

## **ETUDE ANALYTIQUE SUR LE CONTROLE FISCAL DES GROUPES DE SOCIETES**

Fatima Zahra LAIB\*  
Nacer CHARFI\*\*

Received: 16/12/208 / Revised: 04/09/2019 / Accepted: 18/09/2019

Corresponding authors: lfz.laib@univ-blida2.dz.

### **RÉSUMÉ**

L'objectif de cet article est d'identifier les mécanismes de contrôle fiscal des groupes de sociétés. La particularité du groupe réside dans le fait qu'à travers des pratiques de gestion fiscale les sociétés membres du groupe peuvent profiter des économies fiscales substantielles, plus que ne peut le faire une entreprise indépendante. L'administration des impôts s'assure de la régularité de ces pratiques dans l'objectif de préserver l'intérêt de l'État.

Ce travail, basé sur une méthode descriptive et une analyse des travaux de contrôle fiscal, a permis de constater une ambiguïté des textes réglementaires relatifs aux groupes de sociétés. Ceci non seulement réduit l'efficacité du contrôle fiscal, mais aussi constitue un frein empêchant l'adoption du régime du bilan consolidé par les contribuables.

### **MOTS CLÉS :**

Gestion fiscale, Groupes de sociétés, Contrôle fiscal, acte anormal de gestion, abus de droit.

**JEL CLASSIFICATION:** G34, H26, H32, K34.

---

\* Doctorante université Blida 2, laboratoire du développement économique et humain en Algérie, lfz.laib@univ-blida2.dz.

\*\* Professeur université Blida 2, laboratoire du développement économique et humain en Algérie, nacer\_charfi@yahoo.fr.Algerie.

## **ANALYTICAL STUDY ON TAX AUDIT OF CORPORATE GROUPS**

### **ABSTRACT**

The objective of this article is to identify the tax audit mechanisms of corporate group. The particularity of the group lies in the fact that through tax management practices the member companies of the group can benefit from substantial tax savings, more than an independent company can do. The tax administration ensures the regularity of these practices in order to preserve the interest of the state.

This work, based on a descriptive method and an analysis of tax audit work, revealed an ambiguity in the regulatory texts relating to corporate groups. This not only reduces the effectiveness of the tax audit but also hinders the adoption of the consolidated balance sheet regime by taxpayers.

### **KEY WORDS:**

Tax management, corporate groups, Tax control, abnormal management act. Abuse of power.

**JEL CLASSIFICATION :** G34, H26, H32, K34

## دراسة تحليلية حول الرقابة الجبائية لمجمعات الشركات

### ملخص

يهدف هذا المقال الى تحديد آليات الرقابة الجبائية لمجمعات الشركات. تكمن خصوصية المجمع في ان لديه امكانية تحقيق اقتصاديات جبائية جوهرية عن طريق ممارسات التسيير الجبائي أكثر مما يمكن ان تحققه مؤسسة مستقلة. ان الإدارة الجبائية تتأكد من قانونية هاته الممارسات من اجل المحافظة على مصلحة الدولة.

باتباع منهج وصفي وتحليل اعمال الرقابة الجبائية قد مكن هذا العمل من التنبه لوجود غموض في النصوص القانونية المتعلقة بمجمعات الشركات. ما من شانه تقليص فعالية الرقابة الجبائية بالإضافة الى كونه يشكل عامل لعزوف المكلفين عن تبني نظام الميزانية الموحدة.

### كلمات مفتاحية:

التسيير الجبائي، مجمع الشركات، الرقابة الجبائية، العقد الغير عادي للتسيير، التعسف في استعمال الحق.

تصنيف جال: G34, H26, H32, K34

## INTRODUCTION

Dans un environnement caractérisé par une grande compétitivité vu l'ouverture des marchés et la mondialisation des transferts financiers, les sociétés se structurent en groupes afin d'augmenter leur efficacité.

En Algérie, bien que les statistiques officielles ne renseignent pas sur le poids des groupes, ces derniers, nationaux ou internationaux, sont présents dans la plupart des secteurs et leur importance ne cesse de croître. Le groupe de sociétés est ainsi une réalité économique incontournable.

Par la structuration en groupes, les entreprises visent non seulement l'amélioration de leurs performances, mais aussi de minimiser les coûts fiscaux. En effet, par les pratiques de gestion fiscales, les groupes peuvent profiter d'une économie fiscale importante.

Les groupes de sociétés utilisent plusieurs pratiques de gestion fiscale dont le prix de transfert et l'utilisation de la dette intra-groupe occupent une place toute particulière. Cependant, les entreprises appartenant à un groupe doivent traiter entre elles aux mêmes conditions qu'avec les entreprises extérieures au groupe, autrement dit, au prix du marché. Il s'agit là de l'un des principes fondamentaux régissant les transactions intra-groupe, à savoir « *le principe de pleine concurrence* », énoncé par le rapport de l'Organisation de Coopération et de Développement économique (OCDE) de 1979. Le non-respect de ce principe expose la société à des risques juridiques et fiscaux dont les conséquences peuvent s'avérer dangereuses à long terme.

La pratique de l'intégration fiscale constitue aussi un outil important d'optimisation de la charge fiscale pour les entreprises constituées autour d'un groupe.

L'administration fiscale a instauré le régime du bilan consolidé comme mesure incitative à l'expansion des entreprises dans la mesure où ça ne lèse pas l'intérêt de l'état. Pour ce faire, le code des procédures fiscales prévoit l'application des mêmes procédures de contrôle pour groupes que pour toutes entreprises. Toutefois, la

structure du groupe est complexe, la société mère est seul représentant des filiales et les opérations entre les filiales sont nombreuses donc la réflexion est portée sur l'adaptation et la suffisance des mesures de contrôle existante pour cette structure.

Dans cette optique, la problématique principale retenue au titre de ce travail est :

**Quelles mesures adopte l'administration fiscale algérienne pour le contrôle des pratiques de gestion fiscale des groupes des sociétés ?**

En effet, compte tenu de l'importance du sujet de son impact sur la recette fiscale ainsi que sur la gestion fiscale des groupes de sociétés l'objectif principal de cette recherche est d'identifier les mécanismes de contrôle fiscal des groupes de sociétés et de tenter de déterminer l'efficacité de ces mesures.

Pour ce faire, il s'agit en premier lieu d'identifier les pratiques de gestion fiscale des groupes algériens, en second lieu de déterminer les contrôles fiscaux des groupes selon la réglementation algérienne et les pratiques internationales et enfin d'analyser les travaux de vérification fiscale tels qu'ils sont pratiqués au niveau de la Direction des Grandes Entreprises.

**1- PRÉSENTATION DES PRATIQUES DE GESTION FISCALE DES GROUPES ALGÉRIENS :**

Le groupe est un ensemble de sociétés qui, tout en conservant leur existence juridique propre, se trouvent liées les unes aux autres, de sorte que l'une d'elles, la société mère, qui tient les autres sous sa dépendance, en fait ou en droit, exerce un contrôle sur l'ensemble des sociétés dominées et fait prévaloir une unité de décision. Le groupe n'a pas de personnalité juridique. L'expression a avant tout une signification économique (Merle P, 2013).

Le droit fiscal algérien le définit dans l'article 138 bis du code des impôts directs par « ...*Toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes, dont l'une, appelée "société mère", tient les autres appelées "membres" sous sa dépendance...* ».

En se structurant en groupes, les entreprises visent à minimiser les coûts fiscaux, et de ce fait elles utilisent deux éléments en gestion fiscale notamment les prix de transfert et le régime du bilan consolidé.

### **1.1- Les prix de transfert**

Ce sont les prix auxquels sont échangés les produits entre filiales du même groupe, ou filiales et sociétés mères. Lorsqu'on veut sous-évaluer les sommes soumises à l'impôt, on manipule à la baisse ou à la hausse les prix de transfert.

La notion de prix de transfert est la résultante du développement des échanges intra-groupe(Oukhellou A, 2006). Les filiales exerçant dans un environnement à forte imposition fiscale sont incitées à transférer les revenus imposables à un environnement moins imposable. De nombreux groupes utilisent diverses variantes de mécanismes de centre de refacturation, une société productrice vend ses marchandises à bas prix à une société apparentée, elle-même faiblement imposée. Cette dernière peut éventuellement assurer une prestation, en général immatérielle, puis revend les produits à un prix significativement élevé(Lamorelette T. Rassat P, 1997).

Les groupes de sociétés peuvent diminuer aussi leurs dépenses fiscales en appliquant des prix préférentiels pour la vente des actifs industriels tels que les brevets, les marques de fabrique, les noms commerciaux, les dessins et modèles, la propriété littéraire et artistique, la propriété intellectuelle qui se fait intra-groupe(Douvier JP,1996). En effet, selon (GrubertH,2003) le risque de manipulation augmente avec la variabilité de l'évaluation et l'interprétation du prix. Les actifs incorporels ne peuvent pas être évalués en l'absence de prix comparable, en l'absence de marché pour ce type de transactions.

### **1.2- Le régime du bilan consolidé**

Le législateur a mis à la disposition des sociétés le régime qui par le biais des techniques de la consolidation impose aux sociétés du groupe un montant censé être plus bas que si elles avaient été imposées individuellement.

Le régime de l'intégration fiscale est un régime régi par le droit fiscal applicable à un ensemble de sociétés d'un groupe. Sur option, en vue de bénéficier d'avantages spécifiques, il décide de faire présenter, au nom du groupe par la société tête du groupe, une déclaration commune au titre de l'impôt sur les bénéfices de société, par la société tête du groupe (Mairesse M, Obert R, 2009).

Dans ce régime, si chacune des sociétés membres du groupe intégré calcule séparément son résultat imposable (en faisant abstraction de son appartenance au groupe intégré), le résultat du groupe ne représente pas seulement la somme algébrique des résultats individuels, mais il sera retraité afin de neutraliser les incidences des opérations internes au groupe (neutralisation des subventions intra-groupe, des distributions intra-groupe ou des plus-values de cessions entre sociétés du groupe)(De Bissy A, 2013).

Pour cela, le régime se recommande spécialement aux ensembles constatés de sociétés aux résultats contrastés, du fait de l'économie de l'impôt sur les sociétés provenant de la compensation immédiate des résultats positifs et négatifs. Cette compensation présente l'avantage annexe de permettre aux sociétés déficitaires d'utiliser plus largement qu'elles ne le feraient autrement certaines « opportunités fiscales » (provisions constituées en franchise d'impôt...) et certaines options comptables telles que l'option pour la déduction immédiate de dépenses susceptibles d'une déduction échelonnée (dépenses de recherche par exemple) (Lefebvre F, 2014).

Toutefois pour s'instituer tête de groupe, la société mère doit, en principe, ne pas être elle-même détenue à 90 % directement ou indirectement, par une autre société et elle doit détenir directement 90 % du capital social des filiales qu'elle consolide.

Le choix de ce régime est exercé pour une période de cinq ans, mais le périmètre de l'intégration est révisable annuellement. La société tête de groupe peut, avec l'accord des sociétés intéressées, faire entrer dans le groupe de nouvelles filiales à un moment quelconque de la période de cinq ans en cours elle peut aussi exclure de

l'intégration une ou plusieurs filiales à titre définitif ou temporaire (Lefebvre F, 2010).

Le fait d'avoir une liberté dans la détermination du périmètre de consolidation représente un outil efficace pour optimiser la situation globale du groupe quoique cela nécessite un choix judicieux des filiales qui vont être intégrées et du moment de l'intégration.

## **2- PROCÉDURES DE CONTRÔLE FISCAL**

### **2.1- Contrôle fiscal des prix de transfert**

L'intérêt accordé par l'administration fiscale aux prix de transfert s'explique par le fait qu'ils affectent indirectement l'assiette fiscale en minimisant la base d'imposition. Les multinationales ont recours fréquemment pour le prix de transfert, parce qu'il est difficilement contrôlable et facilite l'évitement de l'impôt (Bensahli M, 2015).

Le cabinet américain Global Financial Integrity GFI dans un rapport publié en décembre 2014 intitulé « Flux Financier illicite issu des pays en développement : 2003-2012 », précise que l'Algérie a enregistré 15.753 milliards de dollars de flux financiers sortis illicitement en dix(10) ans.

En Algérie, c'est en 2010 qu'une réglementation des prix de transfert fut actualisée, en effet, la loi de finances obligea pour la première fois la présentation de document justifiant les prix de transfert utilisés.

#### **2.2.1. Détermination des prix de transfert**

La Direction Générale des impôts préconise l'application des principes de pleine concurrence comme indiqué dans le bulletin N°67/2013.

Sur le plan international, L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et l'organisme consultatif qui encourage le libéralisme au travers le libre-échange et la concurrence proposent dans son rapport, « *Législation sur les prix de transfert – Proposition d'approche* » paru en 2011, d'utiliser le principe de pleine concurrence pour la détermination de prix de transfert.

Il existe deux types de méthodes

✓ *Méthodes transactionnelles*

Il s'agit de la méthode du prix comparable sur le marché libre, de la méthode du prix de revente, de la méthode du coût majoré, méthode transactionnelle de la marge nette et de méthode transactionnelle du partage des bénéfices.

✓ *Méthode transactionnelle de la marge nette*

La méthode transactionnelle de la marge nette consiste à déterminer, à partir d'une base appropriée (par exemple les coûts, les ventes ou les actifs), le bénéfice net que réalise un contribuable au titre d'une transaction contrôlée.

### 2.2.2. Procédure de contrôle des prix de transfert

La non-reconnaissance du groupe par la loi implique que les transferts entre les entités composantes de ce groupe doivent respecter le principe de pleine concurrence.

Toutefois, s'il est difficile d'évaluer les prix de transfert des biens et des services vendus par les multinationales à leurs filiales, c'est parce qu'elles ne livrent pas leur secret. De ce point de vue, elles sont avares et ne communiquent pas les données afférentes (Bensahli M, 2015).

• *Pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale relative aux prix de transfert*

Selon le code des procédures fiscales 2018 « article 20 tr », au cours des vérifications de comptabilité, les inspecteurs peuvent demander à l'entreprise des informations et documents précisant :

- La nature des relations entre cette entreprise et une ou plusieurs entreprises situées hors d'Algérie ;
- La méthode de détermination des prix de transfert liés aux opérations industrielles, commerciales ou financières avec les entreprises situées hors d'Algérie ;
- Le cas échéant, les contreparties consenties, les activités exercées par les entreprises situées hors d'Algérie liées par des opérations industrielles, commerciales ou financières à l'entreprise vérifiée ainsi que le traitement fiscal réservé à ces opérations.

- La comptabilité analytique ;
- Les comptes consolidés.

Il est précisé que les demandes écrites, ayant pour objet de fournir à l'administration fiscale des éclaircissements sur la pratique des prix de transfert, doivent indiquer explicitement les points sur lesquels il est jugé nécessaire d'obtenir des informations et documents notamment :

- l'identification de l'entreprise étrangère visée ;
- le produit objet de la transaction ou l'activité concernée ;
- le pays ou le territoire concerné par la vérification ;

- ***Obligation de justifier les prix de transfert utilisés***

Il est impératif que les méthodes de détermination des prix de transfert soient justifiées à l'administration par le biais d'une documentation définie par l'arrêté du 12 avril 2012. À savoir :

- Une documentation de base relative à des informations générales concernant le groupe.
- Une documentation spécifique à la société.

- ***Défaut de présentation de la documentation justifiant les prix de transfert***

Le défaut de production ou la production incomplète de la documentation, exigée en vertu des dispositions de l'article 169 bis du code des procédures fiscales, engendre des mesures rectificatives<sup>2</sup>.

- ***Délais de vérification sur place***

Les dispositions des articles 20 et 20 bis du code des procédures fiscales 2018 prévoient la possibilité de prorogation de la durée de vérification sur place d'un délai de (30) trente jours, et ce, lorsqu'il y a présomption de transfert indirect de bénéfices vers l'étranger.

---

<sup>2</sup> Le défaut de production ou la production incomplète de la documentation dans le délai de trente (30) jours à partir de la notification, par pli recommandé avec avis de réception, entraîne l'application d'une amende d'un montant de 2.000.000 DA. Si l'entreprise n'ayant pas respecté l'obligation déclarative est contrôlée, il est procédé en plus de l'amende citée précédemment, à l'application d'une amende supplémentaire égale à 25% des bénéfices indirectement transférés.

L'article 43 de la loi de finances pour 2017 prévoit la possibilité de prorogation du délai de la vérification sur pièce de six (06) mois, et ce, lorsque l'administration fiscale adresse, dans le cadre de l'assistance administrative et d'échange de renseignements, des demandes d'informations à d'autres administrations fiscales.

• *Les opérations donnant lieu à une réintégration au bénéfice imposable*

En son article 4, la LFC pour 2010, complétant l'article 141 bis du CIDTA, a énoncé les types d'opérations pouvant s'analyser en un transfert indirect de bénéfice et donnant lieu à une réintégration à l'assiette imposable, il s'agit de :

- la majoration ou la diminution des prix d'achat ou de vente ;
- le versement de redevances excessives ou sans contrepartie ;
- l'octroi de prêts sans intérêts ou à un taux réduit ;
- la renonciation aux intérêts stipulés par les contrats de prêt ;
- l'attribution d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu ;
- ou tous autres moyens.

**2.26- Contrôle de l'intégration fiscale**

Le régime de l'intégration fiscale suscite des interrogations spécifiques sur les conséquences de l'option pour ce régime, au regard des règles concernant le contrôle fiscal et le contentieux par les sociétés membres du groupe intégré, selon qu'il s'agit des filiales intégrées, ou de la société mère. Les textes concernant l'intégration fiscale comportent peu de dispositions spécifiques sur ces questions et il est donc généralement nécessaire de raisonner à partir des règles générales applicables en la matière (Pons T, 2018).

Selon l'instruction administrative N° 07 De la direction générale des impôts du 13/04/1997, les sociétés filiales doivent déposer une copie du bilan en double exemplaire auprès de l'inspection territorialement compétente accompagnée d'une copie de la lettre d'option, de l'original de l'attestation délivrée à cet effet par l'inspection des impôts du siège de la société mère et du certificat négatif concernant l'imposition à l'IBS.

Il revient à la société mère de déposer le bilan fiscal et c'est à elle qu'incombe le paiement de l'IBS. Toutefois, les sociétés filiales demeurent solidairement responsables du paiement de l'IBS émis par voie de rôle au nom de la société mère.

Le contrôle fiscal du groupe relève de l'inspection du siège de la société mère sauf si une des entreprises du groupe est rattachée à la DGE dans ce cas le contrôle du groupe relève de son ressort.

En absence de règles spécifiques aux groupes de sociétés se sont les règles de droit commun qui s'appliquent. Aussi vu que ce régime prévoit une double déclaration de résultat, il est logique par application des principes généraux que l'administration dispose d'un double droit de vérification (Casimir J, 2006) celui des déclarations individuelles de la société mère et les déclarations groupent ainsi que les déclarations des filiales.

Chaque filiale intégrée peut être contrôlée suivant les procédures de droit commun. Les documents prévus dans le déroulement d'une vérification de comptabilité sur pièces sont établis au nom de la société filiale et dans les conditions de droit commun (Morgensten P, 2006) et le contrôle porte sur la déclaration du résultat de la société.

C'est directement avec la société vérifiée que doivent être engagés les actes de procédure suivants : avis de vérification, notification de redressement, réponse aux observations du contribuable...(Lefebvre F, 2014).

Toutefois, c'est la société mère « tête de groupe » qui sera le destinataire de la proposition de rectification puisque c'est elle qui est le redevable légal de l'impôt de groupe (De Bissy A, 2013).

Dans la réglementation française, la société mère responsable de la déclaration d'ensemble peut être sujette à deux vérifications une qui concerne sa déclaration individuelle et l'autre pour la déclaration du groupe même si cette vérification concerne la même période.

Contrairement au contrôle des déclarations individuelles qui s'effectue selon les règles de droit commun. Le contrôle des

déclarations du groupe ne concerne que les éléments spécifiques à l'élaboration de la déclaration du groupe et à ces conséquences en comptabilité (Morgensten P, 2006).

La direction des impôts peut aussi recourir dans certains cas à l'application de la théorie d'abus de droit ou de l'acte anormal de gestion.

L'intérêt de groupe renvoie à la possibilité pour une société mère de prendre des décisions ou de faire prendre des décisions à ses filiales qui s'inscrivent prioritairement dans une politique globale de groupe surpassant les intérêts particuliers des entités prises individuellement. (Le club des juristes, commission Europe, 2015). Cependant, la fiscalité n'est guère altruiste. (Cozian M, 2003). Il en ressort qu'un acte anormal de gestion existe dans le cadre d'un groupe à partir du moment où la société mère n'agit que dans un seul intérêt au détriment de celui de sa filiale (Colette C, 1994).

Le législateur algérien et selon le code de commerce incrimine l'utilisation, d'une manière frauduleuse et de mauvaise foi, des fonds de l'entreprise par le gérant ou par une personne possédant des pouvoirs dans l'entreprise, une utilisation contraire à son intérêt, pour favoriser des intérêts autres que ceux de l'entreprise. Toutefois, la jurisprudence algérienne ne procure aucune décision concernant l'application de l'acte anormal de gestion dans le cadre des groupes.

En France, le Conseil d'État<sup>3</sup> considère que l'abandon de créance d'une société mère à sa filiale sans que la société justifie la contrepartie réelle et suffisante de cet abandon peut être qualifié d'acte anormal de gestion, n'acceptant pas la déductibilité d'aides intra-groupe quand les deux sociétés ne possèdent pas de liens entre elles.

L'abus de droit vise la simulation et la fraude à la loi. Quand il utilise les artifices de la simulation, l'abus de droit est un mensonge juridique destiné à tromper le fisc (Cozian M, 1999). Il existe trois catégories de simulation. La première simulation est par acte fictif, la

---

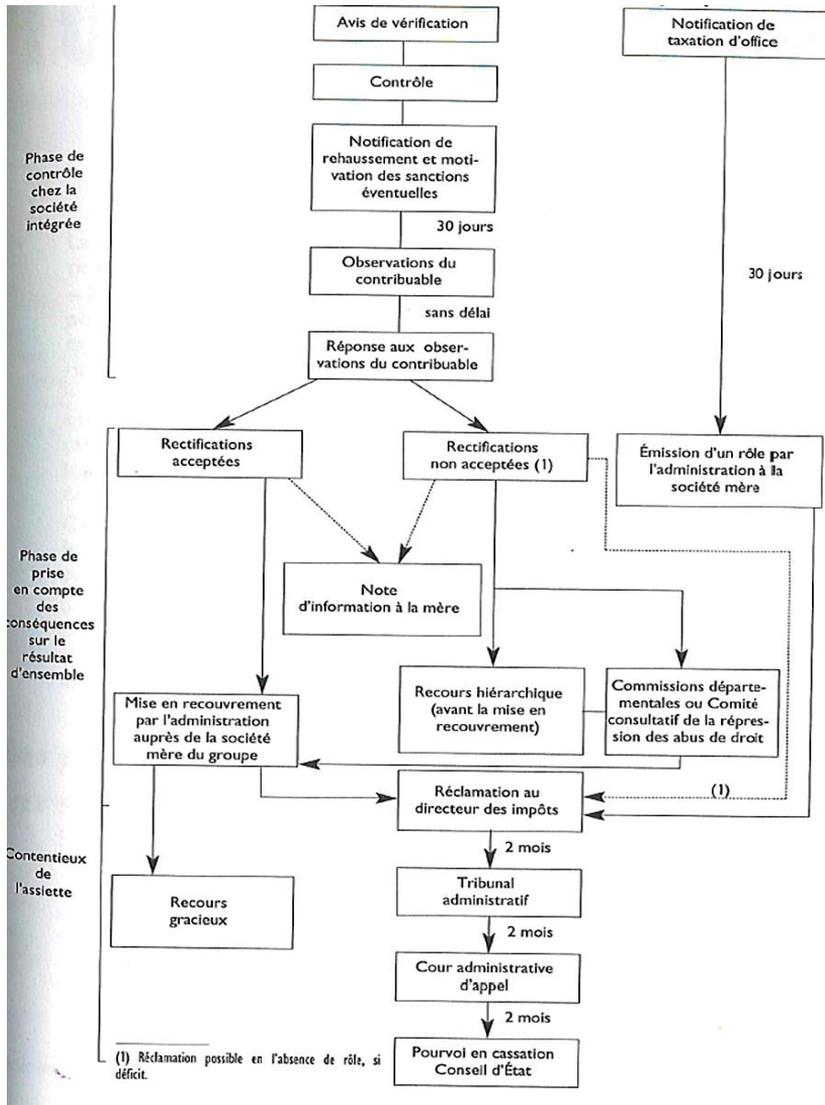
<sup>3</sup> CE, 21 juin 1995, n°132531.

société du groupe crée un acte fictif, imaginaire qui n'est pas réel, juste pour réduire sa charge fiscale : la société mère crée une société de façade simplement pour bénéficier d'avantages fiscaux. La deuxième simulation est par un acte déguisé l'acte juridique passé et réel, mais son étiquette est mensongère, l'exemple le plus connu est celui de la prétendue vente déguisant une donation soumise à de très lourds droits de mutation à titre gratuit (Cozian M, 2008). La troisième est la simulation par interposition des personnes : l'acte est véridique, mais le mensonge porte sur la personne qui va réaliser le contrat ; l'interposition peut être faite sur des personnes physiques ou morales, comme entre deux sociétés d'un même groupe dans le domaine immobilier pour imputer les déficits d'une société du groupe sur la plus-value réalisée à l'occasion de la cession d'un immeuble (Menchauoui I, 2015).

Dans d'autres cas, il n'y a pas simulation, mais le montage juridique est artificiel et contre nature ; il ne peut s'expliquer que par la volonté de contourner une règle fiscale contraignante ; il dépasse les limites tolérables de l'habileté fiscale (Cozian M, 1999). En effet, le groupe de sociétés cherche à contourner l'esprit de la loi et des textes fiscaux, dans le seul but est de minimiser la charge fiscale du groupe. Le juge français a remis, en particulier, en cause un montage organisé par cinq sociétés françaises qui avaient créé une société holding au Luxembourg et avaient été dans l'impossibilité de trouver une justification autre que la motivation fiscale (Cozian M, 2008).

La procédure de contrôle des groupes intégrés utilisée par l'administration française se schématise comme suit :

Figure n° 01 : Procédures de contrôle fiscal des groupes et contentieux



Source :Patrick Morgensten, *Initiation à l'intégration fiscale*, 2eme Édition, Groupe Revue Fiduciaire, 2006, P : 203

### 3- CAS PRATIQUE CONTRÔLE FISCAL D'UN GROUPE AU NIVEAU DE LA DGE

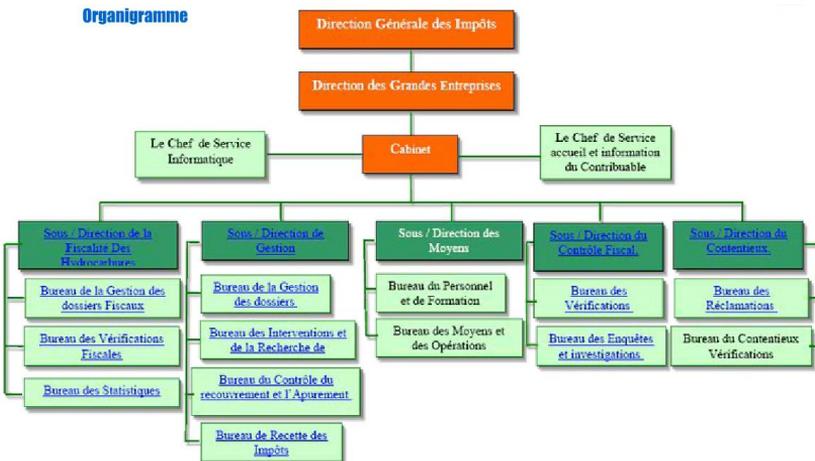
#### 3.1-Présentation de la DGE

La direction des grandes entreprises a été créée en 2002, l'article 32 de la loi de finances 2002 paru dans le journal officiel de 2001 détermine les personnes morales relevant du ressort de la direction.

Font partie de la compétence de la direction des grandes entreprises :

- Les personnes morales ou groupements de personnes morales de droit ou de fait exerçant dans le domaine des hydrocarbures.
- Les sociétés de capitaux, ainsi que les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur ou égal à 100 millions de DA.
- Les sociétés implantées en ALGÉRIE, membre de groupes étrangers, ainsi que celles n'ayant pas d'installation professionnelle en ALGÉRIE.
- Les groupements d'entreprises de droit ou de fait lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'une des sociétés membres est égal ou supérieur à 100 millions de dinars

Figure n° 02 :Organigramme de la Direction Des Grandes Entreprises



Source : [www.dge.gov.dz](http://www.dge.gov.dz) consulté le 05/11/2018 à 14.53

Dans le cas pratique présent, la vérification de comptabilité d'une filiale d'un groupe algérien. Le contrôle concerne les années 2010.2011.2012.2013 sur l'impôt sur le bénéfice, l'impôt sur le revenu global et les prix de transfert.

### **3.2- Les étapes et résultats du contrôle pour l'année 2010**

Le processus de contrôle s'effectue selon les règles de droit commun à savoir :

#### **3.2.1. L'envoi de l'avis de vérification**

La vérification est entamée par l'envoi d'un avis de vérification le 26/10/2014 accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié qui dispose d'un délai minimum de préparation de (10) dix jours à compter de la date de réception de cet avis.

#### **3.2.2. Le déroulement de la vérification**

À l'épuisement du délai légal accordé au contribuable pour la préparation de sa comptabilité, le vérificateur chargé de la mission intervient sur place à la date et heure indiquées sur l'avis de vérification.

La durée de vérification est de 57 jours (du 06/11/2014 au 29/12/2014). Selon le code des procédures fiscales 2019 et sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place des livres et documents ne peut s'étendre sur une durée supérieure à deux (2) mois sauf dans des cas indiqués par le code des procédures fiscales.

##### **3.2.2.1. Appréciation de la comptabilité sur le plan formel :**

Pour que la comptabilité présentée soit considérée comme étant probante, celle-ci doit être complète et régulière, arithmétiquement exacte et probante.

L'examen des livres obligatoires au titre de l'exercice 2010, tant à leur forme, à leur authentification qu'à leur tenue, ne laisse apparaître, conformément aux dispositions d'articles 9 à 11 du code de commerce ainsi qu'aux règles du système comptable et financier, les anomalies

susceptibles d'entamer la régularité de la comptabilité de la comptabilité au plan formel.

### 3.2.2.2. Appréciation de la comptabilité sur le plan fond :

Ce contrôle touche tous les postes comptables dont la manipulation est souvent utilisée par les contribuables pour diminuer la charge fiscale par la minoration ou la majoration suivant le cas de ces postes.

Il est mis l'accent au titre de l'exercice 2010, sur une présomption de transfert indirect des bénéfices à l'étranger<sup>4</sup> par le biais de la minoration des prix de vente de certains produits, à destination de SPA Espagne et Italie, entreprises filiales (Cf. art.141 bis du code des impôts directs « CID »).

La présomption de transfert indirect des bénéfices par minoration des prix à la vente est établie sur la base de la comparaison des prix de vente pratiqués au titre des transactions commerciales effectuées pour certains produits, avec SPA Europe (Italie et Espagne) d'une part, et ceux pratiqués avec les tiers clients d'autre part, comme repris dans le tableau.

Ainsi, les transactions effectuées entre SPA Algérie et SPA Europe constituent des transactions dont le prix n'est pas conforme au prix de pleine concurrence, soutenant ainsi la présomption de transfert indirect des bénéfices à l'étranger.

Les écarts ainsi dégagés sont réputés, sur le fondement de l'article 141 bis, bénéfice passible de l'IBS.

---

<sup>4</sup> Selon art 20Tr du code des procédures fiscales 2018, Au cours des vérifications en présence d'éléments faisant présumer des transferts indirects de bénéfices. les agents de l'administration fiscale peuvent demander à l'entreprise des informations et documents précisant la nature des relations entre cette entreprise et une ou plusieurs entreprises situées hors d'Algérie, la méthode de détermination des prix de transfert liés aux opérations industrielles, commerciales ou financières avec les entreprises situées hors d'Algérie..

Tableau n° 01 : Écarts prix de transferts en DA

REF	SPA Esp	SPA Ital	Prix moyen pondéré	Écart prix	Rehaussement extra groupe SPA Espagne	Rehaussement extra groupe SPA Italie	Rehaussement intragroupe
4	492	536	-	44.38	-	-	12 077 512
5	565	583	-	18.42	-	-	1 765 531
7	701	612	-	88.50	-	-	2 326 718
9	710	1117	-	407.63	-	-	30 461 420
18	248	248	377.22	128.78	64 064 657	61 408 335	-
27	-	120	191.59	71.87	-	238 804	-
28	161	-	225.90	64.79	5 409 461	-	-
29	203	-	282.75	79.27	309 164	-	-
30	234	-	350.62	116.73	5 041 379	-	-
31	336	-	476.64	141.14	2 252 772	-	-
33	499	-	708.59	210.00	1 001 296	-	-
36	-	224	352.05	128.17	-	7 405 441	-
Total :					78 078 729	69 052 580	-
<b>Total General :</b>						193	762 490

Source : Documents internes de la DGE

### 3.2.2.3. La reconstitution du bénéfice

Suite à la vérification, le bénéfice est reconstitué de telle façon à diminuer le déficit de la filiale, ce qui affectera directement le résultat global du groupe.

Tableau n° 02 : Reconstitution du bénéfice

Libelle	2010
Bénéfice suivant prix de transfert	193 762 490
Charges non déductibles fiscalement	2 229 733
Charges non justifiées	15 301 665
Charges ne relevant pas de l'intérêt social	7 748 706
Rehaussement de bénéficiaires	219 042 594
Résultat déclaré	- 659 283 197
Résultat reconstitué	- 440 240 603

Source : Documents internes de la DGE

### 3.2.3. La notification des résultats

La notification au contribuable des éléments qui serviront de base à son imposition est une formalité essentielle. L'administration doit notifier les résultats au contribuable, et ce, même en cas de rejet de comptabilité ou en cas d'absence de redressement. La notification de redressement initiale est transmise à la filiale le 30/12/2014.

### 3.2.4. Réponse de la part du contribuable

Suite à la transmission de la notification de redressement initiale, la société a procédé à la transmission d'une lettre contenant les points de réponses reçues le 02/02/2015 par la direction des grandes entreprises.

#### 3.2.4.1. Réponses à la présomption de délocalisation du bénéfice

L'entreprise vérifiée conteste la qualification des prix de vente pratiqués comme des prix non conformes aux prix de pleine concurrence dans la forme et dans le fonds.

- *Dans la forme :*

Il est mentionné dans la notification que SPA Espagne et SPA Italie sont deux filiales de SPA Algérie, ce qui n'est pas le cas. En effet, SPA Algérie a une seule filiale à l'étranger à savoir SPA Italie SPA Espagne est une plateforme (point de vente) et SPA Italie, en d'autres termes une adresse de facturation.

Les ventes réalisées avec SPA Italie et à destination d'Espagne sont facturées selon leurs destinations Espagne (obligation réglementation de charge).

SPA Espagne (point de vente) est gérée par SPA Italie.

- *Le fonds :*

Il est signalé que le tableau comparatif des prix de cession confectionné par les vérificateurs comporte des erreurs matérielles importantes qui sont dues à la fluctuation de dinars. En effet, le tableau fait apparaître des écarts de prix de cession (SPA Algérie/SPA Italie) et (SPA Algérie/Plateforme Espagne) erronés.

Les prix de cession entre (SPA Algérie/SPA Italie) et (SPA Algérie/plateforme Espagne) sont presque identiques.

Les seuls cas isolés de différences de prix sont justifiés par la baisse du prix de revente appliquée par SPA Italie ou plateforme Espagne. D'où la nécessité de revoir les prix de cessions à la baisse afin de permettre à notre filiale de conserver une marge brute pour couvrir ses frais de fonctionnement.

Il est important de vous signaler que les marges appliquées par SPA Italie et le point de vente Espagne sur leurs ventes couvrent uniquement les frais de fonctionnement.

En d'autres termes, SPA Algérie ne laisse à SPA Italie et plateforme Espagne qu'une marge brute nécessaire à la couverture des frais de fonctionnement.

Enfin, les résultats dégagés et depuis la création de la filiale SPA Italie sont toujours déficitaires. Donc la question qui se pose de quel transfert de bénéfice s'agit-il ?

Concernant les autres cessions, à savoir les ventes directes vers la Tunisie, la méthode d'analyse appliquée par les vérificateurs n'est pas conforme à la note 674/MF/DLRF/SD2/2013<sup>5</sup> en effet le tableau comparatif de la notification a été établi sans prendre en considération les éléments importants suivants :

- Le volume des ventes ;
- La localisation géographique du marché ;
- La date de la transaction.

Pour le volume de vente (Italie par rapport à la Tunisie), l'entreprise explique que les charges liées à l'expédition de la marchandise vers l'Europe sont beaucoup plus importantes que celles des concurrents qui ont, pour la majorité, des frontières terrestres avec l'Italie. Cette situation a contraint SPA Algérie de réduire ses marges afin de faire face aux prix appliqués par la concurrence. Par contre les ventes vers la Tunisie, dès lors où elles sont des ventes directes aux clients finaux impliquent moins de charges de distribution à supporter.

Aussi, les prix déterminés par les vérificateurs n'ont pas tenu compte la fluctuation de la monnaie nationale par rapport à la monnaie étrangère.

---

<sup>5</sup>Instruction de la Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscale concernant les procédures de contrôle et de détermination des prix de transfert – bénéfices indirectement transférés

La politique des prix de transfert appliquée par SPA est la méthode du prix de revente. Cette méthode est parfaitement légale. Elle est inspirée de la réglementation de l'OCDE. Elle a été déclarée par SPA à la DGE.

Concrètement, ce prix de cession est égal au prix de marché donc de revente par SPA Italie ou par sa plateforme en Espagne moins une marge brute appropriée qui doit couvrir ses frais de fonctionnement.

Il est utile de préciser ici que le prix de revente est naturellement différent d'un pays à un autre, le prix de revente en Italie n'est pas le même qu'en Espagne ou en Tunisie.

L'application de cette méthode aboutit, dans beaucoup de cas, en ce qui nous concerne à des résultats plutôt négatifs au niveau de notre filiale, car le prix de cession est calculé nécessairement sur un prix de revente prévisionnel qui s'avère souvent supérieur au prix réel du marché.

Les résultats négatifs de la filiale peuvent vous être remis sur la base de comptes audités.

Pour cela, il ne peut pas y avoir de transfert indirect de bénéfices à l'étranger.

### 3.2.5. La notification des résultats définitifs

Suite à la réception de la réponse de la filiale vérifiée, une notification de redressement définitive a été transmise à la filiale qui contient deux points essentiels :

- En ce qui concerne la conformité de la politique des prix de transfert appliquée par l'entreprise. Il y a lieu de noter que l'entreprise s'est dûment affranchie de l'obligation de déposer, à l'appui de la déclaration, la documentation justifiant la politique des prix de transfert retenus, tel que prévu par les dispositions de l'article 19 du CPF et 4 de l'arrêté du 12/04/2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert par les sociétés apparentées qui, d'ailleurs, ont été réclamés, sur le fondement de l'article 20 ter CPF, sans aucune suite.

- Aussi le rehaussement dit « *Rehaussement intragroupe* » est abandonné dès lors ou effectivement SPA Espagne ne constitue qu'un point de vente de SPA Italie. Cependant, l'influence du taux de change, considérée par l'entreprise comme élément faussant la comparaison, il y a lieu de noter que celle-ci n'agit nullement sur le rehaussement dégagé dès lors où il a été tenu compte du taux de change moyen pondéré.
- Reconstitution définitive du bénéfice :

Tableau n° 03 : **Reconstitution définitive du bénéfice**

<b>Libellé</b>	<b>2010</b>
Bénéfice suivant prix de transfert	147 505 960
Charges non déductibles fiscalement	2 229 733
Charges non justifiées	10 756 326
Charges ne relevant pas de l'intérêt social	7 748 706
Rehaussement de bénéfice	168 240 725
Résultat déclaré	-659 283 197
Résultat reconstitué	-491 042 472

Source : Documents internes de la DGE

Pour les années 2011, 2012, 2013 les mêmes étapes ont été menées pour la vérification des résultats de la filiale. Suite à cette vérification, le résultat de l'année 2011 est positif après la reconstitution du bénéfice.

### 3.2.6. Information de la société mère

Cette étape est menée uniquement dans le cadre du contrôle des groupes des sociétés. En effet, suite à la clôture des procédures de contrôle de la filiale une lettre est adressée à la société tête du groupe qui a opté pour le régime de la consolidation. Les informations contenues dans la lettre concernent le montant global, par impôt, des droits, pénalités et intérêt de retard dont elle est redevable.

La vérification engagée a abouti à un rehaussement de bénéfice de 168 240 725 DA d'où en découlent au titre de la société mère les impositions supplémentaires suivantes :

### 1- Impôt sur le bénéfice des sociétés IBS :

Les bénéficiaires reconstitués sont, conformément aux dispositions des articles 136.1 et 150.1 du CID, taxable à l'IBS au taux normal de 19 %.

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 du CID.

Tableau n° 03 : Reconstitution définitive du bénéfice

<b>Libelle</b>	<b>2010</b>
Rehaussement de bénéfice	168 240 725
Droits IBS 19 %	31 965 738
Majoration 25 %	7 991 434
<b>Total des droits</b>	<b>39 957 172</b>

Source : Documents internes de la DGE

### 2- Revenus réputés distribués

Conformément aux dispositions des articles 46.1 et 54 du CID, le bénéfice reconstitué net d'IBS, sont réputés distribués aux associés et imposables au taux de retenue à la source libératoire de 10 %. La société est tenue pour redevable légal.

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 CID.

Tableau n° 04 : Reconstitution définitive du bénéfice

<b>Libelle</b>	<b>2010</b>
Rehaussement de bénéfice	168 240 725
Droits IBS(-)	31 965 738
Charges non déductibles fiscalement	2 229 733
Base imposable	134 045 254
Droits IRG (10 %)	13 404 525
Majoration (25 %)	3 351 131
<b>Total à payer</b>	<b>16 755 657</b>

Source : Documents internes de la DGE

## **DISCUSSIONS DES RESULTATS**

La lecture des textes réglementaires et l'analyse des travaux de contrôle fiscal, tel qu'ils sont pratiqués au niveau de la direction générale des grandes entreprises, ont permis de constater certaines lacunes notamment dans la réglementation.

L'ambiguïté des textes réglementaires peut remettre en cause la continuité de l'exploitation des groupes. Des éclaircissements doivent être apportés pour éviter à ces groupes d'éventuels redressements fiscaux.

En effet, concernant le régime du bilan consolidé, certains détails sont nécessaires pour une intégration fiscale correcte (le taux de partage de la charge fiscale, la méthode de comptabilisation du paiement et la répartition de l'impôt entre les filiales). Les seuils de déduction de certaines charges (les amortissements des véhicules touristiques) ne sont pas définis dans le cas d'un groupe, ce qui mène à s'interroger si les seuils définis pour les sociétés individuelles restent les mêmes ou doivent être multipliés par le nombre des filiales après établissement du bilan fiscal consolidé.

Pour ce qui est des prix de transfert, la détermination du prix de pleine concurrence reste difficile. Les méthodes de détermination des prix de transfert sont indiquées d'une manière ambiguë et certaines sont difficiles, voire impossibles à utiliser par l'administration fiscale, vu qu'elles nécessitent des détails d'informations difficiles à fournir.

Le code des procédures fiscales ne prend pas en considération la spécificité du groupe, il ne détermine pas le redevable du montant des redressements en cas de contrôle d'une filiale et si les sociétés du groupe sont solidaires pour le paiement de l'impôt ou c'est la société mère qui subit toutes les conséquences financières.

L'administration fiscale est dans l'obligation d'adresser à la société mère un document l'informant du montant global, par impôt, des droits, pénalités et intérêt de retard dont elle est redevable. Aucune condition de délai ne régit l'envoi de ce document, ce dernier doit

uniquement être reçu par la société mère avant la notification de l'avis de la mise en recouvrement, aussi l'absence d'une ressource humaine qualifiée est remarquée, un contrôle fiscal rigoureux nécessite un personnel qui maîtrise la consolidation comptable, l'intégration fiscale et la comptabilité analytique.

## CONCLUSION

L'objectif de cette étude est de déterminer les moyens de contrôle adoptés par l'administration fiscale pour la vérification des pratiques de gestion fiscales des groupes, notamment l'intégration fiscale et l'utilisation des prix de transfert pour l'optimisation de l'impôt sur le bénéfice.

Il est recommandé de procéder à la révision de la réglementation des groupes de sociétés. Depuis sa création en 1997, le régime du bilan consolidé n'a pas connu d'amélioration, il est préférable de s'inspirer des expériences d'autres pays dans ce contexte, afin d'éviter tout conflit entre l'administration et les contribuables, il serait plus judicieux d'introduire la procédure de contrôle préalable des prix de transfert et de bien définir la procédure de contrôle par un manuel.

Enfin, la jurisprudence doit être enrichie, les décisions mettront fin à certains conflits concernant les redressements des groupes de sociétés, notamment en matière des prix de prestation de services et transactions sur les immobilisations entre les sociétés du groupe, remédier aux lacunes autour des groupes de sociétés, évite à l'état de perdre des ressources importantes et minimise le risque fiscal des sociétés.

## Références bibliographiques

**Bensahli M., (2015).** « *L'optimisation en fiscalité équation, enjeux et défis* », Éd. Office des Publications Universitaires, Alger.

**Baudrillard J.,(1992).** « *Pour une critique de l'économie politique du signe* ».Éd. Gallimard, Paris.

**Casimir J., (2006).** « *Contrôle fiscal* », Éd. Groupe Revue Fiduciaire, paris.

- Colette C., (1994).** « *Initiation à la gestion fiscale des entreprises* ». Éd. Eyrolles, Paris.
- Cozian M., (1999).** « *Les grands principes de la fiscalité des entreprises* », Éd. LexisNexis, New York.
- Cozian M., (2003).** « *Altruisme et fiscalité* », Éd. Dalloz. Paris.
- Cozian M., (2008).** « *Précis de fiscalité des entreprises* », Éd. LexisNexis, New York.
- Douvier J.P., (1996).** « *Fiscalité internationale* », Éd. Litec, Paris.
- Grubert H., (2003).** « *Intangible income, intercompany transactions, income shifting and the choice of location* ». National Tax Journal. N° 56 : pp. 221-242.
- Lamorelette T., & Rassat P., (1997).** « *Stratégie fiscale internationale* », Éd. Maxima, paris.
- Lefebvre F., (2014).** « *Mémento pratique : Groupes de sociétés* », Éd. Francis Lefebvre, Paris.
- Lefebvre F., (2010).** « *Intégration fiscale* », Éd. Francis Lefebvre, Paris, 2010.
- Mairesse M.P., & Obert R., (2009).** « *Comptabilité et audit* », 2eme Edition Dunod, Paris
- Menchaoui I., (2015).** « *Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés* », Thèse de doctorat, Gestion et management, Université de Franche-Comté. Paris.
- Merle P., (2013).** « *Droit commercial : sociétés commerciales* », 17e Edition, Dalloz, Paris.
- Morgensten P., (2006).** « *Initiation à l'intégration fiscale* », Éd. Groupe Revue Fiduciaire, paris.
- Oukhellou A., (2006).** « *Les prix de transfert dans les groupes de sociétés : Risques spécifiques et proposition de diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes.* » Mémoire présenté pour l'obtention du Diplôme national d'expert-comptable, Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, Maroc.
- De Bissy A., (2013).** « La personnalité fiscale du groupe en question(s) : Réflexion à propos de l'intégration fiscale et de la TVA consolidée ». In La Personnalité Juridique (en ligne). Toulouse : Presse de l'Université Toulouse 1 Capitole. Disponible sur Internet

<<http://books.openedition.org/ptc/3044>>.ISBN :9782379280429.DOI :10.4000/books.butc.3044

**Direction Générale des Impôts, (2018).** « Code des procédures fiscales 2019 », <<https://www.mfdgi.gov.dz>>.

**Direction Générale des Impôts, (2018).** « Code des impôts directs et taxes assimilées 2018 », < <https://www.mfdgi.gov.dz> >.

**Direction Générale des Impôts, (2018).** « Code des impôts Indirects 2018 », <<https://www.mfdgi.gov.dz>>.

**Direction de la législation et de la réglementation fiscale,(2013).** Instruction n° 674 du 06 aout 2013 « Prix de transfert- Bénéfice indirectement transférés ».

**Journal officiel de la République algérienne (2012). n° 04, arrêté du 20 Joumada El Oula 1433 correspondant au 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées,** < <http://joradp.dz> >.

**Journal officiel de la République algérienne n° 78, (2012).** Loi n° 09-09 du 12 Safar 1434 correspondant au 26 décembre 2012 portant loi de finances pour 2010, <http://joradp.dz>.

**Journal officiel de la République algérienne n° 78, (2009).** Loi n° 12-12 du 13 Muharram 1431 correspondant au 30 décembre 2009 portant loi de finances pour 2013, < <http://joradp.dz> >.

**Le club des juristes, commission Europe (2015),** Rapport « vers une reconnaissance de l'intérêt de groupe dans l'Union européenne », Paris.

**Ministère du commerce,** « code de commerce », [www.commerce.gov.dz](http://www.commerce.gov.dz).

**OCDE, (2011).**« Législation sur les prix de transfert – proposition d'approche ». Éd. OCDE, Paris. <http://www.oecd.org>

**OCDE, (2017).**« Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017 », Éd. OCDE, paris. <<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017.fr>>.

**Pons T., (2018).** « Procédures fiscales - Le contrôle fiscal et le contentieux dans les groupes intégrés », In Revues juridiques. <http://www.lexis360.fr>