

Le contrôle fiscal portant sur la vérification des entreprises au Maroc : cadre procédural et authentification des garanties

Tax control relating to the verification of companies in Morocco: procedural framework and authentication of guarantees

Karim AARAB

Docteur en droit des affaires – Université Jean Moulin Lyon III

Enseignant-chercheur – HDR

Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises- (Groupe ISCAE) Maroc
Centre d'Etudes et de Recherche en Gestion - Laboratoire de Recherche en Management (LAREM)

Responsable du Master Fiscalité Appliquée

Membre de la commission scientifique

k.aarab@groupeiscaema

Date de soumission : 15/10/2021

Date d'acceptation : 05/12/2021

Pour citer cet article :

AARAB. K (2021) « Le contrôle fiscal portant sur la vérification des entreprises au Maroc : cadre procédural et authentification des garanties » Revue Française d'Economie et de gestion « Volume 2 :Numéro 12 » pp : 213 - 236

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



Résumé :

Le système fiscal marocain est essentiellement déclaratif, les contribuables, notamment les entreprises, doivent déclarés spontanément leurs bénéfices et revenus et le contrôle de l'administration est souvent s'effectue à postériori. Ce contrôle ne se fait pas arbitrairement, mais selon une procédure bien déterminée par le législateur, il s'agit de la procédure normale de rectification suite à la vérification de comptabilité.

En parlant de cette procédure, il est indispensable de faire rappel à deux acteurs principaux, à savoir l'administration et le contribuable, d'où les règles de jeu se résument dans l'encadrement des pouvoirs de la première et la définition d'un cadre de protection pour le deuxième. Pour assurer cette protection, le législateur a attribué aux contribuables un certain nombre des garanties sous forme de règles procédurales, de portée fondamentale, qui s'imposent à l'administration lors de la mise en œuvre de ces instruments de contrôle. Il s'agit de l'ensemble de mesures et formalités légales destinées à sauvegarder l'équilibre, la sécurité et l'ensemble des droits.

Mots clés : Administration fiscal; contrôle fiscal ; procédure; vérification de comptabilité ; contribuable ; garanties des contribuables vérifiés ; sécurité fiscale.

Abstract:

The Moroccan tax system is essentially declarative, taxpayers, especially companies, must spontaneously declare their profits and income and the administration's control is often carried out ex post. This control is not done arbitrarily, but according to a procedure well determined by the legislator, it is the normal procedure of rectification following the audit of accounts. Speaking of this procedure, it is essential to remind two main actors, namely the administration and the taxpayer, from where the rules of the game are summed up in the framework of the powers of the former and the definition of a protective frame for the second.

To ensure this protection, the legislator has granted taxpayers a number of guarantees in the form of procedural rules, of fundamental scope, which are binding on the administration during the implementation of these control instruments. These are the set of legal measures and formalities intended to safeguard the balance, security and all rights.

Keywords: Tax administration; tax audit, procedure; accounting audit; taxpayers; guarantees for verified taxpayers; tax security.

Introduction

La refonte du système fiscal Marocain engagée par la loi cadre de 1984 avait pour objectif primordial la mise en place d'un système fiscal cohérent, plus simple, plus équitable et assurant davantage de garanties aux contribuables. Les principaux impôts constituant ce système qui est basé sur le consentement volontaire à l'impôt, doivent être déclarés et payés d'une manière spontanée. Les contribuables sont par conséquent tenus de respecter leurs obligations en souscrivant leurs déclarations d'impôts et en s'acquittant de leurs dettes fiscales.

Pour s'assurer que les contribuables s'acquittent de ses devoirs fiscaux, et comme la confiance n'exclut pas le contrôle, le législateur a doté l'administration fiscale d'un droit de contrôle de ces déclarations afin de vérifier les éléments justifiant l'établissement de l'impôt, tout en respectant les droits et les libertés des contribuables (*Le système fiscal marocain. Rapport du Conseil Economique et Social. n° 9/2012. p 91*). Parallèlement, il a aussi prévu certaines dispositions fiscales sous formes de garanties assurant la protection contre tout abus de droit. Il s'agit de l'ensemble de mesures et formalités légale destinée à sauvegarder l'égalité, la sécurité et la liberté du contribuable, à lui : permettre de défendre ses intérêts devant l'administration dans le cadre des procédures contradictoires, ainsi qu'à lui assurer la possibilité de contester ses droits.

Cet article tente d'apporter des éléments de réponses aux principales interrogations suivantes :

- *Comment se déroule un contrôle fiscal portant sur la vérification de la comptabilité ?*
- *Quelle sont les garanties octroyées aux contribuables avant, durant et après l'achèvement de la procédure de vérification de la comptabilité ?*
- *Certains contribuables dénoncent des abus, existe-t-il une charte de bonne conduite du contrôle fiscal?*

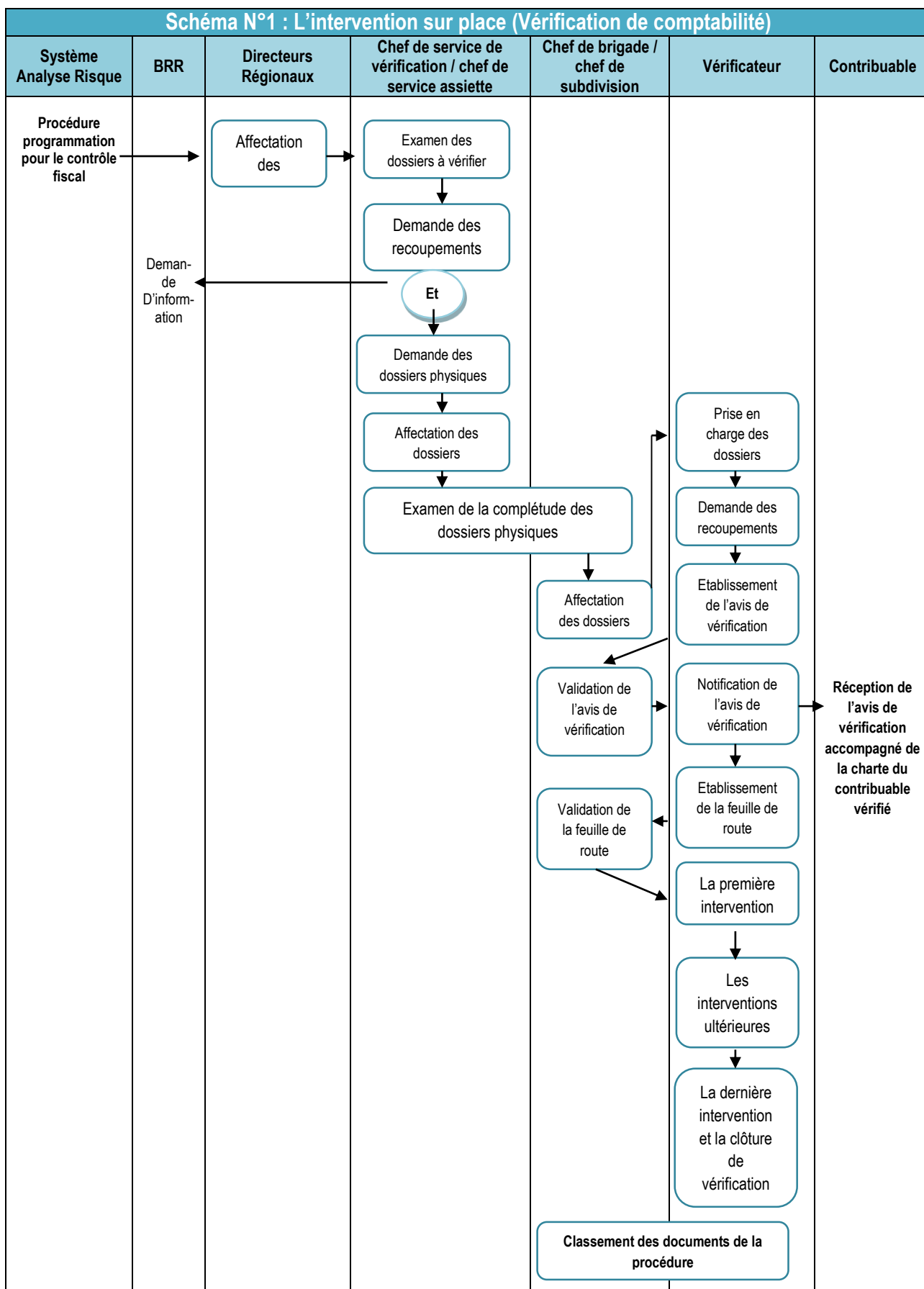
C'est dans cet encadrement que s'articule cet article qui traitera dans une première partie l'organisation de la procédure de la vérification de la comptabilité pour ensuite analyser dans une deuxième partie l'authentification des garanties du contribuable vérifié comme condition incontournable pour un équilibre de la procédure

1. L'organisation de la procédure de la vérification de la comptabilité

La vérification de la comptabilité se définit comme étant un examen de la déclaration fiscale d'une entité, auquel procède un vérificateur compétant de l'administration fiscale, en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité de la comptabilité tenue en tenant compte du droit et des usages qui s'imposent tant à l'administration qu'à l'entité . Elle peut revêtir deux formes:

- *Vérification générale : au regard de tous les impôts et pour toute la période non prescrite.*
- *Vérification ponctuelle : des postes ou des opérations déterminées au titre d'un ou plusieurs impôts ou taxes pour une période déterminée (L'article 7 de la loi de finances n°43-10 pour l'année budgétaire 2011. C'est une vérification permettant d'améliorer les recettes par le renforcement de la présence de l'administration et de réduire la durée de vérification).*

C'est cette procédure qui sera traité par le présent chapitre, dans le cadre du raisonnement illustré dans le schéma ci-après, en mettant le point sur le déroulement pratique de cette procédure liant le vérificateur, son chef immédiat et le contribuable.



Source : Manuel des procédures de la DGI. Procédure : Intervention sur place. Réf : PR-CF-3-02 Version : 01.14/09/2017, p 5.

1.1. Les travaux préparatoires et l'information du contribuable

Avant d'amorcer les travaux de vérification de comptabilité, il est primordial pour le vérificateur de conduire un ensemble des travaux préliminaires, inéluctables à l'exécution de sa mission et permettant de l'orienter ultérieurement. Ces travaux s'opèrent au sein de l'administration dès l'affectation du dossier, permettant d'apprendre et d'analyser minutieusement le dossier du contribuable afin de disposer d'un aperçu général sur le secteur d'activité où il opère, l'état de son chiffre d'affaires et son comportement fiscal via les correspondances et les réponses assurée par le service d'assiette.

Subséquemment, le vérificateur s'embarque à quérir et à fouiller les informations fondamentales, en contactant la Brigade de Recoupements et Recherches « BRR » pour toute demande de renseignements permettant de faciliter la tâche et mieux conduire la mission.

Le vérificateur concrétise sa mission et son intervention par un formalisme, il est donc dans l'obligation de notifier au contribuable un avis de vérification dans les formes prévues à l'article 219 du Code Général des Impôts « CGI » au moins avant 15 jours de la date fixée pour la vérification. 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 ; et lorsque ce délai n'est pas respecté, la procédure de vérification est frappée de nullité. De même, la vérification de la comptabilité doit être entamée dans un délai ne dépassant pas cinq (5) jours ouvrables à compter de la date fixée pour le début du contrôle. (*Article 8 de la loi de finances n°68-17 pour l'année budgétaire 2018*).

Il procède par la suite, à l'envoi ou la remise en main propre de cet avis (*L'administration fiscale utilise constamment un imprimé Modèle n° CVC010F-111 : Cet avis doit obligatoirement comporter : le nom et le grade de l'agent vérificateur ; la période concernée par la vérification ; la nature des impôts à vérifier ; la date du début de l'opération de vérification qui commence le 16ème jour suivant la date de notification dudit avis*). L'avis est utilisé pour aviser le contribuable que sa comptabilité fera l'objet d'une vérification. Préalablement à l'envoi de l'avis de vérification, il est impératif pour le vérificateur de s'assurer que l'ensemble des déclarations fiscales relatives aux impôts IS, IR/Salaire et TVA concernant la période non prescrite sont bel et bien déposées par le contribuable.

Cela signifie que le fonctionnement d'une procédure de vérification de comptabilité ne peut dans n'aucun cas reposé sur le principe de surprise, mettant le contribuable dans une situation d'ébahissement.

Parallèlement, et en vertu de l'article 212-I du CGI, elle est jointe à l'avis de vérification une charte du contribuable. Il s'agit d'une obligation légale permettant d'informer le contribuable des droits et des obligations des deux parties avant le début de la vérification et lors des opérations de celle-ci ainsi qu'au cours de la procédure contradictoire de rectification.

1.2. Les principales interventions du vérificateur

1.2.1. La première intervention sur place

C'est une séance de prise de contact, généralement, elle a lieu à la date montrée précisément sur l'avis de vérification. Dans ce palier, le contribuable doit mettre à la disposition du vérificateur un lieu où celui-ci peut accomplir sa mission. En sus, il doit lui présenter ses livres, pièces et documents comptables, les lui expliquer et lui apporter d'autres éclaircissements qui lui sont demandés (*Constatation de l'existence des documents et signature du Procès-Verbal de début de vérification*).

La première intervention est très appréciable, le vérificateur évoque dans laquelle des questions d'ordre général sur l'historique de l'entreprise, son activité, le contexte juridique et économique dans lequel elle évolue. Ainsi, il demande souvent à visiter les locaux.

1.2.2. Les interventions ultérieures

Pratiquement, la vérification de comptabilité s'exerce suivant des interventions fréquentes du vérificateur. Une comptabilité, accompagnée des pièces justificatives, est l'élément de preuve fondamental en matière de vérification fiscale des entreprises, elle permet en effet de justifier l'exactitude des résultats déclarés (*JURIS DÉFI. Quand le fisc vous contrôle, les modalités de contrôle, les sanctions, les possibilités de négociation et de recours 3^{ème} édition 2011. Eyrolles, éditions d'organisation. p 127*).

Ayant approfondi son accointance de l'entité au regard du dossier présenté sur place et des éléments de l'exploitation, le vérificateur peut entamer la vérification des documents comptables. Il constate si la comptabilité exhibée est régulière, accompagnée de pièces justificatives probantes et menée conformément aux dispositions mis en vigueur et à l'ensemble des réglementations comptables et fiscales. A cet effet, il procédera à un contrôle de régularité en la forme et quant au fond de la comptabilité présentée par l'entreprise.

- Le contrôle de la régularité en la forme : Conformément aux dispositions de l'article 212 du CGI, l'entreprise sujette d'une vérification fiscale doit exaucer à une obligation de transmission des pièces et preuves comptables.

Dans ce cadre, l'entreprise est dans l'obligation de produire une comptabilité régulière en la forme, tenue dans les formes prescrites par la loi 9-88 correspondante aux obligations comptables des commerçants.

Notons que les manquements relevés dans la tenue et l'organisation de la comptabilité selon les formes ainsi prescrites entachent la comptabilité produite d'irrégularités (HALOUI, K.(2011) « *Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain* ». Thèse de doctorat. Université de Grenoble. p 51).

- Le contrôle de la régularité dans le fond : Dans ce cadre, il est nécessaire de préciser qu'il n'existe, ni sur le volet juridique ni sur le volet pratique, de méthodes identiques ou semblables pour la vérification d'une comptabilité, du moment que chaque vérificateur l'aborde à sa façon suivant sa formation, sa compétence, son expérience, sa clairvoyance, ses capacités morales et les informations dont il dispose, et même un vérificateur pourra analyser les données comptables de façon différentes a un autre, au gré des caractéristiques de l'entreprise objet de vérification (sa forme juridique, sa taille, son secteur d'activité...).

D'une façon générale, la vérification de comptabilité qui devrait se limiter à l'essentiel, avoir besoin, l'examen des principaux états de synthèse.

- *L'irrégularité de la comptabilité* : Une comptabilité irrégulière est une comptabilité incomplète ou qui n'est pas correctement tenue. Si l'irrégularité ne consiste que dans l'absence de quelques pièces comptables, la comptabilité ne sera pas pour autant systématiquement rejetée. Le vérificateur doit, en effet, démontrer le caractère d'extrême gravité et la répétition de ces irrégularités, et donc, dénuée de toute valeur probante, avant de se lancer dans une reconstitution théorique du chiffre d'affaires et du résultat de l'exercice en cause.

Lorsque le vérificateur décide de rejeter une comptabilité ou de reconstituer le chiffre d'affaires, il doit absolument motiver sa décision compte tenu des dispositions de l'article 213 du CGI et il doit également motiver dans le corps de la notification les moyens et les méthodes utilisés pour la reconstitution du chiffre d'affaires servant à la détermination de la base d'imposition.

1.2.3. La dernière intervention sur place (la réunion de synthèse)

La dernière intervention du vérificateur donne lieu à une réunion de synthèse clôturant la vérification et permettant d'offrir ainsi, l'occasion au contribuable d'illustrer des divergences, d'harmoniser des avis différents et de s'articuler sur les faits constatés par le vérificateur. La date de clôture de l'opération de vérification doit être communiquée au contribuable dans les

formes prévues à l'article 219 du CGI. Matériellement, le vérificateur est dans l'obligation de formuler conjointement avec le contribuable un procès-verbal à la date de clôture.

Le vérificateur, expose au contribuable ou son conseiller les redressements qu'il envisage de notifier, compte tenu des multiples anomalies soulevées et irrégularités dévoilées, il présente des explications sur la nature et le montant des chefs de redressements et recueille les justifications du contribuable en réponse. Dans un esprit d'équité, de clarté et de transparence, la présentation doit être simple, limpide et détaillée pour prévenir d'un redressement non certain, et lorsque des points comportent une marge d'appréciation, la réunion de synthèse est l'occasion de trouver un arrangement.

Ceci se fait dans l'intention d'offrir un moment aux contribuables pour mesurer l'impact financier des rehaussements envisagés.

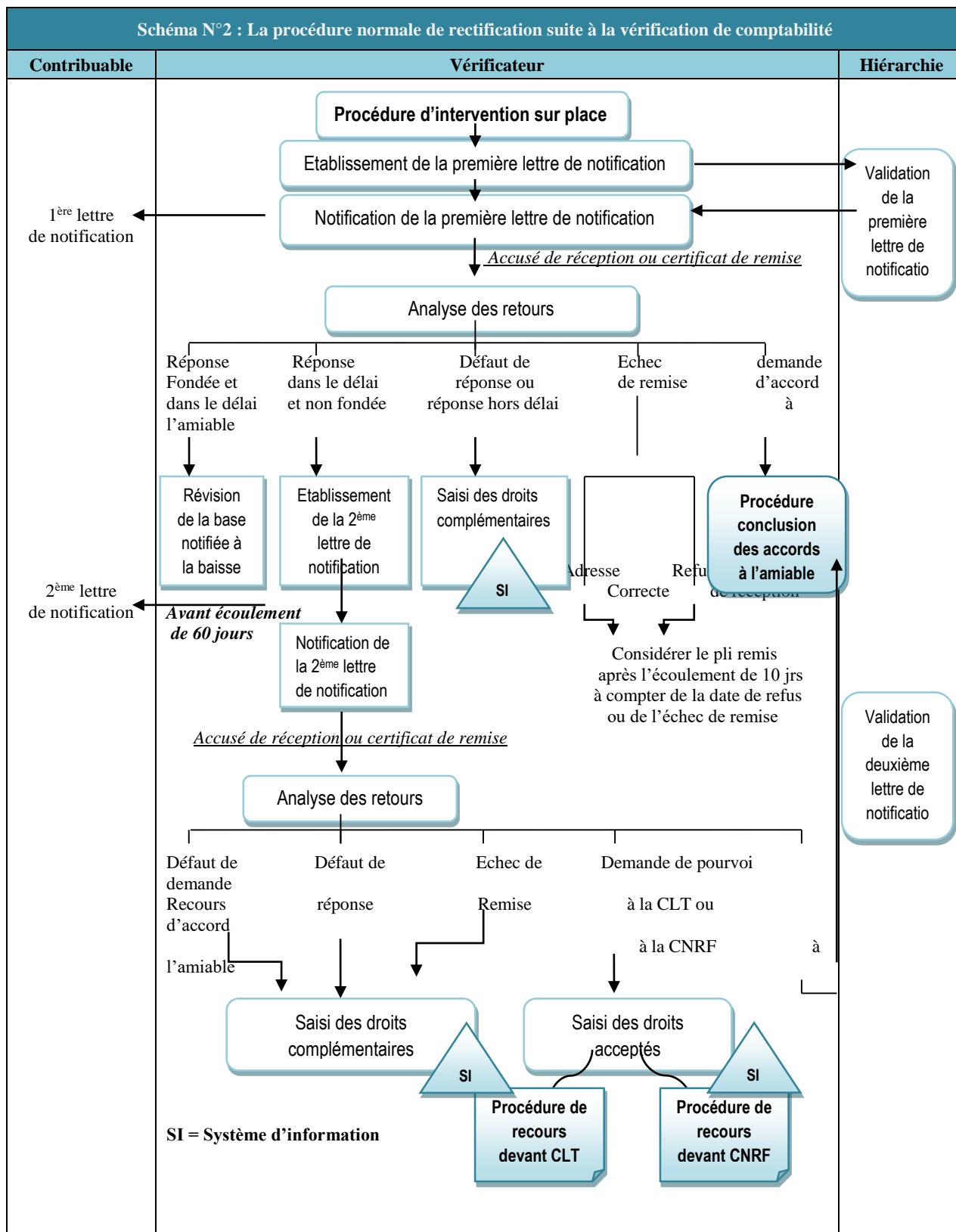
1.3. L'information du contribuable du résultat de vérification

A l'accomplissement de sa mission sur place, le vérificateur doit notifier par écrit ses résultats au contribuable, qu'il ait ou non soulevé des anomalies ou des irrégularités dans la comptabilité vérifiée.

1.3.1. L'engagement de la procédure contradictoire

Une fois la vérification est effectuée selon les modalités ci-dessus définies, l'administration ne peut instituer des impositions supplémentaires correspondant aux rectifications des bases proposées par elle au contribuable sans la mise en œuvre initiale de la procédure contradictoire. Au cours de cette procédure, le contribuable peut apporter la contradiction aux propositions de redressements qui lui sont faites par l'administration. Dans ce cadre, il peut les discuter dans leurs détails et présenter des observations et des justifications les concernant. Il peut enfin en cas de désaccord persistant entre lui et l'administration demander le pourvoi devant des commissions.

Schéma N°2 : La procédure normale de rectification suite à la vérification de comptabilité



Source : Manuel des procédures de la DGI. Procédure : Procédure normale de rectification suite à la vérification de comptabilité. Réf. : PR-CF-3-03 Version : 01. 14/09/2017. p 4.

▪ *La première lettre de notification : la proposition de rectification :*

Lorsque le vérificateur envisage d'apporter des rehaussements aux bases d'imposition du contribuable, il doit avant d'établir les suppléments de droits qui lui paraissent exigibles, adresser à l'intéressé une proposition de rectification appelée également « *la première lettre de notification de redressements* » elle est effectuée par écrit et doit respecter des règles précises quant à sa forme et quant à son contenu, notamment l'exposé motivé des rectifications envisagées ; la mention du délai ouvert au contribuable pour faire parvenir son acceptation ou ses observations et la signature de l'agent compétent. Toutes les anomalies et/ou erreurs soulevées doivent être précisées et étayées.

▪ *La réponse aux observations du contribuable :*

Lors de la proposition de rectification, le vérificateur invite le contribuable à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente jours (30 jours) à compter de la réception de la première lettre de notification. Il est à noter que la première lettre de notification a pour effet d'interrompre le délai de prescription et d'ouvrir un délai de réponse au contribuable. Il a le droit de rejeter tout redressement qu'il juge non fondé et/ou injustifié en fournissant les arguments et les justificatifs adéquats. L'ouverture au profit du contribuable, d'un délai pour répondre à la proposition de rectification, comporte des conséquences à la fois pour l'intéressé et pour l'administration.

Par la suite, le vérificateur doit répondre aux observations du contribuable, de manière motivée lorsqu'il maintient sa position, et dans le délai prévu par la législation qui est de 60 jours.

○ *Le contribuable répond dans les délais :*

Le contribuable doit obligatoirement parvenir ses observations par réponse écrite, cette dernière doit comporter la signature du contribuable ou d'une personne habilitée à répondre en son nom (*le cachet de la poste fait foi quand la réponse est envoyée par voie postale*).

La réponse peut consister en une acceptation ou une contestation (totale ou partielle) des rectifications :

- *Si le contribuable marque son accord sur la totalité des redressements notifiés, l'acceptation totale, met fin à la procédure de redressement contradictoire.*
- *Si le contribuable conteste totalement ou partiellement les redressements notifiés, les observations peuvent consister en un refus pur et simple ou comporter une argumentation à laquelle le vérificateur devra répondre, il doit adresser une deuxième lettre de notification par laquelle il confirme sa position, en la motivant, et indique les nouvelles bases d'imposition. Le vérificateur doit*

également rappeler au contribuable les voies de recours dans le cas où le désaccord persisterait (recours devant les commissions). Ainsi, les redressements notifiés sont abandonnés lorsque les observations du contribuable sont entièrement justifiées.

- *Le contribuable ne répond pas ou ne répond pas dans le délai :*

La première notification des redressements peut parfois rester sans réponse de la part du contribuable ou peut aussi parvenir après l'expiration du délai. Dans ce cas, le vérificateur doit rapidement établir les impositions et les mettre en recouvrement. Ces dernières ne peuvent pas être contestées auprès du vérificateur mais peuvent l'être par les voies de recours dont dispose le contribuable.

1.3.1 Le cadre de conclusion des accords à l'amiable

L'accord à l'amiable représente une ligne typique pour les procédures de rectification des bases d'imposition, qui peut être demandé par le contribuable à n'importe quelle stade de la procédure. Au cours de cette procédure, le contribuable, peut conclure un accord avec l'administration fiscale sur les rectifications notifiées suite à une vérification de comptabilité. L'approche du recouvrement en matière de contrôle admet, voire cherche avant tout les accords à l'amiable. Ces derniers contribuent pour 98% du total, ce qui confirme la tendance observée depuis plusieurs années à en juger par les chiffres renseignés au tableau ci-dessous :

Répartition des droits recouverts selon l'aboutissement de la procédure :

En milliers de DH

Motif de la taxation	Droits recouverts en 2017	% par rapport au total	Droits recouverts en 2018	% par rapport au total	Droits recouverts en 2019	% par rapport au total
Accords	6 698 365	99.24%	8 633 282	99.84%	7 682 735	96.40%
Taxations d'office	16 085	0.24%	1 561	0.02%	54 838	0.69%
Décisions des commissions	35 010	0.52%	12 585	0.15%	232 128	2.91%
TOTAL	6 749 460	100%	8 647 427	100%	7 696 701	100%

Source : Rapports d'activités de la DGI 2018 et 2019.

L'importance de ce mode de recouvrement, explique la volonté de l'administration de parachever le processus du contrôle fiscal, cette situation appelle une vigilance particulière du déroulement des étapes de la conclusion des accords amiables.

Dans ce contexte et dans un souci d'harmonisation de cette procédure, il a été décidé d'instaurer par la DGI, un cadre formel visant l'uniformisation de la démarche de conclusion des accords suite au contrôle sur place, et ce, par la note de service n°2/DCF/2016 du 1^{er} Février 2016 à travers :

- *La constitution des commissions régionales et centrale pour la validation des accords ;*

- *L'instauration d'un formalisme en matière d'accords à l'amiable (champs d'application validation, concrétisation et suivi).*

Notre objectif durant ce chapitre était de mettre en lumière les grands traits de la démarche de cette procédure, autrement dit, de procéder dans un sens opérationnel à une identification de l'ensemble de pratiques administratives encadrées par la loi. Mais l'identification de ces derniers, doit être suivie de la mise en place des garanties authentiques pour gérer correctement cette procédure. C'est justement à ces garanties que sera consacré le deuxième chapitre.

2. L'authentification des garanties du contribuable vérifié: condition incontournable pour un équilibre de la procédure.

Il est formel que l'administration fiscale dispose le droit fondamental du contrôle, néanmoins le contribuable n'est pas dénué de garanties préservant sa protection à l'opposé de toute exagération. Une garantie est une disposition juridique ayant pour objectif de protéger un droit ou le rendre effectif. C'est une mesure législative prise pour sauvegarder les droits du contribuable en cas de différend fiscal (*NMILI, M. (2011) Pour un impôt juste. Les éditions Oser. p 249*).

En effet, tout contribuable faisant l'objet d'une vérification possède des garanties opposables à l'administration. La violation de ces derniers ou des principes généraux du droit applicables à toute procédure entraîne la nullité de la procédure (*GROSCLAUDE Laurent, Jean-Michel DO CARMO SILVA. DSCG 1 Gestion Juridique, Fiscale et Sociale. p 167*).

Nous présenterons ci-dessous, outre les garanties préliminaires à l'exécution de la vérification sur place (2.1), les garanties relatives au déroulement de la vérification (2.2) et les garanties liées à la clôture de la vérification (2.3), afin que l'étude de celles-ci soit assimilable dans le cadre de la procédure évoqué dans le premier chapitre.

2.1. Les garanties préliminaires à l'exécution de la vérification sur place

Il faut dire qu'à ce niveau, la réforme fiscale des années 80 a été d'un grand secours, puisqu'avant cette réforme, la vérification ressemblait à des interventions « policières », il se faisait sans aucun préavis.

Dès lors, le droit à l'information du contribuable occupe une place importante. C'est pour cela, deux garanties importantes ont été établies, d'une part, une notification d'un avis préalable à la vérification accompagné de la charte du contribuable vérifié, et d'autre part le droit à l'assistance.

2.1.1. La notification d'un avis préalable à la vérification :

Le contribuable bénéficie d'une garantie formelle, il s'agit de la notification d'un avis de vérification. Cette garantie est prévue par l'article 212 du CGI qui annonce que : « En cas de vérification de comptabilité par l'administration au titre d'un impôt ou taxe déterminé, il est notifié au contribuable un avis de vérification, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessous, au moins (15) quinze jours avant la date fixée pour le contrôle ». L'administration est tenue de l'avertir par l'envoi ou la remise d'un imprimé spécifique intitulé « avis de vérification ». Cette notification est considérée comme étant l'action par laquelle l'administration fiscale apporte à l'information du contribuable qu'elle va opérer à des interventions de vérification approfondie, l'objectif ultime consiste à mettre le contribuable en situation de prêt à la procédure de contrôle.

Cet avis, outre certaines informations, doit obligatoirement mentionner les années vérifiées et la date de la première intervention sur place, dans des conditions telles que le contribuable vérifié dispose d'un délai raisonnable, ce délai permet notamment au contribuable de se préparer au contrôle et d'avertir son conseil le cas échéant. La valeur de cette garantie provient du fait que l'administration fiscale est obligée non seulement de notifier mais aussi d'indiquer toutes les informations concernant la procédure.

Néanmoins, il faut pas méconnaître que la date de déclenchement d'une vérification doit s'écarter de 15 jours au moins de la date de notification de l'avis pour laisser le temps au contribuable de préparer ses documents (comptables et autres) avant le début de la vérification, l'omission ou le non-respect de l'un de ces éléments entraîne l'annulation de l'ensemble de la procédure de vérification.

2.1.2. La remise de la charte du contribuable vérifié

Dans la perspective de renforcer les garanties des contribuables en leur permettant de prendre connaissance de leurs droits et obligations en cas de contrôle fiscal, la loi de finances n°43-10 pour l'année budgétaire 2011 a modifié et complété les dispositions des articles 212-I et 220-VIII du CGI pour prévoir que l'avis de vérification doit être obligatoirement accompagné de la charte du contribuable en matière de contrôle fiscal, sous peine de nullité de la procédure en cas de défaut. L'administration fiscale semble assez attachée à ce type de garantie puisqu'elle a adopté une charte de contribuable, celle-ci expose les principes qui fondent les droits, mais elle n'est pas opposable à l'administration au sens juridique du terme, il ne s'agit pas d'un texte normatif, mais d'un engagement professionnel de l'administration fiscale.

Selon l'administration, l'objectif visé par l'institution de cette charte est de mettre à la disposition des contribuables un guide simple, pratique et didactique qui rappelle les droits et les obligations du contribuable à l'occasion d'un contrôle fiscal, notamment les démarches à suivre durant les différentes phases de la procédure, et ce conformément à la législation fiscale en vigueur.

Ce livret est censé avoir comme réel objectif, de dépassionner le contrôle fiscal, dans l'esprit qu'elle doit offrir aux contribuables l'impression de sécurité fiscale. La sécurité fiscale présumée se fonde sur certains principes comme la présomption de bonne foi, la reconnaissance du droit de contrôle de l'administration, la garantie de contrôle selon une procédure légale, le droit de défense selon une procédure contradictoire et le droit d'être assisté par un conseil de choix.

Néanmoins, son analyse montre qu'elle demeure restreinte à un rappel conceptuel des dispositions du Code Général des Impôts, s'intéressant purement et simplement à la procédure de vérification. Dans ce cas, on se pose la question sur l'applicabilité et sur l'opposabilité des dispositions de la charte à l'administration fiscale ? La réponse à notre avis, se résume dans le fait que ce document ne donne, en toute objectivité, aucunes prérogatives distinctives autres que ceux initialement indiquées et mentionnées dans le CGI. De même, elle est exposée avec des phraséologies purement administratives incluant un vocabulaire difficilement assimilé par la population fiscale et notamment les contribuables non-initiés.

Théoriquement, elle symbolise le modèle de correspondance dans les relations entre l'administration fiscale et le contribuable vérifié. Mais pratiquement, le destinataire de cette charte, ne se sent même pas concerné par son contenu, étant donné que le style de formulation des points soulevés par les textes, demeure impersonnel et par conséquent il n'implique pas directement le contribuable. Elle se conçoit comme un simple inventaire des droits et obligations du contribuable vérifié.

A notre avis, la charte doit être innovante dans le sens où elle doit prévoir des dispositions comme le droit à la sécurité fiscale. Limitant son contenu aux seuls contribuables vérifiés, cette charte ignore les relations avec l'ensemble de la population fiscale qui ont des attentes en information, en vulgarisation, en qualité de traitement...etc. Les relations entre l'administration et les contribuables, ne se limitant pas au cas de la vérification de comptabilité, doivent faire partie intégrante de la charte (NMILI, M. (2011). op. cit. p 255).

Les propositions suivantes de l'amélioration se doivent de répondre rapidement aux attentes réelles des contribuables et conseils :

- *Beaucoup plus qu'un inventaire des droits du contribuable, la charte doit correspondre à un engagement de bonnes pratiques et être opposable à l'administration. Le contribuable doit être en mesure de s'y référer pour faire valoir ses droits auprès de cette administration.*
- *La charte doit prévoir la possibilité pour le contribuable de consulter en ligne sa situation fiscale et le suivi de son dossier de vérification dans le cadre d'un contrôle fiscal (Avis de vérification, PV de début de vérification, première lettre de notification, deuxième lettre de notification, PV de l'accord à l'amiable le cas échéant). Cela lui permettra de résoudre l'épineux problème des avis et des lettres mal ou non notifiés. De l'autre côté, cela permettra à l'administration de mieux suivre les dossiers des contribuables.*
- *Pour une meilleure sécurité fiscale, la charte doit donner le droit au contribuable de saisir l'administration fiscale sur des questions précises. Elle permet d'assurer la sécurité juridique du contribuable du fait que ce dernier consulte l'administration fiscale afin d'obtenir son accord sur une situation fiscale envisagée. (rescrit et rescrit contrôle).*

Ainsi, seule une charte globale et équilibrée peut rectifier l'image de l'administration. Sans contredire le livre de procédures fiscales, elle doit donner au contribuable le sentiment qu'il est placé sur le même pied d'égalité que l'administration fiscale. L'ambition, avec ce document, est de trouver le juste équilibre entre l'exercice légitime de la mission fiscale et les attentes des contribuables, et d'ancrer cet équilibre dans une relation fondée sur la confiance.

2.1.3. Droit à l'assistance et au conseil

Étant donné que le système fiscal est relativement complexe, le contribuable peut se trouver dans un état d'impuissance devant l'inspecteur/vérificateur qui capte adroitement la matière fiscale, d'où une imperfection de connaissance, à ce niveau, le rôle du conseil est manifestement annoncé.

Le droit de se faire assister pendant la vérification de comptabilité est un droit reconnu textuellement dans la procédure de vérification de comptabilité par l'article 212 du CGI (...*Le contribuable a la faculté de se faire assister, dans le cadre de la vérification de comptabilité, par un conseil de son choix*), il peut être apprécié comme l'une des principales garanties décernées lors d'une mission de vérification de comptabilité, ce qui signifie que, durant toute la durée de vérification, le contribuable a le droit de faire appel à un conseiller de son choix pour

prêter la main et l'assister à gouverner cette opération. Cette assistance ne peut en aucun cas être une obligation mais elle représente, plutôt, un choix.

2.2. Les garanties relatives au déroulement de la vérification de comptabilité

Les garanties traitant le déroulement d'une vérification de comptabilité ont pour objet d'une part, de mettre en harmonie les travaux de vérification sur place et d'autre part de cadrer l'action de contrôle dans certains termes.

2.2.1. Le Lieu de vérification

Généralement, la vérification a lieu dans le domicile fiscal de l'entreprise ou son principal établissement. Dans le cas où celle-ci ne peut s'exercer en ces lieux, (*pour des raisons de fermeture en heure légale et/ou pour raison de non convenance du lieu pour l'exercice de l'opération*), le contribuable est dans l'obligation de proposer un autre lieu pour effectuer la mission de vérification. Suite à un accord commun entre les deux parties (le vérificateur et le contribuable), un nouveau lieu est désigné. Généralement au siège de son comptable.

Les documents et livres comptables sont en principe examinés sur place, autrement dit, le lieu désigné pour le contrôle.

▪ *L'exception de l'emport des documents comptables :*

Le principe de vérification sur place interdit aux vérificateurs d'emporter les documents et les pièces comptables, en exception de ce que nous venons de citer, le contribuable peut solliciter le vérificateur afin qu'il emporte ses documents comptables, afin que son contrôle s'effectue dans les locaux de l'administration (son bureau). La demande d'emport des documents comptables ne peut être exprimée que par le contribuable (ou son représentant légal). Elle représente un fondement important de l'exactitude de la procédure de vérification. Egalement, le vérificateur a la possibilité d'accepter ou de refuser cette sollicitation, mais s'il déroge à son obligation légale en acceptant les conditions d'emport sont soumises à des règles très strictes définies par la jurisprudence (.HALOUI, K. op. cit. p 64).

Le cas où le vérificateur accepte la demande du contribuable, il lui donne un récépissé énuméré des documents dont l'administration devient provisoirement possesseurs. Ce récépissé doit être contresigné par le vérificateur et par le contribuable (ou son représentant légal). Et au moment de la restitution de ses documents, le vérificateur exige une décharge indiquant étroitement les éléments emportés.

2.2.2. Le droit à la prescription (Le délai de reprise)

Faisant allusion à l'article 232 du CGI, les insuffisances, les erreurs, les omissions (*totales ou partielles*) constatées dans la détermination des bases d'imposition ou le calcul de l'impôt

peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de la quatrième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

En revanche et par dérogation au principe de délai de prescription, l'article 232-III stipule que :

- *L'administration a le droit de vérifier, même les 4 derniers exercices prescrits, lorsque des déficits afférents à des exercices comptables prescrits ont été imputés sur les revenus (pour l'IR) ou les résultats d'un exercice (pour l'IS) d'une période non prescrite.*
- *De même, si un contribuable en matière de TVA, dispose au début de la première année non atteinte par la prescription d'un crédit de la taxe, l'administration et en droit de vérifier l'exactitude de ce crédit, en vérifiant les quatre derniers exercices prescrits.*

De nature à ce que la vérification des exercices prescrits ne puisse aboutir qu'à la réduction ou l'annulation du déficit ou le crédit. Sans aucune rectification des bases imposables déjà prescrites.

L'administration fiscale, donc, vérifie la comptabilité tenue pendant les 4 exercices non prescrits et suite à un report de crédit ou de déficit, la période se proroge jusqu'à 8 ans (*Les 4 années prescrites et les 4 années non prescrites*) et dans la mesure où les documents comptables, objet de la vérification, doivent être conservés, par le contribuable, durant 10 ans. De même, et au titre d'une année (N), la lettre de notification doit parvenir au contribuable au plus tard le 31 décembre (N+4) pour pouvoir interrompre la prescription quadriennale. Si cette lettre est remise après la date limite, la première année vérifiée est prescrite et les rectifications correspondantes caduques, (KESRAOUI, M.2017. « *Le contrôle fiscal* ». Editions Cabinet KESRAOUI, p.135).

2.2.3. La limitation de la durée du contrôle

La durée des opérations de contrôle dans l'entreprise est variable, elle dépend non seulement de l'importance de l'entreprise, de la consistance et de la complexité de ses activités mais aussi de la fréquence des interventions du vérificateur (SELINSKY, V. COTTET, Ph. GIRODROUX, C. (2017) « *Faire face aux contrôles de l'administration, Impôts, URSSAF, Travail, Concurrence et fraudes* ». Editions Lamy / les Echos. p 14.

Afin de mieux cerner la durée de vérification, le pouvoir de l'administration fiscale est limité dans le temps, le législateur prévoit que cette durée ne peut excéder 3 mois suivant la date de la première intervention du vérificateur, sachant que les interruptions pour défaut de présentation des documents comptables ne sont pas comprises dans cette durée, sauf si l'entreprise réalise

un chiffre d'affaires (HT) qui dépasse 50 millions de dirhams, dans ce cas, la durée de vérification est portée à 6 mois.

Pourtant, dans la pratique, le temps réellement consacré pour mener une mission de vérification de comptabilité résulte de divers facteurs notamment, l'expérience et la compétence du vérificateur, l'organisation et la collaboration de l'entreprise, ainsi que l'importance des perquisitions à accomplir.

2.3. Les garanties liées à la clôture de la vérification

Les garanties liées à l'achèvement d'une vérification de comptabilité se trouvent pour l'essentiel contenues dans la procédure de redressement contradictoire organisée par l'article 220 du CGI.

La procédure de redressement appelée aussi « la procédure de redressement contradictoire » vise, dans un premier temps, à organiser un débat contradictoire entre l'administration et le contribuable afin que ces deux parties puissent plus aisément parvenir à un accord et éviter la phase contentieuse proprement dite. Dans le cas où l'élaboration de ce consensus échouerait, le législateur a prévu, dans un deuxième temps, l'intervention des commissions administratives destinées à émettre des décisions sur les points de désaccord (LAAFOU, H. (2004) « *le contrôle fiscal au Maroc : Cadre légal et rôle de l'expert-comptable* ». *Mémoire d'expertise comptable. ISCAE Casablanca. p 14*).

2.3.1. L'obligation d'information de la clôture des travaux de contrôle

Au terme de l'opération de vérification, le vérificateur a le choix entre la remise en main propre au contribuable ou la notification dans les formes prévues à l'article 219 du CGI d'une lettre d'information clôturant la vérification, signé par les deux parties.

Le contribuable doit être informé des résultats de la vérification qui peuvent aboutir à l'une des deux situations suivantes :

- Dans le cas d'absence de redressements, et par conséquent, la confirmation de la sincérité des déclarations déposées, le vérificateur adresse au contribuable un avis d'absence de redressement qui est l'acte confirmant la régularité de sa situation fiscale pour la période et les impôts concernés par la vérification ;
- Dans le cas inverse, le vérificateur procède aux redressements nécessaires et envoie, au contribuable, une notification de redressements, c'est l'acte par lequel le vérificateur l'informe des corrections et rectifications apportées aux déclarations.

2.3.2. L'obligation du respect de la procédure contradictoire

La procédure de vérification de comptabilité est une procédure de contrôle sur place évoluait vers un contradictoire obligatoire, il s'agit d'un l'un des éléments de droits et d'un principe de valeur.

Le point qui marque la procédure de rectification des impositions est l'existence d'une sorte de dialogue ou de communication par correspondance entre l'administration et le contribuable. elle est caractérisée par l'envoi d'une notification de redressements et la possibilité pour le contribuable de produire des observations auxquelles l'administration fiscale est alors tenue de répondre si elle les rejette en totalité ou en partie.

Les garanties du contribuable dans cette procédure résident dans la forme et dans le fond à travers le contenu de la notification de redressement, qui doit être obligatoirement motivée.

2.3.3. La motivation des redressements (Les motifs, la nature et les montants)

Dans ce cadre, le vérificateur doit démontrer au contribuable que le redressement effectué est justifié conformément aux dispositions fiscales ou à la réglementation comptable constatée lors du contrôle. Il résulte donc de cette obligation qu'une notification qui ne contient pas les motifs, la nature et le détail du redressement envisagé peut être considérée comme étant entachée d'irrégularité.

De la même manière, lorsque les observations du contribuable parviennent au vérificateur dans le délai légal et si ce dernier les estime non fondées en tout ou en partie, il doit notifier au contribuable non seulement la base d'imposition qui lui paraît devoir être retenue mais également les motifs du rejet partiel ou total de ces observations.

La notification doit, donc, individualiser les redressements proposés et doit être motivée dans des termes suffisamment précis et chiffrés pour que le contribuable puisse formuler une réponse claire et utile. Elle doit indiquer la nature et les motifs de fait et/ou de droit de chaque chef de redressement.

2.3.4. La garantie du respect de la charge de la preuve

Lorsque la remise en cause de la comptabilité (constituant la base des éléments déclarés) est dûment justifiée par l'administration, la charge de la preuve incombe au contribuable. Par contre, si la comptabilité présentée ne comporte aucune des irrégularités graves édictées dans l'article 213 du CGI, l'administration ne peut la remettre en cause et reconstituer le chiffre d'affaires que si elle apporte la preuve de l'insuffisance des éléments déclarés.

2.3.5. La garantie de la non-modification des bases d'imposition retenues au terme d'une vérification fiscale :

Depuis 2011, l'administration peut opérer à des vérifications ponctuelles qui peuvent toucher des postes ou des opérations précises, au titre d'un ou plusieurs impôts et/ou taxes et pour une période fixée.

En réalité, la pratique de ce type de contrôle n'ôte pas à l'administration fiscale d'une éventualité ultérieure, afin de procéder à une vérification de comptabilité générale et de revenir sur les impôts et taxes de la période vérifiée.

Alors que, l'administration devra obligatoirement prendre en considération les redressements primitivement procédés concernant la vérification ponctuelle, dans la mesure où le vérificateur ne doit pas procéder à une révision des bases d'imposition retenues au terme de la première vérification ou le rehaussement des montants des redressements ou rappels initialement maintenus.

2.3.6. Le recours devant les commissions « la CLT et la CNRF »

Passé soixante jours à compter de la réception de la deuxième notification, le contribuable vérifié, en cas de non acceptation des redressements proposés par le vérificateur, pourra saisir, dans un premier temps la commission locale de taxation¹ « C.L.T » ou la commission nationale du recours fiscal « C.N.R.F » pour justifier le bien-fondé de sa thèse en apportant les éléments de sa défense. Territorialement, La CNRF siège en permanence à Rabat, elle est totalement indépendante de l'administration, et placée sous l'autorité directe du Chef du gouvernement, elle est compétente aux recours relatifs aux vérifications de comptabilité des contribuables lorsque le CA déclaré au CPC, au titre de l'un des exercices vérifiés, est égal ou supérieur à dix (10) millions de dirhams et aux recours pour lesquels les commissions locales n'ont pas pris de décision dans le délai de 12 mois.

▪ Le pourvoi devant la CLT et l'effet de la décision :

Le vérificateur dispose d'un délai de trois (3) mois pour adresser à la CLT les requêtes des contribuables et les documents relatifs à la procédure contradictoire lui permettant de statuer sur l'affaire qui lui est soumise. Le CGI précise que les requêtes de pourvoi devant les CLT adressées par les contribuables doivent définir l'objet du désaccord et contenir un exposé des arguments invoqués.

¹ Les CLT siègent aux tribunaux du ressort de la préfecture ou la province dont dépend le contribuable. Elles statuent, en premier et dernier ressort, sur la vérification de comptabilité des contribuables dont le CA déclaré au CPC, au titre de chaque exercice de la période non prescrite vérifiée, inférieur à 10 millions de dirhams.

Lorsque l'administration ne transmet pas cette requête et ces documents dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à celles déclarées ou acceptées par le contribuable.

La décision de la commission locale quant à la compétence et quant au fond est susceptible d'appel devant le tribunal. Ce recours peut être exercé par chacune des deux parties dans les conditions de forme et de délai prévues à l'article 220 du CGI.

▪ *Le pourvoi devant la CNRF et la notification de la décision :*

L'article 8 de la L.F n°70-15 pour l'année budgétaire 2016 a modifié les dispositions de l'article 226 II du CGI en précisant que le recours du contribuable devant la CNRF est présenté sous forme de requête adressée à l'inspecteur par lettre recommandée avec accusé de réception ou remise contre récépissé, sans avoir à être adressée directement à ladite commission. A cet effet, l'inspecteur doit adresser les requêtes des contribuables et les documents relatifs à la procédure contradictoire les concernant à la CNRF dans un délai maximum de trois (3) mois à compter de la date où le contribuable notifie à l'administration son pourvoi devant ladite commission.

Les dispositions de l'article 226-II du CGI tel qu'il a été modifié par l'article 8 de la L.F prévoient que lorsque l'administration ne transmet pas la requête et les documents dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à celles déclarées ou acceptées par le contribuable.

Les décisions de la CNRF doivent être détaillées et motivées et sont notifiées par le magistrat assurant le fonctionnement de la commission aux parties, dans les formes prévues à l'article 219 du CGI et ce, dans les quatre (4) mois suivant la date de décision. Elle doit statuer dans un délai de douze (12) mois à compter de la date de réception de la requête et des documents transmis par l'administration fiscale.

2.3.7. Les garanties liées à la procédure judiciaire suite à la rectification des bases d'imposition

Les décisions des CLT ou celle de la CNRF et celles portant reconnaissance des dites commissions de leur incompétence, peuvent être contestées par l'administration et le contribuable, par voie judiciaire, dans le délai de 60 jours suivant la date de notification des décisions des dites commissions, que celles-ci portent sur des questions de droit ou de fait.

L'échec de l'arbitrage des commissions précitées ouvre la voie devant le contribuable vérifié et l'administration fiscale pour saisir le tribunal compétent, afin de faire valoir leurs droits respectifs. À ce niveau, seuls des arguments solides peuvent aider l'une des deux parties à gagner la partie. Toutefois, il reste une dernière voie pour le contribuable vérifié qui n'a pu

convaincre, par ses arguments, les instances précitées. Il s'agit du souhait du contribuable vérifié de conclure, avec l'administration fiscale, un accord à l'amiable.

Au terme de notre étude des garanties du contribuable dans le cadre de la procédure de vérification de comptabilité, quelles conclusions générales pouvons-nous en tirer ?

A notre avis, le législateur s'efforce d'encadrer rigoureusement par le droit de prérogatives de l'administration fiscale pour offrir au contribuable les mesures sécuritaires. Et nous pensons que les garanties offertes aux contribuables sont importantes que n'importe autres procédures, vu qu'elles offrent plusieurs degrés de constatation administrative et juridique.

Conclusion :

En guise de conclusion, notre présentation de la procédure de vérification, dans la première partie, avait pour but d'initier l'analyse, de donner et d'expliquer théoriquement l'action de vérification de son début jusqu'à sa fin. Cette mission est assujettie à un cadre procédural formellement défini qui, pour l'essentiel, est appelé à répondre à un ensemble de droits et garanties pour les contribuables qui en sont l'objet. Mais il est apparent que sur le terrain d'exercice, le déroulement et les effets des vérifications présentent certainement des particularités bien différentes.

C'est pour cette raison que l'acceptation du contrôle fiscal par les contribuables, et au-delà des garanties octroyées, est subordonnée à un autre principe qualifié de primordial. Il s'agit de la sécurité fiscale, action tendant à assouplir le climat, afin de réduire les tensions qui existent entre le contribuable et l'administration fiscale et de les substituer d'un climat assurant plus de partenariat et de confiance. En plus de l'obligation de répondre sur le court et moyen terme aux entraves qui délimite le chemin de la sécurité fiscale, il est aussi primordial de s'attacher au long terme, et plus précisément, le futur fiscal et son espace.

Dans ce cadre, nous partageons parfaitement le point de vue de Monsieur BOUVIER lorsqu'il note « *...Il faut aussi situer la question dans son contexte actuel ainsi qu'en fonction des évolutions futures de ce contexte. On veut dire que si le sujet est crucial aujourd'hui pour les raisons initialement évoquées, il pourrait l'être plus encore demain mais cette fois pour d'autres raisons* (BOUVIER, M. (2016) *Colloque organisé par la FONDAFIP sur La sécurité fiscale : Les grands enjeux d'aujourd'hui*).

Ainsi nous pouvons conclure que seule la confiance des contribuables dans l'administration et réciproquement permettra d'assurer concrètement une coopération mutuelle.

BIBLIOGRAPHIE :

Thèses et Mémoires :

- HALOUI, K. (2011) Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain. Thèse de doctorat. Université de Grenoble.
- LAAFOU, H. (2004) « Le contrôle fiscal au Maroc : Cadre légal et rôle de l'expert-comptable ». Mémoire d'expertise comptable. ISCAE Casablanca. .

Ouvrages :

- JURIS DÉFI. (3^{ème} édition 2011) Quand le fisc vous contrôle, les modalités de contrôle, les sanctions, les possibilités de négociation et de recours. Eyrolles, éditions d'organisation.
- NMILI, M. (2011). Pour un impôt juste. Les éditions Oser.
- GROSCLAUDE, L. (2017) DO CARMO SILVA. DSCG 1 Gestion Juridique, Fiscale et Sociale .
- KESRAOUI, M. (2017) Le contrôle fiscal. Editions Cabinet KESRAOUI, ISBN : 978-9954-39-821.0.

Périodiques :

- SELINSKY, V., COTTET Ph, GIRODROUX, C. (2016) Faire face aux contrôles de l'administration, Impôts, URSSAF, Travail, Concurrence et fraudes. Editions Lamy / les Echos.

Rapport :

- Le système fiscal marocain. Rapport du Conseil Economique et Social. n° 9/2012.

Manuels :

- Manuel des procédures de la DGI. Procédure : Intervention sur place. Réf : PR-CF-3-02 Version : 01.14/09/2017.
- Manuel des procédures de la DGI. Procédure : Procédure normale de rectification suite à la vérification de comptabilité. Réf. : PR-CF-3-03 Version : 01. 14/09/2017.

Textes législatifs :

- Code Général des Impôts
- Loi de finances n°43-10 pour l'année budgétaire 2011.
- Loi de finances n°68-17 pour l'année budgétaire 2018.