

Circulaire

A

MONSIEUR LE DIRECTEUR DES GRANDES ENTREPRISES
MESDAMES ET MESSIEURS LES DIRECTEURS DES IMPÔTS DE WILAYA
MADAME ET MESSIEURS LES CHEFS DES SERVICES REGIONAUX DES RECHERCHES ET
VERIFICATIONS

EN COMMUNICATION A :

MADAME ET MESSIEURS LES DIRECTEURS REGIONAUX DES IMPÔTS
MESSIEURS LES INSPECTEURS REGIONAUX DES SERVICES FISCAUX

POUR INFORMATION A :

MONSIEUR L'INSPECTEUR GÉNÉRAL DES SERVICES FISCAUX
MESSIEURS LES DIRECTEURS CENTRAUX
MESSIEURS LES DIRECTEURS D'ÉTUDES

Objet / Rejet de comptabilité -Modalités d'application des dispositions de l'article 43 du CPF-

Réf / - Articles 28, 29 et 30 de la Loi de Finances pour l'année 2014.

- Loi n° 07- 11 du 25/11/2007, portant Système Comptable Financier.
- Décret n°08-156 du 26/05/2008, portant application de la loi n°07-11 du 25/11/2007.
- Décret exécutif n°09-110 du 07/04/2010, fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques.
- Arrêté du 26/07/2008, fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.
- Arrêté du 26/07/2008, fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et d'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée.

La présente circulaire a pour objet de définir et de commenter les modalités d'application des dispositions de l'article 43 du CPF, modifiées et complétées par l'article 28 de la Loi de Finances pour 2014, relatives au rejet de comptabilité.

Le ré-encadrement de la procédure de rejet de comptabilité s'inscrit dans la démarche de l'Administration Fiscale visant à moderniser les procédures de contrôle fiscal, pour une meilleure performance, et à améliorer les relations avec les contribuables vérifiés pour une meilleure adhésion à l'impôt et par conséquent son acceptation.

Ce but recherché ne peut être atteint qu'à l'issue de l'amélioration de la qualité du débat contradictoire et des échanges entre les brigades de contrôle de l'administration fiscale et les contribuables, dans le cadre d'une relation équilibrée et de confiance.

N° 346/14



Lors des vérifications de comptabilités, dans leur aspect qui concerne le rejet, l'ancien ancrage juridique a engendré un nombre important de contentieux et une rupture brutale de la relation d'équilibre devant exister entre le contribuable et l'Administration Fiscale.

Ainsi, l'article 43 du CPF, tel que présenté dans le titre III « procédures de redressements » avant l'introduction des modifications apportées par la loi de finances pour 2014, induisait un état de déséquilibre apparent entre l'administration et le contribuable. En effet, d'une part, aucune démonstration du caractère non probant de la comptabilité n'était exigée du vérificateur pour prononcer le rejet ; et d'autre part, la simple prononciation du rejet de comptabilité versait le contribuable vérifié dans une procédure d'imposition d'office, laquelle est une procédure très contraignante pour ce dernier.

Cette mesure, classée dans le chapitre 2 « Procédure d'imposition d'office » du titre III « Procédures de redressement » du code des procédures fiscales, était considérée, en vertu des dispositions de l'article 44-6), comme étant un cas de taxation d'office, mettant ainsi le vérificateur dans l'obligation de déterminer les redressements de façon forfaitaire.

Cet état de relation de déséquilibre a été d'autant plus aggravé par la mauvaise prise en charge par les services vérificateurs de cette mesure, dont il a été constaté un recours fréquent et abusif, la déviant ainsi de son objet.

Les travaux d'évaluation effectués en matière de rejet de comptabilité ont permis de faire ressortir que la majorité des cas de rejets prononcés sont fondés soit sur une motivation insuffisante, voir inexistantes, et/ou sur des griefs n'attestant pas de la gravité susceptible de justifier à juste titre ces rejets. Ainsi, il a été constaté à titre d'exemples :

- ✓ des rejets prononcés pour l'ensemble de la période vérifiée alors que les griefs retenus ne concernent qu'un seul exercice ;
- ✓ des rejets de comptabilité prononcés uniquement pour des raisons de forme, notamment l'absence de la cote et du paraphe sur les documents comptables obligatoires ;
- ✓ des rejets de comptabilité prononcés sur des griefs portant sur des exercices non concernés par la vérification ;
- ✓ des rejets de comptabilité prononcés sur la base de griefs extra comptables, notamment fiscaux, n'ayant pas d'impact sur la qualité de la comptabilité tel que :
 - déduction à tort des provisions ;
 - déduction de charges non admises fiscalement;
 - déduction de TVA sur achat non justifiée ;
 - amortissement de véhicules de tourisme sur une base supérieure à celle autorisée par la loi ;
 - discordance entre les chiffres d'affaires déclarés sur G N°50 et ceux déclarés sur le bilan ;
- ✓ des rejets de comptabilité prononcés sans démonstration, ou avec une démonstration insuffisante, de l'irrégularité reprochée et de son impact sur la qualité de la comptabilité vérifiée.

A partir de ce constat, qui ne peut aboutir qu'à des résultats s'inscrivant en porte à faux avec le processus dans lequel l'Administration Fiscale s'est engagée, des modifications fondamentales ont

été introduites sur le plan législatif, accompagnées d'une redéfinition des modalités d'application du dispositif de rejet de comptabilité et suivies par un encadrement très strict des cas devant susciter un rejet.

I/ Les modifications législatives apportées par la LF 2014 :

Les modifications introduites par l'article 28 de la loi de finances pour 2014, sur les dispositions de l'article 43 du CPF, ont pour objet donc de remédier aux insuffisances constatées.

Désormais, et au vu des modifications introduites, le rejet de comptabilité **ne relève plus de la procédure d'imposition d'office**. Ce changement de position de la mesure du rejet de comptabilité dans les procédures de redressements est réalisé à travers deux axes :

1. Le reclassement de l'article 43 du CPF dans le chapitre 1 « procédure contradictoire » du titre III du CPF « procédure de redressements » au lieu du chapitre 2 « procédure d'imposition d'office » du même titre, **supprimant ainsi le lien entre le rejet de comptabilité et la procédure d'imposition d'office** ;
2. La suppression de l'alinéa 6 de l'article 44 du CPF, **lequel fait du rejet de comptabilité un cas qui ouvre droit à l'application de la procédure contradictoire**.

Par ailleurs, il a été introduit au niveau de l'article 43 du CPF la **notion de l'obligation de démonstration du caractère non probant de la comptabilité** et ce en stipulant clairement que « le rejet de comptabilité ne peut intervenir que si l'administration **démontre** le caractère non probant de la comptabilité suite à... ».

En conséquence, le vérificateur n'est plus obligé, de par la loi, à recourir à la taxation d'office et est tenu de démontrer de façon à rendre évident le caractère non probant de la comptabilité pour pouvoir l'écartier.

II/ Redéfinition des modalités d'application du rejet de comptabilité :

Il ne serait possible de définir les conditions dans lesquelles doit intervenir le rejet de comptabilité si certaines notions sur celle-ci ne sont pas bien explicitées.

En effet, ce n'est qu'à partir de la maîtrise de ces notions que le vérificateur peut juger de la qualité de la comptabilité vérifiée et du degré de sa recevabilité en tant que preuve à l'appui des déclarations souscrites par le contribuable.

Ainsi, il sera évoqué ci-dessous certaines notions susceptibles de permettre au vérificateur d'apporter un jugement éclairé sur la probité de la comptabilité vérifiée.

II.1 Notions sur la comptabilité :

1. Rappel : Utilisateurs de la comptabilité

Le vérificateur doit savoir, au préalable, que la comptabilité n'est pas destinée à l'usage exclusif de l'administration fiscale dès lors qu'elle assure des fonctionnalités multiples :

- ✓ Elle est destinée notamment aux besoins de l'entreprise elle-même pour éclairer la gestion et la prise de décision des dirigeants ;
- ✓ Elle répond aux besoins des tiers en relation avec elle (fournisseurs, clients, investisseurs, organismes financiers, administration fiscale...);
- ✓ Elle sert de moyen de preuve en cas de litige avec les tiers.

Pour l'administration fiscale, la comptabilité est présumée être, jusqu'à preuve du contraire, un moyen de preuve de la sincérité des bases déclarées par les contribuables et elle se révèle, en cas de contrôle, indispensable pour appréhender le degré de sincérité des déclarations souscrites.

2. La comptabilité assure un chemin de révision de l'information produite :

Pour que la comptabilité soit admise en tant que moyen de preuve, elle doit assurer un chemin de révision permanent des éléments déclarés par le contribuable.

Dés lors, le vérificateur, qui a pour mission de vérifier la sincérité des informations déclarées sur les états financiers, désignés en terme fiscale sous l'appellation de « liasse fiscale », doit être mis dans la possibilité de pouvoir remonter, à partir de ces états financiers objet de la vérification, aux écritures comptables et aux pièces justificatives ayant servis de base pour leur élaboration ou de reconstituer à travers les pièces justificatives et des écritures comptables les informations portées sur les états financiers - liasse fiscale-.

Il est signalé en marge de cette idée que la vérification de comptabilité, bien qu'intitulée ainsi, elle ne porte pas sur la comptabilité elle-même, mais plutôt sur les déclarations souscrites par le contribuable. La comptabilité n'est que le support nécessaire à partir duquel le vérificateur doit s'assurer de la sincérité des chiffres déclarés.

Aussi, c'est cette possibilité offerte par la comptabilité à travers ce chemin désigné sous l'appellation de « chemin de révision comptable» de contrôler les déclarations souscrites par le contribuable qui fait d'elle une comptabilité dotée de force de preuve et opposable en conséquence à l'administration.

Ce chemin de révision en question est tracé par la loi n° 07- 11 du 25/11/207 portant le Système Comptable Financier, notamment l'article 10, lequel oblige toute entité, **en fonction de son organisation comptable**, de satisfaire aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle traite.

Les articles 9 à 11 du code de commerce précisent les conditions de formes, dans lesquelles la comptabilité doit être tenue en précisant les documents obligatoires, leur forme et la manière de les renseigner.

En conséquence, au regard des dispositions combinées des articles sus cités, tout contribuable soumis à une vérification de comptabilité doit présenter :

2.1 Une documentation comptable :

Cette documentation comptable a pour objet de décrire en général le chemin de révision que l'information comptable parcourt de la pièce justificative jusqu'aux états financiers, en exposant l'organisation comptable de l'entreprise, les méthodes de saisie et de traitement des informations et les supports utilisés.

Pour se faire, cette documentation doit présenter notamment les éléments suivants :

- ✓ Une présentation synthétique de l'organisation générale de l'entreprise ;
- ✓ L'organisation comptable de l'entreprise ;
- ✓ Le plan des comptes propre à l'entreprise, une description de leur contenu et les imputations comptables utilisées ;

- ✓ Les livres comptables obligatoires et les liens entre ces livres et autres documents et pièces comptables ;
- ✓ Le modèle retenu de présentation des états financiers ;
- ✓ Une description de l'organisation des travaux d'élaboration des états financiers ;

Ainsi, selon le système comptable adopté par l'entreprise (classique, centralisateur, informatisé...), dont le schéma de ces différents systèmes est présenté dans le tableau ci-dessous, l'entreprise doit mettre à la disposition du vérificateur l'ensemble des informations citées supra.

Rectification, régularisation + inventaire		
Classique	Pièces	<pre> graph LR A[Journal général coté et paraphé] --> B[Grand livre] B --> C[Balance] C --> D[Etats financiers] C --> A </pre>
Centralisateur	Pièces	<pre> graph LR A[Journaux auxiliaires] --> B[Journal général coté et paraphé] B --> C[Grand livre] C --> D[Balance] D --> E[Etats financiers] D --> B </pre>
Informatique	Pièces ↓ Intégration	<pre> graph LR A[Saisie] --> B[Listing journaux] B --> C[Grand livre] C --> D[Balance] D --> E[Etats financiers] D --> A </pre> <p style="text-align: right;">Centralisation formelle</p>

2.2 Une comptabilité régulière :

Une comptabilité est réputée régulière lorsqu'elle est tenue selon les règles et procédures en vigueur. En d'autres termes, pour qu'une comptabilité soit qualifiée de «régulière», elle doit être **conforme, complète et appuyée de pièces justificatives.**

a) Conformité :

Par conformité, on entend le respect de l'ensemble des règles et principes comptables édictés par le SCF et le code de commerce. Il peut être cité, entre autres, les principes ci-après :

1) Principe de comptabilité d'engagement :

C'est un principe, énoncé par l'article 06 de la loi n° 07-11, qui repose sur la logique des « créances acquises et les dettes certaines ». Ainsi, les opérations comptables (recettes et dépenses) sont enregistrées dès qu'elles sont certaines, même si elles ne sont pas encore encaissées ou payées.

Ce principe est repris également par l'article 6 du décret exécutif n° 08-156, portant application de la loi sur le SCF, qui stipule que *«les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés sur la base d'une comptabilité d'engagement, au moment de la survenance de ces transactions ou événements. Ils sont présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent.»*

2) Principe d'indépendance des exercices :

A travers ce principe, prévu par l'article 12 du même décret cité supra, il est fait obligation aux entreprises de présenter l'information comptable, de telle manière à ce que les résultats de chaque exercice soient déterminés selon les produits et charges de l'exercice considéré. En d'autres termes, les produits et les charges doivent être rattachés à la période à laquelle ils correspondent et non à celle où ils se matérialisent par un flux affectant la trésorerie.

3) Principe de la permanence des méthodes :

Ce principe est prévu par l'article 15 du décret exécutif n° 08-156, qui dispose que *«la cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives impliquent une permanence dans l'application des règles et méthodes relatives à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations »*.

La notion de permanence des méthodes repose sur une approche considérant l'entreprise comme une entité juridique dont l'activité est censée durer dans le temps ; un principe évoqué par les articles 6 de la loi 07/11 et 07 du décret n° 08-156.

Aussi, la comparaison entre les différents éléments de la comptabilité ne peut s'effectuer que si les mêmes méthodes d'évaluation ont été utilisées.

Ce principe est également repris au niveau des dispositions de l'article 717 du code de commerce, lesquelles stipulent que les comptes de résultats et de bilan sont établis à chaque exercice selon les mêmes formes et les mêmes méthodes d'évaluation que les années précédentes.

Par ailleurs, il convient de préciser que le principe de la permanence des méthodes comptables ne doit pas être perçu d'une manière absolue. En effet, des changements de méthodes peuvent être rendus nécessaires ou obligatoires en cas de réglementation nouvelle ou en cas de décisions prises par les organes sociaux habilités.

Il est important de souligner que lorsque le changement est opéré à l'initiative du contribuable, il ne peut être justifié que par l'impératif de l'image fidèle. A préciser que ce changement, dans un souci de conformité aux caractéristiques qualitatives de l'information comptable, prévue par l'article 08 du décret n°08-156, doit être explicité dans l'annexe aux états financiers comme requis par l'article 29 de la loi n° 07- 11 du 25/11/2007, portant le Système Comptable Financier.

Ces explications, devant être annexées aux états financiers, peuvent être présentés, suivant les dispositions du même article, sous plusieurs formes ; narrative, descriptive et chiffrée.

4) Principe de prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique :

C'est une notion nouvelle introduite par l'article 18 du décret exécutif n° 08-156, qui stipule que *«les opérations sont enregistrées en comptabilité et présentées dans les états financiers conformément à leur nature et à leur réalité financière et économique, sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique»*.

Ce principe implique que l'enregistrement comptable des opérations et leur présentation dans les états financiers doivent se faire en fonction de la réalité financière et économique et non pas en fonction de leur apparence juridique.

Il peut être cité comme exemple le cas des actifs pris en location dans le cadre d'un contrat de crédit-bail, dont le crédit preneur est tenu de les enregistrer dans sa comptabilité et ce malgré que, du point de vue juridique, ils ne lui appartiennent pas.

5) Principe de non compensation :

En vertu des dispositions de l'article 5 de la loi n° 07-11, tous les éléments d'actif et du passif doivent être évalués séparément, sans qu'il ne soit procédé à des compensations entre les postes d'actif et de passif ni entre des charges et des produits.

Aussi, est-il n'est pas permis de compenser, par exemple, une créance et une dette même si elles concernent un même tiers.

En outre, la compensation en matière de financement des opérations d'achat et de revente, telle que la livraison de marchandises, en contre partie d'une dette contractée auparavant, n'est pas permise.

6) Principe d'intelligibilité :

Ce principe est énoncé par l'article 6 de la loi n° 07-11 et explicité par le glossaire annexé à l'arrêté du 26/07/2008 *« Qualité d'une information lorsqu'elle est facilement compréhensible par tout utilisateur ayant une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et ayant la volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente »*.

Ainsi, l'information comptable véhiculée à travers les états financiers (bilan, tableau du compte de résultat, tableau des flux de trésorerie et le tableau de variation des capitaux propres) (art 25 de la loi 07/11), doit être intelligible de façon à permettre la prise de décision perspicace.

Ce principe trouve son application notamment dans les informations supplémentaires que l'entité est tenue de fournir dans les conditions prévues par le chapitre VIII de l'arrêté cité supra.

b) Complète :

Cette notion signifie que la comptabilité doit comporter l'ensemble des documents et livres exigés par les lois en vigueur, en l'occurrence le code de commerce et le SCF. Ainsi, la tenue de ces livres comptables constitue une obligation légale et doit répondre à des normes de forme quant à leur présentation et ce qu'il s'agit de comptabilité manuelle ou informatisée.

En effet, les dispositions combinées de l'article 20 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier et des articles 09 à 11 du code de commerce, exigent de tous commerçant, sous réserve des dispositions spécifiques concernant les petites entités, de tenir un certain nombre de documents répondant à des normes de forme.

Les documents comptables obligatoires :

1) Le livre journal :

Ce document, appelé également «journal général», enregistre tous les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise. Il enregistre au jour le jour toutes les opérations de manière chronologique, ou centralise, au moins mensuellement, le résultat de ces opérations.

Cette tolérance de centralisation mensuelle prévue par le code de commerce dans son article 09 est conditionnée par l'obligation « *de conserver, dans ce cas, tous documents permettant de vérifier ces opérations jour après jour* ».

2) Le livre d'inventaire :

Ce livre enregistre les opérations d'inventaire qui consistent à effectuer un recensement exhaustif des éléments d'actif et de passif de l'entreprise. Il s'agit donc d'un document sur lequel sont transcrits le bilan et le tableau des comptes de résultat.

Néanmoins, dans le cas où le détail par nature des stocks en valeur et en quantité n'apparaît pas sur le livre d'inventaire, il doit être porté sur un autre registre ou sur des états séparés devant être conservés au même titre que les autres documents comptables.

3) Le grand livre :

Ce livre comprend l'ensemble des comptes mouvementés au cours de la période et retrace les mouvements (débit et crédit) de ces comptes, lesquels sont y reportés après ou simultanément avec l'enregistrement de ces mouvements au journal. L'obligation de la tenue de ce livre comptable a été introduite par l'article 20 de la loi n°07-11 du 25/11/2007, portant S.C.F.

Il est détaillé en autant de grands livres que de journaux auxiliaires (clients, fournisseurs, banque, OD).

Il est précisé que pour les deux premiers livres, l'authentification auprès du juge de la section commerciale du tribunal est rendue obligatoire par les dispositions de l'article 11 du code de commerce.

c) Appuyée de pièces justificatives :

L'article 18 de la loi n° 07-11 stipule que : « Chaque écriture comptable s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution sur papier de son contenu.

Les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée, peuvent être récapitulées sur une pièce comptable unique».

La pièce justificative peut revêtir différentes formes :

- ✓ une pièce de base justifiant une seule écriture comptable ;
- ✓ une pièce récapitulative d'un ensemble d'opérations, à condition que celles-ci soient de même nature, réalisées en même lieu et au cours d'une même journée.

Elle peut avoir également différentes provenances :

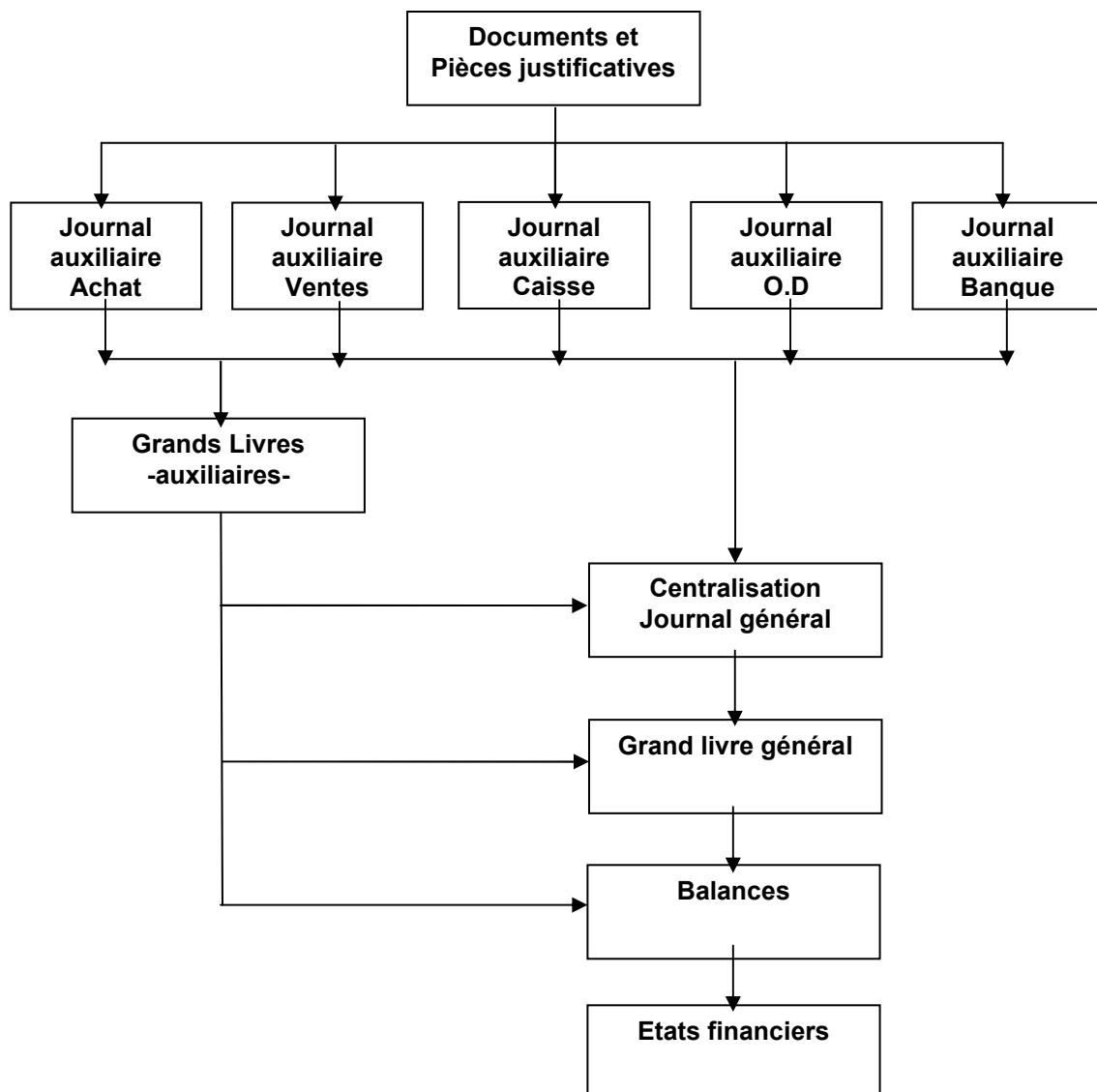
- ✓ de tiers (par exemple les factures) ;
- ✓ des applications informatiques ou matérielles internes situées en amont de la comptabilité proprement dite.

En tout état de cause, la pièce justificative doit retracer certaines mentions obligatoires qui sont prévues par des dispositions particulières :

- ✓ la date,
- ✓ la nature de l'opération,
- ✓ les tiers intervenants,
- ✓ la quotité de l'opération (quantités et valeurs)

A noter, que les livres cités supra sont exigés par la loi mais bien d'autre supports et opérations d'écriture sont nécessaires pour l'élaboration des états financiers. À titre d'énonciation et d'exemple, le schéma ci-dessous retraçant les différentes étapes par lesquelles l'information comptable transite est présenté :

L'organisation comptable selon le système centralisateur



2.3 Une comptabilité sincère :

Cette notion est généralement définie comme « l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations ».

Ceci dit, les valeurs comptables inscrites dans les différents livres et documents comptables doivent traduire la réalité de l'activité et ce à travers une évaluation correcte des opérations comptables».Elles doivent être en conséquence dépourvues de toutes erreurs.

Par « erreur », on entend toutes inexactitudes, omissions ou irrégularités comptables, qui résultent d'une appréciation purement objective de faits ou de droit, commises de bonne foi par un contribuable et ne traduisant nullement la volonté du contribuable à influencer la gestion de l'entreprise.

Cette définition de l'erreur est évoquée par opposition à l'erreur liée à la décision de gestion où la volonté du contribuable à influencer la gestion de l'entreprise. Aussi, la première est présumée être commise de bonne foi ; cependant, la seconde relèverait plutôt, en cas d'insuffisance de déclaration, de la fraude destinée à éluder le paiement de l'impôt.

a) Erreur de fait matériel

1) **Inexactitude** : elle peut se définir comme étant la traduction comptable d'un fait non-conforme à la réalité. Il s'agit, à titre d'exemple :

- ✓ D'un mauvais calcul arithmétique relatif aux différents montants comptabilisés tels que les achats, les ventes, les charges ;
- ✓ De reports incorrects ;
- ✓ D'une mauvaise évaluation des stocks ;
- ✓ Du non respect d'égalité des comptes.

2) **Omission** : Il s'agit du défaut d'inscription d'un ou plusieurs éléments comptables tels que:

- ✓ Les recettes ;
- ✓ Les achats ;
- ✓ Les charges.

b) Erreur de droit

Il s'agit de l'irrégularité comptable, appelée également « erreur comptable », qui a pour origine une erreur dans l'application des règles comptables. Elle porte généralement sur le mode d'enregistrement comptable d'opérations dont la nature n'est pas contestée.

Ce sont là les principales obligations auxquelles doit répondre une comptabilité pour que l'information qu'elle produit puisse être, au vu de la législation en vigueur, qualifiée de pertinente et susceptible de produire ses effets au plan juridique et économique.

3. Une comptabilité opposable au tiers :

Une comptabilité tenue conformément aux obligations visées supra est une comptabilité qui peut à tout moment être « admise par le juge pour faire preuve entre commerçants », c'est ce qui est avancé par l'article 13 du code de commerce. L'article 14 du même code confirme ce point en stipulant que « *Les livres de commerce que les personnes sont obligées de tenir et pour lesquels elles n'ont pas observé les formalités ci-dessus prescrites, ne peuvent être représentés ni faire foi en justice..* ».

L'article 43 du CPF énumère les cas qui peuvent donner lieu à un rejet et à contrario, cette comptabilité, lorsqu'elle n'est pas rejetée, est acceptée et est admise du point de vu fiscal comme un moyen de preuve et de ce fait elle demeure opposable à l'administration et aucune reconstitution des chiffres d'affaires ne peut être admise si elle n'est pas rejetée.

Néanmoins, cette notion d'opposabilité de la comptabilité à l'égard des tiers ne signifie pas que l'administration ne peut pas procéder à des régularisations, lesquelles peuvent résulter des insuffisances constatées à partir de cette comptabilité. L'administration s'appui alors sur l'opposabilité de cette comptabilité au contribuable pour faire valoir ses régularisations.

La distinction entre les deux concepts -reconstitution et régularisation- est très importante et mérite d'être mise en évidence :

a) la régularisation : c'est la mise en règle d'une situation anormale que présente la comptabilité ou la déclaration. tel est le cas :

- ✓ d'une charge indument déduite ; elle est remise en règle fiscale, appropriée, par sa réintégration au bénéfice ;
- ✓ d'une facture de vente non comptabilisée ou non déclarée. elle est mise en règle, fiscalement, par son rappel comme base imposable aux différents impôts et taxes.

Dans les deux cas, la comptabilité demeure opposable et c'est sur sa base que les régularisations sont effectuées en faisant appel bien entendu aux règles fiscales qui justifient cette mise en règle.

b) la reconstitution : c'est l'emprunt d'un chemin de contrôle autre que celui offert par la comptabilité, pour approcher le degré de sincérité des bases déclarées. L'administrions substitue dans ce cas le chemin de contrôle de l'information comptable par des méthodes de reconstitution extra comptable.

Toutefois, le vérificateur doit retenir que la reconstitution des bases d'imposition ne peut être admise que si la comptabilité est rejetée.

II.2 Le rejet de comptabilité

L'article 43 du CPF défini le rejet de comptabilité comme une mesure d'exception tendant à modifier la position juridique initiale de la comptabilité, en tant que moyen de preuve et opposable à l'administration, en une comptabilité dénuée de la force probante et par conséquence non opposable à l'administration.

Le vérificateur ne doit pas appréhender le rejet de comptabilité comme étant un rejet de la comptabilité en tant que telle et l'information produite par cette dernière demeure bien entendu une source non négligeable, dont le vérificateur à l'obligation d'exploiter pour mener à bien sa mission de contrôle.

Le rejet de comptabilité signifie plus exactement le rejet du caractère opposable de la comptabilité vérifiée.

Le vérificateur, dans son action de contrôle, ne doit pas être à la recherche d'un rejet systématique ; au contraire, il doit vérifier à travers la comptabilité présentée le degré de sincérité des déclarations souscrites par le contribuable. Le rejet ne peut être envisagé que lorsque la comptabilité n'offre plus la possibilité d'effectuer le contrôle du fait d'anomalies constatant la rupture du chemin de révision comptable.

L'article 43 du CPF à énoncé, de façon précise et limitative, les cas devant mener à la décision du rejet de comptabilité. Cette décision, au sens de l'article précité, ne peut intervenir qu'à la suite de la constatation d'anomalies liées aux critères de régularité ou de sincérité.

- ✓ « ...lorsque la tenue des livres, documents comptables et pièces justificatives n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du code du commerce, au Système Comptable Financier;
- ✓ « ...lorsque la comptabilité comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées liées aux opérations comptabilisées ».

Cependant, les irrégularités, dont le vérificateur peut être amené à constater lors d'une vérification, ne privent pas forcément la comptabilité de sa force probante et de son opposabilité à l'administration et seules les irrégularités de nature à rompre le chemin de révision sont susceptibles d'engendrer un rejet.

Les deux cas cités ci-après sont fournis afin de cerner avec la plus grande précision les éléments pouvant motiver sérieusement le recours à la prononciation du rejet de comptabilité.

1. Les cas de rejet de comptabilité

A. 1^{er} cas : comptabilité irrégulièrement tenue :

La comptabilité est considérée comme irrégulièrement tenue lorsque les règles et principes édictés par le code de commerce et le SCF ne sont pas respectés. La comptabilité peut de ce fait présenter plusieurs situations ; incomplète, non appuyée de pièces justificatives ou non-conforme.

1^{er} situation : Comptabilité incomplète :

La présentation d'une comptabilité incomplète constitue sans aucun doute une irrégularité que le vérificateur est tenu de mentionner sur sa notification. Néanmoins, cette irrégularité ne prive pas forcément la comptabilité de son caractère probant.

Le vérificateur est appelé, suite à cette constatation, à analyser l'impact des documents manquants sur le cours de son contrôle.

Dans le cas où le document manquant constitue le seul moyen de contrôle essentiel, la décision de rejet sera prononcée à bon droit dès lors que la comptabilité présentée ne permet pas de la vérifier. À défaut de cette motivation, le vérificateur n'est pas en droit d'écarter la comptabilité.

L'adoption d'un tel raisonnement amène nécessairement à distinguer deux cas :

➤ **L'absence de livres obligatoires (centralisateurs)**

L'absence de tous les livres centralisant les résultats des opérations enregistrées sur des documents de base fait obstacle au contrôle de concordance entre les montants enregistrés au jour le jour et ceux portés sur le journal général, le grand livre et le livre d'inventaire.

Exemple 1 :

- absence de livre d'inventaire, de livre centralisateur et de grand livre ;
- absence de livre d'inventaire et de livre-journal

Toutefois, si le défaut de présentation d'un registre obligatoire n'exclut pas toute possibilité de contrôle, cette anomalie ne peut constituer un motif valable de rejet.

Exemple 2 :

- absence du livre d'inventaire en présence de détail des stocks.

➤ L'absence de livres auxiliaires

L'absence de plusieurs journaux auxiliaires ôte à la comptabilité sa valeur probante dès lors qu'elle ne garantit pas que le contribuable ait procédé à un enregistrement rigoureux et régulier de ses opérations

Exemple :

- absence des journaux d'achats, de caisse et de banque).

Cependant, l'absence d'un seul journal en présence d'autres moyens de contrôle (pièces justificatives) ne peut constituer à elle seule un motif valable pour rejeter la comptabilité.

2^{eme} situation : Documents comptables non-conforme aux prescriptions de l'article 11 du code de commerce:

L'article 11 du code de commerce requiert que les livres obligatoires doivent être cotés et paraphés par un juge de la section commerciale du Tribunal et tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte ni transport marge.

Cependant, l'inobservation de la formalité de la cote et du paraphe, bien qu'obligatoire, ne constitue pas à elle seule un motif valable pour rejeter une comptabilité. Elle demeure certainement une irrégularité, laquelle nécessite une adjonction avec d'autres irrégularités pour pouvoir attester du caractère non sincère de l'information produite.

Quant aux documents obligatoires comportant des blancs, ratures et surcharges, cette anomalie ne peut leur ôter leur caractère probant que si leur importance et leur fréquence rend le contrôle des écritures impossible.

3^{eme} situation : comptabilité non appuyée de pièces justificatives :

En principe, l'absence de pièces justificatives des frais généraux ne permet pas à elle seule de rejeter la comptabilité. Elle a pour conséquence uniquement de mettre l'entreprise vérifier dans l'impossibilité de déduire la charge correspondante.

En revanche, l'absence des pièces justificatives des achats ou des ventes est de nature à entraîner à juste titre un rejet de comptabilité dès lors qu'elle rend le contrôle de cohérence inopérable.

Cependant, la présentation des pièces justifiant les achats et les ventes n'exclut pas toute possibilité de rejet.

Le vérificateur doit s'assurer que les pièces en question retracent toutes les informations nécessaires pour effectuer son contrôle à savoir :

- ✓ la date,
- ✓ la nature de l'opération,
- ✓ les tiers intervenants,
- ✓ la quotité de l'opération (quantités et valeurs)

Dans le cas où ces informations ne sont pas reproduites sur les factures présentées, le vérificateur ne peut pas faire son contrôle de cohérence à partir de cette comptabilité et se trouve dans l'obligation de rejeter la comptabilité et d'adopter une méthode de reconstitution pour s'assurer du degré de sincérité des déclarations souscrites.

B. 2^{ème} cas : comptabilité non sincère :

Le caractère non sincère de la comptabilité résulte, pour l'essentiel, des erreurs, omissions, ou inexactitudes qu'elle peut renfermer. Cependant, pour que ces irrégularités puissent ôter à la comptabilité son caractère probant, elles doivent être suffisamment graves et répétées.

Il n'existe pas une règle pratique qui permettrait d'identifier systématiquement l'ensemble des irrégularités susceptibles d'entraîner un rejet de comptabilité et ce en raison de leur diversité et leur importance en rapport avec les caractéristiques propres à chaque affaire vérifiée. Le rejet de la comptabilité nécessite généralement l'existence d'un faisceau d'irrégularités qui, prises isolément, peuvent ne pas présenter un caractère grave et répétitif suffisants.

Des exemples susceptibles d'orienter le vérificateur dans sa décision sont présentés ci-dessous :

➤ 1^{er} situation : comptabilité comportant des omissions :

- Omission de recettes, décelée suite à l'exploitation d'un jugement rendu définitif faisant référence à des ventes non comptabilisées et sans délivrance de factures ou de découverte d'une comptabilité occulte.
- Omission des achats, laquelle est de nature à fausser non seulement le niveau des consommations et de la marge brute mais également la trésorerie de l'entreprise vérifiée dès lors que les sommes ayant servi pour le règlement de ces achats ne figurent pas dans la comptabilité.

➤ 2^{ème} situation : comptabilité comportant des inexactitudes :

- calcul arithmétique incorrect ;
- reports erronés ;
- mauvaise évaluation des stocks.

Lorsque de telles anomalies sont relevées lors d'une vérification, lesquelles ne peuvent être directement rectifiées, le vérificateur ne pourra pas réviser l'ensemble des écritures pour rechercher l'origine de la discordance et conclura en conséquence que la comptabilité vérifiée n'offre pas un chemin de contrôle cohérent susceptible de permettre le contrôle des éléments déclarés.

➤ 3^{ème} situation : comptabilité comportant des erreurs comptables :

L'inobservation des modalités d'application des règles comptables, dans le cas où elles ne sont pas directement rectifiables, est de nature à rendre le contrôle de cohérence que veut mener le vérificateur impossible. À titre d'exemple :

- le défaut d'observation du principe de la partie double ;
- le défaut d'observation du principe de séparation des exercices ;
- le défaut d'observation du principe de permanence des méthodes.

Toutefois, il est important de préciser que la décision de rejet d'une comptabilité doit rester tributaire de l'importance et de l'impact des ces erreurs ; omissions inexacitudes et erreurs comptables, sur la sincérité de la comptabilité vérifiée.

2. Précautions à prendre en cas de rejet :

Une fois que le vérificateur a l'assurance que les irrégularités relevées sont de nature à justifier le rejet la comptabilité, il doit observer un certain nombre de précautions, à savoir :

2.1 Respect du principe d'indépendance des exercices : (Notion de rejet partiel)

L'attention du vérificateur est attirée sur le fait que les irrégularités constatées au titre d'un exercice ne peuvent constituer à juste titre un motif de rejet pour les autres exercices vérifiés. Désormais, l'appréciation du degré de probité de la comptabilité doit se faire exercice par exercice.

Exemple :

Pour une vérification portant sur les exercices N, N-1, N-2 et N-3, les irrégularités pouvant être constatées au titre de l'exercice N-3 ne peuvent servir de base légale pour rejeter les exercices N, N-1 et N-2, seul l'exercice N-3 au titre duquel sont constatées les irrégularités est susceptible d'être rejeté.

2.2 La démonstration du caractère non probant de la comptabilité :

Le rejet de comptabilité est une décision grave par laquelle l'administration peut user du droit de l'écartier en tant que moyen de preuve. Dans ce cas, l'Administration Fiscale doit supporter la charge de la preuve du caractère non probant de la comptabilité. En effet, l'article 43 du CPF, modifié par l'article 28 de la loi de finance pour 2014, a stipulé clairement que « *Le rejet de comptabilité, à la suite d'une vérification de comptabilité, ne peut intervenir que dans le cas où l'Administration démontre son caractère non probant lorsque...* »

a) Définition de la démonstration :

La notion de démonstration signifie que l'administration doit rendre le caractère non probant de la comptabilité évident de façon à ce qu'il ne prête pas à confusion, soit par une déduction logique ou par constatation de fait.

b) Les étapes de la démonstration :

Pour les besoins de la démonstration, le vérificateur doit observer trois étapes essentielles dans sa démarche.

- ✓ la motivation de fait : consiste à décrire l'irrégularité telle que constatée;
- ✓ la motivation de droit : consiste à mettre en exergue la règle de droit devant être poursuivie ;
- ✓ la conclusion retenue par le vérificateur de la distorsion entre le fait et le droit.

c) L'objet de la démonstration :

Le vérificateur doit démontrer ou prouver, selon le cas, que la comptabilité vérifiée n'offre plus la possibilité de faire un contrôle de cohérence du fait de la rupture du chemin de révision comptable et ce eu égard aux anomalies constatées.

2.3 La procédure de redressement applicable (PRC) :

Le vérificateur doit veiller, au vu des modifications introduites par les articles 28, 29 et 30 de la loi de finance pour l'année 2014, à l'application de la procédure de redressement contradictoire au lieu de la procédure d'imposition d'office.

La prononciation du rejet de comptabilité, dans le cadre de ce nouveau dispositif, doit s'inscrire dans une démarche d'analyse concertée au niveau des services de contrôle et ce dans le respect des prérogatives de tout un chacun dans la chaîne de contrôle.

Dés lors, il est très important, voire impératif, de mettre en place une validation spécifique et rigoureuse pour les cas de l'espèce, afin d'éviter une mauvaise application et/ou un détournement de cette procédure de son objet.

Ainsi, les chefs de brigades doivent prendre toutes les diligences afin de s'assurer du caractère fondé ou non fondé des rejets de comptabilités envisagés et ce à la lumière des nouvelles dispositions de l'article 43 du CPF et des dispositions de la présente circulaire, lesquelles seront accompagnées, incessamment, par un guide méthodologique traitant de cette problématique ainsi que de la reconstitution des bases d'imposition.

Une attention particulière doit être accordée au suivi des rejets de comptabilités, notamment à travers l'utilisation de l'Outil de Suivi du Contrôle Fiscal Extérieur, objet de mon envoi n°07/MF/DGI/DRV/2014 du 23/01/2014.

J'attache beaucoup de prix à ce que cette circulaire soit largement diffusée à l'ensemble des services concernés et ses dispositions strictement observées. Toutes difficultés éventuellement rencontrées dans son application doivent être portées à la connaissance de la Direction des Recherches et Vérifications.

مدير الأبحاث والتفتيش

ع. شويقر بن محمد

