

INSTITUT SUPERIER
COMMERCE ET
D'ADMINISTRATION
DES ENTREPRISES

UNIVERSITE DE
TOULOUSE 1

MASTERE SPECIALISE
EN DROIT DE L'ENTREPRISE

2010-2011

LES VICES DE PROCEDURE DE CONTROLE FISCAL AU MAROC, QUELS
EFFETS SUR LA PROCEDURE : NULLITE RELATIVE OU ABSOLUE ?

PRESENTE PAR :
Said HJIRT

DIRECTEUR DE RECHERCHE
Dr.

DEDICACES

Je dédie ce modeste mémoire à mon père et à l'âme de ma mère, en témoignage de respect et d'estime ;

Je le dédie également à ma femme, pour son support morale, malgré mes préoccupations, à laquelle j'exprime mon amour et ma gratitude ;

À mes enfants, auxquels je souhaite une vie pleine de succès et de bonheur ;

À tous mes enseignants : aucun mot ne sera en mesure de vous remercier pour ce que vous m'avez offert ;

À tous mes frères et à amis je souhaite bonheur et prospérité.

REMERCIEMENTS

Je ne saurais exprimer mes remerciements symbole de gratitude et de reconnaissance à M. , mon Directeur de recherche, dont la richesse d'esprit, la générosité et le professionnalisme sont pour moi une indéniable référence.

Mes remerciements les plus sincères s'adressent à chacun des membres du jury, professionnels et professeurs chevronnés dont la participation m'honore.

Je tiens également à remercier vivement à tous ceux qui m'ont énormément aidé à accomplir ce travail, notamment M. Mohamed C.H.R.F.K.I, Directeur régional des Impôts de Meknès.

En fin, je serai ingrate si je ne cite pas le grand soutien de ma femme pour la réalisation de ce mémoire.

<u>LE PLAN</u>	<u>N° de page</u>
Introduction générale.....	6
Partie I : Cadre légal la procédure de contrôle en matière fiscale.....	10
Chapitre 1 : Cadre légal de l'impôt en matière d'assiette	
Chapitre 2 : Cadre légal de la procédure de contrôle fiscal	12
Section 1 : Droit de contrôle général... ..	12
I : Droit de communication et échange d'information.....	13
II : Droit de contrôle et de constatation.....	13
III : Droit de vérification de comptabilité.....	15
IV : Pouvoir d'appréciation de l'administration	18
Section 2 : Le droit de contrôle spécifique.....	19
Section 3 : Le droit de taxation d'office.....	20
Section 4 : les conséquences de contrôle fiscal.....	22
I. : les règles régissant la procédure contradictoire de rectification.....	23
II. : Le déroulement de la procédure contradictoire de rectification	27
Section 5 : Cadre légal du contentieux en matière fiscale.....	34
Partie II : Identification des vices de procédures de contrôle et du contentieux fiscal et de leurs effets.....	41
Chapitre 1 : Identification des vices de procédures de contrôle et du contentieux fiscal	42
Section 1 – Les vices qui annulent la procédure de contrôle fiscal dans sa totalité, nullité absolue.....	42
Section 2 – Les vices qui n'annulent la procédure que suite à une décision du juge administratif.....	43
Sous-section I : Les vices liés au droit de contrôle général	43
Sous-section II : Les vices liés au droit de contrôle spécifique.....	48
Sous-section III : Les vices liés à la procédure de taxation d'office..	50
Sous-section IV : Les vices liés aux conséquences de contrôle fiscal..	52
I : les vices entachant les règles de la procédure contradictoire de rectification.....	52
II : les vices liés au déroulement de la procédure contradictoire de rectification.....	53
Section3 – les vices relatifs à la procédure contentieuse.....	58

Chapitre 2 : Effets des vices ou irrégularités de procédures de contrôle et de contentieux fiscal.....	60
Section 1 – Nullité relative.....	61
Section 2 – Nullité absolue.....	62
Chapitre 3 : les erreurs de procédures dans le droit fiscal français.....	62
Section 1- Les erreurs commises lors de contrôle fiscal.....	62
Section 2- Les erreurs commises affectant l'assiette.....	63
Conclusion générale.....	67
Liste des abréviations.....	70
Bibliographie.....	71

INTRODUCTION

Suite à l'évolution contemporaine de la situation des droits de l'homme et des libertés fondamentales, surgissent, dans notre pays et le monde arabe, les réclamations des droits fondamentaux, et surtout le droit à la sécurité juridique et à l'équité fiscale.

L'équité fiscale a été définie par la nouvelle constitution, votée en 2011, comme étant la participation de tous et de chacun à l'effort fiscal selon le principe de la capacité contributive. Ainsi, elle stipule dans son article 39 que : « Tous (citoyens) supportent en proportions de leurs facultés contributives, les charges publiques que seule la loi peut, dans les formes prévues par la présente constitution, créer et répartir ».

L'équité fiscale peut prendre deux formes¹ : d'une part, l'équité verticale modulant l'imposition en fonction de la capacité contributive, exigeant un impôt plus important aux personnes les plus aisées ; et d'autre part, l'équité horizontale imposant un traitement équivalent à une situation équivalente.

L'équité fiscale interpelle directement le droit fiscal qui s'adresse à l'administration fiscale et à l'administré, en l'occurrence le contribuable. La nouvelle conception des relations entre ces deux parties consiste à traiter le contribuable comme un partenaire fiable.

En tant que sujet de droit fiscal, il doit bénéficier d'un certain nombre de garanties face aux pouvoirs conséquents de l'administration fiscale. Cette nouvelle relation davantage équilibrée tend même à se contractualiser avec l'introduction de principes du droit privé (apparition d'obligations à la charge de l'administration fiscale : devoir de transparence, de loyauté ou d'information) comme dans les Etats anglo-saxons où sont employés les vocables d'agence et de client pour désigner les deux parties².

Dans le cadre de sa réforme perpétuelle, prospectant ressources et équité, la politique fiscale marocaine a connu deux grandes orientations :

La première date de 1984, à l'occasion de la loi-cadre qui a profondément³ réformé la fiscalité marocaine et a permis au royaume de se doter d'un système fiscal moderne.

La réforme a fait prévaloir des principes majeurs⁴ :

- Elle a mis en place des impôts synthétiques. Les trois piliers du nouveau système fiscal marocain sont devenus l'impôt sur les sociétés, l'impôt général sur le revenu global des personnes physiques, et la taxe sur la valeur ajoutée.

¹ Issa Said, "Droit fiscal marocain : Classifications d'imposition et l'équité fiscale", site www.legavox/blog/issa-said

² Karim Sid Ahmed "Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales : étude comparative", l'Harmattan.

³ Ambassade de France au Maroc, Mission Economique, fiche de synthèse, le système fiscal marocain, page 1

⁴ KHALIL HALOUI, « Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit Marocain » thèse pour obtenir le grade de Docteur de L'UNIVERSITE DE GRENOBLE , soutenue le 02 Décembre 2011.

- Elle a instauré, pour la première fois au Maroc, le système déclaratif, synonyme de confiance et de responsabilisation du contribuable.

En effet, c'est le contribuable, lui-même, qui évalue et déclare la base sur laquelle il sera imposé. Les personnes physiques et les personnes morales seront désormais imposables selon un régime de comptabilité qui déterminera leur base d'imposition.

Le système d'imposition issu de la réforme repose alors sur « un système moderne de type déclaratif, largement comparable sur de nombreux points à ceux en vigueur dans les pays occidentaux »⁵

Le système d'imposition des revenus mis en place marque alors une rupture avec le système précédent : il introduit pour la première fois au Maroc le régime de la déclaration spontanée dit encore, « régime de la déclaration contrôlée ».⁶

La deuxième orientation, date de l'an 2000. C'est à partir de cette année que la Direction Générale des Impôts (D.G.I.) a entamé plusieurs chantiers de réformes inspirés de deux principaux événements :

D'abord, des recommandations issues des travaux des « assises nationales sur la fiscalité au Maroc », tenues à Rabat le 26, et 27 Novembre 1999.

Ensuite, des directives royales exprimées dans l'allocution de sa Majesté Mohamed VI à Jorf Lasfar le 25 Septembre 2000 devant plusieurs opérateurs économiques : « *Partant du rôle incitatif que joue le régime fiscal en matière d'investissement, nous avons donné nos hautes instructions à notre gouvernement pour élaborer une réforme de la fiscalité basée sur la transparence, la simplification et la rationalité...* »⁷.

En effet, par cette seconde orientation, le Maroc est entré dans une réforme fiscale portant sur l'amélioration de la structure fiscale et de la gestion du système d'imposition⁸.

En 2007, des résultats significatifs sont observés : la loi de finances 2007 a consacré l'établissement d'un Code général des impôts. Fruit d'un processus de simplification et d'harmonisation, la fiscalité marocaine a été réformée en profondeur. Le Code général des impôts regroupe, désormais, l'ensemble de la réglementation fiscale jusque là répartie en différentes⁹ lois.

Si la première réforme a mis en place des impôts synthétiques et le régime de la déclaration contrôlée, la seconde réforme a eu l'avantage de regrouper lesdits impôts dans un seul code et d'y synthétiser les règles d'assiette, de recouvrement et des sanctions dans un premier livre et les procédures fiscales de contrôle et de contentieux dans un deuxième livre.

⁵ KHALIL HALOUI, Thèse pour obtenir le grade de Docteur de l'université de Grenoble, idem.

⁶ KHALIL HALOUI, idem.

⁷ Said OURCHAKOU, « Le contrôle fiscal au Maroc : Organisation et pratique de la vérification de comptabilité »

⁸ Ambassade de France, Mission Economique, op.cit.page 1.

⁹ Idem, Ambassade France, p.1

Le terme assiette désigne, d'une part l'ensemble des règles appliquées ou des opérations effectuées par les services fiscaux pour déterminer les éléments qui doivent être soumis à l'impôt, d'autre part le résultat de ces opérations auquel est appliqué ensuite le taux ou le barème de l'impôt.

Dans ce deuxième cas, il est synonyme de "base" ou, en matière d'impôt sur le revenu, par exemple, de "revenu net imposable"¹⁰.

La procédure d'assiette prend comme objet la base déclarée spontanément par le contribuable. Cette déclaration est utile à l'établissement et au paiement de l'impôt dans le régime déclaratif et est le résultat d'une obligation légale « générale et sanctionnée »¹¹.

La déclaration a donc une nature juridique. Elle apparaît à la fois comme le fait juridique, dit aussi fait générateur, qui enclenche la procédure d'imposition du contribuable, mais encore comme l'acte juridique qui formalise la relation avec l'administration pour discuter avec elle, le cas échéant, de l'assiette de l'imposition et des modalités de sa liquidation¹².

De ce fait, la déclaration présente trois traits majeurs qu'il importe de préciser¹³ :

- D'abord, elle est une formalité initiale, expression d'un acte de volonté du contribuable pour se conformer au cadre légal applicable à son imposition.
- Ensuite, elle est un acte d'information sur la liquidation de l'imposition en portant à la connaissance de l'administration l'évaluation faite par le contribuable de ses bases d'imposition.
- Enfin, elle est un acte d'information sur les revenus versés à des tiers en relation avec le contribuable.

La déclaration constitue ainsi une formalité substantielle dont le non respect est sévèrement réprimé par le droit fiscal¹⁴.

Le contribuable défaillant qui renonce à ses obligations déclaratives encourt une taxation selon des modalités non « contradictoires », aggravées par des sanctions fiscalement lourdes¹⁵.

Il se voit réduit les droits et les garanties de procédure notamment de redressement du seul fait de son manquement à ses obligations déclaratives.

Ainsi, le régime de la détermination de l'assiette de l'imposition se trouve bouleversé¹⁶ : la procédure d'évaluation et de taxation d'office supplée alors la procédure de redressement contradictoire.

Par conséquent, la déclaration spontanée revêt une importance essentielle dans le système déclaratif.

¹⁰ Site web : <http://definition.actufinance.fr/assiette>

¹¹ J. Grosclaude, P. Marchessou, Procédures fiscales, Dalloz 1998, cité par KHALIL HALOUI, op.cité.

¹² KHALIL HALOUI, op.cité, p.5-6

¹³ Idem, p.6

¹⁴ Idem.

¹⁵ Idem.

¹⁶ Idem

En revanche, l'administration fiscale s'approprié les prérogatives issues de la puissance régalienné de l'Etat, lui permettant de contrôler les déclarations du contribuable.

Le contrôle fiscal peut se définir comme l'ensemble des compétences et attributions des services des impôts pour vérifier l'exactitude et la sincérité des déclarations fiscales.

Le contrôle fiscal qui se fixe comme ultime objectif¹⁷ de faciliter la déclaration du contribuable et donc le paiement de l'impôt, mais encore de lutter contre la fraude fiscale est prévu à l'article 210 du C.G.I. " l'administration fiscale contrôle les déclarations et les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits et taxes".

Le contrôle fiscal concerne donc tous les impôts établis en se basant sur les déclarations et actes rédigés par le contribuable.

Le contrôle fiscal a vocation à appréhender l'ensemble des situations de manquement à la loi fiscale.

Selon la doctrine¹⁸, l'emploi du contrôle fiscal à des fins de lutte contre la fraude fiscale repose sur un triptyque :

- Les pouvoirs publics souhaitent consolider le « civisme fiscal » de tous les contribuables en assignant une fonction dissuasive au contrôle.
- Ils veulent faire sanctionner les comportements les plus frauduleux sur le plan financier voire sur le plan pénal, c'est la finalité répressive des opérations de contrôle.
- Le contrôle doit, enfin, permettre de récupérer l'impôt éludé, expression de l'objectif budgétaire.

Le législateur a mis en place des procédures de contrôle destinées à détecter la fraude et à doter l'administration fiscale de pouvoirs importants en matière de contrôle fiscal¹⁹.

Ces pouvoirs peuvent être classés selon différentes approches. Certains les scindent en deux catégories : les pouvoirs d'investigation et les pouvoirs de contrôle²⁰.

Dans ce mémoire nous allons adopter l'approche consistant à les classer en pouvoirs de contrôle général et pouvoirs de contrôle spécifique.

- Le droit de contrôle général comprend : le droit de contrôle et de constatation prévu à l'article 210 du C.G.I., le droit de communication et d'échange d'information prévu à l'article 214 du C.G.I., le droit de vérification de la comptabilité prévu à l'article 212 du C.G.I., et le droit d'appréciation de l'administration prévu à l'article 213 du C.G.I. Ce droit de contrôle général à tous les contribuables offre à l'administration des prérogatives exorbitantes.

- Le droit de contrôle spécifique à l'examen de l'ensemble de la situation fiscale du contribuable (ESFC). Ce droit, prévu aux articles 29 et 214 du C.G.I., permet à l'administration fiscale de s'immiscer dans la vie personnelle du contribuable vérifié.

¹⁷ Idem, KHALIL HALOUI , p. 5

¹⁸ Th. Lambert, La Direction générale des impôts et la performance, Constitution et Finances Publiques, Edition Economica 2005, cité par KHALIL HALOUI , p.5

¹⁹ Idem, p.8.

²⁰ KHALIL HALOUI, op.cité p.8

Le contrôle de l'impôt peut revêtir deux formes principales, chacune d'elles répondant à des objectifs différents :

La première, le contrôle sur pièces, dite aussi « contrôle par référence »²¹ concerne la présentation formelle des déclarations déposées et le contrôle de leur contenu à la lumière des pièces en la possession de l'administration fiscale. Il est effectué par l'inspecteur à partir de son bureau, et ne doit pas être confondu avec le contrôle fiscal proprement dit.

Ce contrôle doit être systématique et exhaustif. Doit être mené au fur et à mesure de la réception des déclarations et au moment de leurs classements aux dossiers appropriés.

Bien que, souvent ces opérations de contrôle aient été qualifiées de « formel », mais sont d'une importance capitale. C'est à ce niveau d'examen des dossiers et des documents y sont rattachés que le risque fiscal est bien appréhendé ; aussi le degré de moralité et du civisme fiscal du contribuable est mesuré²².

La seconde, le contrôle sur place, dite aussi « contrôle par confrontation »²³. C'est le contrôle fiscal proprement dit, il constitue le prolongement du contrôle sur pièces par la recherche des éléments externes. Il est exercé par des brigades spécialisées en dehors des bureaux de l'administration fiscale. Il consiste en la vérification de comptabilité des entreprises et en l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables.

Généralement est défini, comme étant un ensemble d'opérations, effectuées dans les locaux professionnels de l'entreprise, qui ont pour but d'examiner la comptabilité et la confronter à certaines données de fait ou matérielles, en vue de s'assurer de l'exactitude des déclarations souscrites et de l'existence matérielle des éléments de l'actif et des stocks²⁴.

Le législateur fiscal, soucieux de maintenir un certain équilibre entre l'administration fiscale et le contribuable, entend assortir²⁵ les procédures de contrôle fiscal d'une série de garanties destinées à protéger les droits du contribuable contre non seulement les abus de l'administration mais aussi contre les vices ou irrégularités commises par elle dans l'exercice de ses prérogatives de ce contrôle.

Il a encadré l'exercice de ce contrôle par des dispositions précises, stipulées dans l'article 212 du CGI, et portent principalement sur l'obligation de l'information du contribuable du début de l'exercice du contrôle, son lieu et sa durée et les formes et procédures à respecter en cas de rectification des bases d'impositions déclarées par le contribuable.

Ainsi, l'exercice des droits de contrôle et d'imposition ne peut se faire sans l'observation des garanties « lourdes »²⁶ attachées à la procédure de contrôle fiscal, en l'occurrence la vérification de comptabilité.

²¹ KHALIL HALOUI, op.cité. p. 9

²² Said OURCHAKOU, op. cit.

²³ KHALIL HALOUI, op.cité p.9

²⁴ Said OURCHAKOU, idem.

²⁵ KHALIL HALOUI , idem.

²⁶ KHALIL HALOUI, idem. p.11

Qu'ils s'agissent de des délais de reprise ou de répétition de l'administration, du droit du contribuable de présenter ses observations sur les redressements envisagés, de l'obligation faite à l'administration de répondre de façon motivée à ces observations, ou du droit de saisine des commissions para-contentieuses par le contribuable dans la mesure où le litige est persistant, ces garanties doivent être observées pour qu'il y ait rappel d'imposition²⁷.

Les obligations formelles qui pèsent sur les agents de l'administration fiscale conditionnent la légalité de l'imposition²⁸ et des rectifications en cas de contrôle fiscal.

Le déroulement de la procédure de contrôle a été rendu très technique par les textes et la jurisprudence, et donne lieu fréquemment à des irrégularités fréquentes.

Du reste, la procédure contient beaucoup de zones de silence ou d'ombre. Un grand nombre d'articles énonçant des règles de procédures restent incomplets. Le législateur reste muet sur l'interprétation à donner à ces articles.

Ainsi émergent des litiges opposant le contribuable à l'administration fiscale. Ces litiges peuvent avoir pour origine soit des erreurs, soit des évaluations forfaitaires, ou des problèmes d'interprétation²⁹ des dispositions des procédures fiscales, commises par l'administration.

L'exercice de la procédure de contrôle est surveillé par le juge administratif a posteriori. Il veille à l'application des règles de mise en œuvre du contrôle fiscal et des différentes garanties qui l'encadrent.

Il devra prononcer, le cas échéant, l'annulation de la procédure de redressement pour cause d'irrégularité. Cette annulation emportant la décharge des impositions correspondantes. La violation des garanties légales offertes au contribuable entache la procédure de contrôle d'irrégularité³⁰.

Afin de faire tomber la procédure viciée de contrôle, le contribuable lésé doit amener le litige devant la justice administrative.

En effet, la justice administrative a pour mission d'imposer, aux administrations publiques, le respect de la loi.

Les tribunaux administratifs possèdent des compétences très larges pour connaître des contentieux fiscaux opposant le citoyen à l'administration³¹.

En pratique, le juge administratif examine les procédures de contrôle poursuivies par l'administration dans le but de garantir les droits de la défense. Ces procédures sont les seuls paravents du contribuable à l'encontre de l'administration.

Lorsque le législateur et le juge mettent au point des procédures, c'est pour protéger les droits du contribuable.

Le juge est sensible et vigilant sur les vices de procédures. Il ne les laisse pas passer, non pas pour annuler des redressements fiscaux qui seraient justifiés, mais pour que les pouvoirs publics ne violent pas les droits des contribuables³².

²⁷ Idem.

²⁸ Patrick PHILIP, Les droits de la défense face au contrôle fiscal, préface, p.XI

²⁹ Fiche Thématique site web <http://dpm.xooit.fr>

³⁰ KHALIL HALOUI, op.cité.

³¹ Du site web <http://messaoui.jeeran.com>, نورة بوطاهر، تسوية الوضعية الفردية بين قضاء الإلغاء والقضاء الشامل، على ضوء الاجتهاد القضائي بالمغرب.

³² Dominique Laurent, www.lesvideofiscales.fr

Lorsque le contribuable invoque un vice de procédure, il fait un acte de citoyenneté lui permettant de protéger ses droits, anéantir les résultats de la procédure de contrôle et obtenir la décharge de l'imposition.

Malgré son importance, le sujet des vices de procédure de contrôle fiscal est presque un tabou. Aucun ouvrage n'en parle au Maroc. Pourtant, les rouages de la CNRF et des tribunaux administratifs sont pleins de contentieux para-judiciaires et judiciaires. Ainsi que beaucoup de contribuables en subissent les conséquences.

Notre mémoire s'inscrit, donc, dans le cadre de l'étude critique de la procédure de contrôle fiscal, afin d'en révéler les vices et les failles.

Il a aussi pour objectif de contribuer à l'amélioration des droits du contribuable en lui assurant un minimum d'outils stratégiques de défenses contre la puissante administration.

Pour approfondir l'étude des droits du contribuable face à ceux de l'administration, on est en droit de se poser les questions suivantes :

- Quels sont les vices susceptibles d'entacher la procédure de contrôle et du contentieux fiscal ?
- Quels sont les vices qui annulent expressément la procédure ?
- Quels sont les vices qui n'annulent pas expressément la procédure ?
- Quelle est la position adoptée par le juge envers les vices de procédures en général et à l'égard de ceux qui ne sont pas cités expressément par la loi ?
- Quels sont les effets des vices sur le déroulement de la procédure de contrôle et du contentieux conformément à la loi ? nullité relative ou absolue ?
- Quelle stratégie devrait adopter le contribuable à l'égard des irrégularités de procédure de contrôle fiscal ? Peut-il exploiter les vices, de faits ou de droits, entachant la procédure de contrôle fiscal pour anéantir les résultats de celle-ci ?

Ainsi, pour exploiter le maximum possible les failles de procédures, le contribuable doit être au courant de la législation existante en la matière et profiter des droits qui lui sont accordés par la nouvelle charte du contribuable. Il peut se faire assister par un spécialiste ou un expert en contentieux fiscal de son choix.

Dans ce contexte, le présent mémoire a pour objet de répondre aux questions ci-dessus, dont les objectifs ultimes se récapitulent ainsi :

- ❖ Diagnostic de la situation actuelle :
 - Après avoir rappeler le cadre légal existant en matière de contrôle et de contentieux fiscal, on a tenté d'identifier les vices susceptibles d'entacher la procédure de contrôle et de contentieux fiscal en distinguant ceux qui annulent la procédure de manière expresse d'après la loi de ceux qui ne l'annulent pas.
 - On a cherché la position de la jurisprudence à l'égard des vices de procédures de contrôle fiscal, à ses différents stades.

- ❖ Réflexion sur les pistes à suivre pour contester les résultats de la procédure de contrôle fiscal. Ces pistes passent par la maîtrise des vices qui ont des effets de nullité sur le déroulement des procédures de contrôle fiscal.
- ❖ Essai de distinguer la nullité relative de la nullité absolue.
- ❖ Aperçu sur la législation française en matière de vices de procédures

On traitera le sujet de ce mémoire en deux parties :

Première partie : Cadre légal de la procédure de contrôle en matière fiscale au Maroc

Le premier chapitre est consacré au rappel du cadre général de l'impôt en matière d'assiette.

Dans le deuxième chapitre, on a fait un résumé du cadre légal de la procédure de contrôle fiscal

Deuxième partie : Identification des vices de procédures de contrôle et du contentieux fiscal et de leurs effets

Dans le premier chapitre, on a tenté de recenser les vices susceptibles d'altérer les procédures de contrôle fiscal. On a "distillé" ces vices selon qu'ils annulent ou non la procédure selon la législation fiscale en vigueur, sans oublier de rechercher la position de la jurisprudence pour chaque cas si possible.

Le deuxième chapitre sera consacré aux incidences des erreurs de procédures sur le déroulement de contrôle des impositions. S'agit-il d'une nullité relative ou absolue.

Pour étayer notre mémoire nous avons réservé le troisième chapitre, à titre de comparaison, à un bref aperçu sur les irrégularités de procédure de contrôle fiscal en France, dont s'inspire toute notre législation fiscale, dans le but d'élargir notre réflexion et voir ce qui se passe ailleurs.

En conclusion générale, on a mis l'accent sur le fait que malgré les efforts du législateur pour améliorer l'arsenal juridique existant en matière de contrôle fiscal, celui – ci reste encore incapable d'instaurer un équilibre de la relation administration fiscale – contribuable.

On a, également, proposé la stratégie à adopter par le contribuable d'abord face à une procédure de contrôle fiscal entachée de vices.

On a, aussi, émis des suggestions pour améliorer la législation fiscale existante en matière de contrôle fiscal.

Enfin, on a démontré la nécessité d'adopter une nouvelle stratégie de gouvernance de la chose fiscale au Maroc.

Nous ne prétendons pas que le présent mémoire est exhaustif ou parfait. Nous ne le considérons pas comme un dossier mode- emploi pour la défense entre les mains du

contribuable. Mais, nous espérons qu'il soit une simple tentative de critique des procédures de contrôle fiscal en vigueur, dans l'espoir de contribuer à l'amélioration des droits des contribuables.

Cependant, le sujet mérite d'être développé et approfondi dans les études à venir, dans des conditions meilleures.

Partie I : Cadre légal de la procédure de contrôle en matière fiscale

Le terme procédure désigne l'accomplissement de formalités que le législateur a ordonnées sous forme de règles que les plaideurs et les juges doivent suivre et respecter pour parvenir à la solution d'un litige.³³

La procédure fiscale se subdivise en procédure d'assiette et de recouvrement et procédure de contrôle.

La gestion de la procédure fiscale est attribuée à l'administration fiscale.

Avant d'identifier les irrégularités ou vices de procédures en matière fiscale, il semble opportun de faire un rappel de la procédure en matière d'assiette

Chapitre 1 : Cadre général de l'impôt en matière d'assiette

Le fisc ou administration fiscale est l'ensemble des organismes d'État chargés de l'établissement de l'assiette des impôts, de sa perception et de son contrôle³⁴

En effet, pour la mise en œuvre des obligations fiscales, la loi confère à l'administration un certain nombre de prérogatives tels que le recensement des contribuables, la réception des déclarations et la liquidation de l'impôt³⁵.

Cependant, pour s'assurer de l'application correcte de la loi fiscale, l'administration dispose d'attributions essentielles qui se traduisent par :

- un pouvoir général de contrôle et d'appréciation des opérations réalisées par le contribuable ou l'entreprise, faisant l'objet des déclarations.
- et un pouvoir de sanction en cas d'infraction en matière de déclaration et de paiement de l'impôt³⁶.

Le cadre légal procédural est tracé par le livre premier du code général des impôts, dans sa première partie consacrée aux règles d'assiette et de recouvrement.

Les principaux impôts sont : l'impôt sur les sociétés (I.S.), l'impôt sur le revenu (I.R.) et la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.) et les droits d'enregistrement (D.E.). Ils sont tous déclaratifs.

La Direction Générale des Impôts assure la gestion de l'assiette fiscale. Cette gestion consiste à appliquer un ensemble de règles et techniques précises qui découlent de la législation spécifique à chaque impôt, ainsi que des méthodes d'évaluation de l'assiette.

L'ensemble de ces techniques, règles et méthodes est édicté par la loi fiscale, la jurisprudence fiscale, les conventions internationales et les notes circulaires. Ces dernières assurent la mise en œuvre des textes fiscaux, apportent des précisions de

³³ Site web, [www. Droitmarocain.com](http://www.Droitmarocain.com) , Mohamed Boufous "Le droit judiciaire privée et Procédure civile au Maroc "Edition Bouregreg 2004

³⁴ Extrait du site, <http://fr.wikipedia.org>

³⁵ Site, www.finances.gov.ma

³⁶ Idem

détail, donnent des directives sur la façon dont il convient de les interpréter et de les appliquer³⁷.

Cependant, à partir de 2008, avec l'entrée en vigueur de la loi 47-06 sur la fiscalité des collectivités locales, les contribuables doivent déclarer tout changement concernant les bases de calcul des impôts locaux avant le 31 janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle le changement avait eu lieu.

Le système déclaratif marque l'option résolue du pays pour une approche de l'impôt, fondée sur "le consentement volontaire"³⁸. C'est le contribuable qui détermine sa contribution aux charges publiques, en déclarant son chiffre d'affaires, son revenu ou son résultat fiscal, et en payant spontanément l'impôt correspondant. Cette déclaration, établie sous sa responsabilité, est réputée exacte sauf preuve du contraire³⁹. D'où la légitimité et la nécessité d'un large droit de contrôle donné à l'administration fiscale.

Conclusion

Avec l'avènement du système déclaratif, Le législateur confère à l'administration fiscale des prérogatives énormes lui permettant de délimiter le cadre et l'assiette de l'impôt, ressource principale de financement des charges publiques. Suite à cette mission, l'administration veille à l'application des dispositions fiscales par le contrôle des déclarations des contribuables.

Chapitre 2: Cadre légal de la procédure de contrôle fiscal

Le contrôle fiscal est le corollaire indispensable du système déclaratif⁴⁰. Il a pour rôle fondamental de réparer les omissions, les erreurs et insuffisances commises par le contribuable dans ses déclarations. Les conséquences de contrôle sont notifiées au contribuable.

Les instruments juridiques consistent en deux types de contrôle, un droit de contrôle général (section I) et un droit de contrôle spécifique (section II). Mais, nous ferons un aperçu sur le droit de taxation d'office (section III).

Section 1 : Le droit de contrôle général :

Sous ce titre, on abordera d'une manière succincte le droit de communication, le droit de contrôle et de constatation, le droit de vérification et le pouvoir d'appréciation de l'administration

³⁷ Idem

³⁸ Omar RAISSOUNI "Le Cadre Juridique de contrôle fiscal : Recherche de l'efficacité et droits du contribuable " extrait du site web, www.finances.gov.ma

³⁹ Idem

⁴⁰ Idem

I- Droit de communication et échange d'informations

Ce droit donne au service d'assiette des pouvoirs très étendus en matière d'investigations et de communication.

En effet, celui-ci a le droit de demander communication de tout document utile à la détermination de l'assiette des taxes dus par des tiers.

Les renseignements et documents, objet de la demande de communication, sont présentés aux agents assermentés de l'administration fiscale, ayant au moins, le grade d'inspecteur adjoint.

A titre de comparaison, en France, ce droit permet aux agents de l'administration des impôts de prendre connaissance de documents détenus par des tiers tels que : entreprises privées, administrations, établissements et organisations diverses⁴¹.

Tous les documents justificatifs des opérations effectuées par l'entreprise sont concernés, sans que puisse être opposé le secret professionnel.

Le droit de communication s'exerce dans les locaux du siège social ou du principal établissement des personnes physiques et morales concernées.

Tous les contribuables, personne physique ou morale exerçant au niveau national sont concernés par le droit de communication.

La procédure est effectuée selon les formes normales de notification instituées par le C.G.I.

L'entreprise concernée doit répondre dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite demande.

En France, la demande est exprimée par l'envoi d'un avis de passage qui est adressé ou remis au contribuable. Ledit avis n'est prévu par aucune disposition législative ou réglementaire, mais résulte de la doctrine administrative. En cas d'intervention inopinée, l'avis est remis au contribuable dès le début des opérations et celui-ci en accuse réception. Les pièces fournies peuvent servir pour établir la proposition de rectification.⁴²

II- Droit de contrôle et de constatation

A partir de 2007, il comporte deux types de contrôle : le droit de contrôle et le droit de constatation.

a- Le droit de contrôle

⁴¹ La revue fiduciaire, Hors-série n2-2007, p.23

⁴² La revue fiduciaire, op.cit. p.24 et 25.

L'objet de ce contrôle porte sur les déclarations, les actes, les documents comptables, fiscaux et pièces justificatives utilisés, par les contribuables personnes physiques ou morales, pour l'établissement des impôts, droits et taxes.

Les justifications sont présentées aux agents assermentés de l'administration fiscale ayant au moins le grade de l'inspecteur Adjoint, commissionnés pour procéder au contrôle fiscal.

A défaut de présentation de tout ou d'une partie desdits documents, le contribuable est invité à le faire dans le délai de trente (30) jours, à compter de la date de réception de la demande de communication.

b- Le droit de constatation

Le droit de contrôle est "aiguisé" à partir de 2007, par l'instauration du droit de constatation. Celui-ci peut concerner les contribuables, personnes physiques ou morales.

Ce droit consiste à demander aux contribuables :

- les factures, livres, registres et documents professionnels se rapportant à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation;
- La constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation.

Le droit de constatation s'exerce par la remise d'un avis de constatation par les agents assermentés et commissionnés avec Certificat de Remise.

Il s'exerce pendant les heures légales d'activité, sur place dans tous les locaux des contribuables concernés, utilisés à titre professionnel.

Sa durée ne doit pas dépasser huit (8) jours ouvrables au maximum, à compter de la date de la remise de l'avis de constatation.

En cas d'opposition au droit de constatation, le contribuable est sanctionné par un amende de 2000 Dirhams et une astreinte de 100 Dirhams par jour de retard dans la limite de 1.000 Dirhams.

La constatation prend fin par l'établissement d'un Avis de clôture par les agents de l'administration fiscale, signé par les deux parties dont un exemplaire est remis au contribuable.

Les manquements relevés sur place sont constatés dans un procès-verbal (PV). Ce PV doit être remis au contribuable dans les trente (30) jours suivant la clôture de la constatation.

Le contribuable doit donner ses observations dans un délai de 8 jours suivant réception dudit procès verbal.

Les constatations du procès verbal peuvent être opposées au contribuable dans le cadre d'un contrôle fiscal.

A titre de comparaison, en France, on parle de droit d'enquête, qui est une procédure d'intervention inopinée dans les locaux de l'entreprise en vue de rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont tenues les assujetties à la TVA.

Mais, il est distingué du droit de communication, du droit de vérification et du droit de visite et de saisie.

Le droit d'enquête et le droit de communication ne sont pas exclusifs l'un de l'autre et peuvent être exercés de façon complémentaire⁴³.

III- Droit de vérification de comptabilité

a- Principes :

Ce droit a été modifié par la loi de finances pour l'année 2011, par l'introduction de la charte du contribuable et de la vérification ponctuelle.

La vérification a pour objet non seulement de vérifier la sincérité des écritures comptables et des déclarations souscrites par les contribuables, mais aussi de s'assurer, sur place, de l'existence matérielle des biens figurant à l'actif.

La vérification de la comptabilité passe par des étapes préliminaires :

- Identification des contribuables à vérifier ;
- Communication des dossiers à vérifier aux services de vérification et aux services d'assiette.

L'agent vérificateur effectue des travaux préliminaires de documentation et d'exploitation, et établit un programme préliminaire de travail reposant sur l'analyse des anomalies et discordances en vue de détecter les pistes de vérification.

Les supports objet de la vérification sont :

- Les documents obligatoires pour la tenue de comptabilité ;
- Les documents stipulés par la législation et la réglementation en vigueur telle que la loi 9 – 88 ;
- Le livre d'inventaire détaillé en quantités et valeurs ;
- Les factures ou mémoires délivrées aux clients ;
- La liste des tiers débiteurs et créditeurs ;
- Le registre pour l'inscription des biens d'exploitation amortissables, visé par le chef du service local des impôts et dont les pages sont numérotées ;
- Les pièces justificatives de dépenses ;
- Lorsque la comptabilité est tenue par des moyens informatiques, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations fiscales, ainsi que sur la documentation relative à l'analyse, à la programmation et à l'exécution des traitements.

b- Procédure de vérification :

⁴³ La revue fiduciaire, op.cit. p.43

- **L'envoi de l'avis de vérification**

Il est notifié au contribuable au moins (15) quinze jours avant la date fixée pour le début de contrôle.

La notification doit être effectuée par le Service chargé de la vérification du dossier. Sous peine de nullité de la procédure.

L'avis doit mentionner :

- Le nom et le grade de l'agent vérificateur ;
- Le numéro et date de sa carte de commission ;
- La période et les impôts et taxes concernés par la vérification;
- La date du début de la vérification: le seizième (16^{ème}) jour ouvrable suivant date de notification de l'avis.

Le lieu de notification est l'adresse indiquée par le contribuable dans ses déclarations, actes ou correspondances communiqués à l'inspecteur des impôts de son lieu d'imposition.

L'avis de vérification est remis soit :

- sous forme de document sous pli fermé ;
- soit par lettre recommandée avec accusé de réception,
- soit par remise en main propre par l'intermédiaire:
 - des agents assermentés de l'administration fiscale,
 - des agents du greffe,
 - des huissiers de justice
 - ou par voie administrative.

Il est établi un certificat de remise.

- **La charte du contribuable**

Parmi les nouveautés introduites par la loi de finance 2011, celle qui stipule que l'avis de vérification doit être accompagné de **la charte du contribuable** qui rappelle les droits et obligations prévus en matière de contrôle fiscal.

En France, on parle de "la charte des droits et obligations du contribuable vérifiée" qui constitue une pièce de la procédure dont la remise au contribuable doit être effectuée avant l'engagement de contrôle. Les dispositions qu'elle contient sont opposables à l'administration⁴⁴.

Elle existe, aussi, une autre charte du contribuable, en général, destinée à tous les contribuables.

- **Les types de la vérification**

Une autre nouveauté de la loi de finance 2011, consiste à distinguer entre deux type de vérification. Désormais, la vérification de comptabilité peut porter:

⁴⁴ La revue fiduciaire, op. cit. p.123

- soit sur **la vérification générale** qui concerne tous les impôts et taxes afférents à la période non prescrite ;
- soit sur la **vérification ponctuelle** qui se limite à un ou plusieurs impôts ou taxes ou quelques postes ou opérations déterminées figurant sur une déclaration et/ou ses annexes se rapportant à une partie ou à toute la période non prescrite.

Dans tous les cas, l'avis de vérification doit préciser la période, objet de la vérification, les impôts et taxes concernés ou les postes et opérations visés par le contrôle.

En France, l'avis de vérification doit, à peine de nullité, porter deux mentions impératives⁴⁵ :

- les années soumises à vérification ;
- la faculté pour le contribuable de se faire assister par un conseil de son choix.

Mais, d'autres mentions doivent figurer sur l'avis de vérification, à savoir :

- les coordonnées des supérieurs hiérarchiques du vérificateur ;
- la date du début de contrôle, les impôts à vérifier, la signature et le grade de l'inspecteur du vérificateur
- la charte du contribuable vérifiée (voir ci-dessus).

- **La durée de la vérification**

La vérification de comptabilité ne peut durer :

- plus de six (6) mois pour les entreprises dont le montant du chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre des exercices soumis à vérification, est inférieur ou égal à cinquante (50) millions de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée;
- plus de douze (12) mois pour les entreprises dont le montant du chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre de l'un des exercices soumis à vérification, est supérieur à cinquante (50) millions de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée.

- **Suspension de la durée de vérification**

Les délais de six mois ou de douze mois ne tiennent pas compte des suspensions de la vérification pour défaut de présentation des documents comptables obligatoires ou refus de se soumettre au contrôle.

Le point de départ de chaque période de suspension des opérations de vérification est constitué par la date de notification de la lettre de mise en demeure.⁴⁶

- **Refus de soumission au contrôle et non présentation des documents comptables :**

⁴⁵ La revue fiduciaire, op. cit. p.180 à 183

⁴⁶ Idem, Rachid LAZRAK. op. cit. p.134

Le refus de présentation des documents comptables ou le refus de soumission au contrôle, oblige le vérificateur à engager la procédure de taxation d'office. De même en cas de présentation partielle des documents au cours de la vérification.

- **Clôture de la vérification** :

L'inspecteur est tenu d'informer le contribuable de la date de clôture de la vérification par lettre notifiée dans les formes prévues pour la notification.

- **Résultat de la vérification** :

Suite au contrôle fiscal sur place, l'administration doit :

- engager la procédure contradictoire, en cas de rectification des bases d'imposition;
- dans le cas contraire, en aviser le contribuable selon les formes de notification.
- procéder, ultérieurement, à un nouvel examen des écritures déjà vérifiées, au titre d'un impôt, sans que ce nouvel examen puisse entraîner pour ledit impôt, une modification des bases d'imposition retenues au terme du premier contrôle.

En France, à l'issue de la procédure de vérification, l'administration établit la proposition de rectification par laquelle elle fait connaître au contribuable la motivation et la nature des rectifications qu'elle se propose d'apporter à ses bases d'imposition ainsi que les suppléments d'impôts en résultant. Cette proposition de rectification présente un caractère obligatoire quelle que soit la procédure poursuivie (procédure de rectification contradictoire ou procédure d'imposition d'office)⁴⁷.

Le droit de vérification offre des prérogatives colossales à l'administration fiscale, sa procédure doit respecter un ensemble de règles relatives aux garanties du contribuable.

IV- Pouvoir d'appréciation de l'administration

L'administration dispose d'un large pouvoir d'appréciation de la comptabilité du contribuable. Elle peut déterminer la base d'imposition, d'après les éléments dont elle dispose, dans les cas suivants :

- Présence d'irrégularités graves mettant en cause la valeur probante de la comptabilité.
- Cas de transfert de prix par l'entreprise marocaine
- Existence de dépenses excessives engagées à l'étranger par les entreprises étrangères :

Ainsi, toute appréciation de la part de l'administration doit être effectuée

⁴⁷ La revue fiduciaire, op. cit. p.292

conformément aux conditions de la procédure normale ou accélérée de rectification des impositions.

Section 2- Le droit de contrôle spécifique

Ce droit est spécifique à certains impôts. Tels que l'impôt sur le revenu et les droits d'enregistrement.

A- le contrôle de l'impôt sur le revenu

1- Examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables (ESFC)

L'ESFC concerne seulement les personnes physiques. Il vise à contrôler la cohérence entre le revenu déclaré et la situation des dépenses personnelles non professionnelles. Cet examen permet à l'administration d'évaluer le revenu global du contribuable à partir de certaines dépenses réelles ou indiciaires, expressément et limitativement énumérées par la loi dès lors que le montant annuel de celles-ci est supérieur à 120.000 DH⁴⁸.

La période vérifiée porte sur toute ou partie de la période non prescrite.

Les dépenses personnelles se rapportent aux :

1°- Frais afférents à la résidence principale dont la superficie couverte est supérieure à 150 m². Ainsi qu'à chaque résidence secondaire déterminé par application, à la surface des constructions, des tarifs au mètre carré fixés par l'article ci-dessus.

2°- Frais de fonctionnement et d'entretien des véhicules de transport des personnes fixés :

- À 12 000 Dhs par an pour les véhicules dont la puissance fiscale est inférieure à 10 CV;
- À 24 000 Dhs par an pour les véhicules d'une puissance supérieure;

3°- Les frais de fonctionnement et d'entretien des véhicules aériens et maritimes fixés à 10 % du prix d'acquisition;

4°- Les loyers réels acquittés par le contribuable pour ses besoins privés;

5°- Le montant annuel des remboursements en principal et intérêts des emprunts contractés par le contribuable pour ses besoins autres que professionnels;

6°- Le montant des sommes versées par le contribuable pour l'acquisition de véhicules ou d'immeubles non destinés à usage professionnel y compris les dépenses de livraison à soi-même des mêmes biens immeubles;

⁴⁸ Omar RAISSOUNI "Le Cadre Juridique de contrôle fiscal : Recherche de l'efficacité et droits du contribuable "

7° - Les acquisitions de valeurs mobilières et de titres de participation et autres titres de capital et de créance;

8° - Les avances en comptes courants d'associés et en compte de l'exploitant et des prêts accordés aux tiers.

2- La procédure à engager pour l'examen de la situation fiscale du contribuable

L'administration engage la procédure normale ou accélérée selon les cas en notifiant au contribuable les éléments de comparaison devant servir à la rectification des bases d'imposition déclarées.

Néanmoins, le contribuable peut, dans le cadre de la même procédure, justifier ses ressources par tout moyen de preuve.

B- Le contrôle des droits d'enregistrement

Le contrôle effectué par l'inspecteur chargé de l'enregistrement, porte sur les prix ou déclarations estimatives exprimés dans les actes et conventions, lorsqu'il s'avère qu'ils ne paraissent pas, à la date de l'acte ou de la convention, conformes à la valeur vénale des biens qui en font l'objet.

Cette rectification est effectuée suivant la procédure normale de rectification des impositions.

Conclusion de la section 2

La procédure de contrôle fiscal débouche, dans la majorité des cas, sur la procédure spécifique de contrôle fiscal, matérialisée par l'examen de la situation fiscale du contribuable.

Section 3- Le droit de Taxation d'office

Le droit de taxation d'office est une prérogative très importante accordée par le législateur à l'administration fiscale.

En effet, la taxation d'office est un mode de taxation prévu par la loi à l'égard de certains contribuables qui ne remplissent pas leurs obligations de déclarations fiscales ou qui refusent de se soumettre au droit de contrôle et au droit de communication ou de présentation de documents comptables.

A- Taxation d'office pour défaut de déclaration du résultat fiscal, du revenu global, de profit, de chiffre d'affaires ou de présentation d'actes ou de conventions, prévue à l'article 228 du C.G.I.

a- Principes

La taxation d'office a lieu lorsque le contribuable ne produit pas dans les délais prescrits les déclarations prévues par le code général des impôts.

Elle a eu lieu également lorsqu'il produit une déclaration incomplète ou un acte sur lesquels manquent les renseignements nécessaires pour l'assiette, le recouvrement de l'impôt ou la liquidation des droits.

Elle a lieu, enfin, lorsqu'il n'effectue pas ou ne verse pas au Trésor les retenues à la source dont il est responsable.

b- Procédure obligatoire à suivre pour la taxation d'office

- Première lettre de rappel

L'administration fiscale invite le contribuable, par une première lettre de rappel et lui donne un délai de trente (30) jours suivant la date de sa réception pour :

- déposer ou
- compléter sa déclaration ou son acte ou
- verser les retenues effectuées ou qui auraient dû être retenues.

Cette lettre interrompt la prescription.

- Deuxième lettre de rappel

Lorsque le contribuable ne répond pas positivement à la première lettre, l'administration lui notifie une deuxième lettre par laquelle elle l'informe des bases évaluées par l'administration et sur lesquelles le contribuable sera imposé d'office.

- Taxation d'office

Lorsque le contribuable ne répond pas aussi positivement à la deuxième lettre dans un deuxième délai de 30 jours suivant la date de sa réception de ladite deuxième lettre, l'administration procède à la taxation d'office.

B- Taxation d'office pour infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle prévue à l'article 229 du C.GI.

1- Cas concernés

Cette taxation a lieu dans les cas suivants :

- Lorsque le contribuable ne présente pas les documents comptables obligatoires ;
- ou refuse de se soumettre au contrôle fiscal.

2- Procédure

- Première lettre de rappel

L'inspecteur des impôts lui adresse une lettre l'invitant à se conformer aux obligations légales dans un délai de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre.

- Deuxième lettre de rappel

Lorsque le contribuable ne présente pas les documents comptables, qui lui sont demandés dans le délai la première lettre, l'administration lui adresse une deuxième lettre l'informant de l'application des sanctions appropriées.

Elle lui accorder un délai supplémentaire de quinze (15) jours à compter de la date de pour s'exécuter ou pour justifier l'absence de comptabilité.

- Taxation d'office

Lorsque le contribuable :

- ne présente pas les documents comptables ;
- ou si le défaut de présentation des documents comptables n'a pas été justifié ;

Il est imposé d'office sans notification préalable avec application de l'amende de deux mille (2.000) dirhams en plus d'une astreinte journalière de cent (100) dirhams par jour de retard dans la limite de mille (1.000) dirhams.

Cette imposition ne peut être contestée que dans le cadre du droit de réclamation.

En conclusion, le droit de taxation d'office est une "arme" considérable entre les mains de l'administration. Elle est l'un des moyens de dissuasion par lequel on oblige le contribuable à respecter les déclarations fiscales.

Cependant, s'il est simple dans sa procédure, il ouvre un large portail aux abus dans la pratique.

A titre de comparaison, la législation française parle de procédure d'imposition d'office des contribuables, personnes physique ou morales, qui n'ont pas souscrit, dans le délai légal, les déclarations relatives à l'I.R., à l'I.S., à la TV.A., aux droits d'enregistrement, et aux taxes assises sur les salaires ou les rémunérations. Elle est conditionnée par l'envoi d'une mise en demeure, avec accusé de réception, accordant au contribuable la possibilité de régulariser sa situation dans les trente jours de sa réception⁴⁹.

Section 4- Les conséquences de contrôle fiscal

⁴⁹ La revue fiduciaire, op.cit. p.257 à 259.

Suite au contrôle fiscal, l'administration fiscale peut décider la rectification des bases d'imposition déclarées par le contribuable. La rectification diffère selon qu'il s'agit d'une procédure normale ou accélérée.

Ces deux procédures sont soumises aux règles précises :

- Elles doivent respecter certaines conditions telles que le délai de prescription, le secret professionnel et les modalités de notification des redressements ;
- Elles sont contradictoires dans la mesure où toute imposition supplémentaire ne peut intervenir de la part de l'administration avant que le contribuable ne donne son accord ou avant de soumettre le différend aux commissions de taxation⁵⁰.

I- Les règles régissant la procédure contradictoire de rectification

Ces règles concernent la prescription, le secret professionnel, la computation de délais et la notification des redressements.

A. Les règles de prescription

La prescription est un processus qui a pour effet d'éteindre un droit ou une obligation par le seul écoulement du temps⁵¹.

Elle pose, ainsi, des limites au pouvoir de contrôle et de redressement de l'administration fiscale dans le temps et sur le fond :

- dans le temps, ces limites impliquent le respect des délais légaux.
- Sur le fond, elle exige la régularité des impositions et de la procédure⁵².

a- Le droit de reprise par l'administration fiscale

Le délai de reprise offert à l'administration fiscale lui profite en deux temps :

- Un délai permettant de réparer ou de contrôler les impositions ;
- Et un autre délai pour effectuer le recouvrement⁵³

b- Les délais de prescription

Le législateur offre à l'administration le bénéfice de droit de reprise en vue de régulariser l'assiette et le montant des droits exigibles, dans des délais déterminés comme suit:

- 31 décembre de la quatrième année suivant celle de la clôture de l'exercice concerné pour l'Impôt sur les sociétés ;
- 31 décembre de la quatrième année suivant celle de la clôture de l'exercice concerné pour l'Impôt sur le Revenu ;

⁵⁰ Rachid LAZRAK op. cit. p.257

⁵¹ Site Web : www.cabinet-haddad.com

⁵² Site Web: www.coursdedroit.free.fr

⁵³ Site Web: www.avocats.fr/paul.duvaux

- 31 décembre de la quatrième année suivant celle de la clôture de l'exercice concerné pour la Taxe sur la Valeur Ajoutée ;
- 31 décembre de la quatrième année suivant celle de la clôture de l'exercice concerné pour ce qui concerne la retenue à la source au titre de l'I.R. et au titre de l'I.S.
- Dans un délai de quatre (4) ans qui court à compter de la date de l'enregistrement de l'acte ou de la convention ;

c- Cas d'inopposabilité de la prescription à l'administration

La prescription ne fait pas obstacle à l'exercice du droit de reprise, par l'administration, lorsque les résultats des périodes prescrites ont des incidences sur les résultats des périodes non prescrites. Il en est ainsi dans les cas suivants⁵⁴ :

- Déficits antérieurs ou crédits de taxe reportés sur des exercices non prescrits ;
- En cas **de crédits de TVA**, cette période est portée à cinq exercices⁵⁵.
- Provisions irrégulièrement constituées ou devenues sans objet au cours d'exercices prescrits et figurant sur des bilans se rapportant à des exercices non prescrits.
- Entreprises en cessation d'activité suivie d'une liquidation ;
- Défaillance en matière d'opérations de pension lorsque la défaillance d'une partie au contrat relatif aux opérations de pension intervient au cours d'un exercice prescrit, la régularisation s'y rapportant doit être effectuée sur le premier exercice de la période non prescrite.
- Changement d'affectation des stocks suite à une opération de fusion-absorption ;
- Non respect des conditions d'octroi des avantages fiscaux accordés aux promoteurs immobiliers ;
- Non respect des conditions d'octroi des exonérations relatives au logement social ;
- Non respect des conditions d'octroi des exonérations de TVA sur acquisition des biens d'investissements.
- Infractions commises par les entreprises ayant leur domicile fiscal ou leur siège social dans la province de Tanger

⁵⁴ Rachid LAZRAK, op. cité. P.265

⁵⁵ Rachid LAZRAK, op.cit.p.266

- Radiation d'une société ayant bénéficié de la réduction de l'I.S. au moment de son introduction en bourse, avant l'expiration du délai de dix (10) ans, entraîne la déchéance de l'avantage et le paiement du complément d'impôt, pénalité et des majorations.
- Le droit de contrôler l'origine des dépôts en Dirhams des non résidents se rapportant à une période supérieure à quatre ans.
- Cas particuliers aux droits d'enregistrement :

L'administration fiscale peut réclamer, dans un délai de dix (10) ans, à compter de la date des actes concernés les droits, pénalités, amendes et majorations, dus:

- sur les actes et conventions non enregistrés et non timbrés ;
- sur les dissimulations dans le prix ou les charges, les sommes ou indemnités, les soultes et diverses évaluations, ainsi que du véritable caractère du contrat ou de la convention, ou dans les déclarations ayant entraîné la liquidation des droits de timbre d'un montant inférieur à celui réellement dû.
- le non respect des conditions d'exonération ou de réduction des droits.

Ladite prescription peut être interrompue par la notification préalable à la taxation d'office.

Elle est interrompue également par la mise en recouvrement des droits.

d- L'interruption et la suspension de la prescription

1) L'interruption de la prescription

La prescription est interrompue par la notification prévue pour :

- la procédure normale de rectification, article 220-I
- la procédure accélérée de rectification, article 221-I,
- la régularisation de l'impôt retenu à la source, article 222-A,
- la procédure de rectification en matière de profits fonciers, article 224
- la procédure de taxation d'office pour défaut de déclaration fiscale, article 228-I.
- la procédure de taxation d'office pour opposition au contrôle fiscal, article 229-1er alinéa.

L'interruption a pour effet d'annuler la prescription commencée. Mais aussi faire courir, à compter de la date de l'acte interruptif, un nouveau délai de prescription de même durée que celui interrompu⁵⁶.

La position du juge a été précisée par la cour suprême de Rabat dans un arrêt de 1999⁵⁷, confirmant que la notification ne peut interrompre la prescription que lorsqu'elle a été émise à la suite d'une vérification de comptabilité, même si le contribuable est soumis au régime de forfaitaire au titre de l'I.R.

⁵⁶ Idem, p.268

⁵⁷ Idem, p.279

2) la suspension de la prescription

La suspension a pour effet d'arrêter provisoirement le cours du délai de la prescription à la date d'un acte déterminé par la loi, celle de la réception du pourvoi devant la commission locale de taxation.

La prescription est suspendue pendant la période qui s'écoule entre la date d'introduction du pourvoi devant la commission locale de taxation et l'expiration du délai de trois (3) mois suivant la date de notification de la décision prise en dernier ressort soit par ladite commission, soit par la commission nationale du recours fiscal.

B- Le respect du secret professionnel

Il est imposé aux personnes intervenant dans l'établissement, le contrôle, la perception ou le contentieux des impôts, droits et taxes ainsi que les membres des commissions fiscales telles la commission locale communale, la commission locale de taxation et la commission nationale du recours fiscal, dans les termes des lois pénales en vigueur.

Toutefois, les inspecteurs de l'administration fiscale ne peuvent communiquer aucun renseignement ou documents aux parties, autres que les contractants ou contribuables concernés ou à leurs ayants cause à titre universel que sur ordonnance du juge compétent.

Le contrevenant s'expose à un emprisonnement d'un mois à six et d'une amende de 200 à 1000 Dirhams.

C- La computation des délais

Les délais relatifs aux procédures sont des délais francs: le premier jour du délai et le jour de l'échéance n'entrent pas en ligne de compte. Lorsque les délais des procédures précitées expirent un jour férié ou chômé légal, l'échéance est reportée au premier jour ouvrable qui suit.

D. La notification des redressements

D'après la note circulaire n°716, relative au livre de procédures fiscales, les modalités de notification visent à assurer plus d'efficacité dans la procédure de notification.

Celle-ci a été organisée par le code général des impôts dans son article 219 pour qu'elle soit généralisée à tout type de notification quel qu'en soit son objet.

Par conséquent les formes de notification des redressements sont identiques à celles de notifications de l'avis de vérification abordées ci-dessus.

La seule exception concerne la remise de l'avis de constatation⁵⁸.

⁵⁸ Idem Rachid LAZRAK, p.272 et suivantes

En cas de refus de recevoir le document par toutes personnes habilités à le faire, il est considéré avoir été valablement notifié, après l'écoulement d'un délai de dix (10) jours qui suit la date du refus.

Le même principe est applicable pour le cas où le document n'a pu être remis à l'adresse communiquée par le contribuable à l'administration.

On considère que ce délai de dix (10) jours défavorise beaucoup le contribuable, personne physique ou morale.

A titre de comparaison, la législation française a adopté une simple formule⁵⁹. Ainsi, l'avis de vérification est envoyé sous forme de pli. Si ce pli n'est pas retiré de la poste, le vérificateur doit le conserver cacheté ainsi que l'accusé de réception retourné par les services postaux et veiller à ce que les documents renvoyés permettent d'établir la date de présentation, le respect du délai légal de conservation du pli par les services postaux ainsi que la date de renvoi au service vérificateur.

Si l'un de ces éléments fait défaut, le vérificateur doit se renseigner auprès des services postaux, car les fiches de distribution sont conservées deux (2) ans au maximum.

A défaut, si un contribuable dépose une réclamation contentieuse et que le vérificateur ne peut obtenir la preuve de la remise du pli, il obtiendra la décharge de l'imposition⁶⁰.

II- Le déroulement des procédures contradictoires de rectification

Il diffère selon qu'il s'agit d'une procédure normale ou accélérée de rectification.

A- Le déroulement de la procédure normale de rectification

Cette procédure se déroule en quatre phases :

Première phase : la première lettre de notification des redressements

Lorsque le vérificateur est appelé à apporter des rectifications résultant, soit du rejet de la comptabilité, soit d'une simple réparation des inexactitudes, erreurs ou omissions, il est tenu d'engager la procédure contradictoire.

Ainsi, il doit adresser au contribuable une première lettre de notification de redressements obéissant à certaines règles de forme et de fonds sous peine de nullité de la procédure:

1) Conditions de forme⁶¹:

⁵⁹ La revue fiduciaire, op.cit. p.177

⁶⁰ Idem.

⁶¹ Auditas, séminaire de formation portant sur le thème « Anticiper et Gérer le contrôle fiscal », les 03 et 04 novembre 2009

On remarque d'abord que le législateur n'a pas prévu de faute particulière pour la notification des redressements.

Toutefois, la notification doit être datée et porter sur la signature de l'agent vérificateur, ainsi que son nom et son grade. Il doit faire mention des droits de réponse ouvert au contribuable qui est de 30 jours pour faire parvenir son acceptation ou ses observations.

La notification doit être adressée au contribuable à l'adresse indiquée sur ses déclarations, actes ou correspondances.

En résumé, la notification doit être faite dans le cadre tracé et généralisé par le législateur fiscal.

2) **Conditions de fonds :**

La notification de redressements doit être suffisamment détaillée et motivée, chef de redressement par chef de redressement, de manière à permettre au contribuable de formuler ses observations dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la lettre de notification.

3) **Conséquences de l'envoi de la première lettre de notification**

- L'envoi de la première lettre interrompt la prescription.
- Fixe les limites des nouvelles bases d'imposition.
- Ouvre au contribuable un délai "franc" de trente (30) jours pour formuler ses observations ou donner son accord total ou partiel.
- Le défaut de réponse du contribuable dans le délai légal ci-dessus autorise l'administration à établir les droits complémentaires et met fin à la procédure contradictoire.

Deuxième phase : la réponse du contribuable à la première lettre de notification

Le contribuable peut accepter ou rejeter les propositions de chefs de redressements du vérificateur.

S'il accepte, sans condition, la totalité des redressements notifiés, la procédure de rectification est close et l'imposition afférente aux redressements proposés par le vérificateur est établie et ne peut être contestée.

S'il rejette totalement ou partiellement les redressements notifiés, il formule ses observations détaillées⁶² par chef de redressement et par année à l'administration fiscale dans le délai de trente jours.

L'examen des observations produites par le contribuable peut se concrétiser soit :

- par l'abandon total des redressements, dans ce cas l'administration ne pourrait en aucun cas engager une nouvelle vérification pour la période concernée même si elles lui parviennent des éléments nouveaux ;

⁶² Mohamed BOUCHARB "La lutte contre la fraude fiscale au Maroc "Editions Maghrébines 2006, p.174 et suivantes.

- ou par le maintien total des rectifications proposées par une deuxième lettre de notification.

Troisième phase : la deuxième lettre de notification

A la réception de la réponse du contribuable à la première lettre dans le délai prescrit, et s'il les estime non fondées en tout ou en partie, le vérificateur dispose d'un délai de soixante (60) jours suivant la date de réception de la réponse du redevable pour adresser à celui-ci la deuxième lettre de notification.

Dans cette deuxième lettre, le vérificateur doit :

- exposer les motifs de son rejet total ou partiel ;
- édicter les bases d'imposition maintenues ;
- faire connaître au contribuable que ces bases seront définitives s'ils ne se pourvoient pas devant la commission locale de taxation dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de cette deuxième lettre notification.

Quatrième phase : la réponse du contribuable à la deuxième lettre de notification

Le contribuable dispose d'un délai de trente (30) jours pour se pourvoir, en cas de contestation, devant la commission locale de taxation.

Trois cas sont à distinguer:

- 1) Le contribuable ne donne aucune suite à la deuxième notification dans le délai ou accepte les propositions du vérificateur ou répond hors délai. En conséquence, les bases notifiées deviennent définitives. L'inspecteur en établit les impositions qui ne peuvent être contestées que dans le cadre du droit de réclamation.
- 2) Le contribuable n'émet aucune observation concernant une partie ou la totalité des redressements notifiés. Dans ce cas, les redressements non contestés sont considérés comme acceptés et sont taxés immédiatement après sa réponse à la deuxième notification⁶³.
- 3) Le contribuable décide de soumettre, par requête, le litige ou désaccord à la commission locale de taxation (CLT) dans le délai légal. Il le fait, en présentant une demande à l'inspecteur dans les trente (30) jours suivant la date de réception de la deuxième lettre de notification⁶⁴.

La requête est adressée à l'inspecteur vérificateur qui la transmet à la commission, accompagnée du dossier complet de la vérification, comprenant aussi bien le rapport de

⁶³ Rachid LAZRAK, op.cit. page 290

⁶⁴ Idem

vérification que les diverses correspondances échangées entre l'inspecteur et le contribuable.

B- Le déroulement de la procédure accélérée de rectification

La procédure accélérée est engagée pour la rectification des impositions en matière d'I.S. d'I.R. et de TVA dans les cas déterminés par le code général des impôts dans son article 221, à l'exclusion de l'imposition en matière de droits d'enregistrement.

Les règles de notification et de recours régissant cette procédure sont identiques à celles prévues pour la procédure normale traitée précédemment.

La seule différence est que l'imposition éventuelle est émise sur les bases adressées au contribuable dans la deuxième lettre de notification⁶⁵.

C- Le recours devant les commissions

Le recours devant les commissions constitue une des garanties offertes au contribuable pour se protéger contre les résultats de contrôle fiscale. Il constitue un prolongement de la procédure contradictoire. Il se déroule en deux étapes. Le recours devant la Commission Locale de Taxation (CLT) et le recours devant la Commission Nationale du Recours Fiscal (CNRF).

1) Le recours devant la CLT

Forme de recours

Dans le cadre de la procédure contradictoire, et à l'occasion de la réponse à la deuxième lettre de notification, le contribuable peut porter, sous forme de requête, le litige devant la commission locale de taxation⁶⁶. A condition de l'exprimer de manière expresse dans sa requête.

L'inspecteur vérificateur reçoit, d'abord, les requêtes adressées à la commission locale de taxation.

Il doit, ensuite, les transmettre avec les documents relatifs aux actes de la procédure contradictoire permettant à ladite commission de statuer.

Délai de communication du dossier à la CLT par l'administration

Une autre nouveauté de la loi de finances 2011, dispose qu'un délai maximum de quatre (4) mois est fixé, à l'administration, pour communiquer les requêtes et les documents relatifs aux actes de la procédure contradictoire, à la commission locale de taxation, à compter de la date de réception du pourvoi du contribuable devant ladite commission.

Champ d'intervention de la CLT

La CLT :

⁶⁵ Idem

⁶⁶ Idem

- connaît des réclamations sous forme de requêtes présentées par les contribuables qui possèdent leur siège social ou leur principal établissement à l'intérieur dudit ressort.
- statue sur les litiges qui lui sont soumis
- doit se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

Composition de la CLT

Elle se compose de :

- 1°- un magistrat, président ;
- 2°- un représentant du gouverneur de la préfecture ou de la province dans le ressort de laquelle est situé le siège de la commission ;
- 3°- le chef du service local des impôts ou son représentant qui tient le rôle de secrétaire rapporteur ;
- 4°- un représentant des contribuables appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité exercée par le contribuable requérant.

Délai de notification des décisions aux parties

Les décisions de la CLT doivent être détaillées, motivées et notifiées aux deux parties par les secrétaires rapporteurs des commissions locales de taxation, dans les quatre (4) mois suivant la date de la décision.

Délai de prise de décisions

Le délai maximum qui doit s'écouler entre la date d'introduction d'un pourvoi devant la CLT et celle de sa décision finale est fixé à vingt-quatre (24) mois.

Lorsqu'à l'expiration du délai précité, la commission locale de taxation n'a pas pris de décision, l'inspecteur vérificateur doit informer le contribuable de :

- l'expiration du délai de vingt-quatre (24) mois ;
- et de la possibilité d'introduire un recours devant la commission nationale du recours fiscal (CNRF) dans un délai de soixante (60) jours à compter de la date de réception de l'avis.

En l'absence de recours dans le délai de soixante (60) jours précité, l'inspecteur établit les impositions d'après les bases de la deuxième lettre de notification. Ces impositions ne peuvent être contestées que dans le cadre du droit de réclamation.

Décisions non susceptibles de recours devant la CNRF

Une autre nouveauté de la loi de finances 2011 dispose que les décisions des commissions locales de taxation prises dans les affaires relatives à l'impôt sur le revenu, au titre des profits fonciers et aux droits d'enregistrement sont définitives lorsque le montant des droits en principal est inférieur ou égal à cinquante mille (50.000) dirhams.

Dans ce sens, les décisions de la commission locale de taxation deviennent définitives. Elles ne peuvent être contestées que devant la justice administrative.

2) Le recours devant la CNRF

La CNRF est instituée pour recevoir les recours contre les décisions des commissions locales de taxation et les litiges opposant le contribuable à l'administration fiscale.

Elle siège à Rabat, et est placée sous l'autorité directe du Premier ministre.

Champ d'intervention de la CNRF

Elle statue sur les litiges qui lui sont soumis. Elle doit se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

Composition de la CNRF

La commission comprend :

- sept (7) magistrats appartenant au corps de la magistrature, désignés par le Premier ministre sur proposition du ministre de la justice ;
- trente (30) fonctionnaires 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, des pêches maritimes et du ministre chargé des finances, pour une période de trois ans, en qualité de représentants des contribuables.

Forme de recours

Le recours du contribuable est présenté sous forme de requête adressée au magistrat président de ladite commission par lettre recommandée avec accusé de réception.

Celui de l'administration est présenté par le directeur général des impôts ou la personne déléguée par lui à cet effet et adressé à ladite commission.

La requête du contribuable définit l'objet du désaccord et contient un exposé des arguments invoqués.

Délai de recours devant la CNRF

Le recours du contribuable ou de l'administration devant la CNRF doit se faire dans un délai maximum de soixante (60) jours suivant la date de la notification audit contribuable de la décision de la commission locale de taxation.

Le défaut de recours, par les deux parties, dans le délai prévu ci-dessus est considéré comme une acceptation tacite de la décision de la commission locale de taxation.

Information des parties par la CNRF et communication des documents par l'administration fiscale

Lorsque les contribuables ou l'administration saisissent la commission nationale du recours fiscal, celle-ci procède comme suit :

- d'une part, elle en informe l'autre partie dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception du recours en lui communiquant copie de la requête dont elle a été saisie ;
- d'autre part, elle demande à l'administration fiscale de lui transmettre les documents relatifs aux actes de la procédure contradictoire permettant à la commission nationale du recours fiscal de statuer sur l'affaire.

En cas de défaut de communication des documents précités dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures :

- soit à celles déclarées ou acceptées par les intéressés, s'ils ont présenté leur recours devant la commission nationale du recours fiscal dans le délai légal ;
- soit à celles fixées par la commission locale de taxation, dans le cas contraire.

Réunion de la CNRF

La commission nationale du recours fiscal doit informer les deux parties de la date à laquelle elle tient sa réunion, trente (30) jours au moins avant cette date.

Délai de prise de décisions

La CNRF dispose d'un délai maximum de douze (12) mois, à compter de la date de réception des recours des parties, pour prendre sa décision.

Lorsqu'elle n'a pas pu prendre sa décision à l'expiration du délai précité, aucune rectification ne peut être apportée à la déclaration du contribuable ou à la base d'imposition retenue par l'administration en cas de taxation d'office pour défaut de déclaration ou déclaration incomplète.

Délai de notifications des décisions de la CNRF aux parties

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 (6) mois suivant la date de la décision.

Contestation des décisions de la CNRF

Les impositions émises suite aux décisions de la commission nationale du recours fiscal et celles établies d'office par l'administration, peuvent être contestées par le contribuable et par l'administration devant la justice administrative.

Toutefois, le recours par voie judiciaire ne peut être intenté en même temps que le recours devant les commissions locales ou la commission nationale du recours fiscal.

Conclusion

Il semble que le recours devant les commissions fiscales constitue une étape essentielle dans la procédure contradictoire de redressement des impositions. Elle offre aux parties la possibilité d'entente amiable afin de gagner du temps, avant de recourir en justice administrative.

Pour bien mener ce recours le contribuable doit être vigilant quant aux délais légaux qui lui sont imposés au cours de la procédure commençant par l'avis de vérification et se terminant par le recours devant la commission nationale du recours fiscal.

Section 3 : Cadre légal du contentieux en matière fiscale

Le contentieux de l'impôt au Maroc passe par deux phases, administrative et judiciaire.

A- Le contentieux fiscal dans sa phase administrative

D'après certains auteurs⁶⁷ la phase administrative comprend : le recours devant les commissions, le droit de réclamation, le recours gracieux, le droit de compensation, le droit au dégrèvement et le droit de restitution.

Dans le présent mémoire, nous nous limiterons à faire un aperçu sur la procédure de réclamation.

En effet, le droit de réclamation est un droit général en vertu duquel le contribuable demande à l'administration fiscale, la révision des impôts mis à sa charge, s'il estime que ceux-ci sont irréguliers ou excessifs⁶⁸. Le contentieux fiscal obéit à la règle du recours préalable devant l'administration.

Ainsi, Le contribuable qui conteste les impôts mis à sa charge doit adresser sa réclamation au directeur général des impôts, selon les cas suivants :

⁶⁷ Notamment Rachid LAZRAK op.cit. page 311 et suivantes

⁶⁸ Idem , p. 349

a) paiement spontané de l'impôt, dans les six (6) mois qui suivent l'expiration des délais prescrits ;

b) imposition par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes dans les six (6) mois suivant celui de la date de leur mise en recouvrement.

Il est précisé que la réclamation ne fait pas obstacle au recouvrement immédiat des sommes exigibles et à l'engagement de la procédure de recouvrement forcé, sous réserve de restitution totale ou partielle desdites sommes après décision ou jugement.

Le contribuable peut saisir le tribunal compétent dans les trente (30) jours suivants, dans les deux cas suivants :

- lorsqu'il n'accepte pas la décision rendue par l'administration suite à sa réclamation ;
- lorsqu'il ne reçoit aucune réponse de l'administration dans le délai de six (6) mois suivant la date de la réclamation.

B- Le contentieux dans sa phase judiciaire

La phase judiciaire du contentieux fiscal consiste en l'intervention du juge suite au recours formé par le contribuable dans le litige qui l'oppose à l'administration fiscale⁶⁹.

1- Le recours de l'administration

L'administration peut contester, par voie judiciaire, dans le délai de soixante (60) jours, les décisions de la commission nationale du recours fiscal que celles-ci portent sur des questions de droit ou de fait.

2- Le recours du contribuable

Les décisions définitives des commissions locales de taxation ou de la commission nationale du recours fiscal peuvent être contestées par le contribuable, par voie judiciaire, dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de notification des décisions desdites commissions.

Ainsi, le contribuable peut recourir à la justice :

- Suite à la décision de la commission nationale du recours fiscal, qui constitue l'aboutissement de la procédure, normale ou accélérée, de révision des bases d'imposition déclarés par le contribuable ;
- Suite à son refus de la décision rendue par l'administration suite à sa réclamation ;
- Suite à l'absence de la réponse de l'administration à la réclamation du contribuable

⁶⁹ Idem, p. 379

- Pour des questions de droit qui nécessitent une interprétation des textes législatifs et réglementaires⁷⁰, dont la CLT et la CNRF reconnaissent leur incompétence.

3- Nature du recours en matière fiscale

Il existe au Maroc plusieurs types de recours juridictionnels. Le recours en matière civile, le recours en matière commerciale, le recours en matière administrative sans citer d'autres⁷¹. Ce pluralisme est institué par la nature du système juridique marocain⁷².

Le contentieux administratif⁷³, dont fait partie le contentieux fiscal, se subdivise en deux grandes catégories, selon que l'action administrative a porté atteinte à la règle de droit ou qu'elle a causé un préjudice à un administré.

Dans le premier cas, on tente un recours pour annuler l'acte illégal, c'est le contentieux de l'annulation sous entendu pour excès de pouvoir.

Dans le second cas, on tente un recours de pleine juridiction par lequel le requérant demande au juge l'attribution d'une indemnité, en réparation du préjudice que lui a causé l'administration⁷⁴.

En matière fiscale, le contentieux est de la compétence des tribunaux administratifs selon l'article 8 de la loi n°41/90.

Le recours juridique en matière fiscale pose la problématique de sa nature. Est-il qualifié de contentieux en annulation ou de contentieux en pleine juridiction ?

a) Le contentieux de l'annulation en matière fiscale

Selon certains chercheurs⁷⁵, en matière fiscale, le contentieux ou le recours en annulation peut s'exercer, entre autres, dans les cas suivants:

- contre les décisions de l'administration fiscale dans des cas autres que ceux qui concernent l'imposition par exemple :
- contre la décision du rejet de la demande du sursis de paiement d'un impôt par le contribuable,
- contre la décision de rejet d'exonération de TVA ;

⁷⁰ Idem p. 384

⁷¹ En matière militaire, ou devant les juridictions spéciales qui viennent d'être abrogées par la nouvelle constitution

⁷² قواعد التقاضي في المادة الضريبية، حياة البجدايني، منشورات مجلة الحقوق المغربية، سلسلة ، ص13 وما بعدها
دراسات قضائية، الإصدار الثالث 2010

⁷³ Rachid LAZRAK, op. cité. p. 382

⁷⁴ Idem, p. 383

⁷⁵ سمير أحيدار، دعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية، المجلة المغربية للمنازعات القانونية عدد مزدوج والترجمة منا 2007-6/5 ص52

- contre la décision qui détermine le principe d'imposition d'une activité non taxable;
- contre la décision qui détermine la base de taxation.
- Contre les décisions des commissions fiscales, du premier et du deuxième degré⁷⁶ ;
- Le recours en annulation peut aussi s'exercer lorsque le demandeur ne paie pas les taxes judiciaires. Surtout lorsque le recours est intenté par une personne autre que le contribuable concerné par l'impôt objet du contentieux⁷⁷.

b) Le contentieux de pleine juridiction

Dans un jugement du tribunal administratif d'Agadir, en date du 1^{er} juin 1999, dossier n°30/97, il a été rappelé que les contentieux fiscaux rentrent dans le cadre de la pleine juridiction des tribunaux administratifs et par conséquent ne sont pas exonérés du paiement des taxes judiciaires.

Ce qui a été confirmé par une décision de la cour suprême⁷⁸ qui a considéré le contentieux fiscal comme un contentieux de pleine juridiction :

« Attendu que le tribunal administratif connaît des recours en annulation prévus par la loi n°41-90 et les contentieux de pleine juridiction cités à titre limitatif.

Attendu que les litiges, relatifs aux impôts, font partie de la deuxième catégorie d'actions, que l'affaire actuelle, sans équivoque, concerne un contentieux relatif à l'imposition, ce qui signifie que le tribunal administratif était compétent pour connaître du litige même si la requérante avait utilisé le terme annulation, tant que le but de l'action est l'annulation de l'imposition et la récupération des montants qu'elle prétend avoir versé à la perception alors qu'ils ne sont pas dûs.

Attendu qu'il résulte de ce qui précède qu'il faut annuler le jugement attaqué, de déclarer le tribunal administratif de Casablanca compétent pour connaître du litige.

Par ces motifs :

La cour annule le jugement attaqué, déclare le tribunal administratif de Casablanca compétent pour connaître du litige, et renvoie le dossier audit tribunal pour poursuivre la procédure ».

Par cet arrêt, la cour suprême considère le contentieux fiscal, en principe, comme un domaine du recours de pleine juridiction devant les tribunaux administratifs et par exception comme un recours en annulation.

4- Le déroulement de la procédure judiciaire

En matière fiscale, la procédure doit être effectuée selon les règles du code de procédure civile, conformément aux dispositions de l'article 7 de la loi n°41-90 instituant les tribunaux administratifs.

⁷⁶ Idem page 53

⁷⁷ Décision de la cour suprême n°1583 du 9.12.1999, Dossier n°887/5/1/1999, publié dans les Cahiers de la cour suprême n°9/2005, Edition Elit p. 30

⁷⁸ Arrêt n°1188, du 24 juillet 1997, Dossier n°573/1997, in Edition 2007, traduits de l'arabe des "Arrêts de la chambre administrative" de la cour suprême page 71.

Il y a une sorte de tronc commun en matière de procédure constitué par un ensemble de règles applicables à tous les litiges⁷⁹.
La procédure est écrite, inquisitoire et contradictoire.

Les étapes de la procédure sont :

a) la requête :

Signée par un avocat et complétée par des mémoires⁸⁰ et accompagnée de certains documents tels une copie de la réclamation, la décision de l'administration, la décision de la CNRF, jugement objet de l'appel sous peine de nullité⁸¹⁻⁸².

L'action contentieuse doit être adressée contre le directeur général des impôts, le trésorier général et le ministre des finances.

Pour éviter toute complication⁸³, il est opportun de citer, également, le Premier Ministre, en sa qualité de représentant de l'Etat marocain.

b) L'instruction de l'affaire

Elle est faite par le juge rapporteur en prenant toutes les mesures qui lui paraissent utiles en recourant notamment à l'expertise, la visite des lieux, l'enquête, l'interrogatoire, la vérification d'écritures, le tout conformément au code de procédure civile⁸⁴.

Durant l'instruction, les parties peuvent être sollicitées pour présenter leurs moyens de défense.

Quant à la charge de la preuve, si elle n'est pas régie par un texte spécial, elle est réglementée par les règles du Dahir des obligations et contrats⁸⁵.

En matière fiscale, la preuve peut être apportée par tous moyens, notamment par la présentation de documents comptables, comme l'a précisé le tribunal de première instance de Salé, dans un arrêt du 7 Décembre 1990, où il déclare que « en matière fiscale, comme en matière commerciale, il est permis qu'une partie au litige apporte la preuve par des moyens qu'elle a, elle-même confectionnés, tels que les livres fiscaux ou commerciaux ».

D'autres moyens de preuve sont admis tels que la présomption, l'aveu, les copies certifiées conformes aux originaux⁸⁶.

c) La décision du tribunal :

⁷⁹ Rachid LAZRAK op .cité p. 396

⁸⁰ Idem, p. 397

⁸¹ Cour suprême : Décision n°346 du 5 juin 2003, Dossier n°808/1/2000

⁸² Rachid LAZRAK op .cité p. 399

⁸³ Idem

⁸⁴ Idem p. 400

⁸⁵ Idem p.403

⁸⁶ Idem p.404

Après instruction et délibération, le tribunal rend publiquement son jugement. Le tribunal peut annuler tout ou partie de l'impôt ou ordonner le sursis à l'exécution des actes de l'administration relatifs aux poursuites en matière de recouvrement de l'impôt. Le tout dans le cadre des requêtes des parties et des procès de pleine juridiction, à l'exclusion des recours en annulation⁸⁷.

Le jugement est notifié aux parties par le greffier du tribunal, mention est faite de faire appel dans un délai de trente (30) jours. Ce n'est qu'après ce délai que commencent à courir les délais pour l'exercice des recours.

Si aucun recours n'est formé, la décision acquiert la force de la chose jugée, et la partie en faveur de laquelle le jugement a été rendu peut poursuivre l'exécution.

Par contre, l'appel est suspensif de l'exécution du jugement.

En revanche, le recours en cassation ne le suspend pas.

Quant à l'exécution du jugement, si c'est l'administration fiscale qui est condamnée, elle doit mettre immédiatement à la disposition du contribuable les dégrèvements accordés.

Si c'est le contribuable qui est débouté, il doit s'acquitter des impôts dus, augmenté des amendes et majorations de retard, à moins qu'il ait déjà acquitté l'impôt en question, avant d'ester en justice⁸⁸.

Le contribuable doit être assisté par un avocat lors du recours judiciaire, capable de gagner le procès.

Cependant, se pose la question de l'exécution des décisions des tribunaux administratifs par l'administration fiscale lorsqu'elle est condamnée. Un vide juridique existe dans ce sens qui doit être comblé par le législateur.

Conclusion

Le contentieux administratif avantage plus l'administration fiscale que le contribuable.

En effet, d'une part, le délai de six (6) mois est trop long pour prendre une décision au sujet d'une simple réclamation, dont le traitement peut n'exiger que quelques heures.

D'autre part, le législateur n'a pas précisé ni le sort des majorations de retard au cours dudit délai de six mois, ni la possibilité de suspension du recouvrement, parfois forcé, par le percepteur ou le receveur de l'administration fiscale, par l'avis à tiers détenteur, entre autres.

Par conséquent, le législateur doit revoir ce délai à la baisse, d'abord, pour renforcer les garanties du contribuable, ensuite pour réduire les coûts des difficultés et

⁸⁷ Idem p.405

⁸⁸ Idem p.406

incertitudes auxquels sont confrontés les contribuables au cours du suivi des réclamations.

Si la procédure du contentieux judiciaire connaît une certaine amélioration, il est impératif de procéder à la formation d'une génération de juges spécialisés dans le domaine fiscal.

Conclusion du chapitre 2

Le cadre légal des procédures de contrôle fiscal a été mis en place pour sauvegarder les finances de l'Etat. Cette mission a été confiée à l'administration fiscale à laquelle les procédures en vigueur accordent, pour l'exécuter, des prérogatives colossales.

Néanmoins, celle-ci doit exécuter sa mission en respectant les garanties accordées également, par lesdites procédures, au producteur fiscal qu'est le contribuable, qu'il soit personne physique ou morale. Ce producteur fiscal est considéré comme la seule et principale source de revenus pour l'Etat. L'Etat a intérêt, par sa politique fiscale, à préserver et à améliorer les conditions de pérennité de ladite source afin d'éviter son "tarissement".

En effet, en écartant les cas de fraude ou d'évasion fiscale, le contribuable de bonne foi est victime de l'exécution erronée de procédures fiscales au niveau de l'assiette ou au niveau de contrôle. La législation fiscale actuelle contient des zones de silence envers certaines erreurs de procédures commises par l'administration fiscale.

La stratégie du contribuable doit, après avoir maîtrisé le cadre des impositions, se focaliser sur la connaissance des vices qui peuvent affecter la ou les procédures de contrôle et de contentieux fiscal.

Conclusion de la première partie

Avant de chercher les vices de procédures de contrôle fiscal on a eu la conviction de la nécessité de faire un rappel de la procédure de contrôle et de contentieux. A notre avis, la connaissance des "rouages" d'une procédure est une condition obligatoire avant de la critiquer et mettre en évidence les vices qui l'entachent. Ensuite, pourvoir son recours devant la justice administrative pour tenter d'en obtenir la nullité.

PARTIE II : Identification des vices de procédures de contrôle et du contentieux fiscal.

On désigne par un vice de procédure, le non respect d'une règle de droit.

En matière de contrôle et du contentieux fiscal, les vices de procédure sont les irrégularités qui entachent la procédure depuis son déclenchement par l'avis de vérification jusqu'au recours judiciaire.

Ainsi, les erreurs de procédures peuvent toucher deux domaines distincts⁸⁹ :

- L'assiette de l'impôt ou le cadre de l'imposition. Celui-ci a été traité dans la première partie
- Le contrôle de l'impôt ou ce qu'on désigne dans le présent mémoire par la ou les procédures de contrôle fiscal.

Les contribuables ont intérêts à chercher les vices de procédure de contrôle et du contentieux fiscal à ses différents stades. Ce sont les seuls arguments dont ils disposent pour contrer une rectification suite au contrôle fiscal en général, et une vérification de comptabilité en particulier. A l'instar du défenseur pénal, le défenseur fiscal exploite les irrégularités qui peuvent faire tomber une procédure⁹⁰.

On peut donc se poser les questions suivantes :

Quels sont les vices qui peuvent affecter la procédure de contrôle fiscal ?

Quels sont les vices ou erreurs qui annulent la procédure de contrôle fiscal de manière expresse selon le code général des impôts (C.G.I.) ?

Quels sont les vices envers desquels le C.G.I. ne s'est pas prononcé ?

Quelle est la position du juge administratif à l'égard de l'ensemble des vices ou irrégularités de procédures?

Quels sont les effets de ces irrégularités sur le déroulement et les résultats de la procédure de contrôle fiscal toute entière? Est-ce la nullité relative ou absolue ?

Dans cette deuxième partie, on essaiera d'identifier, dans un premier chapitre, les vices qui sont sanctionnés, expressément, par la nullité de la procédure conformément aux articles du C.G.I. (Section1), ainsi que les vices sur lesquels la loi ne s'est pas prononcée et n'en a prévu aucune sanction (Section2). Dans un deuxième chapitre nous aborder les effets de ces vices sur le déroulement de la procédure de contrôle fiscal : est ce la nullité relative ou absolue ?

Pour avoir une idée de ce qui se passe ailleurs, surtout en France, dont s'inspire toute notre législation fiscale, nous avons, à titre de comparaison, préféré de faire un bref aperçu sur les irrégularités de procédure de contrôle fiscal, dans un troisième chapitre.

⁸⁹ Site web <http://procedures-fiscales.over-blog.com>

⁹⁰ Richard Gaudet, Contrôle fiscal, les vices de procédures, l'Harmattan 2009

Chapitre 1 : Identification des vices de procédure de contrôle et du contentieux fiscal

Ces vices sont issus du manquement, par l'administration fiscale, aux diverses dispositions prescrites par le législateur fiscal. Ils peuvent être relatifs à la procédure de contrôle fiscal ou à la procédure du contentieux.

La procédure entachée de certaines irrégularités est qualifiée formellement de nulle par le législateur.

Cependant, un grand nombre de vices, non mentionnés par la loi, peut affecter la procédure de contrôle. Dans ce cas, le sort de celle-ci reste indéterminé par le législateur !

Section 1 : Les vices qui annulent la procédure de contrôle fiscal dans sa totalité, nullité absolue

En se référant aux dispositions fiscales, on constate que le législateur a délimité expressément le domaine de nullité de la procédure de contrôle fiscal dans les deux cas suivants :

1^{er} cas de nullité:

Le manque d'envoi de l'avis de vérification dans quinze (15) jours, avant le commencement de l'opération de vérification de la comptabilité, accompagnée de la charte du contribuable.

2^{ème} cas de nullité

Le non respect, par le vérificateur, des dispositions du paragraphe II de l'article 220 du C.G.I. qui l'oblige à :

- 1) répondre aux observations du contribuable, en réponse à la première lettre de notification, dans un délai de soixante (60) jours ;
- 2) lui faire connaître que la base d'imposition contenue dans la dite lettre sera définitive s'il ne se pourvoit devant la CLT, dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de cette deuxième lettre de notification.

Le défaut de respect de ces deux conditions annule absolument la procédure de contrôle fiscal et ses conséquences. C'est une garantie importante entre les mains du défenseur fiscal du contribuable.

Position du juge administratif

Le juge administratif est sensible au respect de l'ensemble des règles de procédure de contrôle et de contentieux fiscal. Il ne fait pas distinction entre les erreurs sanctionnées de manière expresse par le C.G.I. et ceux qui ne les sont pas. Ainsi, toute procédure viciée est susceptible d'être annulée.

Conclusion

Les vices ci-dessus sont des moyens de défense qui doivent être manipulés de manière stratégique, car le législateur a posé des obstacles en précisant, dans le dernier alinéa du paragraphe VIII de l'article 220, que "les cas de nullité visés ci-dessus ne peuvent pas être soulevés par le contribuable pour la première fois, devant la commission nationale du recours fiscal".

Section 2 – Les vices qui n'annulent la procédure de contrôle que suite à une décision du juge administratif

La procédure peut être entachée des vices vis-à-vis desquels les textes législatifs restent ambigus. Ces vices constituent une zone d'ombre⁹¹ sur laquelle la législation fiscale doit se prononcer. Ils ne sont sanctionnés par aucun texte législatif.

Cependant, la loi confère au juge fiscal un droit de regard sur toutes les procédures de contrôles engagées par l'administration fiscale. Il est le protecteur des droits du contribuable contre tous les abus, ou dérapage de contrôle fiscal. Il peut sanctionner les erreurs de procédures sur lesquelles le législateur ne s'est pas prononcé.

Sous-section I- Les vices liés au droit de contrôle général

1- Les vices entachant la procédure du droit de communication

Objet des vices :

Ces vices concernent le défaut de respect, par l'administration, de la procédure à suivre lors de la demande de communication des documents et des informations au contribuable.

Pour éviter tout abus, l'administration fiscale doit faire sa demande conformément au régime de notification généralisé tracé par le législateur fiscal.

Le législateur n'a pas prévu de sanctions contre la procédure poursuivie par l'administration fiscale si elle contrevient ne respecte pas la procédure en vigueur.

Quant au contribuable, le défaut de respect du délai de trente (30) jours qui lui est accordé pour communiquer les documents et informations demandés, permet à l'administration de considérer justes les recouvrements qu'elle a reçus et le taxer d'office.

Position du juge fiscal :

Les litiges concernant le droit de communication sont rares. Nous n'avons pas trouvé de position du juge fiscal sur ce point.

⁹¹ Nada LAHLOU, "L'expert comptable devant le rejet de la preuve comptable et le pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale", mémoire présenté pour l'obtention du diplôme national d'expert comptable, ISCAE, Session de Mai 2007.

2- Les vices entachant la procédure du droit de contrôle et de constatation

Objet des vices

Le droit de contrôle est inopiné. Il a été renforcé par le droit de constatation. Pour le cerner, le législateur impose à l'administration une procédure à suivre. Cependant, on constate que le législateur reste muet sur les cas où l'administration fiscale transgresse ou contrevient à ladite procédure.

Ainsi, aucune sanction n'est prévue lorsque l'administration ne respecte pas la procédure de droit de contrôle dans les cas suivants :

- Le défaut du respect du délai de trente (30) jours.
- L'ambiguïté de l'objet du droit de constatation.
- L'existence de vices entachant l'avis de constatation.
- L'existence d'irrégularités relatives à la remise dudit avis.
- Le dépassement de la durée de constatation qui est de huit (8) jours.
- L'absence de l'avis de clôture de l'opération de constatation ou l'existence de vices l'entachant.
- Le défaut d'établissement par l'agent de l'administration fiscale du procès verbal des manquements relevés dans le délai de trente (30) jours suivant la clôture de l'opération de constatation.

Le législateur s'est contenté de sanctionner le contribuable.

Position du juge fiscal :

Les litiges concernant le droit de contrôle et de constatation sont rares. Nous n'avons pas trouvé de position du juge fiscal relatif à ces droits. En principe, le juge fiscal tente de combler le vide juridique lors de l'action en justice.

3- Les vices liés au droit de vérification

a- Objet des vices

1) Les vices relatifs au contenu de l'avis de vérification

Ces vices concernent les mentions obligatoires⁹² que doit contenir un avis de vérification telles qu'elles ressortent de la circulaire n°716 relative au livre de procédure fiscales :

- Le nom et le grade de l'agent vérificateur ;
- Les exercices concernés par la vérification ;
- La nature des impôts à vérifier ;
- La date du début de l'opération de vérification le 16^{ème} jour.

⁹² Idem p.100 -101

Le législateur n'a pas prévu de sanctions lorsque ces mentions font défaut sur ledit avis. Cette position réconforte l'administration fiscale qui peut continuer la procédure sans même rectifier ses avis. Le contribuable ne peut soulever ce vice que devant le juge fiscal qui essaiera d'équilibrer les droits des parties.

2) Les vices liés à la forme de notification de l'avis de vérification

Les formes de notification ont été citées ci-dessus. Tout avis ne les respectant pas est considéré comme irrégulier.

Il appartient à l'administration fiscale d'apporter la preuve de l'avis de vérification au contribuable par les moyens mentionnés par ledit article.

Le contribuable peut remettre en cause la réalité de l'envoi ou de la remise⁹³ lorsque l'administration est incapable de produire la preuve requise.

Le contribuable qui entend remettre en cause la régularité de l'avis de vérification peut invoquer les vices suivants⁹⁴ :

- ✓ L'avis de vérification n'a pas été distribué pour avoir été expédié à l'ancienne adresse du contribuable dont la nouvelle adresse était pourtant connue du service des impôts.
- ✓ L'avis a été envoyé à une adresse autre que celle indiquée par le contribuable.
- ✓ L'avis n'a pas été adressé au dernier domicile connu.
- ✓ La non distribution du pli a pour motif le décès du destinataire, ou une erreur dans le libellé de l'adresse
- ✓ L'avis a été remis à une personne non habilitée à le recevoir.
- ✓ Le non respect du délai de dix (10) jours qui suit la date de la constatation de l'échec de la remise du pli précité.

3) Vices liés à la durée de vérification

Le législateur est resté muet en ce qui concerne le dépassement de la durée de vérification.

La question suivante reste posée : quel est le sort de la procédure de vérification dont la durée a dépassé les six ou douze mois, selon les cas ?

b- Position du juge fiscal :

Le juge fiscal s'intéresse beaucoup à l'interprétation des vices liés à l'avis de vérification.

En effet, devant le silence du texte législatif, et si l'administration fiscale considère que le non respect de la date du début de l'opération de vérification le 16^{ème} jour ne vicie

⁹³ Mme NADA LAHLOU, op.cit.p100

⁹⁴ Idem p.101

pas la procédure, le juge fiscal considère que le non respect de ladite date oblige l'administration fiscale à l'envoi d'un nouvel avis de vérification avec un nouveau délai⁹⁵.

Cet arrêt a été précédé par une décision de la chambre administrative de la cour suprême considérant que le changement, par l'administration fiscale, de la date du début de la procédure de vérification, est une renonciation, de sa part, au premier avis, ce qui l'oblige à l'envoi d'un autre avis au contribuable, avec un nouveau délai de quinze (15) jours⁹⁶.

La cour d'appel de Rabat est allée plus loin en décidant l'annulation des redressements fiscaux pour vice de ne pas avoir commencé la procédure de vérification le 16^{ème} jour suivant la notification de l'avis de vérification⁹⁷.

De même l'arrêt n°945 du 13.05.2009, du tribunal administratif de Rabat, annule la procédure de rectification des impositions parce que l'administration fiscale n'a pas prouvé qu'elle ait commencé l'opération de vérification après 15 jours suivant la notification de l'avis de vérification⁹⁸.

Ainsi, la justice administrative marocaine, à tous ses degrés, insiste sur l'obligation d'envoyer, au contribuable, un nouvel avis de vérification en cas de modification du délai fixé dans le premier avis afin d'éviter d'improviser le contribuable.

Dans le cas où l'administration procède à la fixation d'une nouvelle date de vérification après le dépassement du premier délai de quinze jours, il lui est obligatoire de séparer entre le premier et le deuxième délai par une période complète de quinze (15) jours⁹⁹.

Dans sa décision n°925 du 13.05.10, mentionnée ci-dessus, la cour d'appel, et donc le juge fiscal, exige même de l'administration fiscale d'établir un procès verbal justifiant le commencement de l'opération de vérification le 16^{ème} jour.

Par conséquent, la notification est considérée juste dans des cas précis limitativement énumérés par le C.G.I. et aucune comparaison ou addition de d'autres cas ne peut avoir lieu. La justice administrative a confirmé que « le fait que l'administration fiscale s'appuie sur éléments (ou données) autres que ceux énumérés à l'article 219 du C.G.I. qualifie la notification d'irrégulière et la procédure qui s'ensuit de nulle »¹⁰⁰

Par cette décision, le juge fiscal participe à colmater les brèches du droit fiscal et à équilibrer les rapports de force entre l'administration et le contribuable.

⁹⁵ Tribunal administratif de Rabat , Décision n°589 du 09/04/2008, Dossier n°2092/07

⁹⁶ Traduit de ، دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، الأستاذ المستشار رضى التايدي، الندوة الوطنية حول الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 16 سنة 2011

⁹⁷ Cour d'appel de Rabat, Décision n°925 du 13/05/2010.

⁹⁸ Traduit de الإخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، الأستاذ إبراهيم الشيكري، الندوة الوطنية حول الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 16 سنة 2011

⁹⁹ الاستاذ المستشار رضى التايدي، نفسه

¹⁰⁰ Traduit de الرقابة القضائية على العمل الضريبي- حالات للدراسة، الأستاذ عبد المعطي القدوري، رئيس المحكمة الإدارية بأكادير، الندوة الوطنية حول الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 16 سنة 2011

4- Les vices liés au pouvoir d'appréciation de l'administration

Objet des vices :

Comme il a été dit ci-dessus ce pouvoir taillé par la loi fiscale, confère à l'administration fiscale des prérogatives énormes lui permettant de rejeter la comptabilité du contribuable et de procéder à la détermination de la base d'imposition d'après les éléments dont elle dispose.

Cependant, à travers les expériences vécues avec les vérificateurs et les inspecteurs des impôts, ce pouvoir peut ouvrir la voie à toutes sortes d'abus. En effet, diverses précisions doivent être apportées à ce pouvoir pour éviter la déviation du rôle de l'administration de son noble objectif qu'est le gardien des finances publiques.

En l'absence de ces précisions, les reconstitutions de chiffre d'affaires effectuées par l'administration fiscale peuvent être viciées. Parmi ces précisions on peut citer :

- Pour ce qui est du respect de la loi n°9-88, la détermination d'un seuil significatif à partir duquel la disposition non respectée nous met en présence d'une irrégularité grave¹⁰¹.
- Même pour les irrégularités citées de manière explicite aucune précision n'a été donnée quant au montant et à la fréquence, à partir desquels, la comptabilité peut être entachée d'irrégularités graves¹⁰².

Par exemple, s'il est évident de qualifier d'irrégulier l'omission d'une opération dont la valeur unitaire dépasse cinq cent dirhams, qu'en est-il pour l'omission d'une opération ou plusieurs dont la valeur unitaire ne dépasse pas cent dirhams ?

- Préciser l'étendue du travail des agents de l'administration dont certains essaient, "coûte que coûte" et par tous moyens, de rejeter la comptabilité pour entamer les rectifications. Parfois, les appréciations sur un même cas dépendent d'un service à l'autre¹⁰³.
- Préciser les moyens de preuve dont dispose l'administration. Dans plusieurs cas, la preuve dont dispose l'administration se trouve erronée.
- Quant au transfert de prix entre entreprises marocaines et étrangères, il est question de vérifier les moyens de comparaison et d'appréciation directe et les informations dont dispose l'administration fiscale.

Position du juge fiscal :

En principe le juge administrative reconnaît intouchable le pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale.

¹⁰¹ Mme NADA LAHLOU, op. cit. p.9

¹⁰² Mme NADA LAHLOU, idem.

¹⁰³ Idem.

Cependant, il délimite la pratique de ce pouvoir afin qu'il ne soit entaché du vice d'excès de pouvoir.

Ainsi, la chambre administrative a affirmé que l'appréciation du bien fondé de la réclamation, proclamant l'exonération totale ou partielle des pénalités et autres sanctions, relève du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale. Le dernier paragraphe de l'arrêt est comme suit:

"Attendu que les amendes et pénalités et les autres sanctions, dont l'appelant a fait l'objet, sont établies conformément à la loi, que leur illégalité n'est pas mise en question, et que l'administration jouit d'un pouvoir discrétionnaire en la matière, par conséquent, l'appel formulé est sans fondement, tant qu'il n'a pas été établi que la décision attaquée est entachée d'un excès de pouvoir"¹⁰⁴

Le conseil d'Etat Français a décidé dans un arrêt que le contrôle du pouvoir discrétionnaire de l'administration : "vise à imposer, aux agents de l'administration, un minimum de logique et de bonne appréciation. S'ils ont la liberté de choisir, cela ne signifie pas qu'ils peuvent faire ce qu'ils veulent"¹⁰⁵

En résumé, la position du législateur envers les vices qui susceptibles d'entacher la procédure de contrôle général (droit de communication, droit de contrôle et de constatation, droit de vérification, pouvoir d'appréciation) de des impositions reste ambiguë. Elle doit être plus explicitée dans la loi fiscale.

Sous-section II- Les vices liés au droit de contrôle spécifique

Dans ce paragraphe, on va aborder les vices liés au contrôle de la déclaration de l'IR, et donc l'ensemble de la situation fiscale du contribuable (1) et aux droits d'enregistrement (2).

1- Les vices entachant la procédure de l'examen de la situation global du contribuable (ESGC)

L'ESGC est délimitée par la loi fiscale. Ainsi, toute procédure ne respectant pas les limites prescrites par lesdits articles est qualifiée d'irrégulière.

Dans la pratique, l'administration recourt souvent à l'intégration des montants inscrits sur les relevés bancaires individuels dans l'ESGC. Ce qui n'est pas fondé juridiquement parce que le code général des impôts ne cite pas de comptes bancaires.

¹⁰⁴ Arrêts n°22, du 16 Janvier 2003, Dossier n°1657/2001

¹⁰⁵ Cité par NAJIB EL BEKKALI dans ' جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة "المحمدية-البيضاء، ص 65، منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء المغربي، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، la traduction a été faite par nos soins.

Ce fait contrevient, aussi, à un des principes de base du contentieux fiscal qui considère que la preuve du fait constitutif ou générateur de l'impôt est à la charge de l'administration¹⁰⁶.

Position du juge fiscal

On peut comprendre la position du juge à travers les trois arrêts suivants :

1) Le premier arrêt répond à la question suivante : est ce que l'ESGC doit comprendre aussi les revenus non déclarés par le contribuable contrôlé?

Le tribunal administratif de Rabat répond, par sa décision n°1614 du 01.07.2009, reconduite par l'arrêt n°106 du 13.01.2001 de la cour d'appel administratif de Rabat, que, dans ce cas, l'administration fiscale doit suivre la procédure de taxation d'office pour les revenus non déclarés avant d'entamer l'ESGC. Ce n'est qu'à ce moment que son droit d'examiner la situation fiscale globale du contribuable est fondé, car le législateur parle de contrôle de revenus déclarés effectivement.

2) Le deuxième arrêt interdit à l'administration de dépasser les huit types de dépenses cités par le code général des impôts et d'introduire d'autres éléments supplémentaires comme les montants figurant sur les relevés bancaires du contribuable¹⁰⁷.

3) Le troisième arrêt interdit, également, à l'administration de procéder en même temps à la vérification de la comptabilité et à l'ESGC, car lorsque l'administration rejette la comptabilité du contribuable suite aux anomalies détectées, elle procède à la détermination d'une nouvelle base imposable.

Dans ce cas, elle ne peut pas réévaluer le revenu déclaré car il n'existe plus et l'ESGC n'a plus raison d'être.

L'administration fiscale ne peut pas rajouter le revenu qu'elle estime non déclarée à la nouvelle base d'imposition qu'elle a recalculée. Elle risque, dans ce cas, de se trouver devant une double imposition¹⁰⁸.

Par conséquent, l'ESGC peut être entachée de beaucoup de vices sur lesquels le législateur ne s'est pas prononcé. Seul le juge fiscal peut décider l'annulation ou non de la procédure poursuivie.

2- Les erreurs de la procédure de rectification des droits d'enregistrement

Objet des vices :

¹⁰⁶ الاستاذ المستشار رضى التايدي، مرجع سابق

¹⁰⁷ Tribunal administratif de Rabat, Décision n°913 du 31.03.2010, dossiers n°1223/06 et 77/08

¹⁰⁸ Tribunal administratif de Rabat, Décision n°1726 du 14.07.2009, dossiers n°1268/07

La loi fiscale est restée muette sur les cas où la procédure de révision des droits d'enregistrement est entachée d'erreurs susceptibles de la rendre irrégulière tels que:

- 4) Le non respect de la procédure de rectification ;
- 5) Le non respect du délai de trente (30) jours, entre la première et la deuxième lettre de notification ;
- 6) L'absence de preuve justifiant les prix estimés par l'administration.

Ce sont des zones d'ombre, entre autre, que le législateur doit clarifier.

Position du juge administratif

Le juge administratif ou fiscal est le seul "refuge" du contribuable pour se défendre contre les redressements effectués par l'administration fiscale en matière de droits d'enregistrement.

La procédure de redressement des droits d'enregistrement du côté de l'acheteur, concerne aussi l'impôt sur les revenus sur les profits fonciers du côté du vendeur.

Ainsi, le tribunal administratif de Rabat a décidé dans l'arrêt n°804 du 19.04.2007, dossier n°880-06, d'annuler la procédure de redressement au motif que la notification, au demandeur, de la première lettre comportant une nouvelle base de droit complémentaire sur les profits fonciers a eu lieu après l'expiration du délai de soixante (60) jours suivant la date du dépôt de la déclaration par le contribuable.

Il apparaît que cette nullité veut dire impossibilité de réparation de la procédure.

Sous-section III- Les vices liés à la procédure de taxation d'office

L'objet des vices

Les vices liés à la procédure de taxation d'office diffèrent en fonction des cas cités par la loi fiscale.

Pour réparer le défaut de déclaration du résultat fiscal, la déclaration incomplète, ou l'absence de versement au trésor des retenues à la source par le contribuable, l'administration doit respecter la procédure de taxation d'office selon les trois étapes détaillées par le code général des impôts.

Cependant, dans la pratique, on voit plusieurs erreurs entachant la procédure de taxation d'office poursuivie par l'administration fiscale. Dans certaines villes, surtout éloignées de la capitale, ladite procédure tarde à voir le jour de sa bonne application. La plupart des procédures de taxations d'office effectuées sont erronées.

En se référant aux articles cités ci-dessus, on remarque que le législateur n'a pas sanctionné de manière expresse la procédure viciée de l'administration, comme il l'a fait à l'encontre du contribuable qui n'a pas respecté les délais obligatoires.

Le seul moyen de défense à la portée du contribuable, après la réclamation préalable, est d'aller en justice.

De même, la taxation d'office pour infraction à la présentation des documents comptables au droit de contrôle est exposée à des erreurs d'exécution de la part de l'administration fiscale.

Dans ce cas encore, le législateur s'est contenté de sanctionner le pauvre contribuable, sans se prononcer sur la sanction des erreurs éventuelles de procédures commises par l'administration.

Ainsi des questions restent sans réponse claire et expresse du législateur :
Quel est le sort de la procédure de contrôle, objet de refus de présentation de documents, lorsqu'elle est viciée ?
Quelle est le sort de la procédure de taxation de d'office qui en résulte? Est-ce la nullité totale ou l'arrêt des sanctions à l'égard du contribuable ?
Quand est ce que l'administration peut revenir sur la procédure et la réparer ?

Dans tous les cas ci-dessus, seul le juge administratif peut soulager le contribuable !

Position du juge administratif

Le juge administratif considère que le respect de la procédure est de l'ordre public. Par conséquent, toute atteinte à cet ordre public annule totalement la procédure de taxation d'office. A titre indicatif, nous citons certains exemples:

- Le tribunal administratif d'Oujda a confirmé que la procédure contradictoire au cours de la taxation d'office constitue une garantie de la défense et que le non respect de ladite procédure est une atteinte au droit de la défense, et il en résulte la nullité de la taxation d'office¹⁰⁹.
- L'absence de la notification de la première et la deuxième lettre invitant le contribuable à déposer ou à compléter sa déclaration d'office annule la taxation d'office¹¹⁰.
- De même, l'irrespect, par l'administration fiscale, des conditions de formes et de fonds de la procédure de taxation d'office est une atteinte aux droits de la défense. Il en résulte la nullité totale de ladite taxation d'office¹¹¹.
- Par une autre décision du tribunal administratif de Rabat¹¹², il a considéré que "...le fait que l'administration n'a pas avisé la société demandeur de l'obligation du dépôt de sa déclaration fiscale objet du

¹⁰⁹ Jugement du tribunal d'Oujda, Dossier n°38/2001,

¹¹⁰ Arrêt n°619, Dossier n°674/1/2000

¹¹¹ Tribunal administratif de Rabat, arrêt n°77 du 19.01.2006, Dossier n°725/02

¹¹² Tribunal administratif de Rabat, arrêt n°53 du 01.10.2006, Dossier n°828/3/05

contentieux..implique que la procédure de taxation d'office est sans base légale et est considérée nulle".

En conclusion, nous pouvons dire que le juge administratif est le garant des droits du contribuable. Il peut prononcer la nullité de la procédure viciée même si le texte législatif en est resté muet.

Sous-section IV- Les vices liés aux conséquences de contrôle fiscal

Les règles régissant la procédure contradictoire de rectification sont plus ou moins claires. Leur irrespect par l'administration constitue des erreurs susceptibles de faire anéantir la procédure.

Cependant, le législateur ne se prononce pas sur les effets desdites erreurs lors du déroulement de la procédure. Il n'est pas précisé si l'administration peut ou non revenir sur ses erreurs !

I- Les vices entachant les règles de la procédure contradictoire de rectification

Dans ce paragraphe on abordera les vices relatifs à la prescription et au secret professionnel. Les vices relatifs à la notification ont été abordés ci-dessus (Partie II- Chapitre 1- section 1- Sous-section I- 3).

A- Les vices entachant les règles régissant la prescription

Ces vices peuvent concerner le droit de reprise de l'administration et donc les délais de prescription.

L'administration doit respecter les délais légaux dans sa procédure de contrôle et de rectification. Le législateur a mis à sa disposition des armes considérables à l'encontre du contribuable. Ce sont les cas d'inopposabilité et les cas d'interruption de la prescription.

Le non respect par elle des conditions liées aux cas d'inopposabilité, d'interruption et de la suspension de la prescription, est sanctionné par l'irrégularité de la procédure pouvant déboucher sur la déchéance du pouvoir de contrôle et de redressement et donc sur la mise en cause des rectifications en résultant.

Les contentieux judiciaires relatifs à la prescription et au droit de reprise en découlant sont rares. Dans tous les cas nous n'avons pas trouvé de position du juge.

B- Les vices relatifs au respect du secret professionnel

Le législateur est resté aussi muet pour ce qui est du non respect du secret professionnel par les agents de l'administration fiscale. Il s'est contenté d'édicter des sanctions pécuniaires à leur égard.

S'il est évident que la charge de la preuve incombe au contribuable, il n'a pas précisé ni la nature de la preuve de révélation du secret professionnel, ni le moment de sa révélation ni encore son influence sur le déroulement de la procédure.

De même aucune précision sur le sort de la procédure de contrôle et de redressement dont le secret professionnel a été divulgué !

II- Les vices liés au déroulement de la procédure contradictoire de rectification

On rappelle que les erreurs visées dans ce mémoire sont celles commises par l'administration fiscale au cours de la procédure contradictoire de rectification.

A- Les vices liés au déroulement de la vérification sur place

Le déroulement de l'opération de vérification peut être entaché de vices de droit ou de fait.

Les vices de droit doivent être évoqués par le contribuable et, ou, son assistant avant le recours devant la commission nationale de recours fiscal¹¹³. Ce qui réconforte plus la position de l'administration en lui donnant l'occasion de rectifier au cours des lettres de notification.

Quant aux vices de faits, on peut dire qu'ils sont fréquents. Ils sont dus au motif que l'opération de vérification n'est pas suffisamment encadrée par le législateur. En effet, il y a un vide juridique énorme pour ce qui est de l'organisation de l'opération de vérification sur place. Aucune méthodologie n'est tracée au vérificateur. Aucune distinction n'a été faite par le législateur entre l'opération de vérification d'une entreprise commerciale et celle d'une entreprise industrielle, mais aussi, entre une entreprise exploitant une carrière et une opérant dans la restauration.

De même, le législateur n'oblige pas le vérificateur à effectuer une visite à l'usine ou à l'atelier ou encore à la carrière de l'entreprise lorsque le lieu du siège diffère du lieu d'exploitation. Généralement, le vérificateur se contente de contrôle de documents au siège, sans s'intéresser à la compréhension du système ou de circuit de production sur les lieux fabrication.

Parfois même des vérificateurs font amalgame d'approches en abusant de l'application des méthodes de contrôle quantitatif, qui diffèrent selon que l'activité est commerciale, industrielle ou de service.

Dans l'objectif de rejeter la comptabilité du contribuable et passer rapidement aux redressements, certains vérificateurs se base sur des motifs superficiels ou futiles non fondés.

Aussi, des erreurs sont également commises dans les calculs de redressement qui débouchent sur des conclusions fatales pour le contribuable.

¹¹³ Article 210 et dernier alinéa du paragraphe VIII de l'article 220 du C.G.I.

En l'absence de monographies des activités sectorielles au niveau national, des vérificateurs font des comparaisons entre entreprises non homogènes et de régions différentes.

Par conséquent, une large liberté est laissée aux vérificateurs dans l'exécution de l'opération de vérification. Celle-ci reste tributaire de leur niveau de formation, de leur qualification et de leur expérience.

Pour remédier à ce problème, la méthodologie pratiquée au cours des opérations de vérification doit être uniformisée et plus explicitées par le législateur afin d'éviter les différences d'appréciation, des mêmes cas, d'un vérificateur à l'autre.

B- Les vices liés aux lettres de notification des redressements

1- Les vices relatifs à la première lettre de notification

A l'issue de la procédure de vérification, il est question de contrôler si le vérificateur a respecté ou non le délai de vérification qui est de six ou douze mois selon les cas cités par la loi fiscale. Le non respect de ces délais entache la procédure de vices graves.

L'envoi de ladite première lettre est vicié dans les cas suivants :

- manque de mention des droits de réponse ouverts au contribuable dans un délai de 30 jours.
- Infraction au régime généralisé de notification.
- Les autres vices sont similaires à ceux relatifs à la forme de notification traités ci-dessus.

Cependant, le code général dans son article 212 n'a pas précisé le sort d'une procédure de vérification dont le délai a été dépassé.

Par conséquent, des précisions doivent être ajoutées à cet article.

2- Les vices liés au contenu de la première lettre de notification

Comme avancé ci-dessus, le rapport du vérificateur peut contenir des vices de faits divers:

- Incompréhension du système de production et de fonctionnement de l'entité vérifiée ;
- Mauvaise application des méthodes de contrôle quantitatif ;
- Comparaisons utilisant des coefficients de région, de secteurs ou d'entreprises hétérogènes ;
- L'incompatibilité des taux ou paramètres utilisées dans la reconstitution du chiffre d'affaires avec la nature de l'activité de l'entreprise vérifiée ;
- Des erreurs de calculs, d'addition, et, ou, de soustraction au cours de la reconstitution du chiffre d'affaires consécutive au rejet de la comptabilité ;

Il peut contenir aussi des vices de droit. Ceux-ci sont relatifs au non respect, par le vérificateur, des dispositions légales telles que :

- l'absence d'indication des motifs, de la nature, et des montants détaillés des redressements ;
- l'absence d'invitation du contribuable à produire ses observations dans un délai de trente (30) jours suivant la date de la réception de ladite première lettre.

3- Les erreurs relatives à la réponse du vérificateur aux arguments exposés par le contribuable dans sa réponse à la première lettre de notification:

Le législateur a accordé, au contribuable, un délai de trente (30) jours pour répondre à la première lettre de notification. Tandis qu'il a accordé, à l'inspecteur vérificateur, un délai de soixante (60) jours pour lui répondre par la deuxième lettre de notification. C'est injuste, quand même !

A titre de comparaison, en France¹¹⁴ l'administration fiscale dispose du même délai de trente (30) jours, accordé au contribuable pour répondre aux observations du contribuable à la première lettre de notification.

Le vérificateur est tenu de répondre aux observations du contribuable à la première lettre de notification. Son silence envers les arguments exposés par le contribuable vaut acceptation.

4- Défaut de notification de la réponse du vérificateur aux observations du contribuable sur la première lettre de notification dans le délai légal

Ce point a été traité dans la première section ci-dessus.

C- Les vices liés aux recours devant les commissions fiscales

Le recours devant la CLT est une garantie spécifique au contribuable seulement. Alors que le recours devant la CNRF concerne les deux parties au litige, le contribuable et l'administration.

Les vices de procédure peuvent avoir lieu soit lors du recours devant la commission locale de taxation (CLT) ou devant la commission nationale du recours fiscal (CNRF).

1- Les vices liés au recours devant la commission locale de taxation (CLT)

a- Les erreurs commises par l'administration et détectées par la CLT

La CLT peut décider de reconduire, annuler partiellement ou totalement les bases de redressements arrêtées par le vérificateur.

¹¹⁴ Rachid LAZRAK, op.cit. page 346

L'annulation partielle ou totale peut être due aux erreurs commises par le vérificateur et donc par l'administration fiscale.

Les erreurs commises par l'administration peuvent être dues au non respect du délai de quatre (4) mois pour communiquer à la CLT, les requêtes du contribuable et les documents relatifs à la procédure contradictoire.

Cependant, l'insuffisance du texte législatif relatif à ce point, entraîne l'ambiguïté de la procédure de transfert du dossier par l'administration fiscale à la CLT¹¹⁵.

Ces erreurs sont sanctionnées par le juge administratif car elles touchent aux droits de la défense. Ainsi, la chambre administrative de la cour suprême a arrêté¹¹⁶ que l'absence de communication du dossier à La CLT, par l'administration, malgré que la requête ait eu lieu dans le délai légal, constitue un vice de fond de la procédure et qualifie l'imposition qui en découle d'illégal.

Dans le même sens, le tribunal administratif de Rabat a décidé que le fait que l'administration fiscale ait communiqué le dossier à la CLT, hors du délai légal, prive le contribuable de l'une des garanties de la procédure contentieuse¹¹⁷.

b- Les erreurs commises par l'administration suite à la décision de la CLT :

L'administration fiscale peut commettre des erreurs suite à la décision de la CLT. Les plus fréquentes sont les suivantes :

- 1) L'absence de notification, au contribuable, de la décision de la CLT par le secrétaire rapporteur qui fait partie du personnel de l'administration fiscale !
- 2) le manque d'établissement des impositions dans les cas suivants :
 - Lorsque le contribuable n'a pas déposé sa requête pour le pourvoi devant la commission nationale du recours fiscal.
 - Lorsque le montant des droits d'enregistrement contestables ne dépasse pas 50 000.00 dhs ;
- 3) L'établissement anticipé des impositions suite à la décision de la CLT, malgré que le contribuable ait demandé le pourvoi devant la commission nationale de recours fiscale.

Dans ce cas le tribunal administratif d'Oujda¹¹⁸ a décidé que "vue que le contribuable a demandé le pourvoi du dossier devant la commission nationale de recours fiscale, l'administration doit exécuter ledit pourvoi, et que toute établissement d'imposition établie avant la fin de la procédure devant la CNRF est nulle".

¹¹⁵ الأستاذ رضى النايدي، op.cité

¹¹⁶ Arrêt n°294 du 2/4/2008, Dossier n°140/4/2/2006 et Arrêt n°654 du 27/6/2007.

¹¹⁷ Décision n°945 du 13.09.2009, Dossier n°2655/08

¹¹⁸ Décision n°171, du 30.06.2005, Dossier n°312/2004

- 4) L'absence d'information du contribuable, par le vérificateur, de l'expiration du délai de 24 mois sans que la CLT rend sa décision, ainsi que de la possibilité du recours devant la commission nationale du recours fiscal (CNRF).

c- Les erreurs commises par la CLT elle même

La procédure poursuivie par la CLT peut, elle aussi, être entachée de vices. On peut citer :

- 1) Le fait de statuer sur des dispositions de droit et non de faits ;
- 2) L'infraction aux droits de la défense telle l'absence de convocation du contribuable à sa réunion dans le délai légal ;
- 3) L'infraction aux conditions de réunion et de délibération ;
- 4) L'absence de motivation et du détail des décisions prises par elle;
- 5) Le dépassement du délai de 24 mois qui lui est donnée pour traiter le dossier et en rendre sa décision ;
- 6) En général, toute infraction à l'une des dispositions de l'article 225 du C.G.I. organisant la CLT.

2- Les vices liés au recours devant la commission nationale du recours fiscal (CNRF)

L'administration et le contribuable disposent des mêmes droits de recours devant la CNRF dans le même délai légal de soixante (60) jours suivant la décision de la CLT. Suite à l'un ou aux deux recours, la CNRF peut en dernier ressort décider de reconduire, ou d'annuler partiellement ou totalement les bases de redressements arrêtées par le vérificateur.

Là aussi, l'annulation partielle ou totale peut être due aux erreurs commises par le vérificateur et donc par l'administration fiscale.

a- Les erreurs commises par l'administration et détectées par la CNRF

Ces erreurs concernent fréquemment :

- Les vices de notification de l'avis de vérification ;
- L'absence de notification de la réponse du vérificateur dans le délai légal. Ce vice annule expressément la totalité de procédure de contrôle, voir la section 1 ci-dessus ;
- Les erreurs contenues dans la première lettre de notification et, ou dans la deuxième lettre de notification. Ces erreurs concernent souvent l'absence de réponse aux arguments du contribuable, les fautes de comparaison ou de calculs commises par le vérificateur.

- Le défaut de transmission à la CNRF, par l'administration, des documents relatifs aux actes de la procédure contradictoire permettant à la commission nationale du recours fiscal de statuer sur l'affaire qui lui est soumise dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite demande.

b- Les erreurs commises par la CNRF elle-même

Ces erreurs sont relatives à :

- L'absence de prise de décision par la CNRF dans les douze (12) mois suivant sa réception, par elle, du recours de l'une ou des deux parties.

Dans ce cas, aucune rectification ne peut être apportée à la déclaration du contribuable ou à la base d'imposition retenue par l'administration en cas de taxation d'office pour défaut de déclaration ou déclaration incomplète.

- La procédure poursuivie par la CNRF ne respectant pas les droits de la défense.

La chambre administrative de la cour suprême¹¹⁹ a annulé la décision de la CNRF pour infraction aux droits de la défense suite à l'absence de convocation du contribuable à sa réunion.

- A l'absence de motivation de sa décision par la CNRF.
- Le fait de statuer sur des dispositions de droit et non de faits ;
- L'infraction aux conditions de réunion et de délibération ;
- L'absence de notification des décisions détaillées et motivées des sous-commissions par le magistrat assurant le fonctionnement de la commission aux parties, dans les six (6) mois suivant la date de la décision.
- En général, toute infraction à l'une des dispositions de l'article 226 du C.G.I. organisant la CNRF.

Ainsi, les vices découlant du recours devant la CNRF offre des possibilités au contribuable de gagner le procès devant la justice administrative

Conclusion

Les erreurs de procédure, commises par l'administration, relatives aux conséquences de contrôle fiscal sont fréquentes. La plupart d'entre elles, n'est pas réprimée par le législateur. Celui-ci doit intervenir pour combler le vide qui caractérise la procédure de contrôle des impositions.

La stratégie à adopter par le contribuable consiste à porter le litige devant le juge administratif protecteur suprême des droits de la défense.

Section 3 – Les vices relatifs à la procédure contentieuse

¹¹⁹ Décision n°12, du 04.01.2001.

Les erreurs commises par l'administration fiscale au cours de la procédure contentieuse concernent d'abord, la phase administrative et ensuite la phase judiciaire.

A- Les vices de la procédure contentieuse dans sa phase administrative

Les erreurs susceptibles d'être commises par l'administration au cours de cette phase, peuvent se limiter à l'absence de réponse à la réclamation du contribuable suivant les six (6) mois de sa réception ;

B- Les vices de la procédure contentieuse dans sa phase judiciaire

Les erreurs commises par l'administration peuvent concerner son pourvoi¹²⁰ devant la cour administrative, la cour administrative d'appel, ou devant la cour suprême.

a- Les vices du pourvoi devant la cour administrative

Les erreurs principales concernant ce pourvoi sont dues à l'infraction des dispositions imposées par le code général des impôts.

En effet, l'administration fiscale perd le pourvoi devant la cour administrative contre les décisions de la CLT ou de la CNRF si elle ne se pourvoit dans les délais suivant :

- 7) Soixante (60) jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle, état de produits ou ordre de recettes¹²¹
- 8) Soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision des commissions fiscales, ne donnant pas lieu à l'émission d'un rôle, état de produits ou ordre de recettes.

b- Les vices du pourvoi devant la Cour Administrative d'Appel

L'erreur essentiel de l'administration fiscale peut consister en l'infraction aux dispositions de l'article 9, de la loi n°80.03 portant création des Tribunaux Administratifs d'Appel imposant le délai d'appel,¹²² contre les décisions des tribunaux administratifs de premier degré, dans trente (30) jours suivant la date de notification.

Ledit article ci-dessus renvoie aux articles 134 et 141 du code de procédure civile, lesquels font ressortir que le délai d'appel précité est de trente (30) jours.

c- Les vices du pourvoi devant la Cour suprême

Les vices du pourvoi devant la cour suprême sont dus à l'infraction des dispositions de l'article 16 de la loi n°80-03, qui stipule que les jugements des tribunaux administratifs d'appel peuvent être contestés devant la cour suprême dans le délai de trente (30) jours suivant la date de leur notification¹²³.

¹²⁰ Mme Nada LAHLOU, op.cit.p 105

¹²¹ Idem

¹²² Idem

¹²³ Idem, p.106

Ainsi, par exemple, la cour suprême¹²⁴ a refusé l'appel de l'administration pour défaut de respect du délai légal du pourvoi devant cette cour¹²⁵.

Les principales erreurs susceptibles d'être commises au cours de la procédure contentieuse sont dues au défaut de respect des délais de contestations devant les juridictions administratives, administratives d'appel ou devant la cour suprême.

Conclusion du chapitre 1

Les irrégularités de procédures au cours de différents stades sont de deux sortes. Celles qui annulent la procédure de manière expresse, et celles envers desquelles le législateur ne s'est pas prononcé.

Ces dernières font l'objet d'interprétation du juge administratif, qui dispose d'un droit de contrôle sur toutes les procédures et peut en décider l'annulation.

Cependant, l'effet de cette nullité pour les premières et pour les dernières, demeure non précisé. Est-ce la nullité relative absolue.

Chapitre 2 : Effets des vices ou irrégularités de procédures de contrôle et de contentieux fiscal

L'effet des erreurs de procédures fiscales constitue un objet de discussion susceptible d'enrichir le débat sur la matière fiscale dans notre pays.

En effet, deux clans divergent sur la nullité de la procédure de contrôle fiscal :

- Le premier, proche de l'administration fiscale, clame la nullité relative de la procédure irrégulière, accordant à l'administration la possibilité de rectifier sa procédure avant le recours à la CNRF.
- Le second, proche de la justice administrative et donc de la jurisprudence, sensible au respect des droits de la défense, est pour la nullité absolue pour contraindre l'administration à réfléchir mille et une fois avant de procéder au contrôle.

Ainsi, conformément aux dispositions du code général des impôts¹²⁶, le vérificateur doit, sous peine de nullité de la procédure de contrôle, respecter les procédures régissant le droit de contrôle, d'appréciation et de redressement.

Deux types de nullités peuvent exister ;

- La nullité relative
- La nullité absolue.

¹²⁴ Décision n°364 du 05.06.2003, Dossier n°2000/4/783

¹²⁵ Mme Nada LAHLOU, idem.

¹²⁶ Cours de "Contrôle fiscal", Mastère Droit de l'Entreprise, ISCAE.

Section 1 – Nullité relative

En principe¹²⁷, la nullité relative a pour effet de ramener la procédure de contrôle à son point de départ. Autrement dit, elle permet à l'administration fiscale de revenir sur ses erreurs et de les réparer.

En effet, l'administration est tenue d'adresser au contribuable, un nouvel avis de vérification avec la particularité qu'un ou deux exercices compris dans la période initialement soumise au contrôle, pourraient être atteints de la prescription à la date de l'envoi du deuxième avis de vérification.

Cependant, pour bénéficier de l'effet de cette nullité relative le contribuable concerné doit informer l'administration du vice de procédure qu'elle a constaté dans la procédure de contrôle et ce, avant le recours devant la CNRF.

Se situant au niveau du démarrage de contrôle sur place¹²⁸, cette nullité est opposée à l'administration dans les cinq (5) cas suivants :

- a- Le contrôle a été entamé avant l'expiration du délai de 15 jours prévu à l'article 212 du C.G.I.
- b- Le contrôle a porté sur une période supérieure à celle mentionnée sur l'avis de vérification sans qu'un avis de vérification rectificatif n'ait été notifié au contribuable ;
- c- Le contrôle a porté sur un ou plusieurs impôts non mentionnés sur l'avis de vérification et sans qu'un avis de vérification rectificatif n'ait été adressé à l'entreprise ;
- d- Le contrôle a été effectué en totalité ou en partie par un cadre de l'administration fiscale ne disposant pas d'une carte professionnelle ou dont la carte professionnelle n'a été établie que postérieurement à la date de son intervention dans l'entreprise.
- e- Le contrôle fiscal a été effectué en totalité ou en partie par un cadre de l'administration fiscale dont le nom ne figure pas sur l'avis de vérification

¹²⁷ Idem

¹²⁸ Idem

Section 2- Nullité absolue

La nullité absolue se situe au niveau des phases de la procédure contradictoire de rectification¹²⁹. Elle est opposable à l'administration chaque fois que celle-ci ne respecte pas les dispositions de l'article 220- VIII du C.G.I. Cette nullité permet d'anéantir entièrement la procédure de contrôle fiscal.

Quatre cas de nullité absolue sont envisageables¹³⁰ :

- a- En l'absence d'irrégularités graves, le vérificateur décide de remettre en cause la valeur probante d'une comptabilité régulière en la forme, et procède à la reconstitution du chiffre d'affaires déclaré par le contribuable en usant abusivement du renversement de la charge de la preuve.
- b- Dans sa deuxième lettre de notification, le vérificateur s'est contenté de reproduire les termes de sa première lettre, sans motiver son rejet des observations et contre-propositions du contribuable.
- c- L'administration n'a pas respecté le délai de 60 jours, qui lui est imparti pour répondre aux observations du contribuable.
- d- L'administration n'a pas transmis le dossier global du contribuable à la CNRF dans le délai réglementaire de 30 jours.

Dans le but d'approfondir la réflexion en matière fiscale, et à titre de comparaison, nous avons préféré de faire un bref aperçu sur la législation française en matière de vices de procédures. Ainsi, nous abordons le chapitre suivant.

Chapitre 3 : Les erreurs de procédures dans le droit fiscal français

Dans le droit français¹³¹, les erreurs de procédures peuvent toucher aux deux domaines distincts le contrôle de l'impôt et, ou, l'assiette de l'impôt.

Section 1-Les erreurs commises lors de contrôle fiscal

Les erreurs commises lors de contrôle ne sont pas réparables dans les cas suivants :

- Lorsque la majorité des erreurs commises touchent aux garanties du contribuable. Ce qui amène le conseil d'Etat à annuler la procédure ;
- lorsqu'il n'est pas possible de renouveler un contrôle sur un même impôt et une même année (article L51 du LPF). Corriger les erreurs commises lors d'un contrôle suppose que l'administration puisse recommencer toute la procédure et donc revenir sur place.

¹²⁹ Idem

¹³⁰ Idem

¹³¹ Les principales idées de ce paragraphe sont extraites du site <http://procedures-fiscales.over-blog.com>

Par exemple (liste non exhaustive) :

- absence d'avis de vérification :

L'absence d'envoi d'un avis de vérification dans ces circonstances vicie la procédure de contrôle. CAA Marseille 9 juin 2005 n° 02-1633.

- Oubli de laisser un délai raisonnable au contribuable entre la date d'envoi de l'avis et la première intervention.

Une vérification qui n'est pas précédée de l'avis que le contribuable peut se faire assister d'un conseil est irrégulière même si l'intéressé à, en fait, été assisté. C.E 17 octobre 1984 n° 41881, 9et 7è.

- En revanche, le fait de ne pas signer l'avis de vérification ne constitue pas un vice de procédure. CAA Versailles 7 juin 2005 n° 03-306, 3ech., min. c/ Morice : RJF 10/05 n° 1006.
- Nullité de l'avis de vérification qui ne précise pas les années vérifiées : CE 3 novembre 1989 n° 56500 8è et 9è s.-s.
- Nullité de la procédure en cas d'absence avérée d'un débat oral et contradictoire. CE 26 février 2003 n° 232841.
- Nullité de la procédure en cas d'emport irrégulier de documents. *CE 27 juillet 2005 n° 261111.*
- nullité de la procédure en cas du défaut de respect du délai de 3 mois. *CE 13 janvier 2006 n° 256797.*

Par conséquent, les erreurs entachant la procédure de contrôle sont dans la majorité des cas irréparables et l'administration, qu'elle soit prescrite ou non, ne pourra plus revenir sur les années ayant été soumises à contrôle. A l'exception du cas où le contrôle n'a pas effectivement commencé, il est toujours possible de ne pas faire la première intervention et d'envoyer un nouvel avis.

Section2- Les erreurs commises affectant l'assiette

Ce sont les erreurs affectant la procédure d'imposition et non la procédure de contrôle. Elles peuvent intervenir aussi bien lors d'une vérification de comptabilité, d'un examen de la situation fiscale personnelle (ESFP) ou d'un contrôle sur pièces.

Leur effet n'est pas identique suivant que la prescription d'assiette est échue ou non.

A- Dans le délai de la prescription d'assiette.

Ces erreurs sont dans leur grande majorité réparables. Comme elles n'affectent que la procédure d'imposition, il suffit de recommencer celle-ci avant l'expiration du délai de reprise.

B- la prescription d'assiette est expirée.

- 1- Principe : L'erreur n'est pas réparable.

Il n'est alors plus possible de proposer de nouveaux rehaussements. Ainsi les éléments qui peuvent vicier la procédure d'imposition ne peuvent plus être rectifiés par une nouvelle proposition. Dans, par exemple, les cas suivants :

- Erreur dans l'adresse du contribuable, *CE 27 juillet 2005 n° 239975*.
- Erreur dans la procédure appliquée, *CAA Paris 14 avril 2005 n° 01-2533*.
- Insuffisance de motivation de la proposition de rectification, *CAA Bordeaux 2 novembre 2005 n° 02-1781*.
- L'absence de mention des conséquences financières, *CAA Bordeaux 13 octobre 2005 n° 01-2802 et 02-11*.
- l'absence de mention du droit de réponse du contribuable, *CE 11 juillet 1984 n° 36866*.

2- Exception, il est possible de réparer dans les cas suivants :

- la substitution de motifs :

Dans le délai de répétition, à savoir avant la mise en recouvrement et dans les trois ans qui suivent la proposition, l'administration peut toujours, si le fondement légal utilisé ne convient plus, envoyer une nouvelle proposition au contribuable, en remplaçant les premiers motifs par un nouveau fondement juridique, sauf pour le droit d'enregistrement. Mais dans ce cas, la prescription ayant été interrompue à hauteur des sommes précédemment rappelées, les montants notifiés lors de cette deuxième proposition ne peuvent excéder ceux préalablement proposés.

- la substitution de base légale.

La substitution de base légale, quant à elle, n'intervient qu'après l'expiration du délai de répétition et en général dans le cadre d'un contentieux.

- La compensation. (Articles **L 203 et L 204** du LPF. BO 13 O14).

Elle sera mise en œuvre, à chaque fois qu'un éventuel dégrèvement pourrait être annulé ou réduit par des droits résultants d'une insuffisance ou d'une omission.

Le droit de compensation n'a pas pour objet la mise en recouvrement d'impositions complémentaires mais permet à l'administration de rejeter au cours d'une procédure contentieuse, ou d'obtenir le rejet par le juge de l'impôt, des demandes en décharge ou en réduction des impositions établies.

Conséquences :

- L'administration n'a pas notifié pour pouvoir mettre en œuvre son droit de compensation.
- La compensation peut s'exercer alors que le délai de reprise est expiré

Mais le contribuable doit être informé de l'exercice de la compensation, soit lors du rejet de sa demande préalable, soit lors de l'instruction contradictoire liée à la procédure contentieuse.

Ses conditions d'application sont strictes, il doit s'agir :

- Du même contribuable.
- De la même année.
- Du même impôt.

En conclusion, tant que la prescription n'est pas intervenue, il est toujours possible de renouveler la proposition de nouveau. Mais pour cela encore faut-il qu'il s'agisse d'une erreur réparable dans la proposition. Ce qui ne concerne que les erreurs d'assiette. On parle alors de vice de la procédure d'imposition, réparable si la prescription n'est pas intervenue, par opposition à l'erreur qui vicia la procédure de contrôle, irréparable dès que les interventions sur place ont commencé.

3- **La position du juge fiscal français** :

L'article L80 CA du Livre des procédures fiscales (LPF) donne au juge le pouvoir de qualifier les erreurs commises par l'administration. Il prévoit une alternative pour ce dernier :

- Erreur substantielle : annulation des droits et pénalités.
- Erreur non substantielle : annulation uniquement des majorations et amendes (≠ intérêts de retard) mais ne remet pas en cause, les droits en principal.

a- Erreur substantielle

1. Délimitation du concept

Sont considérées comme des erreurs substantielles celles qui portent atteinte aux droits de la défense.

Il s'agit là d'une notion à la fois plus large et plus restrictive que celle des garanties du contribuable. Cela relève de l'entier pouvoir du juge. Il peut très bien qualifier de non substantielle une erreur, qui pour l'administration fiscale, est une erreur irréparable.

L'étendue de cette notion fait qu'il n'existe pas vraiment de définition de l'erreur substantielle, elle est établie au fur et à mesure par la jurisprudence. L'article L80 CA du LPF a été voté en 1990, avant cette date, le juge avait déjà qualifié de substantielles, des erreurs qui contrevenaient aux garanties du contribuable sans faire référence aux droits de la défense.

Ainsi dans la majorité des cas les erreurs commises lors de la phase de contrôle sont considérées comme substantielles puisqu'elles violent une garantie du contribuable.

L'erreur substantielle sera celle dont la nullité est d'abord prévue par la loi :

- Non respect de la durée d'un ESFP ;
- Absence de mention sur l'avis ou sur la notification de la possibilité de se faire assister d'un conseil ;
- dépassement de la durée de 3 mois lors de l'opération de vérification.

2) Effets :

L'effet qui résulte de l'erreur substantielle est la nullité de la procédure et des impositions complémentaires en résultant.

b- Erreur non substantielle

1) Définition.

Est non substantielle l'erreur qui n'est pas dite substantielle par le juge. Il peut d'ailleurs être moins sévère et considérer qu'est non substantielle une erreur que l'administration considère quant à elle comme irréparable.

2) Effets

Annulation, lorsque le juge le décide, des simples majorations et pénalités en découlant.

Ainsi, il a été, notamment, jugé que :

- « *L'erreur matérielle qui entache la mention dans un avis de vérification de la date à laquelle débiteront les opérations de contrôle, est sans incidence sur la régularité de cet avis* » C.E 6 décembre 1995 n° 126826.
- « *La notification de l'A.M.R à une adresse erronée ne constitue pas l'omission d'une formalité substantielle lorsque cet avis est atteint son destinataire* ». Cas.com 12 décembre 1995 n° 2185p.

Conclusion du chapitre 2

Le juge administratif attache beaucoup d'importance aux questions de procédures et veille au respect des droits de la défense. La moindre erreur commise par l'administration au cours de contrôle ou du contentieux fiscal, peut être sanctionnée.

Par conséquent, les cas de nullité relative ou absolue mentionnés ci-dessus, tous confondus, peuvent être à l'origine d'une décision de nullité totale de la procédure poursuivie par l'administration, comme avancé dans le chapitre précédent.

Le contribuable doit adopter une stratégie bien calculé, essentiellement offensive pour défendre ses droits.

Conclusion de la partie II

Comme chaque procédure, celle de contrôle fiscal n'est pas infaillible. Elle peut être entachée de multiples vices ou d'irrégularités à différents stade de son déroulement. Ces irrégularités peuvent être la cause de la nullité de la procédure. Cette nullité peut être relative ou absolue.

Le contribuable doit gérer intelligemment la phase de contrôle lorsque la procédure comporte des vices, et essayer de porter le litige devant le juge administratif, sensible au respect des droits du contribuable, afin d'anéantir les résultats de contrôle fiscal.

Conclusion générale

Nous venons de faire un état des lieux en recensant les vices de procédure contrôle fiscal en vigueur.

Nous avons constaté que le législateur fiscal a exprimé sa bonne volonté d'améliorer la loi fiscale en accompagnant les évolutions économiques, sociales et humaines actuelles. Il a essayé d'organiser les relations entre l'administration fiscale et le contribuable en instaurant des procédures d'assiette et de contrôle de l'impôt.

Cependant, les efforts déployés restent encore insuffisants pour réaliser un équilibre entre les droits de l'administration fiscale et les droits du contribuable¹³².

A travers la présente recherche, nous nous sommes persuadés que l'arsenal juridique organisant le contrôle fiscal contient beaucoup de zones d'ombre, qualifié d'arbitraire fiscal, que nous avons citées, et sur lesquelles le législateur ne s'est pas prononcé. Ces zones ne profitent pas nécessairement au contribuable, au contraire, il en est victime.

Le renforcement de l'Etat de droit permet d'acquérir la confiance des partenaires non seulement politiques mais aussi économiques. En effet, l'existence d'une législation fiscale saine et transparente permet d'améliorer l'environnement des affaires et, donc, encourager les investisseurs nationaux internationaux. La clarté des procédures administratives et surtout fiscales assure les entreprises et leur offre l'occasion de se pencher sur les autres contraintes économiques et sociales.

Le législateur est censé protéger les droits des contribuables contre tous les abus ou les éventuels vices de procédures.

Toutefois, le législateur fiscal a réconforté davantage la position de l'administration fiscale en obligeant le contribuable à soulever les vices entachant les procédures de contrôle fiscal avant le recours devant la CNRF. Ce qui donne l'occasion à l'administration de revenir sur ses erreurs et rectifier sa procédure viciée.

Tandis qu'on a imposé au contribuable, déjà lésé et désarmé et non satisfait par le recours devant les commissions fiscales, d'intenter le recours long et coûteux devant la justice administrative.

Quelle est la stratégie à adopter par le contribuable ?

Si dans la plupart des cas, l'inspecteur vérificateur retient sa vision de contrôle et rejette les arguments du contribuable. Celui-ci doit :

- se faire assister par un conseiller fiscal de son choix.

¹³² يونس معاطا، المنازعات في تحصيل الديون الضريبية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية عدد 1، 2012 مطبعة طوب بريس،

- ne pas soulever certains vices entachant la procédure de contrôle, à l'occasion de ses réponses aux lettres de notification ou à l'occasion du recours devant la CLT.
- Porter le litige devant les tribunaux administratifs en invoquant les vices en question seulement devant le juge administratif. Car ce dernier ramène le litige à son point de départ. Il réexamine le dossier et met sous "la loupe" toutes les étapes du contentieux.

Le juge est qualifié de contrôleur suprême de l'exécution de la loi fiscale. Il a le pouvoir d'interprétation des dispositions fiscales. Il a un regard sur les procédures de contrôle et de contentieux en la matière. Le contribuable pourra obtenir le jugement déclarant la nullité absolue ou relative de la procédure.

A travers, aussi, le présent mémoire, et notre expérience pratique, nous nous sommes convaincu que l'amélioration de notre législation en matière de contrôle fiscal est indispensable. Ainsi, nous nous permettons de présenter les suggestions suivantes :

- réviser la loi fiscale en vigueur en général, et la procédure de contrôle en particulier, dans l'objectif de faire garantir au contribuable ses droits afin de les équilibrer aux prérogatives colossales dont jouit l'administration fiscale.
- Former les juges et les avocats dans le domaine fiscal, comptable et des langues vivantes pour, d'abord, bien comprendre tous les aspects des litiges, et ensuite bien accompagner les changements contemporains en matière d'ouverture sur les investissements nationaux et internationaux.
- Publier les décisions des commissions fiscales et les jugements des différentes juridictions en matière fiscale.
- Former de façon continue le personnel de l'administration fiscale.
- Communiquer pour favoriser l'adhésion à l'impôt et le civisme fiscal¹³³

En une phrase, il faut repenser toutes les procédures fiscales, en engageant un débat national.

Encore en France, le rapport Fouquet intitulé «Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche », sorti en Juin 2008, s'inscrit dans le débat sur la gouvernance fiscale¹³⁴, marquée par une profonde mutation du service public et en particulier l'administration fiscale.

La gouvernance fiscale consiste à mettre en œuvre la politique fiscale sur la base d'une interaction d'acteurs privés et publics¹³⁵, tout en préservant, bien sur, l'intérêt général de la nation.

¹³³ Exposé du Directeur Général des Impôts devant la chambre française de commerce de Casablanca, le 07 juin 2012, sous le thème : « le renforcement des relations Administration Contribuables : vers une vision commune »

¹³⁴ Fiche n°7 : le rapport Fouquet où les enjeux en matière de « gouvernance fiscale » extrait du site web : www.snui.fr

¹³⁵ Idem.

Par conséquent, l'adoption, par le nouveau gouvernement, d'une nouvelle stratégie de gouvernance en matière fiscale s'avère indispensable.

A l'occasion des mutations actuelles vers plus de démocratie, l'occasion d'améliorer les droits du contribuable ne doit pas être ratée.

LISTE DES ABREVIATIONS

- A.M.R. : Avis de Mise en Recouvrement
C.G.I : Code Général des Impôts.
ESFC : Examen de la situation fiscale du contribuable
ESFP : Examen de la situation fiscale personnelle
I.G.R : Impôt Général sur le Revenu.
I.R. : Impôt sur le Revenu.
I.R/RS : Impôt sur le Revenu sur la retenue à la source
I.S : Impôt sur les Sociétés.
LPF : Livre des procédures fiscales
T.V.A : Taxe sur la Valeur Ajoutée.
C.P.C : Compte de Charges et Produits
E.S.G : Etat de Soldes de Gestion.
C.N.R.F : Commission Nationale du Recours Fiscal.
C.L.T : Commission Locale de Taxation.
C.S : Cour Suprême.

BIBLIOGRAPHIE

A- Ouvrages

- 1- Karim Sid Ahmed "Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales : étude comparative", l'Harmattan. 2008
- 2- Patrick PHILIP, Les droits de la défense face au contrôle fiscal, préface, p.XI, 2^{ème} Edition, Edition Economica 2005
- 3- J. Grosclaude, P. Marchessou, Procédures fiscales, Dalloz 1998
- 4- Th. Lambert, La Direction générale des impôts et la performance, Constitution et Finances Publiques, Edition Economica 2005,
- 5- Rachid LAZRAK "Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc", Edition la porte 2007.
- 6- Mohamed BOUCHAREB "La lutte contre la fraude fiscale au Maroc "Editions Maghrébines 2006.
- 7- قواعد التقاضي في المادة الضريبية، حياة البجدابني، منشورات مجلة ، ص13 وما بعدها 2010 الحقوق المغربية، سلسلة دراسات قضائية، الإصدار الثالث
- 8- Richard Gaudet, Contrôle fiscal, les vices de procédures, l'Harmattan 2009.
- 9- يونس معاطا، المنازعات في تحصيل الديون الضريبية بالمغرب، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية عدد 1، مطبعة طوب بريس، 2012

B- Thèse

- 1- KHALIL HALOUI, « Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit Marocain » thèse pour obtenir le grade de Docteur de L'UNIVERSITE DE GRENOBLE , soutenue le 02 Décembre 2011.

C- Mémoires

- 1- Said OURCHAKOU, « Le contrôle fiscal au Maroc : Organisation et pratique de la vérification de comptabilité » publié sur internet.
- 2- Nada LAHLOU, "L'expert comptable devant le rejet de la preuve comptable et le pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale", mémoire présenté pour l'obtention du diplôme national d'expert comptable, ISCAE, Session de Mai 2007.
- 3- نجيب البقالي، منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء المغربي، بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، المحمدية-البيضاء.

D- Revue

- 1- La revue fiduciaire, Hors-série n°2-2007

2- المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 92، ماي -يونيو 2010، الأستاذ محمد سعيد الرياحي، مدى حجية مقررات اللجنة الوطنية للطعون الضريبية والجهة المختصة بإيقاف تنفيذها، مقارنة قانونية وواقعية.

3- سمير أحيدار، دعوى الإلغاء في المنازعات الجبائية، المجلة المغربية للمنازعات القانونية عدد مزدوج 2007-6/5

4- les Cahiers de la cours suprême n°9/2005, Edition Elit

- 5- دراسة في بعض جوانب مسطرة التصحيح الضريبي على ضوء مستجدات قانون المالية لسنة 2011، الأستاذ المستشار رضى التايدي، الندوة الوطنية حول الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 16 سنة 2011
- 6- الإخلالات المسطرية وأثرها على الالتزام الضريبي، الأستاذ إبراهيم الشيكري، الندوة الوطنية حول الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 16 سنة 2011
- 7- الرقابة القضائية على العمل الضريبي- حالات للدراسة، الأستاذ عبد المعطي القدوري، رئيس المحكمة الإدارية بأكادير، الندوة الوطنية حول الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي ، دفاتر المجلس الأعلى ، عدد 16 سنة 2011

E- Articles

Ambassade de France au Maroc, Mission Economique, fiche de synthèse, "le système fiscal marocain".

F- Séminaires :

Auditas, séminaire de formation portant sur le thème « Anticiper et Gérer le contrôle fiscal », les 03 et 04 novembre 2009

G- Cours

Cours de contrôle fiscal, ISCAE

H- Exposé :

Exposé du Directeur Général des Impôts devant la chambre française de commerce de Casablanca, le 07 juin 2012, sous le thème : « le renforcement des relations Administration Contribuables : vers une vision commune »

I- Sites web

- 1- Site web : www.Droitmarocain.com, Mohamed Boufous "Le droit judiciaire privée et Procédure civile au Maroc "Edition Bouregreg 2004.
- 2- Site web : <http://definition.actufinance.fr/assiette>
- 3- Site web, www.finances.gov.ma, Omar RAISSOUNI "Le Cadre Juridique de contrôle fiscal : Recherche de l'efficacité et droits du contribuable ".
- 4- Site web, www.legavox/blog/issa-said, article de M. Issa Said, "Droit fiscal marocain : Classifications d'imposition et l'équité fiscale",.
- 5- Site web <http://messaoui.jeeran.com>, نورة بوطاهر، تسوية الوضعية الفردية بين قضاء الإلغاء والقضاء الشامل على ضوء الاجتهاد القضائي بالمغرب.
- 6- Site web <http://dpm.xooit.fr>, Fiches Thématiques.
- 7- Site web www.lesvideosfiscales.fr par Dominique Laurent.

- 8- Site web, www.tahero.ifrance.com.
- 9- Site web, <http://www.justice.gov.ma/fr/>, Organisation Judiciaire.
- 10-Site web, <http://fr.wikipedia.org>.
- 11-Site Web : www.cabinet-haddad.com
- 12-Site Web: www.coursdedroit.free.fr
- 13- Site Web: www.avocats.fr/paul.duvaux
- 14- Site web <http://procedures-fiscales.over-blog.com>
- 15- Site web : www.snui.fr, Fiche n°7 : le rapport Fouquet où les enjeux en matière de « gouvernance fiscale » extrait du site web :