

L'adhésion Au Contrôle Fiscal Du Contribuable Marocain : Etude Critique Des Procédures Fiscales

Khanfor Abdelkader, PhD, Associate Prof.

University Ibn Zohr, Agadir, Morocco

Souaf Malika, PhD, Prof.

ENCG, University Ibn Zohr, Agadir, Morocco

doi: 10.19044/esj.2016.v12n4p129 [URL:http://dx.doi.org/10.19044/esj.2016.v12n4p129](http://dx.doi.org/10.19044/esj.2016.v12n4p129)

Abstract

The tax control practiced by the services of the general direction of the taxes is the ultimate guarantor of tax compliance. It aims to understand all breaches of tax and accounting legislation. Instead, it creates a sort of mistrust and reluctance due, first by the legal uncertainty of the texts governing the tax audit. And second, to the exorbitant prerogatives of auditors.

The general direction of the taxes has adopted a new vision that shows the taxpayer as a true partner that should benefit from a number of safeguards, given the substantial powers of the Tax Administration favor to the introduction of the charter of the taxpayer.

This document is very criticized by experts due to not bringing much to our tax legislation, except that it summarizes the various guarantees of the General Tax Code (GTC), became mandatory handed , together with the notice of audit , on pain of the uselessness of the entire verification process.

Keywords: Tax system, Morocco, Taxpayer, Auditors, Administration

Résumé

Le contrôle fiscal exercé par les services de la Direction Générale des Impôts (DGI), est l'ultime garant du civisme fiscal. Il a vocation à appréhender l'ensemble des manquements à la législation fiscale et comptable. En revanche, il crée une sorte de méfiance et réticence dues, d'une part à l'insécurité juridique des textes qui régissent le contrôle fiscal, et d'autre part aux prérogatives exorbitantes des vérificateurs. Afin d'améliorer la relation Administration Fiscale-Contribuable, et dans le but de faire adhérer ce dernier à la norme fiscale, la DGI a adopté une nouvelle vision qui considère le contribuable comme un vrai partenaire qui doit bénéficier d'un certain nombre de garanties, face aux pouvoirs conséquents

de l'Administration Fiscale grâce notamment à l'introduction de la charte du contribuable. Ce document reste très critiqué par les experts au regard de l'objectif de la consolidation de la confiance du contribuable dans le système fiscal.

Mots clés : Système fiscal, Maroc, Contribuable, Vérification, Administration

Introduction

Si les droits et les garanties du contribuable existent depuis la naissance de l'impôt, ils n'ont réellement fait l'objet de l'attention du Maroc qu'au cours de ces dernières années. C'est alors que le contribuable a été vu comme un partenaire fiable qui, en tant que sujet de droit, doit bénéficier d'un certain nombre de garanties face aux pouvoirs conséquents de l'administration fiscale (Bashi & Dibra, 2014).. Cette nouvelle relation davantage équilibrée tend même à se contractualiser avec l'introduction de principes du droit constitutionnel, privé, pénal et notamment le droit publique.

Dans la perspective de construire une relation de confiance et de partenariat et dans le cadre des orientations stratégiques de la Direction Générale des Impôts, le Maroc, à l'instar des pays européens, a instauré la charte du contribuable par l'article 7 de la Loi de finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011.

Cette fameuse charte, constitue un excellent résumé du livre II du Code Général des Impôts « procédures fiscales » et est un très bon support de documentation qui doit, en théorie, être la référence, de manière réciproque dans les relations entre le fisc et les usagers lors du contrôle fiscale.

En toute objectivité, il faut bien reconnaître que ce document, de portée générale, concerne uniquement le contribuable en phase de vérification de la comptabilité. Cependant, l'étude de l'ensemble des garanties du contribuable édictées par les dahirs, les lois et la jurisprudence, relève une flagrante carence juridique concernant les garanties du contribuable dans les phases préalables au contrôle sur place (contrôle interne, droit d'investigation et programmation).

Dans la pratique, le destinataire de cette charte, à l'appui de l'avis de vérification, ne se sent même pas concerné³ par son contenu, étant donné que le style de la formulation des points soulevés par le texte de ladite charte, demeure impersonnel ; par conséquent il n'implique pas directement le contribuable.

³ Cf. la charte du contribuable en France et en Algérie à la liste des annexes.

Dans ce contexte incontournable, Il faut bien reconnaître cependant, que la majorité des contribuables n'ont en général pas besoin de cette charte dans la mesure où elle reste dénuée de tout pouvoir de protection des tracas causés de manière cumulative et inconsciente, par les prérogatives du fisc, tout au long de la procédure de contrôle.

Pour préciser notre posture épistémologique, nous devons rappeler notre problématique qui consiste en l'étude du degré de socialisation du contribuable à la loi fiscale. La question de recherche principale qui oriente notre étude est exprimée de la manière suivante : *Les garanties offertes au contribuable contrôlé au Maroc permettent-elles de garantir sa socialisation?*

La complexité et l'ambiguïté de la norme fiscale et le caractère de confidentialité des informations recherchées ont rajouté à la complexité de notre sujet, compte tenu de sa technicité pour la majorité des contribuables (Abdallah, 2014)..

La réponse à cette question ne peut se faire qu'à travers une observation et une interaction dynamique avec le terrain de recherche. Cette interaction, dans le cas de notre recherche, prend plusieurs formes : questionnaire et entretiens semi-directifs auprès des acteurs concernés.

Notre question de recherche est de nature « explicative » et « compréhensive ». Par conséquent, toute approche déterministe et causaliste réduira la portée de notre travail de recherche.

Prenant en considération les caractéristiques des trois paradigmes que nous avons sus présentés, et en nous basant sur nos constats théoriques, nous situons notre recherche dans un cadre épistémologique post-positiviste avec une logique abductive où la réalité est appréhendée de manière intermédiaire entre l'objectivité des faits et la subjectivité du chercheur. Notre démarche méthodologique a été basée sur des allers-retours entre la littérature et le terrain, ainsi que sur l'utilisation de la triangulation des méthodes et des données.

En nous éloignant de toutes les approches purement déterministes, nous adoptons une démarche compréhensive permettant, d'appréhender, non pas la réalité, au sens ontologique d'Auguste Comte, mais les sens/réalités des acteurs intervenants dans le cadre d'un construit organisationnel bien déterminé, en l'occurrence le contrôle fiscal qui constitue notre champ de recherche.

Comme le précise Mucchielli (1994) : « L'objectif général d'une étude qualitative concernant un phénomène humain est la connaissance du pourquoi et du comment de ce phénomène, le plus généralement en vue d'une intervention pour transformer une situation qui lui est liée ». Nous pensons ainsi que la méthodologie qualitative nous permettra, à travers son caractère idéographique (étude en situation réelle – in vivo –) et contextuel,

de comprendre le type de relation entretenue entre les acteurs du contrôle fiscal.

Dans le présent papier nous allons nous limiter à l'étude programmatique du contrôle fiscal externe dans laquelle nous estimons essentiel, d'aborder, les droits et les garanties du contribuable, stipulées par les lois (constitution 2011, code civil et pénal, et le code général des impôts), selon le cadre préconisé par l'administration fiscale dans l'avis de vérification et la charte du contribuable afin de mettre en exiguë la complexité de la norme fiscale notamment dans son volet contrôle externe.

L'objet de cette étude est, essentiellement, d'aborder la question de l'efficacité du système fiscal au regard des garanties octroyées aux contribuables dans le contexte des dispositions légales régissant le contrôle fiscal au Maroc.

Les droits fondamentaux

Adoptée par référendum le premier juillet 2011 dans un contexte social et politique singulier, la nouvelle Constitution marocaine a énoncé dans le préambule : « Fidèle à son choix irréversible de construire un État de droit démocratique, le Royaume du Maroc poursuit résolument le processus de consolidation et de renforcement des institutions d'un État moderne, ayant pour fondements les principes de participation, de pluralisme et de bonne gouvernance.

Il développe une société solidaire où tous jouissent de la sécurité, de la liberté, de l'égalité des chances, du respect de leur dignité et de la justice sociale, dans le cadre du principe de corrélation entre les droits et les devoirs de la citoyenneté ».

Ainsi, elle a stipulé que :

- Toute personne a droit à la protection de sa vie privée. Le domicile est inviolable. Les perquisitions ne peuvent intervenir que dans les conditions et les formes prévues par la loi.⁴
- Les citoyennes et les citoyens ont le droit d'accéder à l'information détenue par l'administration publique, les institutions élues et les organismes investis d'une mission de service public. Le droit à l'information ne peut être limité que par la loi, dans le but d'assurer la protection de tout ce qui concerne la défense nationale, la sûreté intérieure et extérieure de l'État, ainsi que la vie privée des personnes, de prévenir l'atteinte aux droits et libertés énoncés dans la présente Constitution et de protéger des sources et des domaines expressément déterminés par la loi.⁵

⁴Cf. Art 24 de la constitution

⁵Cf. Art 27

- L'accès à la justice est garanti à toute personne pour la défense de ses droits et de ses intérêts protégés par la loi. Tout acte juridique, de nature réglementaire ou individuelle, pris en matière administrative, peut faire l'objet de recours devant la juridiction administrative compétente⁶.
- Tout prévenu ou accusé est présumé innocent jusqu'à sa condamnation par décision de justice ayant acquis la force de la chose jugée⁷.
- Toute personne a droit à un procès équitable et à un jugement rendu dans un délai raisonnable. Les droits de la défense sont garantis devant toutes les juridictions⁸.
- Dans les cas où la loi le prévoit, la justice est gratuite pour ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes pour ester en justice⁹.

L'analyse et l'étude de ces articles nous conduit à dégager les droits et les garanties fondamentaux du contribuable et qui peuvent être résumés comme suit :

- Droit de la sécurité ;
- Droit de la liberté ;
- Droit de l'égalité ;
- Droit de la protection de sa vie privée ;
- Droit d'accès à l'information ;
- Droits de la défense ;
- Droit de recours.

Inspirée de la nouvelle constitution, la charte du contribuable, au Maroc, a précisé les garanties et les droits légitimes du contribuable en vérification, d'une manière plus concrète et plus simple afin d'assurer une meilleure lisibilité et compréhension des textes. Ces droits et garanties peuvent être présentés comme suit :

Les droits fondamentaux du contribuable en vérification fiscale.

Nous ne cesserons jamais de répéter que le système fiscal marocain est basé sur le consentement volontaire à l'impôt et que, selon ce système, la déclaration du contribuable « est souveraine » et bénéficie de la présomption d'exactitude jusqu'à preuve du contraire, preuve qui peut être découverte au cours du contrôle sur place.

Aux yeux de la loi, la bonne foi du contribuable se manifeste dans sa collaboration avec le vérificateur, tout en reconnaissant le bien fondé du contrôle, l'acceptation du dernier comme contrepartie du système déclaratif, lui assurant l'égalité devant l'impôt et l'équité fiscale.

⁶ Cf. Art 118

⁷ Cf. Art 119

⁸ Cf. Art 120

⁹ Cf. Art 121

Ainsi, au lieu de s'opposer à l'action de l'administration, le contribuable doit faciliter le travail des vérificateurs dans le cadre de la loi, tout en jouissant de ses droits, desquels, il est obligatoirement et préalablement informés à travers la remise de la charte du contribuable vérifié.

Les déclarations, les pièces comptables et les actes du contribuable de bonne foi, sont présumés complets, exacts et réguliers, pourvu qu'il ait respecté ses obligations fiscales.

Lorsque l'administration procède à des rectifications, ou à une modification de la base imposable, elle doit d'abord démontrer l'irrégularité, l'inexactitude ou l'incomplétude des déclarations que le contribuable a fournies, ensuite elle doit lui adresser une proposition de rectification motivée et complétée d'indications sur la nature des redressements, l'impôt en cause, les années concernées, dans les formes et les règles de la procédure de notification.

Le contrôle fiscal ne peut s'exercer que dans le cadre des procédures légales : procédure de taxation d'office ou procédure de rectification des bases d'imposition. Cette procédure du droit commun, est une procédure contradictoire qui garantit au contribuable le droit de défense, durant toutes les phases du contrôle fiscal exercé par les agents commissionnés du fisc.

Les modalités et formes de l'envoi des notifications.

Selon les dispositions de l'article 219 du CGI, et conformément aux dispositions des articles 37 et suivants, du code de procédure civil, la notification (convocation) est transmise soit par l'un des agents du greffe, soit par la poste par lettre recommandée avec accusé de réception, soit par voie administrative.

La notification est l'acte par lequel le fisc fait parvenir, au contribuable, une décision administrative et qui peut être une demande de communication, comme elle peut être une proposition de rectification.

Afin de veiller au respect de la confidentialité en matière d'impôt, la notification doit être adressée à l'intéressé, obligatoirement sous enveloppe ou pli fermé, soit par la voie postale par lettre recommandée avec accusé de réception, ou par la 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 (ex : les agents de l'autorité locale, ...) contre émargement du récépissé, ou le cas échéant, du certificat de remise.

Le fisc considère aussi qu'une notification est valablement notifiée lorsque le pli n'a pu être remis au contribuable à l'adresse qu'il a communiquée à l'inspecteur des impôts, suite à son envoi par lettre recommandée avec accusé de réception ou par l'intermédiaire des agents du greffe, des huissiers de justice ou par voie administrative, ce pli est

considéré avoir été valablement notifié après l'écoulement d'un délai de dix (10) jours qui suit la date de la constatation de l'échec de la remise du pli précité.

Il s'agit, dans ce cas, des plis retournés à l'administration avec, selon le cas, les mentions :

- non réclamé ;
- changement d'adresse ;
- adresse inconnue ou incomplète ;
- locaux fermés ;
- contribuable inconnu à l'adresse indiquée.

Dans ce cas, les délais prescrits courent à compter :

- de la date de retrait du pli auprès des services concernés lorsque ce retrait intervient avant l'expiration du délai de dix (10) jours qui suit la date de constatation de l'échec de remise ;
- du onzième jour qui suit la date de la constatation de l'échec de la remise du pli lorsque le retrait est effectué au-delà du dixième jour qui suit la date de constatation dudit échec.

Le droit d'être assisté par un conseil.

Pendant toute la durée de la vérification de comptabilité¹⁰, le contribuable a le droit de faire appel à un conseil de son choix pour l'aider à gérer cette opération de vérification.

Tout contribuable est libre d'élire une ou plusieurs personnes pour former son conseil, il peut les choisir parmi ses employés : son comptable, son avocat, afin de le représenter devant l'administration fiscale ; avec la condition que ces personnes soient mandatées à cet effet.

Les ou les conseils choisis pour représenter le contribuable ne doivent en aucun cas entraver le déroulement de la vérification sous peine de taxation d'office pour opposition au contrôle fiscal.

Vu que le texte ne limite pas le nombre de personnes qui forme le conseil, un contribuable malhonnête, pourrait très bien, intentionnellement, encercler le vérificateur par une meute de comptables, avocats et différents conseils fiscaux qui l'empêcheraient d'accomplir sa mission de vérification.

L'obligation de conservation des documents comptables

Tous les documents prescrits par les lois¹¹ et ayant un lien avec la comptabilité doivent être conservés pendant un délai de dix ans (10) à compter, en ce qui concerne les livres, de la date de la dernière écriture et pour les pièces justificatives, de la date à laquelle elles ont été établies.

¹⁰ Le contrôle inopiné : droit de constatation n'est pas concerné par cette procédure

¹¹ L'article 26 de la loi 15-95 ; Article 22 de la Loi 9-88 et les articles 20, 80 et 145 du CGI

A défaut, l'entreprise encourt de nombreux risques, comme la taxation d'office en cas d'absence de documents comptables ou une évaluation du chiffre d'affaires, en cas de rejet de la comptabilité.

En plus des documents comptables, obligatoires et facultatifs, cités précédemment, l'article 211 du CGI, prévoit l'obligation de conservation de tout autre document relatif à l'exercice d'activité imposable (factures, tickets de caisse, talons de chèques, contrats d'assurances..), pouvant remettre en cause la responsabilité du contribuable dans les domaines : juridique, fiscal, social et commercial.

Le droit marocain met à la charge des entreprises, l'obligation de conserver ses documents servant de preuves (vu que seul le papier fait foi au regard de la loi) dans le lieu d'imposition pendant la durée précitée ; cependant, le contribuable, dont l'activité produit beaucoup de paperasse, recourt à l'archivage chez son comptable ou chez des sociétés d'archivage.

La loi stipule que les contribuables se doivent d'aviser l'administration fiscale dans le cas de la constatation d'une perte de documents comptables ; et ce, par lettre recommandée avec accusé de réception et dans un délai de quinze (15) jours suivant la date de l'identification de la perte en question.

La lettre, par laquelle l'administration fiscale est informée de l'incident de perte, doit relater les circonstances de la perte et préciser la date et le détail des documents égarés. Cette perte constatée et déclarée pourrait provenir d'un événement de force majeure, indépendant de la volonté du contribuable (vol, inondation, incendie).

Cependant, au cas où l'administration soupçonne que la perte en question serait douteuse ou que les faits s'y attachant présenteraient une certaine ambigüité, une recherche, par divers moyens, est amorcée, afin de prouver et confirmer le rejet ou la contestation de la perte déclarée. Ainsi, les justifications et les détails apportés à toute déclaration de perte de documents, évitent aux contribuables les sanctions prévues par l'article 191 du C.G.I.

L'administration a toujours le droit de rectifier les bases d'imposition d'après les éléments dont elle dispose, ce qui signifie que la reconstitution, par le contribuable, de sa comptabilité en cas de perte de documents, ne l'épargne pas de cette prérogative lors du contrôle fiscal.

Au cas où le contribuable est dans l'incapacité de rétablir sa comptabilité, selon les normes prévues par la loi ; l'Administration Fiscale procède à la taxation d'office en se référant aux dispositions fiscales relatives à la non présentation des documents comptables.

La garantie contre les changements de la doctrine administrative

La doctrine administrative, en droit fiscal, peut être définie comme l'ensemble des documents écrits par lesquels l'administration fait connaître

son interprétation des textes fiscaux, ou sa prise de position portée sur les précisions d'une situation de fait, individuelle ou collective par rapport à un texte fiscal.

Selon le rapport du Conseil Economique et Social la « *fiscalité au Maroc est restée un domaine en perpétuelle réforme, ainsi, à chaque loi de finance, des nouveautés sont introduites, dans une logique d'incitation économique nouvelle ou pour répondre au souci de tel ou tel secteur économique, ou telle catégorie sociale. A la longue, le système a perdu en lisibilité et a très largement renforcé la Doctrine Administrative, qui, via les circulaires de la Direction Générale des Impôts ou ses autres publications, fixe la manière dont la loi doit être interprétée* ».

Le contribuable, censé respecter la loi et veiller à son application sous peine de sanction, a le droit de s'opposer à l'Administration, lorsque cette dernière ne respecte pas ces interprétations préalablement avancées.

Le principe de l'opposabilité de la doctrine administrative réside dans le fait que lorsque le contribuable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses notes de service ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement ou rappel d'impôt si ces rappels contredisent son interprétation et soutiennent une interprétation différente.

Pour ce qui est de l'avenir, un contribuable peut toujours organiser sa situation selon la nouvelle interprétation que l'Administration fiscale entend donner à un texte légal ou réglementaire.

L'obligation de respect du secret fiscal.

De manière générale, le secret professionnel est à la fois un devoir et un droit : il s'agit du devoir imposé par la charia, la loi et les mœurs à certaines personnes et le droit que les lois leurs reconnaissent, de ne pas révéler les choses secrètes dont elles deviennent les confidentes nécessaires, à raison de leur état ou des fonctions qu'elles exercent.

On sait également que le secret professionnel est, au Maroc, protégé par l'article 446¹² du Code pénal, lequel érige en délit le fait, pour « Les médecins, chirurgiens ou officiers de santé, ainsi que les pharmaciens, les sages-femmes ou toutes autres personnes dépositaires, par état ou profession, ou par fonctions permanentes ou temporaires, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où la loi les oblige ou les autorise à se porter

¹² Article 446 (complété par l'art 2 de la loi n° 24-03 promulguée par le dahir n° 1-03-207 du 11 novembre 2003 - 16 Ramadan 1424 ; B.O. du 15 janvier 2004). DAHIR N° 1-59-413 DU 28 JOUMADA II 1382 (26 NOVEMBRE 1962) portant approbation du texte du CODE PÉNAL .BO n° 2640 bis du mercredi 5 juin 1963, p. 843.

dénonciateurs, ont révélé ces secrets, sont punis de l'emprisonnement d'un mois à six mois et d'une amende de mille deux cent à vingt mille dirhams ».

Ainsi « Indépendamment des règles instituées dans le code pénal en matière de secret professionnel, tout fonctionnaire est lié par l'obligation de discrétion professionnelle pour tout ce qui concerne les faits et informations dont il a connaissance dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions. Tout détournement, toute communication contraire au règlement de pièces ou documents de service à des tiers sont formellement interdits. En dehors des cas prévus par les règles en vigueur, seule l'autorité du ministre dont dépend le fonctionnaire peut délier celui-ci de cette obligation de discrétion ou le relever de l'interdiction édictée ci-dessus.¹³ ».

Le secret professionnel est la base de la relation de confiance qui existe entre l'administration fiscale et le contribuable. Il impose au fisc de ne divulguer aucune information qui lui a été communiquée par les tiers ou par le contribuable lui-même lors des procédures d'investigation.

Vu les nuances qui peuvent exister entre la tenue du secret professionnel et le droit d'accès à l'information, le législateur marocain doit revoir le contenu de l'article 18, rédigé en 1958, actuellement largement dépassé:

- Par la pratique administrative: (communication des rapports, des statistiques.)
- Par l'existence de dispositions législatives et réglementaires reconnaissant partiellement le droit du public d'accéder à l'information.

Les droits et garanties du contribuable lors de la vérification de comptabilité.

Au Maroc, la procédure de vérification de comptabilité est encadrée par un certain nombre de règles destinées à protéger les contribuables.

Les garanties prévues par l'avis de vérification.

En principe le contribuable est avisé par le déduit de la vérification de sa comptabilité par un avis de vérification qui doit comporter 4 mentions obligatoires :

Le nom et le grade de l'agent vérificateur.

L'avis de vérification doit comporter le nom, prénom et grade de l'agent vérificateur ainsi que le numéro de sa carte de commission.

¹³Cf. art 18 du Dahir n° 1-58-008 du 4 chaabane 1377 (24 février 1958) portant statut général de la fonction publique

Même si le décret¹⁴ du 29 octobre 2010 a modifié les statuts des fonctionnaires de l'administration publique, notamment le grade d'inspecteur, l'article 210 stipule toujours que seuls les assermentés des fonctionnaires des impôts ayant au moins le grade d'inspecteur adjoint et qui sont commissionnés, ont le droit de procéder au contrôle fiscal.

Sachant que le contribuable a le droit d'exiger à toute personne agissant en qualité de vérificateur la carte de commission, avant de le recevoir dans les bureaux de l'entreprise.

La mention de l'identité du vérificateur permet aussi au contribuable de connaître son interlocuteur pendant toute la période de vérification et cela représente en soi, une garantie du bon déroulement de l'opération.

Il est à noter que l'administration peut être amenée à remplacer un vérificateur par un autre pour des motifs raisonnables (mutation, décès..) comme elle peut désigner un ou plusieurs vérificateurs pour renfort si nécessaire.

Dans ces cas le fisc informe le contribuable des changements intervenus par une simple lettre d'information remise en main propre contre un récépissé.

La période concernée par la vérification.

Sous réserve de délais spéciaux, prévus dans certains cas particuliers, l'administration fiscale peut vérifier la situation du contribuable pendant quatre ans.

Par exemple, en 2011, l'administration peut vérifier les déclarations de revenus relatives aux années 2007, 2008, 2009 et 2010. Dans le cas où les déficits reportables en IR et / ou des crédits de TVA issus d'années prescrites affectent la première année vérifiée, l'administration peut remonter jusqu'à la quatrième année prescrite afin de régulariser les reports déficitaires ou les crédits d'impôts sans toutefois réimposer de nouveaux impôts ou taxes supplémentaires.

Toutefois le fisc, selon l'article 212, peut revérifier ultérieurement les écritures déjà examinées, au titre d'un poste de comptabilité, d'une opération ou d'un impôt, sans que ce nouvel examen, même lorsqu'il concerne d'autres impôts et taxes, ne puisse entraîner un rehaussement pour ledit impôt ou taxe.

¹⁴ Le décret n° 2.06.377 du 20 Kaada 1431 (29 octobre 2010) relatif au statut particulier du corps interministériel des administrateurs. En vertu de ce décret, a été institué le statut particulier du corps interministériel des administrateurs basé sur plusieurs principes, à savoir : la création d'un nouvel corps, la généralisation du système de concours donnant accès au grade d'administrateur de 3ème et de 2ème classe, la détermination des missions, l'intégration des fonctionnaires classés dans les grades et les cadres similaires dans les grades créés en vertu du présent décret

Il est à signaler que la fréquence dudit contrôle sur place est limitée par la durée de vérification sur place.

La nature des impôts à vérifier

L'avis de vérification de comptabilité doit préciser les impôts, droits et taxes qui sont soumis au contrôle ; à défaut de précision sur ce point c'est l'ensemble des impôts dont votre entreprise est redevable qui fait l'objet du contrôle.

Selon l'importance du dossier et selon les recoupements en possession de l'administration, le contrôleur peut viser un ou plusieurs impôts et taxes dans l'une ou les quatre années sujettes du contrôle.

Cette possibilité a été encrée par l'article 7 de la loi de finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011, elle autorise les vérificateurs à examiner certaines opérations et ou écritures comptables.

Les garanties prévues par la charte

Présentée dans un style comprenant un vocabulaire administratif (jargon) souvent difficilement assimilé par les contribuables non-initiés, la charte du contribuable marocaine, contrairement à certains pays, énonce les droits et les garanties du contribuable et ceux de l'Administration, en reprenant intégralement les textes de loi sans effort de vulgarisation ou de simplification.

Lieu de vérification

En principe, le contrôle a lieu dans le domicile fiscal ou le principal établissement. Dans l'hypothèse où le contrôle ne peut s'effectuer en ces lieux, pour des raisons de fermeture en heure légale (pour certaines activités à caractère saisonnier, ou nocturne) et pour raison de non convenance du lieu pour l'exercice de la mission (unité de production avec une grande nuisance), le contribuable doit proposer un autre lieu pour le contrôle sous peine d'être poursuivi pour opposition à contrôle fiscal.

Suite à un accord commun entre le vérificateur et le contribuable, un nouveau lieu du contrôle est désigné : généralement au siège du cabinet de son comptable.

Les documents et livres comptables sont en principe consultés sur place, autrement dit, le lieu désigné pour contrôle. Toutefois, si l'agent de l'administration est devant l'incapacité d'accomplir sa mission, le contribuable, doit obligatoirement trouver un autre lieu convenable.

Afin d'éviter une évaluation d'office des bases d'imposition pour motif d' « opposition au contrôle fiscal », le contribuable peut solliciter que ce dernier se déroule dans les locaux de l'administration fiscale, en adressant un écrit au vérificateur.

La durée de vérification de la comptabilité

Sous peine de nullité absolue de l'imposition, la vérification sur place des livres ou documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à six mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à cinquante (50) millions de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée pour chacune des années de la période vérifiée¹⁵.

Et plus de douze mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires pour chacun des exercices en vérification est supérieur à cinquante millions de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée.

Il est à noter que la durée de la vérification sur place est déterminée selon le chiffre d'affaire déclaré non à la base du chiffre d'affaire reconstitué ce qui représente une garantie pour le contribuable.

La vérification ponctuelle est qualifiée comme étant un contrôle moins exhaustif et par conséquent l'intervention y est plus courte et plus rapide que la vérification générale de comptabilité.

Cette vérification ponctuelle peut être suivie d'une vérification de comptabilité soit pour des motifs graves qui nécessitent le rejet de la comptabilité, soit lors de la découverte d'anomalies nécessitant des recherches et des investigations plus approfondies.

Le pouvoir d'appréciation de l'administration

Le contribuable est préservé contre le pouvoir d'appréciation¹⁶ de l'administration fiscale qui consiste à la reconstitution des bases d'imposition déclarées, à moins que deux situations strictement réglementées ne se présentent :

- La comptabilité est mise en cause pour motif d'irrégularités graves ;
- A défaut de ces irrégularités, le vérificateur a apporté les preuves de l'insuffisance des chiffres déclarés.

Pour s'assurer des prétendus du fisc, le contribuable peut se référer au texte fiscal qui a légiféré et énuméré avec précision les irrégularités graves de nature à mettre en cause la valeur probante de la comptabilité et permettre à l'administration de déterminer la base d'imposition d'après les éléments dont elle dispose.

Concernant, le rehaussement du chiffre d'affaires, le contribuable peut à tout moment demander au fisc la consultation de ces documents base des rectifications suggérées pour en connaître l'origine et le degré d'exactitude, et pouvoir ainsi affirmer ou infirmer leur existence.

¹⁵En cas de vérification pluriannuelle de la comptabilité, le vérificateur peut être confronté à des chiffres d'affaire qui sont inférieur à 50 millions et d'autre supérieur à 50 millions

¹⁶ Cf. Ch III sect IV § II –I

Le droit de rectification des erreurs comptables

Lorsque des erreurs ou des omissions ont été commises dans plusieurs exercices vérifiés successifs, le vérificateur peut rectifier les erreurs et omissions qu'il constate lors de l'opération de vérification qui peuvent entraîner des rehaussements des bases imposable; et même celles qui peuvent être en faveur du contribuable.

En pratique, Les erreurs comptables considérées comme involontaires (non répétitives) peuvent être rectifiées à l'initiative de l'Administration lors du contrôle ou sur la demande du contribuable (déclaration rectificative).

Les erreurs comptables

Le vérificateur peut être confronté à des erreurs comptables liées aux travaux d'enregistrement et de traitements comptables qui sont, soit de fait, soit de droit :

Les erreurs de fait :

- *Erreurs arithmétiques* : les erreurs arithmétiques peuvent être de en deux sortes :

- *Inversion ou interversion de chiffres* : Quand l'erreur est un nombre multiple de 9, elle provient le plus souvent d'une inversion de deux chiffres dans la transcription ou la lecture d'un chiffre, dans une addition ou lors du report d'un montant.

- *Erreurs provenant d'un report* : L'examen des états de synthèse peut révéler des erreurs de reports qui peuvent se manifester lors du passage du livre journal au grand livre ou de la balance au bilan ou le CPC.

Actuellement l'utilisation des logiciels de comptabilité permet d'éliminer toutes les erreurs d'addition et de report, sauf celles combinant les erreurs de report et la mauvaise imputation. (Ex : Report d'un article dans un compte erroné au lieu du compte concerné).

- *Erreurs d'imputation* : Le comptable mouvemente un compte non approprié, au lieu d'un autre compte comptable. Ce mauvais choix de compte est très fréquent et consiste en une interversion entre les comptes du CPC avec les comptes du Bilan ; il pourrait également s'agir de confondre entre les différents compte du CPC ou même entre le même compte.

- *Le double enregistrement* : Il s'agit de la comptabilisation de la même pièce plusieurs fois. Cette erreur est dangereuse et peut être source de détournement de fonds

a. Les erreurs de droit :

Le vérificateur peut lors de son travail d'examen des comptes constater que le contribuable n'a pas appliqué les lois en vigueur (loi fiscale, comptable, et sociale...).

Lors de l'examen de la comptabilité le contrôleur peut constater, à titre d'exemple, un rattachement involontaire à un mauvais exercice ou une comptabilisation d'une charge sous un poste erroné.¹⁷

La rectification des erreurs comptables constatées

Sur le plan théorique, il existe quatre procédés de correction des erreurs comptables commises dans les écritures passées au journal : la contre-passation, le complément à zéro, la correction en négatif et le virement. En pratique, les méthodes du complément à zéro et de la correction en négatif sont tombées en désuétude alors que la méthode de la contre-passation est pratiquée moyennant certaines simplifications (le virement).

a. Les procédés de la contre-passation et du virement.

Que l'erreur porte sur les sommes ou sur les comptes, on annule par une première écriture l'écriture erronée et on passe dans un nouvel article la bonne écriture.

Ce procédé exige une grande clarté dans la rédaction des libellés. Il faut mentionner notamment :

- La date du redressement.
- La cause du redressement.
- Le numéro de folio de l'article erroné et la date.
- La référence au document de base.

Ce procédé est le seul utilisé dans les systèmes informatisés.

b. La correction symétrique.

Pendant la période non prescrite, l'administration peut, en application de la théorie de la correction symétrique, corriger les erreurs et les omissions qui ne constituent pas des fraudes délibérées. Autrement dit, le contribuable qui a commis des erreurs d'écriture ou de gestion comptables répétitives et de manière délibérée ne peut, par la suite, demander la rectification de cette décision, s'il s'avérait qu'elle est contraire à ses propres intérêts.

Les droits et les garanties à la clôture de la procédure de vérification. Le droit à l'information de la clôture de la vérification.

Au terme de l'opération de vérification, l'inspecteur a le choix entre la remise en main propre, au contribuable, du Procès Verbal (PV) de clôture, signé par les deux parties, ou le cas échéant, le notifier dans les formes prévues à l'article 219 du CGI.

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

- Dans le cas d'une absence de redressements, et donc la confirmation de la sincérité des déclarations déposées, le vérificateur adresse au contribuable

¹⁷Cf. chapitre III de la 1^{ère} partie

un avis d'absence de redressement qui est l'acte qui confirme la régularité de sa situation fiscale pour la période et les impôts concernés par le contrôle.

- Dans le cas contraire « la découverte d'irrégularités. », l'Administration Fiscale procède aux redressements nécessaires et envoie, au contribuable, une notification de redressement qui est l'acte par lequel le vérificateur vous l'informe des corrections apportées aux déclarations.

Le droit au respect de la procédure contradictoire

La procédure de rectification des bases d'imposition, réservée uniquement aux contribuables qui ont rempli leurs obligations fiscales (dépôt des déclarations, soumission à la vérification de comptabilité) est considérée au Maroc, comme étant contradictoire¹⁸. Et ce malgré l'absence d'un texte qui oblige l'administration fiscale à instaurer un débat oral et écrit tout au long de la procédure de contrôle avec le contribuable.

Cette procédure permet au contribuable d'être informé des propos du fisc, avant l'établissement de l'impôt afin qu'il puisse négocier et se défendre par tous les moyens contre l'excès de zèle des vérificateurs.

Les garanties du contribuable, à travers cette procédure, résident dans le respect des obligations fiscales qui l'encadrent. Dès lors, l'administration fiscale ne peut établir des impositions supplémentaires correspondant aux rectifications des bases proposées par elle au contribuable, sans la mise en œuvre préalable de la procédure contradictoire.

Ces garanties sont également préservées lors du choix de la procédure à appliquer (procédure normale ou accélérée) par l'administration et le déroulement de la procédure de rectification, dans sa phase administrative et judiciaire.

La garantie du respect de la charge de la preuve

Le système fiscal Marocain, est pour l'essentiel un système déclaratif basé sur le dépôt spontané par les contribuables de leurs déclarations. Le principe déclaratif permet théoriquement au contribuable, qui a rempli sa déclaration, de bénéficier d'une présomption d'exactitude.

L'administration se trouve liée par le contenu des déclarations. Le droit pour le contribuable à être imposé sur les éléments déclarés a pu être considéré par la doctrine comme étant un « droit fondamental ».

¹⁸ Le principe du contradictoire (ou principe de la contradiction) est un principe de droit, existant dans toute procédure, qu'elle soit civile, administrative, pénale ou disciplinaire, et qui signifie que chacune des parties a été mise en mesure de discuter l'énoncé des faits et les moyens juridiques que ses adversaires lui ont opposés.

Les preuves incombant à l'administration fiscale.

La preuve reste dès lors à la charge de l'administration dans le cas d'une reconstitution du chiffre d'affaires, en présence d'une comptabilité présentée régulière. La charge de la preuve des graves irrégularités invoquées par l'administration incombe, en tout état de cause, à cette dernière lorsque le litige ou la rectification est soumis au juge.

De même, lorsque le service invoque le fait que le contribuable n'a pas présenté de comptabilité, il lui appartient de prouver ces affirmations.

Preuves à la charge du redevable

Il est nécessaire de distinguer entre le contribuable qui tient une comptabilité et offre ainsi à l'administration un moyen de contrôle et celui qui ne la tient pas.

- Cas de défaut de présentation de la comptabilité.

La comptabilité est inexistante ou n'a pas été mise à la disposition de l'administration : Le contribuable qui ne tient pas une comptabilité bien qu'il y soit tenu, se voit subir le renversement de la charge de la preuve à son encontre, à titre de sanction d'une défaillance grave.

- Cas de présentation d'une comptabilité contenant de graves irrégularités.

En revanche, pour le contribuable tenant une comptabilité, c'est l'administration qui doit supporter la charge de la preuve. En effet, « les comptabilités régulièrement tenues bénéficient d'une présomption d'exactitude, à moins qu'elle présente des erreurs graves qui ôtent à cette comptabilité toute sa valeur probante. Dans ce cas l'administration peut rejeter la comptabilité et reconstituer le chiffre d'affaires et c'est au contribuable d'apporter les preuves de ce dernier, en cas de désaccord.

En pratique, en cas de rejet de comptabilité, pour cause des irrégularités graves invoquées par l'administration, le juge reverse le fardeau de preuve sur cette dernière pour justifier sa décision.

Les preuves à la charge des deux parties

Cette situation, très fréquente, se présente dans le cas d'un litige sur l'existence d'un revenu dissimulé, ou un produit imposable non comptabilisé.

Lorsque l'administration fiscale a établi l'existence d'un revenu imposable par des preuves (factures, contrats, flux financiers), il appartient alors au contribuable de prouver le contraire. Dans ce cas, le juge peut être amené à confronter les preuves et arguments avancé par le contribuable et les pièces probantes présentées par le vérificateur.

Ainsi, lorsqu'un contribuable, disposant d'un unique compte bancaire mixte (opération bancaire personnelle et professionnelle), peut toujours

avancer que lesdits revenus relèvent de son activité civile : Exemple un promoteur qui construit une maison à usage personnel dans ce cas c'est à l'administration de prouver le contraire.

La garantie de la non-modification des bases d'imposition

Depuis 2011, l'administration peut procéder à une vérification ponctuelle qui peut porter sur des postes ou opérations déterminés, au titre d'un ou plusieurs impôts ou taxes, pour une période déterminée.

En effet, l'exécution d'un contrôle ponctuel ne prive pas l'administration fiscale de la possibilité de procéder ultérieurement à une vérification de comptabilité et de revenir sur les impôts et taxes de la période contrôlée.

Cependant, l'administration doit tenir compte des redressements initialement opérés dans le cadre de la vérification ponctuelle, dans la mesure où le vérificateur ne doit pas procéder à une modification des bases d'imposition retenues au terme du premier contrôle ou le rehaussement des montants des redressements ou rappels déjà retenus.

La garantie de non-renouvellement de la vérification.

L'administration dispose du pouvoir de réparer les omissions totales ou partielles, insuffisances ou erreurs commises dans l'établissement de l'impôt qui ne peut s'exercer que pendant un certain délai, appelé délai de reprise ou de prescription, à l'expiration duquel l'administration ne peut plus établir d'imposition supplémentaire.

Toutefois, il est fait exception à cette règle de prescription en matière de l'Impôt sur le Revenu, lorsque le vérificateur constate que des déficits afférents à des exercices comptables prescrits ont été imputés sur les revenus ou les résultats d'un exercice non prescrit.

Les garanties procédurales du contribuable vérifié

Le principe du contradictoire est à rapprocher des notions de droits de la défense, loyauté, équité et égalité des armes. Normalement le principe du respect du contradictoire doit s'appliquer à tout moment de la procédure.

En revanche, la procédure de redressement est dite contradictoire au Maroc dans la mesure où le vérificateur échange par écrit en fin de contrôle les chefs des redressements calculés arrêté au préalable, avec le contribuable qui doit, soit accepter soit refuser lesdits propos.

Les garanties du contribuable dans cette procédure résident dans la forme et le contenu de la notification de redressement, qui doit être obligatoirement motivée et qui doit mentionner, outre les impôts concernés et les bases de calcul du redressement, la nature de la procédure (procédure normale ou accélérée).

Dans le souci de préserver les droits du trésor, le législateur marocain a doté le fisc d'une procédure contradictoire accélérée qui se distingue de la procédure normal par l'établissement de l'imposition sur les bases adressées au contribuable dans la deuxième lettre de notification.

Les garanties du contribuable dans cette procédure, garant d'équité entre le fisc et les citoyens, résident dans les droits suivants :

L'obligation, pour l'administration, de motiver de façon claire et détaillée tous ces actes de procédure qui doivent être envoyés dans les formes prévues par la loi;

- La faculté de faire parvenir ses observations dans un délai de trente jours dès réception de la 1^{er} ou la 2^{ème} notification ;
- L'obligation pour le vérificateur d'apporter des réponses précises aux observations du contribuable sous peine de nullité de toute la procédure ;
- Le contribuable a le droit, en réponse à la deuxième notification, soit d'accepter totalement ou partiellement soit de faire connaître son désaccord en demandant le pourvoi devant la CLT ;
- L'obligation pour l'administration de supporter la charge de la preuve du bien-fondé des redressements en cas de contentieux ultérieur.
- Le contribuable refusant les décisions des commissions peut ester son litige devant les tribunaux.

Les garanties offertes en cas d'accord à l'amiable

Ayant pour objectif d'éviter de long contentieux et les frais financiers qui s'en suivent, l'administration fiscale marocaine a simplifié le recours aux accords à l'amiable suite aux contrôles fiscaux.

Cette solution amiable, permet au contribuable tout au long de la procédure de redressement, de recourir à la négociation des droits, suggérée par le vérificateur auprès du directeur régional ou préfectoral, afin de conclure un accord à l'amiable avec l'administration.

Les accords à l'amiable, même en phase de contentieux de la procédure, sont d'ailleurs aujourd'hui la principale voie de recouvrement des rappels d'impôts. En 2011, ils représentent, un rapport de 97,5% du total des recouvrements suite à un contrôle sur fiscal.

L'accord doit être établi en double exemplaires, dont l'un doit être remis au contribuable contre décharge ou lui être adressé, éventuellement, par courrier recommandé.

Certes, les accords représentent actuellement pour les services de la DGI, l'option la plus favorable pour le recouvrement des sommes dues suite aux contrôles fiscaux, néanmoins, cette procédure souffre de beaucoup de lacunes dues principalement à l'absence de textes de législation qui l'encadrent.

Conclusion

L'Administration Fiscale au Maroc a réalisé, ces dernières années, d'importants progrès en termes de qualité des services et d'amélioration de relation avec les contribuables.

Malgré cet intérêt, les garanties conférées par la loi restent limitées et parcellaires, surtout quant à leur mise en œuvre. Les contribuables sollicitent, un rééquilibrage entre les droits et les obligations du contribuable vérifié, et le pouvoir conséquent des inspecteurs de l'Administration Fiscale lors du contrôle.

Nous estimons qu'il est insensé de prévoir une présumée protection du contribuable que lors d'une vérification de comptabilité. Or nous avons expliqué dans la première partie de cette recherche que le contribuable peut être contrôlé à distance, et il est probablement proposé et vérifié, par la suite.

Pour conclure ce papier, nous avons jugé essentiel de ne pas s'arrêter sur les critiques de notre système fiscal notamment dans son volet contrôle fiscal, « aucun système n'est complet et parfait ». Mais plutôt de nous efforcer à trouver une combinaison entre les attentes des contribuables honnêtes en l'amélioration de leurs garanties et les prérogatives du fisc pour contrôler le respect de loi fiscale.

References :

- Abdallah, A. A. J. (2014). The Impact of Using Accounting Information Systems on the Quality of Financial Statements Submitted to the Income and Sales Tax Department in Jordan. *European Scientific Journal*, 9(10).
- Bashi, E., & Dibra, M. (2014). How does online tax declaration of businesses-influence the way the tax offices are administered in shkodra. *European scientific journal*, 10(7).
- GIORDANO, Y, (2003), *Conduire un projet de recherche, une perspective qualitative* », éd, EMS.
- HINCKER, F. (1971), *Les Français devant l'impôt sous l'Ancien Régime*, Flammarion, coll. Questions d'histoire, p 182.
- La Constitution Marocaine, 2011.
- La loi n° 15-97 formant Code de Recouvrement des Créances Publiques.
- La loi n° 41-90 portant création des Tribunaux Administratifs.
- La loi n° 80-03 portant création des Tribunaux Administratifs d'Appel. Note circulaire n° 719 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances N° 43-10 pour l'année budgétaire 2011.
- LAMBERT, T, (1985), *Le contribuable face à l'Administration Fiscale*, In *Psychologie et Science Administrative*, Centre Universitaire de Recherches Administratives et Politiques de Picardie, pp : 102 – 121.
- Le Code de la Procédure Civile.
- Le Code Général de la Normalisation Comptable.

Le Code Général des Impôts, 2011 cinquièmes éditions.

LEROY, M. (2002), Sociologie de l'impôt. Presses universitaires de France.

LEROY, M. (2007), Découvrir la sociologie fiscale, Regards croisés sur l'économie 1/ 2007 (n° 1), p. 94 -100.

LEROY, M. (2009), La sociologie fiscale. Socio -logos. Revue de l'association française de sociologie.

LEROY, M., (2003), Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? , L'Année sociologique, 2003/1 Vol. 53, p. 247 -274.

Loi n° 47-06 relative à la fiscalité des collectivités locales

Loi n°9-88 relative aux obligations comptables des commerçants et la loi n° 44 -03 la modifiant.

MUCCHIELLI, A., (1994), Les méthodes qualitatives, éd, Paris : PUF.

Note circulaire n° 716 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances N° 35-05 pour l'année budgétaire 2006 « relative au livre des procédures fiscales ».

Note circulaire n° 717 (tome I, II, et II) relative au code général des impôts.

Note circulaire n° 718 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances N° 48-09 pour l'année budgétaire 2010.

PERRET, V., & SEVILLE, M., (2003), Méthodes de recherche en management, chapitre Fondements épistémologiques de la recherche, pp. 13–33.

REYNAUD, P-L., (1947), La psychologie du contribuable devant l'impôt, Revue de Science et de Législation Financière, pp. 394 -411.

THURMAN, Q. C., JOHN, C. S., & RIGGS, L, (1984), Neutralization and tax evasion: How effective would a moral appeal be in improving compliance to tax laws? Law & Policy, 6(3), pp. 309 -327.

TORGLER, B., (2004), Tax morale in Asian countries. Journal of Asian Economics, 15(2), pp 237 -266.

WACHEUX, F., (1996), Méthodes qualitatives et recherche en gestion, éd, Economica.