le paiement des impôts par des moyens légaux, c'est-

¹ Slemrod, J. (1989), 'Complexity, compliance costs, and tax evasion', in J. Roth and J. Scholz (eds), *Taxpayer Compliance: Social Science Perspectives*, Philadelphia, PA: University of Pennsylvania Press.

² Yaich « la théorie fiscale ». Op.cit., P.238

³ Badertscher, B. A., Katz, S. P., & Rego, S. O. (2013). The separation of ownership and control and corporate tax avoidance. *Journal of accounting and economics*, 56(2-3), 228-250.

⁴ Toe, J.Y. Les aspects fiscaux et douaniers du développement économique de l'Afrique occidentale, Tome2, Thèse PARIS IV, 1978, P. 185.

à-dire que le contribuable parvient à réduire sa charge fiscale sans enfreindre la loi. En conséquence, certains auteurs qualifient l'évasion fiscale de "fraude légale"¹.

À la différence de la fraude, « l'évasion consiste en un moyen légal, voire légitime, d'échapper à l'impôt, bien que des nuances puissent séparer deux formes d'évasion. La première qui est légitime consiste à s'abstenir de réaliser l'acte générateur de l'impôt. La seconde plus proche de l'habileté du contribuable à exploiter les failles de la législation et qui se situe à mi-chemin entre l'évasion légale et la fraude »².

« Ainsi le contribuable cherche à profiter des failles et lacunes de la loi et à se réfugier dans les espaces non réglementés, et ce, bien sûr, pour un seul but : diminuer au maximum sa charge fiscale. Pour être caractérisée, l'évasion fiscale nécessite le plus souvent la réunion de deux conditions :

- Un élément de détournement de l'intention du législateur, soit que le contribuable mette à profit les failles de la législation, soit qu'il applique des dispositions légales à des fins autres que prévu ;
- Un élément d'artifice, en ce que les dispositions prises par le contribuable n'ont pas de véritable justification où ont une justification différente de celle qui est affichée »³.

Bien que l'évasion soit non illégale, elle n'est pas pour autant encouragée du fait qu'elle reflète un comportement immoral qui manque de citoyenneté.

« Expression qui couvre diverses pratiques ayant pour but de minimiser les charges fiscales, sans tromperie délibérée (on parlerait alors de Fraude fiscale dans le cas contraire). Cette expression est souvent utilisée pour décrire la pratique de recherche d'abattements et d'allègements expressément prévus dans les réglementations fiscales nationales »⁴.

La notion d'évasion fiscale volontaire couvre désormais toute pratique par laquelle un contribuable cherche délibérément à éviter le paiement d'impôts conformément aux dispositions de la loi, mais en contradiction avec l'esprit même du droit fiscal.

¹ Dhoub, Mariem. La sécurité juridique du contribuable dans le droit fiscal tunisien, Ecole supérieure de commerce de Sfax (Tunisie), P.19.

² Roy, J. (2014). Unveiling Koovagam. *World Policy Journal*, 31(2), 91-99.

³ Conseil des impôts de France, 13^{ème} rapport au président de la république, 2000.

⁴ Evasion fiscale, *l'histoire vraie d'un échec global, taxez-nous si vous pouvez*, briefing paper par le Réseau pour la Justice fiscale septembre 2005, P 74.

Dans son sens le plus restreint, l'évasion fiscale consiste à éluder ou réduire l'impôt en déplaçant un patrimoine ou des capitaux d'un pays à un autre (le plus souvent vers un paradis fiscal), et en ne déclarant pas les revenus qu'ils génèrent.

Dans son sens le plus général, l'évasion fiscale ressemble à la fraude fiscale qui est définie par l'adoption de pratiques ayant comme unique objectif de diminuer la charge fiscale et de s'en soustraire au maximum. Cependant, ce deuxième sens est également l'objet de confusion sémantique et recouvre deux réalités distinctes.

« Dans un premier sens, l'évasion fiscale, bien que se rapprochant de la fraude fiscale, s'en distingue cependant par le fait qu'elle est légale. Dans cette acception, l'évasion fiscale consiste en l'adoption d'un comportement ayant uniquement pour but de diminuer la charge fiscale d'un contribuable, sans que ce comportement viole la loi et puisse donc être considéré comme une fraude fiscale. L'évasion fiscale est alors le synonyme de l'évitement licite de l'impôt, de l'optimisation fiscale ou, en droit américain, de la "tax avoidance". N'oublions pas que nous pouvons parler de fraude fiscale dès lors qu'un contribuable omet de signaler qu'il possède un compte en banque à l'étranger (paradis fiscaux) ou qu'il perçoit des dividendes à l'étranger... »¹

2.1.2- L'évasion fiscale dans le monde :

Les pertes causées par l'évasion fiscale progressent de façon exponentielle à l'échelle mondiale. Elle reflète l'ampleur des paradis fiscaux (taxation faible ou nulle, sociétés-écrans, secret bancaire...) et la stratégie sophistiquée employée par les riches pour se soustraire à l'impôt.

L'évasion et la soustraction fiscales, responsables de « pertes annuelles estimées à 385 milliards de dollars pour les pays du Sud, constituent dès lors un enjeu plus important qu'un accroissement même significatif de l'aide au développement »².

Combattre l'évasion fiscale et la fuite des capitaux est un défi de taille, mais pas impossible, il faut qu'il y ait des mesures internationales qui s'attaquent aux systèmes financiers globaux et qui remettent en cause les paradis fiscaux, harmonisent les systèmes de taxation et établissent un cadre international approprié.

¹ Zoubai Houda, *L'éthique fiscale chez les entreprises marocaines*, mémoire d'ingénieur d'Etat, P.08.

² Ibid.

2.1.3- Evasion et fraude fiscale

La fraude légale est désignée comme une sous-estimation de l'impôt qu'autorisent certains régimes fiscaux de faveur ou des procédés juridiques qui permettent au contribuable de se soustraire au paiement de l'impôt sans transgresser la loi qui est synonyme de l'évasion fiscale. Alors que la fraude illégale désigne la soustraction du contribuable au paiement de l'impôt avec une transgression de la loi fiscale.

Il existe une frontière très fine entre la fraude, l'évasion et l'optimisation fiscale¹ quoi que la dénomination et les sanctions, utilisation de moyens légaux ou pas... etc. soit différentes, mais qui convergent toutes vers un seul et unique objectif qui est la soustraction au paiement de l'impôt, la réduction, ou l'exonération de la charge fiscale.

2.1.4- L'évasion fiscale en Algérie :

L'évasion fiscale en Algérie prend une ampleur très importante, dans cette étude, le volume de l'évasion fiscale en Algérie a été estimé de 2000 à 2020, en calculant d'abord le montant des revenus informels puis en calculant le taux d'imposition à payer sur ceux-ci, l'étude a estimé le volume de l'évasion fiscale en Algérie au cours de la période d'étude à environ 17,5 milles milliards de dinars algériens ce qui est équivalent à 130 milliards de dollars².

2.2. Le secteur informel :

Le secteur informel est apparu au début des années 70, avec des activités de petite taille pour procurer des petits revenus pour les familles venues des régions rurales dans les pays du tiers monde, un exode multiplié par l'industrialisation et la modernisation. Avec le temps la notion économie informelle s'est élargie et a touché toutes les petites activités traditionnelles, récentes et spontanées... etc., qui sont restées à l'écart de la législation et des procédures d'enregistrement.

Les économistes et sociologues n'avaient pas pris en considération l'importance de l'économie informelle rangée jusqu'alors sous le vocable de secteur « traditionnel », dans leurs estimations seulement après sa découverte dans les années 70, ce qu'a impliqué de l'inclure dans la comptabilité nationale et dans le calcul du PIB.

¹ Acard (C.), Genestier (N.) et Exerjean (G.), *La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (1^{er} volet), Les enjeux de la pénalisation en matière fiscale*, Dr. fisc. 2016, n° 7-8, 172 ; et des mêmes auteurs : *La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (2^{ème} volet). – Un abus de droit peut-il être constitutif d'une fraude fiscale ?* Dr. fisc. 2016, n° 207.

² Touhami, M. R. (2022). An Estimated Study Of The Size Of Tax Evasion In Algeria For The Period 2000-2020.

Les statisticiens et les organismes de collecte statistique se sont lancés dans recherche et études pour mesurer le secteur informel, car il connaît une importante expansion en termes d'emplois et de PIB en favorisant les crises.

Les chercheurs ont consenti beaucoup d'efforts pour examiner et analyser le secteur informel pour mieux appréhender sa complexité¹, ils ont réussi à lever le voile sur beaucoup de questions le concernant, mais il reste encore un nombre de controverses sur les différentes approches pour le traiter et le diagnostiquer. Ce qui nous ramène à présenter les différentes définitions pour essayer de cerner ce concept.

2.2.1- Définition du secteur informel :

Le concept du secteur informel a plusieurs définitions qui diffèrent selon le contexte : « Certains le considèrent comme un secteur parallèle qui se développe sans interaction avec le secteur formel, d'autres le voient comme l'expression d'une exploitation fonctionnelle exogène en réaction au nouveau mode de production capitaliste, d'autres le perçoivent comme un secteur se développant dans un cadre institutionnel inadéquat ou encore un segment particulier du marché du travail (exogénéité de la reproduction de la force du travail et de sous-traitance), et enfin, d'autres le distinguent comme le résultat d'un mode de gouvernance peu transparent et non démocratique »². Nous allons noter selon les différentes définitions du secteur informel, la définition du Bureau International du Travail (BIT) :

2.2.2- Définition du Bureau International du Travail (BIT)

Le Bureau International du Travail (BIT) dans son rapport sur le Kenya de 1972, rapport qu'il convient de considérer comme ayant posé les jalons de cette problématique, « distingue sept critères pour définir le secteur informel : la facilité d'entrée à l'activité, un marché de concurrence non réglementé, la propriété familiale des entreprises, l'échelle restreinte des activités, le recours aux réserves locales, le recours à une technologie adaptée et à une forte intensité de travail, une formation acquise hors du système scolaire. Cette définition au fil des enquêtes et monographies va évoluer pour intégrer d'autres critères de repérage »³.

¹ Henni, A. (1991). *Essai sur l'économie parallèle: cas de l'Algérie*. ENAG éditions.

² Économie informelle : origines, enjeux et impacts ? Royaume du Maroc, Ministère des Finances et de la Privatisation, Direction de la Politique Économique Générale. Juin 2005, pp3, 4.

³ Rapport du Bureau International du Travail (BIT), au Kenya 1972.

La dernière définition et critères de l'informalité proposés par cet organisme sont « le faible lien avec les institutions officielles, un faible niveau d'organisation, des unités qui opèrent à petite échelle et de manière spécifique, avec peu ou pas de division entre le travail et le capital en tant que facteurs de production. Les relations de travail, lorsqu'elles existent, sont surtout fondées sur l'emploi occasionnel, les relations de parenté ou les relations personnelles et sociales plutôt que sur des accords contractuels comportant des garanties en bonne et due forme » (BIT, 1993).

Par ailleurs on cherche de plus en plus à distinguer l'emploi informel du secteur informel. Selon le Bureau International du Travail « l'emploi informel se définit par les traits de l'emploi occupé. Il s'agit du non-enregistrement, de l'absence de contrat ou de protection sociale (emplois non protégés). Le secteur informel se définit par les caractéristiques de l'unité économique dans laquelle travaille la personne, l'emploi informel étant considéré comme une de ses composantes » (BIT, 2002).

2.2.3- La résolution du 28 janvier 1993 de la 15^{ème} Conférence Internationale des Statisticiens du Travail (CIST) :

La résolution de la Conférence Internationale des Statisticiens du Travail (CIST) rappelle que « le secteur informel peut être décrit, d'une façon générale, comme un ensemble d'unités produisant des biens et services en vue principalement de créer des emplois et des revenus pour les personnes concernées. Ces unités, ayant un faible niveau d'organisation, opèrent à petite échelle et de manière spécifique, avec peu ou pas de division entre le travail et le capital en tant que facteurs de production. Les relations d'emploi, lorsqu'elles existent, sont surtout fondées sur l'emploi occasionnel, les liens de parenté ou les relations personnelles et sociales plutôt que sur des accords contractuels comportant des garanties en bonne et due forme ».

Le secteur informel est considéré comme « un ensemble d'entreprises individuelles appartenant à des ménages (et faisant partie du secteur institutionnel des ménages dans le Système de Comptabilité Nationale) et constitué par :

1. Les entreprises informelles de personnes travaillant pour leur propre compte et n'employant pas de salariés de manière continue, et
2. Les entreprises d'employeurs informels employant des salariés de manière continue, mais en dessous d'une taille (en nombre d'emplois) déterminée par les seuils législatifs et les pratiques statistiques en vigueur dans le pays (les seuils de 5 ou de

10 emplois étant les plus fréquemment utilisés), ou sans enregistrer ces salariés, ou encore sans être enregistrées en tant qu'entreprises »¹.

2.2.4- Le secteur informel dans le monde

La première étude globale sur l'économie informelle a été réalisée dans les années 1999-2000 avec l'aide de la Banque mondiale et l'économiste autrichien Friedrich Schneider.

L'économiste a essayé de connaître l'économie souterraine dans 110 pays, dont 24 en Afrique. «Trois grands pays ont officiellement annoncé une réévaluation de leur produit intérieur brut (PIB) au cours des vingt dernières années : l'Italie en 1987 (le PIB a été accru de 15 %, pour ajouter une part d'activités informelles estimées à 141 milliards de dollars), la Chine en 2005 (+ 17 %, 288 milliards de dollars) et la Grèce en 2006 (+ 25 %, 55 milliards de dollars). Le poids de la triche est inférieur à 20 % du PIB global : de 9 % en Suisse et aux États-Unis, de 15 % à 16 % en France et en Allemagne, de 27 % en Italie (après la réévaluation) et de 29 % en Grèce (avant réévaluation). En Afrique, la moyenne est de 42 %, avec un maximum de 58 %-59 % au Zimbabwe, en Tanzanie et au Nigeria, et un minimum de 28 % en Afrique du Sud.

Même dans des économies assez structurées, l'informel représente plus ou moins le tiers du PIB (Tunisie, Algérie, Maroc, Égypte, Kenya, Botswana). À l'échelle mondiale, les cas de l'informel et de la combine sont à chercher dans les pays de l'Est (67 % en Géorgie) et en Amérique latine (67 % en Bolivie, 64 % au Panamá et 60 % au Pérou) »².

Selon cette étude, on peut connaître le niveau de l'économie informelle dans plusieurs pays, mais on remarque qu'elle est bien plus inférieure que dans les pays en développement.

2.2.5- Le secteur informel en Algérie :

Le marché informel en Algérie est en croissance et en expansion rapide selon une étude du Forum des Chefs d'Entreprises (FCE)³ « le secteur informel emploie 1,78 million de personnes pour une population totale de 8,25 millions de personnes, soit 22 % de l'ensemble

¹ Charmes, J. (1999). Mesurer le non enregistré : un défi désormais relevé?. *Courrier Afrique Caraïbes Pacifique-Communauté Européenne*, (178), 62-64.

² <http://www.jeuneafrique.com/Article/LIN18037lepoiellemr0/Le-poids-de-l-economie-informelle.html>, Samir Gharbi, consulté le 27 mai 2017.

³ Le changement de l'appellation du Forum des Chefs d'Entreprise (FCE), rebaptisé en Confédération Algérienne du Patronat Citoyen (CAPC) en juillet 2020.

de la population active. En tenant compte de l'emploi informel dans le secteur formel et de l'emploi occasionnel de personnes qui déclarent travailler de temps à autre, l'emploi informel serait en réalité de 32 % de l'emploi total, les revenus nets du secteur informel se situeraient entre 300 et 600 milliards de dinars, plus précisément, 17 % de l'ensemble des revenus primaires nets des ménages. Ce montant correspond à 13 % du PIB hors hydrocarbures. Le (FCE) estime une perte de recettes budgétaires et de recettes pour les Organismes de Sécurité Sociale de l'ordre de 42 milliards de dinars pour l'IRG, 22 milliards de dinars pour la TVA et 120 milliards de dinars pour les prélèvements de Sécurité sociale »¹.

2.2.6- Economie souterraine et Fraude :

La fraude fiscale est difficile à mesurer de manière directe, les estimations de l'économie souterraine sont liées à celle de la fraude fiscale. La différence entre ces deux notions est que l'économie souterraine donne une estimation des revenus et des produits qui sont omis dans le calcul du PIB, la fraude donne une estimation des revenus qui n'apparaissent pas, ou sont minimisés dans les déclarations fiscales. Cela implique deux évaluations des revenus dissimulés, l'un dépend des comptes nationaux, l'autre de l'administration fiscale.

2.3. Fraude Fiscale :

Le caractère obligatoire de l'impôt n'est pas sans influence sur le comportement et l'attitude du contribuable. En effet, « le désir d'échapper, au moins en partie, à l'impôt est universel et on a constaté que la conscience morale et politique s'affaiblit dès qu'elle se trouve confrontée à l'obligation. Il y a une grande hostilité à l'égard de l'État, et ses politiques »².

On appelle alors résistance à l'impôt, « l'attitude délibérée du contribuable de réduire, voire de refuser, l'obligation fiscale. Cette attitude apparaît généralisée dès lors qu'il y a une forte imposition combinée avec une inadaptation du système au milieu politique et économique »³. Aussi lorsque le régime politique mis en place par un gouvernement ne

¹<http://www.algerie360.com/algerie/consequences-des-dernieres-mesures-gouvernementales-le-commerce-informel-dope/>. Consulté le 27 mai 2017.

² Yaich, Abderraouf. Op.cit. P. 129.

³ Ibidem, P. 243.

bénéficie pas de l'appui de la majorité des citoyens, le contribuable a tendance à se sentir extérieur à l'Etat, il se sent moins concerné par l'obligation fiscale¹.

Un impôt inégal, obligatoire, motivé uniquement par la contrainte favorise les mauvais comportements des contribuables, les pousse de toutes les façons à résister à l'impôt au moyen de la fraude fiscale et augmente l'incivisme fiscal.

2.3.1- La fraude fiscale, un concept difficile à cerner :

La fraude fiscale est induite par divers types de comportement de soustraction au paiement de l'impôt et de concepts extrêmement proches, car distinguer ces comportements se révèle difficile. Il existe une certaine imprécision et diversité des termes qui entourent le phénomène qui touche le concept de la fraude fiscale.

Il y'a une certaine confusion qu'il faut éclairer sur le concept de fraude fiscale, une imprécision qui touche ce concept provient de la distinction existante entre la fraude dite légale et la fraude illégale, la fraude fiscale et l'économie souterraine.

2.3.2- La fraude fiscale en Algérie :

La fraude fiscale grandit de jour en jour en Algérie, les chiffres sont alarmants, elle cause des pertes considérables au trésor public et ralentit ainsi l'économie :

« Il y'a eu 1084 plaintes pour fraude fiscale déposées par l'administration fiscale du pays à l'encontre d'opérateurs économiques exerçant dans les secteurs de l'importation, de la fabrication, du bâtiment et de la bijouterie, qui englobe quelque 600 à 800 plaintes en moyenne, déposées chaque année par l'administration fiscale fraude d'assiette.

En 2006, 710 plainte déposées, soit 235 pour refus de paiement et organisation d'insolvabilité, ainsi que 139 infractions en matière de garantie des métaux précieux », alors que seulement 4 à 6 bénéfice du retrait de la plainte.

Aussi, les pertes causées par les actions frauduleuses sont très grandes, car le contrôle des agents de l'administration fiscale a permis de révéler l'existence Des transactions

¹ Haig, R. (1935), 'The cost to business concerns of compliance with tax law', *Management Review*, vol. 24, pp. 323-33.

commerciales d'achat et de vente sans factures durant l'année 2007, estimées à plus de 62,5 milliards de dinars¹.

Tous ces chiffres montrent l'importance qu'a prise la fraude fiscale du fait des contribuables algériens et les montants considérables du manque à gagner qui échappe à l'administration fiscale.

2.3.3- Définition de la fraude fiscale.

Emprunté du latin « fraudis » qui signifie à la fois erreur et provocation à l'erreur ; c'est-à-dire tromperie, le mot « fraude » dans un sens plus large s'applique à tous les procédés déloyaux tendant à un résultat malhonnête ou irrégulier. D'après le dictionnaire, Larousse, la fraude fiscale se définit comme une action malhonnête qui enfreint les lois ou les règlements en vigueur, portant préjudice aux droits d'autrui.

Par ailleurs, il est difficile de donner une définition précise de la fraude fiscale, car sa définition varie selon les législations et les auteurs. Les différentes définitions de la fraude fiscale, issues de la littérature spécialisée, dont nous reproduisons ci-après les plus adaptées.

« Théoriquement, il est plutôt facile de fournir une définition assez précise de la fraude. Nous utilisons le terme "assez précise" car, quelle que soit la définition choisie, elle n'obtiendra pas l'adhésion de tout l'ensemble à savoir les experts juridiques, économiques ou fiscaux »².

La définition donnée par A. Margairaz : « Il est possible de considérer qu'il y a fraude lorsque des méthodes sont utilisées pour éviter de payer des impôts, alors que le législateur n'a pas prévu de moyens légaux dans son sens le plus général. La fraude est simplement assimilée à une action malhonnête entreprise dans le but de tromper ».³

¹ Document sur la fraude fiscale : La créance fiscale objet de la poursuite pénale pour fraude fiscale, AIT BELKACEM Djamel sous-directeur du contentieux administratif et judiciaire, Direction Générale des impôts https://www.google.com/url?sa=i&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=0CAIQw7AJahcKEwiAnZPYtaX_AhUAAAAAHQAAAAAQAg&url=https%3A%2F%2Fwww.coursupreme.dz%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fseminaires%2F2009%2F2009%2520int%25203%2520fr.pdf&psig=AOvVaw27uifKh5r4DQeASAn5oWyR&ust=1685823748257055

² Margairaz André, la fraude fiscale et ses succédanés, édition Vaudoise Lausanne, 3^{ème} édition, 1977. p.16.

³ Idem

Ainsi, la fraude fiscale peut être définie comme étant « Une violation de la législation fiscale ayant pour but d'échapper à l'imposition et d'en réduire les bases »¹.

Selon M. Frank : « la fraude fiscale, recouvre non seulement le recours à des procédés illégaux, susceptibles d'être sanctionnés comme tels mesures répressives d'ordre administratif ou pénal, dans le but d'échapper en tout ou en partie à l'impôt, mais aussi toute autre infraction à la législation fiscale, même si elle résulte d'une simple négligence, d'une erreur involontaire... etc. »².

À ce sujet écrit J. J. Neuer : « la fraude fiscale existe dans le fait de dissimuler une fraction des impôts ou de majorer une partie des charges. Elles se caractérisent donc par un comportement délictueux »³.

« Tromperie ou falsification punie par la loi »⁴, « pratique illicite destinée à payer moins d'impôts »⁵ ou encore « soustraction illégale à la loi fiscale de tout ou partie de la matière imposable qu'elle devrait frapper »⁶, il est difficile de donner une définition simple de la fraude fiscale malgré la distinction apparente entre les différents types.

Le texte de la législation fiscale ne contient pas de définitions légales de la fraude fiscale. Si l'on suit les principes de la doctrine juridique (française), la fraude fiscale peut être définie comme : « une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant »⁷.

Selon J.J. Bienvenu et T. Lambert : « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt ; soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt ; soit en agissant de toute autre manœuvre frauduleuse »⁸.

¹ Beltrame, P., & Mehl, L. (1984). Science et techniques fiscales, *Thémis*, coll. *Thémis*, PUF, 278. p 62 p65- 68. Page 18

² Frank, M. »l'exact perception de l'impôt ,“ établissement Emile Bruylant, Bruxelles, 1973, p.115.

³ Neuer, Jean Jacques » fraude fiscale internationale«, 1987.p.23.

⁴ Dictionnaire Le Robert illustré d'aujourd'hui en couleur, 1996.

⁵ R. Cabrillac, Dictionnaire du vocabulaire juridique : Litec, 2005.

⁶ Guillien, R. (2001)., Lexique des termes juridiques : Dalloz, 13^e éd.

⁷ P. Beltrame, l'impôt, éd. M.A., 1987.

⁸ Bienvenu, Jean - Jacques et LAMBERT, Thierry Droit fiscal, 3^e éd. PUF, Paris, 2003, P. 212.

Pour M. Dassel et P. Minne : « la fraude implique nécessairement une violation de la loi fiscale en vue d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt voire en vue d'obtenir des remboursements d'impôt auquel on n'a pas droit »¹.

La fraude fiscale est l'une des formes d'évitement total ou partiel des obligations fiscales ressentie par le citoyen, basée sur l'intérêt personnel.

La révolte fiscale ne constitue pas la fraude ; elle est définie comme une action sociale qui exprime un mécontentement ancien et qui rencontre des conditions favorables à la mobilisation en se basant sur diverses données. De même, le fait de s'opposer à l'impôt ne signifie pas automatiquement un comportement frauduleux ou illégal.

« Ainsi, si le coût d'une stratégie collective paraît trop lourd, l'individu peut se tourner vers d'autres formes d'évitement de l'impôt et, en particulier, vers la fraude fiscale »².

« La fraude se situe, alors, sur un continuum constitué par les diverses formes de soustraction à l'impôt, puisqu'elle recouvre des situations très différentes d'évitement de l'impôt : manœuvres frauduleuses, montages, abus de droit, dissimulations, omissions, divers types d'erreurs... »³.

La fraude fiscale est une violation de la loi qui vise à éviter de payer des impôts, c'est un comportement d'incivisme envers la réglementation fiscale d'un pays. Pour L. Mehl, « la fraude fiscale est une infraction à la loi fiscale ayant pour but d'échapper à l'imposition et d'en réduire les bases »⁴

La fraude fiscale selon J. J. Neuer : « c'est le fait de dissimuler une fraction des impôts ou de majorer des charges, elle se caractérise par un comportement délictuel »⁵.

Il en est ainsi pour H. Ayadi qui définit la fraude fiscale comme étant « une violation directe consciente ou non de la loi fiscale. Elle s'analyse en un ensemble de combinaisons juridiques, comptables ou de procédés matériels destinés à éluder l'impôt »⁶.

Au final, c'est la grande diversité des attitudes fiscales qui est une fois de plus mise en avant par des recherches. En outre une présentation de douze points détaillés des principales conclusions issues de la recherche expérimentale, que nous reprenons ci-après :¹

¹ Dassel, Marc et Minne, Pascal., Droit fiscal ; principes généraux et impôt sur les revenus 4^{ie}éd., Bruxelles, Bruyant, 1996, P.69.

² Leroy, M. (1993). *Le contrôle fiscal : une approche cognitive de la décision administrative*.

³ Ibid. op.cit., P.80.

⁴ Mehl, Rosier, cité par André Margairaz, op.cit., P.27.

⁵ Neuer, La fraude fiscale internationale, Op. cit., p.23

⁶ AYADI, Habib. Droit fiscal, publication scientifique, série droit n° 6, université de Tunis 1989. P.38

- Les citoyens déclarent moins de revenus lorsque les taux d'imposition augmentent;
- L'augmentation de la justesse des déclarations est induite par l'augmentation de la pénalité
- Des vérifications plus régulières encouragent la déclaration sincère des revenus ;
- De nombreux citoyens surestiment la possibilité d'être vérifiés et se comportent comme si elle était plus élevée qu'elle ne l'est en réalité ;
- La moralité décroît lorsque les personnes ont l'impression d'être traitées de manière inéquitable par rapport aux autres, indépendamment de l'origine de l'injustice, qu'elle soit liée à la fiscalité ou aux dépenses.
- La décision de déclaration de ces revenus est prise simultanément avec l'offre d'emploi ;
- Les citoyens acquittent leurs impôts, lorsqu'ils bénéficient d'un avantage en retour. ;
- La soumission fiscale peut être encouragée aussi bien par des récompenses que par des pénalités ;
- La conformité fiscale peut être incitée à la fois par des récompenses que par des sanctions
- Les citoyens sont davantage imposés lorsqu'ils optent pour un programme public qu'ils ont choisi et qu'ils sont conscients de bénéficier d'un soutien très répandu.
- L'introduction de politiques fiscales accroît la conformité fiscale en l'absence de dépenses gouvernementales et la diminue en leur présence ;
- Une amnistie fiscale réduit la conformité fiscale post-amnistie, si elle n'est pas correctement structurée ;
- Certains contribuables paient leurs impôts car ils croient que la fraude fiscale est malhonnête.

Quel que soit le sens attribué à l'expression "fraude fiscale", il est important de noter que sur le plan juridique, la qualification de cette infraction repose sur trois éléments que la théorie du droit pénal reprendra pour aboutir à l'élément légal, l'élément matériel et l'élément intentionnel.

En Algérie, la notion juridique est fondée sur le principe de la légalité qui est reconnu par la constitution ainsi que par l'article premier du Code pénal. Celui-ci stipule que : " Nul ne peut être puni qu'en vertu d'une disposition d'une loi antérieure ". Ainsi, l'acte doit être

¹ Alm, J. (1991). A perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting. *The Accounting Review*, 66(3), 577-593.

clairement défini, interdit et réprimé par la loi avant d'être commis pour pouvoir être sanctionné.

Le principe de la légalité est une protection et une garantie fondamentalement essentielle pour chaque citoyen, puisque seules les lois peuvent identifier certains comportements et faits et les punir en conséquence. La fiscalité offre des garanties au contribuable pour le protéger contre toute forme d'abus potentiel de la part de l'administration fiscale. Toutefois, le système fiscal dispose d'un mécanisme de répression efficace et ficelé pour sanctionner les fraudes fiscales.

2.3.4- Éléments de la fraude fiscale :

2.3.4-1. L'élément matériel :

L'élément matériel désigne tous les moyens utilisés pour commettre la fraude fiscale¹, car il permet de manifester la fraude fiscale sous la forme d'un fait illégal.

« L'élément matériel est d'autant plus indispensable qu'une partie de la doctrine, qualifiée d'objective, estime qu'il est suffisant pour la réalisation de la fraude »².

Atteindre l'objectif de réparer les dommages causés au trésor public nécessite de se concentrer uniquement sur les résultats et conséquences de l'action commise par le contribuable. La fraude fiscale suppose : « soit la soustraction de certains éléments d'actif, soit la sous-évaluation des éléments d'actifs, soit la surévaluation des éléments du passif »³.

L'élément matériel peut également être décrit comme la violation de la loi ou la violation de celle-ci par le contribuable, qui utilise une action matériel illicite pour cacher tout ou partie de la base d'imposition⁴, entraînant ainsi une perte de fonds pour le trésor publics. Il peut être identifié par une augmentation des dépenses (charges) et/ou une diminution des recettes (revenus) des entreprises, observées lors d'un contrôle effectué par les services fiscaux.

L'élément matériel simplifie la mission de l'administration fiscale et du tribunal pénal dans leur lutte contre la fraude fiscale, car il les décharge de la responsabilité de prouver l'élément intentionnel⁵. Cependant, le contribuable peut éviter de payer des impôts sans avoir

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

² Esmel-Beraudy, P. (2000). *De la spécificité de l'abus de droit en matière fiscale* (Doctoral dissertation, Nice).

³ Capet, M. (1954). *A propos de la fraude fiscale*. Libr. générale de droit et de jurisprudence.

⁴ Detraz, S. (2016). Infractions fiscales et douanières. *Revue de science criminelle et de droit penal compare*, (3), 523-533.

⁵ Kirchler, E., Maciejovsky, B., & Schneider, F. (2003). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter?. *Journal of Economic Psychology*, 24(4), 535-553.

l'intention de frauder. Il serait injuste de lui infliger les mêmes sanctions que celles encourues par le contribuable agissant de manière malhonnête.

Cet élément est caractérisé par la notion de tentatives, la Cour de cassation française a clarifié cette notion après qu'elle demeurait difficile à cerner pendant longtemps, tous d'abord cet élément ne peut être caractérisé sans un commencement d'exécution¹, ce dernier est caractérisé par des « actes qui tendent directement au crime avec l'intention de le commettre », sauf correction ou désistement volontaire² de cet acte avant la consommation de l'infraction ou du délit³.

Il existe deux types de fraude fiscale liés à l'élément matériel : la fraude fiscale par omission (1) et la fraude fiscale par action (2)

La fraude fiscale par omission : « Il y'a fraude fiscale par omission lorsque le contribuable s'abstient de déposer ses déclarations dans les délais prescrits »⁴.

La législation fiscale ne considère pas cette méthode de fraude comme un comportement passible de sanctions pénales dans le code de procédures fiscales Est-il vrai que ne pas soumettre les déclarations fiscales dans les délais prescrits par la législation fiscale ne peut pas être considéré comme une forme de fraude fiscale ?

« Le principe d'interprétation stricte et rigoureux des lois, des textes fiscaux et de la règle de la légalité des infractions et des peines qui exigent l'exclusion de la non-déclaration des revenus relève du domaine du délit général de la fraude fiscale »⁵. Cependant, ne pas soumettre une déclaration dans les délais impartis par la loi fiscale entraîne une sanction fiscale pénale particulière.

La fraude fiscale par action : La fraude fiscale « conduit à des dissimulations de matière imposable »⁶. La dissimulation peut être définie comme étant « le fait de cacher ce qu'on doit révéler »⁷. Elle peut être soit matérielle, soit juridique.

La dissimulation matérielle « porte notamment sur les bénéfiques. Elle est obtenue directement par la majoration des charges »¹. Alors que la fraude juridique « s'opère par un acte déguisé ou un acte fictif »².

¹ Cassa. crim., 5 juillet 1951 ; Bull. crim. n° 198.

² CA Douai, 4 ème ch., 6 mai 2003, Christophe D. ; Dr. pén. 11/03, comm. 122.

³ Cass. crim., 19 mars 1992 ; Bull. crim. 121 et Cass. crim., 26 janvier 1993 ; Bull. crim. n° 43.

⁴ M.Betch, 'Contentieux pénal, n° 15

⁵ Maysoun, ' L'abus de droit en droit fiscal tunisien', Op.cit. P.66

⁶ Martinez, J. C. collection que sais-je ?, 1990, p 85

⁷ Corno, G. « Vocabulaire juridique », PUF, 1992

Le code de procédures fiscales ne réprime que les dissimulations juridiques légales en tant que fraude fiscale. Par conséquent, le législateur semble exclure les dissimulations matérielles du champ de la fraude fiscale. La fraude fiscale implique l'usage de moyens. L'action se différencie de l'intention lorsqu'on recherche l'élément matériel. Il s'agit de l'acte ou de l'omission, en cas d'abstention.

Il est impératif que l'administration fiscale justifie les actes constatés qui sont répréhensibles en matière fiscale, en particulier la fraude fiscale. Cette justification requiert que :

- Fournir la preuve matérielle de l'infraction pénale fiscale ;
- Clarifier et préciser l'aspect intentionnel, s'il est requis par la loi fiscale ;
- Mentionner la loi et la disposition légale applicable à l'infraction commise ;
- Établir la responsabilité de l'individu poursuivi³.

Il est nécessaire qu'un tiers dénonce la fraude fiscale pour qu'elle puisse être sanctionnée. Généralement, l'élément matériel se manifeste par une action, telle que la présentation de pièces falsifiées. Parfois, il peut s'agir d'une omission intentionnelle de la part du contribuable cherchant à éviter illégalement le paiement de l'impôt⁴.

2.3.4-2. L'élément intentionnel (moral):

Démontrer et prouver l'intention du contribuable qu'il a fraudé est très difficile, lorsqu'il y a un acte délibéré et intentionnel de la fraude il « y a un acte d'infraction à la loi, mais s'il s'agit d'un acte involontaire commis il n'est pas défini comme tel, mais comme une erreur. Il faut donc distinguer entre la bonne et la mauvaise foi des particuliers pour stipuler qu'un acte est frauduleux ou pas⁵.

Il convient de souligner à ce stade que certains auteurs ne prennent en compte que l'aspect matériel pour décider si l'acte commis constitue une fraude fiscale ou non et ne cherchent donc pas à déterminer si le contribuable avait l'intention frauduleuse au moment de l'acte. Ces auteurs avancent que le résultat est identique pour l'administration fiscale, que le délit soit intentionnel ou non ; le trésor public a subi un préjudice et une perte⁶.

¹ Martinez, la fraude fiscale, Op. cit. P. 85

² Ibidem

³ Péclat, M. (2013). Le rôle des avocats de l'administration fiscale dans le procès pénal. *Questions pénales*, (3), 1-4.

⁴ Fares, W. (2014). Le Réglementation de la Fraude Fiscal. *Majallat al-Fiqh wa-al-Qānūn*, 170(1404), 1-18.

⁵ Turrin, M. (2011). *La légitime répression de la fraude fiscale* (Doctoral dissertation, Aix-Marseille 3).

⁶ Sihem YAHY, le renforcement du dispositif de lutte contre la fraude, IEDF, 22^{ème} promo, 2006.P.8.

L'intention est établie lorsqu'il y a réitération de l'acte frauduleux (conformément à la définition de l'intention de fraude dans la législation française). D'un point de vue juridique, ces deux éléments sont associés à un élément légal, dont le texte sanctionne l'acte en question¹.

La fraude fiscale peut se manifester de différentes manières selon l'article 193 du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA) comme :

- La dissimulation délibérée de déclaration : si un contribuable ne déclare pas ses revenus, en particulier étant donné que le système fiscal algérien est déclaratif², les moyens et ressources mis à la disposition des inspecteurs pour le contrôle fiscal restent encore insuffisants ;
- Le fait de ne pas enregistrer correctement les écritures comptables ou de les enregistrer de manière erronée ou fictive a un impact sur le calcul précis du résultat comptable. Il est donc essentiel de calculer correctement le résultat comptable qui sert de base pour le calcul du résultat fiscal et par conséquent de l'impôt ;
- Le fait de ne pas enregistrer une écriture comptable est considéré comme une activité frauduleuse, car la production de documents falsifiés et inexacts dans le but de bénéficier d'avantages fiscaux et de réduire la base imposable est illégale ;
- Le redevable planifie sa propre insolvabilité en créant une situation où il prétend que ses affaires ne sont plus rentables ou que son entreprise est en faillite. Il vend ses actifs et ses biens ou les transfère à son conjoint, voire dissout carrément son entreprise, afin d'éviter de payer ses dettes ;
- La production de pièces comptables fausses ou de documents inexacts tels que des factures pour augmenter les dépenses afin de bénéficier d'une exonération fiscale et de réduire les bénéfices, réduisant ainsi la base imposable.

2.3.4-3. L'élément légal :

La fraude s'exerce à l'encontre d'un objet qui est la loi, et n'existe donc que s'il y a une règle obligatoire que le contribuable doit appliquer et ne tente pas de s'en soustraire, s'il

¹ Squirawski, C. B. (2017). *Les éléments constitutifs, essai sur les composantes de l'infraction* (Doctoral dissertation, Université Paris-Sud Saclay).

² « L'imposition à l'acquisition des facultés contributives exige une déclaration du contribuable soumis à un contrôle administratif ne peut conduire qu'à des inégalités et à des injustices » et « C'est un manque de réalisme et faire preuve d'une grande naïveté que de croire que les déclarations des contribuables vont être exactes » citées dans Firmin OULES, la mystification des problèmes économiques et fiscaux, p.105 et 108

n'y'a pas un texte de loi que le contribuable a enfreint avec une manœuvre quelconque, cette dernière n'est pas jugée frauduleuse. Ainsi un acte est considéré frauduleux, et puni sauf s'il est défini, interdit et sanctionné expressément par la loi fiscale.

Cet élément résulte du principe de la légalité, qui constitue la garantie fondamentale. Il est traduit dans la législation Algérienne par l'article 303¹ du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA) stipulant : »quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses, s'est soustrait ou a tenté de se soustraire, en totalité ou en partie, à l'assiette ou à la liquidation de tout impôt, droit ou taxe, est passible

- D'une amende pénale allant de 50 000 DA à 100 000 DA lorsque le montant des droits élundés ne dépasse pas 100 000 DA.
- Dans le cas où le montant est plus élevé que 100 000 DA mais ne dépasse pas les 300 000 DA, la sanction consiste en une peine d'emprisonnement de un à cinq ans et une amende pénale allant de 50 000 à 100 000 DA.

Comme il est passible de :

- La détention d'une durée de deux à cinq ans et une sanction financière d'une amende pénale allant de 100 000 DA à 300 000 DA sont prévues en cas de montant de droits élundés supérieur à 300 000 DA mais inférieur ou égal à 1 000 000 DA ;
- Une peine d'emprisonnement de cinq à dix ans et une amende pénale de 300 000 DA à 1 000 000 DA seront appliquées si le montant des impôts élundés est compris entre 1 000 000 DA et 3 000 000 DA ;
- Une peine d'emprisonnement allant de deux à vingt ans et une amende pénale de 1 000 000 DA à 3 000 000 DA seront appliquées lorsque le montant des impôts élundés dépasse les 3 000 000 DA.

Cet article mentionne clairement les actions considérées comme des pratiques frauduleuses sur le plan fiscal, notamment :

- La pratique d'une activité non déclarée ;
- La réalisation d'opérations de ventes sans émission de facture pour les marchandises ;
- La production de factures, de bons de livraison ou de tout autre document qui n'a pas de rapport avec des opérations réelles ;

¹ Article 28 journal officiel n 86 - .41 éme année – 2002

- L'enregistrement délibéré d'écritures inexactes ou fictives dans les documents comptables obligatoire qui doivent être tenus.

L'article 193 modifié par l'article 8 de loi de finances de 2012 du Code des Procédures Fiscales (CPF) actualisé en 2013, Avant 2013, la fraude fiscale était considérée comme un acte criminel (crime) (jugement) tandis qu'après 2013, elle était considérée comme un délit. La distinction a été faite entre les sanctions pénales relevant de la justice et les sanctions fiscales relevant de l'administration fiscale¹.

La souplesse introduite par la loi de finances de 2012 est significative et répond à une logique consistant à appliquer une majoration proportionnelle au montant des droits éludés pour chaque niveau de fraude fiscale par rapport à ceux qui auraient dû être payés.

En effet, le contribuable est présumé de bonne foi en matière fiscale. Toutefois, l'administration est tenue de prouver que cette bonne foi ne peut pas être retenue pour disculper le contribuable.

2.3.5- Les différentes formes de la fraude fiscale

Une différenciation des différentes combinaisons frauduleuses employées par le redevable, « c'est un fait d'observation évident, il y a des degrés dans la fraude fiscale, le fraudeur occasionnel est différent du professionnel »², en fonction de l'étendue, des méthodes utilisées et des moyens mis en œuvre, on peut différencier la fraude simple de la fraude complexe ou caractérisée. De plus, il existe la fraude autorisée dite licite et la fraude non autorisée dite illicite, ainsi que la fraude nationale et internationale.

2.3.5-1. La fraude simple et la fraude caractérisée :

La fraude fiscale simple : La fraude fiscale simple se définit comme « toute action ou omission commise de mauvaise foi pour se soustraire à l'impôt ».³ Il faut la distinguer de l'erreur, cette dernière est « une irrégularité, une inexactitude ou une omission commise de bonne foi et sans intention délibérée de fraude »⁴ ou « Il peut s'agir donc d'une omission, d'un

¹ Code pénal Algérien : Les crimes et délits sont prévus dans la deuxième partie (Incriminations) au livre troisième: Crimes & délits et leurs sanctions, dans les articles 61-439 dans les pages 26-139 passant ainsi en revue tous les délits & crime allant de ceux commis contre les personnes à ceux commis contre l'état
DEUXIEME PARTIE : INCRIMINATIONS > LIVRE TROISIEME : CRIMES ET DELITS ET LEUR SANCTION > TITRE I : CRIMES ET DELITS ...

² Martinez, J. C. la fraude fiscale, presse universitaires de France, 2^{ème} édition, paris 1990.

³ Martinez, la fraude fiscale, op.cit. P.89.

⁴ D. Marchât, droit fiscal et fiscalité de l'entreprise, édition L'hermès, 1994.p.320.

oubli, d'une erreur lors de la déclaration d'un élément imposable ou de toute autre fraude par comportement passif ».¹

Tandis que l'erreur est « une irrégularité, imprécision, une inexactitude ou une omission commise de manière honnête et sans volonté délibérée de fraude ».² Par conséquent, la fraude simple se différencie de l'inexactitude par l'aspect intentionnel qui caractérise et définit la fraude.

La fraude simple ne subit qu'une répression fiscale administrative simple, donc celui qui la commet est puni par la reconstitution et l'intégration des bénéfices diminués et l'application des pénalités fiscales prévues par la réglementation fiscale, sans porter atteinte à l'action pénale.

La fraude fiscale caractérisée : La fraude fiscale caractérisée désigne toute omission ou action, accompagnée par l'utilisation de manœuvres frauduleuses, visant la soustraction volontaire à un impôt donné. D'où, « la fraude complexe s'accompagne toujours d'actes positifs et de manœuvres frauduleuses claires et nettes qui la caractérisent »³.

La fraude fiscale complexe implique à la fois un aspect matériel, légal et intentionnel. En effet, la présence de manœuvres frauduleuses permet d'établir l'intention de se soustraire d'une façon frauduleuse à l'impôt. Cela permet de différencier la fraude caractérisée de la fraude simple qui se limite à la simple mauvaise foi.

On parle de fraude fiscale caractérisée lorsqu'un contribuable utilise des stratagèmes sophistiqués, des mécanismes complexes ou des méthodes à l'échelle mondiale pour éluder l'impôt.

M. Cozian a affirmé que « lorsqu'un contribuable évite intentionnellement de payer des impôts et qu'il cache également et délibérément des preuves pour éviter un contrôle éventuel, il est coupable de pratiques frauduleuses »⁴.

La fraude fiscale caractérisée est une infraction juridique inacceptable, lorsque les pièces justificatives fournis par les contribuables ne reflètent que des faussetés économiques et ne répondent pas aux pratiques commerciales.

¹ Khorbi, Amjed, mémoire IEDF, 1999-2001, Page 31

² D. Marchat, droit fiscal et fiscalité de l'entreprise, Op.cit.P.320

³ Khorbi, Amjed, op.cit, page 31

⁴ Cozian, M. (1990). *Précis de fiscalité des entreprises*. Litec. P.40

Étant donné que la fraude fiscale caractérisée découle de montages et stratagèmes sophistiqués, la législation fiscale doit s'adapter à l'émergence de nouveaux montages frauduleux complexes qui ne peuvent être détectés par les méthodes de contrôle habituelles traditionnels.

« En réalité et pratiquement, le contribuable glisse graduellement, par des touches impressionnistes, de l'utilisation astucieuse intelligente mais légale des lois fiscales à leur violation caractérisées en passant par leur utilisation frauduleuse, donc illégale »¹.

Actuellement, « on peut identifier deux types de fraudes fiscales nettement différents l'une de l'autre. En plus de la fraude traditionnelle qui se réalise en cachant des revenus, des recettes d'entreprise, en ne tenant pas de comptabilité ou en utilisant une comptabilité secrète, il y a la fraude moderne qui se fait par des opérations fictives et qui est seulement accessible aux entreprises soumises à l'obligation de tenir une comptabilité. Cette dernière fausse tous les comptes en remplaçant les ventes sans factures par des factures sans vente ni achat »².

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

Si un contribuable, qui est dans l'obligation de remplir des déclarations contenant des informations sur des montants ou des éléments à prendre en compte par les services fiscaux pour le calcul de l'impôt, déclare ou fait apparaître un revenu ou un bénéfice qui est incorrect ou inférieur... Les actes suivants sont considérés comme des manœuvres frauduleuses :

- La dissimulation ou tentative de dissimulation de sommes ou de produits soumis à la taxe sur la valeur ajoutée par une personne redevable, notamment et particulièrement les ventes sans l'établissement de factures ;
- La production de documents faux ou inexacts pour appuyer des demandes de dégrèvement, remise, décharge ou restitution de la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que pour bénéficier d'avantages fiscaux en faveur de certains catégories de contribuables ;
- Le fait de manière intentionnelle délibérer de ne pas enregistrer ou de falsifier des écritures comptables dans le livre journal et le livre d'inventaire conformément aux articles 09 et 10 du code de commerce ou dans les documents équivalents est considéré comme une

¹ Cadiet, L. Neveu, E. « Regard sur la fraude fiscale, Paris, Economica, 1986, p13-14

² Cosson, J. (1974). *Les industriels de la fraude fiscale*. FeniXX : Seuil, coll. Points, 1971, P.18-19

infraction. Cette disposition ne s'applique qu'aux irrégularités relatives aux exercices dont les écritures comptables ont été clôturées ;

- Le comportement d'un contribuable visant à éviter de payer tout impôt ou taxe qu'il doit en organisant son insolvabilité ou en entravant le recouvrement par d'autres manœuvres;
- Toute action, manœuvre ou comportement impliquant clairement l'intention d'éviter ou de retarder le paiement total ou partiel des impôts et taxes, tel qu'il apparaît dans les déclarations déposées ;
- Le fait de se livrer à une activité informelle, est défini comme est défini comme toute activité exercée à titre d'emploi principal ou secondaire qui n'est pas enregistrée et/ou qui ne dispose pas d'une comptabilité formelle écrite.

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

- L'exercice par tout contribuable d'une activité non déclarée ;
- Les opérations d'achat et de vente de marchandises sans l'établissement de factures, quel que soit l'endroit où ces marchandises sont détenues, stockées entreposées et mises en entrepôt ;
- L'émission et délivrance de factures, de bons de livraison ou de tout autre document qui ne correspond pas à des transactions réelles ;
- Procéder délibérément à des écritures inexactes ou fausses dans des documents comptables dont la tenue est obligatoire et imposée par le Code de commerce ;
- Toute tentative et planification de son insolvabilité, par un contribuable poursuivi pour le paiement d'impôts.

2.3.5-2. La fraude licite et la fraude illicite :

Cette catégorisation est basée sur les sur le processus juridique et légal permettant d'échapper à l'impôt. Selon que l'on retient l'infraction de l'administration fiscale ou l'infraction pénale, on distingue deux notions : fraude légale et fraude illégale.

La fraude licite ou légale Selon J. Vidal: « En ce qui concerne la matière fiscale, il n'existe pas de distinction entre une fraude licite dite autorisée et une fraude illicite dite interdite. Il y a plutôt des actions légitimes et des violations manifestes ou dissimulées de la

loi »¹. Et selon Camille Rosier cité dans l'ouvrage d'A. Margairaz : « La fraude légale est reconnue comme telle lorsque le contribuable utilise une méthode astucieuse pour effectuer une opération spécifique en se basant sur une convention qui n'est pas couverte par la législation fiscale en vigueur »². Le contribuable dans cette situation, ne fait que contourner la loi sans la transgresser, il a habilement exploité une faille de l'arsenal fiscal. Une transaction spécifique en se fondant sur un accord non touché par la réglementation en vigueur, dans ce cas le contribuable ne fait que contourner la loi sans la transgresser. Il n'y a pas de fraude permise (autorisée) ou interdite (prohibée) dans le domaine fiscal, uniquement l'habilitation légitime et la violation manifeste ou dissimulé de la législation fiscale.

La fraude illicite ou illégale ; Elle indique une transgression manifeste, ouverte et directe de la législation fiscale. A. Martinez a commenté ce sujet en expliquant que : « La terminologie fiscale pourrait être simplifiée en évitant d'utiliser des qualificatifs qui n'ont pas d'intérêt juridique ou pratique pour qualifier le mot fraude ». Le contribuable commet une faute flagrante en s'opposant délibérément à la loi, et cette violation est sévèrement condamnée.³

2.3.5-3. La fraude nationale et la fraude internationale :

D'après la classification géographique, le critère de délimitation territoriale est l'un des éléments de classification de la fraude fiscale. Par conséquent, il est possible de différencier la fraude fiscale nationale de la fraude fiscale internationale.

La fraude fiscale nationale : dans les limites « se produit à l'intérieur des frontières d'un pays et que les actes frauduleux ont lieu dans les limites du territoire national. Le contribuable est toujours confronté aux autorités fiscales de son pays et doit faire face à un seul service des impôts, ou dans certains pays, à un service des impôts fédéral et cantonal »⁴.

De cette manière, la fraude fiscale nationale se définit comme la réalisation sciemment intentionnelle d'actes ou d'omissions par un contribuable, ayant pour but de minimiser ou d'éviter le paiement de l'impôt.

Selon A. Margairaz, la fraude fiscale se produit sur le territoire national, à l'intérieur des frontières, lorsque des actes frauduleux sont commis ; le contribuable se trouve en face

1 Vidal, J. (1957). *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, le principe » fraus omnia corrumpit* », par José Vidal,... Préface de M. Gabriel Marty,... Dalloz. p.97.

² Ibid., P.31.

³ Martinez, la fraude fiscale, Op. Cit. p. 98

⁴ Margairaz André, la fraude fiscale et ses succédanés », Op. cit. P.30.

des autorités fiscales de son pays. Le contribuable doit faire face à un seul service fiscal ou, dans certains pays, à des services fiscaux cantonaux et communaux »¹.

Deux catégories de fraudes fiscales nationales peuvent être identifiées : la fraude fiscale artisanale et la fraude fiscale industrielle.

➤ *La fraude fiscale artisanale* : La fraude fiscale artisanale : La fraude fiscale est considérée comme artisanale si « elle est commise par un individu isolé et unique »². En effet, l'auteur de la fraude artisanale agit seul et sans l'aide d'une organisation.

La fraude fiscale artisanale simple peut prendre plusieurs formes, notamment:

- La sous-évaluation simple du prix de vente d'un bien immobilier
- Effectuer des opérations d'importations de marchandises sans établir les déclarations douanière et ainsi fiscale.
- La non comptabilisation d'une partie des revenus.
- La réduction des bases imposables à travers la majoration des charges déductibles

➤ *La fraude fiscale industrielle* : Dans ce cas le contribuable commet une infraction industrielle en utilisant une concordance entre les écritures comptables et les pièces justificatives fictives falsifiées (telles que les factures ou les bons de commande, bon de livraisons...) qui sont établies et fournies par des organisations spécialisées.

À titre indicatif on peut citer :

- Opérations de vente sans facturation ou avec des factures minorées ;
- L'établissement, l'utilisation et comptabilisation de factures fictives ;
- La falsification de comptes ou de documents comptables ;
- La création de situations juridiques fictives pour réduire l'impôt ou bénéficier d'avantages fiscaux ou de remboursements d'impôts.

La fraude fiscale internationale : La fraude fiscale est devenue un phénomène mondial en raison de l'émergence de paradis fiscaux dans plusieurs États à faible pression fiscale. « L'approche exclusivement nationale de la fraude sanctionnée par les lois internes doit être complétée par un système conventionnel. En effet, l'un des principaux objectifs des

¹ Ibid., P.21

² Martinez, la fraude fiscale, Op. cit. P. 72

conventions et accords fiscaux internationaux est d'instaurer une assistance administrative, permettant de mieux combattre et lutter contre la fraude et l'évasion fiscale internationales¹.

En effet, le fraudeur fiscal international cherche à centraliser la majeure partie de ses gains et revenus dans le pays à faible pression et charge fiscale. « Le contribuable, qu'il soit une personne physique ou morale, utilise différentes méthodes pour éviter de payer ses impôts»².

Selon C. Rosier, A. Margairaz a écrit que « le fraudeur se constitue des biens à l'étranger, il crée des filiales en dehors du pays et discrètement transfère les revenus des entreprises nationales à ces filiales, tout en imputant les frais généraux des succursales étrangères sur les entreprises nationales... »³.

Selon J.C. Martinez, « la fraude fiscale effectuée à l'échelle internationale est bien plus sophistiquée qu'une simple discussion sur les zones à faible pressions fiscale. La complexité de ses instruments et de ses méthodes en est la preuve »⁴. Les exemples les plus connus de montages de dissimulation fiscale internationale incluent :

- La carrousel TVA ;
- Les entreprises fictives établies à l'étranger ;
- Les montages juridiques interposant différentes structures-écrans

➤ *La carrousel TVA* : ce genre La fraude fiscale est difficile à contrôler pour les autorités fiscales et s'est répandue en raison de l'application de régimes fiscaux privilégiés qui émettent des factures avec des taux de TVA⁵ réduits ou une exonération totale de TVA, ou qui encouragent certaines industries ou groupes sociaux à demander le remboursement de la TVA à l'État. La difficulté de la contrôler réside dans la succession et la volatilité des opérations de facturation qui la composent. Elle est pratiquée dans diverses entreprises faisant partie de la même chaîne commerciale, telles que les secteurs de la téléphonie mobile, de l'informatique et des véhicules, dans le but de :

- Répartir et partager la taxe sur la valeur ajoutée contournée entre les parties et acteurs concernées ;

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

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

³ Margairaz, la fraude fiscale et ses succédanés, Op. cit. P. 31

⁴ Martinez, que sais-je ? Op. cit. P. 76

⁵ Les différents taux (taux normal et taux réduits) de TVA et différentes opérations sont cités de l'article 21 à 24 du code des taxes sur chiffre d'affaires CTCA Code des Taxes sur le Chiffres d'Affaires-Algérie

- Obtenir la déduction ou le remboursement de la TVA associée à une livraison qui n'a pas été payée au trésor public par le fournisseur ;
- Diminuer et minimiser le prix des biens et des marchandises¹.

Le concept de cette forme de fraude repose sur le fait qu'une entreprise achète des biens et des articles sans payer la taxe sur la valeur ajoutée (en franchise de TVA), en se basant sur la réglementation en vigueur dans le pays, et les revend ensuite en facturant la TVA, sans reverser cette dernière (collectée) au trésor public. L'argent collecté est utilisé pour investir et générer des bénéfices. Il est important de noter que de nombreuses entreprises ont été créées dans ce but précis. Une autre méthode consiste à acheter des produits et services avec un taux de TVA normal de 19 % pour la revente ou pour réaliser un projet bénéficiant d'un taux réduit de 09 %, puis réclamer le remboursement de la différence entre la TVA payée et la TVA collectée auprès de l'administration fiscale en utilisant de fausses factures, des charges fictives.... etc.²

➤ *Les entreprises localisées fictivement à l'étranger* : Les entreprises étrangères d'un pays X peuvent établir leur présence dans un pays Y en créant une filiale (création de structure commerciale stable) ou en ouvrant un bureau de liaison. Ce dernier a pour objectif de recueillir des informations, d'établir des contacts commerciaux et de promouvoir leur activité à travers la publicité.

La fraude fiscale peut survenir lorsque des charges fictives ou exagérées sont facturées, que ce soit sous forme de frais de siège ou de charges indirectes, soit sous forme de charges directes ou en profitant des différences de régimes fiscaux entre les pays d'implantation³.

➤ *Les montages juridiques où s'interposent différentes structures-écrans* : Les sociétés-écrans ayant une personnalité juridique propre s'installent dans un pays à fiscalité avantageuse pour encaisser des revenus revenant réellement à une société appartenant au même groupe. Le fonctionnement de ces sociétés se caractérise par des nominations successives de nouveaux administrateurs et des changements fréquents de dénomination ou de

¹ Fouquet, O. (2006). L'administration fiscale at-elle les moyens juridiques de lutter contre la fraude «carrousel» à la TVA intracommunautaire?. *La Revue administrative*, 59(349), 44-47.

² Ceci, E. (2010). L'évolution dans la lutte contre les mécanismes dits de carrousels TVA. *Revue générale de fiscalité: information à l'usage des conseillers fiscaux, gestionnaires administratifs et financiers*, 9(9), 16.

³ Jousset, D. (2016). *L'emploi des présomptions dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales* (Doctoral dissertation, Paris 1).

siège social¹. Cette méthode de montage est couramment utilisée dans les activités commerciales (achat et vente en l'état) et de prestations de services.

- *Achat-revente* : Dans le domaine des sociétés de commerce (négoce), cette forme de fraude peut prendre la forme de la vente à des prix minoré et réduits ou de la majoration abusive et excessive des achats.
- *Vente à prix minoré* : Une entreprise X commercialise un article à un coût moindre que celui du marché à une entreprise Y localisée dans un pays où la fiscalité est plus attrayante. Par la suite, l'entreprise Y revend l'article à une entreprise Z au prix normal. Cette méthode permet de déplacer une partie des profits qui devraient revenir à l'entreprise X afin de réaliser des économies d'impôt.
- *Majoration abusive des achats* : Une compagnie augmente le coût d'achat pour diminuer ses bénéfices imposables dans son pays d'origine. Par exemple, une entreprise X commercialise un produit à une entreprise Y, localisée dans un territoire fiscal avantageux (paradis fiscal), au tarif du marché, qui le revend à la société Z à un coût gonflé.
- *Prestation de services* : Dans le domaine des compagnies de services, cette forme d'escroquerie peut se présenter sous la forme de services fictifs facturés par une société-écran ou par des entreprises de gestion de redevance de propriété intellectuelle.
- *Prestations fictives facturées par une société-écran* : Une entreprise X, implantée dans un territoire à fiscalité avantageuse (paradis fiscal), émet une facture fictive à l'entreprise Y qui la considère comme une dépense, réduisant ainsi son bénéfice.
- *Sociétés de gestion de redevance en matière de propriété industrielle* : Une entreprise X, établie dans un pays offrant des avantages fiscaux (paradis fiscal), achète un brevet ou une marque auprès de son propriétaire. L'entreprise X collecte les redevances au lieu du propriétaire du brevet résidant dans un pays à fiscalité élevée afin d'éviter la taxation des redevances dans ce pays.
- *Prêts effectués par une filiale* : Une succursale d'une entreprise faisant partie d'un groupe, établie dans un pays où les produits financiers sont exonérés ou soumis à un taux d'imposition inférieur à celui des autres succursales bénéficiaires des prêts situées dans d'autres pays.

La fraude internationale est une forme avancée de la fraude fiscale qui est très complexe et sophistiquée. Elle est courante parmi les entreprises multinationales qui étendent

¹ Pons, N. (2006). *Cols blancs et mains sales: économie criminelle, mode d'emploi*. Odile Jacob.

leurs activités économiques à l'échelle internationale et agissent de plus en plus indépendamment au-delà des frontières¹.

Généralement, les sociétés appartenant au même groupe ont recours à des manœuvres pour ajuster les prix de transaction au sein du groupe, dans le but de minimiser les taxes dans le pays de production et/ou de destination. Ainsi, une marchandise ou un service est exporté à un prix inférieur au prix du marché dans des conditions de concurrence loyale (pleine concurrence), vers une filiale établie dans un territoire fiscal privilégié ou un autre pays offrant des avantages fiscaux.

Pour évaluer le montant des bénéfices indirectement transférés, l'administration fiscale se réfère à ceux réalisés par des entreprises similaires ou les apprécie directement en se basant sur les renseignements et informations dont elle dispose².

3. Mesurer la fraude fiscale ; les méthodes :

Les méthodes d'évaluation de la fraude dans un État sont en réalité fondées sur l'analyse du potentiel fiscal. La valeur de la fraude est estimée en comparant le montant théorique des recettes fiscales avec les montants effectivement collectées par l'administration fiscale. Les méthodes directes utilisées sont généralement classées en deux catégories principales³ :

- Les estimations globales, basées sur les données de la comptabilité nationale ou sur des actions de grande envergure telles que les amnisties fiscales, permettent de donner une estimation du potentiel fiscal total. De même, les données des redressements fiscaux sont extrapolées à l'ensemble de l'économie.
- Des enquêtes spécifiques ciblées portant sur une certaine catégorie de contribuables, sur un impôt ou sur une taxe particulière permettent de fournir des estimations concernant le potentiel d'un impôt ou d'un groupe de contribuables.

3.1. Méthodes directes :

3.1.1- Les méthodes globales :

3.1.1-1. La comptabilité nationale :

¹ Bazin, G. (2014). Les administrations fiscales: une efficacité en question. *Pouvoirs*, (4), 71-85.

² Devos, K. (2013). The role of sanctions and other factors in tackling international tax fraud. *Common Law World Review*, 42(1), 1-22.

³ Gautier, J. F. (1998). *La fraude fiscale: estimation et caractéristiques sur l'impôt sur les bénéfices industriels à Madagascar*. Projet MADIO.

Les données de la comptabilité nationale sont souvent utilisées pour évaluer la fraude fiscale. La technique consiste à calculer le potentiel fiscal pour chaque impôt en utilisant les données de la comptabilité nationale, puis à comparer ces résultats avec les statistiques de l'administration fiscale. Cette méthode se concentre généralement sur l'analyse des écarts entre les budgets de consommation et les revenus des ménages selon les sources statistiques. Elle est largement utilisée et implique de «traiter la production dissimulée de la même manière que la production légale, ainsi que d'interpréter les incohérences statistiques dans les comptes nationaux comme des indicateurs de l'économie souterraine »¹.

En utilisant l'année 2000 comme base de calcul, l'Institut National de la Statistique et des Études Économiques (INSEE) a évalué les écarts de TVA pour cette année-là. Les résultats ont montré que la fraude fiscale liée à la TVA s'élevait à 8,1 milliards d'euros² soit 0,6 % du PIB³ dans le cadre des redressements fiscaux pour le calcul du PIB. La Grande-Bretagne a également utilisé cette méthode d'estimation pour calculer la fraude à la TVA en 2002, qui a été évaluée à 15 milliards d'euros par l'administration fiscale⁴.

Cette méthode entraîne des inconvénients et contraintes, notamment⁵ :

- La réalisation de la comptabilité nationale est une opération coûteuse et lourde;
- Les chiffres de la comptabilité nationale sont parfois établis à partir des informations de l'administration fiscale plutôt que des enquêtes, ce qui réduit la fiabilité de l'évaluation de la fraude ;
- En outre, il est souvent difficile de prendre en compte les exonérations à partir de ces données, ce qui peut surestimer le potentiel fiscal et donc accroître l'estimation de la fraude fiscale.

Cette méthode d'évaluation se concentre principalement sur le calcul de la TVA en utilisant des données issues des comptes nationaux indépendamment des informations fournies par l'administration fiscale, ce qui lui confère une certaine fiabilité pour évaluer globalement la fraude et mesurer la fraude à la TVA⁶. Cependant, son principal inconvénient est qu'elle considère tout l'écart calculé pour la TVA comme de la fraude, encaissé par les

¹ Fauvelle-Aymar, C., Kopp, P., & Vornetti, P. (2003). *Comment évalue-t-on l'économie criminelle? - Les Cahiers de la sécurité intérieure* (No. hal-01908562).

² La part de la Fraude et travail au noir est estimé dans cette étude à 2,70 % du PIB.

³ Cf. Les comptes nationaux passent en base 2000, Dossier spécial sur la base 2000 des comptes nationaux sur le site de l'INSEE www.insee.fr.

⁴ Customs, H. M. S. (2004). *Excise (2004). Measuring and Tackling Indirect Tax Losses-2004*.

⁵ Willard, J. C. (1989). L'économie souterraine dans les comptes nationaux. *Economie et statistique*, 226(1), 35-51.

⁶ Barilari, A. (2018). La fraude fiscale: les mots et les chiffres. *Gestion Finances Publiques*, (3), 50-57.

contribuables sans être déclaré et versé au trésor public, sans prendre en compte les erreurs, omissions et mauvaises interprétations de la réglementation fiscale. Cette approche globale basée sur les comptes nationaux ne fournit pas aux analystes de détails sur les pertes de TVA par secteur d'activité ou type d'impôt et ne prend pas en compte les mécanismes de fraude¹.

3.1.1.2. Les extrapolations à partir des données des redressements fiscaux :

Les résultats des contrôles sont jugés comme représentatifs, fiables et sont classés par catégories (strate). L'estimation implique ensuite de extrapoler ces conclusions en considérant chaque vérification comme si elle avait été effectuée aléatoirement lors d'une enquête. Le degré d'importance accordé à chaque vérification est donc calculé en divisant le nombre d'individus dans la catégorie spécifiée par le nombre de vérifications effectuées dans cette même catégorie (strate).

Cette technique est mise en œuvre en continu et sur un échantillon d'individus "significatifs et représentatifs" par les autorités fiscales américaines pour les revenus. Ces études américaines fondées sur les données de vérification fiscale ont également permis de fournir des informations précieuses et ainsi un éclairage très appréciable sur des questions telles que l'impact des taux d'imposition marginaux sur la décision de frauder le fisc et la répartition des fraudeurs selon les tranches de revenus. Certains pays, comme les États-Unis, accordent aux chercheurs l'accès à des bases de données de vérification fiscale complètement anonymes leur permettant de mener des recherches approfondies sur la fraude fiscale². On espère que le gouvernement algérien accordera également aux chercheurs l'accès à ce type de données anonymes afin de mieux comprendre et appréhender le phénomène.

Le double problème des données des vérifications traditionnelles réside dans le biais de sélection engendré par le ciblage des individus à risque et le biais de détection dû à la non-détection possible de l'intégralité de la fraude pendant les contrôles. Par conséquent, l'estimation de la dissimulation ne peut être fondée sur l'observation directe des résultats des vérifications. Ces résultats doivent être ajustés en tenant compte de ces biais potentiellement significatifs de sélection et de détection.

La principale complication en ce qui concerne l'utilisation des techniques de détermination de la fraude est l'éradication de ces deux préjugés. Ceux-là engendrent un échantillon partial non représentatif d'entreprises et, par conséquent, une évaluation erronée si

¹ Hutton, E. Administration des recettes—Programme d'analyse de l'écart: modèle et méthodologie d'estimation en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

² Clotfelter, Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. Op.cit P.370

l'on applique les redressements des entreprises vérifiées à toutes les entreprises de l'agglomération en question¹.

Ces taux de détection peuvent sembler extrêmement élevés. Cependant, il est important de remarquer que l'identification des sociétés frauduleuses découle d'une méthode de ciblage rigoureuse, basée sur l'optimisation conjointe de la probabilité de réaliser un redressement lors de la vérification, du montant en valeur absolue du redressement attendu et du taux de redressement (défini par le rapport entre le montant de la correction et le montant déclaré). Cette expérience, visant à améliorer l'efficacité des vérifications, a conduit à la sélection des entreprises présentant initialement les risques de fraude les plus élevés². Cette méthode d'évaluation peut entraîner une surestimation de la fraude si les contrôles ne sont pas effectués de manière aléatoire.

Les informations fournies et obtenues grâce à cette méthode sont fiables et pertinentes, car les personnes chargées des vérifications ne peuvent pas fournir de fausses informations. L'administration dispose de données fiscales précises et chiffrées sur les revenus dissimulés, et ces individus sont obligés de dire la vérité de peur de crainte des sanctions.³

Cependant, cette méthode présente des limites, car elle ne concerne que les personnes soupçonnées de fraude, ce qui ne représente pas un échantillon aléatoire de la population totale. De plus, les estimations données ne reflètent qu'une partie de la fraude que l'administration fiscale a été en mesure de découvrir, détecter et de cerner.⁴

3.1.1.3. Les amnisties fiscales :

La technique des amnisties spéciales permet de déterminer l'importance et estimer l'ampleur de la fraude fiscale résultant de la dissimulation de revenus. Cette méthode incite les contribuables à révéler leur véritable revenu déclaré et à régulariser leur situation pendant une certaine période, en échange de l'annulation des amendes et des pénalités, de la prescription des délits passés garantie par l'État ou même de la diminution du taux d'imposition comme alternative pour certains secteurs. Cette méthode permet au

¹ http://www.cairn.info/zen.php?ID_ARTICLE=RECO_605_1235#pa79 Consulté le 13 octobre 2020
Joubert, N. (2009). Processus de détection et évaluation de la fraude sociale. *Revue économique*, 60 (5), 1235-1256.

³ Mirus, R., Smith, R.S. and Karoleff, V., 1994. Canada's underground economy revisited: update and critique. *Canadian Public Policy/Analyse de Politiques*, pp.235-252.

⁴ Schneider, F. and Enste, D.H., 2000. Shadow economies: size, causes, and consequences. *Journal of economic literature*, 38 (1), pp.77-114.

gouvernement, notamment à l'administration fiscale, de mesurer l'ampleur de la fraude fiscale et d'estimer le montant de l'impôt éludé, en analysant les déclarations corrigées et collectées¹.

L'avantage pour l'individu est de ne plus risquer un redressement fiscal impliquant une pénalité couvrant plusieurs années antérieures au redressement. Le volume de nouvelles déclarations fournit une estimation de la fraude qui existait (ou existe) dans l'économie globale². (Le rééchelonnement de la dette fiscale en Algérie concernent et s'applique uniquement au montant restant à recouvré).

Toutefois, il n'y a aucune garantie offerte pour les évaluations produites par cette méthode. En effet, les revenus non déclarés sont sous-évalués, car les contribuables ne divulguent pas leurs revenus réels sachant que les amnisties sont mises en place pour recueillir des données fiscales, et qu'une fois détectés par les autorités fiscales, ils devront payer l'impôt qu'ils considèrent trop élevé sans possibilité de se soustraire³.

Si les stratégies d'amnisties sont employées à plusieurs reprises, cela aura un impact négatif sur l'efficacité de la mesure. En outre, certains contribuables vont prendre en compte ces répétitions d'amnisties et ne pas déclarer leurs revenus immédiatement, optant plutôt pour attendre la prochaine mesure qui va les décharger⁴.

Les méthodes d'estimation globale de la fraude sont souvent imparfaites en raison de la complexité de la mise en correspondance (appariement) des données, du manque de fiabilité des statistiques ou de leur inadaptation pour ce type d'exercice. Même dans les pays disposant d'un système statistique développé, les estimations obtenues par différentes méthodes peuvent varier considérablement. Par conséquent, le développement de méthodes basées sur des enquêtes spécifiques menées sur des échantillons représentatifs s'est avéré nécessaire.⁵

3.1.1.4. Les enquêtes spécifiques :

La méthode d'échantillon représentatif des contribuables : Elle est employée conjointement soit avec un sondage, pour mener une enquête d'opinion, soit avec des

¹ Stella, P. (1991). An economic analysis of tax amnesties. *Journal of Public Economics*, 46(3), 383-400.

² Jean - François GAUTIER, La fraude fiscale, Op. cit. P. 04

³ Malherbe, J. (Ed.). (2011). *Tax amnesties*. Kluwer Law International BV.

⁴ Bazart, C. (2000). *La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-Contribuables* (Doctoral dissertation, Université de Montpellier).

⁵ Gautier, Jean-François. *La fraude fiscale estimation*. Op. cit., P. 02

vérifications fiscales approfondies. Cette technique se base sur un sondage ¹, qui peut dans un premier temps concerner généralement un échantillon représentatif d'individus ou d'entreprises. Elle peut être effectuée en association avec un contrôle fiscal ou de manière tout à fait indépendante. Dans un second temps, il est courant de demander à la population interrogée de signaler l'importance des revenus provenant d'activités non enregistrées ou non déclarées aux services fiscaux.

Si ces questions ne sont pas incluses dans les formulaires, la technique est de croiser les données de ces enquêtes avec celles de l'administration fiscale. L'échantillon étant représentatif, il est ainsi envisageable, en extrapolant, d'évaluer une mesure de la fraude fiscale sur l'échantillon étudié². Cette méthode est employée conjointement soit avec un sondage, pour une étude d'opinion, soit avec des contrôles fiscaux approfondis.

➤ L'association d'un contrôle fiscal approfondi d'un échantillon représentatif des contribuables telle que celle menée en France par la DGI et le Conseil des impôts en 1979 L'association d'un contrôle fiscal approfondi d'un échantillon représentatif des contribuables ex : celle qui a été effectuée en France, par la DGI et le conseil des impôts 1979³.

Un échantillon fondamental d'environ 40 000 foyers fiscaux a été formé par un tirage au sort à partir de l'ensemble des contribuables - personnes physiques imposées en fonction de leurs revenus de 1971. La sélection de cet échantillon a été effectuée en fonction du niveau de revenu imposable et de la nature du revenu catégoriel dominant, tels que les salaires, les Bénéfices Industriels et Commerciales (BIC) ou les Bénéfices Non Commerciales (BNC). Ensuite, par des réductions successives, des vérifications approfondies de situations fiscales d'ensemble ont été effectuées pour tous les contribuables faisant partie de ces deux échantillons⁴.

Cette procédure a rendu possible l'évaluation non seulement de la fraude au sens juridique, mais également du total des revenus non déclarés qui seraient mis au jour si tous les foyers fiscaux imposés pour les revenus étaient vérifiés.

¹ Zidouni, H, «évaluation et analyse de la place de l'économie informelle en Algérie : approche de la comptabilité nationale», séminaire sur l'économie informelle et la fiscalité, organisé par le forum des chefs d'entreprises le 9 Avril 2003 à Alger. P.02.

² Gautier, Jean-François. *La fraude fiscale estimation*. Op. cit. P. 02

³ Les résultats complets de l'enquête de 1972 ont été publiés dans l'impôt sur le revenu, 4^{ème} Rapport au Président de la République, Conseil des Impôts, 1979, pp. 157-177 (ce rapport a été publié dans S&EF « série bleue » n° 361-362 (novembre-décembre 1979).

⁴ Martinez, la fraude fiscale, Op. cit. P.18.

➤ Il est courant dans divers pays d'utiliser une enquête par questionnaire en combinaison avec un échantillon représentatif de la population. Cette méthode est fréquemment employée pour mesurer la fraude fiscale, mais elle permet également de déterminer si les individus ont bénéficié de services de travail non déclaré et s'ils ont effectué des transactions illégales. Par exemple, au Québec (une province du Canada), une enquête portant sur 5 000 personnes et basée sur des questionnaires a révélé que la part de l'économie informelle ne représentait qu'une faible proportion, soit seulement 0,5 % du marché total du travail pour l'année 1994¹.

Toutefois, même si ces instruments de mesure existent, l'incertitude quant à l'étendue de la fraude demeure évidente et il n'est pas surprenant que les résultats soient peu concluants, étant donné que les instruments disponibles sont trop différents les uns des autres.

De plus, les enquêtes menées sur des activités spécifiques ou sur un groupe de contribuables particuliers peuvent fournir des informations plus précises et plus ciblées. Les techniques d'enquête permettent donc d'accéder à des données microéconomiques. Cependant, cette méthode est confrontée aux conséquences de la méfiance des contribuables envers le système fiscal, telles que la non-réponse et l'hésitation. Ces réponses évasives sont des biais connus dans la réalisation des sondages et des enquêtes. Toutefois, ce problème peut être atténué en concentrant le questionnaire sur d'autres activités légales².

Vérification d'un échantillon de contribuables : Cette méthode se caractérise par le fait que les personnes interrogées ne sont pas volontaires. En effet, elle repose sur des informations obtenues grâce aux efforts de détection de l'administration fiscale. Elle permet également de cibler les catégories professionnelles et les types de revenus les plus susceptibles de faire l'objet de fraudes fiscales³.

Des agents expérimentés vérifient méticuleusement la précision de chaque ligne et écriture des documents comptables. L'échantillon est constitué de l'ensemble des contribuables ayant rempli une déclaration d'impôt, ce qui le rend représentatif des différents groupes de revenus. Les vérificateurs déterminent alors le montant de l'impôt que ces

¹ Fortin, B., Joubert, N., & Lacroix, G. (2004). Offre de travail au noir en présence de la fiscalité et des contrôles fiscaux. *Économie prévision*, (3), 145-163. cité dans l'étude « L'évaluation de l'économie souterraine : un recensement des études », Marianne Cornu Pauchet, Acoos Stat – n° 08 – septembre 2003.

² Brown, C. V., Levin, E. J., Rosa, P. J., & Ulph, D. T. (1984). Tax evasion and avoidance on earned income: some survey evidence. *Fiscal Studies*, 5(3), 1-22.

³ Hammouda, N. E. (2006). *Secteur et emploi informels en Algérie : définitions, mesures et méthodes d'estimation [Informal sector and employment in Algeria: definition, measure and estimation methods]* (No. 58733). University Library of Munich, Germany.

contribuables devraient effectivement payer s'ils se conformaient parfaitement à la loi fiscale (l'impôt dû).

Néanmoins, ce genre d'évaluation est limité par divers facteurs. La première limite est directement liée à la difficulté de construire l'échantillon à partir des déclarations fiscales des contribuables. En effet, les personnes qui ne déclarent rien ne sont pas non plus incluses dans les rôles de régularisations, ce qui rend l'estimation de la fraude plus incertaine. Cependant, cette méthode de mesure est plus fiable que l'interrogation directe par sondage, car une fausse déclaration peut entraîner une sanction juridique¹.

3.2. Les méthodes indirectes :

Les méthodes indirectes pour mesurer la fraude comprennent en particulier l'approche monétaire et l'approche de la variable latente².

3.2.1. L'approche monétaire :

L'essence de l'approche monétaire est de considérer que toutes les opérations illégales sont réglées en espèces. Dans sa version la plus simple, cette méthode suppose également qu'il y a une année de référence où l'économie souterraine n'existait pas. La croissance de l'économie souterraine est ensuite évaluée en fonction de l'augmentation de la demande d'argent liquide au fil des ans, dépassant ce que les variables macroéconomiques traditionnelles prévoient³.

Ces suppositions, qui ne peuvent être facilement vérifiées, sont vulnérables à la critique. Par exemple, certaines études récentes indiquent que de 20 % à 30 % des transactions illégales ne sont pas réalisées en espèces. En outre, cette méthode conduit souvent à des évaluations exagérément élevées et peu fiables de l'économie clandestine.

Par exemple, Mirus, Smith et Karoleff⁴ ont examiné l'importance de l'économie souterraine au Canada en 1990 et ont conclu qu'elle représentait environ 27 % du PIB, ce qui équivaut à une dépense annuelle d'environ 18 000 \$ par foyer. Cependant, cette estimation semble peu réaliste car elle est fortement biaisée à la hausse, en partie en raison de l'approche

¹ Gautier, Jean-François. *La fraude fiscale: estimation et caractéristiques sur l'impôt sur les bénéfices industriels à Madagascar*. Op. cit, P. 04

² Les différentes méthodes d'estimation de la fraude conformément au document de synthèse IMF Working papers, Schneider, F. and Enste, D. H., 2000. Shadow economies: size, causes, and consequences. Op.Cit P. 110

³ Fortin, B. (2002). Les enjeux de l'économie souterraine. Op.cit. P.07

⁴ Mirus, R., Smith, R. S., & Karoleff, V. (1994). Canada's underground economy revisited: update and critique. *Canadian Public Policy/Analyse de Politiques*, 235-252..

monétaire utilisée qui ne prend pas suffisamment en compte les innovations financières récentes.

3.2.2. L'approche de la variable latente :

Récemment, Giles et Tedds¹ ont utilisé une méthode différente pour évaluer la taille de l'économie souterraine (non observable) au Canada. Au lieu de mesurer directement cette économie cachée en fonction de divers facteurs explicatifs (comme le taux d'imposition, indice de réglementation ou le taux de chômage), ils ont élaboré un modèle qui relie ces facteurs à des indicateurs observables de l'économie informelle, tels que la part de l'argent liquide. En instaurant une réglementation de normalisation et en établissant une valeur spécifique pour l'économie informelle pour une année de référence dite de base, il devient envisageable de projeter son évolution sur l'ensemble de la période analysée. Bien que cette méthode soit technique et élaborée, les conclusions qu'elle permet d'obtenir demeurent extrêmement vulnérables à certaines hypothèses, telles que la sélection de la valeur retenue à l'année de référence.

En raison des difficultés méthodologiques rencontrées par les approches macroéconomiques, quelques recherches ont exploité des données microéconomiques, c'est-à-dire en utilisant des techniques directes.

La recherche menée par Schneider et Enste² et les recherches menées par des experts en économie³ pour estimer l'ampleur de l'économie souterraine et de la fraude dans certains pays de l'OCDE ont produit des résultats très divergents pour un seul et même État, ce qui les rend peu fiables. Par exemple, la méthode qui se base sur la consommation d'électricité pour calculer l'économie souterraine est sujette à des incertitudes car cette consommation peut être influencée par les avancées technologiques. En comparaison, les méthodes d'évaluation directe semblent plus pertinentes.

Les auteurs Schneider et Enste⁴ ont présenté plusieurs méthodes directes et indirectes pour l'estimation de la fraude fiscale, la méthode directe appliquée dans notre étude est basée sur le contrôle fiscal. Cette méthode s'appuie sur des données administratives, résultant de la

¹ Tedds, L. M., & Giles, D. E. (2002). Taxes and the Canadian underground economy. *Taxes and the Canadian underground economy*, Toronto: Canadian Tax Foundation.

² Schneider, F. (1998, July). Further empirical results of the size of the shadow economy of 17 OECD-countries over time. In *Paper to be presented at the 54. Congress of the IIPF Cordoba, Argentina and discussion paper, Department of Economics, University of Linz, Linz, Austria.*

³ Cornu-Pauchet, M. (2003). L'évaluation de l'économie souterraine: un recensement des études. *Acosse Stat-Etudes*, 8.

⁴ Schneider, F., & Enste, D. H. (2000). Shadow economies: Size, causes, and consequences. *Op. cit.*, pp.77-114.

comparaison entre le revenu déclaré par les individus et le revenu reconstitué à la suite de contrôles de l'administration fiscale. Cette différence permet de maîtriser une partie de la fraude fiscale dissimulée.

Certaines critiques entourent les méthodes d'estimations directes de la fraude fiscale, par contre elles restent les préférées par de nombreux experts dont Pacolet et autres¹. Ces experts attestent que le recours aux données administratives du contrôle fiscal est prometteur pour donner une estimation plus crédible de la fraude fiscale.²

Cependant, vu le caractère dissimuler de la fraude et l'absence de données fiables on ne peut que se contenter d'une estimation, comme le stipule C.Bazart³ « C'est très certainement en cernant de manière plus précise les déterminants du phénomène de fraude qu'il deviendra un jour possible de lever l'indétermination inhérente au phénomène et donc peut-être de le mesurer plus facilement ».

¹ Pacolet, J., Perelman, S., Pestieau, P., & Baeyens, K. (2007). Un indicateur de l'étendue et de l'évolution du travail au noir en Belgique.

² Diallo, H., Karakaya, G., Meulders, D., & Plasman, R. (2010). Estimation de la fraude fiscale en Belgique. *Etude Réalisée à la Demande de la FGTB, 10*, 17.

³ Bazart, C. (2000). *La fraude fiscale: modélisation du face à face Etat-Contribuables* (Doctoral dissertation, Université de Montpellier).

Chapitre 02 :

Manifestations,

causes et

conséquences

de la fraude fiscale

La fraude fiscale se manifeste selon les astuces employées par les citoyens, à cet égard, « les services du fisc sont probablement moins créatif que les fraudeurs »¹ ces derniers « débusquant toujours une méthode innovante pour diminuer leur imposition »².

Après avoir examiné le phénomène de la fraude fiscale, il convient de déterminer comment les citoyens tentent d'éviter de payer des impôts (quels sont les stratagèmes et les méthodes employés par les citoyens pour se soustraire aux obligations fiscales ?)

La question de la fraude fiscale est l'une des plus préoccupantes actuellement dans le domaine fiscal. Ainsi, de nombreux experts, chercheurs et organisations ont étudié ce phénomène, ses origines (causes) et ses conséquences, ainsi que les moyens de le maîtriser et, par conséquent, de limiter l'impact de ses effets.

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

Nous ne nous concentrerons que sur quelques techniques les plus couramment utilisées et les plus adoptés, telles que la dissimulation comptable, la dissimulation matérielle et la dissimulation juridique.

1.1 La dissimulation comptable :

Dans un régime fiscal déclaratif, les prélèvements sont calculés en fonction des déclarations des contribuables qui cherchent à minimiser leurs revenus imposables autant que possible. Dans cette optique, nous allons tenter de clarifier les différentes méthodes utilisées pour réduire les revenus et augmenter les dépenses et charges déductibles.

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

Le non-enregistrement d'une partie des produits de vente ou de bonifications sur le chiffre d'affaires (tels que les remises, les rabais, les primes, etc.) est appelé dissimulation de recettes. Cela représente une double perte pour le trésor public, car ces recettes sont enregistrées et comptabilisées par le fournisseur comme des charges liées directement aux opérations commerciales. Les méthodes courantes de dissimulation de recettes comprennent:

- Omission de vente : le contribuable, afin de ne laisser aucune trace, utilise des transactions en espèces (sans facture et paiement en main propre et sans chèque), comme dans le cas de la vente de déchets dans les industries de transformation et les activités de construction, etc.

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

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

- Enregistrement de retours fictifs, de remises imaginaires sur les marchandises et d'abattements exagérés dans le compte des ventes ;
- Non-enregistrement dans la comptabilité des gains issus de la cession d'actifs ;
- La sous-facturation (ventes avec soulte et transactions avec compensation financière) en recourant à des tarifs en dessous de ceux pratiqués sur le marché ;
- Une méthode couramment employée par les contribuables consiste à affecter une partie des recettes de vente à leur compte privé, ce qui réduit le chiffre d'affaires en ne comptabilisant pas les ventes qui sont réellement destinées à leur patrimoine personnel et qui échappent ainsi à l'impôt ;
- Un autre stratagème consiste à enregistrer les montants provenant des emballages consignés non restitués dans le compte de consignations versées, alors qu'ils sont considérés comme des ventes dont le montant doit être inclus dans les résultats¹.

La majoration des charges : Afin qu'une dépense puisse être soustraite du bénéfice imposable, elle doit être enregistrée, réduire l'actif net de l'entreprise, être justifiée et avoir été engagée au cours de l'exercice en cours.

Il arrive souvent que les contribuables ne respectent pas ces conditions et recourent à différentes méthodes pour augmenter les dépenses, ce qui a pour effet de réduire la base imposable.

Parmi les méthodes les plus employées, nous étudierons :

Les frais généraux non justifiés : L'administration fiscale inspecte toujours de près les dépenses figurant au compte « frais généraux » et détecte souvent des frais excessifs et inappropriés par rapport à l'activité et à la nature de l'entreprise.

Ces pratiques incluent la prise en charge des dépenses ménagères du contribuable, les frais d'entretien de la maison, les frais de voiture, la facture de téléphone, etc. Les frais de rénovation de la villa personnelle sont inclus avec ceux de la transformation des locaux industriels et commerciaux de l'entreprise. Une partie des meubles commerciaux achetés est

¹ West, A. (2018). Multinational tax avoidance: Virtue ethics and the role of accountants. *Journal of Business Ethics*, 153(4), 1143-1156.

destinée à un usage privé et la facture indique le caractère commercial des marchandises qui seront comptabilisées comme des dépenses.¹

La pratique de l'amortissement : Les amortissements sont considérés comme des coûts d'exploitation et sont donc déductibles comme toute autre dépense de l'entreprise.

Cependant, pour que les amortissements puissent être déduits, les conditions suivantes doivent être remplies :

- Les dépréciations ne peuvent être effectuées que sur des éléments de l'actif immobilisé qui ont subi une perte de valeur ;
- Le bien amortissable doit être effectivement la propriété de l'entreprise ;
- L'amortissement est limité au coût et prix d'acquisition (le cumul des amortissements ne doit pas dépasser la valeur brute du bien) ;
- L'amortissement doit être comptabilisé de manière effective (l'amortissement hors comptabilité est interdit).

Souvent, les amortissements sont utilisés par le contribuable pour diminuer les bases d'impositions, à savoir :

- En appliquant un taux d'amortissement élevé non autorisé ;
- En utilisant la base imposable en Tous Taxes Comprises (TTC) plutôt qu'en hors taxe ;
- En déduisant les amortissements de biens fictifs ou en continuant à amortir un bien cédé ou totalement amorti.

Il est important de souligner que ces méthodes sont seulement des exemples, car il existe d'autres méthodes employées pour atteindre le même objectif.

1.1.2 La dissimulation matérielle :

La dissimulation par opération matérielle est la forme la plus élémentaire et la plus commune de la fraude fiscale. Elle implique la dissimulation complète de la matière imposable. Cette dissimulation peut être partielle ou complète.

La dissimulation partielle : Dans ce type de dissimulation, les individus impliqués sont identifiés par l'administration fiscale, qui est théoriquement au fait de leurs actions.

¹ Margairaz, «la fraude fiscale et ses succédanés », op.cit., P.252.

Toutefois, ce qui reste incertain pour les autorités fiscales est le montant exact de l'assiette fiscale.

Cette méthode de fraude consiste à masquer une partie de la richesse du contribuable en utilisant diverses techniques qui peuvent varier selon l'activité et la personne.

Quelques exemples des techniques les plus couramment utilisées par le contribuable sont :

- La vente et l'achat sans émission de factures : cette méthode implique le consentement des deux parties impliquées et ne laisse aucune trace de la transaction ;
- La non-conformité aux normes de production : un exemple serait un producteur de limonade qui n'utilise que 80 grammes de sucre par litre au lieu de 100 grammes, les 20 grammes restants qui devraient être imposables ne sont pas déclarés au fisc ;
- Le transfert direct de biens mobiliers aux héritiers sans les enregistrer formellement (de manière informelle).

La dissimulation totale : Cette variété de tromperie est extrêmement difficile à détecter, car les fraudeurs ne sont pas identifiés par les autorités fiscales qui ont du mal à rassembler des informations les concernant, ce qui les incite à ne déclarer que les revenus minimisés.

Il s'agit habituellement d'activités clandestines qui relèvent souvent du marché noir, c'est-à-dire toutes les activités qui sont exercées en dehors du cadre légal et réglementaire pour diverses raisons, et sans aucune contrainte légale ou administrative, dans le but de réaliser un bénéfice net non imposable.

Enfin, il convient de souligner que ces méthodes frauduleuses causent une énorme perte pour le trésor public, compte tenu de leur ampleur croissante.

1.1.3 La dissimulation juridique :

Les contribuables ont tendance à établir une situation juridique apparente qui diffère de la réalité, dans le but d'éviter leurs obligations fiscales ou de profiter d'une situation juridique plus favorable.

D'après Gaudemet, cela équivaut à « déguiser une situation réelle derrière une apparence juridique moins contraignante et moins imposée »¹. Ce type de fraude comprend l'usage de fausses qualifications et de transactions fictives.

Fausse qualification d'une opération juridique : Elle implique de déguiser une situation taxable en une autre qui est exonérée ou qui a une faible imposition, c'est une méthode de fraude qui a pour but de fausser la signification d'une opération réelle.

Les opérations fictives : Le contribuable utilise ce type de subterfuge dans les fraudes liées aux taxes sur le chiffre d'affaires en ayant recours à des factures fictives. C'est le cas de la TVA, qui peut être déduite et récupérée dès lors qu'elle est mentionnée sur un justificatif.

Il suffit donc de procurer des factures fictives pour déduire indûment les taxes, ce qui constitue une fraude. Cette technique repose sur l'institution d'un prête-nom appelé « taxi » qui représente une firme fictive qui remet à un commerçant une facture de complaisance et reçoit un paiement simulé, qui procure à ce dernier un crédit de taxi.

Ainsi, il est possible de commettre une fraude en utilisant des factures fictives pour bénéficier de déductions fiscales non méritées. Cette méthode implique l'utilisation d'un intermédiaire appelé prête-nom appelé « taxi », qui agit au nom d'une entreprise fictive et fournit une fausse facture au commerçant en échange d'un paiement simulé. Cela permet au commerçant de bénéficier d'un crédit de taxi.

La mission du "taxi" est de créer des factures fictives qui ne correspondent à aucune livraison réelle de marchandises à des entreprises clientes. Ce type de manœuvre montre l'ampleur de la fraude qui constitue une véritable industrie².

2. Les formes de manifestation de la fraude fiscale :

Les affirmations de V. Tanzani et P. Chome³ sont que les fraudeurs sont constamment à la recherche de nouvelles méthodes pour réduire leur charge fiscale. La fraude fiscale est une forme de « criminalité » qui coûte cher à la société, mais elle peut être distinguée entre la fraude traditionnelle, qui implique la dissimulation de revenus, et la fraude moderne, qui implique la présentation d'opérations fictives en utilisant des détournements de droits.

¹ Gaudemet, Paul Marie, (1983). Finances publiques, politique financière, budget et trésor. Paris : Editions Montchrestien p.236.

²Burger, J. (2011). *Les délits pénaux fiscaux: une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux* (Doctoral dissertation, Université Nancy 2).

³ Tanzani. V, chome P, 1^{er} livre sur la fraude fiscale, journal de travail de FMI, mars 93.

2.1 **La fraude traditionnelle de l'impôt :**

Ce genre de fraude implique la dissimulation des revenus pour éviter de payer sa dette fiscale. Elle est de moins en moins utilisée en raison de l'amélioration constante des techniques de fraude.

En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices des entreprises, la fraude consiste principalement à cacher une partie du chiffre d'affaires en augmentant artificiellement les frais généraux et autres éléments du passif.¹

Ces pratiques courantes consistent à masquer la base imposable en dissimulant partiellement ou totalement les éléments matériels, comptables et juridiques.

L'exercice dans des zones « de non-droit » : Il s'agit d'activités souvent liées au marché non organisé, c'est-à-dire exercées en dehors du cadre légal et réglementaire, et sans contraintes légales ou administratives dans le but de réaliser un bénéfice net non imposable.

Cette forme de fraude est très difficile à détecter car les fraudeurs opèrent dans des zones qui changent en fonction des circonstances. L'administration fiscale ne les connaît pas et dès qu'une surveillance est mise en place, ils disparaissent et se réinstallent ailleurs².

L'omission volontaire de déclaration : Tel que bien exprimé, l'omission de déclaration doit être intentionnelle, ce qui implique nécessairement la mauvaise foi du contribuable. Et cela doit se produire dans le temps imparti (délai prescrit) par la loi pour la déclaration³.

Parmi les devoirs fiscaux du redevable, il y a celui de présenter toutes les déclarations (déclaration mensuelle, liste des opérations exemptées, états des clients, liste des ventes pour les fabricants en complément de la déclaration annuelle de bénéfices, etc.), à l'administration fiscale compétente tout en respectant les délais prescrits par la loi. Les formulaires de déclaration sont préparés par l'Administration et le redevable doit les remplir et les soumettre, même s'il a subi une perte ou un bénéfice d'un régime d'exception⁴.

Falsification du résultat de l'exercice : Il est possible de modifier les termes de libération de résultat en manipulant certains éléments de l'actif et du passif. Par conséquent, un contribuable malhonnête peut artificiellement réduire certains postes de l'actif ou

¹ Beltrame, l'impôt, op.cit., P.188.

² Compin, F. (2014). La fraude fiscale: un crime Financier?. *La Pensee*, (1), 71-81.

³ Lefebvre, C. (1997). Memento Comptable. Op. cit., P.628.

⁴ Batumona, Kande. Droit et obligation du contribuable en RDC, Kinshasa 1999, pp. 20-21.

augmenter certains postes du passif, ce qui revient à diminuer les recettes et à augmenter les charges tout en maintenant l'équilibre des deux agrégats.

Dans son livre Lachenal, G précise que : « si une entreprise ou une société présente une situation ou un bilan qui sous-estime la réalité, elle pourrait échapper partiellement à ses obligations fiscales. En effet, le bénéfice et les fonds propres apparaissent dans le bilan publié pour un montant inférieur à la réalité»¹.

Les pratiques de sous-estimation et de minoration quantitatives des stocks : Ces actions conduisent à une baisse des bénéfices opérationnels de l'exercice, ainsi qu'à des modifications de la valeur des stocks afin d'adapter les gains aux objectifs souhaités par l'exploitant. Plusieurs méthodes sont mises en œuvre pour atteindre cet objectif, les plus fréquentes étant :

- Étant donné que des provisions excessives peuvent avoir une incidence sur ce compte, elles sont souvent soustraites directement de la valeur des stocks sans être enregistrées.
- Ce procurer une facturation de complaisance de la part d'un fournisseur qui propose un tarif sous-estimé ou accorde des réductions ou des rabais fictifs ;
- La mauvaise estimation des stocks de production en cours ou des produits finis ;
- Des fournitures enregistrées comme des dépenses dans un compte de dépense alors qu'elles devraient normalement être enregistrées comme des actifs ;
- Des fournitures enregistrées dans un compte de charges alors qu'elles doivent être normalement enregistrées dans les valeurs d'exploitation ;
- Se procurer des achats auprès des fournisseurs sans facturation ;
- Occulter la constitution des stocks à travers l'exagération des déchets ou par la constatation fallacieuse des avaries dans le but de les revendre ensuite clandestinement ;
- Planification du vol des stocks par le contribuable afin de dérober une partie pour le vendre illégalement.
- Mise en dépôt de produits chez des clients importants, sans être pour autant incluses dans l'inventaire, en tant que marchandises en consignation².

Les pratiques sur le compte client : Les anomalies, qui affligent ce compte, sont très diverses et peuvent être exprimées de la manière suivante :

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

² Hlima, A. B. (2018). *Optimisation Fiscale, étendue et limites: Rôle et Diligences du Commissaire aux comptes*. Éditions universitaires européennes.

- Absence de constatation de certains paiements liés à différentes prestations de services, pouvant compromettre le paiement de la TVA ;
- Violation du principe de séparation des exercices lors de l'identification et la constatation des créances clients ;
- Imputer directement des avantages et acomptes sur commande sur le compte client correspondant ¹.

Les pratiques sur le compte des disponibilités : Les comptes de trésorerie sont généralement affectés par une diminution des recettes ou par une augmentation des dépenses :

- Il est possible de camoufler une anomalie dans le compte de "caisse" en créant un solde débiteur à la suite de versements considérables effectués par le gérant afin de dissimuler un solde créditeur qui est souvent un signe de comptabilité irrégulière. La caisse peut également être gonflée à l'aide d'émissions de pièces de caisse fictives.
- Pour masquer les détournements de fonds, le fraudeur falsifie les états de rapprochement bancaire et les enregistrements comptables pour dissimuler le détournement initial.

Les pratiques sur le compte capital : Les actes frauduleux relatifs à ce compte se produisent principalement entre une entreprise mère et sa filiale. En effet, il s'agit de mouvements de fonds consistant en une augmentation suivie d'une diminution du capital ou d'une diminution suivie d'une augmentation correspondante.

Les pratiques sur les dettes: Les prêts, qui sont enregistrés en tant que passifs au bilan, peuvent être imaginaires ou exagérés dans le but de masquer des profits cachés. D'autres méthodes impliquent la manipulation des comptes courants des associés ou des dirigeants de la société².

Les pratiques de majoration des charges : On peut recourir à diverses méthodes pour augmenter les charges de l'exercice, notamment en utilisant des valeurs fictives ou des montants plus élevés pour l'amortissement des immobilisations.

- Intégration directe d'une charge d'amortissement étalé sur plusieurs exercices;
- Comptabilisation des immobilisations de biens loués qui ne sont pas la propriété de l'entreprise ;

¹ Julien, F. (2014). La fraude fiscale. *Publications Doc Du Juriste*.

² Yacini, H., Tabli, A., & Frissou, M. E. (2013). *Le contrôle fiscal outil de lutte contre la fraude fiscale* (Doctoral dissertation, Université de bejaia).

- Comptabilisation de biens estimés lors de la création de la société ;
- Omission volontaire de l'enregistrement de la vente d'une immobilisation pour continuer à déclarer ses amortissements ;
- Éviter la comptabilisation d'un équipement obsolète afin de continuer à déduire ses amortissements ;
- L'inscription d'une immobilisation en cours dans un compte d'immobilisation achevée ;
- Augmentation artificielle du compte d'emballages commerciaux durables en incluant les emballages consignés aux clients qui ne sont pas retournés à temps ;
- Versement de redevances fictives ou exagérées ;
- Vente de brevets, fruit des recherches du personnel de l'entreprise, à des prix exorbitants à d'autres entreprises ;
- L'omission de déclarer des changements d'affectation des immobilisations¹.

Pratiques de minimisation des bénéfices : Afin de diminuer les revenus, les fraudeurs emploient des astuces frauduleuses sur les produits liés à l'activité :

- Les transactions sans factures ont pour objectif de masquer les recettes sans laisser de preuves ;
- Le fait de ne pas enregistrer les recettes exceptionnelles comme les primes sur les ventes, les redevances et les honoraires perçus à la suite d'un litige, d'un service rendu ou autre, permet de les dissimuler ;
- Omission volontaire de l'enregistrement des recettes exceptionnelles telles que les bonifications sur chiffres d'affaires, les redevances et honoraires encaissés suite à un litige (procès), service rendu ou autre... etc.
- La réduction des achats permet de masquer à la fois les ventes et les stocks, ce qui permet à la comptabilité de présenter des résultats apparemment normaux, car l'équilibre des mouvements est toujours respecté².

¹ Mekhmoukh, S. E., Benamara, L., & Snaoui, K. (2013). *Essai d'évaluation de la fraude fiscale et moyens de lutte* (Doctoral dissertation, Université de Bejaia).

² Côté, Y. A. (1967). La fraude fiscale. *L'Actualité économique*, 43(1), 87-105.

2.2 La fraude modernisée de l'impôt :

L'émergence de produits financiers "complexes à catégoriser", le travail illégal et l'économie souterraine, les structures juridiques plus compliquées et plus opaques, la mondialisation des échanges, les nouvelles technologies ("le secteur des pièces informatiques, parfait pour développer une nouvelle fraude"), ainsi que le commerce en ligne, la levée des barrières douanières, et l'absence d'harmonisation des politiques et des procédures de contrôle¹ sont tous des facteurs qui altèrent la structure même de la fraude fiscale, qui est accessible tant à l'élite qu'à la masse, entraînant ainsi une certaine banalisation de la fraude fiscale.

En matière de TVA, l'avocat spécialisé en droit fiscal Paul Duvaux explique que la nouvelle forme de fraude fiscale «ne réside pas dans l'évitement fiscale volontaire, mais plutôt dans une fraude qui permet à ses auteurs de s'enrichir au détriment de l'État en détournant la taxe grâce à des schémas sophistiqués ». Cette manipulation se fait par le biais d'une facture frauduleuse accompagnée d'une demande de remboursement ou non selon les circonstances.²

Elle résulte de la vente de produits sans établir de facture à des clients non assujettis, ainsi que des circuits de fausses factures. Dans cette dernière situation, la fraude permet au citoyen de s'emparer de crédits de TVA qui ne lui sont pas attribués et de réduire son bénéfice imposable.³

De même, en ce qui concerne le "sursis légal de paiement", il est possible de constater que certains contribuables cherchent à "tromper le système" ou du moins agissent de manière malhonnête en utilisant cette mesure pour obtenir des "avantages de trésorerie"⁴. La fraude se propage donc dans presque tous les environnements et systèmes, devenant ainsi une véritable industrie.⁵

2.2.1- Importation sur procuration du registre de commerce :

Dans l'utilisation du registre du commerce, la loi fiscale n'autorise la procuration que si le titulaire est incapable d'exercer son activité. L'attribution incontrôlée de procurations

¹ Bouvier, M., 2002. Mutations des finances publiques. Op. cit, P.254.

² Duvaux, factures de fraudeur et droit à déduction de la TVA. Op. cit, P.689.

³ A noter que la TVA au taux réduit est a priori moins susceptible de fraude qu'une TVA au taux normal.

⁴ Y. LHERMET, Op. cit, P.157.

⁵ Cosson, J. (1974). *Les industriels de la fraude fiscale*. Op.cit. P.15

pour le registre du commerce de personnes âgées ou décédées a entraîné l'apparition de contribuables "non localisés" que l'administration fiscale ne peut ni identifier ni appréhender.

Ce phénomène persistant et fréquent des contribuables non identifiés est particulièrement répandu dans le secteur des importations. Il conduit à de vastes fraudes, pour lesquelles la complaisance de certains notaires est fortement critiquée.

2.2.2- Distribution de bénéfices dissimulés (prestations appréciables en argent), créance en restitution et inexactitude des comptes :

Toutes les rétributions en espèces offertes par la société aux détenteurs de parts sociales, qui ne constituent pas un remboursement du capital existant, sont considérées comme des distributions de bénéfices. Ces rétributions peuvent être explicites ou cachées. Les rétributions explicites sont octroyées en début d'exercice à partir des bénéfices reportés ou des réserves. Elles n'impactent pas le compte de résultats et n'ont aucune incidence sur la fiscalité de la société. En revanche, les distributions de bénéfices cachées affectent le compte de pertes et profits¹.

Les concepts de distributions de bénéfices sont des concepts économiques, ce qui signifie que les autorités fiscales ne doivent pas prendre en compte les conditions de l'évitement fiscal pour déterminer le traitement fiscal d'une transaction en fonction de la réalité économique. Cependant, prendre en compte la réalité économique de la transaction soulève des interrogations quant à l'évaluation et l'appréciation.

De temps en temps, la répartition d'un bénéfice dissimulé ne repose pas sur une question d'opinion ou d'estimation ; cela se produit par exemple chaque fois que la distribution de bénéfice dissimulé prend la forme d'une renonciation par la société à un produit, comme lorsqu'elle ne comptabilise pas les montants des ristournes versées par les fournisseurs à son profit, mais les remet directement à ses actionnaires.²

Dans cette circonstance, il est clair qu'il y a non seulement une omission (la société n'a pas déclaré les "services fournis gratuitement à des tiers ou aux actionnaires de la société" dans sa déclaration d'impôt), mais également une falsification délibérée des écritures, car la comptabilité de la société est inexacte (elle indique un produit). Ces situations où une

¹ http://www.memoireonline.com/12/06/303/m_problematique-fraude-fiscale-developpement-republique-democratique-congo3.html consulté le 23 avril 2020

² Gnädinger, F. (2017). Les prestations appréciables en argent et les conséquences en matière de droit pénal (en particulier sous l'angle des impôts directs et de l'impôt anticipé).

prestation monétaire appréciable (en argent liquide) est accompagnée d'une inexactitude comptable peuvent également se produire dans d'autres types de prestations monétaires¹.

Par exemple, si l'acquisition d'un actif fictif entraîne une erreur de forme dans la comptabilité. De même, si une simulation est effectuée, par exemple, si un contrat de travail entre la société et l'actionnaire, ou une personne proche de l'actionnaire, est dissimulé. Dans ces cas, la comptabilisation ne doit pas être basée sur le contrat simulé, mais sur la "véritable intention commune des parties, sans tenir compte des expressions ou désignations inexactes qu'elles ont pu utiliser, que ce soit par erreur ou pour dissimuler la véritable nature de la convention"².

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

Certaines compagnies cherchent à tirer profit de toutes les manières possibles des avantages octroyés par le gouvernement pour encourager les investissements dans des secteurs prioritaires, même si elles ne remplissent pas les conditions requises.

Les cadres dirigeants de ces compagnies tenteront de modifier leur statut juridique pour les faire appartenir à un secteur prioritaire. Ils y parviennent en falsifiant des documents qui seront présentés aux autorités compétentes pour bénéficier des avantages fiscaux.

2.2.4- Les minations des achats :

Le but principal des minations des achats est de réduire les recettes. Elles se manifestent principalement par une diminution du chiffre d'affaires, ce qui a pour conséquence une diminution du résultat fiscal ainsi que de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, selon le cas, ainsi que des taxes liées au chiffre d'affaires. L'achat sans facture payée par une caisse noire est la forme de fraude la plus courante dans ce domaine. Il existe plusieurs façons de réduire les achats :

Omission d'enregistrer certaines factures d'achat reçues des fournisseurs : Ce mode opératoire ne requiert aucune complicité de la part du marchand, cependant il comporte des dangers en cas de rapprochement des inventaires chez l'acquéreur et chez le marchand, l'harmonisation s'effectue au niveau du stock définitif et des transactions afin d'assurer l'équilibre.

¹ BLAHA, B. (2016). *Le contrôle fiscal de la fraude et son apport au financement des recettes publiques de l'Etat* (Doctoral dissertation).

² Puemi, A. (2019). *RFFA: des privilèges fiscaux aux outils de défiscalisation* (Doctoral dissertation, Université de Lausanne, Faculté de droit, des sciences criminelles et d'administration publique).

Achat sans factures : Cette méthode est mise en œuvre grâce à la collaboration du fournisseur, les ventes non déclarées qui découlent des achats sans reçu permettent d'éviter à la fois le règlement de la TVA et de l'impôt sur les bénéfices de l'entreprise.

Comptabilisation d'avoirs fictifs : Les réductions, déductions et remises obtenues de manière régulière peuvent entraîner une diminution considérable des achats. Cette méthode nécessite la création de documents frauduleux ou la collaboration du fournisseur.

Achats sous de fausses identités : Cette méthode permet de réaliser des acquisitions sans justificatifs pour faciliter des transactions de manière secrète. Dans cette situation, l'acquéreur communique à son fournisseur une identité fictive.

2.2.5- Comptabilité arrangée :

Le citoyen doit respecter les règles du système de comptabilité financière en maintenant des registres tels que le journal, la balance, le bilan, le compte de résultat, le bilan fiscal et financier, ainsi que les pièces justificatives pour soutenir ces enregistrements.

Cependant, il est possible qu'il utilise des méthodes frauduleuses pour cacher ou altérer des informations importantes, dans le but d'obtenir une comptabilité faussée qui ne reflète pas fidèlement sa situation réelle.

Vente sans établissement de factures : Il est question des transactions qui ont été concrètement effectuées, mais qui n'ont pas été appuyé par une facture. En effet, pour réduire certaines recettes, la pratique la plus courante est de ne pas enregistrer complètement les ventes de produits, ce qui revient à réaliser des ventes sans facture. Cette méthode est très répandue et permet aux entreprises de masquer une partie de leur chiffre d'affaires.

Établissement de factures pour des ventes ou prestation de services fictives : Cette méthode de fraude a pour but de réduire l'impôt à payer. Elle consiste à créer des entreprises fictives qui émettent des documents commerciaux correspondant à des opérations fictives avec des entreprises réelles, de manière à ce que ces opérations soient invisibles dans la comptabilité des sociétés.

Les actes commis au moyen de factures qui ne correspondent pas à des opérations réelles ont pour but principal d'obtenir des remboursements indus de l'État. Ces remboursements sont enregistrés dans les livres de la société en question par des enregistrements fictifs accompagnés de documents justificatifs inexacts.

La tenue d'une double comptabilité et des documents falsifiés : Pour réduire leur assiette fiscale tout en profitant des bénéfices d'une comptabilité régulière, certains contribuables pratiquent une double comptabilité. Celle-ci sert à déterminer le résultat fiscal présenté aux autorités fiscales et est accompagnée de documents altérés qui la justifient et lui donnent l'apparence d'être régulière.

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

Bien que le résultat fiscal puisse différer du résultat comptable (en raison de l'autonomie des lois comptables et fiscales), il est important de noter que c'est le résultat comptable qui détermine le résultat fiscal. Cela implique que si les écritures comptables sont imprécises ou incomplètes, le résultat fiscal sera également insuffisant, créant ainsi une possibilité d'éviter de payer l'impôt dû.

Organisation par le contribuable de son insolvabilité : Le contribuable doit démontrer à l'administration fiscale que l'objet imposable n'est plus en existence, après avoir subi des pertes d'affaires ou la faillite de son entreprise. Cela peut se produire lorsqu'un contribuable, sachant qu'il sera soumis à un contrôle fiscal, vend les actifs de l'entreprise ou les transfère à son conjoint, ou même dissoutre son entreprise en anticipant par des moyens légaux.

3. Les causes de la fraude fiscale :

Payer des taxes est une vérité universelle, comme l'a mentionné Benjamin Franklin « Hélas ! Qu'y a-t-il de certain dans ce monde, hormis la mort et l'impôt ? »¹, Cependant, les taxes sont souvent perçues comme une contrainte et une obligation, et leur fardeau est souvent considéré comme excessif². Les contribuables remettent en question le système fiscal et les choix politiques de l'État, et cherchent l'aide d'experts pour réduire leur charge fiscale. Ils ne négligent aucune stratégie pour minimiser leur contribution, allant de la simple dissimulation à la fraude caractérisée.

La fraude fiscale peut être déclenchée par plusieurs éléments qui affectent le contribuable et réduisent sa motivation à s'acquitter de ses impôts, diminuant ainsi son

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

² Argon. : « Histoire de vocabulaire fiscal ». P 215

engagement envers son pays. Les différentes raisons de la fraude fiscale peuvent être examinées de la manière suivante :

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

La principale raison évoquée par les contribuables pour expliquer leur difficulté à comprendre le système fiscal est le manque de clarté et de lisibilité. Les enquêtes révèlent que la majorité de la population ne possède pas les connaissances nécessaires pour comprendre les dispositions fiscales¹, ce qui crée une perception floue du système fiscal. Il serait donc souhaitable de mettre en place un droit fiscal qui soit adapté et stable dans le temps, de manière à permettre aux citoyens de mieux percevoir, comprendre et respecter davantage les règles fiscales.

De plus, il convient de considérer la complexité de la législation et de la réglementation qui se manifeste par des dispositions multiples relatives à un même impôt. Cette situation encourage une forte propension à l'interprétation, au détriment de l'application stricte des textes conformément à l'intention et à la lettre de la loi. En effet, les termes employés dans les lois fiscales peuvent sembler incompréhensibles pour le contribuable, et la juxtaposition de dispositions limitatives et non limitatives ne permet pas de clarifier l'intention du législateur².

En plus des modifications régulières des textes fiscaux deux fois par an, qui sont souvent complexes et susceptibles de susciter de l'incertitude chez les contribuables, les lois de finances annuelles perturbent le cadre législatif en créant un grand nombre de normes sur une période fiscale courte. Cette situation entraîne des problèmes de communication importants entre l'administration et les contribuables, car les agents du fisc qui ne sont pas informés ne suivent pas l'évolution et les dernières actualités fiscales.

Les interprétations des lois fiscales par les directives administratives peuvent occasionnellement engendrer des désaccords, car certaines inexactitudes résultent du manque

¹ Saad, N. (2014). Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: Taxpayers' view. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 109, 1069-1075.

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

de précision des textes concernant certaines activités, des lacunes juridiques peuvent faciliter la fuite et la sous-évaluation fiscale de certains contribuables¹.

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

Il n'est pas facile pour le contribuable d'obtenir des informations fiscales fiables et adaptées à son statut et à son activité, étant donné la complexité de plusieurs codes fiscaux tels que le code des impôts directs et taxes assimilées, code sur les taxes sur le chiffre d'affaires, le code de l'enregistrement, etc. Même s'ils sont disponibles, leur nombre et leur volume sont si importants qu'il est compliqué pour les contribuables de trouver les informations fiscales précises correspondant à leur statut et leur activité.

La complication de la réglementation fiscale engendre de l'incertitude chez le contribuable quant à sa prédictibilité et son application. Cette complexité se traduit par la nécessité de réaliser de nombreux calculs pour déterminer la dette fiscale. Le fait que la loi fiscale à travers la loi de finances soit modifiée deux fois par an, le grand nombre de formulaires à remplir, ainsi que la diversité des types d'impôts auxquels le contribuable est soumis, ajoutent encore plus de méthodes de calcul et complexifient la situation. Tout cela peut mener le contribuable à adopter un comportement incivique et frauduleux².

Le poids élevé de l'impôt :

Parfois, l'administration utilise des taxes faciles à percevoir plutôt que d'autres, ce qui entraîne une pression fiscale élevée pour certaines catégories de contribuables et favorise d'autres, alors qu'elle devrait chercher à élargir la base fiscale pour réduire le fardeau de chaque contribuable. Ce comportement préjudiciable envers une catégorie au détriment d'une autre entraîne un fardeau fiscal élevé, car toute la collecte se concentre sur elle, ce qui peut entraîner une baisse de l'activité économique des entreprises qui peuvent être soumises à une vérification fréquente jugée élevée³.

¹ Milliron, V. C. (1985). A behavioral study of the meaning and influence of tax complexity. *Journal of Accounting Research*, 794-816.

² Inger, K. K., Meckfessel, M. D., Zhou, M., & Fan, W. (2018). An examination of the impact of tax avoidance on the readability of tax footnotes. *The Journal of the American Taxation Association*, 40(1), 1-29.

³ Torgler, B. (2008). What do we know about tax fraud? An overview of recent developments. *Social Research*, 1239-1270.

Le citoyen critique la lourdeur de la charge fiscale établie et promulguée par l'État, et considère que le taux d'imposition est élevé et souhaiterait qu'il soit réduit au minimum. Cela renforce le sentiment chez le contribuable de subir un transfert financier à son désavantage, exercé sous la contrainte, par l'administration, sans contrepartie immédiate ou directe. Une enquête d'opinion menée en France en 2000, un pays où le civisme fiscal est élevé, a révélé que 26% des personnes interrogées considèrent le niveau des prélèvements obligatoires "insupportable" et 60% le jugent "excessif"¹.

La mauvaise qualité du service à l'utilisateur :

La perspective commune des contribuables est que le service de l'administration fiscale souffre d'une qualité insuffisante et d'une disponibilité limitée. Cela est souvent attribué à une formation inadéquate des agents de l'État et à un manque de communication. Les services publics sont tenus responsables de cette situation en raison d'une inorganisation dans l'administration, ce qui conduit souvent à une mauvaise information des usagers².

La promotion du civisme fiscal est essentielle pour le progrès de l'État et l'objectif principal consiste à renforcer la qualité du service administratif offert aux utilisateurs grâce à une communication efficace, une disponibilité accrue de l'information et une sensibilisation accrue des contribuables pour les décourager de s'engager dans la fraude fiscale³.

La mauvaise gouvernance publique en matière de dépenses :

« Les impôts, telles que définies, sont les contributions obligatoires par l'État ou les collectivités locales pour toute activité économique afin de financer les dépenses publiques. Cette obligation fiscale incarne l'idée fondamentale de l'autorité de l'État et reflète essentiellement le contrat social. Étant donné que l'imposition est un élément crucial de l'histoire et de l'évolution des États et de leurs formes de gouvernance, il doit être considéré comme d'une importance primordiale dans tout système de gouvernance »⁴.

¹ Cité dans le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007, toute question relative aux prélèvements obligatoires (loi n° 2005-358 du 20 avril 2005), P.27, Enquête réalisée par l'institut TNS-SOFRES le 2 octobre 2000 pour la « Journée du Livre économique », auprès d'un échantillon national de 1 000 personnes représentatif de l'ensemble de la population âgée de 18 ans et plus, interrogées par téléphone.

² Keen, M., & Slemrod, J. (2017). Optimal tax administration. *Journal of Public Economics*, 152, 133-142.

³ Feld, L. P., & Frey, B. S. (2003). *Deterrence and tax morale: How tax administrations and taxpayers interact*. OECD. – document de travail récompensé par le Jan Francke Tax Research Award décerné par l'OCDE, disponible sur le site de l'OCDE (www.oecd.org).

⁴ Manin, B. (1985). Volonté générale ou délibération? Esquisse d'une théorie de la délibération politique. *Le débat*, (1), 72-94.

C'est ainsi que se révèle si un État est réellement une grande démocratie ou non, en fonction de la manière dont il accomplit ses différentes tâches avec équité et impartialité, ainsi qu'en utilisant de manière appropriée les diverses ressources qu'il a collectées auprès de ses citoyens.

La visibilité de l'impact de l'utilisation de l'impôt est cruciale et primordiale, car lorsque le contribuable comprend où vont les ressources fiscales et que la redistribution des richesses est équitable, son inclination à frauder diminue. Si les dépenses de l'État sont jugées contre-productives et inefficaces, comme lorsque des budgets annuels sont alloués à des structures incompetentes et inefficaces, cela remet en cause l'intérêt de contribuer aux impôts¹². Si le citoyen perçoit que les biens publics sont financés efficacement grâce aux impôts, cela renforce et accroît le respect de la fiscalité³ et réduit la fraude fiscale.

Les citoyens sont extrêmement susceptibles au niveau et à la qualité des prestations publiques fournies (enseignement, santé, infrastructures, etc.). Comment sont utilisées les ressources collectées ? Il y a une corrélation manifeste entre la qualité des dépenses et la perception fiscale des citoyens. Le manque de transparence ou l'absence de transparence dans les processus de dépenses publiques aggrave l'incivisme fiscal⁴.

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

La performance et la productivité des dépenses gouvernementales réalisées par l'État révèlent sa qualité de gouvernance, ce qui peut entraîner une augmentation et peuvent encourager la fraude fiscale chez les contribuables. Ces derniers peuvent ne pas percevoir l'utilité de leurs contributions fiscales et ressentir un sentiment d'injustice.

Un sentiment d'iniquité :

Le contribuable estime que la collecte de l'impôt est à la fois transparente et compliquée : cette complication entraîne des préoccupations d'injustice et de traitement

¹ Cowell, F. A., & Gordon, J. P. (1988). Unwillingness to pay: Tax evasion and public good provision. *Journal of Public Economics*, 36(3), 305-321.

² Hashimzade, N., Huang, Z., & Myles, G. D. (2010). Tax fraud by firms and optimal auditing. *International Review of Law and Economics*, 30(1), 10-17.

³ Alm, Jackson, & McKee, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance. Op.cit. P.110

⁴ <http://www.finances.bj/spip.php?article712> consulté le 22 mars 2019

inégal, non seulement lors de l'établissement de l'impôt, mais également lors de sa récupération et de son contrôle. Selon Fortin et al,¹ l'équité a un rôle crucial à jouer.

L'intensité de la progressivité de l'impôt sur le revenu est considérée comme excessive, ce qui accentue le sentiment d'injustice fiscale directe ressenti par les contribuables². En outre, les contribuables qui ont la malchance d'être sélectionnés pour une vérification subissent un redressement fiscal qui ne s'applique qu'à eux, car ils ont été choisis pour le programme, et il y a une disparité dans les décisions concernant les demandes de recours du contribuable, telles que les demandes de délais, de dispense de majoration, gracieux, etc. Ce sentiment d'injustice perçu par certains citoyens, qui estiment qu'ils contribuent beaucoup plus que d'autres, est considéré comme relativement injuste³.

Une crise de confiance :

Les initiatives mises en place par les autorités sont mal perçues par les résidents qui ont perdu toute confiance en leurs dirigeants, notamment dans les nations en développement. Ces derniers constatent un écart entre leur vécu à travers la réalité économique et sociale au quotidien et les chiffres fournis par l'État qui ne reflètent pas la réalité.

Les citoyens sont incertains quant à l'honnêteté et la véracité des informations et renseignements diffusés par les autorités publiques, et demeurent dubitatifs à propos des diminutions de la charge fiscale, car ils évaluent que leurs gouvernements prennent d'une main ce qu'ils donnent de l'autre, particulièrement quand l'impôt est appliqué à un revenu qui est utilisé pour satisfaire des besoins vitaux⁴. Les effets de l'illusion monétaire se manifestent par une inflation supérieure à l'augmentation des salaires, entraînant ainsi une réduction du pouvoir d'achat de la population et une hausse du taux d'inflation. De même, les données inexactes sur le chômage masquent le fait que de nombreux diplômés sont confrontés à des difficultés pour décrocher un emploi.

Le citoyen conteste remet en cause les compétences, les capacités et le comportement des dirigeants politiques pour gérer les politiques publiques de manière impartiale, transparente, juste et neutre. En tant que contribuable, le citoyen a souvent l'impression de financer un système qui engendre du gaspillage, des abus et de l'inefficacité dans la gestion

¹ Fortin, C. (2007). Some (not all) nonsententials are only a phase. *Lingua*, 117 (1), 67-94.

² Exemple d'injustice due à la progressivité de l'impôt sur le revenu pour deux chefs d'entreprises, cité par Laure, M. : Les distorsions économiques d'origine fiscales. 2002, P.15.

³ Hashimzade, N., Huang, Z., & Myles, G. D. (2010). Tax fraud by firms and optimal auditing. Op.cit. P15-17

⁴ Gest, G. et Tixier, G. Droit fiscal international, PUF, 2^{ème} éd. 1990. P. 253.

des fonds publics. Cette défiance envers le gouvernement affaiblit la morale et l'éthique fiscale, comme le souligne Torgler¹.

La mondialisation et la compétition fiscale :

La récente tendance à limiter l'optimisation fiscale est due à la difficulté pour les entreprises de réaliser des gains et de maintenir des bénéfices durables en raison de la concurrence économique internationale². La mondialisation représente un facteur capital pour œuvrer contre cela. La mondialisation est un élément clé pour lutter contre ce phénomène. Les comparaisons internationales en matière d'optimisation fiscale ont conduit à la fraude fiscale. Face à une pression fiscale agressive, les entreprises doivent trouver des moyens de se soustraire à l'impôt en exploitant les failles de leur propre environnement économique³.

Quelques sociétés recherchent des alternatives pour éviter les obligations fiscales de leur pays et garantir la durabilité de leur activité⁴ en se délocalisant vers des États qui offrent des bénéfices économiques et fiscaux avantageux pour leur croissance grâce à une main-d'œuvre compétente à faible coût et une charge fiscale propice à l'expansion et la pérennité de leur entreprise.

Les mentalités et la culture :

L'absence de culture fiscale chez les contribuables se manifeste par une indiscipline fiscale, car très peu d'entre eux paient l'impôt de manière volontaire. Ils le font sans enthousiasme⁵. Ce comportement peu exemplaire d'un grand nombre de contribuables donne l'impression à ceux qui paient leurs impôts qu'ils sont les seuls à le faire, augmentant ainsi la fraude fiscale. En effet, le contribuable ne contribuera pas pour les autres s'il sait que ses contributions vont profiter à l'ensemble de la société avec la redistribution. Il se sentira lésé et trompé. Ce point important qui ne doit pas être négligé contribue à la fraude fiscale, comme l'a confirmé une enquête. Selon cette enquête, 62% des personnes interrogées ont une

¹ Torgler, B. (2003). *Tax morale: Theory and empirical analysis of tax compliance* (Doctoral dissertation, University_of_Basel).

² Nyk, M. (2016). Tax planning for small and medium enterprises (SMEs). *Annuals of Marketing Management & Economics*, 2(1), 91-98.

³ Lyeonov, S., & Michalkova, L. (2021). Impact of Tax Effects on Profit Optimisation. Review of International Approaches. In *SHS Web of Conferences* (Vol. 92). EDP Sciences.

⁴ Raczkowski, K. (2015). Measuring the tax gap in the European economy. *Journal of Economics & Management*, 21, 58-72.

⁵ Philippe, André. FUTA, Incohérences, archaïsmes et autres maux du système fiscal congolais

mauvaise opinion de la fiscalité et le recouvrement des impôts, dont 21% ont une très mauvaise opinion¹.

Les éléments psychologiques tels que la morale et l'éthique fiscale sont donc d'une grande importance pour que les contribuables paient leurs impôts et ne cherchent pas à éviter leurs obligations fiscales. Il est donc nécessaire de diffuser ces notions d'éthique fiscale pour encourager l'émergence de la volonté de payer les impôts et ancrer le civisme fiscal dans l'esprit de chaque citoyen.

D'autres types de motivation intrinsèque comprennent le sentiment de satisfaction, de fierté et une image positive de soi, qui sont souvent liés à la franchise et au respect des obligations civiques, ainsi que l'altruisme envers les autres, qui peut conduire à une volonté de contribuer aux biens publics par le biais du système fiscal. La fraude fiscale peut susciter des sentiments de remords ou de honte².

Dwenger et al³ ont démontré l'évidence directe sur le rôle des motivations intrinsèques, conduit à un certain degré de conformité de la taxe d'église même dans l'inexistence même de l'environnement d'application et de perception d'impôts. Tandis que cet effet global de conformité pourrait être conduit par d'autres composants de moral d'impôts. Une interprétation qui reflète une forme spécifique de motivation intrinsèque : un désir de se conformer à la loi.

La morale fiscale doit être formée dans l'esprit des citoyens selon Torgler⁴ et définis par Torgler et Schaltegger⁵ car elle revêtus plusieurs différentes dimensions qu'elles soient sociales, sociodémographiques, socioéconomiques, culturelles et économiques telles que le patriotisme, sens du devoir, croyances religieuses... etc., ces facteurs contribuent à ce que le citoyen paie volontairement ces taxes.

¹ Citée supra- Cité dans le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007, toute question relative aux prélèvements obligatoires (loi n° 2005-358 du 20 avril 2005), P.20, « Baromètre des services publics » - Globalement, 4022 entretiens ont été réalisés par téléphone auprès des Français entre le 23 septembre et le 08 octobre 2005. Pour la fiscalité, un échantillon de 647 usagers des services fiscaux a été constitué de façon représentative de la population française.

² Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of economic literature*, 36(2), 818-860.

³ Dwenger, N., Kleven, H., Rasul, I., & Rincke, J. (2016). Extrinsic and intrinsic motivations for tax compliance: Evidence from a field experiment in Germany. *American Economic Journal: Economic Policy*, 8(3), 203-32. " LSE Working Paper, 2014, http://personal.lse.ac.uk/kleven/Downloads/MyPapers/WorkingPapers/dwenger-kleven-rasul-rincke_may2014.pdf

⁴ Torgler, B. (2003). *Tax morale: Theory and empirical analysis of tax compliance* (Doctoral dissertation, University_of_Basel).

⁵ Schaltegger, C. A., & Torgler, B. (2006). Growth effects of public expenditure on the state and local level: evidence from a sample of rich governments. *Applied Economics*, 38(10), 1181-1192.

La question fondamentale est de savoir si les gouvernements ont les moyens d'influencer positivement les normes sociales et la conformité fiscale. Cependant, des expériences sur le terrain ont trouvé que dans des contextes de haute conformité, notifiant aux contribuables que plus de 90 % des individus ne se conforment pas au traitement d'une façon significatif.¹

Une autre méthode pour essayer d'étudier l'effet de la culture sur la morale fiscale consiste à exploiter les variations des personnes résidant dans le même pays, mais qui sont originaires de pays différents. En utilisant mesures du moral des impôts fondés sur des A travers des enquêtes pour mesurer la morale fiscale, Halla² constate que les personnes nées aux États-Unis ont un civisme fiscal plus élevé lorsque leur pays d'origine a une moyenne plus élevée de civisme fiscale, le contrôle des données démographiques individuelles en tenant compte de la démographie individuelle.

Aux États-Unis, les individus ayant des ancêtres d'un pays dont la morale fiscale est supérieure de 10 points en (%) ont environ un point en (%) de moral fiscal plus élevé, où les deux questions de moral fiscal sont mesurées comme variables binaires. Kountouris et Remoundou³ constatent des résultats de taille similaire chez des immigrants de première génération effectuée sur un échantillon important de pays européens. Une préoccupation potentielle avec ces résultats est que la culture pourrait simplement affecter l'interprétation ou la réponse à ces questions d'enquête. Ainsi, les preuves du rôle de la culture sont plus crédibles lorsque la morale peut être liée à d'autres mesures de résultats, idéalement des mesures directes de fraude et d'évasion fiscale.

La culture fait référence à de larges normes sociales qui persistent sur de longues périodes et à travers les générations. Cette persistance est l'une des principales caractéristiques qui distinguent « Culture » des effets contemporains des pairs, bien que les deux soient évidemment liés. Le paramètre du terme d'utilité supplémentaire pour le paiement des impôts, qu'il soit subordonné au comportement de l'État ou sur les comportements et les

1 Blumenthal, M., Christian, C., Slemrod, J., & Smith, M. G. (2001). Do normative appeals affect tax compliance? Evidence from a controlled experiment in Minnesota. *National Tax Journal*, 125-138. Voir aussi Fellner, G., Sausgruber, R., & Traxler, C. (2013). Testing enforcement strategies in the field: Threat, moral appeal and social information. *Journal of the European Economic Association*, 11(3), 634-660.

² Halla, M. (2012). Tax morale and compliance behavior: First evidence on a causal link. *The BE Journal of Economic Analysis & Policy*, 12(1).

³ Kountouris, Yiannis, and Kyriaki Remoundou, "Is There a Cultural Component in Tax Morale? Evidence from Immigrants in Europe," *Journal of Economic Behavior & Organization*, 2013, 96, 104-119.

points de vue d'autres individus, peut-être de sa culture si ces paramètres reflètent des normes sociales (intériorisées) qui persistent longues périodes et à travers les générations¹.

Pris ensemble, ces résultats suggèrent qu'il existe effectivement des différences culturelles à travers les pays, à la fois dans les attitudes envers l'évasion et le comportement de conformité. Cela implique que nous pouvons voir des différences persistantes de conformité entre les pays, même s'ils ont des environnements d'application similaires.

La pression fiscale :

Il est souvent affirmé que l'excès de taxation peut nuire à l'impôt. Les individus susceptibles de commettre des fraudes fiscales seraient d'autant plus enclins à le faire que le fardeau fiscal est trop lourd, menaçant ainsi la viabilité et la pérennité de leurs activités.

En conséquence, une pression fiscale excessive encourage les comportements frauduleux. Certains fraudeurs considèrent même cette forme d'incivisme comme légitime lorsqu'ils calculent leur obligation fiscale annuelle envers l'État. Cette position a été soutenue par Adam Smith, qui a affirmé que "sans aucun doute, une taxe excessive représentant la moitié ou même le cinquième de la richesse nationale justifierait, comme tout abus flagrant de pouvoir, la résistance du peuple"².

Plus l'impôt est lourd et plus ceux qui doivent le payer essayent d'y échapper d'une manière ou d'une autre, c'est d'ailleurs très répandu « trop d'impôts tuent l'impôt »³ et « les gros taux tuent les totaux », ou encore « un impôt exagéré détruit la base sur laquelle il porte »⁴.

Un certain nombre d'économistes ont tenté de déterminer un seuil de la pression fiscale « zone normale »⁵ au-delà duquel tout prélèvement fiscal supplémentaire sera contraire à la rationalité économique⁶ ainsi dans la ligne de libéralisme économique et dans le cadre de l'État gendarme. P. Leroy⁷ fixait la limite de la somme nécessaire à l'ensemble des services publics pour lesquels l'État est plus compétent et capable que les individus et qui a limité le

¹ Morale, T. (2014). Erzo FP Luttmer Monica Singhal.

² Philippe, André FUTA, Incohérences, archaïsmes et autres maux du système fiscal congolais in www.minfin.rdc.cd/fiscal/archaïsme.htm. Consulté le 13 avril 2020

³ Laffer, A. B. (2004). The Laffer curve: Past, present, and future. *Background*, 1765(1), 1-16.

⁴ Jean batiste Say, économiste, France, Rhône, 1767-1832, cité dans De Oliveira, M. (2014). Du teneur de livres au comptable. *Les Études Sociales*, (1), 103-118.

⁵ Geffroy, J. B. (1993). *Grands problèmes fiscaux contemporains*. Presses universitaires de France, fisc Paris ; p70 - 71

⁶ AYADI, Habib. Droit fiscal, publication scientifique. P 121

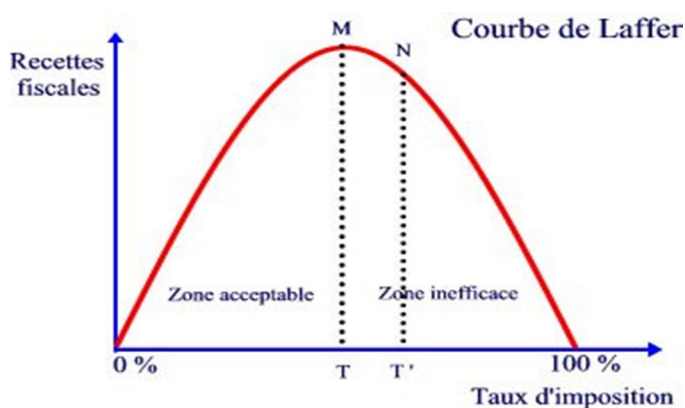
⁷ Leroy- Beaulieu, P. Science des finances, t. I, Alcan, Paris, 1906, p. 131.

prélèvement fiscal à 10 % à 12 % du revenu national¹. Cependant la situation n'est plus la même dès que l'État commence à intervenir, c'est ce qu'a cherché à démontrer l'économiste américain A. Laffer².

Laffer a repris un principe déjà exprimé par Adam Smith en 1876 et Jean Baptiste Say que « trop d'impôt tue l'impôt ». Il a essayé de démontrer qu'à partir d'un certain niveau d'imposition, le rendement fiscal devient décroissant ; et détruit la base d'imposition, car les intervenants économistes renoncent à investir, car juger importante la part de leurs gais reverser à l'État (moins de travail, moins de revenus).

Plusieurs études empiriques réalisées au niveau macroéconomique n'ont pas pu définir exactement le seuil d'imposition maximum³ et comme le fait souligné P. Beltrame⁴: « Il apparaît impossible de fixer une limite uniforme au rendement fiscal, celle-ci existe, elle est essentiellement variable d'un système à l'autre et d'une période à l'autre »⁵, bien que Colin Clark l'estimait dans les années 50 à 25 %⁶, parmi les références célèbres à ce sujet « la courbe de Laffer ». Ce dernier à l'aide d'une courbe en forme de cloche et qui porte son nom, censé représenter l'évaluation du rendement fiscal (portée sur l'axe des ordonnées) en fonction du taux d'imposition (figurant sur l'axe des abscisses)⁷.

Recettes fiscales de l'État



¹ Citée dans Geffroy : « Grands problèmes fiscaux contemporains »

² Arthur B. Laffer est diplômé en Sciences Economiques de l'université de Munich (Allemagne) et l'université de Yale où il obtint son « bachelor of arts » en 1963. Outre un MBA en 1965, il reçut son diplôme de doctorat en sciences économique de l'université de Stanford en 1972.

³ Le seuil maximum = seuil au-delà duquel l'activité économique serait découragée

⁴ Beltrame, P. (2001). Bruno Tilly, La compétence des agents du fisc. L'Harmattan, coll. « Finances publiques », publiques », Paris, 1999, 418 p. *Sociologie du travail*, 43 (3), 435-436.

⁵ Beltrame.P : « Les systèmes fiscaux », P.183

⁶ Colin Clark pense qu'au-delà, les impôts portent atteinte à l'esprit d'entreprise, développent des revendications de salaires, et augmentent la pression des groupes sociaux favorables à l'inflation. »

⁷ Lacoude, P. (1992). Lectures et analyse de la courbe de Laffer. *Journal des économistes et des études humaines*, 3(2-3), 353-376.

La pression fiscale nationale peut être définie comme le rapport entre l'ensemble des prélèvements fiscaux et le revenu national (PIB). Cette relation entre la pression fiscale, l'impôt et le revenu peut être présentée par l'équation suivante :

$$PF = \frac{\text{Prélèvements fiscaux}}{\text{PIB}}$$

PF : La Pression Fiscale

PIB : Produit Intérieur Brut

On peut parler de la charge fiscale qu'au niveau de chaque contribuable et non pas par la charge fiscale supportée par toute la population d'un pays, car chaque individu à un revenu, taux d'imposition qui lui est propre et d'autre qui y sont exonérés, la pression fiscale ne peut pas être exprimée par le poids de la charge fiscale ressenti par toute la population d'un pays.

La pression fiscale individuelle est calculée par le rapport entre l'impôt payé par le contribuable et son revenu.

$$PF: \frac{I}{R}$$

PF: Pression Fiscale

I : Impôt payé par le contribuable

R : Revenu

Le contribuable ne fait que le rapprochement entre le montant de prélèvement et son revenu, c'est pour cela qu'il ressent le poids de l'impôt. Mais il faut prendre en considération les services qu'il reçoit, et donc diminuer de la valeur des services fournis par l'État du montant de prélèvements. On obtiendra l'équation suivante :

$$PF : \frac{I-SF}{R}$$

PF : Pression Fiscale

I : Impôt payé

SF : Service Fourni par l'État

R : Revenu

En effet à ce stade des contribuables finissent par lâcher, leur patience peut toucher à sa fin et des mouvements, comportements collectifs ou individuels de résistance à l'oppression par l'impôt peuvent se manifester. Cela impliquera nécessairement une baisse

du travail, de l'épargne qu'on arrive à provoquer et par là même le rétrécissement de l'assiette fiscale et ainsi de la matière imposable. Toutefois, ce seuil n'a pas été établi avec précision, mais il est sûr qu'il est différent en fonction de facteurs et de caractéristiques sociales et économiques d'un pays à un autre.

Le souci de tout État est, d'une part, de faire peser sur le citoyen le moins de charges fiscales possible et, d'autre part, de se procurer le maximum de ressources pour financer ses services publics et sociaux et assurer la rémunération de ses fonctionnaires.

Par conséquent, une pression fiscale d'une ampleur importante est jugée intolérable par le contribuable, car elle l'incite à fuir l'impôt en adoptant parfois sinon toujours un comportement négatif conduisant à la fraude par la dissimulation de ses revenus. La majeure partie des études économétriques réalisées ont confirmé ce fait qu'un niveau élevé d'imposition pousse les citoyens à frauder et l'évitement fiscal.¹

La conjoncture économique :

Les situations économiques d'un pays peuvent grandement impacter le manque de civisme fiscal des contribuables, car lorsque surviennent des problèmes de financement ou de pauvreté, les citoyens cherchent par tous les moyens à éviter de payer leur impôt et à frauder, étant donné qu'ils ont des difficultés à s'acquitter de cette charge fiscale avec leurs faibles revenus et le peu d'argent qu'ils gagnent.

L'appât du gain :

Les commerçants, qu'ils soient des personnes physiques ou morales, ont la possibilité de réduire, voire d'éviter, une partie de payer leurs impôts en augmentant les dépenses ou en dissimulant les revenus, afin de maximiser leurs gains. Le contribuable utilise également de nombreuses pratiques pour cacher une grande partie de ses activités au fisc, en effectuant des transactions commerciales sans factures et en ne déclarant qu'une petite partie de ses revenus, en raison de l'essor du marché informel dans notre pays. Le contribuable quel que soit son appartenance aux catégories de régimes fiscaux, qu'il soit réel ou forfait préfère un gain

¹ Further empirical results of the size of the shadow economy of 17 OECD countries over time, document de travail, Université de Linz (Autriche) – Département d'économie, 1998. - Working papers Shadow economies around the world: size, causes and consequences, F. Schneider et D. Enste, février 2000, Cebula, R. J. (1997). An empirical analysis of the impact of government tax and auditing policies on the size of the underground economy: the case of the United States, 1973–94. *American Journal of Economics and Sociology*, 56(2), 173-185.

immédiat et certain même s'il est de moindre importance qu'un gain élevé, incertain et futur¹ d'où l'importance d'alourdir les sanctions contre les fraudeurs.

L'idéologie et l'étatisme :

« La crise des idéologies affecte l'ensemble des politiques de l'État. Mais, celle relative à la fiscalité est particulièrement grave, car l'extension du rejet de l'impôt peut compromettre les rentrées financières de l'État »². Il existe deux catégories de modèles d'État pour définir les relations entre la politique et les citoyens : le modèle orthodoxe, basé sur la tradition de l'économie classique, et le modèle Léviathan issu de l'économie moderne des choix publics.

La doctrine économique des finances publiques repose sur l'approche traditionnelle, qui stipule que les « biens publics » tels que l'éducation, la santé, la sécurité, les infrastructures, etc. ne peuvent être fournis que par l'autorité publique et bénéficient à tous les citoyens.

D'autres courants de pensée ont critiqué ce modèle étatique, mettant en doute la bureaucratie et la politique orthodoxe, ainsi que son incapacité à évaluer et à satisfaire les besoins des citoyens.

Ce modèle n'appréhende pas de manière précise l'importance croissante de l'État moderne au cours du siècle dernier, car la part des prélèvements fiscaux sur les revenus des citoyens a augmenté considérablement. Autrefois, des taux d'imposition faibles par rapport aux revenus avaient suscité des résistances et des révolutions en Europe.

Les inégalités entre les contribuables en matière d'impôt sont flagrantes en raison de la grande disparité entre les contributions et les avantages fiscaux reçus, conséquence d'une redistribution injuste et inégalitaire des revenus et de l'élargissement du champ d'action de l'État qui prétend répondre aux demandes des citoyens.

L'État souverain est représenté par l'État Léviathan, qui demeure toujours au service de ses citoyens malgré sa domination absolue. Dans leur ouvrage "The Power to Tax", James Buchanan et Jeffrey Brennan définissent l'État comme "une institution qui cherche à maximiser ses revenus. Au nom de la justice sociale ou pour le compte de ceux qui sont du bon côté du

1 Lacroix, G., & Fortin, B. (1992). Utility-based estimation of labour supply functions in the regular and irregular sectors. *The Economic Journal*, 102(415), 1407-1422.

² Trameur, M. La politique publique du contrôle fiscal, éd, economica, 1993, p.142.

guichet, le Léviathan ira chercher chez les contribuables le maximum qu'il peut en tirer sans risquer de tarir la poule aux œufs d'or ou de provoquer une révolution"¹.

L'État Léviathan redistribue les impôts en faveur d'une certaine clientèle, en prélevant le maximum possible sur les contribuables qui sont exploités par leur propre État. Il vise à maximiser l'impôt sans tenir compte des demandes des citoyens, au profit d'une minorité de citoyens qui profite davantage de l'État qu'elle ne contribue avec l'impôt. Le contribuable trouve une justification morale et économique dans la fraude fiscale, l'évasion fiscale et le secteur informel, ce qui a pour effet d'accroître l'incivisme fiscal auprès des citoyens.

Les refus des contraintes :

La taxe est un prélèvement sur la richesse des individus. Sa nature désagréable explique la non-spontanéité de l'accomplissement du devoir fiscal. Les contribuables sont généralement réticents à s'acquitter de leurs obligations fiscales. Cependant, l'impôt est fondamentalement et initialement une contrainte. Elle découle du pouvoir de coercition, qui est le monopole de l'État. "La colonisation a créé (...) une mentalité fortement opposée à la fiscalité, une aversion sans pareille envers la taxe"².

Certains auteurs estiment que contraindre un individu à payer des impôts pour financer des biens ou services auxquels il n'a pas consenti est immoral. Par conséquent, il est justifié de s'opposer à l'impôt en recourant à la fraude fiscale, l'évasion fiscale ou la révolte fiscale. Selon eux, la fraude fiscale, la concurrence fiscale, l'évasion fiscale et les révoltes fiscales sont bénéfiques car elles obligent les gouvernements à choisir des moyens respectueux des droits individuels pour atteindre leurs objectifs »³.

L'obligation contraignante que l'administration fiscale impose au contribuable pour percevoir les impôts impayés est due à l'insatisfaction et au mécontentement, ce qui finit par encourager la pratique de la fraude fiscale.

Le contentieux fiscal :

Les citoyens ont la possibilité de faire appel à travers des voies de recours afin de contester les abus de l'Administration fiscale. Toutefois, les formalités requises pour présenter une réclamation, ainsi que la durée de la procédure, peuvent décourager les contribuables.

1 Brennan, G., & Buchanan, J. M. (1980). *The power to tax: Analytic foundations of a fiscal constitution*. Cambridge University Press.

² Toe, *Les aspects fiscaux et douaniers du développement*. Op.cit. P. 185.

³ Bertrand Lemernicier, op.cit. P.17

Pour entamer une action contentieuse, il est nécessaire de fournir au service d'imposition concerné une présentation exacte et détaillée de ses revenus. Depuis le dépôt de la première réclamation jusqu'à la réponse de la commission présidée par le Directeur des Impôts de la wilaya, la procédure peut être longue en raison de sa hiérarchisation et du nombre élevé de contestations.

La procédure de recours contentieux doit d'abord passer par l'étape administrative auprès de la Direction des Impôts de Wilaya, avec une rigueur dans la présentation et le suivi des réclamations. Si le contribuable n'est pas satisfait ou ne reçoit pas de réponse de l'administration fiscale, ce qui est souvent le cas, il doit chercher d'autres voies de recours. Cela peut inclure les commissions de contestation et le tribunal administratif, et cette procédure peut durer plusieurs années.

De même, l'État accorde une priorité à la protection de ses intérêts plutôt qu'à la satisfaction des contribuables. Cette priorité est établie par des mesures juridiques contenues dans différents codes fiscaux, ce qui augmente le taux de fraude fiscale chez les contribuables. Il convient également de souligner les difficultés que rencontre le juge pour interpréter la loi fiscale en raison de sa complexité, ce qui entraîne des conséquences néfastes.

Néanmoins, les seules méthodes accessibles aux contribuables qui ne parviennent pas à se soustraire légalement à l'impôt sont la remise de pénalités et de dégrèvements. Cette situation pousse les citoyens à recourir davantage à la fraude fiscale, ne trouvant d'autre choix que de suivre des voies illégales.

La démagogie des acteurs politiques :

Les gouvernements exposent leurs programmes de société aux citoyens sans mentionner les aspects financiers nécessaires à leur réalisation, ce qui constitue une lacune chez les acteurs de la vie politique. Il est impératif que le débat sur le financement des projets de société soit intégré aux campagnes électorales pour éclairer les citoyens, qui sont des contributeurs potentiels, sur les coûts financiers liés à la mise en œuvre des programmes proposés. Cela permettra aux électeurs de prendre conscience des prélèvements fiscaux sur leurs revenus et leur patrimoine.

Cette méthode accordera aux citoyens la capacité d'exiger des explications des représentants élus et de vérifier l'affectation et l'objectif de leurs paiements sur plusieurs années, notamment lorsque les engagements pris ne sont pas tenus à la fin de leur période de gouvernance (mandat).

Outre le rôle de voter et d'approuver l'impôt, les représentants élus par les citoyens sont tenus de promouvoir l'éducation civique des partisans et des sympathisants de leurs idéologies politiques respectives.

Les organes responsables de la formation politique et civique au sein des partis politiques doivent inclure une formation sur le respect des obligations fiscales et la lutte contre la fraude fiscale. Une étude économique réalisée par Alm. J et Torgler. B jugent que le niveau de civisme fiscal est plus élevé en Suisse et aux États-Unis par rapport à d'autres pays, ce constat a été relié par les auteurs à la tradition de « démocratie directe », y compris en matière fiscale¹.

Les actions et comportements qui engendrent des décisions auxquels le citoyen n'a pas de voix et qui sont imposées par les dirigeants politiques sont considérées comme irresponsables en réduisant l'efficacité des lois fiscales qui, malheureusement, encouragent l'incivisme fiscal et incitent les contribuables à la fraude.

L'inégalité du traitement du contribuable :

La célérité du traitement des dossiers fiscaux ne se traduit pas par la communication rapide de l'information souhaitée par le contribuable. Cependant, il est indispensable d'obtenir cette information auprès des services fiscaux.

Certains contribuables établissent des relations privilégiées avec des fonctionnaires fiscaux, ce qui leur permet de bénéficier d'un traitement favorable et rapide par rapport aux autres. Les fonctionnaires se chargent personnellement de ces dossiers et les défendent auprès de leurs supérieurs et de leurs collègues pour leur accorder des avantages, un traitement préférentiel ou la garantie de ne pas figurer sur la liste des contribuables à vérifier, malgré leur comportement frauduleux et incivique.

De même, lors d'une inspection, une vérification ou d'un contrôle, les inspecteurs sont soumis à des pressions pour qu'ils soient indulgents envers certaines irrégularités lorsqu'ils traitent des dossiers. En outre, ils sont parfois victimes de tentatives de subornation de la part des contribuables.

La propagation de ces comportements dans l'administration fiscale favorise la fraude fiscale. Par conséquent, le fait d'appliquer la loi à certains individus au détriment des autres peut causer de la frustration chez ces derniers et les pousser parfois à la corruption. Un

1 Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of economic psychology*, 27(2), 224-246.

contribuable peut refuser de payer des impôts alors qu'il peut les éviter en corrompant un fonctionnaire fiscal¹.

La façon dont les agents du fisc agissent crée une inégalité parmi les contribuables, alors que la loi et les règlements stipulent que tous les citoyens doivent être traités de manière égale. Cela encourage les contribuables à éviter de payer leurs impôts et favorise l'incivisme fiscal dans la société.

Ces divers facteurs, qu'ils soient liés aux citoyens, à l'administration fiscale ou à l'État, découragent le contribuable de respecter ses obligations fiscales et fournissent un terrain fertile à la fraude fiscale.

Les finalités de l'impôt :

Les modifications financières et l'essor économique mondial ont engendré une hausse des charges de l'État, car les dépenses gouvernementales, en perpétuelle croissance, accordent une importance grandissante à la fonction fiscale.

Les autorités publiques fournissent des ressources au trésor public par le biais de l'impôt pour financer les dépenses de l'État, qui assurent la sécurité, l'éducation, la santé, la construction d'infrastructures, etc. pour la société et répondent aux besoins sociaux et économiques des citoyens².

Le gouvernement utilise l'imposition pour stimuler l'expansion économique en proposant des incitations fiscales aux investisseurs étrangers, soutenir une industrie ou secteur économique en accordant des avantages fiscaux, ainsi que réduire l'impact fiscal, tel que le cas du champ de l'agriculture qui est exempté en Algérie en raison de son importance sensible et stratégique pour l'État.

L'administration fiscale joue un rôle important dans l'information des contribuables sur l'utilisation de l'impôt. En effet, celui-ci est utilisé par l'Etat pour la construction des infrastructures publiques telles que les routes, les ponts, les bâtiments administratifs, les hôpitaux, les écoles, les universités, ainsi que pour l'attribution des marchés publics pour la réalisation de grands projets. Une étude menée en France en 2008 a révélé que 53 % des

¹ Shah, A. (2006). *Corruption and decentralized public governance*. The World Bank.

² Leroy, M. (2008). Tax sociology. Sociopolitical issues for a dialogue with economists. *Socio-logos. Revue de l'association française de sociologie*, (3).

personnes interrogées ne connaissent pas exactement l'affectation de leurs impôts, d'où l'importance de la transparence fiscale et de la notion de "juste retour"¹.

D'après une enquête effectuée en 2017 en France ², 20 % des individus interrogés sont ignorants du mécanisme de l'impôt sur le revenu ou ont des idées fausses à son sujet. Cette proportion atteint 26 % pour la TVA et 58 % pour la contribution sociale généralisée. Les fondements du débat public sont précaires et il existe peu de sites où les enjeux fiscaux sont décryptés. Essayons donc d'éclaircir la situation.³

La fiscalité est également mise en œuvre pour protéger la santé publique en imposant fortement les produits nocifs pour réduire leur consommation, tels que le tabac, l'alcool, etc. En outre, la fiscalité est utilisée pour lutter contre la pauvreté et la précarité en allouant des ressources budgétaires importantes aux secteurs sociaux.

Il est primordial que chaque citoyen soit informé des buts pour lesquels l'État utilise l'argent provenant de l'impôt et qu'il y ait une transparence quant aux investissements publics. En effet, l'impôt est à la base de toutes les réalisations et dépenses de l'État pour la société. Un citoyen bien informé quant aux objectifs de l'impôt sera en mesure de comprendre sa raison d'être et les objectifs qui y sont associés. Cela favorisera un sens civique et une meilleure éthique fiscale chez le citoyen.

Les effets pervers des hydrocarbures :

L'économie de certains pays riches et principalement rentiers est fragile et repose sur l'exploitation de ressources naturelles non renouvelables telles que le pétrole et le gaz...etc., qui seront épuisées à jamais. Cette économie est également caractérisée par des choix économiques de dépenses médiocres qui génèrent une aisance financière suffisante pour couvrir les dépenses de publiques, ce qui évite la nécessité de recourir à la fiscalité ordinaire à court terme.

L'économie de l'Algérie est étroitement liée aux ressources naturelles (hydrocarbures) et est considérée comme une économie à risque (la malédiction des ressources). Cette dépendance crée une situation de stagnation économique et d'instabilité, car chaque exportation de ressources appauvrit le pays et compromet l'avenir des générations futures en particulier.

¹ Liger-Belair, P. (2018). Fabrique et subtilité de la norme de l'évitement de l'impôt chez les spécialistes de l'optimisation fiscale. *Déviance et société*, 42(2), 325-349.

² Spire, A. (2018). *Résistances à l'impôt, attachement à l'Etat-Enquête sur les contribuables français*. Média Diffusion.

³ <https://www.inegalites.fr/Les-impots-et-les-inegalites-comment-ca-marche#nh3> consulté le 03 juin 2021

Une économie fragile et instable, où les exportations de pétrole et de gaz représentent 98 % des exportations nationales. En 2007, les recettes fiscales ordinaires ne couvrent que 60 % des dépenses de fonctionnement, ce qui signifie que sans les revenus pétroliers, l'État ne serait pas en mesure de couvrir les dépenses d'équipement et, dans une mesure de 40 %, les dépenses de fonctionnement. Il convient de noter que dans les années 70, la fiscalité ordinaire a suffi à couvrir les dépenses de fonctionnement¹.

Les citoyens algériens sont conscients de l'importance de la rente pétrolière et de la prospérité financière qu'elle a apportée. Récemment, les résultats budgétaires ont été exceptionnels en raison de l'augmentation considérable des revenus de l'État grâce à la hausse des prix du pétrole.

Cependant, en période d'excédent budgétaire, l'État algérien réduit la pression fiscale et ne met pas en place de mesures de recouvrement de l'impôt strictes, ce qui encourage les contribuables à éviter leurs obligations fiscales. Cette pratique n'est pas appropriée car la fiscalité des hydrocarbures n'est pas stable et durable, ce qui augmente la propagation de la fraude fiscale dans la société. Contrairement à la Norvège, les citoyens ne voient plus l'utilité de leurs contributions fiscales et cherchent à éviter l'impôt.

Il convient de ne pas supposer que tous les pays rentiers ont une économie fondée sur les ressources fiscales des hydrocarbures. C'est le cas de la Norvège, qui est un pays développé et très riche en pétrole. Néanmoins, elle figure parmi les premiers au monde en termes d'Indice de Développement Humain (IDH)². Elle a réussi à construire une économie développée et prospère en transformant le capital naturel des hydrocarbures non renouvelables en capital humain, générant ainsi des flux et des revenus stables et durables. Elle n'a pas besoin de compter sur la fiscalité pétrolière pour couvrir ses dépenses, malgré ses abondantes ressources. Le gouvernement norvégien est caractérisé par un taux de non-respect fiscal très faible³.

La corruption des pouvoirs :

La corruption est un phénomène admis par tout le monde et reconnu universellement, mais il n'y a pas de données précises sur son étendue dans notre pays. Peu d'enquêtes sur la

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

² Gountiéni Damien Lankoandé, D. (2013). IDH et Performance Comparative de l'Economie Burkinabe dans la CEDEAO: Reflexions Theoretique et Implications Empiriques/The HDI and the Comparative Performance of the Economy in Burkina Faso in the ECOWAS: Theoretical Reflections and Empirical Implica.

³ Tello, C. P., & Malherbe, J. (2014). 72 Le Foreign Account Tax compliance Act (FATCA) américain: un tournant juridique dans la coopération sur l'échange d'informations fiscales.

corruption ont été effectuées en Algérie, ce qui rend particulièrement difficile l'obtention des informations fiables et des statistiques sur l'impact de la corruption.

La diffusion et la propagation de ce comportement indigne a été encouragée par l'insuffisance de préparation des administrations due à la libéralisation de l'économie. Le passage d'une économie administrée où l'Etat soutenait l'ensemble de la société avec un contrôle socialiste à une économie de marché plus libre et indépendante du contrôle et du monopole de l'Etat, ainsi que la vulnérabilité des institutions étatiques pendant cette période de transition¹.

La propagation de la corruption en Algérie est due en partie à l'instabilité qui a régné entre 1992 et 2000. Cette crise multidimensionnelle a favorisé l'expansion de la corruption en créant un climat de méfiance envers les institutions de l'État. La priorité accordée à la lutte contre le terrorisme a également eu pour effet de reléguer au second plan la lutte contre la corruption et les autres problèmes sociaux, économiques et juridiques².

La corruption peut toucher tous les domaines, car elle a connu une croissance significative en dépit des mesures prises par les instances dirigeantes. Un sentiment de toute-puissance (impunité) prévaut et domine, et aucune inquiétude ni crainte réelle n'est éprouvée à l'égard des organes de surveillance des autorités publiques.

La corruption a également affecté l'administration fiscale, quelques fonctionnaires demandent des dessous-de-table (des pots de vin) aux contribuables afin de faciliter les procédures fiscales, sous-évaluent les bases d'imposition, ignorent certains actes de fraude lors d'une inspection, une vérification... etc³.

La généralisation et la normalisation de la corruption et de l'impunité chez les citoyens créent une situation où le contribuable risque de payer plus cher s'il refuse la corruption et la dénonce. Les agents corrompus peuvent abuser de leur pouvoir envers lui, ce qui encourage l'incivisme et la fraude fiscale⁴.

Un grand nombre de citoyens tolèrent la corruption car cela leur procure des privilèges fiscaux et pécuniaires auprès de l'administration fiscale, malgré les coûts supplémentaires

¹ Gupta, M. S., & Abed, M. G. T. (2002). *Governance, corruption, and economic performance*. International Monetary Fund.

² Jolly, C. (2001). Les cercles vicieux de la corruption en Algérie. *Revue internationale et stratégique*, 43, 112-119. <https://doi.org/10.3917/ris.043.0112>

³ Ajaz, T., & Ahmad, E. (2010). The effect of corruption and governance on tax revenues. *The Pakistan Development Review*, 405-417.

⁴ Hillman, A. L. (2004). Corruption and public finance: an IMF perspective. *European Journal of Political Economy*, 20(4), 1067-1077.

Toutefois, ces coûts sont minimes par rapport aux impôts et aux droits qu'ils ont évités. Ces pratiques alimentent la fraude fiscale qui se répand dans la société¹.

Des études ont démontré l'influence de la corruption sur la moralité fiscale. Contrairement à l'étude menée par Fisman et Miguel², DeBacker et al³ ont utilisé des données d'audit confidentielles de l'IRS⁴. Leurs résultats ont montré que les entreprises étrangères aux États-Unis, dont les propriétaires sont issus de pays où les normes de corruption sont plus élevées, ont tendance à pratiquer des montants plus élevés d'évasion fiscale. Les niveaux de corruption dans les pays d'origine peuvent avoir un impact sur la conformité fiscale via un canal moral.

Ils constatent que les sociétés dont les propriétaires sont originaires de pays plus corrompus évitent plus souvent de payer des impôts aux États-Unis. Cette observation est à la fois statistiquement significative et économiquement importante : une société moyenne appartenant à un propriétaire originaire d'un pays au niveau de corruption similaire à celui du Nigeria a un taux d'évasion fiscale 8% plus élevé que celui d'une entreprise similaire appartenant à un propriétaire originaire d'un pays au niveau de corruption similaire à celui de la Suède.

Les auteurs exercent un contrôle sur les caractéristiques des entreprises et d'autres aspects du pays d'origine, tels que le PIB par habitant, pour minimiser l'influence des variables sur les résultats. Étant donné que la corruption dans le pays d'origine ne couvre pas tous les aspects de la moralité fiscale des propriétaires (par exemple, les propriétaires d'un même pays peuvent avoir des moralités fiscales différentes), l'ampleur estimée de la moralité fiscale est probablement inférieure à l'effet total de la morale fiscale. En conséquence, cette étude suggère que la morale fiscale joue un rôle crucial dans les décisions de conformité.

Durant les années 2000, les États-Unis ont instauré diverses dispositions d'application qui ont grandement accru la conformité fiscale. Toutefois, les auteurs ont remarqué que ces

¹ Fjeldstad, O. H., & Tungodden, B. (2003). Fiscal corruption: A vice or a virtue?. *World Development*, 31(8), 1459-1467.

² Fisman, R., & Miguel, E. (2007). Corruption, norms, and legal enforcement: Evidence from diplomatic parking tickets. *Journal of Political economy*, 115(6), 1020-1048.

Fisman et Miguel (2007), qui montrent que des diplomates de pays corrompus ont coupé immédiatement leur stationnement illégal lorsque les forces de l'ordre ont augmenté.

³ DeBacker, J. M., Heim, B. T., & Tran, A. (2012). *Importing corruption culture from overseas: Evidence from corporate tax evasion in the United States* (No. w17770). National Bureau of Economic Research.

⁴ Une force importante de cette étude est très crédible puisqu'elle emploie des données de plus de 25.000 de contrôle d'impôt sur les sociétés d'IRS, faisant de ce cas un rare exemple dans lequel l'information sur l'évasion fiscale est disponible au niveau de contribuable et est dérivée des données réelles de contrôle.

actions n'ont pas eu autant de succès pour limiter la fraude fiscale des entreprises appartenant à des ressortissants de pays où les pratiques de corruption sont plus répandues.

4. Les conséquences de la fraude fiscale :

La plupart des méthodes sélectionnées par les individus ou les entités, afin d'éviter partiellement ou totalement le paiement des impôts, entraînent divers effets préjudiciables.

L'incidence et les conséquences sur l'économie du pays sont claires et évidentes, car non seulement des ressources importantes, qui sont utilisées comme un moyen de redistribution et de régulation de l'économie, sont détournées au détriment de l'État et des collectivités locales pour servir les intérêts personnels des fraudeurs. De plus, cela altère les règles d'une concurrence saine et équitable entre les acteurs économiques. Cette problématique engendre des sentiments de frustration, d'injustice et d'inquiétude chez les acteurs économiques.

« Les phénomènes de soustraction à l'impôt engendrent des déséquilibres économiques et sociaux pouvant compromettre l'unité de la société et porter atteinte à la cohésion de la collectivité ». Ainsi, la fraude fiscale a des répercussions néfastes dans tous les domaines et à tous les échelons de la société ainsi que sur l'ensemble des citoyens¹.

4.1 Les conséquences morales et sociales :

La fraude fiscale conduit à un déséquilibre dans la distribution des charges fiscales, car elle impose une charge supplémentaire aux citoyens honnêtes qui paient pour les autres et viole le principe d'égalité de tous devant l'impôt.

Cela soulève des questions de justice sociale. Le travailleur non déclaré agit comme un passager clandestin : bien qu'il profite souvent des services publics qu'il utilise, il ne contribue pas de manière équitable à leur financement².

Au niveau sociétal, la propagation de cette pratique peut causer une diminution de la confiance envers les réglementations et une fragilisation de la démocratie. La notion d'équité horizontale, qui stipule que les individus ayant la même situation financière devraient être imposés de la même manière, est transgressée lorsqu'il y a des actes de fraudes³.

En réalité, deux contribuables semblables ne seront pas soumis à la même pression fiscale si l'un exerce une activité illégale tandis que l'autre déclare l'intégralité de ses revenus

¹ Ibid.

² Fortin, B., Lacroix, G., & Pinard, D. (2009). Évaluation de l'économie souterraine au Québec. *Revue économique*, 60 (5), 1257-1274.

³ M. Tremeur, op. Cit, P.10

aux autorités fiscales. La fraude fiscale peut également altérer de manière indésirable la répartition des charges fiscales entre les foyers selon leur catégorie de revenus¹. Cela peut entraîner des problèmes d'équité verticale, principe qui implique que les plus riches soient tenus de contribuer davantage aux finances publiques².

En remarquant l'importance de la charge fiscale qui affecte certains contribuables, ces derniers sont encouragés par la fraude à éviter leurs obligations fiscales. " La fraude appelle la fraude "³, donc elle entraîne une réaction en série parmi les contribuables qui conduira à une diminution de l'esprit civique en matière fiscale.

D'après M. Laure, la fraude infecte et empoisonne l'intégrité et l'éthique des affaires car elle « altère le comportement des entreprises qui y ont recours. En effet, comment la confiance nécessaire entre les parties prenantes pourrait-elle être préservée si l'on sait que son partenaire est capable de falsifier des documents comptables pour des raisons fiscales ? »⁴.

Par conséquent, le principe d'égalité devant l'impôt de tous les citoyens n'est plus respecté, ce qui accroît la pression fiscale sur les contribuables honnêtes qui paient leurs impôts.

4.2 Les conséquences budgétaires :

La fraude fiscale réduit considérablement les fonds publics et les revenus de l'État et des collectivités locales, car elle entraîne une perte de revenus causée par les contribuables fraudeurs. Cette perte est finalement supportée par les contribuables exemplaires et respectueux des lois fiscales qui verront le fardeau de la fraude fiscale peser sur eux. Cette fraude entraîne une perte financière qui se traduit par un déficit public. Pour combler ce déficit, l'État doit emprunter et maintenir un niveau élevé de dette souveraine, ce qui peut affecter les dépenses sociales, la solidarité, les subventions et la redistribution des ressources aux classes les plus défavorisées⁵.

Le gouvernement fait face et subit des pertes de revenus considérables qui ont un impact direct sur sa dette et sa capacité à financer les programmes et services nécessaires pour répondre aux besoins en constante évolution de notre société⁶.

¹ Compin, F. (2015). Tax fraud: a socially acceptable financial crime in France?. *Journal of Financial Crime*.

² Ibid.

³ Laure, M, les distorsions économiques d'origine fiscales.2002 ; Op.cit.P.26

⁴ Ibid., P. 70.

⁵ Perpelea, M. O., & Perpelea, S. G. (2018). The Consequences of Tax Evasion: New Approaches. *Finance: Challenges of the Future*, 18(20).

⁶ Hayat Fetouh, L'incidence d contrôle fiscal au niveau des entreprise Algérie, Université d' Oran Algérie - licence en sciences de gestion option finance 2010, page 40.

En outre, pour remplir sa mission de service public, l'État a besoin de ressources et la fraude fiscale constitue un frein et un obstacle majeur en compromettant l'équilibre budgétaire de nombreux États et en réduisant les dépenses collectives¹. Pour compenser ces pertes, l'État doit soit réduire les dépenses compressibles telles que les investissements et équipements, soit chercher d'autres moyens de financement tels que l'augmentation des taux d'imposition ou la création de nouveaux impôts en élargissant l'assiette fiscale.

Dans ce cas, On dira que la fraude fiscale peut être considérée comme un élément contribuant à l'injustice fiscale car elle perturbe l'équité de la contribution et rompt l'égalité de sacrifice. Cette pratique consiste à transférer le fardeau de l'impôt sur autrui en manipulant les taux d'imposition en vigueur².

De cette manière, pour financer des dépenses publiques de même niveau, les dépenses devront augmenter en proportion de l'ampleur de l'économie souterraine. D'après certains, cela peut entraîner un cercle vicieux potentiel, où l'augmentation des taux de taxation conduit la croissance de l'économie souterraine et donc de la fraude fiscale, ce qui à son tour entraîne une réaction en chaîne menant à une hausse des mêmes taux³.

L'évitement fiscal implique conséquemment une réduction, en tout ou en partie, du montant d'impôt qui résulte d'une contribution fiscale. Cela porte atteinte aux intérêts budgétaires de la collectivité publique concernée et le préjudice correspondant est équivalent à la différence entre le montant de l'impôt fixé dans la décision finale de taxation et le montant qui aurait été dû si le contribuable avait respecté ses obligations. L'élément objectif à la base de l'évitement fiscal est très proche de la notion de préjudice en matière de droit des obligations, ce qui signifie qu'il correspond à une diminution de la richesse. Par exemple, en matière d'impôt direct, le contribuable qui bénéficie de l'imposition globale réservée expressément aux personnes n'exerçant pas d'activité lucrative, alors qu'il exerce en fait une telle activité, commet une déduction fiscale dans la mesure où cela entraîne une réduction de la taxation⁴.

Afin d'atteindre l'élément objectif de préjudice causé aux intérêts financiers de la collectivité, il est nécessaire qu'il y ait une personne soumise à l'impôt et un élément taxable dans le pays. Ainsi, la soustraction fiscale englobe toutes les mesures qui déterminent les

¹ Ibid.

² Leroy, M. (1996). L'impôt sur le revenu entre idéologie et justice fiscale: perspective de sociologie fiscale. *Politiques et management public*, 14(4), 41-71.

³ Fortin, B. (2002). Les enjeux de l'économie souterraine. *Cahier de recherche/Working Paper*, 2(07). P. 03

⁴ Ghislain Kavula Mwanangana, Mémoire, *La problématique de la fraude fiscale sur le développement de la république démocratique du Congo*, Université de Kinshasa, licencié en droit 2006., page 10-12.

personnes soumises à l'impôt et les éléments taxables ; ces mesures doivent être examinées au préalable pour déterminer si les intérêts financiers de la collectivité publique sont effectivement lésés¹.

En raison de la relation entre les éléments imposables et les infractions fiscales, il est courant de classer les cas de soustraction fiscale en fonction des éléments imposables qui n'ont pas été correctement déclarés. En ce qui concerne les personnes physiques, les cas les plus courants de soustraction fiscale, selon la jurisprudence, concernent les revenus accessoires, en particulier lorsqu'il y a une activité indépendante accessoire. Les salariés sont moins susceptibles de se livrer à une soustraction fiscale en raison de l'obligation de joindre un certificat de salaire à leur déclaration. En revanche, en ce qui concerne les revenus de la fortune mobilière, la jurisprudence a identifié de nombreux cas de soustraction, notamment pour les intérêts sur créances et les prestations en espèces².

4.3- Les conséquences économiques :

La propagation de fraude fiscale dans le climat sociétal fausse les statistiques relatives aux conditions sociales et économiques des citoyens et des ménages (chômage, pauvreté, inflation, PIB, etc.). Certains contribuables perçoivent un revenu non déclaré aux autorités gouvernementales et se retrouvent sous-évalués en termes de niveau de vie, alors qu'ils se situent en réalité au-dessus du seuil de pauvreté. Cette situation altère les statistiques officielles qui servent de base à l'État pour établir des diagnostics erronés et prendre des décisions économiques, budgétaires, fiscales et stratégiques inadaptées³.

La présence de la fraude fiscale dans la société a un impact négatif sur l'affectation des ressources à la production de biens et de services dans l'économie d'un pays. En effet, l'intervention de l'État en matière de fiscalité (avantages fiscaux), de transferts sociaux, de lois et de réglementations est altérée. Par conséquent, les incitations économiques sont modifiées lorsque le gouvernement cherche à augmenter les recettes fiscales en augmentant les taux d'imposition dans certains secteurs, ce qui entraîne le déplacement de plusieurs compagnies vers d'autres secteurs qui offrent des avantages par rapport aux autres⁴.

¹ Ibid.

² Ibid.

³ Vousinas, G. L. (2017). Shadow economy and tax evasion. The Achilles heel of Greek economy. Determinants, effects and policy proposals. *Journal of Money Laundering Control*.

⁴ Sadka, G. (2006). The economic consequences of accounting fraud in product markets: Theory and a case from the US telecommunications industry (WorldCom). *American Law and Economics Review*, 8(3), 439-475.

Effectivement, les compagnies cherchant à éviter cette charge fiscale additionnelle imposée par l'État modifient leur comportement et la fraude fiscale est l'un des moyens utilisés pour échapper à cette charge fiscale. Cette décision prise par les entreprises est coûteuse car changer de domaine n'est pas chose aisée, cela entraînera une réaffectation des ressources vers des secteurs où il est plus facile de frauder au détriment de secteurs où il est difficile de se soustraire à l'impôt sans être redressé ou vérifié.

En économie de marché, la fraude fiscale altère la libre concurrence du marché et entraîne une concurrence déloyale entre les acteurs économiques d'un pays. Une entreprise qui fraude et évite ses obligations fiscales a un avantage compétitif sur une entreprise qui exerce la même activité, respecte la loi et est consciente de sa responsabilité sociale ou qui ne peut pas frauder¹.

De surcroît, la fraude affaiblit les sociétés, dissuade les initiatives visant à améliorer la productivité et les rend vulnérables et incapables de progresser. « L'entrepreneur, qui devrait pouvoir augmenter ses revenus grâce à des méthodes avancées de production et de gestion, hésite à emprunter cette voie dès lors qu'il prend conscience des possibilités plus importantes offertes par la fraude fiscale »².

En outre, la fraude fiscale favorise les entreprises marginales et soutient leur survie et leur expansion, tout en décourageant, en ralentissant et en entravant les entreprises socialement et civiquement responsables en faussant les structures et les déclarations.

¹ Omodero, C. O. (2019). Tax evasion and Its Consequences on an Emerging Economy: Nigeria as a Focus. *Research in World Economy*, 10(3), 127.

² Margairaz André, « La fraude fiscale et ses succédanés », blonay, 1976 ;

Partie 02 :

La part de la fraude maîtrisée à travers le contrôle fiscal en Algérie

Chapitre 03 :

Contrôle fiscal et

recettes publiques de

l'Etat

Actuellement, l'efficacité du contrôle fiscal repose essentiellement sur son adaptation aux évolutions économiques actuelles. Cette adaptation est indispensable pour assurer une couverture adéquate des enjeux et disposer d'outils performants pour sa mise en œuvre¹.

Il est impératif que l'administration fiscale améliore ses méthodes d'intervention et renforce ses capacités pour faire face aux nouvelles astuces et procédés ingénieux des fraudeurs de plus en plus difficiles à détecter lors du contrôle fiscal.

L'efficacité d'un contrôle fiscal est mesurée par les résultats des redressements effectués, le nombre de contribuables vérifiés, ainsi que les ressources humaines et matérielles allouées pour financer le budget qui assure le fonctionnement des services publics. Le budget, qui est composé des dépenses publiques et des recettes publiques, est un outil essentiel pour mener la politique économique et sociale de l'État².

1. Notion du contrôle fiscal :

Le système déclaratif qui repose sur la présomption de la sincérité et la bonne foi du contribuable ne prive pas l'administration de son droit de correction, pour une période limitée, à savoir la possibilité de rectifier les omissions ou les fautes et erreurs qu'elle a commises lors de l'établissement de l'impôt³.

Le contrôle de l'administration fiscale est présenté comme « l'activité de recherche des irrégularités et de lutte contre la fraude »⁴. Il est également prévu par l'article 18-1 du code des procédures fiscales : « L'administration fiscale effectue un contrôle des déclarations ainsi que des actes utilisés pour le calcul de tous les impôts, droits, taxes et redevances.

Elle est également en mesure de contrôler les institutions et organismes qui ne sont pas des commerçants et qui versent des salaires, des honoraires ou des rémunérations de toute nature. Ces entités et les organisations doivent fournir à l'administration fiscale, sur demande, les dossiers et les documents de comptabilité qu'elles ont en leur possession »⁵.

Le contrôle fiscal comprend toutes les procédures et techniques prévues pour détecter toutes les infractions à la loi fiscale, qu'elles soient intentionnelles ou non, de bonne foi ou

¹ Gallyamova, T. R. (2015). Improving the efficiency of tax control as a factor of financial security of the republic of Bashkortostan. In *Wirtschaftswissenschaften, management, recht: probleme der wissenschaft und praxis* (pp. 200-203).

² Bruylant, E. (1978). La Mystification Des Problemes Economiques Et Fiscaux. *Journal of Economic Issues*, 14(1), 105-108.

³ Grosclande, J. et Marchesson, PH. Procédures fiscales : Dalloz. 3^e éd., 2004.

⁴ Bienvenu, et LAMBERT, Droit fiscal, P.111.

⁵ Article 18 alinéas 1, code des procédures fiscales Algérien.

délibérées, et pour promouvoir notamment le civisme fiscal et réparer ainsi le préjudice causé au trésor public par ces violations de la loi fiscale.

La détection de ce phénomène pousse l'administration fiscale, d'une part, à réorganiser ses services afin d'accroître leur efficacité, et d'autre part, à adapter et à affiner ses méthodes de contrôle.¹ Cette vérification peut revêtir différentes formes, mais dans certains cas, une vérification approfondie est nécessaire pour s'assurer de l'exactitude des déclarations, car elle constitue également l'un des moyens de garantir les intérêts du trésor public.

L'administration fiscale tente, par le biais du contrôle fiscal, d'appliquer et de faire respecter le principe d'équité et d'égalité de tous devant l'impôt, en vérifiant l'exactitude des informations fournies par les contribuables sur les éléments comptables et fiscaux².

Le contrôle fiscal peut revêtir trois formes, chacune d'entre elles répondant à des objectifs différents : le contrôle formel, le contrôle sur pièces et le contrôle sur place, qui peut être, selon les cas, une vérification de comptabilité, une vérification ponctuelle de comptabilité ou une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble.

2. Finalités et objectifs du contrôle fiscal

2.1 Finalités du contrôle fiscal

L'objectif principal du contrôle fiscal est de garantir une répartition équitable de la charge fiscale. En pratique, cela implique de vérifier que les dispositions fiscales sont appliquées correctement par tous, de corriger les erreurs dans les déclarations, de dissuader ceux qui cherchent à éviter leurs obligations et de sanctionner les comportements frauduleux. Cela se traduit par la définition de trois objectifs du contrôle fiscal : vérification, dissuasion et répression :

- Finalité budgétaire ; en augmentant les recettes publiques de l'état
- Finalité dissuasives ; préservant le civisme, l'éthique et la conscience fiscale des contribuables.
- Finalité répressive ; infligeant des sanctions financières et pénales aux fraudeurs.

La DGI retient et utilise ces trois finalités pour classer les contrôles effectués.

¹ Gubar, E., Kumacheva, S., Zhitkova, E., & Porokhnyavaya, O. (2015, October). Propagation of information over the network of taxpayers in the model of tax auditing. In *2015 International Conference "Stability and Control Processes" in Memory of VI Zubov (SCP)* (pp. 244-247). IEEE.

² Brac de la Perrière S. (2004) « Le contrôle fiscal dans l'Union européenne », étude de l'OEFE (Observatoire Européen de la Fiscalité des Entreprises), DGAEI - Département fiscal, 21 pages.

2.1.1 La finalité dissuasive :

Dans le but de couvrir systématiquement et de manière impartiale toutes les catégories de contribuables, en vue d'une meilleure gestion de l'assiette fiscale, « cette mesure a pour objectif de prévenir la fraude fiscale en appliquant une politique de contrôle équitable en fonction de la taille de l'entreprise, du niveau de revenus, du secteur d'activité ou de la zone géographique concernée. Il convient de souligner que la fréquence des contrôles est également un moyen de dissuasion visant à inciter les contribuables à respecter leurs obligations fiscales, en renforçant ainsi leur civisme fiscal.

En autres termes, la finalité dissuasive a : d'une part, un impact immédiat et direct qui vise à mettre fin au comportement frauduleux en détectant une fraude et sa mise à jour, ce qui entraîne généralement un changement de comportement chez le contribuable. Et d'autre part, un effet de dissuasion indirect sur les autres contribuables qui pourraient être tentés d'utiliser les mêmes méthodes et procédés frauduleux »¹

Des études menées dans le domaine de l'hôtellerie, de la restauration et des cafés en France ont confirmé l'efficacité dissuasive des contrôles fiscaux effectués par l'État. En effet, la simple visite d'un agent de contrôle a incité les contribuables à déclarer 5% de salaires supplémentaires pour leurs employés².

La réglementation, les procédures de réforme et de contrôle fiscal ont pour objectif de réduire les pratiques frauduleuses et l'incivisme fiscal dans la société. Ces moyens sont des outils de dissuasion importants que l'administration s'est donné pour atteindre cet objectif.

2.1.2 La finalité budgétaire :

L'objectif est de compenser les dommages causés par la pratique de déclaration de revenus inférieurs à ceux prévus par la loi fiscale afin de payer moins d'impôts. Cette finalité du contrôle vise donc à recouvrer les sommes impayées³.

La finalité budgétaire est avant tout de récupérer et recouvrer les droits éludés le plus rapidement possible, puis de rendre compte de manière transparente aux représentants du peuple souverain¹.

¹Rapport de mission UAP MARA

² Cornu-Pauchet, M. Joubert, N. et Senta, T. *Fraude sociale et dispositifs de répression*, présenté au colloque de l'Association Française de Sciences Economiques en septembre 2006, et Lutte contre le travail illégal, bilan 2005, ACOSS, Direction de la réglementation, du recouvrement et du service (DIRRES).

³ Boisivon, Jean-Pierre « *Propositions pour une réforme du contrôle fiscal* », Institut de l'entreprise, mai 2006, P.24.

Les erreurs et manquements constatés dans les déclarations des contribuables, qu'ils aient fraudé ou non, augmentent les résultats financiers grâce à des redressements justifiés, se traduisant par une augmentation des rappels de droits, des amendes fiscales et du recouvrement, ce qui finance le budget de l'État et des collectivités locales.

2.1.3 La finalité répressive :

En fin de compte, la finalité répressive du contrôle fiscal externe consiste à classer ex post les contrôles en fonction des caractéristiques et du montant des pénalités². Son objectif est de réprimer sévèrement les comportements déviants et frauduleux en matière financière résultant d'une violation délibérée de la loi, par opposition aux insuffisances fiscales qui découlent d'un manquement involontaire à un texte ou d'un litige sur l'interprétation d'une disposition. Dans certains cas, il peut également avoir une fonction exemplaire sur le plan pénal.

Il est évident que les fraudeurs savent parfaitement qu'ils encourent des sanctions s'ils ont recours à la fraude, et la peur d'un contrôle devrait donc normalement les dissuader de frauder. Toutefois, pour que cette dissuasion soit efficace, les sanctions doivent être proportionnées aux enjeux³.

Selon Cecil Bezart⁴ étant donné que les contribuables ont la possibilité de frauder en utilisant le système déclaratif pour éviter de payer des impôts avec des déclarations minimales, il incombe à l'administration fiscale de vérifier ces déclarations si elle soupçonne une fraude de la part du contribuable et d'imposer des sanctions et des pénalités au fraudeur.

Les sanctions ont deux objectifs clés : dissuader les fraudeurs potentiels en imposant des pénalités financières et judiciaires, y compris le risque d'emprisonnement tel que prévu par la loi algérienne, et établir un exemple avec ces sanctions pour dissuader les contribuables qui envisagent de frauder à l'avenir et leur montrer les conséquences subies par d'autres. Les conclusions de Cecil Bezart sont étayées par l'étude d'Allingham et Sandmo.

¹ Irma, Lalaina. École Nationale d'Administration de Madagascar-Mémoire de fin d'études, ANDRIANARIVO, *Projet de Politique de Contrôle Fiscal*, Décembre 2005, P. 01

² Andreoni, Erard, & Feinstein. Tax compliance. P : 818-860. Cette étude conclut que le niveau de fraude est seulement déterminé par la probabilité de détection de la fraude et le montant des pénalités éventuellement infligées.

³ Baffert, M. Maxime. *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Mars 2007, Le présent rapport, présenté par le rapporteur général, BAFFERT M. Maxime, inspecteur des finances, a été délibéré et arrêté au cours de la séance du 25 janvier 2007.

⁴ Bazart, C. and BAZART, C., 2001. La complexité du processus institutionnel de décision fiscale: causes et conséquences. *Cahier N, 1*, p.23.

Les citoyens fraudeurs qui cherchent à frauder diminuent leur intention de tromper l'administration fiscale lorsqu'il y a une hausse de la probabilité d'être repérés. Ils évaluent les avantages qu'ils pourraient en tirer par rapport aux pertes potentielles associées à une manœuvre illégale, qui pourrait coûter cher à leur portefeuille, en prenant en compte les moyens dont dispose l'administration fiscale ou encore un taux de couverture élevé qui leur garantirait une vérification dans un futur proche.

En outre, la hausse de la pression fiscale, qui est directement liée au niveau d'imposition, est la principale cause de la fraude fiscale. Le système déclaratif, qui impose des pénalités allant de 50 % à 100 %¹ de l'impôt éludé, ainsi que des peines d'emprisonnement² montre clairement les pertes financières et les sanctions encourues en cas de fraude fiscale, ce qui dissuade les contribuables de ne pas payer leurs impôts.

Par conséquent, l'acceptation théorique selon laquelle l'incertitude quant aux dispositions fiscales limiterait la fraude des particuliers peut être nuancée. Les résultats des études économiques sur cette question suggèrent que cette collaboration génère une sophistication des stratégies d'évasion fiscale, soulignant ainsi que les mesures de coercition doivent être étendues pour responsabiliser l'ensemble des parties prenantes du jeu fiscal.³

Le choix entre les finalités du contrôle n'est pas toujours évident

Les vérifications effectuées par les autorités fiscales répondent à des objectifs et des stratégies différents qui sont bien décrits par les trois finalités énoncées par la direction générale des impôts :

- Une finalité budgétaire visant à récupérer les sommes éludées ;
- Une finalité de répression des comportements frauduleux et de sanction de leurs auteurs ;
- Une finalité de dissuasion à l'égard de l'ensemble des contribuables.

Cependant, si la finalité répressive ne pose pas de difficultés particulières, la conciliation entre un objectif budgétaire et une logique de dissuasion est plus compliquée.

En réalité, dans une perspective budgétaire, les services de contrôle ont avantage à se focaliser sur les contribuables les plus significatifs, d'autant plus que les situations d'anomalies " bien que pas systématiquement assimilables au cas de fraude" y sont les plus

¹ Article 193 alinéa 2 : Code des Impôts Directes et Taxes Assimilées Algérien.

² Article 303 : Code des Impôts Directes modifié par les articles 28 de la loi de finances pour 2003 et 13 de la loi de finances 2012.

³ Bazart, C., 2002. Les comportements de fraude fiscale. Le face à face contribuables—administration fiscale. *Revue française d'économie*, 16 (4), pp.171-212.

courantes par manque de connaissance de la législation fiscale algérienne, particulièrement pour les sociétés étrangères gérées par la DGE.

Cependant, afin de dissuader efficacement, il est recommandé de couvrir autant que possible l'ensemble du tissu fiscal afin de maintenir une présence et une visibilité suffisantes de l'administration fiscale, y compris pour les contribuables plus modestes.¹ Les agents de l'administration fiscale établissent des procès-verbaux de constat en menant des enquêtes sur place et en croisant les informations fiscales provenant de différentes sources, telles que les banques, la Caisse Nationale des Registres de Commerce (CNRC) et le trésorier. Cette approche est d'autant plus importante que la fraude et l'irrégularité, bien qu'elles soient peut-être moins courantes chez les petites entreprises, sont souvent plus importantes en proportion chez les grands comptes des grandes entreprises.

La Direction Générale des Impôts travaille à renforcer la collaboration entre la DRV et DIDF, qui dispose d'une base de données très importante pour le traitement de l'information fiscale. Cela pour lui permettra d'améliorer l'efficacité du contrôle fiscal et ce grâce à une meilleure utilisation des informations en amont et en aval.

Les vérificateurs en charge d'entreprises importantes impliquées dans des opérations transfrontalières ont affaire à des opérations complexes et difficiles à comprendre avec les ressources matérielles et humaines limitées dont dispose l'administration fiscale. Pour améliorer l'efficacité et l'efficience du processus de vérification, il serait utile de recourir à des outils informatiques pour vérifier les logiciels de comptabilité et les opérations commerciales.

2.1.4 La politique de contrôle doit concilier des finalités divergentes

Le traitement des problèmes de fraude par les services de contrôle présente une contradiction. En théorie, les services de contrôle ne sont pas tenus de respecter un objectif budgétaire mesuré en termes de montants redressés, mais lorsqu'on examine le taux de couverture selon la catégorie d'entreprises, on remarque que les services ont tendance à effectuer beaucoup plus de contrôles sur les grandes entreprises, dont les erreurs ont un impact budgétaire important, mais qui représentent un enjeu moins important en termes de fraude. À l'inverse, le taux de couverture des petites entreprises qui ne sont soumises qu'au CSP est considérablement plus faible.

¹ Mendoza, J. P., Wielhouwer, J. L., & Kirchler, E. (2017). The backfiring effect of auditing on tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 62, 284-294.

Ce choix est motivé par la volonté de gérer efficacement les fonds publics, ce qui amène l'administration fiscale à concentrer ses ressources sur les cas les plus susceptibles de récupérer des montants importants pour le budget de l'État. Par conséquent, les petites entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 30 millions de DA et qui présentent des irrégularités suite à un contrôle formel sont automatiquement redressées par le CSP, ce qui représente plus de 10 % de la population fiscale des entreprises chaque année. Cependant, cette approche peut être considérée comme contestable en termes de dissuasion et peut permettre à certains "petits" fraudeurs d'échapper aux contrôles, même s'ils peuvent être soumis à un examen minutieux. Ces contrôles ne peuvent pas être programmés pour un examen fiscal externe, mais sont gérés seulement par le CSP.

2.1.5 Une couverture du tissu fiscal qui tend à privilégier les enjeux budgétaires

Le pourcentage d'entreprises couvertes par la DGI présenté dans notre étude est d'environ 1,355 % en 2010. Cela signifie qu'une entreprise soumise à un contrôle formel ou sur pièces est soumise à un contrôle externe à peu près une fois tous les 73 ans, avec une période vérifiée tous les quatre ans. Bien que ce taux soit comparable à celui observé dans d'autres pays de l'OCDE, tels que les États-Unis, le Canada et la Suède, il semble relativement faible. D'autres pays ont des taux de couverture beaucoup plus élevés en raison de l'utilisation de méthodes de contrôle différentes.

Ce constat d'un taux de couverture insuffisant mérite néanmoins d'être étudié sous plusieurs angles. Tout d'abord, le taux de couverture diffère considérablement selon les niveaux de contrôle et il est observé que la présence de la DGI en termes de contrôle est plus forte lorsque les enjeux budgétaires sont importants.

La sous-direction chargée du contrôle fiscal des grandes sociétés à la DGE, dont le chiffre d'affaires dépasse 100 millions de DA durant la période examinée et où les enjeux budgétaires sont considérables, représentant entre 40 % et 50 % des redressements fiscaux nationaux, affiche un taux de recouvrement très satisfaisant. Le taux de couverture est d'environ 5 %, signifiant que toutes les entreprises "têtes de groupe" subissent un contrôle au moins une fois tous les vingt ans, et la période vérifiée est de quatre ans.

La raison pour laquelle le taux de couverture semble faible peut également s'expliquer par le fait que l'indicateur ne tient pas compte de la sélection des entreprises à risque effectuée par la DGI. En effet, lors de la programmation des contrôles, les services de contrôle font une sélection dans leur portefeuille et affectent les ressources là où les enjeux, notamment

budgétaires, sont les plus importants. Dans ces circonstances, il serait plus pertinent de rapporter le nombre d'entreprises contrôlées au nombre d'entreprises à risque, mais ce type d'indicateur est difficile à calculer. Les services de contrôle ne ciblent que les entreprises ayant une forte présomption de fraude.

Malgré un taux de couverture relativement faible, la DGI parvient à exercer un niveau de contrôle plus élevé sur les grandes entreprises ainsi que celles qui présentent un risque élevé de fraude¹, ce qui est satisfaisant du point de vue budgétaire. Cependant, la question se pose quant aux conséquences de cette situation sur la présence de l'administration fiscale sur le terrain et l'effet dissuasif des contrôles².

Cette approche a un effet immédiat en matière de contrôle. Tout d'abord, en allégeant la charge fiscale du contribuable et en cherchant à simplifier ses obligations fiscales, cette initiative vise à traiter les irrégularités à la source et à limiter une partie des actes de fraude, ce qui permettra ensuite aux agents de contrôle de se concentrer sur les cas les plus importants de fraude.

En outre, cette approche peut également faciliter la détection précoce des comportements anormaux ou dangereux et ainsi diriger une partie de la programmation des contrôles en fonction du type de vérification approprié, à savoir VC, VASFE ou VP.

Le contrôle fiscal deviendra plus performant grâce à la sélection plus précise des dossiers à examiner, en particulier pour la DGE qui verra son seuil de compétence relevé à 02 milliards de DA. De plus, l'élargissement du champ des intervenants aux contrôles, grâce à la mise en place des CDI, sera un atout supplémentaire pour renforcer les moyens de ce contrôle.

De plus, il convient de mentionner la contribution du dispositif informatique mis en place par la Direction Générale des Impôts (DGI) et la mise en œuvre de la Direction de l'Information et de la Documentation Fiscale (DIDF). Cette dernière est chargée de l'identification et de la localisation des sociétés, ainsi que de la constitution de bases de données d'informations sur ces dernières, ce qui favorisera l'efficacité des vérifications fiscales.

2.2 Rôle du contrôle fiscal :

¹ Les méthodes de travail (programmation : choix des contribuables à vérifier), basées sur des contrôles plus « qualitatifs » et « mieux ciblés », par le biais du « data mining » (« exploration de données »). Système jibayatik est en cours d'installations au niveau de tous les CDI de la Direction Générale des Impôts de l'État algérien.

² Birskyte, L. (2013). Effects of tax auditing: does the deterrent deter?. *Research Journal of Economics, Business and ICT*, 8(2).

- La rectification des erreurs faites par le redevable est la fonction principale du contrôle fiscal. Cela peut apporter une source importante de recettes fiscales. Étant donné que la législation fiscale a subi de multiples modifications ces dernières années, parfois contradictoires, ni l'administration fiscale ni les redevables ne sont capables de la maîtriser complètement. En conséquence, les entreprises commettent souvent des erreurs, qui peuvent parfois leur porter préjudice. Dans le pire des cas, le manque de connaissance des règles fiscales et la tendance à l'enrôlement ont poussé de nombreux chefs d'entreprise à ignorer complètement l'obligation d'établir les premières déclarations fiscales.

- Une présence constante et visible de l'administration fiscale est le moyen le plus efficace de décourager les fraudeurs potentiels. Avant toute vérification, cette présence doit se manifester par une relance rapide et systématique de tous les contribuables en défaut ou non enregistrés. Après la vérification sur pièces des déclarations déposées, même si elle est simplement formelle, est une opportunité privilégiée de démontrer la présence de l'administration. Dans cette optique, les services doivent spontanément réparer les erreurs commises au détriment des contribuables en accordant des dégrèvements¹.

- Souvent considérée comme la mission principale du contrôle, la lutte contre la fraude ne vaut réellement que par sa signification. En effet, l'expérience a montré que l'efficacité financière de la lutte contre la fraude organisée était loin d'atteindre les niveaux escomptés. Les véritables fraudeurs ayant tendance à planifier leur insolvabilité, car certains contribuables peu scrupuleux cherchent à échapper à l'impôt et à réduire leurs charges fiscales pour diverses raisons. L'administration fiscale utilise sa compétence et son pouvoir de contrôle étendu pour lutter contre la fraude².

Afin de combattre ce genre d'escroquerie, il est essentiel de ne pas se contenter de réparer le préjudice subi par le Trésor. Par souci d'exemplarité, l'administration doit amener devant les tribunaux " pénaux " les cas les plus significatifs en réclamant des amendes et des peines d'emprisonnement pour punir les actes frauduleux avérés. Parallèlement, les actes frauduleux doivent être portés à la connaissance du public lorsqu'ils sont prouvés, en les affichant sur les lieux de l'activité et, pour les cas les plus graves, en les diffusant dans les médias.

«La classification des finalités du contrôle fiscal présentée ici présente certaines limites, car elle peut être considérée comme artificielle dans la mesure où un même contrôle

¹ Irma, *Projet de Politique de Contrôle Fiscal*, P. 04 et 05.

² Idem

peut avoir plusieurs objectifs simultanément. De plus, elle ne constitue pas une base satisfaisante pour la programmation, car il est impossible de caractériser les opérations en fonction de leur objectif avant de connaître le résultat du contrôle. Cette grille de lecture théorique ne peut pas être directement appliquée à la réalité des activités, car elle ne décrit pas les moyens utilisés, mais plutôt les résultats du contrôle. Ainsi, la distinction entre les trois finalités permet de définir des profils de contribuables plutôt que de décrire les modes opératoires»¹

3. Les différentes formes de contrôle fiscal

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

Ce contrôle est composé de toutes les tâches effectuées par le bureau de l'administration fiscale, au cours desquelles l'agent fiscal examine attentivement les déclarations des contribuables en utilisant les informations et les documents contenus dans les différents dossiers qu'il possède, selon des périodes et des objectifs clairement définis.

3.1.1 Le contrôle formel :

Le contrôle formel des documents produits par les contribuables vise à évaluer leur qualité formelle. Il peut entraîner une correction des incohérences et des erreurs de calcul ou de taux relevés dans les déclarations déposées auprès de l'inspection des impôts. Lors d'un contrôle sommaire, l'administration ne vérifie que les erreurs matérielles éventuelles dans la déclaration du contribuable, ce qui est appelé un contrôle formel.

Le contrôle formel peut également être effectué en comparant les données des déclarations mensuelles (TVA) avec celles des déclarations annuelles d'Impôt sur les Sociétés (IBS) et d'Impôt sur le Revenu Global (IRG). L'administration fiscale utilise les recoupements et les listes clients en sa possession pour obtenir ces informations.

« Il s'agit d'un examen rapide et simple à réaliser, ne nécessitant pas de connaissances pointues en matière comptable et fiscale ou le recours à des procédures de contrôle laborieuses et ennuyeuses. Ce contrôle ne nécessite pas, par définition, d'enquêtes ou de vérifications spéciales. Il permet ainsi de corriger immédiatement les incohérences et les

¹ Boisivon, « Propositions pour une réforme du contrôle fiscal ». P.20

erreurs constatées tout en étant un outil très utile pour sélectionner les dossiers à examiner de manière détaillée»¹.

«La vérification formelle englobe toutes les actions visant à corriger les erreurs matérielles évidentes détectées dans les déclarations, ainsi qu'à confirmer l'identité, l'adresse des contribuables et les éléments utilisés pour calculer le quotient familial »².

3.1.2. Le contrôle sur pièces :

Cette procédure de vérification se déroule dans les bureaux de l'administration et est habituellement réalisée à l'insu du redevable.

«Le contrôle fiscal est mené par l'inspecteur des impôts qui procède à la vérification des déclarations fiscales. Les demandes de clarification et de justification sont envoyées par écrit. L'inspecteur peut également exiger l'examen des documents comptables liés aux informations, aux opérations et aux données soumises à vérification. Cette méthode de contrôle est effectuée dans les locaux de l'administration et est généralement pratiquée à l'insu du contribuable. »³.

Le processus implique une vérification minutieuse et rigoureuse des déclarations fiscales en utilisant les pièces figurant dans les dossiers, les données fournies au service, ou les explications et justifications supplémentaires demandées aux contribuables. L'objectif de cette vérification est d'identifier les contribuables défaillants et de corriger les erreurs relevées dans les déclarations, tout en sélectionnant les dossiers nécessitant un examen approfondi⁴.

L'examen de dossier concerne les redevables soumis au régime réel d'imposition et il englobe toutes les taxes et impôts à payer pour la période non prescrite quadriennale. Cette procédure se distingue de la vérification de la comptabilité par plusieurs éléments, à savoir :

- Une période plus courte ;
- Une procédure plus simple ;
- Les opérations concernées sont différentes.

Cette forme du contrôle est une méthode simple mais essentielle utilisée par le service pour corriger les erreurs ou les omissions constatées, ainsi que pour effectuer des redressements relatifs à un ou plusieurs impôts et taxes pour une période spécifique. Elle

¹ Lassouag, Kamel. Sous-Directeur des Hydrocarbures (DGE), actuellement Directeur des Opérations Fiscales et du Recouvrement au Ministère des Finances (DOFR), Cours de contrôle fiscal, IEDF Année 20012.

² Colin, Philippe. «La vérification fiscale », Edition Economica, Paris, 1979, P.08.

³ Article 18, code des procédures fiscales Algérien.

⁴ Bruron, Jacques, le contrôle fiscal, éd, J, A, Paris, 1991 P. 71

permet à l'administration de s'assurer que la déclaration de revenus a été correctement remplie et soumise, de vérifier la cohérence entre le revenu déclaré et la situation du déclarant, et de contrôler les éléments déclarés en se basant uniquement sur les informations et les documents contenus dans les différents dossiers qu'elle détient, y compris le dossier personnel du contribuable¹.

Les points principaux qui sont vérifiés sur pièces sont la situation familiale, les frais professionnels déductibles, les charges comprises dans le revenu global et les réductions d'impôt. Suite à cette vérification, l'administration peut proposer des corrections ou, si elle a des doutes sur certains points, demander des informations ou des justifications au contribuable. Ce dernier dispose d'un délai de 30 jours pour fournir les éléments manquants et les justifications nécessaires, en complétant sa réponse initiale ;²

Pour un contrôle exhaustif, il est recommandé que tous les dossiers détenus par les gestionnaires soient soumis à un contrôle sur pièces sans exception. Toutefois, dans la pratique, une sélection et une programmation sont souvent nécessaires en raison des nombreuses tâches effectuées par le service et du grand nombre de dossiers à traiter. Par conséquent, chaque gestionnaire doit effectuer manuellement un contrôle sur pièces des dossiers qu'il gère, selon la répartition établie : par numéro d'identification fiscale (NIF), par lieu, par ordre alphabétique ou autres critères.

Le processus implique que le service gestionnaire sélectionne un dossier en fonction de divergences identifiées dans la déclaration, les ratios en évolution, une activité particulière choisie ou des informations recoupées provenant d'autres services. Ensuite, une analyse minutieuse des déclarations est effectuée à l'aide des informations et des documents contenus dans le dossier, ainsi que des données obtenues auprès de tiers déclarants, afin de comparer les données déclarées par le contribuable et les données transmises par ces derniers. Si des incohérences sont identifiées, elles sont signalées au service de contrôle fiscal pour une enquête plus approfondie³.

Pour cette raison, l'inspecteur recherche activement les personnes qui n'ont pas soumis de déclaration ou examine les déclarations et les documents connexes tels que les actes de vente, les cessions de fonds de commerce et les informations diverses, afin de procéder à une

¹ Ibid.

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

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

vérification complète et cohérente du dossier. Si aucune irrégularité n'est détectée à la suite de cette vérification, l'inspecteur n'entreprend aucune action de suivi et la personne ou l'entreprise concernée n'est pas informée que son dossier a été examiné.

Toutefois, si des indices sérieux de fraude sont constatés, le contribuable sera invité à fournir des explications. En cas d'insatisfaction de l'inspecteur, une notification de redressement sera émise et la procédure contradictoire sera enclenchée (observations du contribuable, réponse de l'administration, recours). Si le service gestionnaire en charge du dossier estime qu'un contrôle fiscal plus approfondi est nécessaire, il rédigera une fiche de programmation pour proposer à la Direction Générale d'effectuer un contrôle sur place. Cette proposition sera soumise à l'avis et à la décision de la Direction Générale.¹.

Objectif du contrôle sur pièce : La mise en place d'un contrôle sur pièces par l'administration fiscale vise à atteindre quatre objectifs principaux :

- Identifier les contribuables défaillants, c'est-à-dire s'assurer que tous les contribuables ont bien instruit et soumis leurs déclarations ;
- Corriger et rectifier les erreurs, les anomalies, les insuffisances, les inexactitudes, les omissions et les dissimulations détectées ou révélées, soit dans les déclarations elles-mêmes, soit grâce à des documents présents dans les dossiers ou en possession des services fiscaux ;
- Vérifier la cohérence du revenu global déclaré avec la situation fiscale et patrimoniale du contribuable, compte tenu du revenu que laissent présumer son train de vie et ses dépenses, en se basant sur les documents figurant dans le dossier de l'intéressé ;
- Choisir les dossiers pouvant faire l'objet d'un examen plus approfondi, soit dans le cadre d'une vérification de comptabilité, soit dans le cadre d'un "examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle"².

Porté du contrôle sur pièce : Le service principal de contrôle peut effectuer des vérifications sur pièces pour la période non prescrite, portant sur l'examen critique des déclarations fiscales soumises et souscrites. Cette vérification peut être effectuée pour toute la période prescrite ou pour une partie seulement. Elle peut également être entreprise pour un impôt ou un ensemble d'impôts et de taxes identifiés à l'avance.

¹ Derardja, Sihem, *La programmation : support principal dans la stratégie du contrôle fiscal*, l'Institut d'Economie Douanière et Fiscale, 2011. P. 07.

² Ibidem

Cependant, le champ d'application du (CSP) est limité par rapport aux vérifications de comptabilité sur place. Ainsi, cette vérification est caractérisée par :¹

- Une durée de vérification plus courte ;
- Une limitation des années et des impôts concernés ;
- Une identification précise des rubriques et des opérations à vérifier.

Les critères de sélections des dossiers : La sélection des contribuables à vérifier ne suit pas de critères immuables, mais plutôt des priorités conjoncturelles. Cependant, il est possible de dégager certains paramètres pour établir les programmes de vérification. Ces paramètres incluent notamment :²

- Les activités qui présentent une forte présomption de fraude et/ou qui offrent de grandes possibilités de fraudes (par exemple, les professions libérales, les prestataires de services, les activités de gros, etc.) ;
- Les activités monopolistiques qui ne sont pas concurrencées par des produits importés ;
- La répétition de résultats déficitaires et de bénéfices très faibles par rapport à l'importance du chiffre d'affaires déclaré et à la nature de l'activité exercée ;
- L'utilisation de manœuvres frauduleuses et la constatation d'infractions à caractère économique, etc.³

Déroulement du contrôle sur pièce⁴ : Voici les étapes à suivre :

- 1- Étude préliminaire : cette phase implique l'examen du dossier fiscal qui consiste en l'analyse des déclarations ainsi que la vérification de leur concordance sommaire ;
- 2- Vérification approfondie des achats et des encaissements, ainsi que la validation des déclarations relatives aux droits au comptant ;
- 3- Comparaison des bulletins de recoupements : cette étape inclut la vérification inter-rubrique ainsi que la comparaison des bases imposables TVA/TAP ;
- 4- Contrôle de l'exactitude et de la véracité des déclarations :
 - ✓ Concernant la taxe sur l'activité professionnelle (TAP)
 - ✓ Concernant les acomptes provisionnels (IBS)

¹ Guide du contrôle sur pièces, MF/DGI/DRV, Edition 2003, P.5.

² Lassouag. K, Cours de contrôle fiscal. P.5.

³ Circulaire d'application N° 52 ME/DGI relative à l'intensification du contrôle fiscal au niveau des directions des impôts de wilaya du 22/02/1994.

⁴ Tous ses points sont détaillés dans le Guide du contrôle sur pièces, MF/DGI/DRV, Edition 2003.

- ✓ Concernant les retenues à la source IRG ou IBS
- ✓ Étude des postes du bilan (liasse fiscale) :
 - Actif du bilan : Investissements, les stocks, créances ;
 - Passif du bilan : Report à nouveau, dettes... etc.
- ✓ Tableau des comptes de résultat (TCR) :
 - Contrôle des chiffres d'affaires, prestations de services, productions ;
 - Les charges : frais de personnels, les frais financiers, amendes et pénalités, amortissements,¹ provisions, résultat fiscal... etc.

3.2 Le contrôle sur place : (contrôle approfondi) :

L'administration peut être convaincue que la complication du dossier et la typologie des caractéristiques des anomalies discernées découvertes durant le contrôle de bureau requièrent des investigations plus poussées. Par conséquent, elle sera contrainte de les inclure dans le programme des examens minutieux et approfondis.

3.2.1 La vérification de comptabilité :

La vérification de comptabilité est une série de méthodes permettant de vérifier de manière précise certains éléments, applicable aux personnes physiques et morales responsables de la tenue de documents comptables. « La vérification de comptabilité est un ensemble d'actions visant à contrôler les déclarations fiscales soumises par les contribuables »².

Le contrôle des livres et des documents comptables doit être effectué sur place, sauf si le contribuable demande par écrit une autre option qui est acceptée par le service ou en cas de force majeure constaté par le service³.

Elle peut donner l'impression que celle-ci est régulière en apparence alors qu'une analyse plus approfondie prouve qu'il y a probablement un bénéfice brut anormal ou un enrichissement inexplicable.

Dans cette optique, l'administration va chercher à reconstituer les recettes de l'entreprise de différentes manières pour s'assurer notamment que les recettes en espèces ont été déclarées correctement et n'ont pas été soustraites à l'imposition. De même, la vérification

¹ Article 174 du Code des Impôts Directes et Taxes Assimilées (CIDTA) Algérien.

² Article 20 alinéas 1, Code des procédures fiscales, Algérien.

³ Article 20, du code des procédures fiscales Algérien, DGI.

des charges permet à l'administration de s'assurer qu'elles ont été supportées dans l'intérêt de l'entreprise.

L'administration est préoccupée par la vérification des livraisons internes et des prélèvements de l'exploitant pour s'assurer de leur comptabilisation correcte. Le vérificateur peut découvrir des erreurs dans la présentation de la comptabilité, des omissions ou des inexactitudes graves et répétées, ainsi que des fausses factures ou des facturations frauduleuses.¹

La vérification de la comptabilité permet également à l'administration d'analyser les contrats et conventions conclus par l'entreprise. Tout contrat ou acte juridique qui dissimule un transfert de bénéfices ou de revenus, effectué directement ou par une personne interposée, n'est pas opposable à l'administration.

« Son but est également d'inspecter les registres comptables d'un contribuable sur place et de les confronter aux éléments d'exploitation afin de vérifier :

- Le respect des normes comptables en vigueur ;
- La comptabilisation correcte de toutes les opérations liées à la vie active de l'entreprise ;
- La concordance entre les écritures comptables et les données d'imposition contenues dans les déclarations fiscales ;
- La cohérence entre les informations fournies et les données extra-comptable.

Cela permet également de corriger les erreurs, les omissions et les insuffisances constatées dans les déclarations. Pour que la vérification soit conforme à la loi et à la réglementation, la comptabilité de l'entreprise doit être examinée pour toute la période non prescrite»².

3.2.2 La vérification ponctuelle de comptabilité :

Les dispositions de l'article 22 de la Loi de Finances Complémentaire (LFC) de 2008 ont instauré la Vérification Ponctuelle de Comptabilité (VPC), qui a été modifiée par les dispositions de la Loi de Finances de 2010, conformément à l'article 20 bis du Code des Procédures Fiscales. La VPC suit les mêmes règles que le contrôle sur place, à l'exception des éléments énumérés dans les paragraphes 04 et 05 du Code des Procédures Fiscales. La

¹ Lopez, C., N. Stolowy, La facturation de complaisance dans les entreprises : L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2001, p.186.

² <http://www.startimes.com/?t=16930436>, La fiscalité et le contrôle fiscal.

vérification sur place des livres, documents et pièces comptables ne peut durer plus de deux (02) mois, sous peine de nullité de la procédure.

Cette méthode de vérification est une modalité récente de contrôle non programmés, dans le but d'améliorer la présence de l'administration sur le terrain, en effectuant des contrôles ponctuels ou ciblés de courte durée en utilisant une technique d'échantillonnage sur le terrain pour détecter la fraude au niveau des postes sensibles tels que ceux liés à la TVA. Cette nouvelle forme de contrôle, introduite récemment en Algérie, n'est pas une source importante de programmation pour le contrôle fiscal, mais peut fournir des indications sur des pratiques fiscales ou comptables non conformes qui méritent d'être confirmées.

Ce contrôle s'appuie sur la vérification d'un nombre limité de taxes pour une courte période, généralement une seule déclaration, une seule opération ou l'application d'une disposition spécifique de la législation. Il est particulièrement adapté pour contrôler la TVA¹.

La vérification ponctuelle de la comptabilité peut être une extension d'un contrôle sur pièces si le contribuable ne répond pas aux demandes de renseignements, de justifications et d'éclaircissements ou si les réponses sont incomplètes et ne peuvent pas être exploitées par le service de perception².

Cependant, elle peut être employée de manière efficace pour tous les autres prélèvements fiscaux, en particulier pour surveiller les avantages fiscaux et appliquer les avantages qui permettent de réduire les impôts. Lors d'un contrôle ponctuel, le vérificateur doit se concentrer sur les opérations concernées, mais s'il y a des enjeux importants, il peut étendre la vérification à d'autres prélèvements fiscaux et périodes.

De plus, la mise en place d'un contrôle ponctuel ne prive pas l'administration du droit de réaliser une nouvelle vérification de l'entreprise, soit dans le cadre d'un examen de la comptabilité, soit dans le cadre d'un autre contrôle ponctuel portant sur une période ou une opération différente.

La vérification ponctuelle se concentre principalement sur³ :

- Vérifier la conformité des déductions effectuées en ce qui concerne la TVA, l'origine des retenues à la source, les contingents accordés, les taux appliqués et les remboursements demandés ;

¹ Irma., *Projet de Politique de Contrôle Fiscal*. P. 05

² Circulaire, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, vérification ponctuelle de comptabilité, 2010, P. 03.

³ Lettre de la DGI, N° 70/ 2013, site du ministère des finances DGI

- Examiner les postes comptables clairement identifiés sur une déclaration de résultat (charges d'amortissement, provisions) ;
- Vérifier les remboursements de crédits d'impôt ;
- Examiner les déficits récurrents, les avantages fiscaux accordés et les bénéfices réinvestis.

But et Objectif de la vérification ponctuelle :

Le but principal de la vérification ponctuelle est de permettre aux autorités fiscales d'augmenter le nombre de contrôles tout en réduisant le nombre de visites en personne. Elle vise à corriger les omissions, les erreurs et les inexactitudes constatées.

Cette procédure de contrôle est moins contraignante pour le contribuable car il n'est pas tenu de présenter tous les documents comptables pour justifier les chiffres d'affaires et les résultats déclarés. Seuls les documents pertinents pour la ou les rubriques fiscales de la période visée par le contrôle peuvent être demandés au contribuable.

3.2.3. La distinction entre la vérification ponctuelle et les autres formes de contrôle :

La vérification ponctuelle diffère des autres méthodes de contrôle par son lieu d'exécution, les rubriques fiscales concernées, la période à vérifier ainsi que les documents à examiner. Elle peut être considérée comme une extension du contrôle sur pièces en cas de non-réponse d'un contribuable aux demandes de renseignements, de justifications et d'éclaircissements ou en cas de réponses incomplètes qui ne peuvent être exploitées par le service fiscal.

Pour la vérification de comptabilité, l'examen de la comptabilité d'une entité fiscale sur place et la vérification de la conformité des déclarations soumises prennent du temps pour les contrôles. En revanche, pour la vérification ponctuelle, le contrôle effectué est plus rapide et l'intervention est bien adaptée à l'analyse des demandes spécifiques¹.

3.2.4 Portée et déroulement de la vérification :

La vérification des registres et des documents financiers doit être effectuée sur les lieux, sauf si le contribuable en fait la demande par écrit et que le service l'accepte ou en cas de force majeure dûment constatée par le service². Le contrôle administratif s'applique à tous les supports utilisés pour la conservation de l'information. Si la comptabilité est tenue par des systèmes informatisés, le contrôle peut porter sur toutes les informations, données et traitements qui contribuent directement ou indirectement à la formation des résultats

¹ Ibid.

² Article 20 Alinéa 2 du CPF

comptables ou fiscaux¹. Dans ce cas, les vérificateurs de comptabilité peuvent exiger que les fichiers des écritures comptables soient remis sur réquisition écrite²³.

Les procédures de contrôle peuvent être menées soit sur site, en utilisant le matériel informatique du contribuable, soit en interne au niveau des services fiscaux, à la demande du contribuable⁴. Dans ce dernier cas, le contribuable est obligé de fournir à l'administration toutes les copies et les supports de documents qui sont utilisés pour la tenue de la comptabilité informatisée.

Les agents habilités à effectuer une vérification : Seuls les agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade inspecteurs peuvent effectuer les contrôles fiscaux⁵ :

Sur quelle durée peut porter une vérification ? : Selon l'article 39 du CPF, l'administration dispose d'un délai de quatre (04) ans pour agir, sauf en cas de manœuvres frauduleuses, dans les cas suivants :

- Exiger et percevoir des impôts et des taxes ;
- Effectuer des contrôles ;
- Réprimer les infractions aux lois et règlements fiscaux, sauf en cas de manœuvres frauduleuses⁶.

De même, l'article 326, alinéa 1⁷, stipule que l'administration dispose d'un délai de quatre (4) ans pour recouvrer les impôts directs et les taxes assimilées, notamment en cas de

¹ Tous livres et documents comptables : livres auxiliaires, livre de paie, caisse, banque, achats, ventes, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses ...etc.

² Article 20 Alinéa 3 du CPF

³ Article 20 : modifié par les articles 37 de la loi de finances pour 2009, 31 de la loi de finances 2012, 23 de la loi de finances 2016, 43 de la loi de finances 2017 et 15 de la loi de finances 2019.

⁴ Article 20 Alinéa 1 du CPF

⁵ Article 20 alinéas 2 du Code des Procédures Fiscales

⁶ Article 39 du Code des Procédures Fiscales

⁷ Sous réserve des dispositions particulières prévues à l'article 327, alinéa 1 : Toute erreur commise soit, sur la nature, soit sur le lieu d'imposition de l'un quelconque des impôts et taxes établis par voie de rôle peut sans préjudice du délai fixé par l'article 326 être réparé jusqu'à l'expiration de la deuxième année suivant celle de la décision qui a prononcé la décharge de l'impôt initial.

2) Toute omission ou insuffisance d'imposition révélée, soit par une instance devant les tribunaux répressifs, soit à la suite de l'ouverture de la succession d'un contribuable ou de celle de son conjoint, peut, sans préjudice du délai fixé à l'article 326, être réparé jusqu'à l'expiration de la deuxième année qui suit celle de la décision qui a clos l'instance ou celle de la déclaration de succession.

Les impositions établies après le décès du contribuable, en vertu du présent article, ainsi que toutes autres impositions dues par les héritiers du Chef du défunt constituent, une dette déductible de l'actif, successorale pour la perception des droits de mutation par décès.

Elles ne sont pas admises en déduction du revenu des héritiers pour l'établissement de l'impôt sur le revenu global dont ces derniers sont passibles.

NB : Les opérations comptables et fiscales se rattachant à des exercices prescrits, mais ayant une incidence sur des exercices non prescrits peuvent être contrôlées.

réparation des omissions ou des insuffisances constatées dans l'assiette fiscale, ou pour appliquer les sanctions fiscales en cas d'établissement d'impôts en question.

En ce qui concerne la détermination des droits simples et des pénalités proportionnelles à ces droits, le délai de prescription mentionné précédemment commence à courir à partir du dernier jour de l'année au cours de laquelle la période de revenus soumis à la taxation a été clôturée.

En ce qui concerne les pénalités fixes de nature fiscale, le délai de prescription commence à courir à partir du dernier jour de l'année au cours de laquelle l'infraction considérée a été commise.

Cependant, ce délai ne peut en aucun cas être inférieur au délai dont dispose l'administration pour établir les droits compromis par l'infraction en question.

Le temps de prescription mentionné ci-dessus est étendu de deux (2) années¹ si l'administration, après avoir confirmé que le contribuable avait effectué des manœuvres frauduleuses, a initié une action judiciaire contre lui.

Le même délai est fixé pour l'administration pour la collecte des taxes supplémentaires perçues pour le compte des collectivités locales et de certains établissements. Cependant, dans ce cas, le point de départ de ce délai est fixé au 1er janvier de l'année pour laquelle l'imposition a été établie².

Avis de vérification : Avant d'effectuer une vérification de comptabilité, il est obligatoire d'informer préalablement le contribuable en lui envoyant ou en lui remettant un avis de vérification avec accusé de réception. Cet avis doit être accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié. Le contribuable doit également disposer d'un délai minimum de préparation de dix jours à compter de la date de réception de l'avis.

L'avis de vérification doit contenir des informations précises telles que les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées ainsi que les documents à consulter. Il doit également mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la possibilité de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

¹Cas exceptionnel à la règle de prescription

²Article 326 du Code des Impôts Direct et Taxes Assimilées

Si les vérificateurs venaient à être remplacés, le contribuable serait informé de ce changement. Lorsqu'un contrôle imprévu est effectué afin de constater les éléments physiques de l'entreprise ou d'examiner l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis en début de contrôle. L'examen approfondi des documents comptables ne peut débiter qu'à l'issue du délai de préparation mentionné précédemment.¹.

Le droit d'être assisté par un conseil : Afin d'éviter l'annulation de la procédure, il est impératif que la notification de redressement fasse savoir au contribuable qu'il a la possibilité de se faire accompagner d'un conseiller de son choix pour examiner les suggestions de rehaussement ou y répondre².

Refus ou défaut de communication de la Comptabilité : Le défaut de présentation de comptabilité est constaté par un procès-verbal que le redevable est invité à contresigner et doit être accompagnée d'une mise en demeure qui l'invite à la présenter dans un délai maximal de huit (8) jours. Il est également noté qu'il peut refuser de signer le procès-verbal³.

Fin des travaux de la vérification :

- a-** En cas d'une vérification, en accord avec l'article 20 alinéas 5 : Pour éviter l'annulation de la procédure, le contrôle des livres et documents comptables sur place ne doit pas dépasser trois (03) mois pour :
- Les sociétés de prestations services dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 01 million DA pour chaque exercice vérifié ;
 - Les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 01 million DA pour chacun des exercices vérifiés ;
 - Toutes les autres sociétés, pourvu que leur revenu ne dépasse pas 02 millions de dinars algériens, pour chaque période de vérification.

Le délai est porté à six (6) mois pour les sociétés susmentionnées, si leur chiffre d'affaires annuel respectif ne dépasse pas 05 millions DA et 10 millions DA pour chacun des exercices vérifiés. Dans toutes les autres situations, la vérification sur place ne doit pas durer plus de neuf (09) mois.

¹ Article 20 Alinéa 4 du CPF

² Article 20 Alinéa 6 du CPF

NB : L'absence de conseil n'annule pas la possibilité au vérificateur de procéder à des investigations inopinées lors de son contrôle.

³ Article 20 Alinéa 9 du CPF

La fin de la vérification sur place doit être enregistrée dans un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Si le contribuable vérifié refuse de signer, cela peut être mentionné sur le procès-verbal.

Le durée allouée pour la vérification sur place peut être prolongé en fonction du temps qu'il faut au contribuable vérifié¹, pour répondre aux demandes de clarification ou de justification en cas de transfert indirect de bénéfices². Ce délai peut être prolongé de six mois si l'administration fiscale demande des informations à d'autres administrations fiscales dans le cadre de l'assistance administrative et de l'échange de renseignements.

Le temps alloué pour la vérification sur place n'est pas définitif pour l'administration pour l'examen des observations ou des demandes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

Par ailleurs, les délais de vérification sur le terrain indiqués ci-dessus ne s'appliquent pas dans les cas de manœuvres frauduleuses avérées ou lorsque le contribuable a fourni des informations incomplètes ou inexacts pendant la vérification, ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes de clarification ou de justification³.

b- En cas de vérification comptable ponctuelle⁴, la vérification sur place des livres et documents ne peut dépasser deux (2) mois, sous peine de nullité de la procédure.

Le constat de la fin des travaux de vérification sur place doit être consigné dans un procès-verbal que le contribuable vérifié est invité de contresigner. Si le contribuable refuse de signer, cela peut être mentionné sur le procès-verbal.

Si une présomption de transfert indirect de bénéfices est constatée, la durée de vérification sur place peut être prolongée pour permettre au contribuable vérifié⁵, de répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justifications. Cette prolongation peut être de six mois si l'administration fiscale envoie des demandes d'informations à d'autres administrations fiscales dans le cadre de l'assistance administrative et d'échange de renseignements⁶.

3.1.5. Les résultats dégagés par la vérification :

¹ En vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales

² Au sens des dispositions de l'article 141 du code des impôts directs et taxes assimilées

³ Prévues à l'article 19 du code des procédures fiscales

⁴ Et conformément à l'article 20 bis alinéas 4 du CPF

⁵ En vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales

⁶ Article 20 bis : créé par l'article 22 de la loi de finances complémentaire 2008 et modifié par les articles 24 de la loi de finances pour 2010, 32 de la loi de finances 2012 et 26 de la loi de finances 2014 et 43 de la loi de finances 2017.

L'examen est effectué en utilisant deux alternatives lorsque les contrôleurs découvrent des lacunes, des erreurs, des omissions ou des dissimulations, soit:

- Par des redressements correspondants, suivant une procédure contradictoire;
- Par la détermination d'office des assiettes fiscales, dans certains cas.

Procédure contradictoire de vérification : Le vérificateur informe le contribuable des propositions de rectification par courrier recommandé avec accusé de réception ou remet la notification en main propre avec accusé de réception.¹ Il doit également informer le contribuable vérifié par correspondance, même en l'absence de rectifications².

Conformément à l'article 20, alinéa 6, la notification des corrections est envoyée par courrier recommandé avec accusé de réception ou remise en main propre au contribuable avec accusé de réception.

La notification doit être suffisamment détaillée et motivée, doit être explicite et justifiée en détail, elle doit également mentionner les articles qui servent de base aux redressements, afin que le contribuable puisse reconstituer les éléments d'imposition et fournir ses observations ou donner son accord.

Lors de la notification de redressement, le contribuable soumis à une vérification doit être informé de la possibilité de demander l'arbitrage du Directeur des Grandes Entreprises, du Directeur des Impôts de wilaya ou du chef du Centre des Impôts ou du Service des Recherches et Vérifications pour toute question de droit ou de fait.

Une convention écrite mentionnant la date et l'heure est envoyée au contribuable vérifié pour l'inviter à un débat contradictoire après la fin des travaux de vérification. Le contribuable peut être assisté par un conseil de son choix.

Si l'inspecteur vérificateur rejette les remarques du contribuable, il doit l'en informer par courrier détaillé et motivé. Si ce courrier révèle une nouvelle source de redressement ou la prise en compte de nouveaux éléments non inclus dans la notification initiale, le contribuable dispose d'un délai de réponse supplémentaire de quarante (40) jours pour soumettre ses observations.

¹ Article 20 alinéas 6 du CPF

² Article 42 du CPF

Conformément à l'article 42, après une vérification de comptabilité, l'inspecteur vérificateur doit communiquer les résultats aux contribuables, même s'il n'y a pas de redressement. L'administration est également tenue de répondre aux remarques du contribuable¹.

La procédure contradictoire est également applicable en cas de rejet de la comptabilité à la suite d'une vérification de comptabilité. Selon l'article 43 du Code de Procédure Fiscale, le rejet de la comptabilité à la suite d'une vérification de comptabilité ne peut être effectué que si l'administration prouve son manque de crédibilité et de fiabilité lorsque :²

- La tenue des livres, des documents comptables et des pièces justificatives n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du Code de Commerce, du système comptable financier et d'autres lois et règlements en vigueur ;
- la comptabilité contient des erreurs, omissions ou des inexactitudes répétées liées aux opérations comptabilisées.

Procédure de taxation d'office : Dans certaines situations et en accord avec l'article 44 du CPF, il est effectué une évaluation d'office de la base d'imposition du contribuable sans préjudice des autres peines établies ailleurs :

1. Lorsque le contrôle, l'enquête ou le droit de visite ne peut être réalisé par sa propre faute ou par celle d'autrui ;
2. S'il ne dispose pas d'une comptabilité régulière ou de livre spécial³⁴ qui permet de justifier le montant du chiffre d'affaires déclaré
3. Si le contribuable n'a pas déclaré ses des relevés de chiffre d'affaires¹ ;

¹Article 42 : modifié par l'article 14 de la loi de finances 2013.

²Article 43 : modifié par les articles 28 et 29 de la loi de finances 2014.

³ Prévus aux articles 66 et 69 du code des taxes sur le chiffre d'affaires

Article. 66 — Toute personne physique effectuant des opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée, doit, si elle ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires tel qu'il est défini par le présent code, avoir un livre aux pages cotées et paraphées par le service des impôts dont elle dépend et sur lequel elle inscrira, jour par jour, sans blanc, ni rature, le montant de chacune de ses opérations, en distinguant, au besoin, ses opérations taxables de celles qui ne le sont pas.

Chaque inscription doit indiquer la date, la désignation sommaire des objets vendus, ou de l'opération imposable, ainsi que le prix de la vente ou de l'achat et plus généralement tout prix ou toute rémunération reçus. Le montant des opérations inscrites sur le livre sera arrêté à la fin de chaque mois.

⁴ Article. 69 — Les organisateurs de spectacles, redevables de la taxe, doivent, pour chaque établissement, tenir un livre spécial coté et paraphé par le service de l'assiette et sur lequel sont retracées sans blanc ni rature, à chaque séance ou représentation :

– le montant des recettes relatif aux entrées et le cas échéant, celles relatives aux consommations, ventes de denrées, de marchandises, de fournitures ou d'objets ;

– les recettes perçues pour la location, vestiaire, programme, etc.

Le montant des recettes ainsi inscrites sur le livre est totalisé chaque jour et arrêté à la fin de chaque mois.

- 4- Si le revenu net du contribuable² dépasse le seuil d'exonération fiscale et qu'il n'a pas soumis de déclaration ;
- 5- Lorsque le contribuable refuse de répondre aux demandes et requêtes du vérificateur³ ;
- 6- Si le contribuable ne présente pas sa comptabilité, un procès-verbal est dressé et le contribuable est invité à le contresigner. Il est également soumis à une mise en demeure pour présenter sa comptabilité dans un délai de huit (8) jours. Si le contribuable refuse de contresigner le procès-verbal sans raison valable, cela sera mentionné dans le procès-verbal⁴, sauf cas de force majeure ;
- 7- Si les dépenses personnelles évidentes et les revenus en nature dépassent le seuil d'exonération fiscale et que le contribuable n'a pas soumis de déclaration ou que son revenu déclaré, après déduction des charges, est inférieur au total de ces dépenses⁵, revenus non déclarés ou dissimulés et revenus en nature.

En ce qui concerne ces redevables, si aucun élément ne permet de leur attribuer un revenu supérieur, la base d'imposition est fixée à une somme équivalente aux dépenses, aux revenus non déclarés ou dissimulés et aux revenus en nature, déduction faite des revenus exonérés d'impôt. Dans cette situation, l'inspecteur doit informer le redevable de la base d'imposition avant l'établissement du rôle. Le redevable dispose d'un délai de vingt (20) jours pour faire part de ses observations.

La base d'imposition est calculée conformément aux dispositions mentionnées dans le paragraphe précédent, et le contribuable ne peut contester cette évaluation en affirmant qu'il a utilisé des fonds ou réalisé des bénéfices en capital, ou qu'il a reçu des libéralités de tiers, qu'elles soient régulières ou non. Les dépenses, revenus non déclarés ou dissimulés et revenus mentionnés ci-dessus sont ceux qui existent à la date de leur constatation, même s'ils ont été étalés sur plusieurs années.

- 8- En cas de société étrangère qui n'a pas d'installation professionnelle en Algérie et qui est soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les bénéfices des entreprises, si elle ne répond pas à l'invitation du service des Impôts à désigner un représentant en Algérie, elle sera considérée comme en défaut.

¹ Prévus par l'article 76 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, au moins un (01) mois après que le service l'ait mis en demeure, par lettre recommandée avec accusé de réception, de régulariser sa situation.

² Conformément aux articles 85 à 98 du code des impôts directs et taxes assimilées

³ Conformément à l'article 19 du CPF :

⁴ Article 20 alinéas 9 du CPF

⁵ Les charges sont énumérées à l'article 85 du code des impôts directs

En cas de désaccord avec l'agent d'inspection ou le vérificateur, le contribuable taxé d'office ne peut obtenir la décharge ou la réduction de la cotisation assignée que s'il prouve que son imposition est exagérée par la voie contentieuse¹.

Cependant, si le contribuable a produit une comptabilité régulière en réponse à la demande de l'agent d'inspection, qui est propre à justifier le résultat déclaré, ce résultat ne peut être corrigé que par la procédure contradictoire décrite ci-dessus.

- 9- Les entreprises étrangères² qui n'ont pas d'installation permanente dans notre pays et qui ont refusé de répondre à la demande de l'administration fiscale de désigner un représentant au niveau national peuvent être soumises à des sanctions ;

3.1.6. Les droits des contribuables subissant un contrôle sur place :

Il est impératif de respecter les délais et les règles en vigueur lors de la déclaration des revenus des contribuables, en fournissant des informations exactes, réelles et justes. Cela permettra aux citoyens et contribuables civiques de bénéficier de toutes les garanties et droits offerts par l'administration fiscale. En résumé, il est crucial de se conformer aux exigences légales pour éviter tout problème ultérieur.

Information préalable : Selon l'article 20 alinéa 4 du code des procédures fiscales, il est obligatoire d'aviser le contribuable avant de procéder à une vérification de comptabilité. Cet avis doit être envoyé ou remis avec accusé de réception et doit inclure la charte des droits et obligations du contribuable vérifié. Le contribuable doit également être accordé un délai minimum de préparation de (10) dix jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification de vérification doit contenir les noms, prénoms et grades des vérificateurs, ainsi que la date et l'heure de la première intervention. Il doit également préciser la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, ainsi que les documents à consulter. Il est impératif de mentionner expressément que le contribuable a la possibilité de se faire assister par un conseil de son choix pendant le contrôle, sous peine de nullité de la procédure.

Si les vérificateurs sont remplacés, le contribuable doit être informé. Si un contrôle inopiné est effectué pour constater les éléments physiques de l'exploitation ou pour vérifier l'existence et l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est donné au début

¹ Article 44 : modifié par l'article 30 de la loi de finances 2014.

² Entreprises passibles l'IRG ou l'IBS

de l'inspection. L'examen au fond et approfondi des documents comptables ne peut commencer qu'après le délai de préparation mentionné ci-dessus.¹

Droit à l'assistance d'un conseil : Conformément à l'article 20 alinéa 4, l'avis de vérification doit indiquer les noms, prénoms et grades des vérificateurs, ainsi que la date et l'heure de la première intervention. Il doit également préciser la période à vérifier, ainsi que les droits, impôts, taxes et redevances concernés, ainsi que les documents à consulter. Il doit être expressément mentionné que le contribuable a le droit de se faire assister par un conseil de son choix pendant toute la durée du contrôle, sous peine de nullité de la procédure.

Une convention écrite doit être envoyée au contribuable vérifié, précisant la date et l'heure de la réunion finale contradictoire pour clore les travaux de vérification. Le contribuable peut se faire assister par un conseil de son choix pendant cette réunion.

Contribuable déjà vérifié : Selon l'article 20 alinéas 8² : une fois la vérification de comptabilité effectuée pour une période donnée, en ce qui concerne un impôt ou une taxe ou un groupe d'impôts, et sauf si le contribuable a utilisé des manœuvres frauduleuses ou fourni des informations incomplètes ou inexactes pendant la vérification, l'Administration ne peut plus effectuer un nouveau contrôle des mêmes écritures, factures ou mémoires pour les mêmes impôts et taxes relatifs à la période vérifiée³.

En vertu de l'alinéa 7, si le contribuable accepte expressément la base d'imposition arrêtée, elle devient définitive et ne peut plus être remise en question par l'administration, sauf si le contribuable a utilisé des manœuvres frauduleuses ou a fourni des informations incomplètes ou inexactes pendant la vérification. Le contribuable ne peut pas non plus contester la base d'imposition par voie de recours contentieux.

Limite de la durée de vérification sur place : Pour la :

- **Vérification ponctuelle de comptabilité :** Selon l'article 20Bis alinéas 4, il est impératif que la vérification physique des livres et des documents ne dure pas plus de deux (2) mois, sous peine de rendre la procédure nulle.

¹Article 20 alinéas 4 du code des procédures fiscales

² Sous réserve des dispositions de l'article 96 ci-dessous

³Article 20 : modifié par les articles 37 de la loi de finances pour 2009 et 31 de la loi de finances 2012, 10 de la loi de finances 2013, 23 de la loi de finances 2016, 43 de la loi de finances 2017 et 15 de la loi de finances 2019.

• *Vérification de comptabilité* : Conformément à l'alinéa 5 de l'article 20 : Afin d'éviter l'annulation de la procédure, la vérification des livres de comptes et des documents ne peut excéder trois (03) mois pour :

- Les entreprises de services dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 01 million DA pour chaque exercice vérifié ;
- Toutes les autres entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 2 millions DA pour chaque exercice vérifié.

Ce délai est porté à six (06) mois pour les entreprises susmentionnées si leur chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas respectivement 05 millions DA et 10 millions DA pour chaque exercice vérifié. Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (09) mois. De plus, les périodes de vérification sur place mentionnées précédemment ne s'appliquent pas :

- Lors de l'examen des remarques ou des demandes formulées par le contribuable après la fin des opérations de contrôle sur place ;
- Dans les situations de fraude clairement établies ou lorsque le contribuable a fourni des informations incomplètes ou inexactes pendant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais impartis aux demandes de clarification ou de justification.

Le temps alloué pour la vérification sur place est prolongé pour le contribuable vérifié¹, afin de répondre aux demandes de clarification ou de justification, en cas de transfert indirect de bénéfices conformément aux dispositions de l'article 141 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées.

Selon cet article, si une entreprise exploitée en Algérie ou hors d'Algérie participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie ou à l'étranger, ou si les mêmes personnes participent, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie ou d'une entreprise exploitée ou à l'étranger, et que ces deux entreprises sont liées par des conditions commerciales ou financières différentes de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes.

Les bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise exploitée en Algérie, mais qui n'ont pu l'être en raison de ces conditions différentes, seront inclus dans les bénéfices imposables de cette entreprise. Ces règles s'appliquent également aux entreprises liées exploitées en Algérie.

¹ En vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales

Les produits à inclure dans le revenu imposable sont ceux qui sont transférés indirectement aux entreprises situées en dehors de l'Algérie par le biais de :

- l'augmentation ou la diminution des prix d'achat ou de vente ;
- le paiement de redevances excessives ou sans contrepartie ;
- l'octroi de prêts sans intérêt ou à un taux réduit ;
- la renonciation aux intérêts stipulés dans les contrats de prêt ;
- l'attribution d'un avantage disproportionné par rapport au service obtenu ;
- ou tout autre moyen.

Le défaut de réponse à la demande faite en accord avec les dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales conduit à l'administration fiscale déterminant les revenus imposables à partir de données en sa possession et en les comparant avec les revenus imposables des entreprises similaires opérant normalement »¹.

En effet, ce délai peut être prolongé de six mois si l'administration fiscale envoie, dans le cadre de l'assistance administrative et de l'échange d'informations, des demandes d'informations à d'autres administrations fiscales.

Débat oral et contradictoire :

Au cours des travaux de vérification : L'examen des registres et des documents de comptabilité doit être effectué sur les lieux, sauf si le contribuable en fait la demande par écrit et que le service l'accepte ou en cas de circonstances imprévues dûment constatées par le service².

Une convocation par écrit, qui doit indiquer la date et l'heure, est envoyée au contribuable vérifié pour l'inviter à un débat contradictoire qui mettra fin aux travaux de vérification. Le contribuable vérifié a le droit de se faire accompagner par un conseiller de son choix. Le contribuable a une période de quarante (40) jours pour envoyer ses observations ou son accord. Ne pas répondre dans ce délai est considéré comme une acceptation implicite³.

¹ Article 141 bis : créé par l'article 8 de la loi de finances pour 2007 et modifié par l'article 9 de la loi de finances 2008 et complété par l'article 4 de la loi de finances complémentaire pour 2010.

² Article 20 alinéas 1 du CPF

³ Article 20 alinéas 6 du CPF

À la fin des travaux de vérification : Une convocation écrite, mentionnant la date et l'heure, est envoyée au contribuable vérifié afin de l'inviter à un débat contradictoire qui marque la fin des travaux de vérification¹.

Recours précontentieux « l'arbitrage » : Avant l'expiration de la période de réponse, le vérificateur fiscal doit fournir toutes les explications verbales nécessaires au contribuable sur le contenu de la notification s'il en fait la demande. Après la réponse, il peut également entendre le contribuable si son audition est jugé utile ou si ce dernier souhaite donner des précisions supplémentaires.

Dans le cadre de la notification de redressement, le contribuable vérifié doit être informé qu'il peut demander l'arbitrage du Directeur des Grandes Entreprises, du Directeur des Impôts de wilaya, ou du chef du Centre des Impôts ou Chef du Service des Recherches et Vérifications pour des questions de faits ou de droit, selon le cas, dans sa réponse².

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

La VASFE a été instaurée dans la législation fiscale algérienne grâce à la loi de finances de 1992 et est consignée à l'article 131 bis du CIDTA. Elle consiste en un ensemble de procédures de recherche et d'investigations ayant pour objectif de contrôler l'authenticité, confirmer la véracité, l'exactitude et la précision des déclarations, ainsi que de déceler d'éventuels écarts entre les revenus déclarés par le contribuable (personne physique) et ceux dont il a effectivement disposé³.

Les agents vérificateurs des impôts peuvent effectuer un examen approfondi de la situation fiscale globale de tous les contribuables physiques en ce qui concerne l'impôt sur le revenu. Lors de cet examen, les inspecteurs vérifient la concordance entre, d'une part, les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie des membres du foyer fiscal conformément à l'article 6 du code des impôts directs et des taxes similaires⁴.

La Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble peut être réalisée à la suite d'une vérification de comptabilités. Elle peut également entraîner une vérification de

¹ Idem

² Idem

³ Article 21, du code de procédures fiscales, DGI.

⁴ Article 21 alinéas 1 du code des procédures fiscales, DGI.

comptabilité si un contribuable perçoit des revenus provenant d'une entreprise tenue de tenir une comptabilité.

Après avoir envoyé un avis de vérification et informé le contribuable de ses autres droits et garanties, l'autorité fiscale procédera à une vérification des comptes bancaires et des autres instruments financiers disponibles pour tous les membres du foyer fiscal. Cependant, elle ne peut y recourir que si elle dispose d'indices sérieux permettant de prouver que le contribuable a réellement perçu des revenus supérieurs à ceux déclarés.

Le contrôleur peut interroger le déclarant sur la provenance et la caractéristique des sommes inscrites aux crédits des comptes des membres du groupe fiscal. Cette étude n'est pas toujours aisée et nécessite que le contrôleur suive les transferts de fonds, les dépôts en liquide qui parfois peuvent être compréhensibles et être expliqués et justifiés.

En plus à cette mesure, l'inspecteur effectuera une comparaison des liquidités à travers une balance des espèces, afin de vérifier que les liquidités utilisées par le contribuable pendant la période vérifiée ne dépassent pas celles dont il disposait pendant la même période. Cette méthode est particulièrement utile lorsque l'activité du contribuable vérifié implique un encaissement important de recettes en liquide ; mais également lorsque des mouvements considérables en liquide ont affecté les comptes ouverts au nom du contribuable.

Enfin, la constitution d'une balance de trésorerie autorisera le contrôleur à vérifier si le montant total des dépenses, pendant la période examinée, correspond à celui des ressources dont le contribuable a bénéficié au cours de la même période, et éventuellement à identifier un déséquilibre qui, s'il n'est pas justifié, prouve l'existence de revenus dissimulés non déclarés.

4. L'organisation du contrôle fiscal :

Le service des impôts est constitué de plusieurs services, composants et organisations qui lui permettent de réaliser ses tâches de contrôle des différents contribuables. Il a l'obligation de collecter, de valider et d'approuver les informations requises pour établir la base imposable.

Le contrôle fiscal est un des piliers essentiels de la lutte contre la fraude fiscale dont dispose l'administration fiscale. Cette dernière a pour mission principale d'effectuer des investigations approfondies sur les déclarations des contribuables afin de collecter et d'exploiter toute information utile à la reconstitution des bases imposables et des revenus non déclarés.

Les organismes responsables du contrôle et de la vérification : les diverses structures chargées de ce dernier sont affectées en fonction de leur compétence territoriale.

4.1. Les structures à compétences nationales : On distingue :

4.1.1. La Direction des Recherches et Vérifications DRV :

Elle fut instaurée par le biais du décret exécutif numéro 98-228 de 1998, en complément du décret exécutif numéro 95-55 de 1995. Sa fonction principale consiste à lutter contre la fraude organisée, qui ne peut être efficace sans la collaboration de toutes les institutions et administrations, ainsi que par des démarches et actions de sensibilisation visant à renforcer les liens avec les contribuables pour qu'ils adhèrent aux opérations de contrôle, et à encourager un civisme fiscal longtemps recherché.

Ses missions comprennent :

- d'effectuer les vérifications comptables des sociétés qui ne sont pas de la compétence de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) ;
- mettre en place le droit d'enquête et de visite dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, avec l'aide et l'assistance des services judiciaires et de la sécurité nationale ;
- contrôler les revenus des individus (contrôle de la situation personnelle) en examinant les signes extérieurs de richesse, le mode de vie et le patrimoine, dans le cadre de la taxation des revenus dissimulés ;
- assurer le suivi de l'assistance internationale prévue par les conventions fiscales internationales¹.

La direction des Recherches et Vérifications (DRV) est composée de quatre sous-directions, à savoir ² :

- La Sous-Direction des Recherches et Enquêtes Fiscales
- La Sous-Direction des Contrôles Fiscaux
- La Sous-Direction de la Programmation
- La Sous-Direction de la Lutte contre la Fraude

¹ <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-47/directions-centrales/37-direction-des-recherches-et-verifications-drv>

² Les Sous-Direction et Bureaux rattachés à la DRV et leurs prérogatives sont détaillés dans le site officiel du ministère des finances Algérien : <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-47/directions-centrales/37-direction-des-recherches-et-verifications-drv>

La Sous-Direction des Recherches et Enquêtes Fiscales a pour mission de :

- Établir les méthodes et procédures de recherche de récolte et de traitement ;
- stockage, classement et de la vérification de l'exploitation de l'information fiscale ;
- garantir la mise en place constante du droit de communication, d'enquête, de visite et de superviser et garantir la stricte application des lois qui les régissent ;
- planifier, programmer et exécuter sur l'intégralité du territoire national, toute enquête, investigation ou recherche en lien avec le suivi de la situation fiscale des contribuables.

Elle est chargée de gérer de trois bureaux :

- a) bureau de l'organisation et de la recherche de la matière imposable ;
- b) bureau des fichiers ;
- c) bureau des investigations et des enquêtes.

La Sous-Direction des Contrôles Fiscaux a pour mission de :

- superviser, harmoniser et dynamiser les missions des équipes de vérification comptable et fiscale présentes aux niveaux régional et local ;
- garantir la conformité aux règles de procédure régissant les opérations de contrôle ;
- établir les modalités d'exécution des vérifications sur pièces et en assurer le suivi.

Elle est chargée de gérer de trois bureaux :

- a) bureau du suivi des vérifications de comptabilité ;
- b) bureau du suivi des vérifications approfondies de situations fiscales d'ensemble et du contrôle des transactions et des évaluations ;
- c) bureau du suivi du recouvrement et du contentieux issus des vérifications.

La Sous-Direction de la Programmation a pour mission de :

- élaborer les outils nécessaires pour garantir une sélection plus efficace des dossiers à contrôler en matière de vérification de comptabilité, de vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble, de contrôle de transactions immobilières et de contrôle sur pièces ;
- mettre en place les programmes de vérification de comptabilité et de contrôle des revenus, ainsi que d'en assurer le suivi de leur mise en œuvre.

Elle est chargée de gérer de trois bureaux :

- a) bureau de la programmation des vérifications de comptabilité et des vérifications approfondies de situations fiscales d'ensemble ;
- b) bureau de la programmation du contrôle des transactions, des évaluations et du contrôle sur pièces ;
- c) bureau des statistiques et des synthèses.

La Sous-Direction de la Lutte contre la Fraude est chargée :

- synchroniser les efforts, actions et initiatives dans le cadre de la lutte et la prévention de la fraude et de l'évasion fiscales ; uniformiser et normaliser les stratégies et les processus impliqués dans l'application du droit de contrôle ;
- superviser le registre des individus coupables de fraude ;
- lancer et coordonner, en collaboration avec d'autres administrations et institutions publiques habilitées, des actions visant à localiser et à limiter la fraude fiscale.

Elle est chargée de gérer de trois bureaux :

- a) bureau des procédures et des méthodes ;
- b) bureau de la coordination des actions de la lutte contre la fraude fiscale ;
- c) bureau du suivi des actions de la lutte contre la fraude fiscale.

À travers tout le pays, il y a trois services régionaux de recherche et de vérification (SRRV) sous la supervision de la Direction des Ressources et Vérifications (DRV). Ces unités sont situées dans les wilayas les plus significatives du pays, à savoir : Alger, Constantine et Oran.

Service Régional des recherches et vérifications¹ :

Le service régional des recherches et vérifications est structurés en trois (3) départements. Seuls deux (02) d'entre eux ont trait au contrôle fiscal :

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

- Réaliser les contrôles sur place conformément aux programmes établis par la direction des recherches et vérifications, et dresser les rapports statistiques correspondants ;

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

- Collecter les informations fiscales nécessaires pour contrôler les activités et les revenus, et mener toutes les enquêtes et investigations nécessaires ;
- Exercer le droit de visite dans le cadre d'opérations régionales et interrégionales.

La section "*assistance au contrôle*" a pour responsabilité d'assister en particulier les contrôleurs dans l'exercice de leurs fonctions et lors de l'analyse des comptabilités numérisées.

4.1.2. La Direction des Grandes Entreprises (DGE)

L'amélioration des prestations offertes aux contribuables est l'un des buts que la DGI veut atteindre en modernisant ses structures et ses techniques de gestion. Cette modernisation a commencé avec la réorganisation des services via le lancement du projet DGE pour la loi de finances de 2003. La DGE rassemble toutes les personnes morales comme les entreprises ayant un chiffre d'affaires supérieur à 100 millions de dinars, les compagnies étrangères, les groupes de sociétés et les entreprises pétrolières.

Elle est chargée de déterminer la base imposable, de garantir le recouvrement et la vérification de tous les impôts des entreprises relevant de sa compétence, tels que les taxes pétrolières, l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS), la TVA, l'impôt sur le revenu global des salariés (IRG/S) et la taxe sur l'activité professionnelle (TAP)¹.

La direction des grandes entreprises est structurée en cinq (05) sous-directions² :

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

- La supervision des dossiers fiscaux des sociétés algériennes opérant dans les domaines pétroliers et parapétroliers, ainsi que des entreprises étrangères non résidentes ;
- la création et la réalisation des programmes de vérification et la mise en œuvre de processus de contrôle pour ces dossiers ;
- la production et la réalisation de rapports et bilans réguliers, d'études, de données chiffrées, d'analyses de statistiques, de stratégies d'intervention et de l'élaboration de plans d'action

Cette sous-direction est composée de trois (03) bureaux.

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

¹Loi de finances 2003 – JO N ° 86.

²Arrêté interministériel du 21 février 2009. Idem P. 08

- La gestion et la vérification des déclarations fiscales mensuelles et annuelles ;
- L'analyse et le traitement des requêtes relatives aux achats en franchise, aux régimes avantageux, aux demandes de remboursement de la TVA et toutes les formalités administratives liées à la gestion des dossiers fiscaux.

Ce bureau comprend deux (02) services :

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

Le bureau des vérifications fiscales est chargé notamment de :

- la conception et la mise en œuvre des programmes de contrôle des compagnies pétrolières, parapétrolières et des entreprises étrangères ;
- l'exécution de toute enquête ou étude portant sur les compagnies pétrolières, parapétrolières et les entreprises étrangères.

Ce bureau comprend deux (02) services :

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

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

- la création des rapports statistiques réguliers, des résumés, de l'intégration des dossiers et de la mise à jour de la base de données ;
- la gestion et le suivi des entreprises relevant du domaine des hydrocarbures en collaboration avec les départements compétents du ministère en charge de l'énergie et des mines.

Ce bureau comprend deux services :

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

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

- la réalisation et la mise en œuvre des programmes de vérification de comptabilité ;
- la soumission de demandes d'inscription aux programmes de contrôle annuels ;
- l'exploration, l'exploitation de l'information fiscale et la conduite d'enquêtes et d'investigations.

Cette sous-direction est composée de deux (02) bureaux.

Le bureau des vérifications est chargé notamment de :

- la création du plan de vérification du programme et de la surveillance de sa mise en œuvre ;
- garantir le respect des normes et des procédures de contrôle.

Ce bureau comprend deux (02) services, fonctionnant en brigades :

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

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

- la rédaction et l'administration des différents dossiers conservés ;
- l'exécution de procédures d'enquête, d'investigation et de recherche d'informations fiscales ainsi que leur utilisation ;
- l'assistance au déroulement des aux vérifications de comptabilité.

Ce bureau comprend trois (03) services, fonctionnant en brigades :

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

4.2. Les structures à compétence locale : On distingue :

4.2.1. Les centres des impôts (CDI):

Le but de la création des CDI est d'améliorer la gestion du contrôle des contribuables de taille moyenne qui relèvent du régime réel d'imposition. Afin de renforcer les moyens de contrôle de l'administration fiscale pour mettre fin ou réduire au minimum la fraude fiscale et pour une meilleure gestion de l'impôt dans les années à venir, le ministère des Finances a créé un grand nombre de centres dans toutes les wilayas du pays, dont la plupart sont opérationnels et ont pour mission principale de gérer les dossiers relatifs aux entreprises soumises au régime du réel pour les petites et moyennes entreprises, les petites et moyennes industries (PME-PMI) et les professions libérales, entre autres.

Le centre des impôts (CDI) est l'unique interlocuteur fiscal pour les contribuables relevant de sa compétence. Il assure toutes les fonctions opérationnelles qui étaient auparavant effectuées par les inspections, les recettes, les brigades de contrôle fiscal et les tâches de gestion des DIW liées à la population fiscale du CDI. Ces fonctions comprennent les travaux d'immobilisation, le suivi des obligations de déclaration et de paiement, la comptabilisation des recettes, la relance des défaillants, le contrôle (y compris les vérifications de comptabilité), l'action en recouvrement, le contrôle des achats en franchise de TVA et, par délégation du directeur général, les remboursements des crédits et taxes et le contentieux. Ces fonctions sont exercées sous l'autorité du chef du centre¹.

Le but et mission de contrôle du CDI est illustré par le principal service de contrôle et de recherche qui se charge notamment de² :

- Mettre en place les procédures de recherche d'informations fiscales, les traiter, les stocker et les diffuser pour une exploitation ultérieure ;
- Proposer et effectuer des opérations de contrôle, y compris des vérifications sur place et des contrôles sur pièces pour les déclarations des contribuables dépendants des centres des impôts, ainsi que la préparation de bilans périodiques et d'états statistiques.

Ce service principal est composé de quatre (04) services.

Le service des fichiers et recoupements est chargé notamment de :

- L'élaboration et l'administration des listes et états des sources locales d'informations et de renseignements pertinents pour la collecte, la surveillance et la perception des impôts ;
- La collecte, l'enregistrement et la mise à disposition pour utilisation des données acquises par les services compétents ;
- La gestion des demandes d'identification des redevables d'impôts.

Le service de la recherche de la matière imposable, opérant en équipes, a pour mission principale :

- définir un plan régulier pour rechercher les données fiscales concernant l'application du droit de communication ;
- suggérer l'inscription de contribuables dans les contrôles sur pièces et sur place, en se basant sur les informations et les renseignements collectés.

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

¹Loi de finances 2003 – J.O N ° 86. Idem P.07.

²Arrêté interministériel du 21 février 2009. Idem.P.09

- La planification et la mise en place d'actions visant à exercer le droit d'enquête et de visite, ainsi que les vérifications à la circulation, et à effectuer toutes les constatations nécessaires à la détermination, au contrôle et à la récupération des taxes ;
- La proposition de contribuables pour une vérification de comptabilité ou un contrôle sur pièces, en se basant sur les données et les informations collectées.

Le service du contrôle, fonctionnant en brigades, est chargé notamment de :

- la mise en œuvre des programmes de vérification sur les pièces et sur place;
- la création de rapports statistiques réguliers sur l'avancement et l'exécution des programmes de vérification et l'évaluation de leur efficacité.

4.2.2. La sous-direction du contrôle fiscal :

Le décret exécutif relatif à l'organisation et aux fonctions des services externes de l'administration fiscale, mis en œuvre par l'arrêté du 30 avril 1991, a transféré partiellement ou intégralement les attributions d'inspection aux services fiscaux de la wilaya, en particulier à la sous-direction du contrôle fiscal. Ces responsabilités comprennent :

- Vérification de la comptabilité et contrôle sur place ;
- Contrôle des prix et des évaluations, ainsi que l'enregistrement ;
- Tenue des principaux fichiers immobiliers ;
- Conservation des liasses des actes présentés à l'enregistrement ;
- Recherche de la matière imposable en collaboration avec l'inspection des impôts, conformément à un programme préétabli ;
- Traitement et suivi des fichiers des contribuables importants en matière d'imposition.

Le bureau de recherche de la matière imposable, le bureau des vérifications fiscales et le bureau d'exécution des programmes de vérification, sont les trois bureaux qui composent la sous-direction du contrôle fiscal. Leur objectif est de garantir l'efficacité de la structure en charge de la recherche de la matière imposable et des vérifications fiscales : ¹

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

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

Conformément aux dispositions de l'arrêté interministériel n° 25 daté du 21 février 2009, qui fixe l'organisation et les fonctions des services extérieurs de l'administration fiscale susmentionnée, les tâches liées à la recherche, à l'investigation et à l'intervention sont confiées simultanément aux sous-directions du contrôle fiscal suivantes de la Direction des Impôts de Wilaya. La sous-direction du contrôle fiscal a pour mission, entre autres, de concevoir des programmes de recherche, de vérification, de contrôle des évaluations et de suivre leur mise en œuvre.¹

Cette sous-direction est désormais composée de quatre (04) bureaux.

Le bureau de la recherche de l'information fiscale, opérant en équipes (brigades) , est responsable notamment de :

- établir la liste des collectivités, administrations, organismes, entreprises et individus pouvant détenir des informations pertinentes pour la détermination ou la collecte de l'impôt ;
- planifier les interventions qui doivent être menées directement par le bureau, ainsi que coordonner les équipes de recherche pour collecter les informations et les transmettre au département chargé du service de recoupement ;
- planifier les interventions qui doivent être menées directement par le comité de coordinations des brigades mixtes, ainsi que coordonner les équipes de recherche pour collecter les informations et les transmettre au bureau chargé du service des recoupements ;
- évaluer les activités du bureau et des inspections dans ce domaine, et faire des suggestions et des propositions pour améliorer la recherche de la matière imposable.

Le bureau des fichiers et recoupements est responsable de :

- gérer les fichiers, de soutenir les inspections fiscales et de les assister dans la constitution de leurs dossiers ;
- conserver les liasses de toutes les sortes d'actes soumis à l'enregistrement ;
- délivrer des extraits conformément à la législation en vigueur.
- recevoir les informations collectées par le bureau et les services chargés de la recherche de la matière imposable, de les classifier et de les répartir entre les inspections fiscales concernées par leur exploitation ;
- Organiser l'exploitation des listes de clients, des bons de livraison et autres documents pour accélérer la diffusion et le partage des informations qu'ils contiennent ;

¹Arrêté interministériel du 21 février 2009. Idem.P.11

- Faire des suggestions et des propositions pour améliorer la conservation de l'information, son exploitation et le contrôle de son utilisation.

Le bureau des vérifications fiscales, fonctionnant en brigades, est chargé notamment d'assurer :

- Établir et administrer le répertoire des sociétés et individus pouvant être soumis à une vérification sommaire ou approfondie en se basant sur les normes fixées par l'administration centrale ;
- Planifier les affaires à contrôlées chaque année et suivre la progression du programme dans les délais impartis ;
- Superviser et contrôler le travail des brigades de vérification et garantir, lors des interventions, le respect de la législation et des règlements en vigueur, les droits et garanties des contribuables vérifiés ainsi que la préservation des intérêts du trésor public ;
- Assurer le recouvrement des impôts et taxes issus des contrôles et transmettre régulièrement les rapports de vérification à l'administration centrale.
- Planifier la consolidation des prix déclarés pour les transactions impliquant des biens immobiliers, des droits immobiliers, des fonds de commerce, des actions ou des parts sociales, ainsi que pour les évaluations de tous les actes soumis à l'enregistrement.

En outre, il convient de souligner que, outre les structures de la SDCF, il existe également des inspections impôts qui effectuent des contrôles sommaires et en cabinet des déclarations et des dossiers fiscaux.

5. Présentation des concepts budgétaires

Le droit budgétaire algérien tire largement son inspiration du droit budgétaire français et s'est instaurée grâce à la loi-cadre 84-17 du 07/07/1984 sur les lois de finances, ainsi que la loi 90-21 du 15/08/1990 sur la comptabilité publique, qui ont été modifiées et complétées. Ces deux lois établissent et énoncent les règles juridiques applicables à l'exécution et au suivi des opérations budgétaires et financières de l'État. La loi-cadre définit et établit les principes budgétaires tels que l'unité, l'universalité et l'annualité, et précise les ressources et les dépenses du budget de l'État. Quant à la loi sur la comptabilité publique, elle énonce les règles d'exécution et de contrôle des opérations financières.

Le budget est un moyen pour l'État d'assurer le fonctionnement des services publics. Il est constitué des dépenses et des recettes publiques, et joue un rôle central dans la mise en place de la politique économique et sociale de l'État. En d'autres termes, l'État utilise les recettes et les dépenses publiques dans le but de favoriser une croissance économique aussi forte que possible. Cette utilisation des recettes et des dépenses pour influencer la conjoncture économique est ce que l'on appelle la politique budgétaire de l'État.

5.1. Définition du budget :

Le terme anglais "budget" trouve son origine dans le mot "bougette" de l'ancien français, qui signifie une petite bourse. Selon la doctrine, il est défini comme "un instrument essentiel pour l'organisation et la planification de l'avenir. Le budget implique une décision prise librement par un individu ou une collectivité, qui s'engage à faire des choix et à s'y astreindre"¹

Selon Michel Parada, ancien directeur du budget français, "le budget est probablement l'acte le plus important du gouvernement, car il exprime plus que tout autre la solidarité gouvernementale dans la mise en œuvre d'une politique dont toutes les composantes sont directement ou indirectement traduites dans la loi de finances. Pourtant, malgré cette réalité essentiellement politique, l'élaboration du budget est également un processus technique extrêmement compliqué, dont la direction du budget est responsable en première ligne".

La définition légale du budget de l'État est la suivante : "Le budget est constitué des recettes et des dépenses définitives de l'État, qui sont établies chaque année par la loi de finances conformément aux lois et règlements en vigueur...".²

"Le budget est l'acte qui prévoit et autorise l'ensemble des recettes, des dépenses de fonctionnement et des dépenses d'investissement pour l'année civile, y compris les dépenses d'équipement public et les dépenses en capital."³

5.2. Les caractéristiques du budget de l'Etat :

Il est à la fois une prévision, une autorisation, un acte juridique, un acte technique, un acte politique, un acte économique, en un mot c'est un acte complexe.

¹ Rapporté par Mr. GAS, Abdelhamid, Ancien Directeur General du Budget, cours « Le budget de l'État », IEDF, 2008.

² Article 6 de la loi n° 84-17 du 17 Juillet 1984, relative aux lois de finances.

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

Politique —→ Exprime un programme d'actions.

Juridique —→ Acte d'autorisation.

Technique —→ Acte de prévision.

Économique ↗ Facteur de la croissance
↘ Acte de régulation et de lutte contre la pauvreté.

Le budget, acte d'autorisation et expression d'un programme : constituent les aspects politiques du budget, dont le fonctionnement est constitutionnel à l'échelle de l'État.

En tant qu'acte de prévision, le budget implique plusieurs éléments :

- Un aspect technique qui consiste à prévoir les recettes et les dépenses qui seront réalisées par une personne physique ou morale donnée ;
- Des chiffres qui expriment le programme d'actions à venir, mais qui ne sont qu'une estimation approximative, car l'objet à mesurer est inconnu.

D'un point de vue *technique*, le budget est un document élaboré en plusieurs étapes :

5.3. Les phases d'élaboration du budget :

Première phase : (préparation gouvernementale),

L'élaboration du budget de l'État, en raison de la participation de nombreux acteurs et des montants impliqués, est un processus s'étalant sur toute l'année précédant son exécution. La préparation budgétaire peut être divisée en plusieurs étapes s'étalant de septembre de l'année N-2 à décembre de l'année N-1 (sur une période de 15 mois).

C'est la deuxième étape du cycle budgétaire qui intervient après la phase de planification à moyen terme : il s'agit d'une procédure strictement interne au gouvernement (exécutif) au cours de laquelle ont lieu des discussions et des négociations entre le ministère des Finances (DGB), qui prépare un projet de budget appelé "projet de loi de finances".

Deuxième phase : Deuxième étape : (adoption du budget par le parlement), le projet de loi de finances est présenté au parlement (d'abord à l'Assemblée nationale, puis au Conseil de la nation) après avoir été approuvé par le conseil des ministres. L'Assemblée nationale, qui a le pouvoir d'amender le projet de loi, l'approuve après un vote en séance plénière au cours du mois de décembre. Le projet de loi de finances est ensuite examiné par le Conseil de la

nation, qui procède à son approbation. La loi est ensuite promulguée par le président de la République avant le 1er janvier de l'année concernée¹.

Troisième phase : comprend l'exécution et le contrôle, repose sur un principe fondamental : la séparation des fonctions des ordonnateurs et des comptables publics. Les ordonnateurs ont le pouvoir de décider et d'engager des dépenses publiques, mais ils ne gèrent pas les fonds publics. Les comptables publics, quant à eux, sont responsables de la gestion des fonds, des mouvements de compte et des disponibilités. Ils ont pour mission de collecter et recouvrer les recettes ordonnées par les ordonnateurs et de payer les dépenses qu'ils ont engagées. En ce qui concerne le contrôle, l'exécution du budget est soumise à trois types de vérifications : administratives, juridictionnelles et politiques.

- *D'un point de vue économique*, le budget de l'État répertorie les dépenses et les revenus, offrant une représentation chiffrée de l'activité financière et monétaire de l'État. Il s'agit donc d'un plan de gestion des ressources et des emplois destinés à répondre aux besoins publics tout en mettant en œuvre la politique économique et sociale de l'État.
- *D'un point de vue politique*, le budget de l'État reflète et révèle les choix politiques du gouvernement en matière de répartition et d'évolution des recettes et des dépenses dans tous les domaines, qu'ils soient économiques, sociaux, éducatifs ou culturels.

5.4. Le contenu du budget général de l'État

Les mouvements financiers concernant les fonds publics englobent toutes les transactions de versement ou de retrait de fonds des caisses publiques. Selon l'article 04 de la loi 90-21 du 15 août 1990 sur la comptabilité publique, les rentrées et les sorties de fonds représentent l'ensemble des recettes et des dépenses du budget de l'État, telles que définies par la loi 84-17 du 07 juillet 1984 relative aux lois de finances modifiée et complétée.

5.4.1 La structure des recettes publiques

- En règle générale, les différentes classifications de revenus des administrations et des entités publiques sont :
- Les impôts, droits et taxes ;
- Les recettes provenant de domaine de l'État ;
- Les amendes et condamnations pécuniaires ;

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

- Les créances étrangères à l'impôt et au domaine ;

Conformément aux dispositions de l'article 10 de la loi 90-21 du 15/08/1990 relative à la comptabilité publique, les opérations de collecte de recettes sont effectuées par tous les moyens juridiques expressément autorisés par les lois et règlements en vigueur, en vue de recouvrer des produits fiscaux, parafiscaux, des redevances, des amendes ainsi que tous les autres droits.

Contrairement aux dépenses publiques qui sont classées selon leur finalité, les ressources publiques ne peuvent être classées selon leur finalité, car elles ont toutes la même finalité : alimenter les caisses du trésor. Les montants des recettes définitives sont présentés dans l'état A de la loi de finances et se présentent sous deux formes :

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

La mise en œuvre des opérations de recettes publiques est séparée entre les ordonnateurs et les comptables publics, impliquant ainsi deux étapes distinctes. La première étape, qui est de nature administrative, relève de la responsabilité de l'ordonnateur et implique les actions suivantes :

- La constatation, qui est l'acte officiel qui confirme le droit du créancier public.¹
- La liquidation, qui consiste à déterminer le montant exact de la dette du redevable envers le créancier public et à ordonner son recouvrement².

La seconde étape est de nature comptable et relève de la responsabilité du comptable public. Elle implique le recouvrement, qui est l'acte qui libère la créance publique³.

5.4.2 L'évaluation des recettes :

L'évaluation des revenus et des dépenses se produit simultanément. Il est important de noter que l'évaluation des dépenses, du moins pour les services votés, est la responsabilité des différents ministères qui dépensent, tandis que le ministère des Finances est chargé du calcul des revenus. En pratique, deux méthodes d'évaluation sont possibles.

La première technique : la règle de la pénultième année : Ce procédé repose sur un principe assez simple : les revenus de l'année N+1 doivent être estimés et calculé durant

¹Articles 16 de la loi 90-21 du 15/08/1990 relative à la comptabilité publique.

²Articles 17 de la loi 90-21 du 15/08/1990 relative à la comptabilité publique.

³Articles 18 de la loi 90-21 du 15/08/1990 relative à la comptabilité publique.

l'année N en se basant sur les revenus de l'exercice précédent, c'est-à-dire l'année N-1¹. Toutefois, il ne faut pas sous-estimer la complexité de cette règle, car certains facteurs tels que la hausse des prix n'étaient pas pris en compte lors de l'évaluation.

Des corrections ont été proposées, comme le système des coefficients de majoration qui consistait à ajouter à la prévision initiale l'équivalent de l'augmentation moyenne des cinq dernières années, mais les résultats n'ont pas été concluants.

Afin de pallier la faiblesse de la prévision, les dirigeants augmentaient la charge fiscale, allant parfois même au-delà de ce qui aurait été requis. Cela a suscité la désapprobation des partisans du libéralisme, qui ont critiqué cette approche en invoquant la remise en question de la neutralité de l'État.

La deuxième technique : l'évaluation au réel : Cette seconde méthode dissimule, en vérité, une variété de techniques relativement distinctes qui sont toutefois présentées dans un fascicule accompagnant la loi de finances "L'évaluation des recettes et des dépenses". Ces diverses techniques se distinguent par le fait qu'elles se basent toujours sur les résultats antérieurs, mais ceux-ci subissent tellement d'ajustements et de changements que les prévisions finales ont peu de similitudes avec les résultats des exercices passés.

La performance de l'évaluation des revenus de l'État est satisfaisante, car sur une période assez longue, la différence entre les prévisions et les réalisations des revenus varie de 1 à 5%. Parfois, bien que rarement, elle atteint 10%. C'est précisément en raison de leur exactitude que les méthodes de prévision des revenus sont qualifiées de techniques d'évaluation en temps réel. Cependant, le public ne comprend pas toujours la qualité de cette évaluation.

5.4.3 La structure des dépenses publiques

Les dépenses étatiques garantissent la marche la gestion des services gouvernementaux, et autorisent ces actions, notamment dans le domaine économique et social. Ces dépenses englobent :

Les dépenses de fonctionnement : En vertu de l'article 5 de la loi 90-21 du 15 août 1990 sur la comptabilité publique, les charges de fonctionnement sont destinées à couvrir les dépenses courantes dites de fonctionnement nécessaires au bon fonctionnement des services publics, pour lesquels des crédits sont prévus dans le budget général de l'État. Ces dépenses

¹ Querol, Francis, L'élaboration de la loi de finances, édition Economica, P. 23.

comprennent les salaires des fonctionnaires, l'acquisition de mobilier, l'entretien des bâtiments, entre autres, et sont présentées dans l'état B de la loi de finances.

Les dépenses d'équipement : En vertu de l'article 06 de la loi 90-21 du 15 août 1990 portant sur la comptabilité publique, les dépenses liées aux équipements publics, à l'investissement et au capital sont enregistrées dans le budget général de l'État sous forme d'autorisations de programmes et sont exécutées via les crédits de paiement. Ces dépenses sont présentées dans l'état C de la loi de finances.

Avant d'être réglées, les dépenses doivent être engagées, liquidées et ordonnancées ou mandatées. Ces opérations sont effectuées par l'ordonnateur et constituent la phase administrative de la dépense publique, tandis que le paiement relève de la phase comptable, qui est de la responsabilité du comptable public.

- L'engagement est l'action qui atteste de la création d'une dette¹.
- La liquidation permet de contrôler les justificatifs et de déterminer le montant précis des dépenses publiques²
- L'ordonnancement ou le mandatement est l'action qui donne l'ordre de verser les fonds pour la dépense publique³.
- Le paiement est l'action qui permet de libérer la dépense⁴.

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

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

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

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

Chapitre 04 :

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

Afin d'obtenir une efficacité optimale, il est essentiel que le contrôle fiscal soit en accord avec l'environnement externe des entreprises et des composants économiques. Pour atteindre cet objectif, il est essentiel de mettre en place une structure appropriée qui repose sur une proximité des services et des fonctions, ainsi qu'un cadre juridique favorable à l'évolution du contrôle fiscal.¹Cette structure est un élément clé pour atteindre la performance optimale.

Pour garantir cette performance et réaliser cet objectif, il est nécessaire de développer une stratégie claire, pertinente, objective et réalisable. Cette stratégie doit motiver et encourager la mobilisation de tous les acteurs de l'administration fiscale.

1- L'Orientation stratégique du contrôle fiscal en Algérie

1.1- Le fisc algérien se modernise :

L'administration fiscale algérienne se modernise de plus en plus, car elle s'est fixé comme principaux buts l'amélioration du service rendu à l'utilisateur et promouvoir le civisme fiscal des contribuables algériens. Cet effort est consenti par la création de la Direction de l'Information et de la Documentation fiscale (DIDF) et de la Direction des Relations Publiques et de la Communication (DRPC) au niveau central.

Dans les services déconcentrés, la création de nouvelles structures des services de la Direction Générale des Impôts (DGI) à travers la création de la Direction des Grandes Entreprises (DGE), la mise en service des Centre Des Impôts (CDI) dont le centre pilote est celui de Rouïba qui est déjà en activité, et l'installation prochainement des Centre de Proximité des Impôts (CPI). Ces nouvelles structures consolident la stratégie de pilotage des actions de l'administration fiscale sur le plan relationnel avec les usagers.

Une autre étape est celle de l'utilisation d'un système d'information des services fiscaux et la dématérialisation des procédures de déclarations et de paiements (Télé déclaration et Télé règlement), ce procédé sera appliqué en premier lieu à la DGE pour expérimentation.

D'autres étapes comme assouplir l'impôt et l'alléger, renforcer les dispositions législatives à travers les lois de finances, l'institution du fichier des fraudeurs, la procédure de la vérification ponctuelle, réduction du nombre des impôts et leurs taux « l'institution de l'Impôt Forfaitaire Unique (IFU), réduction du taux de l'Impôts sur Bénéfices des Société

¹ Kaplow, B. L. (2012). Optimal control of externalities in the presence of income taxation. *International Economic Review*, 53(2), 487-509.

(IBS) et de l'Impôts sur le Revenu Global (IRG) »... etc., toutes ces pratiques ont comme principal objectif de rendre le contribuable plus civique aux démarches de l'administration fiscale¹.

L'utilisation de ces nouvelles pratiques va permettre de moderniser de façon considérable l'administration fiscale algérienne², et de donner à l'agent du fisc la possibilité de mieux gérer et contrôler avec efficacité les dossiers fiscaux, en offrant d'une part, une prestation à la hauteur de la demande de l'utilisateur et, d'autre part, un meilleur rendement de l'impôt³.

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

La législation offre aux services fiscaux quatre (04) outils d'intervention pour la collecte d'informations, qui peuvent être plus ou moins coercitifs en fonction de l'importance des enjeux fiscaux ou des actes frauduleux. Il est important d'adapter l'utilisation de ces instruments juridiques en conséquence. Ces instruments juridiques comprennent:

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

Le recensement est la collecte de données fiscales et est une tâche visant à couvrir les zones fiscales afin de mettre à jour les dossiers que les services fiscaux locaux doivent maintenir. Cette tâche doit être effectuée régulièrement, selon les dispositions de l'article 191 bis du CIDTA, soit annuellement. Elle est d'une importance primordiale car elle permet, entre autres choses et selon les circonstances, de recenser, de répertorier ou de saisir :

- La composante du patrimoine foncier tissu économique et du potentiel fiscal ;
- La consistance du patrimoine immobilier ;
- Les constructions récemment édifiées et les ajouts de bâtiments et immeubles.

La classification des propriétés et biens immobilières selon leur nature, leur valeur et leur usage

- Les changements et/ou les extensions d'activités non signalés aux autorités ;
- Les pratiques frauduleuses en matière d'activités exercées ;

¹ Sandford, C., Godwin, M., & Hardwick, P. J. (1989). *Administrative and compliance costs of taxation*. fiscal.

² Coopération financière entre Union européenne (P3A) et l'Algérie (art 79-81) : Poursuite du processus d'amélioration des relations avec le contribuable où la DGI a porté ses efforts sur : le plan structurelle, formation, aménagement de la législation et communication.

³ De Simone, L., Ege, M. S., & Stomberg, B. (2015). Internal control quality: The role of auditor-provided tax services. *The Accounting Review*, 90(4), 1469-1496.

- Les modalités et circonstances dans lesquelles les opérations sont réalisées afin d'en déterminer l'importance et/ou d'établir les critères de calcul de l'IFU moyens de production, effectif employé... ;
- Les transferts à travers les cessions de propriété ;
- Le recensement des personnes résidant dans la localité ainsi que leurs qualités respectives ;
- une énumération de la population locale et une description des caractéristiques de chacun.

Ces informations sont rassemblées dans le but de réaliser les ajustements nécessaires, de prévenir la délivrance de documents administratifs fiscaux (comme le certificat de non-imposition) à des individus qui habitent dans une autre zone géographique et/ou qui travaillent sans avoir effectué de déclaration de revenus et qui ont une obligation fiscale à remplir.

Ces dossiers sont également utilisés pour la sélection de personnes à soumettre à une vérification de revenus dans le cadre de la procédure de contrôle fiscal approfondi (VASFE), à réaliser par l'entité compétente autorisée.

En outre, les situations considérées comme des obstacles à la vérification doivent entraîner l'application des sanctions prévues à l'article 304 du Code des Impôts et des Taxes Assimilées (CIDTA), même lorsque l'intervention est effectuée dans le cadre de l'exercice du droit d'enquête.

Les objectifs et finalités dédiés à l'activité de recherche : La performance du contrôle fiscal est étroitement liée à la compréhension de l'environnement fiscal dans la société, des contribuables et de l'impact des données fiscales collectées. En plus de celles qui doivent être fournies spontanément à l'administration fiscale, il est important de rechercher régulièrement des informations externes. Cela permet une analyse plus approfondie des déclarations fiscales soumises par les contribuables et, par conséquent, une sélection meilleure et plus précise des dossiers à vérifier¹.

La quête des données et la recherche des informations " extérieures" est une tâche quotidienne, régulière, permanente et constante que les services compétents doivent effectuer.

¹ Peeters, B. (2019). The existing Belgian administrative and criminal legal landscape against VAT tax fraud. *Eur. Tax Stud. II*-, 83.

L'accessibilité des données rassemblées permet un avantage de temps important et influence simultanément la qualité, à la fois de la programmation et des vérifications fiscales à réaliser¹.

À atteindre des objectifs cruciaux, ce qui justifie les instruments juridiques spécifiques ont été mis en place pour la collecte d'informations et de renseignements. En effet, la recherche d'informations doit être effectuée de manière ciblée et efficace, en utilisant les outils juridiques appropriés. Ainsi la recherches d'information doit servir à :²

- La formation, la création, la mise à jour et l'assainissement des dossiers et des états indispensables à la constitution d'une base de données ;
- L'impératif que les services de la Direction des impôts de wilaya accordent toute l'attention nécessaire à la constitution et à l'établissement des divers dossiers fiscaux ;
- Les Directions des Impôts de wilaya ont la responsabilité de préserver, actualiser et protéger les données collectées lors de la saisie des informations demandées par la DIDF et de les utiliser comme base de données ;
- Installer et communiquer une procédure de consultation des informations et des données enregistrées dans les fichiers de la DIDF par les DIW, en utilisant davantage les nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) ;
- Envisager les moyens d'accès des DIW à la base de données de la DIDF par autorisations d'accès ;
- Garantir la fiabilité des informations fournies aux DIW en éliminant les interférences liées à la raison sociale, à l'affiliation, etc. lors de leur restitution.
- Assurer l'utilisation et l'exploitation efficace et efficiente des diverses sources d'informations internes provenant des déclarations fiscales des contribuables comme les bilans, les états des clients, les états des sous-traitants, les états des déductions et des déclarations G50...etc.;
- Simplifier et rendre plus accessible les différentes méthodes de recherche de la matière imposable : le droit de communication, le droit d'enquête et le droit de visite.

Afin d'évaluer la mise en place des procédures de recherche d'information fiscale dans le cadre des nouvelles orientations stratégiques du contrôle fiscal, l'administration fiscale établit les conditions d'utilisation des diverses procédures de recherche d'informations prévues par la législation fiscale actuelle. Elle encourage également l'utilisation et le recours à ces

¹ Ciupitu, S. A. (2016). Organization and modernization of management within the national fiscal administration agency in view of preventing and fighting tax evasion. *Academic Journal of Economic Studies*, 2(2), 59-75.

² Numéro spécial Conférence nationale des cadres de l'Administration fiscale, l'atelier 3.

outils juridiques (tels que le droit de communication, l'enquête, la visite domiciliaire, etc.) afin de lutter contre la fraude fiscale.

1.2.2- Le droit de communication :

« Le droit de communication est le droit accordé à l'administration fiscale de prendre connaissance et, le cas échéant, de reproduire des documents détenus par des tiers (entreprises privées, autres administrations, établissements et organismes de toutes natures). Les informations obtenues à cette occasion peuvent être utilisées pour le calcul et la reconstitution de l'assiette et la vérification des impôts et taxes »¹.

Il est aussi stipulé dans les articles 45 à 68 du CPF, qui le définit comme étant « le droit des agents de l'administration fiscale d'accéder aux documents et informations mentionnés dans les articles 45 à 60 du CPF, afin d'établir l'assiette fiscale et de procéder au contrôle fiscal »².

Les autorités fiscales ont pour obligation de demander et de rappeler à l'ordre les tiers qui ne fournissent pas spontanément les informations requises par la loi. Bien que la collecte d'informations pour leur exploitation soit sélective, la quantité d'informations à collecter dans ce cadre est considérable, permettant de maintenir régulièrement les bases de données fiscales et comptables et de les croiser. Les services concernés doivent demander l'accès à ces informations en utilisant leur droit de communication pour les besoins de contrôle³.

Malheureusement, depuis le 1er janvier 2014, il n'est plus nécessaire de produire volontairement la déclaration de retenues de TVA à l'appui de la déclaration de chiffre d'affaires, qui était une importante source de données fiscales. Cette circonstance résulte des simplifications apportées à l'article 29 du code des taxes sur le chiffre d'affaires (CTCA) en 2014 par l'article 18 de la loi de finances.

Collecte de données dont la mise à disposition de l'administration fiscale de façon systématique est légalement requise : Les dispositions de l'article 45 du CPF accordent à l'administration fiscale le pouvoir de consulter et d'examiner une série de documents qui sont régulièrement produits et exigés des contribuables et des organismes qui sont tenus de les conserver. Il s'agit des documents suivants selon la législation en vigueur :

¹ Lefèbvre, C. (1997). Memento Comptable

² Articles 45 à 60 du CPF.

³ Aladjidi (E.), *A quels documents l'Administration a-t-elle accès dans l'exercice de son droit de communication ?* Concl. sur CE, 9^{ème} et 10^{ème} ss.-sect., 11 avril 2014, n° 354314, M. Senaux ; Dr. fisc. 2014, n° 26, comm. 407, note R. GRAU et X. ZHANG, Voir également, ZAPF (H.) et LAVAL (J.-P.), *Droit de communication : nature des documents communicables*, BF 11/2014, p. 605 à 607, V. pour son étendue : LPF art. L 81 al. 2, L 82 A à L 102 AC et R 85-1 à R 101-1.

- États de toutes les ventes effectuées reprenant le détaillés de tous les clients ;
- Etats des toutes les opérations d'achat comme importations effectuées ;
- États de tous les achats reprenant le détail des déductions de la TVA sur les achats;
- Déclarations des rémunérations, salaires, allocations de retraite et rentes à vie versées par les employeurs et les débiteurs.
- Comptes individuels des caisses de protection sociale concernant les sommes encaissées par les détenteurs des métiers de la santé ;
- Listes nominatives des profits des titres de placement ; actions et obligations distribués par toute entité ;
- Formulaire de déclaration des commissions, frais de courtage, rabais, honoraires et autres rétributions ;
- Liste des individus ayant reçu ou vu leur allocation chômage retirée ;
- Liste des individus éligibles aux paiements pour activités d'intérêt général et à l'allocation de solidarité ;
- Liste des violations détectées par les organismes de sécurité sociale et les caisses de mutualité;
- Rapports mensuels sur les transactions de transfert de fonds à l'étranger effectuées par les institutions financières pour le compte de leurs clients.

Recueil des informations auprès des tiers (source externe) : Il s'agit de : toutes les données ¹ pertinentes pour déterminer et vérifier les impôts sont considérées comme des informations soumises à l'autorité fiscale. Les articles 57 à 60 du CPF confèrent à l'administration fiscale le pouvoir de collecter ces informations auprès de tiers dans le cadre du droit de communication.

Contrairement aux données fournies spontanément, le droit de communication est exercé à la demande par les services fiscaux autorisés, auprès des contribuables qu'ils soient personnes physiques ou morales impliquées dans des activités économiques employant des salariés, ainsi que des organismes et institutions soumis à l'impôt en vertu de la loi.

Les entités concernées comprennent notamment les clients, les fournisseurs, les banques, la Direction du contrôle de la régulation économique, l'Administration douanière via le fichier importations et alerte des importateurs, la police, la gendarmerie nationale, les autorités locales, le ministère, le Trésor public, l'autorité judiciaire, les notaires, les dépositaires des

¹ SALOMON (R.), *Droit pénal fiscal, Dr. fisc. 2011, n° 15, note n° 296*, Et du même auteur, *Droit pénal fiscal, Dr. fisc. 2015, n° 5, étude 113*.

registres de l'état civil et les fonctionnaires chargés de la gestion d'archives. Les organismes tels que l'ANDI, l'ANSEJ, le CNAC, l'ANGEM, etc. sont également concernés.

Les autorités fiscales rassemblent des données qui les intéressent en suivant un programme périodique et régulier qui peut être ajusté en fonction des besoins, y compris des extensions ou des modifications, ainsi que sur demande des vérificateurs pour les contribuables faisant l'objet d'une vérification.

Les fonctionnaires des autorités fiscales ont le droit de copier les documents qui leur sont présentés, mais la qualité de ciblage des sources d'informations est essentielle pour garantir l'efficacité de cet outil.

1.2.3- Le droit d'enquête :

Les dispositions de l'article 32 de la loi de Finances de 2002 a instauré le droit d'enquête, qui est décrit comme une méthode de recherche sur place permettant aux agents de l'administration fiscale d'intervenir de manière imprévue et inattendue chez les contribuables de la TVA et ceux travaillant pour leur compte, dans l'article 33 du CPF algérien en matière de taxe sur le chiffre d'affaires. Cette procédure a pour but de:

- Collecter toutes les justifications nécessaires pour déterminer le chiffre d'affaires ;
- Effectuer des constatations matérielles des éléments physiques des sociétés ;
- Examiner les pièces et documents comptables, les différents registres professionnels liés aux opérations de facturation ;
- Effectuer les contrôles et les investigations nécessaires pour établir et contrôler l'impôt.

Le droit d'enquête représente un outil particulièrement crucial dans le système de collecte d'informations fiscales afin de combattre la fraude¹, un phénomène qui a pris des proportions alarmantes ces dernières années, notamment la fraude liée à la facturation illégale avec l'utilisation de prête-noms et de fausses factures, ainsi que la création de factures fictives et frauduleuses, entre autres... etc.

Les réglementations et les méthodes facilitent et permettent d'effectuer de nombreux rapprochements, mettant en évidence l'importance accordée au contrôle de la conformité des contribuables aux dispositions du décret exécutif n° 05-468 du 10 décembre 2005. Ce décret spécifie les conditions et les modalités de la facturation récapitulative et permet de détecter les

¹ Delrue, G. (2009). *Tax Fraud in Belgium: A Survey of Penal Tax Fraud Investigations*. Maklu.

différentes fraudes liées à la facturation, telles que l'absence de facturation, l'émission de factures fictives, de fausses factures ou de factures de complaisance.

Dans le cadre de la procédure de droit d'enquête, l'étude des dossiers, l'analyse des documents et des fiches de situation fiscale préparés par les fonctionnaires du fisc révèle, pour les cas de défaillance des contribuables identifiés, qu'il s'agit :

- Soit de clients régulièrement répertoriés par les autorités fiscales, mais qui ne se conforment pas à leurs obligations fiscales ;
- De clients inconnus de ces services qui ont agi en tant que prête-noms ;
- De fournisseurs qui utilisent l'émission de factures frauduleuses.

1.2.4- Le droit de visite :

L'article 74 de la loi de finances pour 2002 a établi le droit de visite, et qui la cité dans les articles 34, 35, 36, 37 et 38 du CPF algérien et qui représente le pouvoir accordé à l'administration fiscale, en cas de soupçon de pratiques frauduleuses, de procéder de manière imprévues, en vertu d'une autorisation judiciaire à travers une ordonnance émise par le président du tribunal territorialement compétent ou un juge délégué), à des inspections partout où cela est nécessaire pour chercher, trouver, collecter et s'emparer de toute pièce, document, support ou élément matériel qui pourrait corroborer l'existence d'un comportement frauduleux.

Le droit de visite ne peut être mis en œuvre qu'avec l'autorisation du juge, qui doit être formalisée sous la forme d'une ordonnance. Cette mesure permet de rechercher des preuves d'actes répréhensibles et repose sur l'existence de présomptions sérieuses de fraude conformément à l'article 36 du CPF. Les pratiques frauduleuses comprennent notamment :

- La pratique par l'opérateur économique d'une activité non déclarée et non recensés ;
- L'accomplissement d'opérations commerciale ou de négoce à travers des d'achats ou de ventes sans émission de facture pour les marchandises, indépendamment de leur lieu de stockage, de détention ou d'entreposage ;
- L'établissement et la remise de documents tels que des factures ou des bons de livraison qui ne concernent pas des opérations réelles ;
- La saisie intentionnelle d'informations inexacts ou fictives dans les documents comptables qui sont obligatoires selon le code de commerce ;

- Toute action visant à organiser son insolvabilité par un contribuable faisant l'objet d'une recherche de paiement d'impôts.

Compte tenu des modalités d'application de droit de visite fiscale requérant une autorisation judiciaire, il est impératif de l'activer de manière ciblée en ne visant que les contribuables dont les enjeux fiscaux sont proportionnels à cet outil d'intervention.

L'administration fiscale regrette le manque de recours fréquent à cette mesure dont l'analyse des résultats aurait permis de tirer des conclusions significatives, distinctes et de lutter efficacement contre la fraude fiscale, notamment en effectuant un redressement d'impôt important, grâce à l'analyse des données obtenues.

Très peu ont des systèmes obligeant les entreprises à transmettre spontanément les informations à l'administration fiscale ; certains mettent en place des obligations juridiques de déclarations de transfert des capitaux à l'étranger et d'autres se dotent d'infocentres informatisés centralisant les recoupements.

Pour lutter contre la fraude organisée, il est nécessaire de disposer de moyens d'investigation adaptés aux enjeux et de mesures visant à sanctionner chaque situation, y compris par la pénalisation des actes frauduleux.

Le choix des procédures d'intervention peut être basé sur la mise en œuvre simultanée de procédures identiques ou différentes auprès de tiers ou de partenaires économiques.¹

1.3. La stratégie en matière de programmation pour la lutte contre la fraude fiscale :

La programmation est un élément crucial dans l'ensemble de la procédure de contrôle menée par l'administration fiscale, dans toutes les catégories acceptées jusqu'à présent, car c'est cette action qui précède et déclenche l'opération de vérification et qui implique des répercussions importantes à la fois pour l'administration et pour la personne ou l'entreprise contrôlée. La programmation est assez complexe, tant en ce qui concerne les différents acteurs impliqués que l'ensemble des procédures qui y sont appliquées.

En réalité, tout programme doit suivre obligatoirement un parcours jalonné de diverses étapes d'une configuration à une autre afin de produire une liste répondant de manière objective aux objectifs fixés pour la vérification. Ceci permet d'éviter de frustrer les contribuables respectueux des lois faisant l'objet de contrôle en ne les inscrivant pas dans ce processus de vérification.

¹ Séminaire des directeurs BEYROUTH 2004, Abdelhaq CHEIKH et Dominique GINET.

La mise en œuvre de la programmation de la vérification fiscale implique de différents niveaux (les différentes Structures fiscales) et de nombreux intervenants à (vérification, contrôle de la déclaration de revenus, enquête sur les déclarations inexactes, examen de la comptabilité, vérification de la régularité de l'entreprise et de la valeur ajoutée) en utilisant une variété de critères de sélection basés sur les données fiscales collectées par les fonctionnaires fiscaux (détection de signes de fraude fiscale par le contribuable).

La quête d'informations doit être utilisée pour enrichir les programmes de vérification. Elle représente un outil de soutien à la programmation, en identifiant les dossiers soupçonnés de fraude avec des présomptions graves.

Les informations et données fiscales collectées et examinées de manière contradictoire peuvent aboutir à la détection de déséquilibres confirmés. Ces divergences peuvent porter sur les informations déclarées dans le cadre de l'activité professionnelle ainsi que sur celles concernant la déclaration personnelle des revenus en comparaison avec la situation patrimoniale des individus, qui sera complétée ultérieurement par des informations relatives à la trésorerie et au niveau de vie quotidien du foyer fiscal.

En se basant sur des critères de priorité et d'impacts fiscaux, ces suppositions entraînent des inscriptions dans les programmes ou en dehors du programme officiel validé par les services centraux (lorsque les problèmes fiscaux sont importants et qu'une intervention rapide de contrôle [contrôle sur pièces, vérification de comptabilité] doit être effectuée par le service autorisé, ou que des contrôles de revenus [VASFE] doivent être réalisés.

Afin d'assurer une programmation à la fois équitable, impartiale et pertinente, il est crucial de sélectionner rigoureusement les dossiers à examiner en combinant au minimum trois critères :

- La mise en place de procédures de la recherche externe et l'utilisation des données ;
- L'analyse et l'utilisation des renseignements liées aux événements et l'exploitation des données recueillies.
- L'évaluation des risques, qui permettra d'étudier les comportements et/ou les non-conformités fiscales des contribuables ;

Ce programme nécessite une association pertinente de tactiques, de ressources documentaires, de procédés qui doivent aborder tous les aspects de la gestion de la fraude fiscale, car la programmation à elle seule ne se révèle pas suffisante.

1.4. Le déploiement de l'outil de suivi et de pilotage du contrôle fiscal externe (CFE) :

En vue des récentes et nouvelles orientations stratégiques, l'administration fiscale a conçu et implémenté un dispositif de surveillance, pilotage et de gestion à la fois opérationnelle et stratégique du contrôle fiscal externe [CFE]. Ce dernier a pour but de superviser ; faciliter et d'évaluer les opérations de contrôle, d'examiner et d'évaluer les étapes du CFE dans leur ensemble, et donc de garantir leur qualité de contrôle.

De cette manière, grâce aux données qui y sont incluses [programmation, exécution, redressement, recouvrement... etc.] ainsi qu'aux analyses susceptibles d'être effectuées, ce dispositif permettra à tous les acteurs en fonction de leurs tâches et responsabilités, particulièrement les principaux responsables de structures décentralisées, de surveiller et d'évaluer le bon déroulement des opérations de contrôle et de réaliser des audits rétrospectifs a posteriori du contrôle fiscal externe.

La progression de l'efficacité et de l'excellence du contrôle fiscal ne peut être réalisée sans une surveillance en temps réel et ultérieure, qui est renforcé par la mise en place d'outils et d'instruments d'analyse appropriés pour atteindre une amélioration des performances et du rendement.

Les données chiffrées (chiffres et résultats... etc.) actuellement employées, en raison de leur caractère succinct et de l'insuffisance des informations qu'elles contiennent, ne permettent pas d'assurer un suivi efficace et précis des actions de vérification, ni une gestion opérationnelle et stratégique optimale de la surveillance fiscale externe.

L'outil de suivi du contrôle fiscal externe permet de surveiller les objectifs mentionnés ci-dessous, qui peuvent être recherchés à titre indicatif :

- Accroître la cadence des travaux de vérification;
- Réduire, si nécessaire, les délais de présence sur place des vérificateurs au niveau des entreprises ;
- Vérifier le volume des efforts engagés pour la collecte des informations fiscales, ainsi que la fiabilité des choix de sources d'informations ;
- Évaluer la qualité des démarches et des méthodes adoptées ;
- Évaluer le temps global de clôture de chaque affaire, ainsi que celui dédié à l'établissement des rôles d'impositions ;
- Utilisé des indicateurs pour évaluer les résultats ;
- Fixé des repères objectifs de comparaison entre affaires et structures ;

- Etudié chaque structure par rapport aux rappels de droits fiscaux.
- Vérifier la pertinence des affaires programmées en selon les liens existants entre les motifs de programmation et les montants des redressements ;
- Vérifier leur degré de correspondance des chefs de redressement avec les motifs à l'origine de la programmation, de les analysé et de choisir ceux qui pourraient être intégrés à la grille d'analyse des risques;
- Identifier les cas graves de fraude fiscale, pour que leurs auteurs à subissent des poursuites pénales et inscription au fichier fraudeurs¹ ;

En outre, grâce à l'indexation de chaque dossier planifié, l'outil fournira ultérieurement d'autres informations extrêmement importantes, spécialement en ce qui concerne le suivi:

- Des recouvrements effectués concernant les résultants de vérifications fiscales externes;
- Des décisions rendues par chaque autorité compétente (administratives et judiciaires) à l'issue du contentieux fiscal.

Ces informations sont d'une importance capitale car elles permettent, d'une part, de confirmer l'éventuelle mise en place de mesures coercitives pour récupérer les droits en question, compte tenu de l'objectif budgétaire du contrôle fiscal ; et, d'autre part, d'évaluer les redressements en termes de revenus nets.

Les lacunes précédemment observées dans le suivi des opérations de contrôle ont incité des améliorations dans la mise en œuvre des mesures suivantes :

- La conception d'une nouvelle fiche de renseignements dynamique de proposition de vérification ;
- L'établissement d'une indexation des opérations et secteurs proposés en vérification ;
- La création d'un tableau de suivi du contrôle fiscal, retraçant toutes les étapes, programmation, contentieux et recouvrement ;
- Un tableaux de bord normalisé a été mis en place pour un meilleur suivi du CFE².

1.5. Fichier national des fraudeurs :

La base de données nationale des fraudeurs est un fichier centralisé d'informations très détaillées et précises concernant les auteurs d'infractions aux lois et règlements fiscaux, commerciaux, douaniers, bancaires et financiers, ainsi que ceux qui ne respectent pas l'obligation de déposer les comptes sociaux auprès de la CNRC. Cette base de données est

¹ Source DRV

² Ibid.

renseignée et actualisé à chaque fois par les services autorisés du ministère des finances, du ministère du commerce et de la Banque d'Algérie.

Toute personne physique ou morale qui a commis une infraction grave aux législations et réglementations fiscales, commerciales, douanières, bancaires et financières, ainsi que toute personne qui n'a pas effectué le dépôt légal des comptes sociaux est inscrite dans le fichier central des délinquants fiscaux.

En cas d'infraction commise par une personne morale, les représentants légaux de cette dernière sont également inscrits au fichier national des fraudeurs. Les délits entraînant cette inscription concernent

- La dissimulation des bases imposables afin de se soustraire à payer les impôts dus ;
- Les actes frauduleux et les fausses déclarations dans les domaines fiscaux, douaniers et commerciaux ;
- Le détournement d'avantages fiscaux, douaniers et commerciaux ;
- Les activités commerciales illégales ;
- Les atteintes à la protection et à la santé des consommateurs ;
- Les opérations bancaires et financières frauduleuses ;
- La publicité trompeuse ;
- L'atteinte à l'économie nationale.

Dès lors qu'une violation sérieuse des points suscités est constatée par les organismes légalement autorisés, il est impératif de procéder immédiatement à l'inscription du contrevenant au fichier national des fraudeurs¹.

1.6. Le recours à l'assistance administrative internationale dans le cadre de l'échange de renseignements :

Dans le contexte de la coopération internationale, l'administration fiscale Algérienne utilise l'assistance administrative internationale envers les administrations fiscales des nations avec lesquelles elle a conclu des accords fiscaux de non double imposition, afin de prévenir et de lutter avec efficacité et efficience contre la fraude et l'évasion fiscale.

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

L'exploitation de ce moyen légal peut être extrêmement bénéfique pour la révélation de circonstances, mettre en lumière des situations, la confirmation contradictoire de la véracité des transactions, la justesse des tarifs facturés, les montants transférés ou à transférer, la vérification de la conformité de certains documents comptables ou l'enquête de la situation patrimoniale à l'étranger¹ de particuliers dans le cadre d'un contrôle fiscal à savoir les éléments suivants : trésorerie, acquisition de biens, de titres mobiliers et immobiliers.

Un grand nombre de requêtes sont adressées à l'administration fiscale pour déterminer le pays de résidence fiscale ou pour obtenir des données pertinentes pour le contrôle des impôts. Pour répondre à ces demandes, l'organisme mobilise son personnel qui collecte toutes les informations nécessaires dans le cadre de l'exercice du droit de communication, droit d'enquête, qui est une procédure de recherche assez exigeante ardue.

L'administration fiscale invite les services autorisés, notamment ceux relevant du contrôle, à solliciter la Direction des Recherches et Vérifications pour obtenir des données de recoupement et des informations fiscales en se basant sur les conventions fiscales. Malheureusement, seules deux directions de Wilaya, dont la DGE, ont exprimé un tel besoin au cours de l'année 2013².

« Afin de lutter efficacement contre la fraude et l'évasion fiscales à l'échelle internationale, il est essentiel que les États signataires des conventions disposent des informations nécessaires pour mettre en œuvre les clauses qui y sont contenues.

Cette coopération administrative se traduit par des règles concernant l'échange d'informations entre les pays, indispensable à l'application des dispositions convenues de la législation fiscale interne des contractants, pour autant que l'imposition prévue ne soit pas contraire aux clauses conventionnelles.

Finalement, la transmission d'informations peut être effectuée de manière automatique ou à la demande pour des cas spécifiques. De plus, les informations obtenues par un pays signataire sont confidentielles de la même manière que les informations obtenues conformément à la législation nationale de ce pays, et ne sont divulguées qu'aux personnes ou autorités impliquées dans l'établissement ou le recouvrement des impôts couverts par la convention »³

¹ McCracken, S. K. (2002). Going, Going, Gone-Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the Exchange-of-Information Age. *Can. Tax J.*, 50, 1869.

²Source DRV

³Lettre de la DGI N° 53, site du ministère des Finances DGI

1.7. Adaptation et renforcement des moyens humains :

L'accroissement des opérations et des initiatives de recherche d'informations, d'investigation, de supervision et de combat contre la fraude fiscale requiert la mobilisation d'un personnel professionnel compétent à la hauteur des objectifs fixés. En effet, l'activité de contrôle fiscal, se distingue par sa complexité, sa sensibilité, sa régularité et sa continuité dans le cadre de la mise en œuvre des programmes de vérification et de collecte de données, requiert :

- « L'amélioration de la qualité et de la quantité des contrôleurs fiscaux afin d'augmenter la couverture de la population fiscale relevant du régime du réel.
- La formation et le perfectionnement des agents chargés du contrôle fiscal en utilisant des formations de spécialisation technique de contrôle fiscal.
- La spécialisation des vérificateurs de comptabilité en fonction des secteurs d'activités à fort enjeu fiscal et ce à travers des profils «métiers».
- L'ajustement du nombre d'affaires programmées en fonction du nombre de vérificateurs disponibles.
- La formation continue sur les dernières avancées sur les récentes méthodes des techniques du système financier et comptable SCF.
- Examiner l'éventualité de fournir une base juridique pour la rencontre initiale entre les services de contrôle fiscal et le contribuable (demande, délais, personnel autorisé et les implications légales...) »¹.

1.8. La flagrance fiscale un instrument de contrôle pour de meilleurs résultats

L'article 18 de la loi n° 10-01 du 26 août 2010 relative à la loi de finances complémentaire pour 2010 a introduit l'article 20 quarter dans le code des procédures fiscales, établissant ainsi un nouveau mécanisme particulier de surveillance pour détecter la fraude fiscale. Cela permet à l'administration fiscale de constater un cas évident de fraude fiscale, communément appelé "flagrance fiscale", qui est défini comme suit :

¹ Numéro spécial, Conférence nationale des cadres de l'Administration fiscale, L'atelier 3, lettre de la DGI, site ministère des finances

1.8.1- Définition :

La flagrance fiscale est une vérification effectuée par les services des impôts avant toute action planifiée par le contribuable, notamment en vue de l'organisation de l'insolvabilité.

Cette procédure permet aux services des impôts d'intervenir pour arrêter une fraude en cours lorsque suffisamment d'indices sont rassemblés. Elle permet également aux services d'avoir un accès direct aux pièces comptables, financières et sociales des contribuables concernées en temps réel, même pour une période où l'obligation de déclaration prévue par la législation fiscale en vigueur n'a pas encore échu.

L'exécution de cette méthode de détection et le dressement d'un procès-verbal constatant la flagrance fiscale par les autorités fiscales de la fraude et ne peuvent être réalisées sans l'aval préalable de l'administration centrale.

1.8.2- Les cas de délit de Flagrance Fiscale :

Les actes et faits énumérés ci-dessous sont considérés comme des cas de flagrance fiscale:

- Pratique d'une activité sans déclaration et sans se faire recenser par aux autorités fiscales ;
- Émission de factures, de bons de livraison ou de tout autre document ne correspondant pas à des biens ou des services réellement fournis
- Infraction commise lors de l'achat et de la vente sans factures, de biens quel que soit leur lieu de détention, de stockage et d'entreposage.
- Présentation de pièces comptables et documents altérés qui réduisent la fiabilité de la comptabilité, recours à des logiciels de comptabilité pour commettre des fraudes ;
- Violation des lois avec des actes d'actes illégaux en rapport avec la législation et la réglementation commerciale et du travail, notamment la non-déclaration du travail ;
- Abus des avantages fiscaux octroyés dans le cadre des régimes particuliers (*ANSEJ, CNAC, ANDI*)¹.

1.8.3- Les objectifs de la procédure de Flagrance Fiscale :

La procédure de flagrance fiscale a des objectifs qui vont de la détection de la tromperie fiscale à la garantie des recouvrements en incluant une vérification extrêmement stricte et minutieuse des opérations temporaires.

¹Lettre de la DGI ministère des Finances, N° 68/2013, site du ministère des Finances DGI

Constater et stopper une fraude en cours : Grâce à cette procédure qui a permis de contrer et remédier toute manœuvre frauduleuse organisée par le contribuable en temps réel, l'administration fiscale, qui n'avait pas de base et fondement juridique pour rectifier des situations manifestement frauduleuses observées pendant l'exercice de ses droits de visite, de saisie, d'enquête et de contrôle, est désormais bien équipée et armée .

Contrôler les activités éphémères : Au moyen de cette méthode jugée récente, l'administration sera en mesure de prendre des mesures efficaces contre les entreprises temporaires formées uniquement dans le but d'éviter les impôts. En effet, cela permet de surveiller une période d'imposition qui n'est pas encore terminée en intervenant avant même l'expiration du délai de déclaration¹.

1.8.4- Les conséquences de la procédure de Flagrance Fiscale

La mesure de flagrance fiscale a des conséquences fiscales qui concernent les régimes d'imposition, les procédures de vérification et le droit de reprise, entre autres :

- La capacité pour l'administration de procéder à une saisie conservatoire ;
- L'annulation du bénéfice de l'avantage en franchise de TVA et des régimes dérogatoires ;
- Relancer une vérification de comptabilité terminée pour des exercices déjà vérifiés ;
- Augmenter la durée de vérification des pièces comptables sur place
- Le prolongement de la période de limitation de deux (02) ans ;
- La suspension et la non-admissibilité du sursis légale de paiement de 20 % et de l'échéancier de paiement ;
- L'exclusion du droit au sursis légal de paiement de 20 % et de l'échéancier de paiement ;
- Infligé les sanctions (amendes) énumérées dans l'article 194 ter du code des impôts directs et taxes assimilées ;
- L'ajout et l'inscription au fichier national des fraudeurs et le diffuser².

1.8.5- Les amendes appliquées à la flagrance fiscale :

En vertu de l'article 194 ter du code des impôts directs et taxes assimilées, qui a été instauré par l'article 7 de la loi de finances complémentaire pour 2010, les contrevenants sont

¹ Lettre de la DGI ministère des Finances, N° 68/2013, site du ministère des Finances DGI

²Article 20 quater du Code des Procédures fiscales : créé par l'article 18 de la loi de finances complémentaire pour 2010 et modifié par l'article 12 de la loi de finances 2013.

passibles d'une amende de 600 000 DA. Si, à la date de la constatation de l'infraction fiscale, leur chiffre d'affaires ou leurs recettes brutes dépassent 5 000 000 DA, ce montant est porté à 1 200 000 DA.

Le montant de cette amende est porté à 2 000 000 DA si, à la date de la constatation de l'infraction fiscale, le chiffre d'affaires ou les recettes brutes dépassent 10 000 000 DA.

Si le contrevenant est sanctionné pour d'autres infractions au cours de la même période, pour des raisons différentes et distinctes, il encourt une pénalité pour chaque infraction et les sanctions sont indépendantes de l'amende pour l'infraction fiscale.

1.9. Evolution: Aperçu sur le projet de mise en place système d'information.

Dans le cadre de son plan de modernisation des méthodes, outils, moyens et pratiques et, en particulier en matière de gestion de la qualité de prestation de services aux contribuables de ses entités et structures, l'administration fiscale algérienne projette de mettre en œuvre un système d'information (jibayatic) dans un avenir proche.

Ce système prend en charge de manière automatisée et dématérialisée l'ensemble des fonctions et des tâches accomplies par les divers services de l'administration fiscale. Il gère les interactions liées à la gestion des dossiers fiscaux des contribuables y compris les informations comptables et fiscales...etc.¹, le contrôle fiscal, le contentieux, le recouvrement ainsi que les échanges 'informations et données et les échange en interne. Ce système permet pratiquement l'automatisation et la dématérialisation de presque toutes les activités et procédures fiscales.

Dans cette optique, il offrira, entre autres avantages :

- Optimisation des processus de gestion ;
- Fourniture d'une solution de gestion fiscale interne efficace et complète pour les services fiscaux ;
- Réduction des délais et des coûts de traitement des déclarations, des contrôles et des réclamations contentieuses ;
- Accès à la base de données de tous les contribuables du pays pour toutes les structures de l'administration fiscale ;
- Disponibilité et circulation de l'information accessible depuis des postes informatiques de l'administration fiscale ;

¹ Tanzi, V., & Pellechio, A. J. (1995). The reform of tax administration. *IMF Working Papers*, 1995(022).

- Possibilité pour les contribuables de faire des déclarations en ligne via Internet (actuellement seulement pour la Direction des Grandes Entreprises)... etc.

Dans cette optique, les améliorations consisteront à :

- Numériser les pièces de procédures et les documents de gestion ;
- Établir des dispositifs de stockage électronique pour toutes sortes d'informations ;
- Instaurer un système de transmission automatisé des données collectées ;
- Autoriser le personnel habilités à créer et/ou accéder à des fichiers, notamment :

Des immatriculations au CNRC, (NIF, N° d'impositions, NIS), comptes bancaires FICOBA, sociétés transactions immobilières, contribuables fraudeurs (FNF) ; importateurs, exportateurs, états clients, états fournisseurs, acquisitions de véhicules luxueux, de yachts et bateau de plaisance... etc.

Cet outil renforcera l'utilisation d'une méthode d'évaluation des risques de fraude, à travers une grille d'analyse qui servira de base aux programmations d'affaires soumis aux vérifications fiscales et aux procédures de recherche d'informations fiscales¹.

1.10. Action intersectorielle : activités des Brigades Mixtes de Contrôle, Impôts-Douanes-Commerce

Les mesures du décret exécutif n° 97/290 du 27 juillet 1997 qui établissent et organisent les comités de coordination et les brigades mixtes de contrôle entre les services des (Impôts-Douanes-Commerce), ces dernières sont des entités constituées de membres issus des trois administrations (Impôts-Douanes-Commerce) responsables des investigations économiques et de la lutte contre la fraude. Les brigades mixtes de contrôle conjoint mettent en commun les ressources de ces trois administrations.

Les éléments des brigades mixtes effectuent des interventions en se basant sur un programme trimestriel établi, validé et approuvé par des membres du comité local. Ce dernier opère une sélection en orientant ses choix vers les affaires à forts enjeux budgétaires ou politiques jugé important. En plus de détecter les fraudeurs et d'orienter les contrôles pour rappeler les droits éludés, les brigades mixtes de contrôle ont également pour rôle de participer, grâce à leur combinaison, à la régulation de l'économie du marché. Toutes les transgressions, violations et infractions aux lois, notamment celles liées aux législations et

¹ Exemple de l'analyse risque des contribuables à fortes probabilités de fraude cité dans l'article : González, P. C., & Velásquez, J. D. (2013). Characterization and detection of taxpayers with false invoices using data mining techniques. *Expert Systems with Applications*, 40(5), 1427-1436.

réglementations commerciales et douanières, impliquant des conséquences fiscales, sont prises en compte.

Les conclusions des enquêtes fiscales et de recherche d'informations réalisées par les agents des brigades mixtes détermineront les mesures à prendre pour chaque cas spécifique. De telles mesures auront des implications et répercussions sur le plan fiscal :

Il est possible de choisir entre deux options pour traiter l'affaire lorsque les données sont considérées comme conformes :

- La première consiste à classer l'affaire comme étant résolue.
- La seconde consiste à soumettre le dossier à une forme de contrôle appropriée.

Les régularisations nécessaires seront immédiatement et exclusivement effectuées de l'une des manières suivantes :

- La sous-direction du contrôle fiscal proposera d'inscrire le contribuable en priorité dans le programme de vérification de comptabilité ou de situation fiscale d'ensemble.
- L'inspection territorialement compétente traitera les erreurs pouvant être facilement corrigées.

1.11. Impôt Forfaitaire Unique (IFU) :

Les articles 282 bis, 282 ter, 282 quater, 282 quinquies, 282 sexies, 282 septies et 282 octies du code des impôts directs régissent l'IFU, qui a été instauré par l'article 2 de la loi de finances de 2007. Ce régime se substitue au forfait de l'impôt sur le revenu et remplace l'IRG, la TVA et la TAP. L'IFU concerne les personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas trois millions de dinars (03 millions DA).

Des modifications ont été apportées à l'article 282 ter du CIDTA par les dispositions de l'article 3 de la loi de finances complémentaire pour 2011. Ces modifications ont pour effet de relever le seuil d'admissibilité au régime de l'impôt forfaitaire unique de 05 millions DA à 10 millions de DA¹.

La loi de finances de 2015 a amendé les dispositions de l'article 3 de la loi de finances complémentaire de 2011 en augmentant le seuil d'admissibilité au régime d'imposition forfaitaire unique de 10 millions DA à 30 millions DA. Cette mesure vise à cibler les entreprises ayant un chiffre d'affaires plus important (supérieur à 30 millions DA) pour les

¹ Lettre de la DGI, N° 61 année 2012, site du ministère des finances DGI

soumettre à un contrôle fiscal. En conséquence, les redressements fiscaux desdites entreprises contribueront davantage aux recettes publiques de l'État.

2- La part de la fraude maîtrisée à travers le contrôle fiscal de la fraude

Pour satisfaire à son obligation de veiller à l'égalité et à l'équité, obligation généralement d'ordre constitutionnel, il est indispensable que l'Etat puisse vérifier la conformité des déclarations fiscales aux règles adoptées par le législateur. Le contrôle fiscal constitue l'un des principaux moyens utilisé pour atteindre cet objectif.

Le résultat fiscal est obtenu par la réintégration des montants déduits à tort par l'entreprise et la prise en compte des déductions revenant à l'entreprise par référence à la législation fiscale en vigueur.

Bien entendu l'administration fiscale doit tenir compte au niveau de la reconstitution de l'imposition redressée de toutes les anomalies relevées au niveau de la comptabilité de l'entreprise vérifiée et s'assurer à travers l'examen du décompte fiscal présenté par l'entreprise et sa comparaison avec le résultat des investigations entreprises dans la comptabilité, les déclarations de l'assujetti et de tous les montants non déductibles qui ont été réintégré aux différents revenus imposables.

Les contrôles effectués par l'Administration répondent à une double exigence d'équilibre des conditions d'exercice de la concurrence et principalement de la stabilité des finances publiques en matière de recettes fiscales, dont le part de redressements fiscaux représente une part non négligeable.

2.1- Étude et analyse des résultats du contrôle fiscal :

2.1-1. Les moyens humains affectés au contrôle fiscal externe :

Année	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Nombre de vérificateurs	493	479	468	458	458	482	¹

Tableau 1 : Nombre de vérificateurs (2007-2012)

¹ Le nombre de vérificateurs pour l'année 2013 n'a pas été fourni. Les dossiers sont affectés aux vérificateurs d'une façon aléatoire, il n'y a pas d'agents spécifiques pour chaque type de contrôle ou de dossiers, les affaires sont réparties par rapport au nombre.

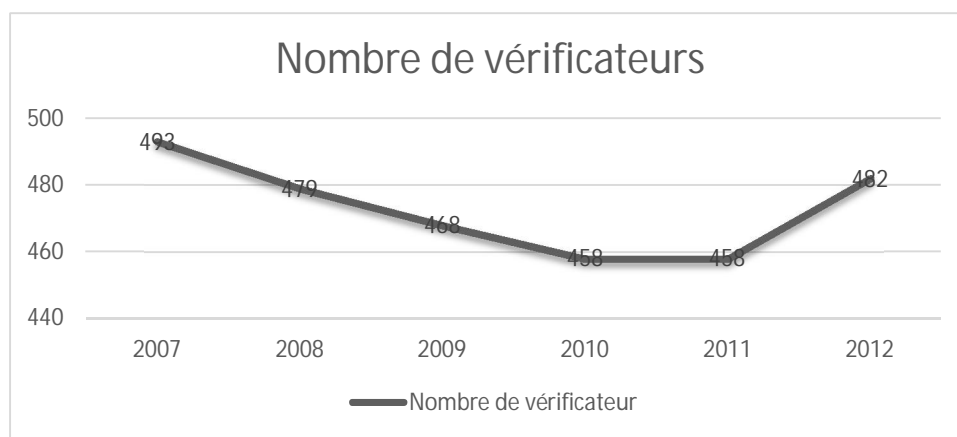


Figure 1 : Nombre de vérificateurs (2007-2012)

Le nombre des vérificateurs chargés du contrôle fiscal externe, le plus caractéristique de la recherche de la fraude fiscale, au sein de la DGI, n'a pas connu une augmentation en sept ans de l'année 2007 à 2013. Au contraire on remarque une diminution légère de leur nombre qui est passé de 493 agents vérificateurs en 2007 à 458 en 2010 et 2011 soit une régression de 07 %.

L'insuffisance d'effectifs semble dès lors avoir été prise en compte par une augmentation qui a été faite en 2012, qui a atteint un nombre de 482 soit une augmentation de 04,8 %. La DGI s'est rattrapée en remplaçant la sortie en retraite de ses vérificateurs. Cela a impliqué que 493 agents ont mené pour l'année 2007, 2 632 vérifications contre 2 679 pour l'année 2013, malgré la formation en alternances et continu des vérificateurs imposés par la DGI, cela n'a pas permis l'augmentation des effectifs, mais démontre une certaine stabilité du nombre des vérificateurs durant la période étudiée malgré les difficultés pour lesquelles ils sont confrontés¹.

Le contrôle fiscal² a été renforcé par l'introduction de la Vérification Ponctuelle de Comptabilité (VP) en 2010, car malgré la diminution du nombre de vérificateurs par l'affectation de certains vérificateurs à la VP, ces derniers ont pu en plus de la vérification de comptabilité (VC) et la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE)³,

¹ Il y'a une fluidité importante de l'information comptable au niveau des entreprises, beaucoup d'entreprises non pas de logiciel de comptabilité et travaille surtout avec le support papier, aussi la transmission du programme de vérification au niveau des structures décentralisées arrive quelque mois après le début de l'année, après la vérification et la validation par la DRV des propositions établies par ces structures.

² Les différents types de contrôle fiscal sont définis dans le site officiel du ministère des Finances Algérien <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/espace-informations/53-contenu-en-francais/prof/vos-preoccupations/321-contrôle-fiscal>

³ La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble (VASFE) : Il s'agit de l'ensemble des opérations de contrôle comportant la recherche d'une cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés du contribuable

vérifiés plus de 500 dossiers en VP à partir de cette année. Ceci démontre une augmentation du rendement de la part des vérificateurs.

En parallèle, les moyens humains dont dispose la DGI pour le contrôle fiscal n'ont pas été renforcés durant cette période, il faut dire que le constat du nombre des effectifs et des moyens à disposition de l'administration, devant l'écart entre les rappels obtenus et l'estimation de la fraude demeure largement supérieur par rapport au montant des droits rappelés : 66,67 milliards de DA en 2013. Cependant, les efforts dans l'organisation du contrôle, la formation, l'augmentation des effectifs et des moyens font que cet argument ne peut être opposé, dans ce débat.

La première conséquence de l'augmentation des effectifs et des moyens devrait donc être une augmentation du rendement des contrôles. En observant les données concernant le nombre des contrôles et leurs résultats et en confrontant ces derniers à l'évolution des effectifs en charge de cette mission il est possible de conclure à une augmentation de l'efficacité de la répression de la fraude fiscale entre 2007 et 2013. Le rapport des droits rappelés au nombre d'agents des services fiscaux affectés au contrôle a en effet évolué de 8,83 millions de DA en 2007 à 14,09 millions soit une augmentation de presque 60 % en 2013. Cette constatation du rendement par agent vérificateur du contrôle fiscal effectué démontre une efficacité et une efficience et un impact à effet positif des moyens mis en place par la DGI.

2.1-2. Nombre d'affaires vérifiées : Contrôle Fiscal Externe

Le nombre de dossiers du contrôle externe réalisé par les Directions des Impôts de Wilayas, la Direction des Grandes Entreprises et la Direction des Recherches et Vérifications par l'intermédiaire de ses sections régionales (SRRV), illustré comme suit au titre de la période 2007 à 2013 comme suit :

(personne physique), et, d'autre part, sa situation patrimoniale, celle de sa trésorerie et les éléments de son train de vie, elle concerne l'Impôt sur le Revenu Global — (IRG). La VASFE peut être effectuée en prolongement d'une vérification de comptabilité. Elle peut être également à l'origine d'une vérification de comptabilité lorsqu'il s'avère notamment qu'un contribuable perçoit des revenus d'une entreprise sujette la tenue d'une comptabilité.

<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/espace-informations/53-contenu-en-francais/prof/vos-preoccupations/321-contrôle-fiscal> consulté le 03 juin 2020

Année	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Nombre de contrôle VC	2 194	2 374	2 483	1 989	1 444	1 682	1 809
Montant redressements VC	14,04	20,53	74,60	41,50	34,15	31,36	36,26
Nombre de contrôle VASFE	438	357	381	396	204	18	299
Montant redressements VASFE	1,31	1,36	1,29	5,90	1,63	0,10	1,51
Nombre de contrôle VP	-	-	-	503	586	561	571
Montant redressements VP	-	-	-	1,19	1,43	1,20	1,95
Total redressement CFE	15,34	21,89	75,88	48,59	37,22	32,66	39,72
Nombre de contrôle CSP	30 894	32 795	30 365	30 029	27 291	28 672	27 932
Montant redressements CSP	33,16	30,02	28,25	32,29	26,22	24,16	26,95
Total redressements contrôles	48,51	51,91	104,13	80,88	63,45	56,82	66,67

Tableau 2 : Nombre de dossiers vérifiés et redressements en Contrôle Fiscal Externe CFE en milliard de DA¹ (2007-2013)

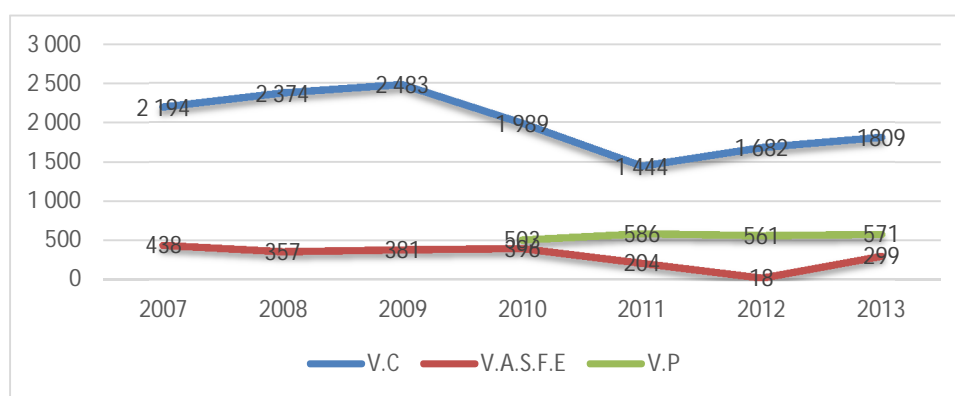


Figure 2 : Nombre de dossiers vérifiés en Contrôle Fiscal Externe CFE (2007-2013)

En reprenant les données du graphe qui représente le nombre de dossiers ayant été soumis à un contrôle fiscal externe « VC » vérification de comptabilité, la « VASFE » vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble et la « VP » vérification ponctuelle de comptabilité sur la période 2007 à 2013, on constate que :

En ce qui concerne le contrôle fiscal externe, la VC occupe la première place loin des autres formes de vérification, elle s'est établie, en 2007 à 2 194 alors que les procédures de la VASFE étaient de 438 affaires.

La distribution statistique démontre que le nombre de dossiers de VC augmente en 2010 par rapport à 2007, et baisse fortement en 2011 et commence à accroître en 2012 et

¹ Montant des redressements avant recouvrement effectif de l'impôt, Unité de mesure en Milliard de Dinard Algérien (DA)

2013, une régression faible constatée pour atteindre un nombre de 1 809 dossiers en 2013 contre 2 197 dossiers en 2007.

Cette évolution variable s'explique qu'en 2010 l'administration fiscale a opté pour la mono vérification soit un vérificateur par dossiers, par un déploiement du nombre de vérificateurs. Cette méthode a eu des conséquences sur la qualité des vérifications ce qui a obligé l'administration fiscale à revenir sur le mode de vérification bivalente (une équipe de 2 vérificateurs sur un nombre de dossiers).

Une nouvelle stratégie dans les vérifications a été engagée par un renforcement du personnel en qualité, tout en privilégiant les grades supérieurs du corps des inspecteurs qui ont subi une formation supplémentaire, ce qui a influencé considérablement sur le nombre de dossiers vérifiés qui a baissé entre 2011 et 2012.

La situation en 2013 a vu une nette amélioration conséquence de cette nouvelle stratégie et par la déconcentration de la vérification sous ses différentes formes vers les nouvelles structures (CDI) gérant les entreprises dont l'ouverture se fait progressivement à travers le pays.

La moyenne annuelle des dossiers vérifiés sur cette période est de 1 996 (environ 2000) dossiers représentant un taux de couverture faible de l'ordre d'environ 01 % par rapport à la population fiscale potentiellement vérifiable¹. Ce qui veut dire que (01) un dossier sur cents subit une « VC » tous les ans pour une période de quatre années.

Ce sont essentiellement, le type et l'importance des entreprises vérifiées qui expliquent le résultat d'ensemble, le nombre d'affaires de ce type de contrôle présente une tendance générale stable sur les huit années de la période d'observation, particulièrement marquée sur les trois premières années par une légère baisse et une moyenne de 1731 affaires par an les quatre dernières années entre 2010 et 2013.

Le nombre d'examens de la « VASFE » est donc très inférieur à celui de la « VC » et subit en plus des variations bien plus importantes. Elle subit une régression nettement observable en continu jusqu'en 2012, après laquelle elle accuse la diminution la plus importante qui atteint le nombre de 18 affaires soit 4,1 % de la réalisation par rapport à 2007, mais une hausse en 2013 jusqu'à 299 affaires.

¹ Le nombre des entreprises a considérablement diminué lors de la révision du seuil de chiffre d'affaires à la hausse en 2011, ce qui a fait augmenter le taux de couverture de la population fiscale soumise au régime du réel. Population soumise au régime du réel en 2010 est de 213 000 entreprises (source DRV), nombre de contrôle fiscal externe est de 2 888 (VC+VASFE+VP), taux de couverture du tissu fiscal 1.355 %.

Cette variation et sans commune mesure avec les ralentissements observables pour les examens, mais c'est les signes extérieurs de richesse comme l'acquisition de biens immobiliers très chers par les contribuables qui déclenche ce type de contrôle. Cette baisse pour ce type de contrôle lors de l'année 2010 a été rattrapée par DGI en allant jusqu'à 299 dossiers lors de l'année 2013. Cette baisse lors de l'année 2010 a été rattrapée par DGI en allant jusqu'à 299 dossiers lors de l'année 2013.

Le nombre de dossiers « VASFE » a diminué jusqu'à atteindre 18 dossiers en 2012, car ce type de vérification peut aller jusqu'à une période d'une année de vérification par dossier, vu l'importance des recherches et des investigations pour calculer le revenu des contribuables et la difficulté de cerner à la fois l'information et la matière imposable. Cela s'est impliqué par le rendement moyen par affaire par an le plus élevé de toute la série étudiée jusqu'à atteindre 55,44 Millions de DA contre une moyenne variant de 03 à 15 millions de DA par dossier sur toute la série, ce qui a impliqué le nombre inférieur d'affaires réalisées durant cette année.

Le nombre d'examens de la « VP » est aussi inférieur à celui de la « VC », mais reste supérieur à celui de la vérification approfondie de la « VASFE » et cela vu le nombre restreint de comptes du bilan et la période vérifiée qui est de deux ans. Le nombre de contrôles de ce type de contrôle reste stable sur les quatre années et oscille autour d'une moyenne de 555 affaires par an et un rendement moyen variant de 2,3 à 3,5 millions de DA par dossier durant la période entre 2010 et 2013.

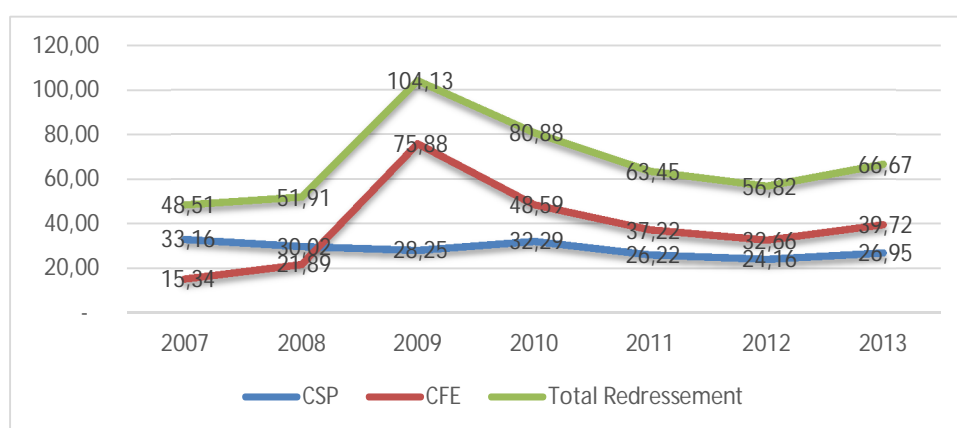


Figure 3 : Montant des redressements (2007-2013) en Milliards de DA

L'administration fiscale opère une sélection rationnelle des dossiers à contrôler. Le Contrôle sur Pièces « CSP »¹ est donc favorisé par l'utilisation des agents vérificateurs, qui traitent un volume conséquent des informations, qui détectent les anomalies et ainsi la fraude pour établir le programme de « VC » et de déclarations qui pourraient faire l'objet d'un redressement.

Les rappels sont donc la conséquence directe du nombre de ces contrôles et de leur efficacité. Les résultats totaux du contrôle ont subi des variations tout au long de la période étudiée à la hausse 2009 jusqu'à atteindre une augmentation de 114,67 % par rapport à 2007 passants de 48,50 Milliards de DA à 104,13 Milliards de DA en 2009 et qui a été suivi par une baisse jusqu'à atteindre 66,75 Milliards de DA en 2013. Ces tendances sont représentées ci-dessous tant pour le « CSP » que le « CFE ».

C'est durant l'année 2009 que les montants des redressements tous types de contrôles confondus, ont connu l'augmentation la plus spectaculaire grâce principalement à la contribution des redressements de la « VC », et a connu presque une stagnation durant les trois dernières années. Elle suit le cours de la variation de la « VC » vu sa contribution importante au « CFE ». La part du « CFE » par rapport au total des contrôles a augmenté considérablement passant de plus de 30 % en 2007 variant entre 50 % et 60 % entre 2010 et 2013 et allant jusqu'à atteindre en 2009 le taux le plus élevé qui est de 72 %, cela démontre que l'administration fiscale essaye d'encourager ce type de contrôle et de lutter contre la fraude fiscale.

Le « CSP » et le « CFE » font l'objet d'une évolution différente qui permet d'observer un résultat global assez stable pour le CSP et une variation régulière comme l'illustre le graph n° 03 pour les contrôles externes.

2.1-3. Résultat par les différents types de contrôle

Dans l'objectif d'atteindre une performance optimale, le contrôle fiscal doit être en phase avec l'environnement externe de l'entreprise et des particuliers. La mise en place d'une organisation adéquate fondée sur une proximité des services et des fonctions et d'un cadre

¹ Le contrôle sur pièces : L'examen de votre déclaration permet à l'agent de l'administration fiscale d'examiner de son bureau et d'analyser la cohérence de votre déclaration à partir des éléments de votre dossier : c'est ce que l'on appelle le contrôle sur pièces.

C'est la forme la plus simple et la plus courante de contrôle, notamment pour les particuliers. La plupart du temps, vous ignorez que vous subissez ce contrôle. Vous ne l'apprenez que si votre dossier pose des problèmes, le plus souvent, vous recevez une simple demande d'informations.

Des demandes d'éclaircissements ou des justifications peuvent également vous être demandées. Dans ce cas, vous devez fournir votre réponse, dans un délai qui ne peut être inférieur à trente (30) jours.

juridique favorable à l'évolution du contrôle fiscal est un levier majeur pour la performance souhaitée.

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

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

2.2- Évolution des droits nets rappelés à l'issue du contrôle sur pièces :

Cette évolution du graphe spécifie que le « CSP » conduit à la vérification d'environ 30 000 dossiers fiscaux chaque année, soit un taux de couverture de plus de 10 % de la population fiscale soumise au régime du réel. Ces opérations de contrôle interne n'ont pas gagné en rendement puisque les droits rappelés ont régressé légèrement en diminuant de 18 %, tous impôts confondus, mais qui peut être traduit par une certaine stabilité durant la période observée.

Le « CSP » a permis à la « DGI » d'enregistrer des variations entre hausse et baisse d'un montant de 26,95 Milliards de DA en 2013, qui reste nettement inférieur à celui de l'année 2010 où il a enregistré un redressement important de l'ordre de 32,29 Milliards de DA et en 2007 où il a enregistré un redressement de 33.16 Milliards de DA. Ces variations étaient autour d'une moyenne de 27 Milliards de DA, dont le plus faible redressement est réalisé en 2012. Cette tendance baissière observée les dernières années étudiée (après l'année 2010) dans les résultats des constatations s'explique essentiellement par la baisse de nombre de dossiers vérifiés¹. L'importance des droits rappelés par cette forme de contrôle apparaît ci-dessus.

La moyenne des produits de constatation du contrôle sur pièces durant les sept années de la série étudiée est près de 28,7 Milliards de DA. Ce chiffre est très significatif par rapport au contrôle externe qui nécessite des moyens humains et de temps plus élaboré qui est de 38,76 Milliards de DA.

¹ Baisse d'effectif du au départ en retraite... etc., nous ne disposant pas de données précises concernant les agents qui se charge seulement de ce type de contrôle « CSP ».

2.3- Les résultats des différents contrôles fiscaux

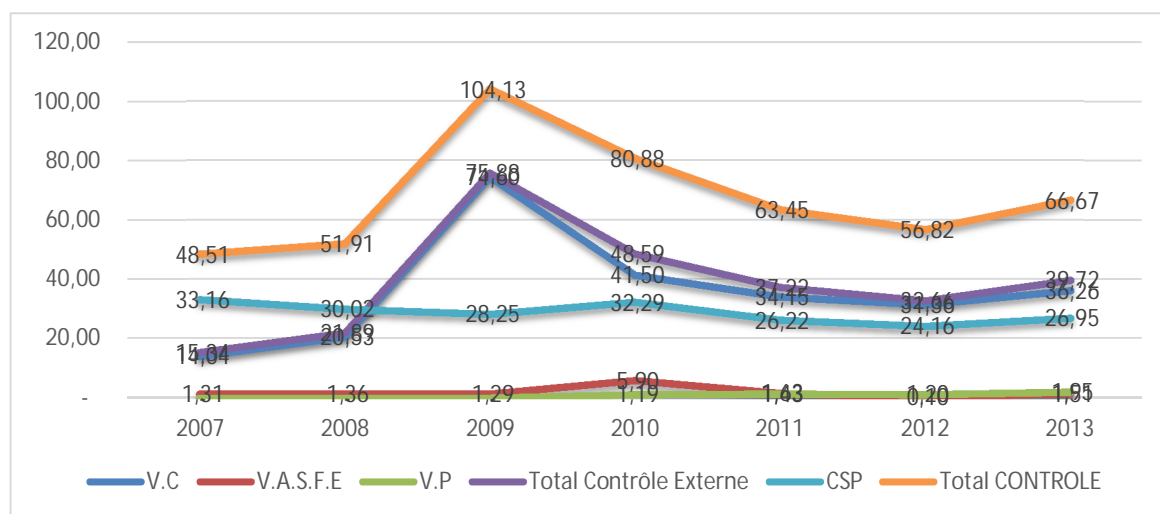


Figure 4 : Les résultats des différents contrôles fiscaux (2007-2013) : en Milliard de DA

Le contrôle fiscal externe portant essentiellement sur les cas de fraude fiscale effective les plus importants, les rappels de droit concernent les contribuables qui ont un chiffre d'affaires dépassant les cinq (05) millions de DA pour la période de 2007 à 2010 et supérieur à dix (10) millions de DA 2011 à 2013. Cela démontre que ce sont les entreprises importantes qui subissent un contrôle externe selon la réglementation en vigueur.

Le contrôle fiscal externe a plus que doublé et a augmenté de 146 % durant les années étudiées. La « VP » avec sa flexibilité a aussi contribué à cette augmentation dès son introduction par la réglementation en vigueur en 2010 non seulement avec les redressements que minime soit ils, mais aussi pour cibler certains comptes du bilan et pour une période de 02 deux années et l'utiliser comme source d'information fiscale et comptable et outil pour la programmation en « VC » des sociétés susceptibles d'une grande préemption de fraude et d'évitement fiscale.

Le graphe ci-dessus illustre la prédominance de la VC en matière de redressement, par rapport aux autres types de contrôle et sa part prépondérante sur le total des redressements.

Les produits des redressements de la « VC » ont subi une augmentation entre 2007 et 2009 jusqu'à atteindre un redressement de 74,6 Milliards de DA, la part de la « VC » a eu une part de 98,32 % du total du « CFE » et a subi une légère diminution durant les années 2011 et 2012 et une légère diminution en 2013. Cette augmentation en 2009 est due au contrôle de certains dossiers gérés par la « DGE » qui ont présenté une grande présomption de fraude

décélée à partir du CSP effectué par cette même structure, ce type de contrôle qui a un effet d'alerte pour le choix et la programmation des dossiers fiscaux en « VP » et/ou ensuite en « VC ».

On remarque que le montant des redressements de la VC a pratiquement doublé de l'année 2007 à 2013, il est passé de 14,04 à 36,26 Milliards de DA ce qui implique que la stratégie de l'augmentation du chiffre d'affaire des entreprises a atteint l'objectif escompté.

Il semblerait donc que la sélection devient de plus en plus efficace. On le remarque lors de l'année 2009 où le montant des constatations a augmenté du fait du choix judicieux et ciblé des entreprises à vérifier par la DGE. Cette programmation sur la base de l'analyse des risques de fraude a fait que le montant des redressements a considérablement augmenté durant la période étudiée.

La tendance globale reflète la multiplication des contrôles sur les sociétés de grande taille. Effectivement, pour les très grosses entreprises, au chiffre d'affaires important suite à l'introduction de l'IFU (Impôt Forfaitaire Unique) en 2007¹ pour la facilitation des procédures et l'augmentation du nombre de contrôles des entreprises de grande taille, la DGE qui gère les sociétés étrangères et algériennes qui ont un chiffre d'affaires qui dépasse 02 Milliards de DA².

Cette situation si elle s'explique comme soutenu plus haut par le nombre de dossiers vérifiés, elle est la résultante de son étendu sur la période vérifiée qui est souvent de quatre (04) ans, et peut-être prolongée de deux (02) ans de plus selon la réglementation du droit fiscal algérien suite à la détection de fraude fiscale et aller ainsi jusqu'à six 06 ans³ de

¹ Avec la création de l'IFU pour ciblé la population soumise au régime du réel, le chiffre d'affaires des entreprises est passé de entre l'année 2007 à 2010 de 3 000 000 DA à 5 000 000 DA pour la population soumise au régime du réel et a atteint 10 000 000 DA dans la loi de finances complémentaire 2011 et à partir de loi de finances de 2015 à aujourd'hui, il est passé à un chiffre d'affaire supérieur à 30 000 000 DA

L'IFU est régi par les articles 282 bis, 282 ter, 282 quater, 282 quinquies, 282 sexies, 282 septies et 282 octies du code des impôts directs, a été créé par l'article 2 de la loi de finances 2007. Il se substitue au régime forfaitaire de l'impôt sur le revenu et remplace à ce titre, l'IRG, la TVA et la TAP. Cet impôt s'appliquait aux personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas trois millions de dinars (3 000 000 DA).

Les dispositions de l'article 3 de la loi de finances complémentaire pour 2011 ont modifié les dispositions de l'article 282 ter du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA), à l'effet de relever le seuil d'éligibilité du régime de l'impôt forfaitaire unique, de 5.000.000DA à 10.000.000DA.

Le seuil de l'IFU a été modifié une autre fois par l'article de la loi de finances pour 2015, de 10 000 000 DA à 30 000 000 DA et ce quel que soit le statut pour que le contrôle fiscal touche les entreprises qui ont un chiffre d'affaires plus important (plus de 30 millions DA) et dont les redressements fiscaux augmenteront à leurs tours et financeront davantage les recettes publiques de l'État. Le régime fiscal est devenu contrat déclaratif en 2016 et son application a commencé en 2017.

² Article 282 quater et l'arrêté du ministère des Finances du 24 décembre 2017

³ Article 20 quater du Code des Procédures Fiscales : créé par l'article 18 de la loi de finances complémentaire pour 2010 et modifié par l'article 12 de la loi de finances 2013.

contrôles. Cela concerne des cas un peu isolés ou peut être des cas un peu rares, des différents impôts et taxes qu'elle couvre et des outils dont elle dispose (contrôle sur place, utilisation avec aisance du droit de communication, contrôle de documents comptables... etc.).

Les produits de constatation de la VASFE ont subi des variations très légères durant les trois premières années de la série étudiée et ont augmenté d'une façon considérable jusqu'à atteindre cinq (05) Milliards de DA durant l'année 2010. Une diminution a suivi après cette année jusqu'à atteindre moins d'un (01) Milliards de DA en 2012, après cette année les produits ont repris d'une manière timide et ont atteint plus de 1,5 Milliards de DA. Cette timidité s'explique par la difficulté de cerner la matière imposable chez les personnes physiques puisqu'elle se base sur une analyse de la balance de trésorerie, mais leur part dans le contrôle externe reste très faible par rapport à la VC qui a une part prépondérante.

Les redressements de la VP a pratiquement doublé, ils ont oscillé, durant les trois premières années entre hausse et baisse autour d'une moyenne de 1,2 Milliards de DA, une progression assez importante a été constatée sur la dernière année et a atteint plus de (02) Milliards de DA. La VP rapporte à elle seule, un montant de redressements presque similaires à la VASFE sauf que sa part reste très infime dans le contrôle fiscal externe par rapport à la VC avec un taux de rendement d'une moyenne avoisinant 2,5 Millions de DA par dossier.

Cependant la fréquence de contrôle reste encore limitée et très inégalitaire. Le problème de la fréquence des contrôles fiscaux semble demeurer. Les quelques informations avancées dans cette étude spécifient que les services de la DGI examineraient chaque année en moyenne environ 01,355 % en 2010 des dossiers des entreprises soit un contrôle tous les 73 ans.

Les plus grandes entreprises, qui relèvent de la Direction des Grandes Entreprises (DGE)¹, subiraient une VC tous les 05 ans en moyenne avec un taux de couverture de quatre 04 % (3,9 %). La stratégie de la DGI est de diminuer la fréquence de contrôle et de se concentrer sur les sociétés dont le chiffre d'affaires est très important selon la fourchette mentionnée avec la fixation du chiffre d'affaires minimum.

La réglementation algérienne prévoit de revérifier les entreprises tous les 05 ans, ce qui ne laisse pas le temps aux entreprises, l'opportunité de frauder parce qu'elles ont une très forte chance d'être revérifiées à partir de la sixième année sur une période des quatre

¹ Articles 10 et 11 de la LF 2009, Article 63 de la LFC 2009 et l'Arrêté ministériel du 01 er octobre 2009.

dernières années et/ou six années en cas de présomption de fraude ce qui assure une couverture totale des années et des déclarations fiscales.

Il est utile de faire remarquer que le gisement fiscal des sociétés est très important dans les plus grandes villes du pays, pôles où sont moins confrontées à un contrôle, dont le taux de couverture est bas et/ou elles ont moins de chances d'être vérifiées que les autres villes d'une moindre ampleur. Cela implique que la fraude fiscale se concentre dans les grandes villes par rapport aux petites vu que les contribuables sont dissuadés par la probabilité élevée d'être contrôlés comme le démontre l'étude de Courson et Leonard¹.

La périodicité des contrôles pour l'ensemble des entreprises diffère alors même que le nombre de ces entreprises augmente. Cette différence est toutefois relativisée au regard de l'inégalité entre entreprises face au contrôle. En effet, les disparités, déjà remarquées entre les différents types d'entreprises à travers les chiffres d'affaires, se creusent un peu plus. En l'occurrence, le nombre de contrôles se dégrade pour les petites entreprises dont le chiffre d'affaires les fait exclure du régime du réel à travers la hausse du seuil annuel par la réglementation. Les entreprises hors population soumise au régime du réel, subissent généralement seulement un CSP pour leurs propriétaires, associé et actionnaire... etc.

Tableau 3 : La part des redressements par rapport aux recettes fiscales ordinaires (2007-2013)

Année	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Recettes fiscales Ordinaires ²	766,75	965 289	1 146 612	1 297 944	1 527 093	1 908 576	2 031 019
Total redressements	48,51	51,91	104,13	80,88	63,45	56,82	66,67
Part Contrôle/Recettes	6.33 %	5.38 %	9.08 %	6.23 %	4.15 %	2.98 %	3.28 %

¹ Courson, C.D. and Léonard, G., (1996). Les fraudes et les pratiques abusives. *Rapport au Premier ministre, Paris, la documentation française, coll. « Rapports officiels*.

² Recettes provenant des taxes sauf pour les hydrocarbures et l'agriculture : les statistiques sont tirées de l'Office national des statistiques. www.ons.dz/

Agriculture : secteur exonéré : aucune société dépendant du secteur agricole n'a été contrôlée, arrêté interministériel du 16 mars 1993, loi de finances pour 1997 complétée et article 138 du CID (Code des Impôts Direct). La loi de finances complémentaire (LFC) pour l'année 2008 prévoyait l'exonération de la TVA (taxe sur la valeur ajoutée) pour les produits fortement utilisés par les agriculteurs en tant que produits principaux de la fabrication de produits alimentaires pour animaux, engrais azotés, phosphates et engrais complexes, ainsi que produits phytosanitaires.

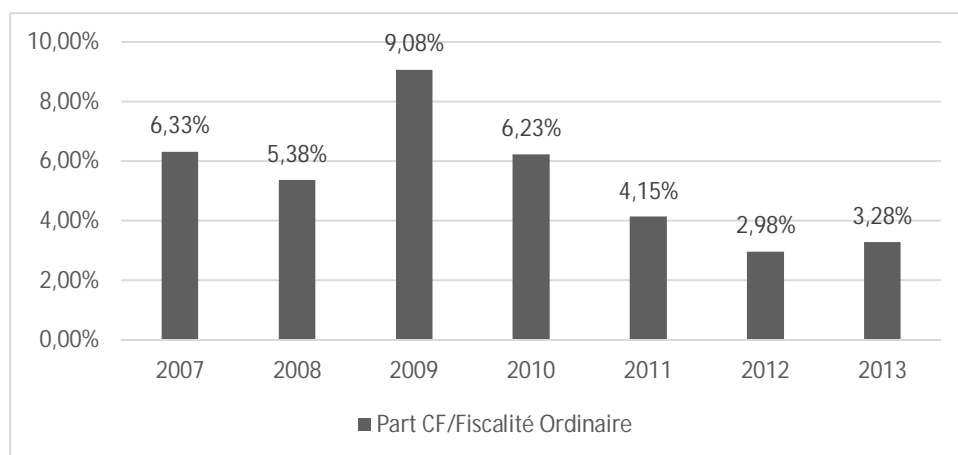


Figure 5 : Total redressements/Recettes fiscales Ordinaires (2007-2013) : en Milliard de DA

2.4- La part des redressements par rapport aux recettes fiscales ordinaires

Malgré l'augmentation des recettes fiscales ordinaires qui ont presque triplé au cours de la série étudiée, la part des redressements issus du contrôle fiscal subit quelques variations entre augmentation et diminution jusqu'à atteindre plus de 09 % des recettes fiscales en 2009. Ce taux est dû principalement à l'apport de la VC, participe avec une moyenne d'environ 5.694¹ % chaque année aux recettes fiscales pour la série étudiée ce qui représente une part importante.

Aussi, le nombre de vérificateurs stable et un taux de couverture du tissu fiscal sensé augmenter avec la révision du seuil du chiffre d'affaires des entreprises, la DGI à travers les orientations stratégiques du contrôle fiscal pour laquelle elle a opté durant cette période, arrive à suivre la cadence de cette évolution, ce qui démontre une évolution remarquable et une certaine maîtrise de la fraude fiscale par les services fiscaux.

¹ Pacolet et Strengs (2011) rapportent les résultats des contrôles réalisés par les administrations ayant à leur charge l'application des lois fiscales et sociales en Belgique. Les informations analysées par les auteurs, correspondant à différentes années, montrent que le contrôle fiscal aurait rapporté entre 2,4 % et 3,7 % des recettes totales des impôts en 2006 (fraude fiscale et sociale alors que notre cas de l'Algérie concerne seulement la fraude fiscale des entreprises comme cité supra)

3. Remèdes et recommandations proposés pour lutter contre la fraude et l'amélioration du civisme fiscal en Algérie

Il est à rappeler que pour qu'un État fonctionne convenablement et puisse couvrir ses dépenses, il a besoin de ressources. Ces dernières peuvent être procurées de deux façons : soit à l'intérieur par les différents impôts et taxes, mais la plupart des pays en développement ont une faible mobilisation de fiscalité interne, soit à l'extérieur par des demandes de fonds sous forme de prêts ou de dons auprès d'autres États ou d'institutions financières internationales comme le Fonds Monétaire Internationale (FMI). Même si le citoyen ne voit pas l'impact immédiat des dépenses publiques de l'État, il est primordial de montrer que ses charges sont allouées pour l'essentiel à la sécurité, l'éducation, la santé, la construction de barrages, de routes, de ponts, à l'électrification et d'une manière générale pour le fonctionnement équilibré et harmonieux de toutes les structures de l'État et des services publics.

Pour cela il faut combattre la fraude fiscale et lutter contre sa propagation à travers toute une série d'efforts ainsi que de concevoir des solutions appropriées susceptibles de promouvoir le civisme fiscal dans la société.

Tout d'abord, il faut que la loi fiscale soit simple, claire et facile, comprise par les contribuables, dotée d'une stabilité dans le temps. Cela évitera les incertitudes que peut avoir le contribuable, ensuite l'administration fiscale doit se considérer comme une administration de service et offrir une prestation de qualité, être transparente et un conseil des citoyens tout en les considérant non pas comme des contribuables, mais comme ses clients... etc. Toutes ces démarches entreprises par l'administration doivent être combinées avec un contrôle rigoureux qui différencie les contribuables qui sont de bonne foi en matière fiscale de ceux qui sont de mauvaise foi ou tout simplement malhonnête.

Ce qui est constaté est que la stratégie dédiée au contrôle fiscal n'est complètement pas à la hauteur des enjeux qui demeurent toujours tolérables. L'évolution rapide de la fraude qui s'adapte à l'environnement économique, à ces règles et à son contexte, tandis que le contrôle fiscal, établi sur des procédures, victime de la bureaucratie, de la lenteur de l'action publique, qui se décroche de plus en plus de la fraude et lui procure une longueur d'avance.

Nous allons essayer tout au long de cette section de faire des propositions qui ne représentent pas une solution parfaite du contrôle fiscal, mais essayons par conséquent de combler

certaines lacunes, vides, insuffisances sur des questions d'orientation stratégiques, réglementaires, juridiques, organisationnelles et de moyens humains... etc.¹

Une amélioration de la lisibilité des textes fiscaux : législation, réglementation, démarches et procédures :

L'un des éléments importants pour lutter contre la fraude fiscale dans un État est la lisibilité et la clarté des textes fiscaux par le contribuable. Cette simplification a pour but une compréhension de la loi fiscale et surtout de mettre en place des droits et obligations qui touchent chaque citoyen pour qu'il puisse payer ses impôts dans le respect de la loi. Les déclarations à la charge des contribuables doivent être simples, faciles à remplir et doivent contenir les informations essentielles exploitables par les agents du fisc. Il faut aussi tenir compte du fait que bon nombre de contribuables ont un niveau intellectuel ou d'éducation relativement bas, ce qui rend difficile la compréhension des dispositions fiscales.

Celles-ci ainsi que les notes, les circulaires et la documentation interne à l'administration fiscale qui sont exploitées par les agents des impôts peuvent parfois être mal interprétées. La mauvaise interprétation des instructions administratives par les agents peut induire en erreur, car elles peuvent contredire la loi fiscale ou être en conflit avec elle dans les cas où elles ne sont pas bien explicites et claires. Ceci est valable aussi lorsque certains textes de la loi fiscale contiennent des vides juridiques sur le mode de calcul de l'assiette de l'impôt par exemple².

Une stabilité de la loi fiscale et des textes fiscaux favoriserait à augmenter le degré de certitudes et d'assurance chez le contribuable, car il peut se heurter à des agents du fisc qui ne suivent pas l'actualité du fait des changements annuels des lois de finances auxquels s'ajoutent systématiquement les lois de finances complémentaires rendant très difficile le suivi, par les contribuables et les agents, du dispositif fiscal. Mais il faut souligner que la loi de finances complémentaire sert de régulateur rapide et une marge de manœuvre pour rattraper toute erreur établie dans la loi de finances ou une volonté de changement d'un article suite à une conjoncture économique ou établie en quelques mois durant le cours de l'année (le mois de juillet) et ne peut pas attendre la fin de l'année (mois de décembre) qui est jugée très longue.

¹ Rapport du syndicat national : Solidaires Finances Publiques ; Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal ; janvier 2013, P.24

²https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiYudiS56T_AhUxUaQEHWKSBEwQFnoECCcQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.mfdgi.gov.dz%2Fimages%2Fpdf%2FRapports%2FRapport_Assises_nationales_reforme_fiscale.pdf&usg=AOvVaw0k120-u7ibQhUS7aCAngx6

Le changement fréquent de ce dernier entraîne les contribuables dans un véritable labyrinthe, inexplicable dans une durée de temps très limitée. Cela gêne aussi les agents qui, avec le temps, apprennent les pratiques et procédures et maîtrisent les techniques de calcul alors qu'avec le changement fréquent ils perdent leur maîtrise et leur certitude.

Les codes des impôts ont un nombre faramineux de pages, l'idéal serait d'avoir des codes des impôts plus simples et avec un volume beaucoup moins importants, ce qui faciliterait leur lecture non seulement par les agents, mais aussi par le contribuable lui-même¹.

Une simplification des procédures administratives :

La lourdeur bureaucratique des procédures administratives devient un tourment pour le contribuable qui doit faire ses déclarations mensuellement, présenter un recours s'il a un litige, signaler un abus ou de contester une simple erreur d'imposition... etc., le fisc doit simplifier les procédures pour rendre la compréhension et le paiement de l'impôt plus aisé.

L'administration fiscale doit améliorer son climat d'affaires et revoir les procédures lentes qu'elle inflige au contribuable de suivre et d'identifier les goulets d'étranglement qui provoquent cette bureaucratie insupportable qui incite le contribuable dans certains cas à abandonner ses droits de peur d'entrer dans un conflit administratif dans lequel il va s'éterniser.

L'administration fiscale travaille dans ce sens pour adoucir un peu les procédures administratives fiscales et l'accomplissement des formalités. Ces démarches sont :

- Réduire les délais pour obtenir le Numéro d'Immatriculation Fiscale (NIF) ;
- Améliorer les délais de remboursement de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) ;
- Simplifier l'obtention de l'attestation fiscale.

Une administration intelligible réduisant la bureaucratie, le formalisme, les délais et les procédures et qui harmonise les méthodes², peut faire promouvoir le civisme fiscal facilement et inciter ce faisant les contribuables à s'acquitter de leurs impôts.

¹https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiYudiS56T_AhUxUaQEHWKSBewQFnoECCUQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.mfdgi.gov.dz%2Fimages%2Fpdf%2Flettres_dgi%2FLDGI_n-special_assises.pdf&usg=AOvVaw2BTUbqiWwTbXHc9iW6RMTw

² Trotabas, L. (1961). *La taxe radiophonique : taxe redevance ou parafiscalité ?* RSF, p.5-31. Selon lui : La simplification du système fiscal bénéficierait d'avantages à l'administration fiscale du fait des gains de gestion qu'elle peut tirer, plutôt qu'au contribuable.

Meilleure qualité du contrôle fiscal :

Le système fiscal algérien repose sur un mode déclaratif non très bien maîtrisé dans le cadre du contrôle. L'une des actions à mener en priorité pour maîtriser ce système fiscal et vérifier la sincérité des déclarations faites par les contribuables est le contrôle fiscal qui doit être efficace et de qualité. Ce contrôle, qui est le corollaire de ce système, permet à l'administration fiscale d'avoir un rôle pédagogique, et permet aussi aux contribuables de prendre conscience de leurs obligations fiscales. Il doit être appliqué dans un cadre légal qui doit respecter les droits et garanties du contribuable, et renforcer par conséquent la transparence dans son application et son déroulement.

L'administration fiscale recourt au contrôle fiscal pour contraindre le contribuable à s'acquitter de ses impôts normalement dus en se basant sur la loi en vigueur. Le contrôle fiscal constitue un moyen dont dispose l'administration pour amener les contribuables à prendre conscience de leurs obligations et par là même réveiller en eux un tant soit peu la notion de civisme fiscal.

Mais ce contrôle fiscal doit être dirigé vers la catégorie de contribuables dont la moralité fiscale est loin d'être satisfaisante. Car le focaliser sur les contribuables de bonne foi entraînerait chez eux un sentiment de frustration alors qu'ils ont une attitude positive en matière d'obligations fiscales, contre par ailleurs un bon nombre de contribuables qui fraudent le fisc de manière systématique et voyante. Cela encourage ces contribuables resquilleurs à être plus inciviques devant l'impôt. C'est pourquoi l'administration doit utiliser le contrôle contre les contribuables tricheurs et les sanctionner de façon sévère dans la limite de la loi fiscale pour que cela serve d'exemple et qu'ils ne tentent plus d'échapper à l'impôt.

Bien entendu le contrôle fiscal bien ciblé ne va pas anéantir de manière totale la fraude fiscale, car il y aura toujours des contribuables qui vont utiliser tous les moyens pour fuir l'impôt et se soustraire à leurs obligations. Certains contribuables savent qu'ils peuvent échapper au contrôle, car le nombre de dossiers à vérifier est très important par rapport au nombre limité d'agents du fisc dont dispose l'administration fiscale.

Ces contribuables comptent aussi sur l'incompétence de certains agents du fisc mal formés et mal informés non seulement au niveau de l'étendue du marché informel national, mais aussi du système d'information inexistant au niveau national, car un seul contribuable peut avoir plusieurs activités au niveau de plusieurs wilayas sans qu'une direction donnée ne sache qu'il exerce ailleurs.

L'effort consenti par l'administration fiscale algérienne dans ce sens se manifeste par l'institution de la procédure de la vérification ponctuelle¹ qui est plus ciblée, plus rapide que les autres types de contrôle. Par ailleurs et afin d'augmenter le nombre d'investigations de contrôle et couvrir un tissu fiscal plus important, d'autres mesures ont été prises par exemple la création au niveau de la Direction Générale des Impôts d'un Service d'Investigation Fiscale à compétence nationale (SIF), en assurant en même temps une meilleure communication et sensibilisation à l'endroit des contribuables.

Contrôle fiscal doit être plus juste et efficace.

Éviter les fausses solutions... :

La majeure partie des contribuables fraudeurs préconisent que leurs comportements inciviques aient causé principalement par une pression fiscale très lourde, et qu'on supprime les impôts induiront nécessairement la suppression de la fraude !

D'autres redevables stipulent que le niveau faible de recouvrement est causé en priorité par le niveau élevé de redressement et qu'il fallait vérifier les affaires dont la rentabilité fiscale prévisionnelle serait très élevée, et donc « moins redresser pour mieux recouvrer », réellement ces propos sont erronés, car le niveau des constatations augmentait, le recouvrement par conséquent sera stable, mais les pertes pour le trésor augmenteront avec la diminution des restes à recouvrer².

Les autres appuis que pour diminuer la fraude et rapatrier les capitaux de l'étranger existent à titre d'exemple l'amnistie fiscale, une procédure d'après les études économétriques³ effectuée sur l'Allemagne et l'Italie ont démontré plus les effets négatifs surtout au plan moral et en matière de justice et d'équité fiscale dépassent de loin les effets positifs tant attendus, ce qui l'a définie comme une fausse solution au rapatriement de l'argent et la diminution de la fraude.

Enrichir les ressources humaines avec du temps et d'un encadrement pour une technicité fiscale à maintenir et à renforcer :

¹ Citée supra.

² Rapport du syndicat national : Solidaires Finances Publiques ; Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal ; janvier 2013, P.27

³ Manzitti, Andrea : in Rapport moral sur l'argent dans le monde, édition 2005, Association d'économie financière, Paris, 2005.

Les opérations de contrôle fiscal ont besoin d'un nombre conséquent de vérificateurs pour exécuter ces travaux avec efficacité et efficacie « d'étoffer les ressources humaines »¹ avec l'ampleur que prennent la fraude et le nombre de sociétés qui ne cesse d'augmenter, ce qui va induire à l'administration fiscale l'augmentation le nombre de vérifications, le taux de couverture du tissu fiscale et le temps nécessaire à consacrer à la détection de la fraude et à son contrôle, seules les ressources humaines peuvent le garantir.

Les vérificateurs doivent subir une formation continue tout au long de leur carrière professionnelle, elle nécessite des moyens et du temps, qui va leur permettre de s'adapter aux nouvelles techniques et dispositions fiscales des lois de finances et à l'évolution des techniques de fraude évolutives et pouvoir les combattre et les atténuer, tout en ayant un soutien technique, procédural... etc. de la hiérarchie et les instances supérieures.

Le travail des vérificateurs se déroule principalement en dehors des locaux de l'administration, les frais de missions et dépenses journalières engagées sont importants avec le niveau de vie actuel par rapport au remboursement de montant qui reste dérisoire, ce qui entrave l'effort consenti et le bon déroulement du contrôle.

Par ailleurs, les vérificateurs ne doivent pas déboursier de l'argent de leurs poches dans le cadre de l'accomplissement de leurs missions, le remboursement de ces dépenses par l'administration doit être conséquent, de peur que ces charges supportées n'entravent et n'affectent l'efficacité des missions de contrôle.

Communication fiscale et sensibilisation à l'intention des usagers :

Pour lutter contre la fraude fiscale, l'information fiscale est d'une importance cruciale. Ainsi la politique de communication entreprise par l'administration fiscale représente l'un des remèdes les plus importants pour lutter contre le comportement incivique des contribuables, et doit être inscrite au cœur des stratégies qui visent l'acceptation de l'impôt et faire promouvoir le civisme fiscal auprès de la population².

En se rapprochant de l'administration fiscale, le contribuable côtoie en premier lieu l'agent du fisc, par le statut que lui confère l'État. Cet agent doit être en mesure de le

¹ Communication de la Commission européenne au Parlement européen et au Comité économique et social européen du 31 mai 2006 sur la nécessité de développer une stratégie européenne coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale : la Commission européenne conseille aux États membres « d'étoffer les ressources humaines »

[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com\(2006\)254_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com(2006)254_fr.pdf) consulté le 22 février 2020

² Bird, R. (2010). Smart tax administration.

renseigner et répondre aux différentes questions qui préoccupent le contribuable, mais malheureusement l'agent n'a pas toutes les données qui lui permettent d'accomplir sa tâche faute de disponibilité d'informations. Ceci est de nature à faire perdre au contribuable sa confiance envers l'administration fiscale qu'il va juger d'incompétente¹.

Si la réception du contribuable par les services de l'administration fiscale n'est pas faite convenablement alors qu'un minimum de courtoisie est exigé de la part des agents, la charge du travail et la réception de contribuable avec un niveau intellectuel très bas peuvent faire monter les tensions. L'administration fiscale algérienne a pour objectif d'encourager le volet communication qui représente à présent un volet important dans le cadre des réformes en vue de moderniser les services fiscaux.

La Sous-Direction des Relations Publiques et de l'Information (SDRPI) rattachée au ministère des Finances œuvre pour vulgariser la matière fiscale et essaie d'améliorer la relation entre l'administration fiscale et le contribuable à travers des actions de communication et de sensibilisation afin de garantir un service de qualité pour les usagers qui deviennent désormais des clients, mais ses résultats ne sont pas très satisfaisants, car elle œuvre au niveau central alors que le contribuable a plus besoin d'un bon contact relationnel avec l'agent du fisc de sa localité.

Cette politique de communication touche deux volets, au premier lieu la disponibilité des documents fiscaux qui permettent aux agents du fisc d'être au courant constamment et bien informé des changements et des nouveautés fiscales à travers la disponibilité des codes fiscaux, notes, circulaires, charte du contribuable et leurs mises à jour régulier... etc.

En second lieu, il s'agit de minimiser la fraude fiscale chez le contribuable en l'informant des droits, garanties et obligations qui sont les siennes et en même temps lui indiquer les sanctions qu'il encourt en cas de non-accomplissement de son devoir en matière fiscale. Pour ce qui est de ses droits, il est remis au contribuable à l'occasion de chaque contrôle la charte du contribuable indiquant ses droits et garanties.

La politique de communication que l'administration fiscale réalise n'est pas destinée seulement à sensibiliser les contribuables comme les patrons de société, particuliers, personnes physiques et personnes morales, mais aussi les agents du fisc et les cadres supérieurs issus des grandes d'écoles et instituts rattachés au ministère des Finances.

¹ Bird, R. M. (2008). Tax challenges facing developing countries. *Institute for International Business Working Paper*, (9).

Depuis la réforme fiscale en 1992, il eut un ensemble d'actions qui ont été menées par la Direction Générale des Impôts et qui se sont traduites par :

La création, la gestion et le suivi du site web de la Direction Générale des Impôts (DGI)¹, le site web de la Direction des Grandes Entreprises (DGE)², de l'École Nationale des Impôts (ENI)³ et celui de l'Institut d'Economie Douanière et Fiscale (IEDF)⁴ ;

- L'établissement d'un plan de communication qui retrace la stratégie de communication établie par le Direction Générale des Impôts (DGI) ;
- L'élaboration de notes qui conditionnent l'accueil et l'information du contribuable ;
- L'édition de la documentation fiscale sous format numérique, codes, guides, dépliants et brochures fiscales, bulletins des services, recueil des actes administratifs, revues de presse quotidienne, animation de séminaires d'ordre fiscal.

L'administration fiscale algérienne doit aussi se concentrer plus sur les politiques de sensibilisation et de communication à l'égard des citoyens qui se distinguent selon les variables socio-économiques sur lesquelles elles agissent.

Selon une expérience sur les politiques de communication effectuait en amont des déclarations de revenus par les contribuables par D. Masclet et autres⁵ qui a étudié l'effet de trois types de politiques cité ci-après visant à réduire la fraude fiscale et l'augmentation de la conformité fiscale :

- Une politique visant à informer les contribuables sur le taux de déclaration des autres contribuables ;
- Une politique visant à donner l'information quant à l'utilisation qui sera faite des taxes ;
- Une politique visant à donner la possibilité aux contribuables de signaler les contribuables fraudeurs dès lors qu'ils ont la possibilité de les observer.

Cette étude a pu démontrer que la politique de signalement appliqué dans des pays européens et principalement en Italie induit une augmentation de la conformité des déclarations fiscales faites par les contribuables, dans cette expérience le traitement de

¹ www.impots-dz.org. Consulté le 15 février 2021

² <http://www.dge.gov.dz/>. Consulté le 15 février 2021

³ <http://www.eni.org.dz/>. Consulté le 15 février 2021

⁴ <https://www.iedf-dz.com/> Consulté le 15 février 2021

⁵ Masclet, D., Montmarquette, C., & Viennot-Briot, N. (2013). *Comment réduire la fraude fiscale ? : une expérience sur le signalement*. CIRANO

signalement implique une hausse de 30 % des taxes perçues par rapport aux autres traitements.

Un système fiscal équitable et efficace :

On mesure l'intégrité d'un gouvernement par l'installation d'un système fiscal juste et équitable qui va mettre tous les contribuables au même niveau d'égalité, imposés correctement et leur procurer les mêmes droits et les mêmes obligations¹.

Un État qui garantit à ses citoyens la transparence, l'égalité, une concurrence saine et loyale dans un environnement juste et droit doit disposer d'un système d'imposition satisfaisant, accepté par la majorité de la population et voté par un parlement démocratique qui se bat pour l'intérêt du peuple. Il doit instaurer une imposition bien répartie entre les citoyens qui, étant juste et adéquate, pourrait par conséquent augmenter le civisme fiscal chez les contribuables. Dans le cas contraire, d'une intégration favorable entre le citoyen et l'impôt, il existera toujours une brèche entre eux, souligné par certains auteurs « la démocratisation de la question de l'impôt requiert non pas un débat public entre les citoyens majeurs et éclairés sur sa nature, mais une leçon, l'écriture d'un manuel élémentaire »²

L'inégalité devant l'impôt apparaît dans les contributions fiscales qui doivent se répartir en fonction de l'utilisation des services publics par les différents contribuables, car l'État prétend utiliser les contributions pour offrir les routes, l'éducation, la santé... etc. alors que certains contribuables utilisent et profitent moins de ses services publics et payent plus d'impôts.

Le consentement à l'impôt est altéré par l'injustice du système fiscal, il faut prendre en compte la demande sociale d'un système fiscal plus juste et équitable.

Certaines réactions et enquêtes d'opinion effectuées dans des pays européens ont mis en évidence³ qu'il faut prendre en considération les demandes sociales pour établir un système fiscal équitable et juste. Le syndicat Solidaires Finances Publiques stipule qu'il faut améliorer

¹ Vito Tanzi : « *structure de système fiscal et objectifs de politique économique dans les pays en développement* ». fis et dev II.1982, P. 255 (thèse de doctorat de M.A. Bouderbela, juin 2000)

² Boucard, M., & Jèze, G. (1986). *Éléments de la science des finances et de la législation financière française* (Vol. 1). V. Giard & E. Brière.

³ Voir notamment le rejet du projet de TVA dite « sociale » et le sondage LH 2 du 24 Novembre 2006 dans lequel il apparaît que les sondés veulent en priorité une baisse de la TVA et de la taxe d'habitation, deux impôts notoirement critiqués - à juste titre - pour leur injustice.

l'équilibre entre les impôts directs et les impôts indirects qui sont considérés comme les moins justes, par un élargissement et une diversification de l'assiette fiscale¹.

Une application équitable et juste de la loi fiscale peut induire au respect volontaire de la loi fiscale et faire ainsi diminuer l'incivisme fiscal et garantir une pression fiscale égale pour tous les opérateurs et citoyens sans appliquer d'aucune sorte de favoritisme.

Modernisation de l'administration fiscale :

L'amélioration et la modernisation de l'administration fiscale doivent être l'une des préoccupations de premier ordre pour l'État, car elle doit établir un rapport étroit avec le contribuable², suivre les évolutions économiques contemporaines pour mobiliser le plus possible de ressources budgétaires et couvrir les charges publiques de l'État afin de minimiser l'incivisme fiscal. Une administration fiable et pertinente incite les citoyens à s'acquitter de leurs obligations et les encourage à payer volontairement leurs impôts³.

L'administration fiscale a entrepris ces dernières années plusieurs démarches de modernisation pour diminuer l'incivisme fiscal et réduire le manque à gagner qui est le résultat du comportement incivique des contribuables comme l'a indiqué le Directeur Général des Impôts « L'Administration fiscale continue l'effort consenti à sa modernisation avec un rythme positif dont les principaux objectifs sont l'amélioration du service public et le développement du civisme fiscal des contribuables, le programme de modernisation tracé avance avec un grand pas ». Il affirme aussi que sur le plan structurel « la création, dans une première étape, de la Direction de l'information et de la Documentation Fiscale (DIDF) et de la Direction des Relations Publiques et de la Communication (DRPC) au niveau central, la mise en place de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) et le lancement du Centre des impôts pilote de Rouïba, la mise en service incessamment d'autres nouveaux centres des impôts implantés à travers le territoire national » et :

Sur le plan procédural « un nouveau plan de communication est déjà applicable dans lequel elle est inscrite la stratégie adoptée pour le pilotage des actions de l'administration fiscale sur le plan relationnel (administration – usager) et les différents canaux de communication avec l'extérieur, l'ultime étape sera consacrée à l'installation des Centres de Proximités des Impôts (CPI), ils seront complétés dans une deuxième étape du programme

¹ Rapport du syndicat national : Solidaires Finances Publiques ; Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal ; janvier 2013

² Gillis, M. (1989). *Tax reform in developing countries* (Vol. 1). Duke University Press.

³ Bird, R. M., & de Jantscher, M. C. (Eds.). (1992). *Improving tax administration in developing countries* (Vol. 19). Washington DC: International Monetary Fund.

par la mise en service d'un système d'information des services fiscaux et la dématérialisation des procédures de déclarations et de paiements (Télé déclaration et Télé règlement), l'instauration de nouvelles pratiques donnera sans doute à l'administration fiscale une image moderne et performante permettant à l'agent de l'impôt une meilleure gestion et un contrôle plus efficace des dossiers fiscaux pour aboutir à un service plus efficace au profit du contribuable et par conséquent un meilleur rendement de l'administration fiscale »¹.

Réduction de la pression fiscale :

Le poids élevé de l'impôt est un facteur qui stimule l'incivisme et la fraude fiscale chez le citoyen. Par contre réduire la pression fiscale sur les activités déclarées donne au contribuable le sentiment d'une bonne répartition de la charge fiscale entre tous les citoyens en fonction de leurs facultés contributives respectives. L'État doit établir un équilibre entre le plafond des recettes qu'elle souhaiterait constater et recouvrir auprès des citoyens afin de financer ces dépenses se rattachant aux différents budgets (équipements, fonctionnements ...etc.) et un système fiscal juste et équitable les encourageants à être plus civique, avec un niveau de citoyenneté et une volonté de contribution plus élevée².

Cela permet d'avoir les chiffres d'affaires réels réalisés par le contribuable, car une pression fiscale pas trop forte l'incite à s'acquitter de ses obligations et n'essaie pas de se soustraire au paiement de l'impôt. Tout ceci induirait à la fin l'augmentation de la transparence des déclarations, l'élargissement de l'assiette fiscale, la facilité de perception de l'impôt par l'administration fiscale et la promotion du civisme fiscal chez le contribuable.

L'État algérien a, au cours de ces dernières années, baissé les charges fiscales. Cette baisse a fait l'objet de plusieurs textes dans le cadre des lois de finances « De nouvelles baisses des impôts notamment pour l'Impôt sur le Bénéfice de Société (IBS) sont revendiquées par les opérateurs économiques. Certes, les baisses successives des impôts telle la réduction de la Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP) de 2,5 % à 2 %, l'annulation de la Valeur Forfaitaire (VF) et la réduction de l'Impôt sur le Bénéfice de la Société (IBS) de 30 %

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

² Baroin, M. F. (2010). Rapport sur l'évolution de l'économie nationale et sur les orientations des finances publiques, souligne qu'il arrive un moment où augmenter les impôts ne sert à rien en matière de recette. En effet, à partir d'un certain niveau de pression fiscale, le contribuable qui jusqu'alors ne cherchait pas à optimiser ou à frauder l'impôt, va juger qu'il ne paie plus le « juste impôt » et va de ce fait, tâcher d'optimiser sa masse imposable voire dans des cas plus extrêmes, frauder. Conférence : Fiscalité internationale et stratégie entrepreneuriale, Université Paris 2 – Panthéon-Assas, 19 juin 2013.

à 25 % pour le secteur de la production, des travaux publics et du tourisme, permettraient à l'entreprise de respirer un peu »¹.

Avec cette diminution de la pression fiscale en Algérie qui est devenue plus convenable pour le contribuable, les résultats ne sont guère cependant perceptibles sur le terrain. Malgré ces mesures, beaucoup d'entreprises continuent à fuir les impôts, alors qu'il avait attendu plus d'investissements et davantage d'emplois.

Lutte contre la fraude fiscale plus étendue :

Les manœuvres frauduleuses mettent en danger l'équilibre budgétaire de l'Etat et aussi la concurrence saine et loyale des opérateurs économiques, car elles faussent les règles du commerce et de l'économie du pays et font augmenter par conséquent l'incivisme fiscal.

L'administration fiscale algérienne lutte contre la fraude fiscale par l'institution d'un Fichier de Fraudeurs au niveau National (FNF), la mise en place de Numéro d'Immatriculation Fiscale (NIF) devenu le Numéro d'Identification Statistique (NIS), le numéro d'Identification National (NIN) pour localiser les contribuables, et la procédure de la *flagrance fiscale* qui permet aux agents du fisc de constater un flagrant délit de fraude qui peut menacer le recouvrement des créances de l'État et couvrir un tissu fiscal plus important.

Des poursuites pour fraude fiscale plus étendues et simplifiées

- Allongement de trois à six ans du délai de prescription en matière de fraude fiscale, et ne pas se contenter des deux ans seulement, car ça aura un effet dissuasif considérable et augmenterait à son tour le taux de couverture donc une plus grande probabilité de contrôle.
- Simplification des modalités de dépôt des plaintes des directions des Impôts de Wilaya et ne doivent pas forcément passer par la commission Régionale des Infractions de Fraude (CRIF) pour avoir son aval pour déposer plainte contre tout contribuable qui est jugé fraudeur afin de simplifier et accélérer la procédure de dépôt de plainte et dans le cas actuel dans l'existence de cette commission élargir ses membres à des membres d'autres ministères comme le ministère du Commerce, de l'Industrie et des Mines, de l'Agriculture... etc. et des membres de la fonction libérale des experts-comptables et commissaires aux comptes, et publicités de ses travaux et noms des fraudeurs comme sur le site de la DGI par exemple afin que nombre des ministères et tout citoyen reconnaissent les contribuables fraudeurs.

¹Brahim Bendjaber, président de la CACI, « Le problème, c'est l'informel ».

Lutte contre l'économie informelle :

Pour lutter contre l'économie informelle celle-ci doit inéluctablement intégrer l'économie formelle et décourager les opérateurs économiques à aller vers le marché parallèle avec des mesures de répression contre la concurrence déloyale, la non et la sous facturation et les différents types de manifestations du marché informel et réduire par voie de conséquence l'incivisme fiscal.

Faciliter la transition de l'informel vers le formel et remédier à ce phénomène nécessite des mesures pour consolider et instaurer des mécanismes juridiques, financiers, fiscaux et comptables qui vont assister et faciliter le déroulement de la transition.

- La mobilisation des moyens humains et matériels indispensable au suivi et à l'application de la transition vers l'économie formelle ;
- Un système d'information enrichi par des données qui concernent les différentes catégories d'opérateurs économiques du secteur informel ;
- Des campagnes de sensibilisation appuyées avec tous les moyens de communication, la presse, les médias et les différents opérateurs économiques... etc. ;
- Restructurer les marchands ambulants, travailleurs non déclarés, les transporteurs et l'habitat clandestin... etc. ;
- Les mesures d'ordre fiscal et financier pour encourager à combattre l'informel et à mettre les opérateurs économiques sur un pied d'égalité sur le plan concurrentiel ;
- Augmenter la coordination entre les différentes administrations de l'État pour que la stratégie d'insertion soit plus efficace.

Les pouvoirs publics du pays ont eu recours depuis plusieurs années à des mesures pour essayer de contenir l'économie informelle et combattre son expansion à travers :

- La campagne de recensement et de réimmatriculation des commerçants qui a comme principal objectif d'identifier sur le marché le nombre réel des opérateurs économiques par rapport au fichier national du Centre National du Registre de Commerce (CNRC) ;
- Les sanctions pécuniaires et pénales prévues par la loi qui peuvent être sous forme d'amende allant de 5000 DA à 20 000 DA et de mesures d'emprisonnement allant de 10 jours à 6 mois de prison ou l'interdiction d'exercer le commerce qui peut être prononcée par le juge¹ ;

¹L'article 26 de la loi 90-22 du 18 août 1990 relative au registre du commerce.

- La modification régulière des textes législatifs qui portent sur l'organisation et les conditions d'exercice des activités commerciales.

Malgré toutes les réformes et mesures prises par l'État ces dernières années, à savoir : la baisse considérable de la pression fiscale, les exonérations fiscales accordées aux jeunes à travers l'Agence Nationale de Soutien à l'Emploi de Jeunes (*ANSEJ*), aux investisseurs par l'Agence Nationale du Développement de l'Investissement (*ANDI*), la Caisse Nationale de Chômage (*CNAC*) ainsi que les facilitations d'octroi du registre du commerce. Tous ces efforts n'ont pas cependant aidé à ralentir de façon considérable le secteur informel.

Lutte contre l'évasion fiscale :

Lutté contre l'évasion fiscale revient à dire qu'il est anormal et préjudiciable de transférer de l'argent vers des zones géographiques d'une fiscalité réduite ou d'un régime fiscal privilégié et qu'il faut empêcher le contribuable de bénéficier des avantages fiscaux provenant des opérations dont le seul but ou la raison principale de ces opérations est d'obtenir de tels avantages.

Dans le cadre de sa lutte contre l'évasion fiscale « L'Algérie a pu récupérer près de 120 milliards de DA, C'est le résultat d'une série d'opérations de contrôle menées durant l'année 2009 et jusqu'au premier trimestre de 2010. Le département algérien des finances a mené presque 3000 inspections pour l'essentiel dans des entreprises »¹.

Aussi le ministère des Finances a « instauré dès l'année 2009 un service des investigations fiscales en Algérie composé de cinq directions régionales à Alger, Constantine, Oran, Ouargla et Béchar. Cette mesure vise à protéger l'économie algérienne de l'évasion et la fuite des obligations fiscales, ce nouvel organisme est également créé après les dispositions prises par le gouvernement pour empêcher le transfert d'argent vers l'étranger comme le font les sociétés étrangères activant en Algérie. La plus-value engendrée par la cession d'actions ou de parts sociales détenues par des personnes non résidentes sera par ailleurs assujettie à une imposition fiscale spéciale »².

Malgré les efforts consentis par l'administration fiscale pour lutter contre l'évasion fiscale, c'est toujours insuffisant et cela ne diminue pas l'incivisme fiscal d'une façon considérable, les chiffres sont susceptibles d'augmenter d'une année à une autre en raison de

¹ <http://maghrebinfo.actu-monde.com/archives/article9685.html> consulté le 25 décembre 2019

² <http://www.algerie-dz.com/article15465.html>, Synthèse de Samir, www.algerie-dz.com D'après Echorouk : consulté 27 mars 2019.

la hausse du volume des exportations et des importations et les tentatives d'évasion à tous les niveaux des opérateurs économiques.

Lutter contre la corruption :

L'État algérien a comme action prioritaire la lutte contre la corruption, il a adopté des mesures pour mettre fin à ce phénomène ou du moins réduire son importance, mais ce dispositif reste limité à cause de la situation complexe de ce fléau qui ne cesse de se répandre jour après jour.

Ces mesures se sont traduites par l'adhésion de l'Algérie à la Convention des Nations Unies contre la Corruption en 2004, en 2006 à la Convention Africaine de lutte contre la Corruption. La loi (Loi n° 06-01) sur la prévention et la lutte contre la corruption le 20 février 2006, exige une déclaration du patrimoine des titulaires des hautes fonctions de l'État depuis leur nomination jusqu'à la fin de leur fonction, des codes de déontologie qui balisent les fonctionnaires des administrations publiques... etc.

Même avec la disponibilité d'organes de contrôle comme l'inspection des services fiscaux au sein de la Direction Générale des Impôts (DGI), l'inspection qui contrôle les receveurs qui dépendent de la Direction Générale du Trésor (DGT), l'Inspection Générale des Finances (IGF), la Cour des comptes... etc., tous ces organes de contrôle vérifient les dépenses de l'État, l'application des procédures, mais ne luttent pas directement contre la corruption des agents de l'État, en plus de l'incompatibilité entre les moyens de contrôle mis en place par les autorités et la masse contrôlable.

La lutte des autorités publiques contre la corruption au sein des administrations et spécialement dans l'administration fiscale devrait diminuer l'incivisme fiscal auprès des contribuables, avec les moyens nécessaires pour réussir la mise en œuvre de dispositions de la loi. Pour lutter contre la corruption, il faut aussi mener une large campagne de sensibilisation sur les menaces économiques, financières et un contrôle strict de la véracité des déclarations avec à la clé des sanctions sévères contre les agents corrompus ou indéliçats.

Dans le cas où l'Etat réussirait à minimiser la corruption au sein de l'administration fiscale, le citoyen aura à nouveau confiance sur la transparence, la fiabilité, la justice et par cela propageait une morale fiscale auprès des contribuables et diminuer l'incivisme fiscal.

Des liens réels entre Blanchiment d'argent et fraude fiscale :

La relation entre blanchiment d'argent et fraude n'est évidemment pas démontrée, mais dans les cas généraux les revenus résultants d'activités illégales et occultes ne sont pas déclarés par les contribuables cependant ceux résultant de la fraude fiscale sont blanchis avant d'être injectés dans l'économie réglementée. Par conséquent combattre le blanchiment d'argent permettrait de réduire la fraude fiscale.

L'impôt un dispositif de la politique de l'État :

L'État développe et promût son économie à travers l'impôt¹ et soumise à travers même son existence au financement de ces décisions politiques de dépenses, contrairement à l'emprunt bancaire qui est ponctuel et conjoncturel et implique des charges supplémentaires à travers les intérêts qui peuvent se cumuler surtout que les dépenses de l'État ne sont pas à but lucratif, qui peuvent induire en difficulté la souveraineté de l'État, comme la dette publique souveraine en France est en augmentation continue à l'instar des pays de l'Europe qui connaisse des difficultés énormes au remboursement même des intérêts vu qu'ils ont servis à un financement de projet public².

L'impôt demeure seul moyen de financement, à travers les caractéristiques qu'inculque l'État par la loi de finances dessinées par les différentes politiques mises en place par le gouvernement pour promouvoir l'investissement, encourager les jeunes entrepreneurs « start-up », avantager fiscalement certains secteurs d'activité qui représente des difficultés financières, secteurs stratégiques ou pour le développement culturel de la société, association culture, artisanat.... etc.³. La politique fiscale représentée par la législation et la règlementation fiscale est donc partie intégrante de la politique économique des États, qui a comme objectif de garantir la perception suffisante des recettes budgétaires⁴.

Par conséquent, l'impôt est le résultat de l'application par l'État de sa politique publique, qui a comme essence et existence la réalisation de sa politique budgétaire à travers l'impôt fournit des ressources nécessaires aux organismes publics pour accomplir les missions

¹ L'État et le financement de l'économie : Cour des comptes, rapport public thématique 2012. France

² La dette publique, « au sens de Maastricht » estimée par l'Insee, s'élevait à 2 415 milliards d'euros à la fin de septembre 2019, soit 100,4 % du PIB¹, contre 55,8 % à la fin de 1995 et 66,8 % à la veille de la crise de 2008. Source : <https://www.insee.fr/fr/statistiques/4768639> consulté le 05 janvier 2021

³ L'impôt est aussi un *outil de développement économique* à travers les abattements, des taux réduits et exonération de certains impôts qui touchent certains secteurs d'activités ou certaines zones territoriales

⁴ I. Condor, Droit financier, éd. de la fondation roumaine pour demain, 2002, p. 130.

qui lui sont confiées par les citoyens¹, car une réglementation et législation fiscale sans application rigoureuse n'aurons pas comme fins les recettes fiscales espérées. Et il évolue à travers les orientations budgétaires assignées par les législateurs, pour lesquels il est considéré comme un levier qu'utilisent les États pour attendre les objectifs tracés², en termes de dépenses pour couvrir les services publics et la redistribution des recettes fiscales sur les différentes tranches sociales.

L'impôt un outil de développement économique et de gestion d'entreprises :

L'entreprise a comme essence la création de richesses, une valeur ajoutée pour les citoyens, ce fait implique des obligations fiscales selon le type de l'activité de l'entreprise (import-export — négoce, services, travaux publics), sa taille à travers sans chiffre d'affaires ou selon le régime fiscal... etc. Différents impôts et taxes avec des taux différents sont calculés sur des bases imposables différentes (sur le chiffre d'affaires comme la TAP et la TVA... ou sur les bénéficiaires comme l'IBS ou le revenu IRG). De cette disparité d'impôts, de régimes fiscaux appliqués et les différents taux effectifs de l'impôt (T.E.I)³, naissent des confusions sur le plan de la réglementation fiscale ou des vides juridiques qu'elle peut utiliser à son avantage afin de réduire sa charge fiscale et payer moins d'impôt.

La différence d'impôts qui va pouvoir éviter à payer l'entreprise servira davantage à prendre des décisions de gestion et établir ses choix sur le plan fiscal, structurel, financier et économique... etc., ces choix vont servir davantage à son développement et être plus concurrentiels sur le marché à travers l'augmentation de son actif par le réinvestissement, de sa valeur économique et financière et la distribution des dividendes à distribuer.

En définitive l'impôt représente un outil de gestion et un facteur de croissance économique important qui entre directement dans la survie et la pérennité de l'entreprise et son épanouissement. Le choix économique de l'entreprise et de son comportement fiscal dépendra de la catégorie, les taux d'imposition appliqués ou les régimes d'impositions fiscaux existants surtout que la pression fiscale différente d'un pays à un autre. Les États attirent les investisseurs étrangers à travers des conventions bilatérales ou multi latérales, ou des clauses fiscales spécifiques à certain pays ou entreprises, à travers des facilitations, un environnement

¹ Musgrave, R. A. (1959). *The Theory of Public Finance: A study in Public Economy*, McGraw-Hill. *New York USA*.

² Mathieu, J. *La politique fiscale*, éd. Economica, Paris, 1999, p. 1.

³ Le taux effectif d'impôts correspond pour une entreprise à la somme des différents l'impôt sur laquelle elle est assujettie, rapportée au revenu du capital. V. Fullerton, D. (1984). WHICH EFFECTIVE TAX RATE? *National Tax Journal*, 37(1), 23-41. Retrieved January 15, 2021, from <http://www.jstor.org/stable/41791931>

économique et fiscal favorable à l'investissement, même s'il est jugé par d'autres États comme déloyal.

Il faut souligner que les dirigeants, propriétaires, associés actionnaires des entreprises... etc., ces acteurs qui ont un intérêt dans la stratégie fiscale, voient leurs activités et le sort et la pérennité de leurs entreprises bouleversées par les réformes fiscales mises en place par leurs gouvernements.¹

Des principes solides sur lesquels doit reposer le contrôle :

La pédagogie de l'impôt :

La pédagogie de l'impôt est une action menée dans plusieurs pays plus précisément dans les pays développés, elle est faite auprès de l'école par des professeurs pour sensibiliser les enfants dès leur jeune âge pour leur inculquer l'idée de l'impôt. Aussi auprès des entreprises, particuliers et contribuables à travers des programmes de visite mener par l'administration fiscale.

Les États-Unis sont le pays où la pédagogie de l'impôt est la plus développée, il y a des conventions faites entre l'administration fiscale et le ministère de l'Éducation pour intégrer des programmes dans le système éducatif pour dispenser des cours aux élèves sur le principe et fondements du système fiscal, des conférences sont aussi présentées par des agents du fisc même dans les salons et congrès des enseignants universitaires. La pédagogie de l'impôt a comme principal objectif la présentation du système fiscal et de toutes obligations qu'ont les citoyens, et de démontrer la légitimité des contributions aux enfants et étudiants en dévoilant le rapport étroit entre l'impôt et le fonctionnement des services l'État. Cette action est très pratique et efficace pour lutter contre l'incivisme et la fraude fiscale dans la société et encourager les citoyens à avoir une moralité fiscale élevée qui induira forcément à plus de conformité fiscale².

Inciter à un consentement plus ample à l'impôt :

L'impôt est le lien direct entre le citoyen et la collectivité (État), changer les propos contre la vision des citoyens que l'impôt est une injustice infligée par l'État et contre la vie

¹ Bourget, R. La science juridique et le droit financier et fiscal : Étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXème et XXème siècle), Thèse, Université Panthéon-ASSAS (PARIS II), LGDJ, Nouvelle bibliothèque des thèses, vol. 112, 2012.

² DeBacker, J. M., Heim, B. T., & Tran, A. (2012). *Importing corruption culture from overseas: Evidence from corporate tax evasion in the United States* (No. w17770). National Bureau of Economic Research

sociale et économique... etc., « dans une démocratie, le lien entre le citoyen et la collectivité s'effectue par l'impôt »¹, et pour parvenir à changer cette image, il faut montrer ce que l'impôt (plus largement, les fameux « prélèvements obligatoires ») permet de financer (éducation, santé...)², contribue à l'accomplissement des services publics auxquels toute la population dans toutes ces tranches peut y accéder et gratuitement et en réduisant aussi les inégalités sociales³.

Répondre l'information sur les bienfaits, le rôle et la place de l'impôt, les méfaits de la fraude fiscale et ses conséquences sur le trésor public, les services publics, sociaux et économiques... etc. et le médiatiser de façon régulière et étendue, introduire cet enseignement et l'inculquer aux citoyens dès leurs jeunes âges dans les écoles contribuera avec efficacité et efficience avec le temps à favoriser le consentement fiscal dans la société, et augmenter le civisme fiscal impliquant par conséquent un respect volontaire des obligations fiscales⁴.

Quel avenir pour l'image de la fraude fiscale :

La fraude bénéficie en effet d'une image trop sympathique, car elle est notamment souvent associée à de la « débrouille » qu'un grand nombre comprend voir tente d'imiter dans le but d'améliorer sa situation financière. Ce risque est accru en période de crise.

La fraude fiscale est perçue comme un acte de berner l'État en évitant l'impôt avec intelligence ce qui lui donne une image positive au regard des citoyens incivique alors que c'est le contraire est que cet agissement est malveillant. Ce qui devrait obliger l'administration fiscale à afficher la liste des contribuables inscrits au Fichier National des Fraudeurs dans les locaux de l'administration, une liste qui reste actuellement inconnue de tous les citoyens, vu qu'elle reste seulement au niveau service de contrôle de l'administration fiscale ce qui laisse les fraudeurs dans l'anonymat et ne les décourage pas à frauder plus en délivrant par exemple de fausses factures... etc.

Cette action de la part de l'administration encouragerait les contribuables civiques de ne plus entretenir des relations et commercer avec les fraudeurs, ce qui va les isoler et porter un coup fatal à leurs situations financières et leurs notoriétés auprès du public, certains pays

¹ Citation empruntée à Jean-Luc Mathieu dans son ouvrage La politique fiscale, Paris, Economica, 1999.

² Pour plus de détails, voir notamment nos publications : la brochure Les chroniques fiscales n° 1 (consacrée aux prélèvements obligatoires et à la dette), janvier 2008 et le livre Quels impôts demain ?, éditions Syllepse, Février 2007.

³ Rapport du syndicat national : Solidaires Finances Publiques ; Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal ; janvier 2013

⁴ Idem

européens à titre de communication des bilans et résultat des entreprises performantes rendent publics les résultats de certains contrôles fiscaux démontrant par ce fait la fraude fiscale¹.

Ce point a été étayé par certains auteurs qui comme Corricelli et autres² qui ont démontré qu'une politique de contrôle suivi par l'administration fiscale dévoile la photo du fraudeur créé une situation de honte augmenteraient sa conformité fiscale et l'incite à faire des déclarations de revenus plus justes³. Ce comportement des services fiscaux à l'égard des contribuables fraudeurs a un cout non monétaire très lourd qui va toucher la réputation, prestige social, une place honorable dans la société⁴, et même pour les fraudeurs potentiels est la peur permanente d'être détecté et être mise à la lumière au grand public et visée des doigts, si ce cout psychologique diminue cela impliquerait une augmentation de la fraude⁵.

Une politique de signalement comme moyen de lutte contre la fraude fiscale :

Il existe un nombre de types de campagnes de communication dans les pays développés qui peuvent être utilisés dans les pays en développement afin de combattre la fraude fiscale visant à un rappel aux contribuables à se conformer à la loi fiscale, les répercussions de la fraude, et à propager le sentiment de honte et de l'incivisme et la citoyenneté chez les fraudeurs. Les politiques de communication doivent agir principalement sur les groupes socio-économiques fraudeurs et les fraudeurs potentiels et même les contribuables non-fraudeurs, ces politiques visent :

- à informer sur la politique fiscale en vigueur notamment sur les instruments dont dispose l'administration fiscale.
- à sensibiliser les individus sur les conséquences qu'ils pourraient subir en cas de fraude qui serait détectée.
- à sensibiliser la population sur les conséquences pour l'ensemble de la société de la fraude fiscale.

¹ Idem,

² Coricelli, G., Joffily, M., Montmarquette, C., & Villeval, M. C. (2010). Cheating, emotions, and rationality: an experiment on tax evasion. *Experimental Economics*, 13 (2), 226-247.

³ Cette pratique est établie par plusieurs pays développés pour lutter contre la fraude et augmenter la conformité fiscale, exemple : le Canada et l'Irlande affichent les noms des citoyens fraudeurs reconnus coupables de fraudes fiscales

⁴ Baldry, J. C. (1986). Tax evasion is not a gamble: A report on two experiments. *Economics Letters*, 22(4), 333-335. Voir aussi Gordon, J. P. (1989). Individual morality and reputation costs as deterrents to tax evasion. *European economic review*, 33(4), 797-805

⁵ Gordon, J. P. (1989). Individual morality and reputation costs as deterrents to tax evasion.

- Les politiques qui reposent sur les interactions sociales (conformité sociale, la pression des pairs, etc.) et leur impact émotionnel¹.

Un nombre de programmes de signalement ont été appliqués pour réduire et atténuer l'ampleur de la fraude fiscale, en encourageant les contribuables à travers des sites internet de signaler les fraudeurs tous en gardant leurs informations personnelles dans l'anonymat : comme le programme de signalement italien anti-fraude appelé « evasori » qui a permis à fin juin 2010, le signalement de plus de 75 341 cas de fraudes représentant un montant total de 18 367 338 €. Un autre programme mis en place en Grèce utilisant les appels téléphoniques comme moyens de dénoncer les cas de fraude a permis en quatre années de l'année 2009 à 2012 de multiplier par cinq les montants des amendes fiscales². Un autre dispositif a été mis dans le cadre du programme de dénonciation au Québec invitant les citoyens à dénoncer tout soupçon de fraude qui aurait résulté d'un train de vie fortuné et un travail non conséquent, comme la possession des bateaux de plaisance, voiture de luxe... etc.³

Aussi dans leur rapport de projet de D. Masclet et autres⁴ ont étudié l'effet de types de politiques visant à réduire la fraude fiscale à savoir :

- Une politique visant à informer les contribuables sur le taux de déclaration des autres contribuables.
- Une politique visant à donner l'information quant à l'utilisation qui sera faite des taxes. L'information qui a été retenue ici est que les taxes seront utilisées afin d'acheter des crédits carbone.
- Une politique visant à donner la possibilité aux contribuables de signaler les contribuables fraudeurs dès lors qu'ils ont la possibilité de les observer.

Ils ont conclu dans leurs rapports de projet que : sans aucun doute la mise en place politique de signalement installé dans des pays européens a accentué la conformité des déclarations fiscales des contribuables, car le risque d'être dénoncé au service du fisc et la menace de subir par conséquent les sanctions fiscales et pénales augmenteront les chances pour les contribuables de déclarer leurs vrais revenus. Leurs résultats ont démontré qu'une

¹ Masclet, D., Montmarquette, C., & Viennot-Briot, N. (2013). *Comment réduire la fraude fiscale ? : une expérience sur le signalement*. CIRANO.

² Le montant des amendes est passé de 1,7 milliard d'euros en 2009 à 4,5 milliards en 2012

³ Ce chiffre inclut la fraude à la TVA, à l'impôt sur le revenu et le blanchiment d'argent.

⁴ Masclet, D., Noussair, C. N., & Villeval, M. C. (2013). Threat and punishment in public good experiments. *Economic Inquiry*, 51(2), 1421-1441.

hausse de l'ordre de 30 % des taxes perçues dans le traitement de signalement, alors que ce n'était pas le cas lorsque ces taxes seront affectées à l'environnement.

Le contrôle fiscal, contrepartie du système fiscal essentiellement déclaratif.

Le système fiscal algérien est essentiellement déclaratif, ce qui implique que les déclarations et paiements de l'impôt aient été effectués par le contribuable, ce qui implique par conséquent un droit de contrôle des éléments constituant le calcul de l'assiette de l'impôt par l'administration.

À trop offrir des garanties aux redevables de l'impôt, impliquant une augmentation de la marge de manœuvre de la fraude qui est inscrite dans le cadre des déclarations spontanées, ce qui remet en cause ce principe. Et aussi vu que le contrôle effectué ne s'applique pas sur la totalité des contribuables, mais seulement certains, le rendant arbitraire et discrétionnaire pour un nombre important de la population fiscale¹.

Agrandir et augmenter la recherche fiscale pour mieux détecter la fraude :

Pour pouvoir détecter certains schémas par lesquels la fraude peut transiter, et une recherche plus approfondie de l'information fiscale, la connaissance des canaux par lesquels circule l'argent (circuits économiques et financiers) est primordiale pour pouvoir suivre l'évolution et lutter efficacement contre la fraude. Cette recherche entre dans l'échange d'informations entre l'administration et organismes publics (banques, douanes, assurances... etc.) à travers des échanges d'informations fiables formels et même informels, mais qui entrent dans l'intérêt d'une lutte efficace de la fraude. Même l'échange d'informations qu'il soit interne entre services fiscaux doit gagner en efficacité à travers la transmission et l'exploitation rapides des recoupements et être plus flexible en matière de bureaucratie et de hiérarchie.

L'échange d'informations devient un impératif :

De nos jours, la fraude prend une ampleur internationale et une forme importante et différente qui la rend très complexe et difficile à maîtriser, qui induit la portée de l'échange d'informations entre administration d'un seul pays et administrations de différents pays, les biens, comptes bancaires et capitaux... etc. que détiennent les citoyens dans leurs pays et dans les pays étrangers. Les agents du fisc doivent subir une formation spécialisée pour pouvoir

¹ Rapport du syndicat national : Solidaires Finances Publiques ; Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal ; janvier 2013

détecter le circuit financier par lequel peut transiter la fraude à l'étranger, à travers les prix de transfert, opérations comptables et financières lors de contrôles de certaines sociétés importantes, groupes d'entreprises exerçant au niveau international, et les sociétés multinationales dans le cadre des Investissements Directes Etrangers.

La gestion de ce type de dossiers fiscaux permettrait de combler les insuffisances induites au suivi de cette catégorie d'entreprises et de régimes fiscaux pour révéler la fraude au niveau transfrontalier et exploiter l'information fiscale qui échappait auparavant au contrôle par des méthodes non contemporaines.

Développer une coopération plus large entre États et agir au niveau international :

Pour ce faire, il faut qu'il y ait une volonté politique réelle et pérenne qui doit accompagner les procédures fiscales et juridiques et inclure tous les maillons intervenants déjà existants (assistance fiscale internationale, échange d'informations... etc., mais qui resté peut utiliser¹ et leurs renforcements avec de nouvelles mesures qui pourront garantir une efficacité et efficience dans la capacité d'agir de l'administration fiscale au plan juridique et fonctionnel surtout par manque de moyens humains, qui doivent être garanties afin de traiter, analyser et suivre toutes les demandes de coopération.

Au-delà de la seule fiscalité, des enjeux économiques, financiers et juridiques imbriqués

Une transparence plus grande :

Les comptables doivent établir leurs obligations pour donner une image fidèle et transparente de la situation financière et comptable de l'entreprise, et les comptes comptables doivent refléter une réelle image, des opérations et des transactions effectuées, le nombre d'employés et les impôts payés.

L'administration fiscale rencontre des difficultés et tient tête à une armée de conseillers fiscaux, experts comptables et commissaires aux comptes qui disposent de connaissances approfondies des codes, du droit fiscal et de réglementation. Ils peuvent l'utiliser tant pour vérifier, valider les déclarations de leurs clients et les conseiller des

¹ À titre d'exemple le dépôt de plainte contre toute dissimulation du chiffre d'affaires d'un montant supérieur à 100 000 DA considéré comme fraude fiscale et se focaliser seulement sur les montants exorbitants de fraude par l'administration fiscale, seulement une seule demande de renseignements a été effectuée en 2013

meilleures façons et méthodes pour respecter ou dans des cas, contourner la loi fiscale et de soustraire au paiement de l'impôt¹.

L'État algérien pourrait introduire dans son droit fiscal ou droit commun des articles de loi pour incriminer et juger responsable les professionnels d'impôts, pour négligence et de complicité pour fraude fiscale dans les déclarations qu'ils ont validées à leurs clients, et qui n'étaient pas conformes à loi fiscale pour se soustraire à l'impôt. Une telle responsabilité pourrait démotiver le client et son comptable de se soustraire à l'impôt, car l'impact financier et la réputation du cabinet de comptabilité seront très flagrants, ce qui contribuera à minimiser la fraude fiscale. Si ces professionnels de la comptabilité faisaient un travail conforme à la réglementation comptable algérienne il n'y aurait pas de tels redressements fiscaux qui sont d'une importance très significative² afin de réduire et limiter l'ampleur de la fraude et augmenter le manque à gagner du budget de l'État.

Mesures d'ordre juridique.

La prorogation de deux ans du délai de prescription dans le cas de fraude fiscale effective reste insuffisante du fait de la procédure longue de la transition par la Commission Régionale des Infractions de Fraude [CRIF] pour un dépôt de plainte. C'est des cas très isolés qui l'impliquent surtout pour le recouvrement des sommes importantes non encore acquitté par les contribuables, mais dans le cas des cotes issues de vérification pour la période de la vérification, la prorogation se fait rare du fait de la procédure de notification et l'établissement final sur le rôle et la clôture de la vérification. Le prolongement initial du délai de prescription aurait un effet dissuasif dévastateur sur les contribuables des répercussions et augmenterait par conséquent le taux de couverture sachant qu'il y aurait plus de chance d'être vérifié et que les redressements seront d'une grande importance qui pourra induire les sociétés à des complications financières et pécuniaires très nuisibles.

Mesures d'ordre organisationnel.

Assurer une présence harmonieuse sur le territoire, Services Régionale de Recherches et Vérifications [SRRV] se trouve sur plusieurs régions, Sous-direction du contrôle fiscal au niveau de neuves Directions Régionales, couvrant tout le territoire national et cinquante et une

¹ Hite, P.A. and McGill, G.A., 1992. An examination of taxpayer preference for aggressive tax advice. *National Tax Journal*, pp.389-403.

² Benson, S.S., 2014. Aiding and Abetting Fraud by Filing False Tax Returns. *The CPA Journal*, 84(4), P.50.

Direction des Impôts de Wilaya [DIW] avec un nombre conséquent de Centres Des Impôts [CDI], les antennes Régionales de la DGE ne sont pas encore achevées.

Plus de présence de l'administration fiscale serait par un maintien des agents vérificateurs couvrant plus de territoire et à tous les niveaux du contrôle fiscal, recherches de l'information fiscale avec des visites plus fréquentes au niveau des entreprises, programmation des affaires, de contrôle sur pièces et contrôle fiscal externe reste plus que nécessaire¹.

Selon le chiffre d'affaires des entreprises, type d'activité et en fonction du tissu fiscal, les structures de contrôle diffèrent et ne sont pas similaires, les vérificateurs appliquent des méthodes de travail plus adaptées et particulières. Une moindre possibilité de subir un contrôle impliqué par une présence amoindrie de l'administration fiscale qui aurait comme conséquence plus de fraudes, surtout pour les secteurs d'activité encouragée par l'État [Secteur agricole, santé... etc.] qui leur garantit moins de chance d'être vérifié.

Améliorer le pilotage

En plus de la présence des agents de l'administration fiscale, il est également important de maintenir une certaine qualité en termes d'intervention, de contrôle, et de valorisation des travaux de vérification, et cela à travers l'épuisement total de toutes les voies de la recherche de l'information fiscale, jusqu'à l'échange d'informations en matière d'assistance fiscale. Afin de garantir un contrôle de qualité, une imposition fondée et motivée à travers l'arsenal juridique et codifié, pour éviter toute possibilité de dégrèvement et que le contribuable passe à la phase du contentieux fiscal et du tribunal administratif.

Le recouvrement des impositions impliquées par les redressements dus à un contrôle fiscal peut représenter des difficultés pour certains contribuables, cet aspect ne doit pas être pris comme facteur pour la déprogrammation de certain dossier à forte présomption de fraude, cela encouragerait d'autres fraudeurs à agir de même et augmenterait par conséquent la zone et le tissu des fraudeurs.

¹ L'effet de dissuasion a été prouvé aussi par des travaux réalisés dans le secteur des hôtels, cafés et restaurants en France ont démontré que la seule visite d'un agent de contrôle de l'État conduit les contribuables augmentés de 05 % les salaires déclarés de leurs employés.

La nécessaire réforme du système actuel de programmation pour une meilleure efficacité du contrôle :

Il y a lieu de noter qu'en matière de lutte contre les pratiques frauduleuses, il n'existe aucune méthode scientifique avérée permettant de mesurer avec certitude ou une approximation élevée, voire même sans équivoque possible, l'impact des politiques mises en place par les administrations fiscales pour surveiller et analyser le comportement des contribuables. Ces derniers ayant un niveau très différent de civisme fiscal et des conceptions souvent subjectives quant au respect de leurs obligations fiscales seront difficilement « échantillonnable » du fait donc de cette multitude de facteurs non maîtrisables.

C'est ainsi que, pour pouvoir apprécier raisonnablement la portée d'une stratégie donnée de lutte contre la fraude fiscale par rapport à ses conséquences sur le comportement des contribuables, les analyses pour qu'elles aient suffisamment de pertinence et d'utilité, ont intérêt à établir un lien entre les différents indicateurs d'observation fiscale. C'est pour cela que l'administration fiscale algérienne a procédé par touches successives, à travers des mesures législatives de Loi de Finances et des mesures réglementaires, à l'élaboration de correctifs dont l'objectif est d'atténuer un tant soit peu les insuffisances et lacunes observées, notamment par les services opérationnels, dans le cadre des actions de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Il a été mis en place :

- D'une part, les mesures liées directement ou indirectement au contrôle fiscal ;
- D'autre part, des mesures en marge du contrôle¹.

¹ *Rapport de mission, UAP MARA*

En guise de Conclusion :

En dépit du travail de sensibilisation mené par les pouvoirs publics en direction des citoyens sur l'importance de l'impôt et pour amener au respect de la loi fiscale, ce qui suppose un niveau élevé de civisme fiscal et un accomplissement volontaire de la loi fiscale. Beaucoup d'États et surtout, ceux des pays développés, ont compris qu'un contribuable qui accepte l'impôt¹ et le paie volontairement assure plus de rendement pour l'État que les activités répressives qui sont coûteuses.

Le prélèvement fiscal est le moyen de base pour que l'État réalise ses différents projets², le contribuable doit adhérer au prélèvement fiscal, des mesures doivent être prises en conséquence pour créer un climat fiscal favorable. Ces mesures doivent avoir comme objectif de créer un État qui garantit les droits, l'équité, la justice, une redistribution des charges fiscales et pédagogiques, mais aussi répressives contre tout acte qui porte préjudice aux finances publiques de l'État, par la fraude fiscale et autre comportement même celui des agents du fisc.

Malgré tous les efforts consentis par les États pour aboutir à un niveau élevé de civisme fiscal et un plus grand respect de la loi fiscale, ce qui est répandu dans les pays développés. Les pays en développement déplorent toujours son ampleur, ses manifestations diverses et énormes dans la société comme la fraude fiscale, l'évasion fiscale, l'économie non observée, et le blanchiment d'argent... etc.

La modernisation de l'administration fiscale doit être réalisée pour une bonne prise en charge des contribuables qui représentent désormais des clients. Ces derniers doivent être bien informés grâce à une politique de communication efficace de l'administration fiscale destinée à leur intention pour qu'ils soient mieux sensibilisés au paiement de l'impôt.

¹ Pourcentage (%) du revenu est payé à l'État sous forme d'impôts (Autriche 43 %, Suède 42,7 % et Norvège 39.1 %) www.ouest-france.fr

²Leroy, M., (2009). La sociologie fiscale.. Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes. *Sociologos. Revue de l'association française de sociologie*, (4). Op. cit. P.05

Leroy, M., (2010). *L'impôt, l'État et la société: la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*.

L'objectif recherché à travers l'opération de contrôle fiscal est donc la contribution aux entrées budgétaires du manque à gagné du fait d'erreurs, d'omissions ou de fraudes diverses de la part de certains contribuables ; le contrôle fiscal assure notamment l'égalité des citoyens devant l'impôt¹ puisqu'il contribue à une juste répartition de l'impôt comme voulu par la loi. *Un contrôle rigoureux et efficace qui permet de dissuader chaque tentative de fraude par la bonne application de la législation fiscale en vigueur.*

Par ailleurs, des mesures aussi nécessaires au contrôle fiscal s'inscrivant dans le cadre d'une stratégie de l'administration fiscale, en vue de lutter contre la fraude ont été promulguées, et ce, au cours de ces dernières lois de finances : l'introduction de la procédure de flagrance fiscale, la mise en œuvre d'une procédure de contrôle ponctuel, une programmation spécifique, recensement, diverses garanties offertes aux contribuables... etc. Un ensemble de sanctions fiscales et pénales et de plusieurs moyens destinés à corriger les infractions aux dispositions de la législation fiscale et d'assurer le recouvrement des droits non acquittés.

Cette stratégie a eu un impact positif sur les montants des redressements et ainsi sur les recettes fiscales de l'État qui représentent des recettes stables. L'administration fiscale Algérienne ne dispose pas d'assez de vérificateurs pour couvrir un tissu fiscal plus important, car son taux de couverture des dossiers soumis au contrôle externe est d'environ 0,335 %², et un taux de couverture du contrôle interne (CSP) de plus de 10 %, un taux dans notre société et d'après cette analyse, où il faut vérifier le plus de contribuables pour plus de redressements et

¹ Spire, A., (2009). L'inégalité devant l'impôt. *Revue d'histoire moderne contemporaine*, (2), pp.164-187. Op. cit. P.07

² Population fiscale soumise au régime du réel 2 899/213 000 = 0,0136 : 01,36 % pour l'année 2010 https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2018/09/14/dix-ans-de-baisse-des-contrôles-fiscaux-en-chiffres_5355169_4355770.html le taux de couverture en France en 2010 ratio de vérification des particuliers est de 1,90 % et des entreprises 4.73 % soit un taux de qui reste largement supérieur à celui de l'Algérie Rapport du Syndicat Nationale « Solidaires Finances Publiques » : Quand la baisse des moyens du contrôle fiscal entraîne une baisse de sa présence... Chute inquiétante de la couverture du tissu économique et fiscal En moyenne, en matière d'IS, le taux de couverture du CFE (le ratio entre le nombre de vérifications et le nombre d'entreprises soumises à l'IS) est passé de 3,17 % en 2008 à 2 % en 2016 et de 7,16 % en 2008 à 3,37 % en 2016 en matière de CSP. En moyenne, en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), le taux de couverture du CFE (le ratio entre le nombre de vérifications et le nombre d'entreprises soumises à la TVA) est passé de 1,18 % en 2008 à 0,77 % en 2016 et en matière de CSP, il passait de 2,01 % en 2008 à 0,91 % en 2016.

Chiffres année 2008 :

France : CFE = 1 187 +3,17= 4 357 % par rapport à 01,36 % Algérie

France : CSP IS : 7,16, CSP TVA : 2,01, CSP IR : 2,24 = 11,41 % contre 10 % Algérie

Nombre d'agent de contrôle en France est de 12 000 équivalents temps plein de la DGFIP sont dédiés au contrôle fiscal, dont 4 500 vérificateurs en charge du contrôle fiscal externe en France. <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/archive/2017/10/06/contrôle-fiscal-le-rapport-au-parlement-25621.html>

ainsi plus de recettes fiscales. Ce manque de moyens humains dont l'administration fiscale ne dispose pas implique une part de fraude non maîtrisée et non sanctionnée et des recettes publiques perdues et non recouvertes par l'État.

Et aussi à travers l'augmentation du taux de couverture pour couvrir le plus possible du tissu fiscal, qu'il soit proportionnel par rapport du chiffre d'affaires surtout pour la DGE à travers le renforcement des moyens humains (nombre de vérificateurs), leurs spécialisations par types d'activités¹, une programmation ciblée, en assurant plus de présence de l'administration fiscale et une augmentation de la durée de la prescription..., etc. Un contrôle plus intensif, plus répressif et plus dissuasif à travers l'application rigoureuse de l'ensemble des sanctions fiscales, pénales, des moyens destinés à corriger les infractions aux dispositions de la législation fiscale, et assurer le recouvrement des droits non acquittés pour une meilleure efficacité et rapidité du contrôle.

Même à travers ces mesures, atteindre un niveau nul de fraude fiscale et une réconciliation absolue entre l'impôt et le citoyen n'est pas chose facile à court terme.² Un travail de sensibilisation doit être mené de manière permanente et sans relâche pour atteindre l'objectif qui est de réduire les comportements hostiles en matière fiscale³.

À travers l'orientation stratégique du contrôle de l'administration fiscale, l'ampleur de la fraude fiscale maîtrisée à hauteur d'une moyenne d'environ de plus de 05 % chaque année par rapport aux recettes fiscales ordinaires pour la série étudiée, ce qui représente une part importante. Ces résultats confirment la première hypothèse qui est que la nouvelle stratégie a eu un impact positif sur la répression de la fraude fiscale, et infirme par conséquent la deuxième hypothèse.

Cette part de la fraude maîtrisée avec le contrôle fiscal est prévue en hausse avec l'augmentation du taux de couvertures et le nombre de vérificateurs, ce qui démontre que malgré cette hausse des recettes fiscales ordinaires, la DGI avec son orientation stratégique du contrôle fiscal pour laquelle elle a opté suit la cadence de l'évolution de l'économie algérienne, démontre une efficacité et une efficacité à maîtriser une part de la fraude fiscale.

¹ Bâtiments et Travaux Public, Industries, hydrocarbures... etc.

² Barilari, A., (2007). Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie. *Regards croisés sur l'économie*, (1), pp.27-34.

³ Delalande, N., (2012). L'économie politique des réformes fiscales. *Revue de l'OFCE*, (3), pp.35-59.

Notre modeste contribution portait sur la possibilité d'évaluer l'ampleur de la fraude fiscale maîtrisée à travers les différents types de contrôle de l'administration fiscale en se basant sur les sources d'information de redressements fiscaux effectués par l'administration fiscale, nous avons essayé de démontrer que nous disposons d'évaluations raisonnables de ce phénomène et sa contribution dans les recettes fiscales ordinaires.

Cette étude propose des informations sur le phénomène de la fraude fiscale, mais qui reste finalement partielle. Elle jette néanmoins un peu de lumière sur cette zone d'ombre de l'économie d'État algérien.

Nous considérons comme limite de notre travail le fait que cette étude a pu seulement porter sur la fraude fiscale des entreprises, et n'a pu maîtriser la fraude sociale, l'évasion fiscale, secteur non organisé, blanchiment d'argent... etc. Ce qui implique que la fraude qui échappe à l'État en Algérie est bien plus grande et d'une ampleur plus importante. Les pouvoirs publics doivent renforcer leur stratégie de lutte par la détermination et la catégorisation des risques d'échapper à l'impôt en accentuant et en développant une stratégie de communication permanente et continue, par l'utilisation des différents réseaux de communication et par une simplification, une harmonisation et une uniformisation de la législation fiscale pour qu'elle soit plus assimilable par les entreprises, par les professionnels et par le personnel de l'administration fiscale. Ceci permettra de renforcer le civisme fiscal et d'atteindre une meilleure relation entre l'administration fiscale et son utilisateur.

BIBLIOGRAPHIE

1- Références bibliographiques :

- Abramovsky, L., Klemm, A., & Phillips, D. (2014). Corporate tax in developing countries: Current trends and design issues. *Fiscal Studies*, 35(4), 559-588.
- Ajaz, T., & Ahmad, E. (2010). The effect of corruption and governance on tax revenues. *The Pakistan Development Review*, 405-417.
- Allingham, M.G. and Sandmo, A., 1972. Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of public economics*, 1 (3-4), pp.323-338.
- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, 107-114.
- Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of economic psychology*, 27(2), 224-246.
- Alm, J. (1991). A perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting. *The Accounting Review*, 66(3), 577-593.
- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of economic literature*, 36(2), 818-860.
- Artus, P., Bozio, A., & García-Peñalosa, C. (2013). Fiscalité des revenus du capital. *Notes du conseil danalyse economique*, (9), 1-12.
- Attila, G., Chambas, G., & Combes, J. L. (2009). Corruption et mobilisation des recettes publiques: une analyse économétrique. *Recherches Economiques De Louvain/Louvain Economic Review*, 75(2), 229-268.
- Badertscher, B. A., Katz, S. P., & Rego, S. O. (2013). The separation of ownership and control and corporate tax avoidance. *Journal of accounting and economics*, 56(2-3), 228-250.
- Beltrame, P. (2001). Bruno Tilly, La compétence des agents du fisc. L'Harmattan, coll.«Finances publiques», Paris, 1999, 418 p. *Sociologie du travail*, 43(3), 435-436.
- Bird, R. M., & de Jantscher, M. C. (Eds.). (1992). *Improving tax administration in developing countries* (Vol. 19). Washington DC: International Monetary Fund.
- Bird, R. M. (2008). Tax challenges facing developing countries. *Institute for International Business Working Paper*, (9).
- Bird, R. (2010). Smart tax administration
- Birskyte, L. (2013). Effects of tax auditing: does the deterrent deter?. *Research Journal of Economics, Business and ICT*, 8(2).
- BLAHA, B. (2016). *Le contrôle fiscal de la fraude et son apport au financement des recettes publiques de l'Etat* (Doctoral dissertation).
- Brennan, G., & Buchanan, J. M. (1980). *The power to tax: Analytic foundations of a fiscal constitution*. Cambridge University Press.
- Burger, J. (2011). *Les délits pénaux fiscaux: une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux* (Doctoral dissertation, Université Nancy 2).
- Baldry, J. C. (1986). Tax evasion is not a gamble: A report on two experiments. *Economics Letters*, 22(4), 333-335.

- Barilari, A., 2007. Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie. *Regards croisés sur l'économie*, (1), pp.27-34.
- Barilari, A. (2018). La fraude fiscale: les mots et les chiffres. *Gestion Finances Publiques*, (3), 50-57.
- Bazart, C. and BAZART, C., 2001. La complexité du processus institutionnel de décision fiscale: causes et conséquences. *Cahier N, 1*, p.23.
- Bazart, C. (2000). *La fraude fiscale: modélisation du face à face Etat-Contribuables* (Doctoral dissertation, Université de Montpellier).
- Bazart, C. (2002). Les comportements de fraude fiscale. Le face à face contribuables—administration fiscale. *Revue française d'économie*, 16(4), 171-212.
- Bazin, G. (2014). Les administrations fiscales: une efficacité en question. *Pouvoirs*, (4), 71-85.
- BELTRAME, P., & MEHL, L. (1984). Science et techniques fiscales, *Thémis*, coll. *Thémis*, PUF, 278. p 62 p65- 68. Page 18
- Benson, S.S., 2014. Aiding and Abetting Fraud by Filing False Tax Returns. *The CPA Journal*, 84(4), p.50.
- Bertrand Lemernicier citée dans KHARROUBI, K. (2012). *Le Contrôle Fiscal comme un Outil de Lutte contre la fraude* (Doctoral dissertation, Université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed).
- Blumenthal, M., Christian, C., Slemrod, J., & Smith, M. G. (2001). Do normative appeals affect tax compliance? Evidence from a controlled experiment in Minnesota. *National Tax Journal*, 125-138.
- Bouvier, M. (2002). Mutations des finances publiques et crise du pouvoir politique?. *Revue française de finances publiques*, (79), 241-258.
- Bouvier, M., Esclassan, M. C., & Lassale, J. P. (2013). *Finances publiques*. LGDJ. 12^e ed. Paris: LGDJ. ;
- Bouvier, M. (2014). Un système fiscal français en mutation. *Après-demain*, (1), 3-5.
- Brac de la Perrière S. (2004) « Le contrôle fiscal dans l'Union européenne », étude de l'OEFE (Observatoire Européen de la Fiscalité des Entreprises), DGAEI - Département fiscal, 21 pages. Cité dans Diallo, H., Karakaya, G., Meulders, D. and Plasman, R., 2010. *Estimation de la fraude fiscale en Belgique*. DULBEA Research Report, 10.
- Brown, C. V., Levin, E. J., Rosa, P. J., & Ulph, D. T. (1984). Tax evasion and avoidance on earned income: some survey evidence. *Fiscal Studies*, 5(3), 1-22.
- Bruylant, E. (1978). La Mystification Des Problemes Economiques Et Fiscaux. *Journal of Economic Issues*, 14(1), 105-108.
- Button, M., & Gee, J. (2013). *Countering fraud for competitive advantage*. Chichester: Wiley.
- Callahan, D. (2011). Tax evasion: The real costs. *Taxes Matter* (April). <https://www.ourfiscalsecurity.org/tax-evasion-real-costs/>
- Caussade, T. (2017). *La stratégie fiscale de l'entreprise: entre optimisation et fraude* (Doctoral dissertation, Toulouse 1).

- Cebula, R. J. (1997). An empirical analysis of the impact of government tax and auditing policies on the size of the underground economy: the case of the United States, 1973–94. *American Journal of Economics and Sociology*, 56(2), 173-185.
- Ceci, E. (2010). L'évolution dans la lutte contre les mécanismes dits de carrousels TVA. *Revue générale de fiscalité: information à l'usage des conseillers fiscaux, gestionnaires administratifs et financiers*, 9(9), 16.
- Chambas, G. (2005). Afrique au sud du sahara. *Afrique contemporaine*, (1), 133-163.
- Chevret, C. (2006). *Citoyenneté, civisme, civilité: pour une approche grammairienne des justifications autour de la construction du droit relatif à l'internet en France* (Doctoral dissertation, Lyon 3).
- Ciupitu, S. A. (2016). Organization and modernization of management within the national fiscal administration agency in view of preventing and fighting tax evasion. *Academic Journal of Economic Studies*, 2(2), 59-75.
- Clotfelter, C. T. (1983). Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. *The review of economics and statistics*, 363-373.
- Compin, F. (2014). La fraude fiscale: un crime Financier?. *La Pensee*, (1), 71-81.
- Compin, F. (2015). Tax fraud: a socially acceptable financial crime in France?. *Journal of Financial Crime*.
- Coricelli, G., Joffily, M., Montmarquette, C., & Villeval, M. C. (2010). Cheating, emotions, and rationality: an experiment on tax evasion. *Experimental Economics*, 13(2), 226-247.
- Côté, Y. A. (1967). La fraude fiscale. *L'Actualité économique*, 43(1), 87-105.
- Courson, C.D. and Léonard, G., 1996. Les fraudes et les pratiques abusives. *Rapport au premier ministre, Paris, La documentation française, coll.« Rapports officiels*.
- Cowell, F. A., & Gordon, J. P. (1988). Unwillingness to pay: Tax evasion and public good provision. *Journal of Public Economics*, 36(3), 305-321.
- Customs, H. M. S. (2004). Excise (2004). *Measuring and Tackling Indirect Tax Losses–2004*.
- De Crouy Chanel (E.), Philosophie de l'impôt, penser le droit, 2006,
- DeBacker, J. M., Heim, B. T., & Tran, A. (2012). *Importing corruption culture from overseas: Evidence from corporate tax evasion in the United States* (No. w17770). National Bureau of Economic Research.
- Delalande, N. (2011). *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*. Média Diffusion.
- Delalande, N., 2012. L'économie politique des réformes fiscales. *Revue de l'OFCE*, (3), pp.35-59.
- Delalande, N. (2014). Le retour des révoltes fiscales?. *Pouvoirs*, (4), 15-25.
- Delrue, G. (2009). *Tax Fraud in Belgium: A Survey of Penal Tax Fraud Investigations*. Maklu.
- De Blic, D., & Lazarus, J. (2007). *Sociologie de l'argent* (No. 473, p. 121). Éditions La Découverte.
- De Simone, L., Ege, M. S., & Stomberg, B. (2015). Internal control quality: The role of auditor-provided tax services. *The Accounting Review*, 90(4), 1469-1496.

- Detraz, S. (2016). Infractions fiscales et douanières. *Revue de science criminelle et de droit penal compare*, (3), 523-533.
- Devos, K. (2013). The role of sanctions and other factors in tackling international tax fraud. *Common Law World Review*, 42(1), 1-22.
- DeZoort, F. T., Harrison, P. D., & Schnee, E. J. (2012). Tax professionals' responsibility for fraud detection: the effects of engagement type and audit status. *Accounting Horizons*, 26(2), 289-306.
- Diallo, H., Karakaya, G., Meulders, D., & Plasman, R. (2010). Estimation de la fraude fiscale en Belgique. *Etude Réalisée à la Demande de la FGTB*, 10, 17.
- Dwenger, N., Kleven, H., Rasul, I., & Rincke, J. (2016). Extrinsic and intrinsic motivations for tax compliance: Evidence from a field experiment in Germany. *American Economic Journal: Economic Policy*, 8(3), 203-32.
http://personal.lse.ac.uk/kleven/Downloads/MyPapers/WorkingPapers/dwenger-kleven-rasul-rincke_may2014.pdf.
- Ebrill, L. P., Keen, M., Bodin, J. P., & Summers, V. P. (2001). *The modern VAT*. International Monetary Fund.
- Erard, B., 1993. Taxation with representation: An analysis of the role of tax practitioners in tax compliance. *Journal of Public Economics*, 52(2), pp.163-197.
- Esmel-Beraudy, P. (2000). *De la spécificité de l'abus de droit en matière fiscale* (Doctoral dissertation, Nice).
- Fares, W. (2014). Le Réglementation de la Fraude Fiscale. *Majallat al-Fiqh wa-al-Qānūn*, 170(1404), 1-18.
- Feige, E. L., & Cebula, R. (2011). America's unreported economy: measuring the size, growth and determinants of income tax evasion in the US.
- Friedland, N., Maital, S., & Rutenberg, A. (1978). A simulation study of income tax evasion. *Journal of public economics*, 10(1), 107-116.
- Feldman, N. E., & Slemrod, J. (2007). Estimating tax noncompliance with evidence from unaudited tax returns. *The Economic Journal*, 117(518), 327-352.
- Fellner, G., Sausgruber, R., & Traxler, C. (2013). Testing enforcement strategies in the field: Threat, moral appeal and social information. *Journal of the European Economic Association*, 11(3), 634-660.
- Fisman, R., & Miguel, E. (2007). Corruption, norms, and legal enforcement: Evidence from diplomatic parking tickets. *Journal of Political economy*, 115(6), 1020-1048.
- Fjeldstad, O. H., & Tungodden, B. (2003). Fiscal corruption: A vice or a virtue?. *World Development*, 31(8), 1459-1467.
- Fortin, B., Joubert, N., & Lacroix, G. (2004). Offre de travail au noir en présence de la fiscalité et des contrôles fiscaux. *Economie prevision*, (3), 145-163. Cité dans l'étude de Cornu-Pauchet, M. (2003). L'évaluation de l'économie souterraine: un recensement des études. *Across Stat-Etudes*, 8.
- Fortin, B., Lacroix, G., & Pinard, D. (2009). Évaluation de l'économie souterraine au Québec. *Revue économique*, 60(5), 1257-1274.
- Fortin, C. (2007). Some (not all) nonsententials are only a phase. *Lingua*, 117(1), 67-94.

- Fossat, P., & Bua, M. (2013). Tax administration reform in the Francophone countries of Sub-Saharan Africa.
- Fouquet, O. (2006). L'administration fiscale at-elle les moyens juridiques de lutter contre la fraude «carrousel» à la TVA intracommunautaire?. *La Revue administrative*, 59(349), 44-47.
- Fullerton, D. (1984). Which effective tax rate?. *National Tax Journal*, 23-41.
- Gallyamova, T. R. (2015). Improving the efficiency of tax control as a factor of financial security of the republic of Bashkortostan. In *Wirtschaftswissenschaften, management, recht: probleme der wissenschaft und praxis* (pp. 200-203).
- Gashenko, I., Orobinskaya, I., Orobinskiy, A., Shiryayeva, N., & Zima, Y. (2017). Ways of corporate tax optimisation for cluster entities. *International Journal of Trade and Global Markets*, 10(2-3), 151-159.
- Gastellu, J. M., Moisseron, J. Y., & Pourcet, G. (1999). *Fiscalité, développement et mondialisation*.
- Geffroy, J. B. (1993). *Grands problèmes fiscaux contemporains*. Presses universitaires de France, fisc Paris ; p70 - 71.
- Ghura, M. D. (1998). *Tax revenue in Sub-Saharan Africa: Effects of economic policies and corruption*. International Monetary Fund.
- Gillis, M. (1989). *Tax reform in developing countries* (Vol. 1). Duke University Press.
- Gnädinger, F. (2017). Les prestations appréciables en argent et les conséquences en matière de droit pénal (en particulier sous l'angle des impôts directs et de l'impôt anticipé).
- Godin, M., & Hindriks, J. (2015). A Review of critical issues on tax design and tax administration in a global economy and developing countries. *BeFinD Working Papers*, (0107).
- González, P. C., & Velásquez, J. D. (2013). Characterization and detection of taxpayers with false invoices using data mining techniques. *Expert Systems with Applications*, 40(5), 1427-1436.
- Gordon, J. P. (1989). Individual morality and reputation costs as deterrents to tax evasion. *European economic review*, 33(4), 797-805.
- Gountiéni Damien Lankoandé, D. (2013). IDH et Performance Comparative de l'Economie Burkinabe dans la CEDEAO: Reflexions Theoretique et Implications Empiriques/The HDI and the Comparative Performance of the Economy in Burkina Faso in the ECOWAS: Theoretical Reflections and Empirical Implica.
- Groves, H. M. (1958). Empirical studies of income-tax compliance. *National Tax Journal*, 11(4), 291-301.
- Gubar, E., Kumacheva, S., Zhitkova, E., & Porokhnyavaya, O. (2015, October). Propagation of information over the network of taxpayers in the model of tax auditing. In *2015 International Conference "Stability and Control Processes" in Memory of VI Zubov (SCP)* (pp. 244-247). IEEE.
- Haig, R. (1935), 'The cost to business concerns of compliance with tax law', *Management Review*, vol. 24, pp. 323-33.
- Halla, M. (2012). Tax morale and compliance behavior: First evidence on a causal link. *The BE Journal of Economic Analysis & Policy*, 12(1).

- Hammouda, N. E. (2006). *Secteur et emploi informels en Algérie: définitions, mesures et méthodes d'estimation [Informal sector and employment in Algeria: definition, measure and estimation methods]* (No. 58733). University Library of Munich, Germany.
- Hanlon, M., Mills, L. F., & Slemrod, J. B. (2005). An empirical examination of corporate tax noncompliance. *Ross School of Business Paper*, (1025).
- Hashimzade, N., Huang, Z., & Myles, G. D. (2010). Tax fraud by firms and optimal auditing. *International Review of Law and Economics*, 30(1), 10-17.
- Hillman, A. L. (2004). Corruption and public finance: an IMF perspective. *European Journal of Political Economy*, 20(4), 1067-1077.
- Hite, P.A. and McGill, G.A., 1992. An examination of taxpayer preference for aggressive tax advice. *National Tax Journal*, pp.389-403.
- Hlima, A. B. (2018). *Optimisation Fiscale, étendue et limites: Rôle et Diligences du Commissaire aux comptes*. Éditions universitaires européennes.
- Hume, D. (2001). Du contrat primitif. *Essais moraux, politiques et littéraires et autres essais*, Paris, Puf.
- Hutton, E. Administration des recettes—Programme d'analyse de l'écart: modèle et méthodologie d'estimation en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).
- Inger, K. K., Meckfessel, M. D., Zhou, M., & Fan, W. (2018). An examination of the impact of tax avoidance on the readability of tax footnotes. *The Journal of the American Taxation Association*, 40(1), 1-29.
- Jackson, B. R., & Milliron, V. C. (1986). Tax compliance research: Findings, problems, and prospects. *Journal of accounting literature*, 5(1), 125-165.
- Jean batiste Say, économiste, France, Rhône, 1767-1832, cité dans De Oliveira, M. (2014). Du teneur de livres au comptable. *Les Études Sociales*, (1), 103-118.
- Johns, A., & Slemrod, J. (2010). The distribution of income tax noncompliance. *National Tax Journal*, 63(3), 397.
- Jolly, C. (2001). Les cercles vicieux de la corruption en Algérie. *Revue internationale et stratégique*, 43, 112-119. <https://doi.org/10.3917/ris.043.0112>
- Joubert, N. (2009). Processus de détection et évaluation de la fraude sociale. *Revue économique*, 60(5), 1235-1256.
- Julien, F. (2014). La fraude fiscale. *Publications Doc Du Juriste*.
- Kaplow, B. L. (2012). Optimal control of externalities in the presence of income taxation. *International Economic Review*, 53(2), 487-509.
- Keen, M., & Slemrod, J. (2017). Optimal tax administration. *Journal of Public Economics*, 152, 133-142.
- Kirchler, E., Maciejovsky, B., & Schneider, F. (2003). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter?. *Journal of Economic Psychology*, 24(4), 535-553.
- Kirchler, E., & Wahl, I. (2010). Tax Compliance Inventory: TAX-I Voluntary tax compliance, enforced tax compliance, tax avoidance, and tax evasion. *Journal of Economic Psychology*, 31(3), 331.

- Kirschnerová, P., & Janoušková, J. (2018). Are Tax Expenditures of Individuals Only a Tool of Tax Optimisation?. *International Advances in Economic Research*, 24(3), 239-252.
- Klepper, S., & Nagin, D. (1989). The role of tax preparers in tax compliance. *Policy Sciences*, 22(2), 167-194.
- Koleva, K., & Monnier, J. M. (2009). La représentation de l'impôt dans l'analyse économique de l'impôt et dans l'économie des dispositifs fiscaux. *Revue économique*, 60(1), 33-57.
- Kountouris, Y., & Remoundou, K. (2013). Is there a cultural component in tax morale? Evidence from immigrants in Europe. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 96, 104-119.
- Krause, K. C. F. (1892). *Le système de la philosophie: la théorie de la science*. O. Schulze. ; Kervégan, J. F. (2005). *Hegel et l'hégélianisme* (p. 128). PUF (Que Sais-Je?). et Durkheim, E. (2005). Communauté et société selon Tönnies. *Juillet 2005*.
- Lacoude, P. (1992). Lectures et analyse de la courbe de Laffer. *Journal des économistes et des études humaines*, 3(2-3), 353-376.
- Lacroix, G., & Fortin, B. (1992). Utility-based estimation of labour supply functions in the regular and irregular sectors. *The Economic Journal*, 102(415), 1407-1422.
- Laffer, A. B. (2004). The Laffer curve: Past, present, and future. *Backgrounder*, 1765(1), 1-16.
- Lefebvre, M., Perelman, S., & Pestieau, P. (2014). La fraude fiscale en Belgique. *Reflets et perspectives de la vie économique*, 53(1), 113-122.
- Leroy, M. (1993). *Le contrôle fiscal: une approche cognitive de la décision administrative*.
- Leroy, M. (1996). L'impôt sur le revenu entre idéologie et justice fiscale: perspective de sociologie fiscale. *Politiques et management public*, 14(4), 41-71.
- Leroy, M. (2008). Tax sociology. Sociopolitical issues for a dialogue with economists. *Sociologos. Revue de l'association française de sociologie*, (3).
- Leroy, M. (2009). La sociologie fiscale. Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes. *Socio-logos. Revue de l'association française de sociologie*, (4).
- Leroy, M. (2010). *L'impôt, l'État et la société: la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*. Economica.
- Liger-Belair, P. (2018). Fabrique et subtilité de la norme de l'évitement de l'impôt chez les spécialistes de l'optimisation fiscale. *Déviance et société*, 42(2), 325-349.
- Lipman, F. J. (2012). Access to tax injustice. *Pepp. L. Rev.*, 40, 1173.
- Lucien MEHL, Camille ROSIER, cité par Margairaz, A. (1971). *La fraude fiscale et ses succédanés*. André Margairaz.
- Lyeonov, S., & Michalkova, L. (2021). Impact of Tax Effects on Profit Optimisation. Review of International Approaches. In *SHS Web of Conferences* (Vol. 92). EDP Sciences.
- Malia, M., & Bury, L. (2008). La France, 1789-1799. Hors collection, 239-286.
- Malherbe, J. (Ed.). (2011). *Tax amnesties*. Kluwer Law International BV.
- Manin, B. (1985). Volonté générale ou délibération? Esquisse d'une théorie de la délibération politique. *Le débat*, (1), 72-94.

- Manzitti Andrea in Rapport moral sur l'argent dans le monde, édition 2005, Association d'économie financière, Paris, 2005.
- Masclet, D., Noussair, C. N., & Villeval, M. C. (2013). Threat and punishment in public good experiments. *Economic Inquiry*, 51(2), 1421-1441.
- Masclet, D., Montmarquette, C., & Viennot-Briot, N. (2013). *Comment réduire la fraude fiscale?: une expérience sur le signalement*. CIRANO.
- Maxence, E. (2015). Régis Debray, La République expliquée à ma fille. *Publications Pimido*.
- McCracken, S. K. (2002). Going, Going, Gone-Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the Exchange-of-Information Age. *Can. Tax J.*, 50, 1869.
- Mekhmoukh, S. E., Benamara, L., & Snaoui, K. (2013). *Essai d'évaluation de la fraude fiscale et moyens de lutte* (Doctoral dissertation, Université de bejaia).
- Merle, P. (2018). La suppression de l'impôt de solidarité sur la fortune: réforme économique ou idéologique?. *Revue de la régulation. Capitalisme, institutions, pouvoirs*, (24).
- Mendoza, J. P., Wielhouwer, J. L., & Kirchler, E. (2017). The backfiring effect of auditing on tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 62, 284-294.
- Milliron, V. C. (1985). A behavioral study of the meaning and influence of tax complexity. *Journal of Accounting Research*, 794-816.
- Mirus, R., Smith, R. S., & Karoleff, V. (1994). Canada's underground economy revisited: update and critique. *Canadian Public Policy/Analyse de Politiques*, 235-252.
- Mork, K. A. (1975). Income tax evasion: some empirical evidence. *Public Finance= Finances publiques*, 30(1), 70-76.
- Musgrave, R. A. (1959). *The Theory of Public Finance: A study in Public Economy*, McGraw-Hill. *New York USA*.
- Muturi, H. M., & Kiarie, N. (2015). Effects of online tax system on tax compliance among small taxpayers in Meru County, Kenya. *International journal of economics, commerce and management*, 3(12), 280-297.
- Nyk, M. (2016). Tax planning for small and medium enterprises (SMEs). *Annuals of Marketing Management & Economics*, 2(1), 91-98.
- Omodero, C. O. (2019). Tax evasion and Its Consequences on an Emerging Economy: Nigeria as a Focus. *Research in World Economy*, 10(3), 127.
- Pacolet, J., Perelman, S., Pestieau, P., & Baeyens, K. (2007). Un indicateur de l'étendue et de l'évolution du travail au noir en Belgique.
- Pacolet, J., & Strengs, T. (2011). Le coût des dépenses fiscales et parafiscales et de l'évasion en Belgique. *HIVA, Katholieke Universiteit Leuven*, 1374.
- Peeters, B. (2019). The existing Belgian administrative and criminal legal landscape against VAT tax fraud. *Eur. Tax Stud. II-*, 83.
- Péclat, M. (2013). Le rôle des avocats de l'administration fiscale dans le procès pénal. *Questions pénales*, (3), 1-4.
- Pharo, P. (2005). L'éthique de la concurrence. *Revue internationale des sciences sociales*, (3), 489-499.

- Pons, N. (2006). *Cols blancs et mains sales: économie criminelle, mode d'emploi*. Odile Jacob.
- Puemi, A. (2019). *RFFA: des privilèges fiscaux aux outils de défiscalisation* (Doctoral dissertation, Université de Lausanne, Faculté de droit, des sciences criminelles et d'administration publique).
- Raczkowski, K. (2015). Measuring the tax gap in the European economy. *Journal of Economics & Management*, 21, 58-72.
- Rosen, H. (1999), *Public Finance*, 5 th edition, Boston, MA: Irwin/McGraw-Hill. Sandford, C. (ed.) (1995), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Bath: Fiscal Publications.
- Roy, J. (2014). Unveiling Koovagam. *World Policy Journal*, 31(2), 91-99.
- Rubel, M. (1966). Ardant G., Théorie sociologique de l'impôt. *Revue française de sociologie*, 7(2), 253-254.
- Saad, N. (2014). Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: Taxpayers' view. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 109, 1069-1075.
- Sadka, G. (2006). The economic consequences of accounting fraud in product markets: Theory and a case from the US telecommunications industry (WorldCom). *American Law and Economics Review*, 8(3), 439-475.
- Salin, P. (2014). Contre l'impôt. *Pouvoirs*, (4), 47-56. Sandford, C., Godwin, M., & Hardwick, P. J. (1989). *Administrative and compliance costs of taxation*. fiscal.
- Schaltegger, C. A., & Torgler, B. (2006). Growth effects of public expenditure on the state and local level: evidence from a sample of rich governments. *Applied Economics*, 38(10), 1181-1192.
- Schneider, F., & Enste, D. H. (2000). Shadow economies: Size, causes, and consequences. *Journal of economic literature*, 38(1), 77-114.
- Schwartz, R. D., & Orleans, S. (1967). On legal sanctions. *The University of Chicago Law Review*, 34(2), 274-300.
- Shah, A. (2006). *Corruption and decentralized public governance*. The World Bank.
- Slemrod, J. (1989), 'Complexity, compliance costs, and tax evasion', in J. Roth and J. Scholz (eds), *Taxpayer Compliance: Social Science Perspectives*, Philadelphia, PA: University of Pennsylvania Press.
- Slemrod, J. (1990). Optimal taxation and optimal tax systems. *Journal of economic Perspectives*, 4(1), 157-178.
- Slemrod, J. (2016). 5. *Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion* (pp. 156-181). University of Pennsylvania press.
- Spicer, M. W., & Lundstedt, S. B. (1976). Understanding tax evasion. *Public Finance= Finances publiques*, 31(2), 295-305.
- Spire, A. (2009). L'inégalité devant l'impôt. *Revue d'histoire moderne contemporaine*, (2), 164-187.
- Spire, A. (2014). Fraude fiscale: une régulation à deux vitesses. *Revue Projet*, (4), 23-30.
- Spire, A. (2018). *Résistances à l'impôt, attachement à l'Etat-Enquête sur les contribuables français*. Média Diffusion.

- Squirawski, C. B. (2017). *Les éléments constitutifs, essai sur les composantes de l'infraction* (Doctoral dissertation, Université Paris-Sud Saclay).
- Stella, P. (1991). An economic analysis of tax amnesties. *Journal of Public Economics*, 46(3), 383-400.
- Tanzi, V., & Pellechio, A. J. (1995). The reform of tax administration. *IMF Working Papers*, 1995(022).
- Tedds, L. M., & Giles, D. E. (2002). Taxes and the Canadian underground economy. *Taxes and the Canadian underground economy*, Toronto: Canadian Tax Foundation.
- Tello, C. P., & Malherbe, J. (2014). 72 Le Foreign Account Tax compliance Act (FATCA) américain: un tournant juridique dans la coopération sur l'échange d'informations fiscales.
- Torgler, B. (2003). *Tax morale: Theory and empirical analysis of tax compliance* (Doctoral dissertation, University_of_Basel).
- Torgler, B. (2008). What do we know about tax fraud? An overview of recent developments. *Social Research*, 1239-1270.
- Touhami, M. R. (2022). An Estimated Study Of The Size Of Tax Evasion In Algeria For The Period 2000-2020.
- Tran-Nam, B. (2001). Tax compliance costs methodology: A research agenda for the future. *Tax compliance costs: A festschrift for Cedric Sandford*, 51-68.
- Trotabas, L. (1961). *La taxe radiophonique : taxe redevance ou parafiscalité ?* RSF, p.5-31.
- Turrin, M. (2011). *La légitime répression de la fraude fiscale* (Doctoral dissertation, Aix-Marseille 3).
- Vidal, J. (1957). *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, le principe "fraus omnia corrumpit"*, par José Vidal,... Préface de M. Gabriel Marty,... Dalloz.
- Vogel, J. (1974). Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data. *National Tax Journal*, 27(4), 499-513.
- Vousinas, G. L. (2017). Shadow economy and tax evasion. The Achilles heel of Greek economy. Determinants, effects and policy proposals. *Journal of Money Laundering Control*.
- Wärneryd, K. E., & Walerud, B. (1982). Taxes and economic behavior: Some interview data on tax evasion in Sweden. *Journal of Economic Psychology*, 2(3), 187-211.
- West, A. (2018). Multinational tax avoidance: Virtue ethics and the role of accountants. *Journal of Business Ethics*, 153(4), 1143-1156.
- Yacini, H., Tabli, A., & Frissou, M. E. (2013). *Le contrôle fiscal outil de lutte contre la fraude fiscale* (Doctoral dissertation, Université de bejaia).
- Witte, A. D., & Woodbury, D. F. (1985). The effect of tax laws and tax administration on tax compliance: The case of the US individual income tax. *National Tax Journal*, 1-13.

2- **Thèses et mémoires :**

- Argon. L : « *Histoire de vocabulaire fiscal* », thèse, paris LGDI 2000, P 215
- Bazart, C. (2000). *La fraude fiscale: modélisation du face à face Etat-Contribuables* (Doctoral dissertation, Université de Montpellier).

Bourget, R. La science juridique et le droit financier et fiscal : Etude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXème et XXème siècle), Thèse, Université Panthéon-ASSAS (PARIS II), LGDJ, Nouvelle bibliothèque des thèses, vol. 112, 2012.

Derardja, Sihem, *La programmation : support principal dans la stratégie du contrôle fiscal*, l'Institut d'Economie Douanière et Fiscale, 2011.

Dhouib, Mariem. *La sécurité juridique du contribuable dans le droit fiscal tunisien*, Ecole supérieure de commerce de Sfax (Tunisie), p19.

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

Gautier, J. F. (1998). *La fraude fiscale: estimation et caractéristiques sur l'impôt sur les bénéfices industriels à Madagascar*. Projet MADIO.

Ghislain Kavula Mwanangana, Mémoire, *La problématique de la fraude fiscale sur le développement de la république démocratique du Congo*, Université de Kinshasa, licencié en droit 2006.

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

Jousset, D. (2016). *L'emploi des présomptions dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales* (Doctoral dissertation, Paris 1).

Toe, J.Y. *Les aspects fiscaux et douaniers du développement économique de l'Afrique occidentale*, Tome2, Thèse PARIS IV, 1978.

Vito Tanzi : « *structure de système fiscal et objectifs de politique économique dans les pays en développement* ».fis et dev II.1982, p 255(thèse de doctorat de M.A. Bouderbela, Juin 2000)

Willard, J. C. (1989). L'économie souterraine dans les comptes nationaux. *Economie et statistique*, 226(1), 35-51.

Zoubai, Houda. *L'éthique fiscale chez les entreprises marocaines*, mémoire d'ingénieur d'Etat, p0809.

3- Divers ouvrages :

Aladjidi (E.), *A quels documents l'Administration a-t-elle accès dans l'exercice de son droit de communication ?* Concl. sur CE, 9ème et 10ème ss.-sect., 11 avril 2014, n°354314, M. Senaux ; Dr. fisc. 2014, n°26, comm. 407, note R. GRAU et X. ZHANG,

AYADI, Habib. Droit fiscal, publication scientifique, série droit n° 6, université de Tunis 1989.

Batumona, Kande. Droit et obligation du contribuable en RDC, Kinshasa 1999 ;

Beltrame, P. l'impôt, éd. M.A., 1987 ;

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

Bendjaber, Brahim. président de la CACI, « Le problème, c'est l'informel».

Betch, M. « Contentieux pénal, n°15

- Bienvenu, Jean- Jacques et LAMBERT, Thierry Droit fiscal, 3^e éd. PUF, Paris, 2003 ;
- Boisivon, Jean-Pierre « *Propositions pour une réforme du contrôle fiscal* », Institut de l'entreprise, mai 2006.
- Boucard, M., & Jèze, G. (1986). *Éléments de la science des finances et de la législation financière française* (Vol. 1). V. Giard & E. Brière.
- Bouزيد, M. (2008). *L'abus de droit en droit fiscal tunisien*. Editions Publibook.
- Brunon, Jacques. le contrôle fiscal, ed ,J,A, Paris,1991.
- Cadiet, L. Neveu, E. « Regard sur la fraude fiscale », Paris, Economica, 1986
- Capet, M. (1954). *A propos de la fraude fiscale*. Libr. générale de droit et de jurisprudence.
- Charmes, J. (1999). Mesurer le non enregistré: un défi désormais relevé?. *Courrier Afrique Caraïbes Pacifique-Communauté Européenne*, (178), 62-64.
- Communication de la Commission européenne au Parlement européen et au Comité économique et social européen du 31 mai 2006 sur la nécessité de développer une stratégie européenne coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale : la Commission européenne conseille aux Etats membres « d'étoffer les ressources humaines »
- [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com\(2006\)254_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com(2006)254_fr.pdf)
- Condor, I. Droit financier, éd. de la fondation roumaine pour demain, 2002, p. 130.
- Coopération financière entre Union Européenne (P3A) et l'Algérie (art 79-81) : Poursuite du processus d'amélioration des relations avec le contribuable
- Corno, G. « Vocabulaire juridique », PUF, 1992
- Cornu-Pauchet, M. Joubert, N. et Senta, T. *Fraude sociale et dispositifs de répression*, présenté au colloque de l'Association Française de Sciences Economiques en septembre 2006, et Lutte contre le travail illégal, bilan 2005, ACOSS, Direction de la réglementation, du recouvrement et du service (DIRRES).
- Cosson, J. (1974). *Les industriels de la fraude fiscale*. FeniXX : Seuil, coll. Points, 1971 ;
- Cozian, M. (1990). *Précis de fiscalité des entreprises*. Litec.
- Dassesse, Marc et Minne, Pascal. Droit fiscal ; principes généraux et impôt sur les revenus 4 ème éd., Bruxelles, Bruyant, 1996, P.69.
- Dibout, P. regards sur la fraude fiscale, édition economica.
- Dossier spécial sur la base 2000 des comptes nationaux sur le site de l'INSEE www.insee.fr.
- D. Marchât, droit fiscal et fiscalité de l'entreprise, édition L'hermès, 1994.p.320, citée dans KHARROUBI, K. (2012). *Le Contrôle Fiscal comme un Outil de Lutte contre la fraude* (Doctoral dissertation, Université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed).
- Duvaux, P. factures de fraudeur et droit à déduction de la TVA : BF Lefebvre oct. 2005 ; Y. LHERMET.
- Économie informelle : origines, enjeux et impacts ? Royaume du Maroc, Ministère des Finances et de la Privatisation, Direction de la Politique Économique Générale. Juin 2005, pp3,4.
- Evasion fiscale, *l'histoire vraie d'un échec global, taxez-nous si vous pouvez*, briefing paper par le Réseau pour la Justice Fiscale septembre 2005, p74.

- Fauvelle-Aymar, C., Kopp, P., & Vornetti, P. (2003). *Comment évalue-t-on l'économie criminelle? - Les Cahiers de la sécurité intérieure* (No. hal-01908562).
- Feld, L. P., & Frey, B. S. (2003). *Deterrence and tax morale: How tax administrations and taxpayers interact*. OECD. – document de travail récompensé par le Jan Francke Tax Research Award décerné par l'OCDE, disponible sur le site de l'OCDE (www.ocde.org).
- Firmin Oules, la mystification des problèmes économique et fiscaux, p.105 et 108
- Fortin, B. (2002). Les enjeux de l'économie souterraine. *Cahier de recherche/Working Paper*, 2(07).
- Frank, M. " l'exact perception de l'impôt", établissement Emile Bruylant, Bruxelles, 1973.
- Gaudemet, Paul Marie, (1983). Finances publiques, politique financière, budget et trésor. Paris: Editions Montchrestien,
- Gest, G. et Tixier, G. Droit fiscal international, PUF, 2 ème éd.1990,
- Grosclande, J. et Marchesson, PH. Procédures fiscales: Dalloz. 3^e éd., 2004.
- Guillien, R. (2001). Lexique des termes juridiques. : ed Dalloz ;
- Gustave Lachenal, Des fraudes fiscales vues par un expert.
- Henni, A. (1991). *Essai sur l'économie parallèle: cas de l'Algérie*. ENAG éditions.
- Huillery E. (2006) Colonisation and Development in the Former French West Africa: The Longterm Impact of the Colonial Public Policy, document de travail DIAL n°DT/2006/12.
- Jarnevic. J.P. Droit fiscal International - édition economica 1985.
- Jeze, G. : Cours de finances publiques, LGDJ, Paris, (1930), p. 445
- Khorbi Amjed « La fraude et l'évasion fiscale », mémoire de fin d'études IEDF, 18^{ème} promotion
- La brochure : Les chroniques fiscales n° 1 (consacrée aux prélèvements obligatoires et à la dette), Janvier 2008 et le livre Quels impôts demain ?, éditions Syllepse, Février 2007.
- Lefèbvre, C. (1997). Memento Comptable. *Editions Francis Lefèbvre*.
- Leroy- Beaulieu, P. Science des finances, t. I, Alcan, Paris, 1906, p. 131.
- Leroy, M. (2003). *Fiscalité et évitement de l'impôt: une comparaison franco-russe, actes du Colloque franco-russe, Université de Reims et Université technique d'Etat d'Orel, septembre 2002*. L'Harmattan.
- Loic.PH : « dictionnaire encyclopédique de finances publiques » ; Tome II, economica, Paris1991, p1181.
- Lopez, C., N. Stolowy, La facturation de complaisance dans les entreprises : L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2001
- Locke, J. (1690). *Traité du gouvernement civil*. Desveaux, an III. , Chap. 5,
- Morale, T. (2014). Erzo FP Luttmer Monica Singhal.
- Margairaz André , "la fraude fiscale et ses succédanés", édition Vaudoise Lausanne, 3^{ème} édition, 1977.
- Margairaz André, la fraude fiscale et ses succédanés CNE LAUSANE, 1977, P27 et 16,
- Margairaz André, « La fraude fiscale et ses succédanés », blonay, 1976 ;

- Mathieu, J. La politique fiscale, éd. Economica, Paris, 1999, p. 1.
- Martinez, J.C. collection que sais-je ?, 1990.
- Martinez, J.C. la fraude fiscale, presse universitaires de France, 2^{ème} édition, paris 1990.
- Morel, E. (1902) Affairs of West Africa. London : Frank Cass & Co.
- Morgenthau Jr. Henry, « Note du Trésor sur la fraude et l'évasion fiscales », 21 mai 1937, publié in L'Économie politique, n° 19, 2003, p. 63.
- Laure, M. : les distorsions économiques d'origine fiscales.2002 ;
- Neuer, Jean Jacques. la fraude fiscale internationale, 1987.
- Philippe, André. FUTA, Incohérences, archaïsmes et autres maux du système fiscal congolais in www.minfin.rdc.cd/fiscal/archaisme.htm.
- Colin, Philippe. «La vérification fiscal », Edition Economica, Paris, 1979, Page.08.
- Querol, Francis. L'élaboration de la loi de finances, édition Economica.
- Rousseau, J. J. (1762). *Du contract social, ou, Principes du droit politique* (Vol. 3). Chez Marc Michel Rey.
- Schneider, F. (1998, July). Further empirical results of the size of the shadow economy of 17 OECD-countries over time. In *Paper to be presented at the 54. Congress of the IIPF Cordowa, Argentina and discussion paper, Department of Economics, University of Linz, Linz, Austria.*
- Skatteverket. (2006). Purchasing and Performing Undeclared Work in Sweden: Part 1. Results from Various Studies.
- Statistiques des recettes publiques, 1965-2008, Paris, 2009, Tous les chiffres proviennent de l'OCDE, Paris, 2009 (www.oecd.org/ctp/taxdatabase).
- Systèmes économiques et finances publiques, ch. 6 : Les théories des finances publiques à l'époque moderne, Les origines de l'État moderne en Europe, sous la direction de Bonney, R., Paris, PUF, 1996, p.154.
- Tanzani. V, chome P, 1^{er} livre sur la fraude fiscale, journal de travail de FMI, mars 93.
- Trémur, M. (1993).: « la politique publique du contrôle fiscal » éd, economica, p.142.
- Trémur, M. (1991). *La politique publique du contrôle fiscal: analyse rétrospective sur les deux dernières décennies* (Doctoral dissertation, Paris 13).
- Yahi, Sihem le renforcement du dispositif de lutte contre la fraude, IEDF ,22^{ème} promo, 2006.
- Yaich, Abderraouf. « la théorie fiscale » publié en 2002 page 129, 238, 243.
- Zidouni. H, "évaluation et analyse de la place de l'économie informelle en Algérie : approche de la comptabilité nationale", séminaire sur l'économie informelle et la fiscalité, organisé par le forum des chefs d'entreprises le 9 Avril 2003 à Alger.

4- Rapports:

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

Baroin, M. F. (2010). Rapport sur l'évolution de l'économie nationale et sur les orientations des finances publiques.

Conseil des impôts de France, 13^{ème} rapport au président de la république, 2000.

La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007, toute question relative aux prélèvements obligatoires (loi n° 2005-358 du 20 avril 2005), P.27, Enquête réalisée par l'institut TNS-SOFRES le 2 octobre 2000 pour la "Journée du Livre économique", auprès d'un échantillon national de 1 000 personnes représentatif de l'ensemble de la population âgée de 18 ans et plus, interrogées par téléphone.

L'Etat et le financement de l'économie : Cour des comptes, rapport public thématique 2012. France

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

Rapport de mission UAP MARA

Rapport du Bureau International du Travail (BIT), au Kenya 1972.

Rapport du syndicat national : Solidaires Finances Publiques ; Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal ; Janvier 2013, P.24- 25

5- Textes législatifs et réglementaires:

Acard (C.), Genestier (N.) et Exerjean (G.), La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (1^{er} volet), Les enjeux de la pénalisation en matière fiscale, Dr. fisc. 2016, n°7-8, 172,

Acard (C.), Genestier (N.) et Exerjean (G.), La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal (2^e volet). - Un abus de droit peut-il être constitutif d'une fraude fiscale ? Dr. fisc. 2016, n°207,

Cass. crim., 5 juillet 1951 ; Bull. crim. n°198, France

Cass. crim., 19 mars 1992 ; Bull. crim. 121 et Cass. crim., 26 janvier 1993 ; Bull. crim. n°43.

Circulaire d'application N°52 ME/DGI relative à l'intensification du contrôle fiscal au niveau des directions des impôts de wilaya du 22/02/1994.

Guide du contrôle sur pièces, MF/DGI/DRV, Edition 2003.

ZAPF (H.) et LAVAL (J.-P.), Droit de communication : nature des documents communicables, BF 11/2014, p. 605 à 607,

SALOMON (R.), Droit pénal fiscal, Dr. fisc. 2011, n°15, note n°296,

SALOMON (R.), Droit pénal fiscal, Dr. fisc. 2015, n°5, étude 113,

Code de Commerce Algérien;

Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (CIDTA) Ministère des finances DGI, Algérie ;

Code des Procédures Fiscales, Ministère des finances DGI, Algérie ;

Code des Taxe sur le Chiffre d'Affaire (TCA) Ministère des finances DGI, Algérie ;

Livre des procédures fiscales français

Loi de finances 2002

Loi de finances 2003

Loi de finances complémentaire pour 2010

Loi de finances 2013.

Loi de finances 2014

Loi 90-21 du 15 Août 1990 relative à la comptabilité publique.

Loi n°2000-82 du 09 Août 2000

Loi n° 10-01 du 26 août 2010

Journal officiel n 86- .41ème année – 2002

Décret exécutif n°91-60 du 23 février 1991.

Décret exécutif n° 97/290 du 27 juillet 1997

Décret exécutif n°05-468 du 10 décembre 2005

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

Arrêté ministériel du 01 er octobre 2009.

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

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

Lettre de la DGI N° 68/2013, site du ministère des finances DGI

Lettre de la DGI, N° 61 année 2012, site du ministère des finances DGI

Lettre de la DGI N° 53, site du ministère des finances DGI

Numéro spécial, Conférence nationale des cadres de l'Administration fiscale, L'atelier 3, lettre de la DGI, site ministère des finances.

6- Cours :

SADOUDI, Ahmed. Ancien Directeur Générale du Budget au ministère des finances Algérie, cours de droit fiscal, IEDF 2008.

GAS, Abdelhamid, Ancien Directeur General du Budget au Ministère des Finances Algérie, cours de droit budgétaire, IEDF2008.

Lassouag, Kamel. Sous-Directeur des Hydrocarbures (DGE), actuellement Directeur des Opération Fiscales et Recouvrement (DOFR) au sein du ministère des finances Cours de contrôle fiscal, IEDF Année 20012.

7- Site internet :

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

- www.ocde.org

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

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

- <https://www.inegalites.fr/Les-impots-et-les-inegalites-comment-ca-marche#nh3>

- [http://www.algerie360.com/algerie/consequences-des-dernieres-mesures-gouvernementales-le-commerce-informel-dope/.](http://www.algerie360.com/algerie/consequences-des-dernieres-mesures-gouvernementales-le-commerce-informel-dope/)
- www.insee.fr
- <https://publications.parliament.uk/pa/cm200405/cmselect/cmtreasy/126/12604.htm>
- http://pagesperso-orange.fr/claude.beck/courbe_de_Laffer.htm
- <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-47/directions-centrales/37-direction-des-recherches-et-verifications-drv>
- <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-47/directions-centrales/37-direction-des-recherches-et-verifications-drv>
- <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/espace-informations/53-contenu-en-francais/prof/vos-preoccupations/321-controle-fiscal>
- <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/espace-informations/53-contenu-en-francais/prof/vos-preoccupations/321-controle-fiscal>
- www.ons.dz/
- [www.impots-dz.org.](http://www.impots-dz.org)
- [http://www.dge.gov.dz/.](http://www.dge.gov.dz/)
- [http://www.eni.org.dz/.](http://www.eni.org.dz/)
- <https://www.iedf-dz.com/>
- <http://maghrebinfo.actu-monde.com/archives/article9685.html>
- <http://www.algerie-dz.com/article15465.html>, *Synthèse*
- www.algerie-dz.com
- www.ouest-france.fr
- <https://www.insee.fr/fr/statistiques/4768639>
- https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiYudiS56T_AhUxUaQEHWKSBEwQFnoECCcQAQ&url=http%3A%2F%2Fwww.mfdgi.gov.dz%2Fimages%2Fpdf%2Frapports%2FRapport_Assises_nationales_reforme_fiscale.pdf&usg=AOvVaw0k120-u7ibQhUS7aCAnx6
- https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiYudiS56T_AhUxUaQEHWKSBEwQFnoECCUQAQ&url=http%3A%2F%2Fwww.mfdgi.gov.dz%2Fimages%2Fpdf%2Flettres_dgi%2FLDGI_n-special_assises.pdf&usg=AOvVaw2BTUbqiWwTbXHc9iW6RMTw

Sommaire

Dédicaces

Remerciements

Résumé

Liste des abréviations

Sommaire

Table des matières

Introduction.....01

Partie 01: Etat de l'art08

 Chapitre 01: Aspect théorique de l'incivisme et de la fraude fiscale08

 Chapitre 02 : Manifestations, causes et conséquences de la fraude fiscale.59

Partie 02 : La part de la fraude maitrisée à travers le contrôle fiscal en Algérie.
.....107

 Chapitre 03 : Contrôle fiscal et recettes publiques de l'Etat.....108

 Chapitre 04 : L'Orientation stratégique du contrôle fiscal en matière de
 lutte contre la fraude en Algérie147

Conclusion.....206

Bibliographie.....210