

ABREVIATIONS

BRR : BRIGADE DE RECHERCHES & RECOUPEMENTS

CA : CHIFFRE D'AFFAIRES

CGI : CODE GENERAL DES IMPOTS

CGNC : CODE GENERAL DE LA NORMALISATION COMPTABLE

CLT : COMMISSION LOCAL DE TAXTATION

CNRF : COMMISSION NATIONALE DE RECOURS FISCAL

DG : DIRECTION GENERALE

DF : DIRECTION FINANCIERE

DGI : DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

D D : DEPOT DE DECLARATION

E M : ERREUR MATERIELLE

IR : IMPOT SUR LE REVENU

IS : IMPOT SUR LES SOCIETES

LF : LOI DE FINNACE

NTIC : NOUVELLE TECHNOLOGIE D'INFORMATION ET DE

COMMUNICATION

U.E : UNION EUROPEENNE

TVA : TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

VA : VALEUR AJOUTEE

SOMMAIRE :

REMERCIEMENTS.....	1
ABREVIATIONS	2
SOMMAIRE.....	3
INTRODUCTION GENERALE	7
1^{ère} Partie : CONTEXTE ET PRESENTATION DU CONTROLE FISCAL.....	9
Chapitre I :Organisation de la vérification.....	10
Section I : Qu'est ce qu' un contrôle Fiscal ?	10
§ 1- Types de contrôle d'assiette	10
a) Contrôle Formel (E.M)	
b)- Contrôle sur Pièces (D D)	
§ 2- Vérification de Comptabilité (siège Social).....	11
§ 3- Droit de Constatation.....	12
Section II : Moyens de Contrôle :	13
§ 1- Attribution de l'administration Centrale	13
a)- Division de suivi des dossiers de Vérification de Brigades régionales	
b)- Division de la brigade nationale de vérification	
§ 2- Organisation des services extérieurs.....	14
§ 3- Procédures de sélection de dossiers.....	15
Section III : Constats, Critiques et Suggestions.....	17
§ 1- Programmation non ciblée des sociétés à vérifier.....	17
§ 2- Absence de base de données et inexactitude des recoupements Demandés	18
§ 3- Recours limité des vérificateurs aux études monographiques Sectorielles.....	21
§ 4- Non Généralisation du contrôle Fiscal et Limite de Sa Pertinence.....	23

Chapitre II : Déroulement du Contrôle Fiscal	24
Section I : Préparation du Contrôle Fiscal	25
§ 1- Préparation du dossier.....	25
§ 2- Recherches et investigations.....	26
§ 3- L’avis de vérification ou de passage	27
§ 4- Lieu de vérification	28
§ 5- Délai de vérification de comptabilité.....	29
Section II : Vérification de la Comptabilité	30
§ 1- Prise de contact.....	30
§ 2- Investigations.....	31
§ 3- Technique de contrôle.....	35
§ 4- Contrôle arithmétique.....	36
§ 5- Le pointage.....	37
§ 6- Contrôle quantitatif.....	37
§ 7- Contrôle matière.....	38
§ 8- Contrôle de déductions en matière de T.V.A.....	39
§ 9- Contrôle des encaissements réalisés.....	39
Section III : IRREGULARITES :.....	40
§ 1- Irrégularités graves.....	40
§ 2- Rejet de comptabilité.....	41.
§ 3- Rectification des déclarations sans rejet de comptabilité.....	43
§ 4- Conséquence de la Vérification.....	43
Section IV : Constats critiques et Suggestions.....	45
§ 1- Insuffisance de l’effectif des vérificateurs.....	45
§ 2- Absence d’outils techniques performants au service d’un réel audit fiscal externe.....	46
§ 3- Logistique rudimentaire de travail des vérificateurs.....	49
§ 4- Faiblesse de La motivation Matérielle des Vérificateurs.....	50
§ 5- Profil de vérificateur mal défini.....	51
§ 6 - Défaut de communication et de méthodologie du suivi des vérifications (absence de référentiel)	54
§ 7 - Absence d’implication et d’accompagnement des vérificateurs.....	55

2 ème PARTIE : PREROGATIVES DE L'ADMINISTRATION & GARANTIES DU CONTRIBUABLE.....57

Chapitre I : Procédures de redressements58

Section I : Procédure normale de redressement : Rectification des bases d'imposition58

- § 1- Première lettre de notification58
- § 2- Deuxième lettre de notification de redressement.....61
- § 3- Procédure de redressements accélérés.....62
- § 4- Domaine d'application de la procédure accélérée.....64
- § 5- Phase de la procédure accélérée.....64

Section II : Procédure de taxation d'office65

- § 1- Taxation d'office pour défaut de déclaration, déclaration incomplète et défaut de versement des retenues à la source66
 - a)- Défaut de déclaration
 - b)- Déclaration incomplète
 - c)- Défaut de versement des retenues à la source sur salaires
- § 2- Déroulement de la procédure de taxation d'office67

Section III : Constats critiques et Suggestions68

- § 1- Efficacité du contrôle biaisée par le recours à la fraude et l'évasion fiscale favorisée par l'économie informelle68
- § 2- Marchandage entre l'administration et le contribuable pour définir un accord à l'amiable68
- § 3- Culture fortement marquée par un manque de civisme de toutes les parties.....70

Chapitre II : Garanties & Commissions	71
Section I : Garanties du Contribuable Vérifié	71
§ 1- Anciennes Garanties	71
§ 2- Charte du contribuable : L F : 2011.....	72
Section II : Les commissions locales et nationales de taxation (C.L.T + C.N.R.F)	74
§ 1- Compétences des C.L.T.....	74
§ 2- Composition de la C.L.T.....	76
§ 3- Fonctionnement de la C.L.T.....	76
§ 4- Compétence de la C.N.R.F.....	81
§ 5- Composition de C.N.R.F.....	82
§ 6- Fonctionnement de la C.N.R.F.....	83
§ 7- Composition et Fonctionnement sous commissions.....	83
§ 8- Recours judiciaire.....	85
Section III : Constats , critiques et Suggestions	86
§ 1- Procédures de recours marquées par la lenteur et l'incertitude.....	86
§ 2- Instances de recours sont elles assez compétentes pour statuer en matière fiscale.....	87

Conclusion	89
-------------------------	----

Bibliographie	89
----------------------------	----

Annexe n°1 : Organigramme de la Direction du Contrôle Fiscal-DGI	
---	--

INTRODUCTION

Afin de valider les résultats déclaratifs où la plupart des impôts sont établis d'après les indications figurant dans les déclarations souscrites par les sociétés ou les entreprises individuelles ; la véracité des déclarations est mise en doute et peut être sensée « Présumés inexacts » ! dans toutes les sphères s'y rattachant à ce domaine (service des impôts : culture Fiscale au Maroc)

il y a lieu donc la possibilité à l'administration fiscale de vérifier la véracité de ces déclarations souscrites.

Ce contrôle a pour Objectif :

- ✓ Eviter la minoration des rentrées fiscales ;
- ✓ Rétablir l'égalité fiscale ;
- ✓ Vérifier la bonne application des textes fiscaux par les particuliers et les entreprises ;
- ✓ Rectifier les erreurs dans les déclarations ;
- ✓ Dissuader ceux qui seraient tentés de se soustraire à leurs obligations ;
- ✓ Réprimer « les comportements fraudeurs ».

Cependant plusieurs droits et obligations sont attribués aux contribuables, **mais qui restent encore à évoluer dans le sens d'un équilibre entre l'administration et ce dernier.**

La lutte contre la fraude est l'application correcte de la loi (C.G.I) car les obligations fiscales sont souvent mal interprétées.

Le sujet traitera méthodiquement selon deux grandes parties :

- **Contexte et représentation du Contrôle fiscale**
- **Les prorogatives de l'administration & Garanties du contribuable vérifié.**

Délimitations du sujet :

-A la fin de chaque chapitre de ces deux grandes parties précitées une autre SECTION traitera « les Constats, Critiques, et les suggestions » soulevés par le candidat avec toute « HUMILITE »

Intérêt du sujet :

C'est dans ce contexte qu'on va voir à travers ce thème les différentes démarches et les procédures que doit connaître **tout professionnel de la matière lors du contrôle fiscal,**

Il est indispensable a chaque Manager qui a attrait ou un penchant à cette profession d'être au courant de ces procédures fiscales qui sont d'une importance capitale.

Cependant, il y a lieu de discerner les avantages et les prérogatives octroyés par le législateur à l'administration au détriment du contribuable vérifié.

PREMIERE PARTIE :
CONTEXTE ET PRESENTATION DU
CONTROLE FISCAL

CHAPITRE I :

ORGANISATION DE LA VERIFICATION

Section I : Qu'est ce qu'un contrôle Fiscal ?

§ 1- Types de Contrôle.

Le contrôle des déclarations s'exerce sous deux formes différentes mais complémentaires (bureau et sur place) selon l'objectif recherché.

L'administration fiscale dispose également d'un droit de **constatation** (LF 2006)

en vertu duquel elle peut demander aux contribuables :

-De se faire présenter les factures, les livres comptables, les registres et les documents professionnels se rapportant à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation pour rechercher les manquements aux obligations prévues par la législation et la réglementation en vigueur (art.210 : Code Général des Impôts)¹.

Plusieurs types de contrôle peuvent être effectués par l'administration fiscale dont les principaux sont les suivants² :

¹ Art 210 Code Général des Impôt

² Procédures Fiscales Ed Legis 2011

a)- Contrôle formel:

Ce contrôle n'implique aucune recherche et aucune modification des éléments déclarés ; il s'exerce à partir du bureau.

Il est systématique et exhaustif, il regroupe l'ensemble des opérations ayant trait à la rectification **des erreurs matérielles**

Il peut faire l'objet d'une taxation d'office « question de droit » mais suite à une procédure

(2^{ème} : partie Chapitre I Section I)

b)- Contrôle Sur Pièces:

Il a pour objet de s'assurer que les contribuables ont bien déposé leurs déclarations.

Il permet à l'administration :

- d'identifier le nombre des retardataires ;
- et de procéder à leur mise en recouvrement.

Il est exercé par l'inspecteur des impôts chargé du secteur dans lequel se trouve le siège social ou le principal établissement du contribuable.

L'administration a le droit de procéder à une taxation d'office sur la base des éléments dont elle dispose, dans le cas où le contribuable ne dépose pas ou ne complète pas sa déclaration dans les délais.

§ 2- Vérification de Comptabilité :

La vérification de comptabilité se définit comme l'ensemble des opérations qui ont pour objet d'examiner sur place la comptabilité d'une entreprise et de la confronter aux normes

du **CGNC** et du Code Général des Impôts (**C.G.I.**) de l'exactitude des déclarations souscrites.

Elle constitue un moyen dont dispose l'administration pour veiller au respect de la législation en vigueur et de voir si la situation réelle du contribuable est bien cohérente avec les revenus qu'il déclare.

Elle porte sur toutes les déclarations souscrites concernant tous les impôts dans la limite du délai de prescription (**4 ans en général : Prescription Quadriennale**).

§ 3- Droit de Constatation³:

Par exception de ce qui vient d'être dit, le vérificateur ou l'inspecteur d'assiette peut intervenir à l'improviste dans l'entreprise, c'est ce que l'on appelle **le droit de constatation** (art.210 du C.G.I).

Ce contrôle inopiné s'exerce immédiatement après remise d'un avis de constatation par les agents assermentés de l'administration fiscale qui sont commissionnés pour procéder à ce genre de constat.

Remarque :

Signalons que cette procédure toute récente est prévue par la loi de finance 2006 mais qui reste presque inapplicable à ce jour (**par manque d'effectif**).

³ Code Général des Impôt(CGI)

Section II : Moyens de Contrôle :

La vérification de comptabilité est organisée à deux niveaux : central et régional.

- ✓ **Le service central** a pour mission : la programmation et l'orientation des vérifications

- **le suivi des travaux effectués** par les vérificateurs nationaux.

- **Les services régionaux des vérifications** s'occupent de l'exécution de l'opération du contrôle sur place.

- **Les services d'assiette** s'occupent des contrôles des sociétés en cession ou cessation d'activité dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 3.000.000 dh .

§ 1- Attribution de l'Administration Centrale :

Les opérations de contrôle sont coiffées au niveau central par une direction dite des vérifications fiscales constituée de trois divisions :

a)- Division des Suivi des dossiers de vérifications des brigades regionales :

Cette division se penche sur l'étude des rapports de vérification, des notifications adressées aux contribuables des chefs de redressements notifiés. Le but est de procéder au suivi des travaux des inspecteurs vérificateurs et de contrôler les méthodes et les démarches utilisées.

La mission de cette division est importante dans la mesure où il permet à l'administration centrale de centraliser toutes les vérifications opérées et constituer une base de données statistiques et techniques.

b)- Division de la Brigade nationale de vérification :

Cette division a pour attribution de procéder à la vérification des entreprises industrielles et commerciales de grande dimension.

Elle est constituée de trois services qui s'occupent de la vérification des dossiers à l'échelle nationale. Ces services sont constitués de brigades.

L'affectation des dossiers à ces brigades se fait selon l'importance du chiffre d'affaires réalisé.

Une tentative de restriction des brigades nationales s'est faite ces dernières années par le biais de la création des brigades des grandes entreprises au niveau de certaines directions régionales (Casablanca). L'objectif escompté est de parvenir à toucher le plus grand nombre possible des grandes entreprises dans la limite du délai de prescription.

§ 2- Organisation des services extérieurs :

Le service comprend des brigades polyvalentes de vérifications dont le nombre varie selon l'importance de la région. En principe chaque brigade est formée de six vérificateurs et gérée par un chef de brigade ayant la mission d'encadrer les inspecteurs et de participer à la formation des nouveaux agents et les personnes nouvellement mutées au service des vérifications.

§ 3- Procédures de sélection de dossiers :

Il existe deux procédés de sélection des dossiers de vérification :

- Le programme annuel de vérification
- La vérification hors programme.

- Le programme annuel de vérification

Il est certain que les contribuables ne peuvent pas tous être vérifiés dans le délai de la prescription (droit de reprise), c'est pourquoi il est indispensable de sélectionner les dossiers à vérifier qui montrent le plus d'indicateurs d'omissions ou de fraude autrement dit l'administration fiscale s'outille d'un « programme » basé sur les critères suivants :

1) l'utilisation des ratios de rentabilité et de structure qui permettent à l'administration de se rapprocher le plus de la réalité de l'entreprise par leur confrontation aux moyennes calculées par secteur d'Activité.

2) l'exploitation des recoupements en possession des services des impôts lorsque ceux-ci indiquent l'existence d'une dissimulation de factures d'achat ou de vente.

Les moyens informatiques seront d'une grande utilité dans cette opération et constitueront un moyen indéniable pour éviter l'arbitraire puisque toutes les déclarations des Contribuables seront bien saisies à savoir :

- Achats
- Ventes
- Stocks.

D'une manière générale, les entreprises à vérifier sont sélectionnées à partir des éléments suivants :

- Résultats déficitaires continus ;
- Entreprises n'ayant fait jamais l'objet de vérification ;
- Crédits de TVA continus ;
- Baisse continue du chiffre d'affaires ou du résultat ;
- Inadéquation entre le chiffre d'affaires déclaré à l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu et les encaissements déclarés en matière de taxe sur la valeur ajoutée ;
- Marge commerciale négative (Marge Brute) et même Nette

- Vérification hors programme

Le contrôle peut concerner également les dossiers hors programme qui feront l'objet d'un traitement analogue à ceux contenus dans le programme annuel.

Les dossiers hors programme sont proposés à la suite d'un événement nouveau de nature soit à entraîner la cessation d'activité, ou à une fusion.

Ainsi sont obligatoirement soumis à vérification, les dossiers des contribuables ayant cessé leur activité, décès, faillite, liquidation judiciaire ou départ du Maroc, **afin d'épargner les deniers de l'état.**

Les contribuables ayant réalisé une transformation de leur unité ou la fusion avec d'autres sociétés sont soumis au contrôle du fait qu'une telle entreprise entraîne la disparition de l'unité absorbée qui s'analyse sur le plan fiscal comme une liquidation au profit de l'entreprise absorbante (**quelquefois il y a des dérogations**) qui encouragent la transformation d'entreprises individuelles en société (L.F 2008 ;2009 & 2010).

D'autres dossiers pourront faire l'objet de vérification hors programme, c'est le cas de dénonciation formulées à l'encontre de contribuables ou lorsque l'administration possède des recoupements.

Section III : Constats, Critiques et Suggestions :

La programmation des dossiers des contribuables à contrôler est une mission qui ne peut être ni spontanée ni livrée au hasard. Au contraire, c'est une mission confiée à un service chargé d'étudier les propositions des vérifications reçues et d'élaborer le programme annuel des vérifications.

§ 1- La Programmation non ciblée des sociétés à vérifier

Malgré des avancées, les garanties conférées par la loi restent limitées, encore plus en pratique. Les experts suggèrent un rééquilibrage entre les droits et obligations du contribuable et le pouvoir de contrôle de l'administration. État de droit fiscal reste largement perfectible (**qui reste à perfectionner**). Si l'administration doit légitimement lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, il faudrait réajuster les dysfonctionnements liés à ce contrôle.

Par exemple, la garantie qui permet au contribuable d'être à l'abri d'une vérification inopinée est, aujourd'hui, écartée par l'instauration d'un « **droit de constatation** ».

Celui-ci concerne l'ensemble des impôts alors qu'il est strictement limité à **la TVA** dans les pays de **l'union européenne**.

De plus, aucune périodicité n'est fixée par la loi pour l'exercice du droit de constatation. Ce qui sous-entend que le contribuable peut faire l'objet de ce droit à la discrétion de l'administration fiscale, autant de fois qu'elle le souhaite.

- Par ailleurs, les critères de programmation des contrôles font l'objet de critiques de la part des entreprises qui ont le sentiment que le fisc s'oriente vers les entreprises les plus structurées.

Remarque :

Lors d'une réunion avec la chambre de commerce Le Directeur Général des impôts assume pour ce point de vue « **l'Approche adoptée au Maroc** est de concentrer les vérifications des comptabilités sur un nombre limité des sociétés au regard de l'enjeu qu'elles représentent pour le Trésor », justifié Mr **Noureddine Bensouda** (Ex Direction des Impôts). !⁴

- ✓ -Une entreprise peut faire l'objet de plusieurs contrôles, concernant les mêmes impôts et exercices.
- ✓ Pire encore, une procédure de vérification, même frappée **de nullité**, peut être reprise par l'administration, dans les délais de prescription, sans dépasser, cependant, les montants notifiés.
- ✓ **Même une taxation d'office ne permet pas de clôturer définitivement ce contrôle**, puisque l'entreprise peut faire l'objet d'une procédure contradictoire, si **des éléments nouveaux** apparaissent.

⁴ Réunion de DGI avec la chambre de commerce du Maroc (2009)

Au-delà d'une délimitation formelle des travaux de programmation ainsi que d'une détermination des critères de programmation ci-dessus, cette mission reste opaque selon certains vérificateurs.

Ces derniers disposent d'une faible marge de manœuvre pour proposer des contrôles suite à leur confrontation sur le terrain à un besoin très prononcé de provoquer d'autres contrôles qui ont un impact direct sur l'efficacité de leur intervention initiale.

D'autre part, chaque année les services d'assiette sont invités à fournir des fiches de proposition de vérification. A cet égard, le service de programmation demeure assez discret sur ce sujet .

Si la confrontation entre le nombre de fiches produites et le nombre de contrôles réalisés permet de déterminer le taux de sélectivité de la DGI, elle ne permet pas, par contre, de connaître les vrais critères adoptés pour enclencher une vérification ni même de mesurer l'efficacité du processus de sélection en question.

D'ailleurs, parfois, on assiste à une programmation de contribuables qui ne présentent pas de risque fiscal significatif par rapport aux autres contribuables dont l'enjeu fiscal est de taille, qui étaient proposés au départ à la vérification mais qui ne sont pas retenus dans le programme définitif ni de l'exercice de la proposition ni dans celui qui suit :

Donc on peut s'interroger sur les méthodes employées par l'administration fiscale pour proposer une vérification ou mieux encore une vérification ciblée dont le risque fiscal est bien étudié. ?

§ 2- Absence de base de données et inexactitude des recoupements demandés :

La disposition de recoupements pertinents à travers des enquêtes fiscales très efficaces constitue un élément capital dans le processus de la vérification fiscale.

C'est pour cela que la DGI a chargé un service à part entière de cette mission :

C'est le service des recoupements et enquêtes fiscales. En effet, ce service est chargé de la constitution d'une base de données qui gère les casiers fiscaux des contribuables, à partir des informations recueillis du circuit interne de l'administration ou auprès des tiers.

Il est à remarquer que cette description de la tâche au service des recoupements et enquêtes fiscales reste très **théorique** car en réalité, les inspecteurs qui font partie de ce service se contentent de recueillir des informations fiscales à partir du circuit interne de l'administration. Leur intervention manque de pertinence et surtout d'initiative. La base de données qu'ils sont censés constituer n'est guère exploitée comme il se doit, faute de motivation et d'ingéniosité des équipes qui composent ce service. Il est à signaler à ce sujet que l'affectation à ce service est perçue pour la plupart **comme une sanction tellement que les conditions de travail dans ce service sont déprimantes. Ce qui favorise le climat de démotivation qui y règne et qui porte une grande atteinte à leur rendement.**

Les vérificateurs pour leur part, reprochent souvent aux inspecteurs du service des recoupements et enquêtes fiscales, **l'inefficacité** de leur collaboration. Ils doutent même de l'existence d'une vraie base de données centralisant les renseignements fiscaux nécessaires à leur mission de vérification. !

Leur doute n'est pas sans être fondé, il est justifié par des réponses **évasives** a leur demande de la part des brigades de recoupements qui, des fois, ne parviennent au vérificateur que vers la fin de la vérification. Ce qui interpelle une interrogation sur la disponibilité de ces renseignements chez ce service. !

Selon le principe qu'aucune information n'est disponible, le processus d'investigation n'est entamé que suite à une réclamation de la part des services de vérifications fiscales.

C'est ainsi pour dire que faute de recevoir les renseignements nécessaires en temps opportun, les vérificateurs se voient contraints de faire des investigations et recherches sur le terrain. Ils approchent eux-mêmes certains clients et fournisseurs du contribuable vérifié afin de collecter des informations externes aux déclarations du contribuable et les confronter à ces dernières.

(mais à condition d'avoir l'autorisation du service central)

Dans ces conditions, l'action du service de recoupements et d'enquêtes appelle fortement la critique du service des vérifications fiscales dont la mission est encore alourdie par sa substitution à un travail d'enquêtes dont il n'est pas le responsable.

Cette substitution non seulement entrave le rendement du service des vérifications mais aussi contribue à la déconcentration de son énergie professionnelle.

§ 3- Recours limité des vérificateurs aux études monographiques sectorielles

La conception et la réalisation d'une base documentaire en vue de l'élaboration des guides et études monographiques sectorielles, tel est le rôle attribué au service des monographies.

Certes, cette base monographique existe, néanmoins, peu de vérificateurs y recourent.

Par conséquent, ce n'est pas pour des besoins d'archivage que le service des monographies investit son temps et ses efforts dans la préparation d'études sectorielles. Au contraire, c'est pour servir de référence et de données de base aux vérificateurs pour comparer les normes de chaque activité à celle de l'entreprise vérifiée et dégager des indices de disparité.

Faut-il s'interroger sur la raison de cette réticence des vérificateurs à l'utilisation des outils monographiques mis à leur disposition ?

Il est à préciser que le service des monographies est localisé au niveau central de la DGI.

L'éloignement des services extérieurs de vérifications peut expliquer le non recours systématique des brigades régionales de vérification à ce service pour solliciter ses études monographiques ?

Nonobstant, les nouvelles technologies de communication réduisent sensiblement les distances, une connexion en réseau permet la circulation de tout type d'informations.

D'où, si le facteur spatial n'est pas un handicap pour l'accès aux études monographiques en question, il devra certainement exister d'autres facteurs explicatifs de cette réticence. !

Le non recours de tous les vérificateurs aux études monographiques pour les besoins de vérification, peut être expliqué soit par la non pertinence d'eux mêmes soit par l'inconscience des vérificateurs de la valeur ajoutée que pourrait leur apporter la bonne exploitation de cet outil de travail qui est à leur service.

En tout état de cause, le service des monographies doit déployer beaucoup d'efforts pour actualiser en permanence ses données et considérer tous les facteurs socio-économiques dans ses études afin de gagner en pertinence. Quant aux vérificateurs,

ils ne doivent guère sous-estimer l'intérêt de recourir à des normes sectorielles pour les besoins de comparaison de l'activité de sa cible de vérification.

§ 4- Non Généralisation du contrôle Fiscal et limite de sa pertinence

Sur le terrain proprement économique, le contrôle fiscal recouvre des enjeux de première importance.

Il est, en effet, une condition substantielle d'une saine concurrence entre les entreprises.

Un entrepreneur accomplissant régulièrement ses obligations fiscales se verra pénalisé si son concurrent recourt à la fraude ou à la dissimulation fiscale pour baisser ses prix.

Nul doute que le contrôle fiscal généralisé à tous, est le souhait de tous les « contribuables fiscalement responsables » si on emprunte la terminologie « d'entreprise socialement responsable » (**RSE**) pour la transposer au contexte fiscal.

A cet égard, l'acceptation du contrôle fiscal par l'ensemble des contribuables ne sera favorisée que grâce à sa généralisation à tous les opérateurs du tissu économique du Maroc.

Cette généralisation aura un double objectif, d'abord : **banaliser** la perception du phénomène de contrôle fiscal, ensuite, **améliorer** la pertinence du contrôle en question du fait d'un élargissement du référentiel de comparaison par secteur d'activité et par taille d'entreprise.

CHAPITRE II :

DEROULEMENT DU CONTROLE FISCAL

Section I : Préparation du Contrôle Fiscal:

La vérification demande des préparations minutieuses avant même d'effectuer le contrôle sur place.

Ces préparations s'effectuent au bureau du vérificateur au moment de l'affectation des dossier et qui se penche à priori d'étudier soigneusement le dossier du contribuable, de le compléter pour avoir une idée approximative sur la nature d'activité du contribuable, ou de la société vérifiée l'état de son chiffre d'affaires et sa place sur le marché.

Après avoir effectué les calculs des ratios à partir des données des déclarations souscrites de l'intéressé et analyser la situation du secteur d'activité dans lequel la société opère, l'inspecteur débute déjà ses travaux préliminaires de la société et la sincérité des résultats déclarés.

Il procède ensuite à **l'envoi de l'avis de passage** pour informer le contribuable que sa comptabilité fera l'objet d'une vérification fiscale.

L'inspecteur vérificateur doit s'assurer avant l'envoi de l'avis de vérification que toutes les déclarations fiscales relatives à la période non prescrite sont déposées par le contribuable.

§ 1- Préparation du dossier

Après avoir pris connaissance, l'inspecteur vérificateur commence à faire une étude exhaustive de celui-ci en établissant :

- Un tableau récapitulatif des différentes données relatives à l'évolution des comptes du bilan et du Compte des produits et charges (C.P.C) au cours des exercices vérifiés (calcul des ratios) ;
- Un tableau des états comparatifs du bilan (ECB) et les états comparatifs des C.P.C.

(EVOLUTION DES COMPTES).

- Reconstitution d'un état des encaissements déclarés par le contribuable au cours des mêmes exercices en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Ces états permettent une analyse dynamique des différents comptes du bilan et une comparaison des différentes déclarations déposées par le contribuable. Ils donnent un aperçu intéressant et précieux sur l'évolution de l'activité du contribuable (son chiffre d'affaires, ses charges et ses résultats fiscaux) et permettent d'établir les ratios nécessaires pour porter un jugement préalable sur sa situation financière et l'état de santé de son affaire. Par conséquent le vérificateur peut tirer des conclusions souvent pertinentes et des renseignements fructueux sur la marche de la société et son style de gestion.

Lorsque cette comparaison aboutit à relever certaines discordances. Ces notes sont susceptibles de lui fournir de nouveaux champs d'investigation. Il lui est donc conseillé de demander au contribuable ou à son représentant légal des éclaircissements susceptibles de lui fournir les raisons de ces discordances (**Exemple : marge de bénéfice en dents de Scie : variable**) , **marge brute non conforme à la profession etc.....**

-L'examen des correspondances est d'une utilité extrêmement importante.

Il donne une idée sur la sincérité de la société et son respect des dispositions fiscales.

Parmi ces correspondances figurent éventuellement les anciennes notifications fiscales et les réponses de la société déjà soumise à la vérification. Elles permettent à l'inspecteur vérificateur de :

- Chercher si la société a répété les mêmes erreurs ou omissions ;
- Améliorer la méthode utilisée afin de ne pas procéder à la rectification des bases déclarées en cas où sa comptabilité était réputée non probante (**rejet**).

§ 2- Recherches et investigations (Sur Place) :

Après l'étude préalable du dossier, le vérificateur s'engage à chercher les informations nécessaires de nature à lui faciliter la tâche une fois aux locaux du contribuable. Relevé des Fournisseurs & Clients et prendre attache avec la Brigade de Recoupements et Recherches (demande de renseignements).

Les anomalies, discordances ou incohérences relevées au cours de cette phase ne constituent pas une preuve solide pour que la comptabilité soit considérée entachée d'irrégularités.

Seul le contrôle des documents comptables sur place peut confirmer ou infirmer la véracité des informations recueillies à ce titre dans le cadre de recoupements et de l'exercice du droit de communication.

§ 3- L'avis de vérification :

On entend par **avis de vérification** ou **avis de Passage** la lettre adressée par le chef de service régional des vérifications des impôts à la société l'informant qu'il fera l'objet d'un contrôle fiscal.

Il constitue une garantie pour la société et une obligation pour l'administration qui doit l'accomplir sous peine de nullité de la procédure de contrôle (**VICE DE FORME**).

Il porte à la connaissance de la société que sa comptabilité fera l'objet d'une vérification et qu'il doit présenter, dans son principal établissement ou dans le siège social de la société, tous les livres et documents comptables ainsi que les pièces justificatives conformément aux dispositions de la loi en vigueur.

Sur cette lettre se trouve également indiqué le nom et le prénom de l'inspecteur chargé du contrôle et la date de la première intervention.

L'avis de vérification comporte aussi :

- le grade et la qualité de la personne qui envoie cette lettre ;
- l'adresse administrative et le numéro de téléphone ;
- le nom et le prénom de la société ou sa raison sociale et l'adresse de son principal établissement ou de son siège social.

Le report de la date de vérification n'est pas envisagé par la loi, l'appréciation de l'administration peut faire l'objet d'un refus ou d'une acceptation.

Il y a lieu de noter que l'opération de vérification ne peut commencer qu'à l'expiration du délai minimum de quinze (15) jours suivant la date de notification de l'avis de vérification.(16^{ème} jour).

Lorsque le délai minimum de (15) jours n'est pas respecté, la procédure de vérification est frappée de nullité.

L'administration peut reprendre la vérification pour les exercices non prescrits par l'envoi d'un nouvel avis de vérification au contribuable.

Néanmoins, une dérogation à ce principe est prévue par les dispositions du quatrième alinéa de l'article 232 du C.G.I. dans les trois cas suivants :

- En matière de l'I.S. ou d'I.R., le droit de réparer peut s'étendre aux quatre derniers exercices prescrits lorsque des déficits afférents à des exercices comptables prescrits ont été imputés sur les résultats d'un exercice ou d'une période non prescrits ;
- En cas de cessation d'activité suivie d'une liquidation prolongée : le droit de contrôle peut concerner toute la période de liquidation, sans que la prescription puisse être opposée à l'administration ;
- En matière de T.V.A., lorsqu'un contribuable dispose au début de la première année non atteinte par la prescription d'un crédit de taxe l'administration est en droit de vérifier l'exactitude de ce crédit, en vérifiant les quatre derniers exercices prescrits.

N.B : Cette vérification ne peut aboutir qu'à la réduction ou l'annulation dudit crédit, et ne peut en aucun aboutir à son augmentation ou à un redressement de la taxe.

§ 4- Lieu de vérification :

Le droit de vérification doit s'exercer généralement dans les locaux des personnes physiques ou morales vérifiées où la société est tenu d'y présenter à l'inspecteur les documents comptables prévus par la loi.

Dans ce cas, l'inspecteur peut apporter les documents et livres comptables à son bureau en remettant au contribuable une décharge écrite.

Le contrôle sur place n'est pas seulement l'examen des documents comptables, il est aussi la constatation des faits réels et des immobilisations.

On entend par **immobilisation** : les biens de toute nature acquis ou créés par l'entreprise pour être, non vendus ou transformés, mais utilisés d'une manière durable comme moyens d'exploitation (instruments de travail) : terrains, constructions, matériel et outillage, mobiliers et installations, fonds de commerce, brevets et licences, etc. (moyen de production).

Le législateur a donc insisté sur le contrôle dans les locaux de la société pour que l'inspecteur puisse avoir **une vision claire et des idées précises sur le patrimoine de l'entreprise, le rythme de sa production, et la commercialisation de ses produits.**

- Pour les personnes morales, le siège social ou le principal établissement ;
 - Pour les personnes physiques la résidence habituelle ou le principal établissement
- pour les contribuables non résidents au Maroc, le domicile fiscal élu.

§ 5- Délai de vérification de Comptabilité :

Les opérations de vérification de comptabilité d'une entreprise ne peuvent durer plus :

- De 6 mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires, hors T.V.A, déclaré au compte de produits et charges, au titre des exercices soumis au contrôle, est inférieur ou égal à 50 millions de dirhams **H.T** ;

- De 12 mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires, hors T.V.A., déclaré au compte de produits et charges, au titre de l'un des exercices soumis au contrôle, est supérieur à 50 millions de dirhams **H.T.**

Le délai de 6 ou 12 mois précité court à compter du 16^{ème} jour suivant la date de notification de l'avis de vérification.

Section II : Vérification de la Comptabilité:

§ 1- Prise de Contact:

L'inspecteur doit se rendre à la société à la date et à l'heure indiquée sur l'avis de vérification. En général, il est accompagné par le chef de brigade.

Il s'agit d'une visite de prise de contact entre les agents du fisc et le chef de l'entreprise (gérant, administrateur ; D.G ; D.F etc...).

Il est nécessaire que ce dernier soit assisté par son comptable ou son expert comptable ou le représentant du cabinet qui tient sa comptabilité.

Cette première rencontre permet à l'inspecteur vérificateur de connaître les rouages de l'activité de la société, ses problèmes, ses projets d'investissement et de s'informer sur l'organisation de l'entreprise et ses différents structures **d'où** affectation d'une place ou d'un bureau au vérificateur.

§ 2- Investigations :

Examen des livres et documents comptables :

- La loi stipule que tous les documents comptables détenus par la société doivent être tenus conformément aux prescriptions légales en vigueur. Le manque de certains d'entre eux peut conduire l'inspecteur à écarter la comptabilité présentée.

Ces documents sont :

- Les livres légaux : il s'agit du livre journal et du livre d'inventaire : Côtés et paraphés;
- Les inventaires détaillés de stock ;
- Les pièces justificatives de dépenses et de recettes ;
- Les originaux de factures d'achats et les doubles des factures de ventes ;
- Les relevés bancaires ;
- Les journaux auxiliaires ;
- Le grand livre et la balance avant et après inventaire.

Remarque :

L'inspecteur est tenu de s'assurer que les livres existent et qu'ils sont côtés et paraphés par le tribunal compétent dont relève la société dès le début de son activité.

Ces documents comptables doivent être tenus chronologiquement sans blancs ni altérations d'aucune sorte.

Le service de comptabilité doit faire fournir les explications en détails sur système de comptabilisation et les procédés utilisés par l'entreprise pour la réalisation de son exploitation (**MANUEL DE PROCEDURES**).

Le travail de l'inspecteur consiste à examiner les écritures portées sur ces livres et de les comparer avec celles passées dans la comptabilité. Aucune discordance, ni incohérence n'est admise.

D'autres documents à la disposition de l'entreprise peuvent être demandés par l'inspecteur, il s'agit :

- Des correspondances administratives et commerciales ;
- du livre de paie ;
- du manuel de procédures comptables : CA \geq à 10.000.000,00 dirhams hors taxes ;
- du rapport du commissaire aux comptes au cas échéant.

Ces documents constituent la base de l'établissement de la déclaration de la société autrement dit du bilan, du compte de produits et de charges et des états d'information comptable (ETIC).

Une attention particulière doit être portée aux :

- Procès Verbaux d'assemblées générales et du conseil d'administration (cession d'actions, contacts avec des tiers, mutation de fonds de commerce, vente de brevet) ;
- Les feuilles de présence (pour contrôler les cessions d'actions) ;
- Les rapports du commissaire aux comptes au cas échéant.

Ce premier examen permet au vérificateur d'avoir une première **appréciation** sur le degré de conformité de la société aux prescriptions de la loi surtout comptable.

Il est intéressant dans la mesure où il peut avoir des informations précieuses sur certains aspects de l'activité de la société et la manière de tenir sa comptabilité.

- L'analyse des comptes du bilan est instructive, elle débouche dans la plupart des cas à des réintégrations au titre des amortissements, des intérêts des comptes courants débiteurs ou des prêts à plus ou moins d'un an (I.S ou I.R selon le cas), de la Taxe Professionnelle ou la taxe Communale si certaines immobilisations ne sont pas déclarées.
- L'examen du compte des produits et charges offre un outil de travail plus intéressant car il conduit souvent à déceler des anomalies et effectuer des réintégrations substantielles.
- La vérification de comptabilité concerne tous les impôts et taxes qu'ils soient déclaratifs (IS, I.R., TVA) ou non déclaratifs (taxe urbaine, taxe d'édilité, Taxe Professionnelle).

A titre d'exemple, le contrôle des salaires distribués par l'entreprise est extrêmement utile et ce pour deux raisons au moins. Il permet :

- De voir que les salaires distribués évoluent normalement et s'adaptent aux fonctions exercées par chacun des intervenants dans l'activité de l'entreprise ;
- De s'assurer que l'I.R prélevé à la source sur les salaires distribués est bien versé au trésor dans les délais prescrits par la loi.

Remarque :

En cas de vol, d'incendie ou de perte de documents comptables, la société est tenue d'en informer l'inspecteur des impôts directs et taxes assimilées du lieu de son siège social ou de son principal établissement.

La loi exige que l'information du service d'assiette se fait par lettre recommandée avec accusé de réception, dans **les quinze jours** suivant la date à laquelle il a constaté la dite perte. A défaut de ceci, l'absence de ces documents non motivée entraîne le rejet de la comptabilité.

Il y a lieu rappeler que l'obligation de conserver les documents comptables pendant dix (10) ans est prévue également par les dispositions de l'article 22 de la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants.

Documents comptables d'ordre général

Les sociétés sont tenues de conserver l'ensemble des documents comptables nécessaires au contrôle fiscal, conformément aux dispositions du premier alinéa de l'article 211 du C.G.I., notamment :

- Le livre journal ;
- Les journaux et livres auxiliaires ou divisionnaires ;
- Le grand livre ;
- Le livre d'inventaire ;
- Les inventaires détaillés (des stocks et des produits en cours etc.) ;
- Les fichiers des clients et fournisseurs (grands livres auxiliaires clients et fournisseurs) ;
- Les balances du début et de fin d'exercice.

En outre l'article 211 du C.G.I. précité prévoit l'obligation de conservation de tout autre document comptable prévu par la législation ou la réglementation en vigueur (code de commerce, loi comptable, lois sur les sociétés, code du travail,...) notamment :

- Les rapports de commissaires aux comptes
- Le registre et les procès-verbaux des assemblées générales (ordinaires ou extraordinaires) ;
- Les rapports des vérifications externes d'audit effectuées dans l'entreprise par des experts ou spécialistes ;
- Le livre et les fiches de paie sur support papier ou support informatique.

b- Documents comptables spécifiques à certaines professions :

Il s'agit des livres spéciaux que seuls certains commerçants ont l'obligation de tenir tels que :

- Le registre de garantie des bijoutiers ;
- Le répertoire des transitaires agréés en douane ;
- Le registre de l'office National Interprofessionnel des Céréales et Légumineuses (O.N.I.C.L.).

Il y a lieu de rappeler qu'il existe des documents prévus par la réglementation relative aux plans comptables spécifiques à certaines branches d'activité et sont également concernés par l'obligation de conservation. (expl : **Médecins**)

§ 3- Technique de Contrôle :

La mission de l'inspecteur vérificateur consiste à employer les techniques de contrôle pour vérifier l'exactitude des écritures comptables et leur confrontation avec la réalité.

Ces techniques peuvent être utilisés séparément ou conjointement selon l'activité exercée par le contribuable, l'importance de son chiffre d'affaires et le traitement fiscal du secteur où il exerce (exonéré taxable, hors champ).

- Il s'agit de **deux techniques** utilisées par l'inspecteur vérificateur dans la majorité des dossiers à vérifier pour voir si la comptabilité est sincère et probante, autrement si toutes les écritures comptables transcrites ont une contrepartie réelle et des pièces justificatives correspondantes.

- La méthode de sondage est très intéressante,

- Le recours à un examen exhaustif et détaillé de la comptabilité pour avoir plus d'assurance et plus d'exactitude des chiffres déclarés.

§ 4- Le Contrôle arithmétique :

Le contrôle arithmétique consiste à s'assurer de l'exactitude des additions des écritures comptables et des soldes d'un même exercice et des reports d'un exercice sur un autre.

Il consiste également de confronter les soldes retenus sur les journaux auxiliaires avec ceux transcrits au grand livre et à la balance puis dans une phase finale avec les écritures transcrites sur les états de synthèse (**actif, passif, CPC,...**).

Les erreurs répétées constituent un élément de preuve justifiant le caractère non probant de la comptabilité présentée.

L'inspecteur vérificateur procède à rapprocher les soldes des différents comptes d'année (N-1) avec les à nouveaux de l'année (N) afin de s'assurer que les reports effectués sont faits d'une manière fidèle.

Dans le cas où la vérification concerne une société très importante, le contrôle arithmétique ne peut être utilisé d'une manière systématique.

L'inspecteur vérificateur procède alors à un contrôle partiel concernant un nombre limité de comptes (Sondage).

§ 5- Le pointage :

Le pointage ou le contrôle des pièces justificatives constitue l'une des tâches essentielles effectuées par l'inspecteur vérificateur. Ce contrôle puise sa légitimité et son authenticité dans le fait que la loi oblige le contribuable à appuyer toute écriture comptable transcrite par une pièce justificative probante que cette écriture est un achat, une vente ou une **dépense nécessaire à l'exploitation.**

Ce contrôle consiste à s'assurer que :

- les écritures comptables transcrites sont appuyées des pièces justificatives sous peine d'être rejetées par l'administration ;
- L'imputation est régulière autrement la transcription de la charge se fait dans le compte concerné et avec le montant exact tel qu'il figure sur la facture
- La charge comptabilisée doit être réelle avec la pièce justificative présentée à l'appui conformément aux dispositions de l'article 146 du C.G.I.

§ 6- Contrôle quantitatif :

Le contrôle quantitatif est une technique utilisée par l'administration pour la vérification du chiffre d'affaires déclaré par les contribuables qui revendent **leurs articles en l'état autrement dit les commerçant grossistes**, les importateurs et les commerçants détaillants qui ont opté pour le régime du bénéfice réel.

L'inspecteur procède à ce contrôle :

- soit systématiquement lorsque l'entreprise vérifiée est de petite taille ou lorsque les articles revendus en l'état sont peu nombreux ;
- Soit partiellement lorsque le contribuable revend en l'état en ensemble d'articles de petite valeur ou lorsqu'ils sont très variés. Dans ce cas, il procède à un contrôle par

sondage en se basant sur les articles les plus importants. Le choix de l'échantillon est laissé à l'appréciation du vérificateur.

§ 7- Contrôle matière :

Les entreprises de production procèdent à la fabrication de produits à partir des matières premières ou des produits semi-finis à l'aide des **matières consommables** et **de la main d'œuvre**.

Le contrôle du chiffre d'affaires réalisé par ces sociétés fait au moyen de la technique du contrôle matière qui permet de suivre les entrées des matières utilisées dans la production et la sortie des produits fabriqués (produits semi-finis, articles finis).

Pour s'assurer qu'aucune insuffisance n'a été opérée par l'entreprise, l'inspecteur vérificateur procède alors à la reconstitution du chiffre d'affaires à l'aide des factures d'achats et des ventes comptabilisées. Il peut entreprendre ce travail à partir de la comptabilité matières et des fiches de stocks s'ils lui sont communiqués.

D'autres moyens peuvent être utilisés pour vérifier l'exactitude du chiffre d'affaires en cas d'une entreprise de production tels que : **la main d'œuvre (rendement moyen par ouvrier, nombre d'heures de travail, quantité d'énergie utilisée, etc.)**.

Les résultats obtenus peuvent permettre un **rapprochement significatif** de réalité. Toutefois ils offrent un champ fertile pour Les critiques à la suite de la faiblesse de « Garantie de fiabilité » de ces méthodes qui reposent le plus souvent sur des approximations et des moyennes. Mais il s'agit quand même de présomptions appréciables.

§ 8- Contrôle des déductions en matière de T.V.A

Les sociétés assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée sont tenus de souscrire mensuellement ou trimestriellement selon l'importance de leurs ventes réalisées, une déclaration de chiffre d'affaires. Ils sont tenus de joindre à celle-ci un état détaillé des déductions opérées.

Le contrôle des taxes déduites se fait en plusieurs étapes qu'on peut énumérer comme suit :

- L'examen de la pièce justificative de la dépense en s'assurant qu'elle soit conforme aux prescriptions de la loi ;
- La vérification de biens et services acquis afin de saisir s'ils ne sont pas exclus de droit de déduction ;
- Le recalcul et le rapprochement du prorata avec celui pratiqué par le contribuable en cas où il exerce des activités taxables et des activités situées hors champ ou exonérées.

§ 9- Contrôle des encaissements réalisés :

Les encaissements réalisés correspondent aux sommes reçues à la suite de la vente des biens et services produits par l'entreprise ou des marchandises revendues en l'état. Ces sommes peuvent parvenir d'une opération effectuée à titre principal, occasionnel ou accessoire.

Ces encaissements peuvent être contrôlés en examinant **le journal caisse et le journal banque**. L'inspecteur vérificateur procède à la confrontation des sommes figurant au crédit des relevés bancaires avec les écritures passées en comptabilité.

Section III : Irrégularités

Lorsque les écritures d'un exercice comptable présentent des irrégularités graves de nature à mettre en cause la valeur probante de la comptabilité, l'administration peut déterminer la base d'imposition d'après les éléments dont elle dispose.

§ 1- Irrégularité grave :

La loi a énuméré les irrégularités graves qui sont de nature à mettre en cause la valeur probante de la comptabilité. Cette liste limitative se présente comme suit :

- Le défaut de présentation d'une comptabilité tenue conformément aux prescriptions du code de commerce et organisée de manière à permettre à l'inspecteur vérificateur d'exercer le droit de contrôle ;
- L'absence des inventaires prévus par la loi.

Des inventaires détaillés, en quantités et en valeur, des marchandises, des produits divers, des emballages et des matières consommables qu'elle achète en vue de la revente ou pour les besoins de l'exploitation ;

- La dissimulation d'achats ou de ventes, dans ce sens, l'administration doit apporter la preuve de telles manœuvres (factures d'achats non déclarés, factures de ventes non présentés, ventes sans factures...)

➤ Les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées, constatées dans la comptabilisation des opérations répétées, constatées dans la comptabilisation des opérations ;

➤ L'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de toute valeur probante ;

➤ Le non comptabilisation d'opérations effectuées par la société ;

➤ La comptabilisation d'opérations fictives.

Remarque :

Il y a lieu de préciser que la comptabilité présentée par la société ne peut être rejetée que si elle est entachée d'une ou plusieurs des irrégularités énumérées ci-dessus. Cette liste limitative prévue par le législateur a donc restreint le pouvoir d'appréciation de l'administration **qui ne peut plus écarter la comptabilité arbitrairement.**

Toutefois, l'inspecteur vérificateur ne doit pas se limiter à citer seules irrégularités graves constatées énumérées par la loi fiscale, **il ne lui est pas interdit de les appuyer**, le cas échéant des infractions commises par l'assujetti en matière de **droit comptable ou commercial.**

§ 2- Rejet de comptabilité :

En cas de rejet de comptabilité suite à l'existence des irrégularités énumérées ci-dessus, l'administration a le droit de procéder à la rectification des déclarations déposées. On assiste alors à deux cas possibles :

L'inspecteur peut procéder à un **rejet total** ou simplement à un **rejet partiel.**

- a) **Rejet total** : Le rejet total doit être appuyé des arguments solides qui détruisent les éléments de preuve du contribuable et rendent sceptiques l'exactitude de ses comptes et des bases déclarées. Dans ce cas le transfert de la charge de la preuve se fait de l'administration à la société. Cette dernière doit présenter toutes les pièces et documents susceptibles de justifier la sincérité des chiffres déclarés ainsi que la véracité des bases déclarées.

En cas de rejet de la comptabilité, le chiffre d'affaires peut être reconstitué par plusieurs méthodes. Ces méthodes sont :

- La méthode des coefficients réglementaires ;
- La méthode du contrôle quantitatif ;
- La méthode du contrôle matière ;
- La méthode de la reconstitution selon certains éléments de l'entreprise tels que L'électricité, main d'œuvre, achats de force motrice ;
- Marge Brute : Ventes - Achats Revendus.

$$\text{Achats revendus} = \text{Achats} + \text{SI} - \text{SF.}$$

- b) **Rejet partiel** : L'inspecteur peut procéder à un rejet partiel de la comptabilité lorsqu'il constate lors de l'examen des documents comptables et que certains recoupements ou certains indices remettent **en cause le chiffre d'affaires déclaré.**

§ 3- Rectification des déclarations sans rejet de comptabilité :

Lorsque l'inspecteur est en présence d'une comptabilité régulière en la forme et qu'elle ne présente aucune irrégularité grave, il conserve tout de même le droit de rectifier les déclarations des sociétés même lorsqu'il constate l'existence des erreurs, omissions et insuffisances involontaires ou de simples erreurs d'addition ou de mauvaises imputations.

Les insuffisances constatées peuvent résulter de l'existence des :

- Provisions injustifiées au regard de la loi fiscale ;
- Charges d'impôts non déductibles ;
- Inexactitudes matérielles telles que les erreurs de reports, les inscriptions inexactes ;
- Doubles emplois ;
- Reliquats d'amortissement non déductibles ;
- Lacunes dues à l'incompréhension dispositions légales (absence d'inventaire, absence de pièces justificatives pour certaines opérations ;
- Erreurs de comptabilisation involontaires ;
- Irrégularités mineures.

§ 4- Conséquences de la vérification:⁵

La vérification pourrait aboutir à l'un des résultats suivants :

1°/ L'inspecteur constate que la comptabilité présentée est régulière en la forme et au fond et que la société a respecté à la fois les dispositions comptables et fiscales prévues par les lois en vigueur.

Dans ce cas l'administration est tenue d'informer le contribuable,

⁵ Note Circulaire service de la Formation : les procédures fiscales Mr Abdeljalil JBILLOU

2°/ l'inspecteur apporte **des rectifications** à la base imposable déclarée par le contribuable **sans rejeter** sa comptabilité ;

3°/ l'inspecteur dispose d'éléments suffisants prouvant la valeur non probante de la comptabilité, auquel cas il procède à son **rejet total ou partiel**.

4°/ le contribuable refuse de se soumettre au contrôle ou de communiquer une partie ou la totalité des documents comptables susceptibles de justifier les déclarations déposées, **l'administration procède à la taxation d'office**.

Il existe trois types de procédures de rectification des impositions sont alors prévues par la loi, il s'agit de :

- La procédure normale de rectification ;
- La procédure de rectification accélérée ;
- La procédure de taxation d'office.

Section IV : Constats, Critiques et Suggestions

§ 1- Insuffisance de l'effectif des vérificateurs

Les services des vérifications sont structurés en une division nationale des vérifications au niveau central de la DGI et des brigades régionales de vérification organisées par zone géographique (ville), dont la composition type est un directeur régional de la vérification, un chef de service qui coiffe à peu près 3 brigades et un chef de brigade qui encadre en moyenne 5 vérificateurs.

Au total, le corps des vérificateurs regroupe environ **294 (jusqu'à 2011)**, vérificateurs dont plus d'une **centaine(120)** se trouvent sur Casablanca. Ce déséquilibre est expliqué par la forte concentration du tissu industriel et commercial dans la capitale économique du pays.

Malheureusement, on ne dispose pas de statistiques, détaillées par direction, liées au nombre de vérifications fiscales annuelles pour juger de la performance de ces équipes. Cette absence d'informations concerne également les moyens humains mis en œuvre par la DGI pour les besoins des vérifications fiscales ainsi que la répartition des effectifs sur le territoire national. Ce qui rend difficile la mesure de l'efficacité des structures mises en place par la DGI pour le contrôle de l'impôt.

Certes, pour accompagner la croissance des créations des sociétés, la DGI renforce de plus en plus l'effectif de ses équipes de vérification, cependant, le nombre actuel des vérificateurs demeure largement en deçà du minimum exigé pour marquer une présence du contrôle fiscal dans le milieu des entreprises. Ces dernières, dans leur majorité, n'ont jamais eu l'occasion de connaître un contrôle fiscal, ne serait-ce qu'une fois dans leur

existence professionnelle. Ce qui laisse beaucoup de marge de manœuvre à la fraude fiscale.

§ 2- Absence d'outils techniques performants au service d'un réel audit fiscal externe

Les principales étapes de la vérification fiscale qui nécessitent des outils techniques performants sont :

- L'étude préliminaire du dossier fiscal global de l'entreprise ;
- La vérification de la comptabilité de l'entreprise ;

Afin de bien assimiler l'importance des outils techniques pour mener à bien la vérification fiscale, il est opportun de rappeler la description de ces étapes.

✓ Etude préliminaire du dossier fiscal de la société vérifiée

En attendant que les 16 jours, qui séparent la date de réception de l'avis de vérification par le contribuable et celle du début du contrôle sur place, s'écoulent, le vérificateur se consacre à l'examen sur pièces du dossier fiscal de l'entreprise. Cette étude porte sur :

- ✓ **Identification de l'entreprise** : à travers la consultation d'un certain nombre de renseignements généraux de la société, à savoir :

Raison sociale, adresse du siège social, adresse des différents établissements, ou succursales, point de ventes, etc ;

Nature d'occupation des locaux de la société (location ou propriété de l'entreprise) ;

- ✓ **Activité de l'entreprise** : Commerciale, industrielle, prestation de services, profession libérale. Importance de l'activité : détaillant, grossiste, sous-traitant.
- ✓ **Statut fiscal de l'entreprise** : entreprise individuelle, société.
- ✓ **Statut juridique** : personne physique, société anonyme, société à responsabilité limitée...
- ✓ **Identification des principaux actionnaires**
- ✓ **Identification des actionnaires exerçant une fonction de direction** de l'entreprise ou exerçant une autre fonction au sein de l'entreprise (déclaration des salaires)
- ✓ **Identification du cabinet comptable** chargé du suivi de la tenue de la comptabilité (déclaration des honoraires) ;
- ✓ **Identification du ou des cabinets d'expertise comptable** procédant au contrôle périodique de la comptabilité ou au contrôle de gestion externe ;
- ✓ **Identification du ou des commissaires aux comptes** ;
- ✓ **Régime fiscal particulier ou conventionnel adopté** ;
- ✓ **Avantages fiscaux accordés à l'entreprise s'il y en a.**

Il est à remarquer qu'il s'agit là d'une simple collecte d'informations de la part du vérificateur. Ce dernier ne dispose pas d'outil technique particulier lui permettant de saisir ces premières données et d'attendre le résultat de leur traitement pour repérer les premiers indices à approfondir.

➤ **Examen des correspondances :**

Les correspondances archivées dans le dossier de l'entreprise peuvent contenir des informations utiles pour la compréhension par le vérificateur du rapport liant l'entreprise à l'administration fiscale : réclamation contentieuse, demande de solution, lettre d'information ayant trait aux questions d'ordre comptable, demande de remboursement en matière d'impôt sur les sociétés (I.S.), d'impôt sur les revenus salariaux (I.R.), de la Taxe sur la Valeur ajoutée (T.V.A.), retenue à la source au titre des différents impôts et taxes, lettre d'information portant sur des événements exceptionnels, destruction de stock périmé, incendie ou dégâts liés à des intempéries, (inondation, dégâts naturels), etc.

➤ **Examen des rapports des vérifications précédentes :**

Le vérificateur doit accorder aux rapports des vérifications antérieures une attention minutieuse notamment en ce qui concerne les irrégularités de forme et/ou de fonds relevées par les autres vérificateurs

Cette base de données est un outil de travail très important pour la performance du contrôle fiscal car elle évite au vérificateur de perdre son temps à collecter des informations éparpillées entre les différents services concernés.

➤ **Etude financière préalable à la vérification :**

Elle porte, principalement sur une appréciation dynamique de l'évolution dans le temps, de l'activité de l'entreprise à travers l'étude critique des performances économiques et financières de l'entreprise liées aux chiffre d'affaires (C.A.) :

Production, consommation marge brute, valeur ajoutée (V.A.), résultats financier, courant et fiscal.

Sur le plan financier, l'analyse portera sur les états de synthèse de la période soumise au contrôle fiscal.

Il est à noter que les vérificateurs **ne disposent d'aucun logiciel** performant pour les besoins de l'analyse financière qu'ils doivent effectuer. Une question s'impose dans ce contexte, comment la DGI peut-elle aspirer à un niveau de performance très élevé si les vérificateurs continuent à calculer manuellement des ratios, à utiliser des feuilles de note mais surtout à élaborer leurs propres outils de travail ?

§ 3- Logistique rudimentaire de travail et faiblesse de la motivation matérielle des vérificateurs

En l'absence d'une définition claire de la mission des vérificateurs, les agents se trouvent en situation de devoir faire face à de multiples attributions, avec un ensemble de moyens limités. Ils sont parfois contraints à sélectionner eux-mêmes les priorités de leur action, alors que la responsabilité de ce choix ne devrait pas leur incomber.

La logistique mise à profit des vérificateurs dans leur ensemble, reste en deçà de leurs besoins. Les moyens de transport assurés par la DGI se limitent au niveau central ainsi pour la Direction des Vérifications Nationales. (nombre insignifiant)

Quant aux brigades régionales, c'est au vérificateur lui-même d'assurer son déplacement vers les sociétés, de sacrifier une partie de son budget personnel pour se procurer un micro-ordinateur portable, d'acheter des ouvrages de référence pour actualiser ses connaissances, d'acheter les lois fiscales actualisées dès leur mise en vente après la publication de la loi de finances de chaque exercice s'il ne veut pas rester dépendant de la distribution des lois en question par la DGI .

C'est pour faire face à des charges supplémentaires inhérentes à l'exercice de la fonction de vérification qu'a été inventée une prime dite « de fonction » mais cette prime s'est vite trouvée soumise à l'appréciation des supérieurs hiérarchiques qui l'ont liée à une notation selon le rendement, ce qui réduit sensiblement son montant initial. En conséquence, elle s'est vite retrouvée détournée de son objectif de départ, à savoir la satisfaction des besoins de la vérification afin que la frustration des vérificateurs cède la place à leur épanouissement et surtout pour que ces derniers se concentrent mieux sur leur travail au lieu de se soucier de petits détails matériels.

§ 4- Faiblesse de la Motivation Matérielle des vérificateurs

La frustration des vérificateurs est d'autant plus grande à cause du manque d'intéressement de ces derniers aux redressements obtenus après avoir fourni un grand effort pour conclure des accords à l'amiable avec les contribuables.

A ce sujet une prime de rendement (en plus de la prime de fonction) a été instaurée pour remercier les éléments les plus méritants mais cette prime, au lieu d'être appréciée, au contraire, non seulement elle est très critiquée dans le milieu des vérificateurs mais parfois elle devient source de conflits et de problèmes entre eux.

Le critère d'attribution de cette prime est le recouvrement effectif des redressements dégagés par le contrôle, suite à un accord à l'amiable avec le contribuable. Ce critère est doublé de la fixation d'un seuil assez élevé du recouvrement en question, le seuil étant non officiellement communiqué, il concerne principalement les grandes entreprises susceptibles de faire ressortir de gros redressement, d'où surgit le problème entre vérificateurs de la réparation du programme des sociétés candidates à la vérification.

§ 5- Profil de vérificateur mal défini

La DGI a recouru à un cabinet externe pour la description de certains emplois dans ses services. C'est ainsi que la finalité de la mission du vérificateur a été délimitée **dans la vérification de la comptabilité des entreprises et des déclarations fiscales en vue d'assurer l'équité fiscale et la lutte contre les comportements frauduleux.**

Quant aux missions dont les vérificateurs sont investis, elles se résument dans :

- **Assurer la vérification** de la comptabilité des entreprises et examiner la Situation fiscale d'ensemble des personnes physiques
- **Gérer les recours devant les commissions** d'arbitrage et le contentieux juridictionnel et administratif
- **Assurer l'émission des impôts.**

Dans le but de réaliser les missions en question, il est exigé du vérificateur d'avoir de bonnes connaissances en comptabilité, en fiscalité et en gestion financière, en plus d'une maîtrise des langues française et arabe ainsi qu'un bon savoir-faire d'analyse et de négociation.

Quant aux qualités personnelles requises, elles ont été classées comme suit :

- Capacité d'écoute et de communication ;
- Rigueur et méthode ;
- Autonomie ;
- Capacité de synthèse
- Diplomatie ;
- Maîtrise de soi ;
- Négociation ;
- Esprit de curiosité ;
- Intégrité.

Il est à reconnaître que la compétence technique est essentielle, cependant, le métier de vérificateur requiert des qualités personnelles indispensables à l'exercice de sa fonction. Lesquelles qualités passent en priorité avant même les compétences techniques. Il s'agit principalement de **l'intégrité et de l'honnêteté du vérificateur**. Si ce paramètre a été classé spontanément en dernier lieu dans la liste des qualités personnelles établie par la DGI, à mon avis, c'est un critère qui doit devancer tous les autres en raison de la sensibilité de la fonction de vérification exercée.

En effet, un vérificateur a beau maîtriser la technicité de sa fonction, si **l'intégrité** lui fait défaut, il est définitivement déclaré non valable pour exercer la fonction en question, car la nature de sa fonction l'expose à toutes sortes de tentation, à laquelle il ne saurait résister.

Par conséquent, céder à la tentation porterait forcément grand préjudice aussi bien à l'image de l'administration fiscale qu'à la performance du contrôle fiscal. C'est ainsi que la DGI est appelée à doter cet aspect de l'intérêt qu'il mérite et même recourir à toutes les méthodes nécessaires pour vérifier l'intégrité et le bon sens des candidats au poste de vérificateur. Un simple entretien par un non spécialiste du recrutement ne pourrait donner ses fruits à cet égard.

Il est à noter, cependant, que la DGI a réalisé une avancée, en formalisant les conditions d'accès aux services de vérification, avancée qu'il faudrait renforcer par un intérêt non négligeable aux valeurs morales des futurs vérificateurs.

Il est à signaler qu'auparavant, les affectations aux services des vérifications ne se basaient sur aucun critère de choix objectif, permettant de garantir l'opportunité de sélection.

Néanmoins pour une fonction aussi importante, pour laquelle l'aspect humain est très précieux, on se demande jusqu'à quel point le profil du bon vérificateur peut être déterminé à partir seulement d'épreuves techniques écrite et orale, sans aucun test psychotechnique approfondi ou **enquête** sur la bonne conduite des candidats.

D'après ce nouveau procédé, les inspecteurs vérificateurs des impôts sont sélectionnés parmi le personnel de la DGI. Ils doivent être classés au moins au grade d'inspecteur adjoint et être dotés d'un important niveau des connaissances en matière du droit et techniques fiscales, la comptabilité des sociétés et droit commercial, maîtrise de l'outil informatique.

§ 6- Défaut de communication et de méthodologie du suivi des vérifications **(absence de référentiel)**

Le suivi des vérifications relève des attributions de la division du suivi des vérifications et des recours.

Cette division a pour principale mission d'assurer le suivi des travaux des services des vérifications décentralisés, l'encadrement du corps opérationnel, la coordination et l'harmonisation des méthodes de travail.

Ces fonctions sont assurées par le biais de trois services, structurés en fonction de la nature des contribuables :

- service du suivi des vérifications régionales des grandes entreprises ;
- service du suivi des vérifications régionales des autres personnes morales
- service du suivi des vérifications des personnes physiques.

En outre, cette division se charge du suivi des dossiers en cours de procédure, en phase des recours devant les commissions.

A cet égard, il est intéressant d'apporter une réflexion critique par rapport à la fonction de la division de suivi des vérifications et des recours telle que décrite ci-dessus. Il est vrai que, théoriquement, cette division est chargée de l'encadrement du corps opérationnel, la coordination et l'harmonisation des méthodes de travail.

Cependant, dans la pratique, les services de vérifications décentralisés ne reçoivent pas d'encadrement particulier et pour la plupart d'entre eux ils méconnaissent cette mission attribuée à la division en question. Quant à la coordination et l'harmonisation des

méthodes de travail, elle demeure l'attribution des chefs de brigades et chefs de services de vérifications, quoiqu'il soit parfois difficile d'harmoniser les méthodes de travail en question qui sont le plus souvent le fruit de l'effort de chaque vérificateur pris isolément.

Par ailleurs, la mission de suivi des recours ne débouche sur aucun partage ou communication des conclusions aux services de vérifications afin d'animer des discussions autour de l'amélioration des vérifications suite au suivi qui en était fait.

Dans ce contexte, s'agit-il d'un désengagement de la division du suivi et des recours, de ses missions de base au profit d'une prise en charge des services de vérification par eux-mêmes ou encore d'un manque de communication entre services, un manque de communication qui pénalise conséquemment la performance de la mission du contrôle fiscal ?

§ 7- Absence d'implication et d'accompagnement des vérificateurs

Il est à noter que les vérificateurs ont un long chemin à parcourir pour atteindre le niveau de performance qui leur est exigé. Leurs efforts sont appelés à doubler, leur esprit d'initiative et leur ingéniosité à s'éveiller. En conclusion, ils doivent être à la hauteur des attentes, et de la direction, et des contribuables. Seulement, on ne peut livrer les vérificateurs au fruit de leur imagination sans se soucier des moyens à mettre en œuvre pour leur accompagnement.

La DGI ne peut se désengager de la responsabilité de leur assurer un encadrement et un accompagnement adéquat au niveau de performance exigé.

Dans le même ordre d'idées, il est à signaler que certains vérificateurs s'accordent à déclarer que leur implication dans l'élaboration de la stratégie du contrôle fiscal est quasi absente,

Ils ont exprimé un souhait insistant de les intégrer dans toutes les discussions concernant les objectifs à atteindre et les moyens à mettre à leur disposition par la DGI pour l'accomplissement de ces objectifs.

Leur forte connaissance des contraintes du terrain ne peut être ignorée dans le développement des axes stratégiques à adopter pour une meilleure performance du contrôle fiscal. Leur implication est d'autant plus utile pour l'accompagnement et le suivi de leur action en aval, cela les responsabilisera davantage pour donner le meilleur d'eux-mêmes et se féliciter de l'accomplissement d'objectifs tracés initialement.

En outre, l'accompagnement des vérificateurs s'avère indispensable pour le dépassement immédiat des entraves qui peuvent surgir en cours de la réalisation de la vérification.

Parallèlement à ce qui a été cité ci-dessus, l'accompagnement des vérificateurs se matérialise également par la formation continue. En effet, les vérificateurs ne peuvent se contenter de leur formation de base pour faire face à un contexte économique et financier en perpétuelle évolution. Les tables rondes et débats organisés par la DGI favorisent un espace de discussion intéressant mais ils doivent être appuyés de formations dispensées dans un cadre institutionnel permettant l'acquisition de nouvelles connaissances et de techniques modernes indispensables à l'actualisation de leurs notions initiales.

En conséquence, l'évolution du contrôle fiscal et l'amélioration de sa performance dans le temps, ne sont possibles que grâce à la conjugaison des efforts déployés par l'administration fiscale au niveau de la formation et de la mise à niveau de ses cadres.

DEUXIEME PARTIE :
PREROGATIVES DE L'ADMINISTRATION
& GARANTIE DU CONTRIBUABLE

CHAPITRE I :

PROCEDURES DE REDRESSEMENT

SECTION I : Procédure normale de redressement: Rectification des bases d'imposition

Il s'agit d'une procédure contradictoire permettant de déclencher une phase de dialogue entre l'administration et le contribuable et clarifier des points de désaccords entre eux qu'ils soient sur les irrégularités commises ou sur les questions soulevées par le vérificateur.

L'échange de points de vue se fait par le biais de lettre ou doivent respecter certaines conditions de fonds et de forme : ⁶

§ 1- La première lettre de notification :

L'inspecteur vérificateur est tenu d'informer la société des rectifications qu'il a apportées à ses déclarations et les nouvelles bases d'imposition auxquelles elle serait imposée.

Les redressements proposés sont notifiés à la société par lettre recommandée **avec accusé de réception** ou remise **en main propre**.

La notification doit être envoyée à l'adresse que la société à son siège social.

L'inspecteur est tenu de rédiger sa notification en offrant au contribuable toutes les explications et les précisions complémentaires.

⁶ Procédures fiscales et Décret d'Applications Ed Legis Plus 2010

Les réintégrations proposées doivent être dûment motivées par l'administration.

Cette notification doit contenir les motifs qui ont amené l'inspecteur vérificateur à procéder au rejet de la comptabilité ou cas échéant, la nature des anomalies constatées et le montant des réintégrations opérées.

Dans le cas où l'administration procède à la reconstitution du chiffre d'affaires déclaré par le contribuable, elle est tenue de préciser les éléments **qui ont servis à cette reconstitution et la méthode utilisée.**

D'autres informations doivent être mentionnées sur la lettre de notification à savoir :

- Les exercices vérifiés et les impôts et taxes concernés ;
- Les articles de la loi autorisant l'administration à procéder à la rectification ;
- L'invitation du contribuable à émettre ses remarques au à produire ses observations dans un délai de **30 jours** suivant la date de réception de la lettre ;
- Les articles indiquant les irrégularités commises ;
- Chaque réintégration doit être motivée et le montant doit être détaillé de manière à permettre au contribuable d'identifier l'origine de celles-ci ;
- Un tableau récapitulatif des redressements opérés et éventuellement la nouvelle base imposable.

L'inspecteur doit s'assurer que sa notification comporte tous les éléments indiqués ci-dessus puisque le défaut de ces éléments **entraîne son irrégularité.**

La notification comporte en général deux annexes, l'une relative à l'IS **OU** à l'IR selon qu'une **personne morale ou physique** et l'autre relative à la **TVA** lorsque le contribuable est assujetti à cette taxe.

La notification n'est pas considérée comme ayant été reçue par la société à la date indiquée sur la lettre de notification, mais **la date qui déclenche le délai de 30 jours est :**

- Celle qui figure à l'accusé de réception si la lettre est reçue par la société par poste ;
- Ou celle qui figure sur le procès verbal de la remise en main propre si la lettre est donnée à la société par l'inspecteur vérificateur ou toute personne désignée par la loi.

Remarque : Le refus de réception de la lettre de notification des redressements par la société ou les personnes désignés par la loi doit être considéré comme valant réception.

- **Réponse de la société à la première lettre de notification**

La société est tenue de répondre à la lettre de notification par l'inspecteur vérificateur dans le délai prescrit de la loi, soit **trente jours (30)** à compter de la date de réception de ladite lettre.

Elle doit exprimer **son accord** sur la nouvelle base notifiée ou **son désaccord total ou partiel** sur les chefs des redressements proposés.

Il est tenu également de veiller à ce que sa lettre soit postée à l'adresse indiquée sur la notification ou déposée au secrétariat du chef de service de notification (**Bureau d'ordre**).

Remarques :

La société pourrait toujours contacter l'inspecteur vérificateur ou son chef immédiat pour discuter certains points avant de répondre ou demander des éclaircissements mais ceci n'interrompt par le délai prévu de 30 jours

L'examen de la réponse de la société peut aboutir à trois cas :

1° / La société formule dans sa réponse son accord sur la totalité des redressements proposés, dans ce cas, **la procédure contradictoire est terminée**. Par conséquent, les redressements proposés feront l'objet d'une taxation par l'inspecteur et ils ne pourront plus être contestés.

2° / La société ne répond pas dans le délai d'un mois prévu par la loi : dans ce cas l'imposition est établie sur les bases notifiées qui ne pourront plus être contestées par la société dans le cadre de cette procédure.

Le défaut de réponse dans le délai est considéré par l'administration **comme un accord tacite**.

Toutefois la loi accorde à la société la voie de la réclamation devant le Directeur Général des Impôts ou son délégué.

3° / La société répond dans le délai imparti et formule son désaccord partiel ou total sur les redressements proposés.

Dans ce cas, l'inspecteur est tenu de lui dresser une deuxième lettre de notification pour lui émettre ses observations sur les remarques et pièces justificatives produites.

§ 2- La deuxième lettre de notification de redressement :

Lorsque la société répond dans le délai à la première lettre de notification de redressements conteste une partie ou la totalité, l'inspecteur doit après examen approfondi des observations émises et des pièces justificatives produites répondre dans un délai de **2 mois (60 Jours). !**

La réponse à ces observations fait l'objet de la 2^{ème} lettre de notification où l'inspecteur est tenu de traiter point par point les remarques formulées par la société.

La loi a fixé le délai de réponse de l'administration à **60 jours** à compter de la réception de la lettre de la société et elle est tenue de la respecter sous peine **de nullité de cette procédure**.

Après examen de la réponse de la société deux cas figure peuvent présenter :

➤ **1^{er} cas** : l'inspecteur accepte toutes les observations acceptation et l'informer qu'aucune imposition ne sera émise à son égard.

➤ **2^{ème} cas** : l'inspecteur trouve non fondé une partie ou la totalité des remarques émises par la société. Il est tenu de répondre à ses observations dans le délai prescrit (**60 jours**) en invitant le contribuable à formuler son acceptation ou en cas la contestation à demander le pourvoi devant la commission locale de taxation dans les **Trente jours (30)** qui suivent la date de réception de la **2^{ème} lettre de notification**.

Dans le cas où le vérificateur trouve le bien fondé des observations de la société, ou les pièces justificatives qu'il a communiqué pour justifier une partie des réintégrations proposées, il doit aviser clairement la société de son acceptation et par conséquent il doit modifier à la baisse des bases inégalement notifiées.

Réponse de la société à la deuxième lettre de notification :

La réponse de la société à la 2^{ème} **lettre de notification** peut aboutir à l'une deux situations suivantes :

- **La première** a trait au maintien de sa position en refusant d'admettre une partie ou la totalité des redressements notifiés et par conséquent la société se pourvoit devant la **commission locale de taxation** pour une partie ou la totalité des redressements. Dans ce cas le différent est la totalité des redressements. Dans ce cas le différent est donc porté devant la CLT **par l'administration** qui assure l'information de cette commission de l'intention de la société ;

- **La deuxième situation** correspond à l'acceptation par la société de l'ensemble des redressements notifiés. Dans ce cas la procédure est terminée.

Dans le cas où la société n'a pas répondu ou a répondu hors délai, les impositions sont établies et ne pourront être constatées que par le moyen d'une réclamation devant les impôts (Contentieux).

En conclusion, il y a lieu de préciser que les questions de droit doivent être immédiatement faire l'objet d'une imposition. Ils ne doivent pas suivre de procédure car elles sont claires et fondées. Il suffit simplement d'informer la société qu'une imposition a été émise à son égard concernant les questions de droit et de lui fournir le détail.

§ 3- Procédure de redressements accélérés :

La procédure de redressement accélérée a aussi un caractère contradictoire puisqu'elle engage un processus d'échange de correspondances entre l'administration fiscale et la société pour l'éclaircissement de points de vue sur les litiges nés à la suite de la vérification fiscale.

§ 4- Domaine d'application de la procédure accélérée :

En matière d'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu et la taxe sur la valeur ajoutée, la procédure accélérée est mise en œuvre en cas de rectification :

➤ Du résultat fiscal de la dernière période d'activité non couverte par la prescription en cas de **cession**, **cessation** totale, **redressement** ou **liquidation judiciaire** ou **transformation** de la forme juridique d'une entreprise entraînant, soit son exclusion du domaine de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu, soit la création d'une personne morale nouvelle ;

§ 5- Phase de la procédure accélérée :

A l'issue du contrôle fiscal effectué conformément aux dispositions de l'article 212 du C.G.I., la procédure accélérée définie à l'article 221 du dit code est engagée selon les phases suivantes :

a) Première lettre de notification

Les règles applicables à cette lettre de notification sont identiques à celles applicables à la première lettre de notification de la procédure normale.

b) Deuxième lettre de notification

Suite à la réponse de la société à la première lettre de notification, lorsque l'inspecteur estime non fondées en tout ou en partie les observations de celui-ci, il notifie à l'intéressé dans les formes prévues à l'article 119 du C.G.I. et dans un délai de soixante (60) jours suivant la date de réception de la réponse du contribuable :

- Les motifs de son rejet ou total ;
- Les bases d'imposition retenues ;

▪ La possibilité de recours devant la C.L.T. prévue à l'article 225 du C.G.I. dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la deuxième lettre de notification.

L'inspecteur établit les impositions sur les bases notifiées selon les formes prévues à l'article 219 du code précité à la société dans la deuxième lettre de notification précitée.

A défaut de pourvoi devant la C.L.T., l'imposition émise ne peut être contestée que dans les conditions prévues à l'article 235 du C.G.I. relatif au droit de réclamation.

Réponse de la société à la deuxième notification et recours devant les commissions :

La société dispose d'un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la 2^{ème} lettre de notification pour formuler expressément son pourvoi devant la C.L.T.

Il convient de préciser que le recours devant la C.L.T. et la C.N.R.F. et, le cas échéant, devant le tribunal compétent s'exerce dans les conditions fixées par l'article 220 du C.G.I.

Section II : Procédure de taxation d'office :

L'administration détermine d'une manière unilatérale les bases d'imposition selon la procédure de taxation d'office prévue à :

- L'article 220 du C.G.I., **en cas de défaut de déclaration** du résultat fiscal, du revenu global, de profit ou de chiffre d'affaires.
- L'article 229 du code précité, **en cas d'infraction aux dispositions relatives** à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle.

Cette taxation d'office permet de remédier à l'inobservation des obligations fiscales du contribuable et met la preuve à sa charge en cas de contestation de l'imposition devant l'administration ou devant les tribunaux.

§ 1- Taxation d'office pour défaut de déclaration, déclaration incomplète et défaut de versement des retenus à la source :

L'article 228 du C.G.I. prévoit l'application de la procédure de taxation d'office dans **les trois cas suivants :**

a)- Défaut de déclaration :

La procédure de taxation d'office est applicable en la matière pour ceux qui ne produisent pas dans les délais prescrits :

- La déclaration du revenu global prévue par les articles 84 et 85 du même code (I.R+ I.S) ;
- La déclaration du chiffre d'affaires faisant ressortir éventuellement le versement de la taxe correspondante (TVA).

b)- Déclaration incomplète :

La procédure de taxation d'office est applicable également pour les contribuables qui produisent une déclaration incomplète ou d'un acte sur lesquels manquent les renseignements nécessaires pour l'assiette, le recouvrement de l'impôt ou la liquidation des droits.

Par déclaration incomplète ou omissions, il y a lieu d'entendre l'absence des renseignements exigés par la loi ou seulement certains de ces renseignements ayant une incidence sur l'assiette, la liquidation ou le recouvrement des impôts droits ou taxes.

MAJORATIONS :

Par ailleurs, il y a lieu de rappeler que les déclarations incomplètes donnent lieu à l'application de la majoration de 15 %.

c)- Défaut de versement des retenus à la source sur salaires :

La procédure de taxation d'office est également applicable en matière d'impôt sur le revenu pour les contribuables qui n'effectuent pas ou ne versent pas au trésor les retenues à la source sur les revenus salariaux et assimilés dont ils sont responsables.

§ 2)- Déroulement de la procédure de taxation d'office :

Dans les trois cas précités, l'inspecteur **invite** le contribuable à déposer ou à compléter sa déclaration ou son acte ou à verser le montant retenu à la source ou qui aurait dû être retenu, dans le délai de **trente (30) jours** suivant la date de réception de ladite lettre.

Si la société ne dépose pas ou ne complète pas sa déclaration ou son acte ou ne verse pas le montant de l'impôt retenu à la source dans le délai de trente (30) jours prévu ci-dessus, l'administration l'informe des bases qu'elle a évaluées et sur lesquelles le contribuable sera imposé d'office,

Lorsque la société ne se conforme pas aux dites obligations fiscales dans ce **deuxième délai de trente (30) jours**, il est taxé d'office sur les bases évaluées par l'administration.

Section III : Constats, Critiques et suggestions

§ 1- le marchandage entre l'administration et le contribuable pour trouver un accord à l'amiable

En privilégiant la contrainte financière, la politique de l'administration fiscale a tendance de plus en plus à rechercher un rendement statistique du contrôle fiscal.

Pour cela, elle admet, voire encourage, l'aboutissement des dossiers à des accords à l'amiable dont le fond est la négociation. L'évolution des dossiers réglés à l'amiable en nombre et en valeurs n'a cessé de croître ces dernières années.

Les implications de ce choix organisationnel, sont appréhendées à deux niveaux :

a)- l'organisation du contrôle fiscal répond plus à un choix rationnel, mais non pas d'une manière optimale à la fonction objective du contrôle fiscal, celle de lutter contre toutes les formes d'évitement (**Action de ce défendre**) de l'impôt et crédibiliser le système déclaratif, mais de faire alimenter les caisses du trésor par des recettes supplémentaires ;

b)- le pouvoir décisionnel du vérificateur se voit renforcé, vu l'importance de son rôle dans le processus de négociation des accords à l'amiable. De part ses pouvoirs, il s'arrange, pour afficher de bonnes performances (bons chiffres) à concilier entre trois objectifs.

1-Trouver des redressements et pas tous les redressements.

2-réaliser une moyenne annuelle satisfaisante et non la meilleure et enfin.

3-aboutir au maximum d'accords et de recouvrements.

De ce qui précède, en privilégiant le choix d'évaluer le contrôle fiscal par **la contrainte financière** conjuguée au pouvoir **décadent** et **insignifiant** du vérificateur dans la sphère décisionnelle, il y a lieu d'envisager le risque de basculement des choix et enjeux.

Face à cela, il est impératif de prévoir ce que pourra dissimuler cette option de travail, notamment toutes les éventuelles formes de dérives alimentées par un contexte favorable, à savoir l'ampleur de la fraude au Maroc et l'importance des sommes mises en jeu et où, **malheureusement, l'intégrité n'est pas une devise précieuse. !**

§ 2-Efficacité du Contrôle biaisée par le recours à la fraude et l'évasion fiscale favorisés par l'économie informelle.

L'administration fiscale, consciente des effets négatifs de la turbulence de l'environnement, marqué par l'économie informelle, sur l'efficacité du contrôle fiscal, a proposé, dans le cadre des différentes lois de finances, plusieurs mesures de nature à neutraliser progressivement et à atténuer l'impact de cette turbulence. Certaines de ces mesures dépassent le cadre purement fiscal et s'identifient davantage à la réglementation économique (réglementation des ventes en

tournées, obligation d'affichage du N° d'article de l'impôt des patentes, obligation du paiement par chèque pour les transactions entre commerçants ou assujettis, obligation de paiement par chèque entre société « barrée non endossable »).

Toutefois, les efforts déployés par l'administration fiscale restent relatifs, quel que soit le niveau de compétence de ses cadres et l'efficacité de ses structures, L'administration fiscale ne peut venir à bout du phénomène de la fraude fiscale, lorsque cette fraude se

nourrit et se régénère dans un environnement caractérisé par la résistance et la persistance du secteur informel.

Ce qui serait intéressant c'est de mesurer la fraude fiscale afin de pouvoir quantifier l'enjeu fiscal en question.

§ 3- Culture fortement marquée par un manque de civisme de toutes les parties

Il est d'usage au Maroc de porter la responsabilité du développement économique et social du pays sur les autres en ignorant que chaque membre de notre société a un rôle à jouer, combien même ce rôle est négligeable à nos yeux. Malheureusement, cette culture est propre aux pays en voie de développement qui aspirent au progrès mais qui ne fournissent aucun effort pour l'atteindre, au contraire, ils le retardent davantage par leur inconscience et leur irresponsabilité.

Le manque de civisme des contribuables les incite à minorer leurs déclarations fiscales. En effet, certains contribuables préfèrent courir un grand risque fiscal que payer un grand montant d'impôt, qui revient de droit au trésor public. Au fait, ces contribuables sont conscients de Faiblesse des moyens humains et matériels de la DGI pour faire face au contrôle de l'intégralité des entreprises existantes. Donnée selon laquelle, ces contribuables de mauvaise foi, calculent leur probabilité de contrôle qui avoisine 0%.

Il peut émaner également des agents de l'administration fiscale qui recourent à l'abus de pouvoirs, à la menace et au chantage exercés sur les contribuables les moins avertis et ce, dans le seul but de chercher un complément de salaire via la corruption.

CHAPITRE II :

GARANTIES & COMMISSIONS

Section I : GARANTIES DU CONTRIBUABLE VERIFIE :

§ 1- Anciennes Garanties

Le déroulement des contrôles est soumis à un ensemble de règles garantissant des droits aux contribuables, à savoir ⁷:

- 1-** La détention des documents comptables dans les formes prévues par la loi constitue une garantie contre le rejet de la comptabilité.
- 2-** Le droit de reprise du contrôle de l'administration et la durée du contrôle sur place sont limités dans le temps pour contrecarrer tout excès de nature à nuire aux intérêts du contribuable.
- 3-** Assistance de son choix (Art 212 du (C.G.I)).

Le choix de la qualification que l'effectif des personnes pouvant remplir ce rôle d'assistance.

Lorsque le conseil représente le contribuable sans que celui-ci soit présent aux travaux de contrôle, il doit justifier d'un mandat ou tout autre écrit authentifié(légalisé) émanant du contribuable l'habilitant à agir au nom et pour le compte de ce dernier pour les besoins de vérification.

⁷ Note Circulaire IS et T.V.A Loi :24-86

Toute représentation de la société ou du contribuable par une tierce personne doit être authentique par légalisation.

§ 2-La charte du contribuable LF 2011.

a)- Principes fondamentaux

- Présomption de bonne foi.
- Reconnaissance du droit de contrôle de l'administration.
- Garantie du contrôle selon une procédure légale.
- Droit de défense selon une procédure contradictoire
- Droit d'être assisté par un conseil au choix
- Obligation de conservation des documents comptables

b)- droits et obligations au début de la procédure de vérification

- Droit d'être informé du début de la procédure de vérification
- Droit d'être informé des droits et obligations en matière de vérification

(Charte Nationale : L.F 2011).

- Forme de notification en vigueur
- Date de début de l'opération de vérification
- Obligation de présentation des documents comptables
- Droit de communication

c)- droits et obligations au cours de la procédure de vérification

- Lieu de vérification
- Durée de vérification de la comptabilité
- Pouvoir d'appréciation de l'administration

- Droit de rectification des erreurs

d) – droits et obligations à la clôture de la procédure de vérification

- Droit d'être informé de la date de clôture de la vérification

- Garantie de respect des procédures de rectification des bases d'imposition

- Droit du contribuable d'être informé en cas d'absence de rectifications

- Garantie de respect de la charge de la preuve

- Garantie de non modification des bases d'imposition retenues au terme d'un contrôle fiscal

- Garantie de non reprise de la vérification pour les exercices prescrits

e)- droits et obligations en cas de procédure normale de rectification des bases d'imposition

- Première lettre de notification

- Réponse du contribuable à la première lettre de notification

- Deuxième lettre de notification

- Réponse du contribuable à la deuxième lettre de notification

- Pourquoi devant la commission nationale du recours fiscal (C.N.R.F)

f)- droits et obligations en cas de procédure accélérée de rectification des bases d'imposition.

g)- droit et obligations en cas d'accord à l'amiable.

Section II : Les commissions locales et nationales de taxation (C.L.T) + (CNRF)

Les C.L.T. sont instituées par l'administration qui en fixe le siège et le ressort, conformément aux dispositions du paragraphe I de l'article 225 du C.G.I.

Le même article précise les compétences, la composition et le fonctionnement de ces commissions.

§ 1- Compétences des C.L.T :

Les C.L.T. statuent sur les litiges qui leur sont soumis et doivent se déclarer incompétentes sur les questions qu'elles estiment porter sur l'interprétation des dispositions législatives ou réglementaires.

Ces commissions connaissent les réclamations formulées par le contribuable sous forme de requêtes.

Il s'ensuit que la continuité de la procédure contradictoire après la deuxième lettre de notification, est subordonnée à la condition que le contribuable ait exprimé **d'une manière expresse dans sa deuxième réponse**, sa décision de porter le litige devant la commission locale de son lieu d'imposition.

Les compétences dévolues à ces commissions sont des compétences territoriales et d'attribution.

a)- Compétence territoriale

Le siège et le ressort des C.L.T. sont fixés par l'administration, conformément aux dispositions du paragraphe I de l'article 225 du C.G.I.

A cet effet, la C.L.T. est compétente de statuer sur le litige qui lui est soumis par le contribuable est celle **du lieu de son imposition**

Il est à rappeler que le lieu d'imposition s'entend :

- Pour les personnes morales, **du siège social** ou du principal établissement ;
- Pour les personnes physiques, **de la résidence habituelle ou du principal établissement** et pour les contribuables non-résidents au Maroc, du domicile élu.

- b)Compétence d'attribution

Elles peuvent se déclarées incompétente quand il y a des interprétations des textes en vigueur

Elles sont donc appelées :

- A statuer valablement sur les questions de fait ;
- A confirmer ou infirmer que les motifs invoqués par les parties portent sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires (articles 225 –I- deuxième alinéa du C.G.I).

En revanche, les commissions locales n'ont pas à statuer :

- Sur les redressements ayant fait l'objet d'un accord en cours de procédure ;

- Lorsque le contribuable, du fait de sa propre défaillance, a fait l'objet d' une taxation pour défaut de réponse dans le délai légal à la première ou à la deuxième notification ;
- Lorsque le contribuable répond, dans le délai à la deuxième lettre de notification, mais ne demande pas expressément le pourvoi devant la C.L.T.

§ 2- Composition de la C.L.T :

Le paragraphe II- A de l'article 225 du C.G.I. fixe la composition de chaque C.L.T. comme suit :

- Un magistrat, président ;
- Un représentant du gouverneur de la préfecture ou de la province dans le ressort de laquelle est situé le siège de la commission ;
- Le chef du service local des impôts **ou** son représentant qui tient le rôle de secrétaire rapporteur ;
- Un représentant des contribuables appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité exercée par le contribuable requérant.

§ 3- Fonctionnement de la C.L.T :

- Rapport de l'inspecteur

Pour chaque affaire, **l'inspecteur des impôts établit** un rapport faisant ressortir les propositions et les observations du contribuable et de l'administration.

Les différents points de litige de tous les renseignements de nature à éclairer la commission.

- Tenue de la séance

La C.L.T. se réunit à l'initiative de son président.

Après accord du président, **le secrétaire rapporteur adresse** les convocations aux membres de la commission dans un délai raisonnable et suffisant pour que lesdits membres ou les parties intéressées (**contribuable, vérificateur ou leurs représentants**) puissent prendre connaissance du dossier :

Le secrétaire rapporteur, chef du service d'assiette ou son représentant, informe également le contribuable de la date de la réunion de la commission pour lui permettre, au cas où il le désire, de demander de se faire entendre ou de fournir des informations à l'appui de sa requête expresse, des informations supplémentaires susceptibles d'éclairer les membres de la commission sur la nature du litige et l'importance réelle de son activité.

S'il y a utilité, la commission locale peut demander à l'administration de procéder à un supplément d'instruction. Mais en aucun cas, ce nouvel examen ne peut se solder par de nouvelles rectifications. **C'est ainsi que la commission ne peut :**

- **Substituer ou compenser** l'abandon d'un redressement, relevé lors de la rectification initiale par une réintégration (de fait), relevée au niveau d'une instruction supplémentaire ;
- Statuer sur des points litigieux autres que ceux qui lui ont été soumis par le contribuable dans sa requête.

- **Délibération de la C.L.T**_En application du paragraphe II- A de l'article 225 précité, la commission statue valablement lorsque **trois au moins ses membres, dont le président et le représentant des contribuables, sont présents.**

Elle délibère à la majorité des voix des membres présents. En cas de partage égal des voix, celle **du président est prépondérante.**

Elle statue valablement au cours d'une seconde réunion en présence du président et de deux autres membres quelle que soit leur qualité.

Les décisions des commissions locales doivent être détaillées et motivées, en application des dispositions du quatrième alinéa du paragraphe II-A de l'article 225 du C.G.I.

La commission doit fixer les bases d'imposition et se déclarer incompétente pour les questions qu'elle estime porter sur l'interprétation de la loi.

Les décisions de la C.L.T. sont consignées sur les rapports établis selon un modèle prévu à cet effet, qui doivent être dûment signés par les seuls membres habilités à statuer et ayant délibéré.

- Délai de prise de décision de la C.L.T

La C.L.T. dispose d'un délai **de vingt quatre (24) mois**, à compter de la date d'introduction du recours, pour rendre ses décisions, étant précisé que le délai de vingt quatre (24) mois commence à courir à compter de la date de la réception, par l'inspecteur, de la demande du pourvoi devant la C.L.T.

Lorsqu'à l'expiration de ce délai, la C.L.T. n'a pas pris de décision, l'inspecteur compétent informe le contribuable dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I., de l'expiration de ce délai et de son droit de saisir la C.N.R.F. dans un délai de **soixante (60) jours** à

compter de la réception de l'avis d'information et lui indique l'adresse exacte de cette commission.

A défaut de présentation, par le contribuable, du recours devant la C.N.R.F. dans le délai de soixante (60) jours l'inspecteur établit les droits complémentaires d'après les bases arrêtées dans la deuxième notification.

Ces impositions ne peuvent être contestées que dans les conditions prévues à l'article 242 du C.G.I.(Contentieux).

- Contenu de la décision de la C.L.T

Les décisions de la C.L.T.doivent être détaillées et motivées afin de permettre, à la fois au contribuable et à l'administration fiscale, de connaître les fondements sur lesquels

la commission s'est basée pour rendre sa décision et de mieux juger de l'opportunité **d'un recours devant C.N.R.F.**

La décision notifiée au contribuable doit également faire ressortir distinctement les bases arrêtées par la commission locale et les rectifications sur lesquelles elle s'est déclarée incompétente.

- Notification de la décision de C.L.T

Les décisions de la C.L.T. sont notifiées au contribuable par l'inspecteur vérificateur, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I. conformément aux dispositions du III de l'article 11 du même livre.

La notification de la décision au contribuable doit l'informer du délai de soixante (**60**) **jours** pour exercer son recours devant la **C.N.R.F.**

Le point de départ de décompte du délai de recours devant **la C.N.R.F**, aussi bien pour l'administration que pour le contribuable, est constitué par la date de notification de la décision au contribuable (article 220 (IV) du code précité).

- Recours contre les décisions de C.L.T. devant la C.N.R.F

Les décisions de la commission locale **ainsi que les litiges pour lesquels le contribuable n'a pas formulé sa demande de comparaître devant la commission locale** dans sa composition restreinte dans le délai **de trente (30) jours** comme prévu au Code du paragraphe II de l'article 225 du C.G.I. sont susceptibles de recours devant la C.N.R.F.

Ce recours peut être exercé par chacune des deux parties adverses dans les conditions de forme et de délai.

- Exécution de la décision de la commission locale dans le cas où le contribuable n'a pas exercé le recours devant la C.N.R.F.

Lorsque la société n'a pas exercé le recours devant la C.N.R.F. dans le délai légal **de soixante (60) jours**, les droits correspondants aux rectifications sur les questions estimées de fait par la C.L.T. et aux rectifications de droit sur lesquelles elle s'est déclarée incompétente sont immédiatement établis.

L'administration conserve le droit de recours devant la C.N.R.F pour :

- La partie rejetée des redressements par la C.L.T ;
- Les rectifications opérées par la CL.T. à l'avantage de la société : Dite commission **permanente** Art 226 du C.G.I

Cette commission, qui siège à Rabat, est placée sous l'autorité directe du premier Ministre.

Les compétences, la composition, et le fonctionnement de la dite commission sont prévus par le dit article 226 du C.G.I.

§ 4- Compétence de la C.N.R.F :

La C.N.R.F. statue sur les litiges dont elle est saisie dès lors que les recours sont exercés dans les conditions de forme et de délai prévues aux articles 220,221 et 227 du C.G.I.

a)- Compétence territoriale

la C.N.R.F. siège en permanence à Rabat et traite des recours des contribuables ou de l'administration. Sa compétence territoriale couvre tout le territorial national.

b)- Compétence d'attribution

La compétence de la C.N.R.F. couvre :

- Les recours contre les décisions de C.L.T. ;
- Les litiges pour lesquels la société **n'a pas formulée de demande de comparaître devant la C.L.T.** dans sa composition restreinte;
- Les recours en cas d'absence de décisions de la C.L.T. dans le délai légal de 24 mois.
- Les recours contre les décisions des commissions locales prévues à l'article 227 du code précité.

Elle doit, toutefois, se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires sans être tenue par les appréciations émises par les commissions locales.

En effet, une rectification jugée par la C.L.T. comme étant une question de droit peut être considérée par la C.N.R.F. comme étant une question de fait relevant de sa compétence et au sujet de laquelle elle peut statuer, sous réserve du recours de l'une ou de l'autre des deux parties devant les juridictions compétentes.

§ 5- Composition de la C.N.R.F :

Conformément aux dispositions du paragraphe I de l'article 226 du C.G.I. la C.N.R.F. comprend :

- Cinq (5) magistrats appartenant au corps de la magistrature, désignés par le Premier Ministre, sur proposition du Ministre de la Justice ;
- Vingt cinq (25) fonctionnaires désignés par le Premier Ministre sur proposition du Ministre des Finances, ayant une formation fiscale, comptable, juridique ou économique et qui ont au moins le grade d'inspecteur ou un grade classé dans une échelle de rémunération équivalente. Ces fonctionnaires sont détachés auprès de la commission ;
- Cent (100) personnes du monde des affaires désignées par le Premier Ministre, sur proposition conjointe des Ministres chargés du Commerce, de l'industrie et de l'Artisanat, de Pêches Maritimes et du Ministre chargé des Finances, pour une période de **trois ans**, en qualité de **représentant des contribuables**.

Ces représentants sont choisis parmi les personnes physiques membres des organisations professionnelles les plus représentatives exerçant des activités commerciales, industrielles, de services, artisanales ou de pêches maritimes, figurant sur les listes présentées par lesdites organisations et par les présidents des chambres de commerce, d'industrie et de service, des chambres d'artisanat, des chambres d'agriculture et des chambres maritimes,

et ce, avant le 31 octobre de l'année précédant celle au cours de laquelle les membres désignés sont appelés à siéger au sein de la commission nationale.

En cas de retard ou d'empêchement dans la désignation des nouveaux représentants, le mandat des représentants sortants est prorogé de six mois (6) au maximum.

Tout représentant des contribuables ne peut siéger à la C.N.R.F. pour un litige dont il a déjà eu à connaître en tant que membre d'une C.L.T.

§ 6- Fonctionnement de la C.N.R.F :

Le fonctionnement de la commission est assuré par un magistrat désigné par le Premier Ministre sur proposition du Ministre de la Justice.

Le Président de la C.N.R.F. désigne chaque année parmi les présidents des sous-commissions un intérimaire afin de le suppléer dans la gestion de la commission, en cas d'absence ou d'empêchement.

§ 7- Composition et fonctionnement des sous-commissions :

La C.N.R.F se subdivise en cinq (5) sous commissions délibérantes.

Chaque sous-commission est composée :

- D'un magistrat président ;
- De deux fonctionnaires tirés au sort parmi ceux qui n'ont pas instruit le dossier soumis à délibération ;
- De deux représentants des contribuables.
-

Les fonctionnaires ayant instruit les dossiers soumis à délibération assistent, avec voix consultative, en qualité de secrétaires rapporteurs, aux réunions des sous-commissions qui délibèrent.

La sous-commission peut s'adjoindre dans chaque affaire un ou deux expert, fonctionnaires ou non qui ont voix consultative. Elle ne peut en aucun cas prendre ses décisions en présence des représentants des deux parties ou des experts.

Les règles de validité à observer en matière de délibération des sous-commissions sont les suivantes :

- Les sous-commissions délibèrent valablement en présence du président et de deux autres membres parmi ceux visés au I de l'article 226 précité, l'un représente les contribuables et l'autre l'administration ;
- Les sous-commissions délibèrent valablement au cours d'une seconde réunion en présence du président et de deux autres membres, quelle que soit leur qualité ;
- En cas de partage égal de voix, celle du président est toujours prépondérante.
- Les décisions des sous-commissions doivent être détaillées et motivées et sont notifiées aux parties par le magistrat assurant le fonctionnement de la commission, dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I. dans **les six (6) mois** qui suivent la date de la décision en application du sixième alinéa du III de l'article 226 précité ;
- Le délai maximum qui doit **s'écourter** entre la date d'introduction d'un recours devant la C.N.R.F. et celle de la décision qui est prise à son sujet est fixé à **douze (12) mois** comme prévu au septième alinéa du III dudit article 226.

Si l'expiration du délai précité, la décision de la C.N.R.F. n'a pas été prise, aucune rectification ne peut être apportée aux résultats déclarés par le contribuable ou la base d'imposition retenue initialement par l'administration en cas de taxation d'office pour défaut de déclaration ou déclaration incomplète, en vertu des dispositions du IV de l'article 226 du C.G.I.

Toutefois, dans le cas où la société aurait donné son accord partiel sur les bases notifiées par l'administration ou en l'absence d'observations de sa part sur les chefs de redressements notifiés par l'administration, c'est la base de résultat de cet accord partiel ou des chefs de redressements précités qui est retenue pour l'émission des impositions.

§ 8- Recours judiciaire :

En application du V de l'article 226 du C.G.I., le recours judiciaire peut être exercé soit par le contribuable, soit par l'administration dans les conditions dans les conditions et délais prévus à l'article 242 du code précité.

- Recours exercé par le contribuable

La société peut contester, par voie judiciaire, les impositions émises suite aux décisions de la C.N.R.F et celles établies d'office par l'administration d'après la base qu'elle a notifiée du fait de la reconnaissance par la dite commission de son incompétence.

Ce recours doit être exercé :

- **dans le délai de soixante (60) jours** suivant la date de mise en recouvrement du rôle, état de produits ou ordre de recette ;
- **dans le délai de soixante (60) jours** suivant la date de notification de la décision de la C.N.R.F. en l'absence d'émissions de rôle, état de produits ou ordre de recettes.

- Recours exercé par l'administration

L'administration peut également constater, par voie judiciaire dans le même délai, les décisions de ladite commission, que celles-ci portent sur des questions de droit ou de fait.

Ce recours doit être exercé dans le même délai de soixante **(60) jours** suivant :

- La date de mise en recouvrement du rôle, étant de produits ou ordre de recettes ;
- La date de notification de la décision de la C.N.R.F. lorsque cette décision ne donne lieu à l'émission de rôle, état de produits ou ordre de recettes.

Section III : Constats, critiques et Suggestion

§ 1- Des procédures de recours marquées par la lenteur et l'incertitude

Dans le même temps que l'administration voyait s'accroître ses pouvoirs et que la législation fiscale se complexifiait, le législateur a voulu garantir aux citoyens,

personnes morales et personnes physiques, des droits de recours contre une décision mal fondée en droit ou en fait, qu'elle concerne la procédure, les sanctions ou la mise en recouvrement.

En « empilant » des voies de recours sans toujours se soucier de les mettre en cohérence.

Le législateur a encore accru la complexité du droit. D'où la lenteur et le retard, accusés dans le traitement des dossiers font objet de discorde.

§ 2- Les instances de recours sont-elles assez compétentes pour statuer en matière fiscale ?

Dans le cadre de la procédure contradictoire du contrôle fiscal, le contribuable non convaincu des bases retenues à sa charge, peut recourir aux commissions d'arbitrage composées en premier lieu par la Commission Locale de Taxation (CLT) et en second lieu par la Commission Nationale de Recours Fiscal (C.N.R.F.).

En droit fiscal marocain, il existe deux commissions qui interviennent dans le cadre des litiges et des désaccords qui persistent, entre l'administration et le contribuable dans le cadre de la procédure de rectification des impositions issus d'un contrôle fiscal.

Le recours devant ces commissions d'arbitrage, a été souvent qualifié d'un contentieux para juridictionnel et ce, au vu de la nature de ces commissions, leur composition et de leurs attributions.

Concernant les commissions, il serait pertinent que celles-ci, étant présidées par des juges, soient des vrais magistrats des tribunaux de commerce «bilingues » et ayant une formation fiscale et comptable.

- La décision de la CNRF peut faire l'objet de recours judiciaire, mais attention, elle est exécutoire. Le contribuable doit donc régler les droits que lui réclame le Fisc, même s'il décide de contester la décision devant le tribunal.

Le déclenchement de la procédure judiciaire n'est pas suspensif du paiement des redressements fiscaux réclamés par l'administration. Il y a quelques années, les contribuables obtenaient le sursis à exécution de la décision de la CNRF devant le tribunal

administratif, aujourd'hui, ce n'est plus possible, révèle un expert-comptable.(Journal Economiste en date du 20/06/2012)

- « Le constat est que beaucoup plus **lassant** de contribuables font suivre l'affaire au tribunal (Recours Judiciaire) après avoir épuisé le recours devant la CNRF, ce qui correspond à une perte de temps et de ressources importantes pour les sociétés (témoignages).

- La plupart des praticiens conseillent de négocier un accord amiable en amont avec l'administration fiscale. Lourdeur, est donc le maître mot pour désigner ces procédures adossés au recours fiscal : déjà que la phase devant la CNRF peut durer 12 mois et qu'elle fait la suite à une phase devant les CLT tout aussi longue, il faudra ensuite se faire aux lourdeurs de l'appareil judiciaire, « c'est à se demander si le recours à la CLT ou à la CNRF est toujours pertinent ». !

Principalement le manque d'expertise de certains fonctionnaires, ce qui ne laisse pas d'autres choix pour le contribuable que d'opter pour le recours devant le tribunal administratif.

Pour éviter ces désagréments, de nombreux contribuables préfèrent recourir à une procédure à l'amiable. « La procédure devant la CNRF et les tribunaux implique des coûts importants et peut prendre un temps fou.

En tout état de cause, voilà pourquoi tant l'administration que les personnes imposables préfèrent trouver un arrangement et mettre fin au contentieux ».

CONCLUSION

BEAUCOUP reste à améliorer dans le système fiscal, notamment dans le domaine du contrôle. « Il faudrait que les vérifications soient entourées de plus de garanties pour le contribuable ». Le pouvoir discrétionnaire du fisc est trop important (**Jugement de l'administration**).

- Déséquilibre entre les droits et obligations du contribuable ;
- Etre transparent ne protège pas du contrôle
- Résultat, les contrôles se passent rarement dans la sérénité (Manque d'encadrement).

Si le contrôle fiscal est toujours perçu par les contribuables comme une malédiction, il n'en demeure pas moins vrai que la responsabilité de son acceptation volontaire, incombe à l'administration fiscale⁸. Celle-ci devrait justement saisir l'occasion d'un contrôle fiscal pour amener les contribuables à constater par eux-mêmes le grand pas à été franchi par la DGI vers la modernisation de son système fiscal dans sa globalité sur la base d'une culture de service très prononcée, accompagnée d'un certain nombre d'aménagements favorisant la protection des contribuables à travers de meilleures garanties de leurs droits.

Certes, le système fiscal marocain a connu des aspects de modernisation. Mais il pourra devenir encore plus moderne si la DGI arrive à combler les lacunes du passé, car la réforme fiscale instituée par la loi cadre de 1984, n'est qu'un premier épisode de la série de réformes timides qui s'en est suivie au moment où notre système fiscal a vraiment besoin d'une réforme courageuse et de grande portée eu égard à d'autres pays.

⁸ Audit Fiscal : Francis LEFEBVRE

Quelques années plus tard et plus récemment encore, un chantier de réformes est déclenché, il se matérialise notamment par les NTIC :

La modernisation de l'administration à travers une prestation de meilleure qualité au moindre coût, véritable avancée pour les finances publiques ;

- ✓ Amélioration de la gouvernance ;
- ✓ Renforcement de la performance de l'action publique

C'est dans ce contexte national que s'inscrit la réforme fiscale en cours qui a fait

L'objet de l'intérêt, sur un plan international, même de l'Union Européenne (U.E.).

Cet intérêt a été témoigné par la signature, le 12 octobre 2006, d'une convention de l'U.E avec le Maroc pour le financement du programme d'appui à la réforme fiscale.

Portant sur un montant de 80 millions d'euros, cette convention financera le suivi des dépenses fiscales, l'assainissement des régimes dérogatoires, la réhabilitation de la TVA, la définition d'une stratégie de réforme à moyen terme de l'Impôt sur le Revenu (I.R.) et la poursuite de la modernisation de l'administration fiscale. Cette initiative de l'U.E. permettra ainsi de poursuivre la modernisation de l'environnement économique et institutionnel de notre pays et la création de conditions saines pour une croissance économique forte et durable.

BIBLIOGRAPHIE

Les sites visités :

- [http : www.Tax.gov](http://www.Tax.gov)
- <http://www.finances.gov.ma>

Les ouvrages consultés

- Code Général des Impôts Edition 2011
- Note circulaire à l'IS & la TVA : loi ° 24-86
- NOTE CIRCULAIRE SERVICE DE LA FORMATION : LES PROCEDURES FISCALES DE **MR ABEDLJALLIL JBILOU.**
- PROCEDURES FISCALES ET DECRETS D'APPLICATIONS : EDITION LEGIS PLUS 2010
- LES IMPOTS AU MAROC : TECHNIQUES ET PROCEDURES : **MR MOHAMED NMILI**
- FRANCIS LEFEBVRE : AUDIT FISCAL

Journaux & Quotidiens

L'ECONOMISTE

LA VIE ECONOMIQUE