



ISCAE

INSTITUT SUPERIEUR DE COMMERCE
ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES
CYCLE D'EXPERTISE COMPTABLE (C.E.C)

MÉMOIRE PRÉSENTÉ POUR L'OBTENTION DU
DIPLÔME NATIONAL D'EXPERT-COMPTABLE

Sujet :

**L'EXPERT COMPTABLE DEVANT LE REJET DE LA PREUVE
COMPTABLE ET LE POUVOIR D'APPRECIATION DE
L'ADMINISTRATION FISCALE**

Auteur : Mme Nada LAHLOU

Président du jury : M. Brahim KETTANI – Directeur de la Législation
des Etudes et de la Coopération Internationale.

Directeur de recherche : M. Abdelaziz MOUFARREH – Expert-Comptable.

Suffragants : M. Mohamed BENTABET – Professeur à l' ISCAE.
M. Mohamed Khalid BENOTMANE – Expert-Comptable

Session de Mai 2007

D E D S C A C E

Je dédie ce mémoire à mes chers parents en témoignage d'estime, de respect et de vénération.

Toutes les lettres ne sauraient trouver les mots qu'il faut pour exprimer à juste mon profond amour et ma gratitude à votre égard pour tout ce que vous avez sacrifié pour assurer mon bien être et celui de mon frère.

Je dédie ce mémoire également :

À mon frère E mon mari : à qui je souhaite tout le bonheur du monde.

À toute ma famille : puisse Dieu nous garder unis pour toujours.

À tous mes enseignants : aucune dédicace ne sera en mesure de vous remercier assez pour ce que vous m'avez offert.

À tous mes amis : je vous souhaite une vie heureuse et pleine de succès.

REMERCEMENTS

Je ne saurais exprimer mes remerciements symbole de gratitude et de reconnaissance à Mr Abdelaziz Moufarreh, mon maître de stage et 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 mes oncles qui m'ont énormément aidé à accomplir ce travail, notamment :

Mr Mhammed Rhzioual Berrada, premier président de la cour d'appel de Fès, et Mr Saad Rhzioual Berrada, conseiller à la cour suprême, grâce à qui j'ai pu recueillir des dossiers complets sur le rejet de la comptabilité auprès des Tribunaux Administratifs de Rabat, Casablanca Fès et Agadir.

Dr Khalid Rhzioual Berrada, qui m'a facilitée l'accès à tous les ouvrages et mémoires français cités au niveau de la bibliographie.

La réalisation de ce mémoire doit également à l'aide précieuse de :

Mr Ahmed Saigh ex-président de la Cour Administrative de Rabat.

Mme El fassi Salwa présidente de la Cour Administrative de Casablanca.

Mr Mohamed El kasri ex-président de la Cour Administrative de Fès

Mr Mohamed Lakhsassi président de la Cour Administrative d'Agadir.

En fin, je serai ingrate si je ne cite pas le grand soutien de mon mari et de mon frère pour la réalisation de ce mémoire.

<i>Introduction générale</i>	- 6 -
 <i>Première partie</i>	
Comptabilité non probante au plan fiscal et pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale	- 13 -
 <i>INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE</i>	- 14 -
 CHAPITRE I : ORIGINE DES OBLIGATIONS COMPTABLES EN MATIÈRE FISCALE	- 16 -
Section 1 : Sources législatives et réglementaires	- 16 -
<i>A – Le droit fiscal</i>	- 16 -
<i>B – Le droit comptable</i>	- 17 -
<i>C – le code de commerce</i>	- 18 -
<i>D – les règles spécifiques à certaines professions</i>	- 18 -
Section 2 : Sources jurisprudentielles et doctrinales	- 19 -
<i>A – La jurisprudence</i>	- 19 -
<i>B – Les réponses Administrative</i>	- 19 -
<i>C – Les avis du Conseil National de la Comptabilité</i>	- 19 -
<i>D – Les réflexions des organismes professionnels</i>	- 19 -
 CHAPITRE II : LA COMPTABILITE NON PROBANTE AU PLAN FISCAL	- 20 -
Section 1 : Comptabilité non probante pour irrégularités graves	- 21 -
<i>A – Irrégularités graves de forme</i>	- 21 -
1 – L'absence ou la disparition des livres et supports comptables obligatoires	- 21 -
2 – Le non respect des dispositions garantissant l'irréversibilité des enregistrements comptables	- 23 -
3 – Le non respect des procédures d'enregistrement et de centralisation	- 25 -
4 – Une organisation comptable ne permettant pas une ventilation claire du chiffre d'affaires et de la marge brute par produit vendu	- 27 -
5 – Défaut d'établissement de la liasse fiscale ou la liasse comptable	- 27 -
Conclusion sur les Irrégularités graves de forme	- 28 -
<i>B – Irrégularités graves de fond</i>	- 29 -
1 – L'absence des inventaires	- 30 -
2 – La dissimulation d'achats ou de ventes dont la preuve est établie par l'Administration	- 32 -
3 – Les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées constatées dans la comptabilisation des opérations	- 34 -

4 – L'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de valeur probante.....	- 35 -
5 – La non comptabilisation des opérations effectuées par l'entreprise.....	- 42 -
6 – La comptabilisation d'opérations fictives	- 44 -
7 – Autres infractions aux principes et règles comptables.....	- 47 -
Conclusion sur les irrégularités graves de Fond.....	- 50 -
Section 2 : Comptabilité non probante pour preuve d'insuffisance des chiffres déclarés	- 51 -
<i>A – Les indices internes à la comptabilité.....</i>	<i>- 51 -</i>
1 – L'insuffisance et la variation du taux de bénéfice brut.....	- 51 -
2 – Les apports de fonds non justifiés de l'exploitant individuel ou du dirigeant de la société.....	- 55 -
3 – Les prélèvements insuffisants de l'exploitant individuel ou du dirigeant de la société.....	- 56 -
<i>B – Les indices externes à la comptabilité</i>	<i>- 58 -</i>
1 – La comparaison entre les revenus déclarés et les crédits bancaires des comptes personnels du dirigeant ou de l'exploitant.....	-58-
2 – La mise en évidence d'un excédent des emplois sur les ressources connues de l'exploitant ou du dirigeant.....	- 60 -
3 – La mise en valeur d'investissements dont le montant est hors de proportion avec le revenu déclaré	- 61 -
Conclusion sur les indices d'insuffisance des chiffres déclarés	- 61 -
CHAPITRE 3 : LE POUVOIR D'APPRÉCIATION DE L'ADMINISTRATION FISCALE : COROLLAIRE DU REJET DE LA PREUVE COMPTABLE	- 62 -
Section 1 : Contexte d'exercice du pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale	- 62 -
<i>A – Fondement du pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale</i>	<i>- 62 -</i>
<i>B – Principe de la reconstitution des résultats.....</i>	<i>- 63 -</i>
<i>C – Charge de la preuve.....</i>	<i>- 64 -</i>
<i>D – Procédure de redressement.....</i>	<i>- 64 -</i>
<i>E – Voies de recours.....</i>	<i>- 65 -</i>
<i>F – Sanctions.....</i>	<i>- 65 -</i>
Section 2: Modalités d'exercice du pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale : les principales méthodes de reconstitution et leurs limites.....	- 65 -
<i>A- Reconstitution basée sur le taux de bénéfice brut moyen pondéré</i>	<i>- 65 -</i>
1- Principe	- 65 -
2 - Limites	- 66 -
<i>B - Reconstitution établie à partir de paramètres significatifs de l'activité ...</i>	<i>- 67 -</i>
1 - Principe.....	- 67 -
2 - Limites	- 68 -
<i>C- Reconstitution basée sur des constantes de fabrication</i>	<i>- 68 -</i>
1- Principe.....	- 68 -
2- Limites.....	- 68 -

<i>D - Reconstitution à partir de l'exploitation des renseignements en provenance de tiers : (ou à partir de l'exploitation d'éléments externes à l'entreprise).....</i>	- 69 -
1- Principe	- 69 -
2- Limites	- 69 -
<i>E - Reconstitution fondée sur l'enrichissement du contribuable</i>	- 69 -
1 - Conditions d'utilisation de cette méthode	- 69 -
2 - Principe et mise en œuvre de la méthode	- 70 -
3 - Limites de la méthode.....	- 71 -
 <i>Deuxième partie</i>	
MOYENS PRATIQUES D'ACTION DE L'EXPERT COMPTABLE DEVANT LE REJET DE LA PREUVE COMPTABLE ET LE POUVOIR D'APPRECIATION DE L'ADMINISTRATION FISCALE	- 72 -
 <i>INTRODUCTON DE LA DEUXIEME PARTIE.....</i>	- 73 -
 CHAPITRE I : ETENDUE DE LA MISSION D'ASSISTANCE DE L'EXPERT COMPTABLE DURANT LA PROCEDURE CONTRADICTOIRE ET LA PROCEDURE CONTENTIEUSE.....	- 75 -
 <i>Section 1 : Diagnostic de la situation du client et choix des orientations appropriées pour son cas.....</i>	- 75 -
<i>A – Diagnostic de la situation du client</i>	- 75 -
1- Moyens de l'intervention	- 76 -
2- Objet du diagnostic	- 81 -
<i>B – Choix des orientations appropriées</i>	- 85 -
1- Les différentes orientations envisageables	- 85 -
2- Le dossier techniquement indéfendable	- 86 -
 <i>Section 2 : Assistance pendant la procédure contradictoire.....</i>	- 86 -
<i>A – Réponses aux notifications de redressements</i>	- 86 -
1- Réponse à la première notification	- 86 -
2- Réponse à la deuxième notification	- 87 -
<i>B – Défense du dossier devant les commissions</i>	- 88 -
1-Recours devant la C.L.T	- 88 -
2- Recours devant la C.N.R.F	- 89 -
 <i>Section 3 : Assistance pendant la procédure contentieuse.....</i>	- 90 -
<i>A – Recours Administratif</i>	- 90 -
1- Modalités du recours Administratif	- 90 -
2- Etendue de la mission d'assistance de l'Expert-Comptable	- 91 -
<i>B– Recours judiciaire.....</i>	- 93 -
1- Modalités du recours judiciaire	- 93 -
2- Etendue de la mission d'assistance de l'Expert-Comptable ...	- 94 -
 CHAPITRE II : LA CONTESTATION DU FONDEMENT.....	- 96 -
JURIDIQUE DE LA RECONSTITUTION	- 96 -

Section 1 : La mise en exergue des vices de forme entachant les procédures de contrôle, de redressement et de contentieux	- 96 -
A – Vices entachant la procédure de contrôle	- 97 -
1- Vices liés au contenu de l'avis de vérification	- 98 -
2- Vices liés à la forme de notification de l'avis de vérification	- 100 -
3- Vices liés au délai écoulé entre la notification de l'avis de vérification et le début du contrôle	- 101 -
B – Vices entachant la procédure de redressement	- 102 -
1- Notification de redressements émise après l'expiration du délai de prescription	- 102 -
2 - Défaut de notification de la réponse de l'inspecteur dans le délai légal	- 103 -
3 - Recours de l'Administration devant la C.N.R.F hors le délai légal	- 104 -
4- Défaut de communication du dossier fiscal par l'Administration à la C.N.R.F dans le délai légal	- 104 -
C – Vices entachant la procédure contentieuse	- 105 -
1- Pourvoi devant la Cour Administrative	- 105 -
2- Pourvoi devant la Cour Administrative d'Appel	- 105 -
3- Pourvoi devant la Cour Suprême	- 105 -
 Section 2 : La défense du caractère probant de la comptabilité	- 106 -
A – Insuffisance des motifs de rejet invoqués par l'Administration	- 106 -
1 - Les irrégularités relevées n'affectent pas la qualité de la comptabilité dans son ensemble	- 107 -
2 - La nature des irrégularités ou indices d'insuffisance des chiffres déclarés relevés, nécessite leur association à d'autres motifs pour justifier le rejet	- 107 -
3 - Les motifs invoqués ne sont considérés graves qu'à partir d'un certain seuil	- 107 -
B – Inexistence des motifs de rejet invoqués par l'Administration	- 107 -
1 - Erreur au niveau du principe de la technique employée par l'inspecteur	- 108 -
2 - Erreur au niveau de l'application de la technique employée par l'inspecteur	- 109 -
3 - Erreur au niveau de l'interprétation du résultat de la technique employée par l'inspecteur	- 111 -
 Section 3 : Recommandations en vue de réduire l'étendue des zones d'ombre de la législation fiscale	- 113 -
A – Recommandations concernant les procédures	- 113 -
1- Le respect de la procédure ne peut être garanti en l'absence des sanctions	- 113 -
2- La protection des droits du contribuable nécessite la clarification de certaines formalités existantes	- 114 -
3- La protection des droits du contribuable nécessite l'instauration de certaines formalités complémentaires	- 114 -
B – Recommandations concernant la motivation du rejet de la preuve comptable	- 116 -
1- Nécessité de limiter la liste des irrégularités graves susceptibles de motiver le rejet de la comptabilité	- 116 -
2 - Nécessité de bien définir chacune des irrégularités retenues	- 117 -

3- Nécessité de dresser la liste des moyens de preuve de l'insuffisance des chiffres déclarés	- 117 -
4- Nécessité de mettre au clair la notion de gravité	- 117 -
5- Prévoir éventuellement la possibilité de tenir compte de la bonne foi du contribuable	- 118 -

CHAPITRE III : LA CONTESTATION DU BIEN FONDE DES NOUVELLES BASES D'IMPOSITION.....	- 119 -
--	---------

<i>Section 1 : la contestation des insuffisances dans le cadre des différentes méthodes de reconstitution</i>	- 119 -
---	---------

<i>A – Méthodes de reconstitution totalement inadaptées</i>	- 119 -
---	---------

1 - Contestation des résultats invraisemblables de la méthode	- 119 -
---	---------

2 - Contestation du principe redoutable de la méthode	- 120 -
---	---------

<i>B – Méthodes de reconstitution partiellement inadaptées</i>	- 127 -
--	---------

1 - Contestation d'une application numérique erronée de la méthode	- 127 -
--	---------

2 - Contestation des valeurs retenues par l'Administration pour certains paramètres	- 127 -
---	---------

<i>Section 2 : La proposition de méthodes de reconstitution plus précises ...</i>	- 132 -
---	---------

<i>A – Les principes à respecter</i>	- 132 -
--	---------

1 - Tenir compte des conditions concrètes de fonctionnement de l'entreprise	- 132 -
---	---------

2 - S'appuyer sur des documents probants	- 132 -
--	---------

3 - Parvenir à une meilleure approximation que le service	- 133 -
---	---------

<i>B – La Méthode</i>	- 133 -
-----------------------------	---------

1 - Le recensement des éléments certains	- 133 -
--	---------

2 - La reconstitution des résultats	- 134 -
---	---------

<i>Section 3: Recommandations en vue d'améliorer la qualité du jugement professionnel de l'Expert-Comptable</i>	- 135 -
---	---------

<i>A – Les qualités d'un bon jugement</i>	- 135 -
---	---------

1 - Objectivité	- 135 -
-----------------------	---------

2 - Pertinence	- 135 -
----------------------	---------

3 - Globalité.....	- 135 -
--------------------	---------

<i>B – Les aptitudes à développer par l'Expert-Comptable</i>	- 136 -
--	---------

1 - L'aptitude à rechercher un consensus	- 136 -
--	---------

2 - L'aptitude à délivrer un diagnostic.....	- 137 -
--	---------

3 - L'aptitude à pouvoir démontrer la logique du jugement	- 137 -
---	---------

4 - L'aptitude à démontrer la diligence	- 137 -
---	---------

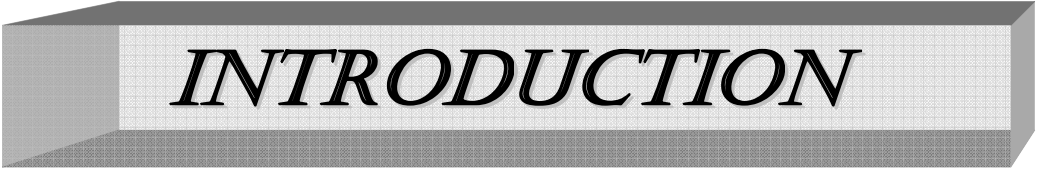
CONCLUSION.....	- 139 -
-----------------	---------

ANNEXES.....	- 144 -
--------------	---------

BIBLIOGRAPHIE.....	- 180 -
--------------------	---------

LEXIQUE.....	- 186 -
--------------	---------

ABREVIATIONS.....	- 188 -
-------------------	---------



INTRODUCTION

Le contrôle fiscal est le corollaire normal et indispensable de l'institution de procédures déclaratives.

Outre le respect des principes d'équité et de justice fiscales, les contrôles effectués par l'Administration répondent à une double exigence d'équilibre des conditions d'exercice de la concurrence et de stabilité des finances publiques :

☀ En matière de concurrence, lorsqu'une entreprise pratique une politique fiscale scrupuleuse et supporte sa juste charge d'impôt alors que son principal concurrent élude un certain nombre de charges fiscales, ce dernier bénéficie automatiquement de coûts inférieurs constitutifs d'avantages concurrentiels. La vérification de comptabilité diligentée, par l'Administration fiscale dans ces deux entreprises peut permettre d'atténuer ce type de distorsion de concurrence.

☀ En matière de finances publiques, le contrôle fiscal participe directement à l'équilibre budgétaire par le complément de ressources qu'il procure, et indirectement en dissuadant les tentations des contribuables de minorer leurs bases d'imposition.

En résumé, le contrôle fiscal qu'il soit sous la forme d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables, revêt une grande importance grâce à ses actions de surveillance du système déclaratif et de recherche de la fraude, qui permettent d'assurer une répartition équitable des charges publiques et qui ont pour corollaire l'égalité des conditions fiscales d'exercice de la concurrence et de limitation des pertes de recettes publiques.

Cependant le contrôle fiscal reste une phase pénible tant pour les contribuables que pour les agents de l'Administration :

☀ Pour le chef d'entreprise, la perspective d'une vérification de comptabilité est généralement un événement qu'il redoute parce qu'elle est dans son esprit, synonyme de redressement, donc susceptible de représenter un coût plus ou moins significatif que devra supporter son entreprise.

☀ Pour les agents de l'Administration, la présence d'anomalies comptables même mineures dans les comptabilités vérifiées est généralement un événement qu'ils redoutent parce qu'elle est dans leurs esprits, synonyme de fraude fiscale, donc susceptible de nuire aux intérêts du trésor.

Dans ces conditions, un contribuable de bonne foi, qu'a-t-il à craindre ? Un redressement non justifié ? Un déséquilibre de sa trésorerie suite à ce redressement ?

Et un service de vérification soucieux de préserver les intérêts du Trésor, qu'a-t-il à craindre ? Une fraude non repérée ? Une perte de recettes publiques à cause de cette fraude ?

Les pouvoirs attribués par le législateur fiscal aux agents de l'Administration en vue d'assurer le contrôle fiscal sont certes importants mais ils ne sont pas pour autant illimités. Les contrôles sont soumis à des règles, qui assurent la protection des droits de la défense, allant de l'information au préalable de la vérification, au non renouvellement du contrôle dans une période déterminée, à la limitation de sa durée, à la communication de son résultat motivé, ainsi qu'aux voies de recours en cas de contentieux fiscal.

Comment peut-on parler alors de redressement non fondé lorsqu'il s'agit d'une notification de redressement adressée au contribuable conformément aux dispositions législatives, établie suite à un contrôle fiscal ayant respecté également toutes les formalités prévues par le législateur fiscal, et avant tout, une notification motivée aussi bien quant aux faits reprochés au contribuable qu'aux règles de droit transgressées, et redressements qui en découlent ?

De l'autre côté, comment les agents de l'Administration peuvent-ils craindre de ne pas repérer une fraude fiscale lors de la vérification de la comptabilité d'un contribuable, alors que leur mission se réduit à la vérification du respect des dispositions législatives par ce contribuable ?

La réponse à ces deux questions est simple : La crainte aussi bien du contribuable que de l'Administration surgit chaque fois que le résultat du contrôle fiscal dépend des qualités professionnelles du service de vérification et de son analyse des situations, chaque fois que l'égalité des assujettis devant le contrôle fiscal n'est pas assurée, et donc chaque fois que des questions sont laissées dans l'ombre par le législateur fiscal.

En effet, il va de soi que lorsqu'il s'agit, par exemple, de rejeter des frais personnels enregistrés à tort en comptabilité ou bien de réintégrer une provision non déductible, l'indication du mode de calcul des redressements est simple. Par contre, il en va autrement lorsqu'il s'agit de procéder à la reconstitution d'un chiffre d'affaires.

Les procédés de détermination de la base imposable ne sont pas régis par des dispositions légales car ils sont forts divers et doivent, dans les faits, s'adapter nécessairement aux conditions spécifiques à chaque activité.

Ainsi, lorsque la comptabilité présentée est insuffisante, le service de vérification est investi d'une mission délicate : Il lui faut au moyen de documents partiels et épars fixer la base imposable en préservant les intérêts du trésor.

Que dire du préjudice subi alors par le contribuable de bonne foi ? Que dire même du préjudice subi par un contribuable qui s'est lui-même placé en position irrégulière ?

Ce qui est plus regrettable dans ce cas bien précis de la reconstitution du chiffre d'affaires, c'est que même le fondement du rejet de la preuve comptable autorisant l'Administration fiscale à exercer son pouvoir d'appréciation, n'échappe pas à l'arbitraire fiscal.

En effet, les conditions d'exercice du pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale telles qu'elles ressortent de l'article 213 du Code Général des Impôts et telles qu'elles ressortaient, avant leur abrogation, de la loi N°24-86 régissant l'impôt sur les sociétés dans son article 35, de loi N°17-89 régissant l'impôt général sur le revenu dans son article 33, et de la loi N°30-85

régissant la taxe sur la valeur ajoutée dans son article 38, font appel aux observations suivantes :

☼ Le défaut de conformité aux dispositions de la loi N°9-88 relative aux obligations comptables des commerçants est considéré comme une irrégularité grave de nature à mettre en cause la valeur probante de la comptabilité. A défaut de seuil significatif, doit on en déduire que quelle que soit la disposition non respectée, on est en présence d'une irrégularité grave ?

☼ Même pour les autres irrégularités citées d'une manière plus explicite, aucune précision n'a été donnée quant au montant et à la fréquence à partir desquels la comptabilité peut être considérée comme entachée d'irrégularités graves.

Ainsi, par exemple, pour la non comptabilisation d'opérations effectuées par le redevable, en écartant les deux cas extrêmes :

► Celui de la non comptabilisation de nombreuses factures dont le total représente un pourcentage important des achats ou des ventes par exemple, auquel cas le rejet de la comptabilité devient une évidence.

► Celui de la non comptabilisation d'une ou deux factures dont le total est insignifiant par rapport au montant total des achats ou des ventes, auquel cas le rejet de la comptabilité ne se justifie pas.

Mis à part ces deux cas extrêmes, l'appréciation du motif de rejet de la comptabilité dépendra du service de vérification.

Or les appréciations sur un même cas peuvent diverger d'un service à l'autre.

☼ Même si la comptabilité présentée ne comporte aucune des irrégularités graves, l'Administration peut remettre en cause la dite comptabilité et reconstituer le chiffre d'affaires en apportant la preuve de l'insuffisance des chiffres déclarés.

Cette disposition est particulièrement dangereuse pour un contribuable de bonne foi dont les déclarations font apparaître des résultats à priori insuffisants à cause d'une mauvaise gestion ou d'une mauvaise rentabilité.

En effet, les comptabilités sont le plus souvent correctement tenues en la forme et les vérificateurs sont parfois tentés de n'y voir qu'une façade masquant la fraude.

Dans ce contexte, l'Expert-Comptable est largement sollicité dans le cadre des missions comptables ou de conseil .Il est également désigné par le Tribunal Administratif en tant qu'expert judiciaire pour donner son avis sur le fondement juridique du rejet de la preuve comptable ainsi que sur la cohérence des bases imposables retenues par l'Administration fiscale avec l'activité réelle du contribuable.

La participation de l'Expert-Comptable à la détermination ou à l'estimation la plus proche possible des résultats de l'entreprise vérifiée est une mission traditionnelle exercée de façon particulière dans la mesure où les moyens à mettre en œuvre sont profondément différents : l'expert ne peut se baser là sur les principes comptables habituellement en vigueur. Il doit lui-même imaginer et mettre en œuvre les moyens propres à une juste appréciation de la situation réelle de son client.

Dans le cadre de cette mission, l'Expert-Comptable va faire appel à sa formation polyvalente et déployer les qualités de rigueur qui sont le propre de sa profession.

Il va même dans certains cas essayer de prouver que le rejet de la preuve comptable n'est pas fondé. Il a intérêt à réussir sa mission, surtout si la comptabilité vérifiée lui a été confiée avant l'arrêt de ses comptes, afin d'éviter l'engagement de sa responsabilité Administrative, disciplinaire, pénale et civile.

De cette situation conflictuelle, je me propose d'en faire l'objet de ce mémoire dont les objectifs ultimes peuvent se résumer comme suit :

☼ Diagnostic de la situation actuelle :

► Définir les zones d'arbitraire fiscal aussi bien au niveau de la motivation du rejet de la preuve comptable qu'au niveau de la motivation des nouvelles bases d'imposition retenues par l'Administration fiscale suite à un contrôle fiscal.

► Recueillir l'avis de la jurisprudence Marocaine, et à défaut de cette jurisprudence, mettre en exergue l'avis de la jurisprudence étrangère ainsi que celui des professionnels Marocains concernés par le contrôle fiscal et le contentieux fiscal (Magistrats, Inspecteurs, Experts-Comptables, Experts judiciaires, Avocats).

☼ Moyens d'action de l'expert comptable dans le contexte actuel :

► Mettre à la disposition de l'Expert-Comptable un ensemble de moyens pratiques d'action sur ce terrain d'arbitraire fiscal compte tenu du résultat du diagnostic de la situation spécifique de son client.

☼ Recommandations pour l'amélioration de la situation actuelle :

► Tracer les grandes lignes des orientations législatives susceptibles de réduire l'étendue de l'arbitraire fiscal au niveau du rejet de la preuve comptable et de la reconstitution de la base imposable.

► Montrer comment le contribuable de bonne foi, assisté par son expert comptable, peut dans le contexte actuel se prémunir, au moins partiellement, des conséquences de cet arbitraire fiscal à travers des mesures préventives.

Le sujet sera ainsi traité en deux parties :

Première partie : Comptabilité non probante au plan fiscal et pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale

Le premier chapitre est consacré à la présentation de l'origine des obligations comptables en matière fiscale.

Le deuxième chapitre consiste à évaluer la gravité des motifs potentiels du rejet de la preuve comptable pour constituer une vision plus claire des motifs décisifs qui risquent de mettre en cause la valeur probante de la comptabilité quel que soit leur montant et quelle que soit leur fréquence.

Le troisième chapitre présente le contexte d'exercice du pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale suite au rejet de la preuve comptable, ainsi que les modalités de son exercice et leurs limites.

Deuxième partie : Moyens pratiques d'action de l'expert comptable devant le rejet de la preuve comptable et le pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale

Le premier chapitre est consacré au développement de l'étendue de la mission d'assistance de l'Expert-Comptable durant la procédure contradictoire et la procédure contentieuse.

Le deuxième chapitre consiste à présenter comment pratiquement l'expert comptable peut contester le fondement juridique de la reconstitution à travers une étude attentive des arguments invoqués par l'inspecteur au regard :

- Des textes et de la jurisprudence : Exactitude juridique.
- De la situation de fait : Exactitude matérielle.

Le troisième chapitre consiste à présenter des moyens pratiques et des techniques extra comptables susceptibles d'appuyer l'expert comptable dans sa contestation du bien fondé des nouvelles bases d'imposition notifiées par l'Administration fiscale suite à son contrôle.

La conclusion présentera brièvement le rôle préventif de l'Expert-Comptable.

Notre étude est limitée au rejet de la preuve comptable appuyant les déclarations fiscales en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt général sur le revenu ⁽¹⁾ et de taxe sur la valeur ajoutée, exclusion faite des autres impôts et taxes et des autres motifs invoqués par l'Administration fiscale pour justifier le redressement de la base imposable déclarée par le contribuable.

Le pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale est étudié également dans ce contexte, exclusion faite de l'exercice de ce pouvoir dans les cas de dépendance d'une société Marocaine avec des entreprises situés hors du Maroc et de l'importance de certaines dépenses engagées ou supportées à l'étranger par les sociétés étrangères ayant une activité permanente au Maroc.

Soulignons également que ce mémoire n'a pas pour objet d'aboutir à un dossier de travail standard utilisable dans une mission d'assistance pendant la vérification ou durant la procédure contradictoire.

Il essaye plutôt de répondre aux questions suivantes :

☼ Que peut-on faire pour écarter les motifs du rejet de la comptabilité susceptibles d'être invoqués par l'Administration fiscale ? et comment y arriver ?

☼ Que peut-on faire pour prouver l'incohérence des bases imposables reconstituées par l'Administration fiscale avec l'activité réelle du contribuable ? Et comment y parvenir ?

⁽¹⁾ Appelé impôt sur le revenu, par la loi de finances 2006

Notons enfin que la position de la jurisprudence Marocaine proposée dans ce mémoire, sur les motifs de rejet de la comptabilité et sur la reconstitution de la base imposable, a été essentiellement recueillie sur la base d'un échantillon composé d'une cinquantaine de dossiers complets sur le contentieux fiscal traités devant les Tribunaux Administratifs Marocains.

Dans ces conditions, les deux limites suivantes viennent s'ajouter aux limites développées ci-dessus:

☼ Les dossiers objet de notre étude ne traitent pas nécessairement l'ensemble des motifs de rejet susceptibles d'être invoqués par l'Administration.

Ils n'exposent pas, non plus, nécessairement la diversité des méthodes employées par l'Administration en vue de la reconstitution de la base imposable.

☼ Il se peut que certains arrêts parmi l'échantillon étudié ne soient pas représentatifs de la juste position de la jurisprudence Marocaine sur certains points.

Notre ultime souhait à travers ce travail est de pouvoir contribuer à une pacification des rapports trop souvent conflictuels entre l'Administration et les contribuables en mettant à la disposition des Experts-Comptables des moyens pratiques d'action devant le rejet de la preuve comptable et le pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale.

Première partie

***Comptabilité non probante au plan fiscal
et pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale***

INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE

Le rôle d'information de la comptabilité n'est plus à établir, ni à démontrer.

Elle est, tout d'abord, destinée à répondre aux besoins internes de l'entreprise comme aux demandes externes émanant des investisseurs ou des tiers en relation avec elle.

Ce rôle s'est développé en raison des besoins de l'Etat qui a trouvé dans la comptabilité et dans l'exploitation des données qu'elle comporte, un instrument privilégié pour connaître l'évolution de l'activité économique du pays et décider des orientations de la politique économique.

La comptabilité est, en outre, le support des déclarations fiscales et constitue, à ce titre, le moyen indispensable d'appréhender les bases des revenus des entreprises, ainsi que des opérations qu'elles réalisent, afin de déterminer les différents impôts et de préparer le budget de l'Etat.

Enfin, la comptabilité représente, sur le plan fiscal, un mode de preuve qui doit permettre aux contribuables exerçant une activité économique de justifier leurs résultats déclarés.

Cependant, pour assurer une imposition aussi exacte que possible, l'Administration fiscale peut exercer son droit de contrôle, corollaire du caractère déclaratif de la législation.

A l'issue du contrôle, le vérificateur peut apporter aux impositions antérieures, si elles apparaissent insuffisantes, les redressements exigés par une exacte application de la loi.

Il en résulte :

- Soit des rectifications ponctuelles opérées à partir de la comptabilité elle-même, comme par exemple, la réintégration de charges non déductibles ou de provisions non justifiées,
- Soit des rectifications portant globalement sur l'ensemble des résultats déclarés lorsque pour des motifs sérieux et précis, la comptabilité présentée est considérée comme dénuée de valeur probante.

Dans cette situation, la comptabilité est rejetée et n'est plus admise comme mode de preuve.

La reconstitution du chiffre d'affaires d'une entreprise suite au rejet de sa comptabilité, l'expose à plusieurs types de problèmes :

Le premier type est d'ordre moral. Il est toujours difficile de s'entendre dire que tout ce qui a été fait et tenu jusqu'à présent au niveau comptable ne

vaut pas grand chose pour justifier les résultats déclarés ; « autant ne rien faire du tout » pourrait être tenté de répondre un client excédé ; attention, si tel était le cas, nonobstant les risques autres que fiscaux, la charge de la preuve de l'exagération des bases d'imposition établies par l'Administration suite, à la taxation d'office, lui incomberait, cette preuve se révélant très difficile sans aucun document pour appuyer ses dires.

Le second type est d'ordre financier. Dans la pratique, les redressements opérés sont beaucoup plus lourds lorsque la comptabilité est rejetée. Il s'agit alors pour le contribuable d'éviter des rappels d'impôts qui constituent toujours une source sérieuse de déséquilibre financier et qui peuvent compromettre le développement, voire la pérennité de l'entreprise.

Il faut également tenir compte de la perturbation résultant du rejet de la comptabilité d'une entreprise, l'organisation des tâches et des travaux se trouve momentanément modifiée au détriment parfois des fonctions « productives » en vue de rechercher le moyen de réfuter le rejet de la comptabilité ou la reconstitution de la base imposable établie par l'Administration.

De même, sur un plan commercial, il n'est pas bien entendu de faire l'objet d'un redressement fiscal dont le principal moyen est un rejet de comptabilité.

Il est donc essentiel que le contribuable puisse produire à l'Administration fiscale des écritures comptables qui revêtent des qualités leur conférant une force probante.

D'où, il est nécessaire de présenter dans cette partie l'origine des obligations comptables en matière fiscale (premier chapitre), de repérer les motifs décisifs risquant de mettre en cause la valeur probante de la comptabilité, quel que soit leur montant et quelle que soit leur fréquence, à travers l'analyse de la jurisprudence Marocaine et Française en la matière (deuxième chapitre), et d'exposer enfin le contexte d'exercice du pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale suite au rejet de la preuve comptable, ainsi que les modalités de son exercice et leurs limites (troisième chapitre).

CHAPITRE I : ORIGINE DES OBLIGATIONS COMPTABLES EN MATIÈRE FISCALE

Les obligations comptables en matière fiscale ont essentiellement des sources législatives et réglementaires et accessoirement des sources jurisprudentielles et doctrinales.

Section 1 : Sources législatives et réglementaires

Le droit fiscal, le droit comptable et le code de commerce constituent les principales sources législatives et réglementaires des obligations comptables en matière fiscale, certaines réglementations professionnelles constituent des sources complémentaires de ces obligations :

A – Le droit fiscal :

Le Code Général des Impôts, institué par la loi de finances 2007 fixe aux entreprises des obligations comptables afin de déterminer et de justifier le revenu déclaré.

Ces obligations reprises en détail en annexe n°1 se résument dans les points suivants :

- ☼ La définition des documents comptables obligatoires (article 211 du livre des procédures fiscales).
- ☼ La référence à la législation et la réglementation comptables en vigueur pour la tenue de la comptabilité et la détermination du résultat fiscal (articles 8, 33, 38, 53 et 145 du livre d'assiette et de recouvrement).
- ☼ La définition des éléments obligatoires qui doivent être mentionnés sur une pièce justificative de recettes ou de dépenses (article 119, 145 et 146 du livre d'assiette et de recouvrement).
- ☼ L'obligation d'établissement des inventaires détaillés à la fin de chaque exercice comptable (article 145 du livre d'assiette et de recouvrement).
- ☼ Les obligations comptables des contribuables soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime du résultat net simplifié (article 145 paragraphe VI du livre d'assiette et de recouvrement).
- ☼ Les obligations des entreprises non résidentes (article 147 du livre d'assiette et de recouvrement).
- ☼ Les obligations comptables des contribuables assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (article 118 du livre d'assiette et de recouvrement).

Notons également que la note circulaire N°716 relative au livre des procédures fiscales fait référence explicitement aux conditions de forme et de fond de régularité de la comptabilité, telles qu'elles sont énoncées par le Code Général de Normalisation Comptable (CGNC).

Un extrait de cette note circulaire traitant ce point, est présenté en annexe °2.

B – Le droit comptable :

La loi comptable et le Code Général de Normalisation Comptable (CGNC) constituent la base du droit comptable.

Un rappel de la chronologie de publication des documents fondamentaux de la normalisation comptable Marocaine est présenté en annexe n°3.

Bien que la législation fiscale en matière d'I.S et d'IGR (revenus professionnels) précisait que le résultat fiscal d'une entreprise est déterminé d'après son résultat comptable, la réglementation et la pratique comptable demeuraient en fait très fortement inspirées par le droit et la doctrine fiscales.

Mais, avec l'avènement de la loi N° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants, ayant marqué l'émergence d'un droit autonome, le législateur fiscal a limité son champs d'intérêt à ce qui est strictement fiscal et a conforté sa référence à la loi comptable plutôt qu'à des dispositions fiscales de nature comptable.

Ainsi le législateur fiscal s'est attaché à déterminer le champ des déductions et réintégrations à opérer extra comptablement sur le résultat social de l'entreprise pour en obtenir le résultat fiscal imposable.

De fait, l'article 23 de la loi comptable met implicitement les dispositions comptables comme première source législative, en précisant que « l'Administration fiscale peut rejeter les comptabilités qui ne sont pas tenues dans les formes prescrites par la présente loi et les tableaux y annexés »

Notons toutefois que ce recul de l'influence de la législation fiscale avec l'avènement de la loi comptable a été dans l'intérêt du droit fiscal du moment que l'article 23 cité ci-dessus a conféré à l'Administration la faculté de rejeter toute comptabilité qui n'est pas tenue dans les formes prescrites par la loi comptable alors qu'au départ, le fisc sanctionnait les infractions comptables qui avaient une incidence sur le résultat et tolérait celles sans répercussion sur le dit résultat.

Prise et analysée isolément, la loi comptable traite :

- ☼ Des personnes visées par la normalisation : Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant au sens du code de commerce.

- ☼ De la finalité à laquelle doit répondre leurs états de synthèse annuels : objectif d'image fidèle.

- ☼ Des principes comptables fondamentaux qui garantissent cette finalité :

- Continuité d'exploitation, permanence des méthodes, coût historique, spécialisation des exercices, prudence, clarté, et principe d'importance significative.

- ☼ Et du dispositif de fond (Méthodes d'évaluation et Etats de synthèse) et de forme (organisation comptable et cadre comptable) découlant de la bonne application de ces principes.

C – le code de commerce:

Le droit fiscal faisait référence explicitement aux prescriptions du code de commerce à travers les lois régissant l'impôt sur les sociétés et l'Impôt Général sur le revenu abrogées par la loi de Finances 2006.

Mais avec l'avènement du livre d'assiette et de recouvrement institué par cette même loi de finances, la référence au code de commerce n'est faite qu'implicitement par le législateur fiscal qui parle désormais de « la législation ou la réglementation en vigueur » (article 148). ⁽¹⁾

Ce fait peut trouver son explication dans les motifs suivants :

- Au moment de l'adoption des lois 24-86 et 17-89 régissant l'I.S et l'I.G.R dans cet ordre, la loi comptable n'était pas encore adoptée, et le code de commerce qui était formé par le dahir du 12 Août 1913, contenait des dispositions de nature comptable.

- La loi 15-95 formant le nouveau code de commerce promulguée par le dahir 1-96-83 du 1^{er} Août 1996, oblige les commerçants aux termes de son article 19, de tenir une comptabilité conformément aux dispositions de la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants.

- Sur les 736 articles du nouveau code de commerce, seuls neuf articles y compris l'article 19 cité ci-dessus, sont consacrés aux obligations comptables du commerçant (article 18 à 26) :

☼ L'article 18 fait obligation à tout commerçant de détenir un compte bancaire ou postal.

☼ L'article 26 note l'obligation de la conservation décennale des correspondances envoyées ou reçues par le commerçant.

☼ Les articles 19 à 25 traitent minutieusement le rôle probatoire d'une comptabilité régulièrement tenue.

D – les règles spécifiques à certaines professions :

La nature de l'activité poursuivie est parfois source d'obligations comptables particulières. La finalité de telles dispositions consiste essentiellement à assurer le contrôle des conditions d'exercice des professions concernées.

Ainsi certaines branches d'activité ont leurs plans comptables spécifiques:

- ☼ Les assurances
- ☼ Les établissements de crédit
- ☼ Les Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières (OPCVM)
- ☼ Les coopératives
- ☼ Les associations
- ☼ Le secteur immobilier

¹ Les dispositions de cet article ont été reprises par l'article 145 du CGI (LF 2007)

De même, certains commerçants ont l'obligation de tenir des livres ou registres spéciaux :

- ☼ Le registre de la garantie des bijoutiers
- ☼ Les répertoires des transitaires agréés en douane
- ☼ Les registres de l'Office National Interprofessionnel des Céréales et Légumineuses (ONICL).

Section 2 : Sources jurisprudentielles et doctrinales

Les normes qui régissent le domaine comptable n'ont pas toutes une origine législative ou réglementaire. Les décisions des Tribunaux, les réponses Administratives et les travaux des organismes professionnels contribuent à l'élaboration de principes et de recommandations qui constituent de précieux points de référence, en cas de silence de la loi.

A – La jurisprudence :

Les Tribunaux sont conduits à préciser les obligations légales et réglementaires des entreprises en matière comptable.

Ce mémoire vise justement, entre autres, l'exploitation de la jurisprudence Marocaine en matière de rejet de la preuve comptable, mais nous pouvons déjà souligner la richesse de la jurisprudence fiscale Française par rapport à la jurisprudence Marocaine sur la notion de comptabilité probante.

B – Les réponses Administratives :

Les réponses Administratives portent généralement sur l'interprétation d'un texte. Elles contribuent aussi à fournir des éléments d'explication ou de raisonnement à même d'éclaircir les contribuables sur des points laissés à l'ombre par le législateur fiscal.

C – Les avis du Conseil National de la Comptabilité:

A travers le CNC, conçu comme étant l'organe permanent d'incitation à l'harmonisation des modalités d'application de la loi comptable, les pouvoirs publics ont créé le moyen d'adapter continuellement la législation comptable à la réalité de l'entreprise dans le temps, dans l'espace et dans son propre secteur.

D – Les réflexions des organismes professionnels :

Les organismes professionnels peuvent développer leur réflexion sur les usages et les techniques mis en œuvre par leurs membres.

Les rencontres et journées d'études organisées par l'Ordre des Experts Comptables (OEC) par exemple, peuvent aboutir à l'émission d'avis doctrinaux permettant de dégager des solutions aux problèmes d'actualité ou aux questions controversées.

CHAPITRE II : LA COMPTABILITE NON PROBANTE AU PLAN FISCAL

Selon l'article 213 du Code Général des Impôts, la valeur probante de la comptabilité peut être remise en cause par l'Administration :

⌚ Si les écritures d'un exercice comptable ou d'une période d'imposition présentent des irrégularités graves (section I).

⌚ Ou si, en l'absence d'irrégularités graves, l'Administration apporte la preuve de l'insuffisance des chiffres déclarés (section II).

En France, les notions privilégiées pour reconnaître la valeur probante à une comptabilité sont plutôt celles de régularité et de sincérité.

La jurisprudence du Conseil d'Etat et la doctrine admettent qu'une comptabilité est régulière lorsqu'elle est :

- Conforme à l'ensemble des règles auxquelles sont astreintes les entreprises.
- Complète, c'est à dire lorsqu'elle comporte tous les documents et livres comptables nécessaires pour enregistrer convenablement l'ensemble des opérations de l'entreprise.
- Appuyée des justifications qui permettent de contrôler ses énonciations.

Elles admettent qu'une comptabilité est sincère lorsque la réalité des opérations enregistrées et l'exhaustivité des écritures comptables sont vérifiées.

Section 1 : Comptabilité non probante pour irrégularités graves

Les irrégularités graves susceptibles d'être relevées par l'Administration peuvent être de forme (A) ou de fond (B).

A - Irrégularités graves de forme

Les irrégularités de forme les plus invoquées par l'Administration se résument dans les cinq points traités ci-dessous:

1 – L'absence ou la disparition des livres et supports comptables obligatoires:

a - Livres obligatoires : définition et contenu:

- **Le livre journal :**

L'article 2 de la loi comptable stipule que :

" Les enregistrements visés à l'article premier ci-dessus sont portés sous forme d'écritures sur un registre dénommé livre journal ".

L'article 211 du livre des procédures fiscales, (articles 40 de la TVA, 33 de l'IS et 105 de l'IGR), confirme l'obligation de tenir un livre journal et de le conserver pendant 10 ans.

Le contenu du livre-journal varie selon que l'entreprise utilise ou non des journaux auxiliaires.

Ainsi, l'enregistrement sur le livre journal s'effectue, en l'absence de journaux auxiliaires, chronologiquement, opération par opération et jour par jour.

Par contre, en présence de journaux auxiliaires, le livre journal ne comprend que la centralisation mensuelle des écritures portées sur ces journaux.

- **Le grand livre :**

Le grand livre recueille les écritures du livre journal ou des journaux auxiliaires enregistrées selon le plan de comptes du commerçant.

Sa tenue est également exigée aussi bien par la loi comptable (article 2) que par la loi fiscale (article 211 du livre des procédures fiscales).

Le grand livre peut être détaillé en autant de livres auxiliaires que l'importance ou les besoins de l'entreprise l'exigent.

Les écritures portées sur les livres auxiliaires sont centralisées une fois par mois sur le grand livre.

- **Le livre d'inventaire :**

L'article 6 de la loi 9-88, relative aux obligations comptables des commerçants, stipule qu'il doit être tenu un livre d'inventaire sur lequel il est transcrit le bilan et le compte de produits et charges de chaque exercice

L'article 211 du livre des procédures fiscales, {articles 40 (TVA), 33 (IS) et 105 (IGR)}, confirme l'obligation de tenir un livre d'inventaire et nous enseigne en outre que si les contribuables doivent transcrire les inventaires sur ce livre, il est possible de ne procéder qu'à la récapitulation des variétés des éléments inventoriés, dès lors que leur détail peut être fourni par ailleurs.

- **Le manuel décrivant la procédure et l'organisation comptables :**

Les personnes assujetties à la loi comptable n° 9 - 88 dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur à sept millions et demi de dirhams doivent aux termes de l'article 4 de cette loi établir un manuel qui a pour objet de décrire l'organisation comptable de leur entreprise. Ce seuil est porté à dix millions de dirhams par la loi n° 44 – 03 applicable à partir du 1^{er} Janvier 2007.

La nature et l'importance des développements de ce manuel dépendent de la complexité de l'organisation comptable liée à la taille de l'entreprise, à son secteur d'activité et aux traitements comptables requis.

Les livres obligatoires prévus par la loi comptable ne permettent pas de fournir l'ensemble des informations nécessaires au chef d'entreprise pour les besoins de sa gestion et pour l'Administration en vue de l'exercice du droit de contrôle.

Ainsi, la loi fiscale a exigé, pour les besoins du contrôle fiscal, à côté de ces livres obligatoires, la communication des journaux divisionnaires et des livres auxiliaires (article 211 du livre des procédures fiscales).

b – Conséquence de leur absence ou disparition au plan fiscal :

Les livres obligatoires doivent être conservés sous la forme originale pendant un délai de dix ans, le point de départ du délai est fixé à la date de la dernière inscription sur le livre.

Quelle est la position de la jurisprudence lorsque ces livres auxquels le législateur a porté un intérêt tout particulier, font défaut ? leur absence ou leur disparition constituent-elles un motif suffisant pour écarter la comptabilité ?

La jurisprudence Française est constante en matière d'absence des livres comptables : le Conseil d'Etat s'est prononcé à plusieurs reprises sur des comptabilités sans livre d'inventaire, ni livre journal et les a considérées comme non probantes ⁽¹⁾.

A fortiori, si d'autres documents font défaut, la comptabilité est rejetée : tel a été le cas dans un arrêt ⁽²⁾ où il n'existait ni livre d'inventaire, ni livre journal, ni grand livre, et le fait que seulement un cahier de préparation de factures soit présenté n'a pu compenser ce manque.

En revanche, le seul défaut du livre d'inventaire est insuffisant pour considérer une comptabilité comme non probante.

¹ CE n°44957 et 44958 du 16 oct1985 Mémoire C p18

CE n°34201 et 34202 du 13 mai 1985 Mémoire C p18

² CE n° 34315 du 18 mai 1984 RJF 7/84 n°8801 Mémoire C p 18

" L'Administration se borne à se prévaloir de l'absence de tenue du livre d'inventaire, sans justifier ni même alléguer que les inventaires auraient été irrégulièrement établis ni en tout cas à formuler à leur encontre des critiques sérieuses" ⁽¹⁾

Pour la jurisprudence Marocaine, il ressort à travers les cas objet de notre étude, que l'absence du livre journal et du livre d'inventaire, associée à des irrégularités graves de fond, peut motiver le rejet de la preuve comptable :

Absence des pièces justificatives des recettes, non comptabilisation des recettes recoupées au niveau des encaissements ressortant des comptes bancaires personnels d'un médecin ayant déclaré l'exercice de la médecine comme étant sa seule source de revenus ⁽²⁾.

Mais faute de cas traitant l'absence du livre d'inventaire et du livre-journal comme étant l'unique irrégularité décelée, on ne peut confirmer l'alignement de la position de la jurisprudence Marocaine sur celle de la jurisprudence Française sur ce point bien précis.

2 – Le non respect des dispositions garantissant l'irréversibilité des enregistrements comptables :

a – Absence de la côte et du paraphe :

L'article 8 de la loi comptable stipule que :

" Le livre journal et le livre d'inventaire sont côtés et paraphés, dans la forme ordinaire et sans frais, par le greffier du Tribunal de première instance du siège de l'entreprise.

Chaque livre reçoit un numéro répertorié par le greffier sur un registre spécial."

Ce formalisme particulier imposé pour la tenue du livre journal et du livre d'inventaire avant leur mise en service est destiné à assurer l'irréversibilité des enregistrements comptables notamment pour conférer à la comptabilité sa valeur probante. Il s'agit concrètement d'éviter que des pages de ces livres soient supprimées, remplacées ou ajoutées.

Le défaut de paraphe ou le paraphe tardif des livres obligatoires permettent-ils à l'Administration des impôts d'écarter, pour ce seul motif, une comptabilité régulière ?

Pour le législateur Français, le Décret comptable n° 83-1020 du 29 Novembre, article 2, qui prévoit l'obligation de la côte et du paraphe du livre journal et du livre d'inventaire, offre également en parallèle à ce régime de droit commun, un régime dérogatoire : il s'agit de la possibilité d'utiliser des documents informatiques écrits à la place des livres côtés et paraphés.

¹ CAA Paris n°93 PA 00/99 du 22 Novembre 1994 (www.legifrance.gouv.fr)

² CA Rabat n° 98/65

Ces documents informatiques écrits doivent « être identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve » (décret n° 83-1020, art. 2 al : 3).

Le législateur fiscal Marocain ne prévoit pas de dérogation à l'obligation de la côte et du paraphe du livre-journal et du livre d'inventaire, toutefois, il semble que le non respect de cette formalité ne conduit pas systématiquement à un rejet de la comptabilité :

La côte et le paraphe du livre d'inventaire postérieurement à la période de vérification palliée par la présentation d'un inventaire correctement tenu sur des feuilles volantes n'a pas ôté la valeur probante à une comptabilité régulière par ailleurs ⁽¹⁾.

b – L'existence de blancs et altérations sur les documents comptables :

L'article 22 de la loi comptable (alinéa 3) stipule que :

" Les documents comptables relatifs à l'enregistrement des opérations et à l'inventaire sont établis et tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte".

Cette disposition interdit toute rectification d'erreur matérielle par rature ou par utilisation d'un procédé chimique et exclut la possibilité d'employer le crayon comme procédé d'impression.

Des surcharges, ratures, grattages peuvent faire perdre toute valeur probante à la comptabilité, à moins qu'il ne s'agisse simplement de quelques ratures.

La jurisprudence Française a adopté cette position depuis très longtemps, ainsi, le Conseil d'Etat ⁽²⁾ n'a pas admis la requête d'un contribuable dont la comptabilité présentait de graves lacunes : " les documents comportaient des surcharges et des ratures ainsi que des traces montrant que des chiffres avaient été effacés par des procédés chimiques ".

Dans le même sens, il a été jugé que l'utilisation du crayon enlève à l'écrit la force probante qu'il tire précisément de sa permanence et de son inaltérabilité ⁽³⁾.

L'avis de la jurisprudence sur ce point devient peu important, car avec l'informatisation des systèmes comptables, le problème qui sera plutôt posé à l'avenir est celui de la validité des garanties offertes par ces systèmes quant à l'irréversibilité des enregistrements comptables.

c – le recours à un système comptable ne garantissant pas l'absence d'altération :

¹ CA Rabat dossier n° 98/68

² CE n° 23350 et 23351 du 22 Décembre 1958 Mémoire C p 21

³ CE n° 43886 du 13 Novembre 1959 Mémoire C p 22

On constate que les logiciels comptables privilégient souvent la facilité et la souplesse d'utilisation au détriment du respect des principes de chronologie et d'irréversibilité des enregistrements comptables.

Le recours à un système comptable ne garantissant pas l'absence d'altération a-t-il pour effet de remettre en cause la force probante de la comptabilité même en l'absence de toute anomalie effectivement constatée ?

La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) estime que même si aucune anomalie n'est relevée, le recours à un système comptable ne garantissant pas l'absence d'altération a pour effet de motiver le rejet de la comptabilité ⁽¹⁾.

Il semble que le législateur Marocain tend à adopter la même position, surtout avec les nouvelles dispositions prévues par le livre des procédures fiscales applicables à partir du premier janvier 2005, notamment celles de son article 3 (3^{ème} alinéa)⁽²⁾ :

"Si la comptabilité est tenue par des moyens informatiques ou si les documents sont conservés sous forme de microfiches, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement 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".

En effet, le contrôle des traitements informatiques et de la documentation relative à l'analyse, à la programmation et à l'exécution de ces traitements, vise, entre autres, l'examen des garanties offertes par le système contrôlé quant à l'irréversibilité des enregistrements comptables.

3 - Le non respect des procédures d'enregistrement et de centralisation :

a - Non respect des procédures d'enregistrement :

Aux termes de l'article premier de la loi comptable : " Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant au sens du code de commerce est tenue de tenir une comptabilité dans les formes prescrites par la présente loi et les indications figurant aux tableaux y annexés.

A cette fin, elle doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant les actifs et les passifs de son entreprise, ces mouvements sont enregistrés chronologiquement, opération par opération et jour par jour".

Une comptabilité peut elle être rejetée du simple fait d'un enregistrement non chronologique des opérations, d'une inscription globale d'un ensemble d'opérations de natures différentes, ou d'une constatation globale d'opérations de même nature, réalisées au cours du mois ou du trimestre ?

▪ Enregistrement chronologique :

¹ CNCC, bull n° 79 Sept 1990 p 376 et 377, Mémoire E p 31.

² Les dispositions de cet article ont été reprises par l'article 212 du CGI (LF 2007)

Plusieurs dates peuvent être associées à un même fait comptable. La date retenue en pratique est celle de la pièce comptable justificative.

Aucun délai n'est imposé pour l'enregistrement de l'opération ; cependant, les données de base sont enregistrées sans retard afin qu'elles puissent être traitées en temps opportun.

L'examen de la jurisprudence Française révèle l'existence d'un arrêt du Conseil d'Etat ⁽¹⁾ qui a sanctionné l'enregistrement non chronologique des opérations.

▪ Enregistrement opération par opération :

Il n'est pas permis de globaliser les mouvements jour par jour sans que l'on puisse retrouver dans la comptabilité un enregistrement de toutes les opérations.

S'il existe plusieurs opérations sur une même pièce justificative, il doit y avoir plusieurs enregistrements selon les natures de ces opérations et les imputations comptables qui en découlent.

▪ Jour par jour :

De nombreux arrêts du Conseil d'Etat ⁽²⁾ ont dénoncé le caractère non probant d'une comptabilité présentant une inscription globale des recettes enfin de mois ou de trimestre.

L'enregistrement quotidien écarte donc toute durée plus longue.

b – Non respect des procédures de centralisation :

L'article 3 de la loi comptable (alinéa 2) stipule que :

" Les écritures portées sur les journaux et les livres auxiliaires sont centralisées une fois par mois sur le livre journal et le grand livre "

La centralisation du livre journal est réalisée par le report des totaux, au moins mensuels, des mouvements débits et crédits de chaque journal auxiliaire, avec l'indication de la période et l'identification du journal d'origine.

Une centralisation trimestrielle par exemple, serait-elle un motif suffisant à elle seule, pour justifier le rejet de la comptabilité vérifiée ?

L'examen de la jurisprudence Française révèle l'existence d'un arrêt ⁽³⁾ du Conseil d'Etat ayant jugé non probante la comptabilité d'une société qui ne centralisait les écritures de ses livres auxiliaires sur le livre journal et sur le livre d'inventaire qu'avec retard et avec des erreurs, omissions et inexactitudes.

Ce jugement aurait-il été le même avec une centralisation sans erreurs, omissions et inexactitudes ? La question reste posée.

¹ CE du 5 Mars 1986 Mémoire C p 23

² CE n° 52447 du 20 Mars 1985, n° 43502 du 12 Décembre 1984, n° 36742 du 6 Janvier 1984, etc...)
Mémoire C p 23

³ CE n°52517 du 5 février 1988 Mémoire C p 23

4 – Une organisation comptable ne permettant pas une ventilation claire du chiffre d'affaires et de la marge brute par produit vendu :

L'Administration fiscale est-elle en mesure de rejeter la preuve comptable pour défaut de ventilation du chiffre d'affaires :

- Entre ventes assujetties à la TVA et ventes exonérées?
- Entre ventes assujetties à l' IS ou l'IR et ventes exonérées?
- Selon les différents taux applicables en matière de cotisation minimale?

Peut-elle rejeter une comptabilité régulière seulement pour non ventilation de la marge brute par produit commercialisé?

Ces motifs ont été invoqués à plusieurs reprises, aussi bien par l'Administration Marocaine que par l'Administration Française, mais dans l'ensemble des arrêts objet de notre étude, ces anomalies ont été associées à d'autres irrégularités de fond ou indices d'insuffisance des chiffres déclarés pour ôter la valeur probante à la comptabilité :

- Défaut de ventilation du chiffre d'affaires d'une société d'édition et de vente de revues, entre le produit de la vente des publications et les recettes provenant de la diffusion des annonces et de la publicité.

Outre cette anomalie, la société n'a pas été en mesure de justifier avec précision le nombre de ses revues invendues et plusieurs comptes bancaires ouverts au nom de la gérante enregistraient des recettes non déclarées ⁽¹⁾.

- Défaut de comptabilisation par activité pour une société exploitant une boulangerie, un salon de thé, un restaurant et une épicerie.

Cette anomalie a été associée à l'absence des tickets de caisse ⁽²⁾.

5 – Défaut d'établissement de la liasse fiscale ou la liasse comptable :

On se pose plusieurs questions sur ce point :

Une comptabilité peut-elle être écartée à cause du défaut d'établissement :

- De la liasse fiscale?
- De la liasse comptable?
- D'un ou plusieurs états de la liasse fiscale?
- D'un ou plusieurs états de la liasse comptable?

A ce niveau, on peut citer un arrêt très intéressant de la jurisprudence Marocaine qui nous apprend au moins la position de cette dernière dans le cas d'un dépôt de la liasse fiscale hors du délai légal ⁽³⁾.

En l'espèce, le contribuable exerçant l'activité d'aviculteur avait déterminé son revenu professionnel de l'exercice 1998 dans le délai légal d'après le régime du bénéfice forfaitaire.

¹ CAA de Nante n°97 NT 2494 du 27 mars 2001 (www.legifrance.gouv.fr)

² CA Fès dossier n°2000/Ě 283

³ CA Fès dossier n°2004/Ě 6

Or, dans le cadre de la procédure normale de rectification des impositions, ce contribuable avait reçu en date du 25/9/2002 la nouvelle base d'imposition proposée par l'Administration au titre de l'exercice 1998, à partir des recoupements effectués auprès de ses fournisseurs.

Au lieu de répondre à cette notification, le contribuable a déposé en date du 24 octobre 2002 sa déclaration du revenu professionnel au titre du même exercice selon le régime net réel, appuyée par la liasse fiscale.

La Cour Administrative de Fès n'a pas ôté le caractère probant de la comptabilité présentée par ce contribuable dans ces conditions, et s'est contentée de ratifier la réintégration, proposée par l'expert judiciaire, de certaines dépenses non justifiées.

Conclusion sur les Irrégularités graves de forme **Motivant le rejet de la preuve comptable**

La position de la jurisprudence Française quant au rejet de la comptabilité pour des irrégularités de forme, ressort clairement à travers un arrêt très ancien du Conseil d'Etat ⁽¹⁾.

En l'espèce, l'Administration contestait le caractère probant d'une comptabilité en se fondant essentiellement :

→ Sur l'absence du livre d'inventaire.

→ Et sur la circonstance que le livre journal ne contenait que l'enregistrement mensuel des balances des comptes généraux par soldes et ne pouvait dès lors, être regardé comme récapitulant d'une façon suffisamment détaillée les totaux des opérations de l'entreprise.

La Haute Assemblée a, cependant, admis la valeur probante de cette comptabilité en constatant :

→ Qu'il existait des livres journaux auxiliaires mentionnant de façon complète et détaillée les opérations de l'entreprise ;

→ Que les inventaires, régulièrement établis, n'avaient pas été sérieusement contestés.

Les carences formelles sont considérées, au cas prescrit, comme palliées par des livres auxiliaires bien tenus et des inventaires corrects.

La jurisprudence apparaît constante depuis cette décision.

Un deuxième arrêt plus récent que le premier ⁽²⁾, en fournit une autre illustration. Le Conseil d'Etat n'a pas accepté le rejet d'une comptabilité au motif que les Inventaires étaient présentés sur des feuilles volantes.

Nonobstant le fait que ces documents ne pouvaient pas constituer le livre d'inventaire, la comptabilité a été retenue, car :

→ Les relevés d'inventaire avaient été établis avec beaucoup de soin et concordaient avec les chiffres du bilan ;

→ Il ne pouvait être fait état, dans cette affaire, de plusieurs autres chefs d'irrégularités.

¹ CE n°90786, du 7 Novembre 1975, RJF 1/76 n°33 p5, Mémoire G p23

² CE n°38915 du 4 Juin 1986, RJF 8-9/86, n°808 Mémoire G p24

Ces deux arrêts mettent clairement en évidence qu'une comptabilité ne peut être rejetée que si elle comporte :

 Des lacunes formelles présentant un caractère de gravité indéniable :

Le non respect d'une règle de forme ne sera sanctionné que dans la mesure où la comptabilité est rendue impropre, en raison de ce vice, à justifier le résultat et les opérations effectuées par l'entreprise.

Les deux arrêts précités mentionnent que les inventaires, même s'ils n'ont pas été dressés selon les exigences légales, étaient régulièrement établis ou consignés très méticuleusement sur des feuilles. La forme est certes défailante, mais l'obligation apparaît remplie quant à son principe : c'est en définitive, ce qui emporte la conviction de la justice.

Au contraire, si le caractère irrégulier des inventaires de stocks se révèle extrêmement substantiel, la comptabilité est écartée ⁽¹⁾.

 Des lacunes formelles qui peuvent être rattachées à d'autres motifs d'irrégularités :

L'inobservation d'une règle de forme, si elle n'est pas en soi particulièrement essentielle, doit être accompagnée d'autres chefs d'irrégularités pour entraîner le rejet de la comptabilité.

Dans ce cas, le Conseil d'Etat vérifie si la comptabilité en cause présente, outre les défauts formels, d'autres lacunes portant sur la fiabilité des enregistrements comptables.

C'est alors l'accumulation des irrégularités, à la fois sur le plan de la forme et du fond, qui prive en définitive la comptabilité de sa valeur probante.

La jurisprudence Française est abondante en la matière. Le tableau présenté en annexe n° 4 permet de vérifier l'étendue des deux principes évoqués.

L'examen des arrêts de la jurisprudence Marocaine, objet de notre étude, montre clairement l'alignement de la position de cette dernière sur celle de la jurisprudence Française quant aux deux principes développés ci-dessus :

→ L'absence du livre d'inventaire associée à la non comptabilisation de plusieurs factures de ventes, a motivé le rejet de la comptabilité d'un mécanicien ⁽²⁾.

→ La cote et le paraphe du livre d'inventaire postérieurement à la période de vérification palliée par la présentation d'un inventaire correctement tenu sur des feuilles volantes, n'ont pas ôté la valeur probante à une comptabilité régulière ⁽³⁾.

B – Irrégularités graves de fond

¹ CE n°13170 du 25 Juillet 1980, RJF 10/80, n°821 Mémoire G p24

² CA Rabat dossier n° 98/61

³ CA Rabat dossier n° 98/68

Les irrégularités graves de fond les plus invoquées par l'Administration se résument dans les sept points développés ci-dessous.

1 – L'absence des inventaires :

Le terme « inventaire » peut être utilisé pour désigner à la fois, d'une part, l'ensemble des opérations de recensement des éléments actifs et passifs de l'entreprise, d'autre part, le document mentionnant l'état descriptif et estimatif de ces éléments.

a – L'importance de l'inventaire au plan comptable :

En vertu du principe de séparation des exercices, retenu par l'article 7 de la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants :

« La durée de l'exercice est de douze mois. Elle peut exceptionnellement être inférieure à douze mois, pour un exercice donné ».

En conséquence de ce principe, cette même loi a prévu dans son article 5 que: *«Les éléments actifs et passifs de l'entreprise doivent faire l'objet d'un inventaire au moins une fois par exercice, à la fin de celui-ci ».*

Par ce dispositif, la loi comptable consacre la règle de découpage de la vie de l'entreprise en périodes égales en vue de lui permettre, à intervalles réguliers de douze mois, de déterminer les résultats de la gestion passée et de procéder éventuellement à la répartition des bénéfices annuels.

b – La sanction fiscale de l'absence ou l'insuffisance de l'inventaire :

Le droit fiscal met l'accent sur la nécessité d'établir des inventaires détaillés à travers les articles 145 et 211 du Code Général des Impôts.

Le premier article spécifie dans son deuxième paragraphe la nature des éléments à inventorier à la fin de chaque exercice comptable ainsi que le détail requis :

« Les contribuables sont tenus d'établir à la fin de chaque exercice comptable des inventaires détaillés, en quantités et en valeurs, des marchandises, des produits divers, des emballages ainsi que des matières consommables qu'ils achètent en vue de la revente ou pour les besoins de l'exploitation ».

Ainsi, il est clair que sur l'ensemble des éléments concernés par l'inventaire, les stocks revêtent, sur le plan fiscal, une importance particulière en raison du poids qu'ils représentent généralement dans le patrimoine de l'entreprise et de l'incidence significative qu'une minoration ou une majoration de leurs montants peut avoir sur le résultat imposable.

L'examen de la jurisprudence Marocaine et Française révèle les observations suivantes :

♦ L'absence (ou l'insuffisance) de l'inventaire physique des éléments du stock peut motiver le rejet de la comptabilité si elle est rattachée à d'autres irrégularités :

→ Des clients non détaillés, une alimentation de caisse par apport en compte courant d'origine injustifiée, des factures de vente non comptabilisées ⁽¹⁾.

→ Un versement de salaires occultes, des achats sans factures et des recettes minorées ⁽²⁾.

♦ De même, les anomalies ressortant de l'analyse des stocks, s'associent à d'autres carences pour ôter la valeur probante d'une comptabilité ; à titre d'exemples :

→ Est dépourvue de valeur probante une comptabilité où le décompte des stocks faisait apparaître des quantités négatives et dans laquelle les livres comptables comportaient des ratures et des surcharges ainsi que plusieurs soldes créditeurs de caisse. ⁽³⁾

→ Un stock correspondant à un nombre de jours de chiffre d'affaires anormalement élevé, assorti d'un taux de marge anormalement bas par rapport au taux moyen de la profession, peuvent motiver le rejet de la comptabilité ⁽⁴⁾

♦ Si la comptabilité n'est entachée d'aucune irrégularité majeure, des inventaires non exhaustifs ne permettent pas à eux seuls de rejeter les écritures comptables lorsque les stocks ne représentent qu'un faible montant et que les manquants sont minimes ⁽⁵⁾.

"Considérant que si l'Administration fait valoir, en outre, que les inventaires de stocks en fin d'exercice sont incomplets, cette lacune ne saurait, en l'espèce, conduire à rejeter l'ensemble de la comptabilité, eu égard au faible montant des stocks et à la circonstance, propre à l'entreprise, que les produits d'épicerie mis à la disposition du restaurant étaient inventoriés dans les stocks du magasin d'épicerie au détail exploité conjointement avec le restaurant"

Le Conseil d'Etat a cependant rappelé que la faiblesse relative en valeur d'un stock, eu égard à la nature de l'activité exercée, ne dispensait pas un contribuable d'effectuer un inventaire ⁽⁶⁾.

Dans le même ordre d'idées, la Cour Administrative d'appel de Nancy ⁽⁷⁾ a maintenu le rejet d'une comptabilité en l'absence d'un inventaire détaillé d'un stock important :

"Considérant que les inventaires de marchandises n'étaient pas entièrement détaillés, mais globalisés par fournisseurs; que, compte tenu de la nature du commerce exploité par le requérant, portant sur de nombreux produits de coût élevé, l'Administration était fondée, en l'espèce, à considérer la comptabilité présentée comme non probante".

¹ CA Fès dossier n°97/Ě 583; 97/Ě 590; 97/Ě 597

² CE n°41734 du 17 février 1986(www.legifrance.gouv.fr)

³ CE n° 20333 du 26 Juillet 1982, RJF 10/82, n°998 Mémoire G p 44

⁴ CA Fès dossier n°2000/Ě 318

⁵ CE n° 59670 du 26 Février 1988

⁶ CE n° 33644 du 15 février 1984, Mémoire G p 46

⁷ CAA Nancy n°93 NC00213 du 27 Avril 1995(www.legifrance.gouv.fr)

La jurisprudence Marocaine, quant à elle, semble être plus exigeante en ce qui concerne le détail d'inventaire même d'un stock d'une valeur modeste, notamment lorsque le défaut d'identification des articles en stock avec suffisamment de précision prive le vérificateur de la possibilité d'établir un rapprochement entre les achats, les ventes et les stocks ⁽⁸⁾.

2 – La dissimulation d'achats ou de ventes dont la preuve est établie par l'Administration :

" La dissimulation d'achat ou de vente signifie l'achat ou la vente sans factures."⁽¹⁾.

a- Moyens permettant à l'Administration d'établir la preuve de la dissimulation d'achats ou de ventes :

Par définition, la dissimulation d'achats ou de ventes ne laisse pas de trace.

Par conséquent, l'Administration doit employer des moyens et techniques spécifiques pour prouver une telle dissimulation :

♦ Des renseignements en provenance de tiers :

La preuve peut être établie par le biais des recoupements que l'Administration recueille auprès de tiers.

En effet, le service des impôts est habilité à se prévaloir des informations collectées chez les tiers, notamment dans le cadre de son droit de communication régi par les dispositions de l'article 214 du livre des procédures fiscales (agents qualifiés pour exercer le droit de communication, personnes et organismes soumis à ce droit, lieux d'exercice de ce droit et documents que l'Administration des impôts peut réclamer en vertu de ce droit).

Le contribuable craint parfois que sa comptabilité ne soit rejetée sur la foi de dénonciations calomnieuses, ou d'informations ainsi recueillies chez des tiers et qui ne sont pas nécessairement exactes.

♦ Des incohérences ressortant du contrôle quantitatif ou du contrôle matière

Le contrôle quantitatif est un contrôle spécifique aux activités de négoce; c'est un contrôle physique qui tient compte de la relation achat/vente et de la variation des stocks.

Pour les activités de transformation, on parle plutôt d'un contrôle matière portant sur les intrants nécessaires à la fabrication en fonction de la spécificité du processus de production.

La dissimulation d'achat de marchandises peut être établie par l'inéquation quantitative ci-après :

$$\text{Chiffre d'Affaires} > \text{Stock Initial} - \text{Stock Final} + \text{Achats}$$

Et la dissimulation de vente de marchandises peut ressortir d'un contrôle quantitatif aboutissant à l'inéquation suivante :

⁸ CA Rabat dossier n° 97/186

¹ Ouvrage H p 193

$$\text{Chiffre d'Affaires} < \text{Stock Initial} - \text{Stock Final} + \text{Achats}$$

La dissimulation d'achat de la matière première ou de vente des produits finis peut être invoquée par le service de vérification lorsque la production déclarée n'est pas cohérente avec l'utilisation nette de la matière première.

♦ Des incohérences ressortant de la reconstitution de la trésorerie de l'entreprise:

Le principe de la reconstitution de la trésorerie à partir des données de la comptabilité vérifiée consiste à valider l'équation suivante :

$$\begin{aligned} &\text{Solde de la trésorerie au début de l'exercice} + \text{Total des encaissements de} \\ &\qquad\qquad\qquad \text{l'exercice} \\ &\qquad\qquad\qquad = \\ &\text{Total des décaissements de l'exercice} + \text{Solde de la trésorerie à la fin de} \\ &\qquad\qquad\qquad \text{l'exercice} \end{aligned}$$

Le total des encaissements de l'exercice étant obtenu comme suit :

Total TTC enregistré des produits générant des flux de trésorerie
+ Soldes comptables des tiers débiteurs de l'entreprise au début de l'exercice
- Soldes comptables des tiers débiteurs de l'entreprise à la fin de l'exercice

De même, le total décaissé durant l'exercice vérifié résulte de l'opération suivante:

Total TTC enregistré des acquisitions des immobilisations
+ Total TTC enregistré des charges susceptibles d'occasionner des décaissements
+ Soldes comptables des créanciers de l'entreprise au début de l'exercice
- Soldes comptables des créanciers de l'entreprise à la fin de l'exercice.

La reconstitution de la trésorerie, ainsi faite, peut révéler la dissimulation d'opérations effectuées par l'entreprise si l'équilibre entre les inputs et les outputs de la trésorerie n'est pas établi.

b – conséquences fiscales de la dissimulation d'achats ou de ventes:

La position de la jurisprudence Française sur ce point ressort à travers les points suivants :

→ La découverte d'une comptabilité occulte prive les écritures comptables officielles de leur valeur probante, même si elles sont régulières. Il est alors établi que cette régularité n'est que formelle ⁽¹⁾

¹ CE n°48159 du 3 Novembre 1986(www.légifrance.gouv.fr)

"Considérant qu'au cours de cette vérification le service s'est fait communiquer par la brigade nationale des enquêtes économiques les documents constituant les éléments d'une comptabilité occulte saisie par celle-ci et qui mettaient en évidence d'importantes minorations de recettes; que le défaut de caractère probant de la comptabilité produite par l'entreprise résultant de cette comptabilité occulte..."

→ L'Administration peut reconstituer les bases de l'impôt en utilisant certaines données issues de la comptabilité occulte ⁽¹⁾.

"Considérant que les divers documents saisis, par la police judiciaire, tant au siège de la société que dans les dépendances d'une résidence de son gérant, constituent manifestement les éléments d'une comptabilité occulte révélant, notamment, la pratique d'achats sans facture et de ventes dissimulées; que, dans ces conditions, c'est à bon droit que le service a écarté les résultats ressortant de la comptabilité officielle de l'entreprise et a reconstitué les bases de l'impôt en utilisant, en particulier, certains chiffres puisés dans la comptabilité occulte".

La dissimulation d'achats ou de ventes est sanctionnée par la jurisprudence Marocaine par un rejet de la comptabilité même en l'absence de comptabilité occulte tenue en parallèle avec la comptabilité officielle :

→ Vente d'articles n'ayant existé ni au niveau du stock initial, ni au niveau des achats de l'exercice ⁽²⁾.

→ Dissimulation d'achats de matériaux de construction établie à travers un recoupement auprès des fournisseurs du contribuable ⁽³⁾.

3 – Les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées constatées dans la comptabilisation des opérations:

a – Définitions données aux erreurs et omissions :

La note circulaire n° 704 ⁽⁴⁾ du 20 Octobre 1997 de la direction des impôts définit les erreurs et omissions et en cite quelques exemples susceptibles d'être relevées par le service de vérification.

♦ Les omissions :

Cette note définit les omissions comme suit :

" Sont considérées comme des omissions du point de vue comptable, les faits, les événements ou les opérations intervenus au cours d'un exercice et qui ont ou non une influence sur la situation nette de l'entreprise ou sur son résultat immédiat ou futur, et que l'entreprise a omis de comptabiliser".

La note circulaire cite à titre d'exemples les opérations suivantes :

- La non comptabilisation du règlement effectué par un client ;
- La non comptabilisation de certaines ventes au comptant ou à terme ;
- La non constatation comptable des prélèvements en nature effectués par l'exploitant ou par un associé.

¹ CE n°15313 du 16 juin 1982 (www.légifrance.gouv.fr)

² CA de Rabat dossier n° 98/243

³ CA de Casablanca dossier n° 97/1949

⁴ Note circulaire portant les modalités d'application des dispositions de l'article 10bis de la loi de finances pour l'année 1997/1998 relative à la mesure de mise à niveau fiscale des entreprises

♦ Les erreurs :

Les erreurs sont définies par cette même circulaire comme suit :

" Sont réputées, erreurs du point de vue comptable, les inexactitudes constatées dans :

- Les écritures ;
- Les additions ;
- Les reports ;
- Les imputations ;
- Les ventilations ;
- Les écritures d'ouvertures d'une période par référence aux éléments de la balance d'inventaire précédente".

Il s'agit, poursuit la note circulaire à titre d'exemples :

- D'une erreur d'addition ou de report.
- D'une imputation à un compte de charge d'un élément qui devait figurer à un compte d'immobilisation ;
- D'une inscription dans un compte d'immobilisation d'une dépense courante ou exceptionnelle d'exploitation ;
- D'une constatation de dépréciation de stock non justifiée ;
- D'une majoration injustifiée des stocks et des en cours ;

Outre les exemples ci-dessus, les cas suivants ont été cités dans un ouvrage Marocain ⁽¹⁾ :

- La passation d'une charge afférente à un exercice prescrit sur un exercice non prescrit.
- La comptabilisation d'une vente au comptant dans les ventes à terme.
- La comptabilisation d'une facture plus d'une fois.
- L'amortissement à des taux supérieurs aux taux normalement admis.
- La constitution en franchise de l'impôt des provisions ne répondant pas aux conditions fixées par la loi.

b – Sanction fiscale des erreurs, omissions ou inexactitudes:

Le législateur fiscal a bien précisé que les erreurs, omissions ou inexactitudes peuvent motiver le rejet de la comptabilité si elles sont graves et répétées.

Mais à partir de quel montant peut-on juger une erreur, une omission ou une inexactitude comme étant grave ? et à partir de quelle fréquence peut-on parler d'erreurs, omissions ou inexactitudes répétées ? Malheureusement le législateur fiscal ne répond pas à ces questions.

4 – L'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de valeur probante :

Les pièces justificatives revêtent une importance fondamentale car elles sont à l'origine de toute écriture comptable.

¹ Ouvrage H p 195-196

L'article premier de la loi comptable dispose dans son troisième alinéa que :

"Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation du mouvement ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie".

Le rôle primordial des pièces justificatives se confirme à travers les dispositions de l'article 211 du Code Général des Impôts, (articles 33 de l'IS, 40 de la TVA et 29 de l'IGR), obligeant les sociétés (ou contribuables) à conserver pendant dix ans, à compter de la date de clôture de l'exercice de leur rattachement, les pièces justificatives ayant été à la base des constatations.

D'ailleurs cette obligation ressort également de l'article 22 de la loi comptable.

a – Les conséquences fiscales de l'absence des pièces justificatives :

Le défaut de pièces justificatives n'est pas toujours suffisant à lui seul pour écarter une comptabilité. L'importance du document justificatif et la fréquence de son omission constituent deux critères à prendre en considération pour apprécier si la valeur probante d'une comptabilité peut être mise en cause ⁽¹⁾.

L'absence de pièces justificatives entraîne des conséquences fiscales différentes, selon que la perte des justifications résulte ou non d'un cas de force majeure et selon que le document concerné porte sur une charge ou sur un produit

a1 – Perte de l'ensemble des documents comptables :

En application des dispositions de l'article 211 du Code Général des Impôts, (article 33 de l'IS, article 40 de la TVA et article 105 de l'IGR), en cas de perte des documents comptables pour quelque cause que ce soit, les contribuables doivent en informer l'inspecteur des impôts, selon le cas, de leur domicile fiscal, de leur siège social ou de leur principal établissement, par lettre recommandée avec accusé de réception, dans les quinze (15) jours suivant la date à laquelle ils ont constaté ladite perte.

La note circulaire de base de la TVA ⁽²⁾ précisait que : "l'Administration des impôts doit en cas de doute quant à la déclaration de l'assujetti, rechercher par tout moyen de preuve confirmant ou infirmant les dires de l'intéressé".

Les notes circulaires de bases de l'IS et l'IGR (Revenus professionnels) ⁽³⁾ quant à elles, confirmaient l'obligation d'informer l'inspecteur des impôts de la perte subie, que cette dernière résultait d'un cas de force majeure (inondation, incendie) ou d'un fait ou événement indépendant de la volonté de l'entreprise (vol, disparition ayant fait l'objet d'une déclaration de perte), sous

¹ Mémoire G p 36

² Note circulaire (TVA) p 234

³ Note circulaire (IS) p 204; Note circulaire (IGR) p145

peine d'encourir les amendes et sanctions prévues à l'article 47 (IS) ou l'article 111 (IGR) et 50 (TVA) reprises par les articles 191 et 229 du C.G.I.⁽⁴⁾.

La déclaration de perte évite à l'entreprise les sanctions prévues aux articles ci-dessus, mais, il est bien noté aussi bien dans ces deux circulaires que dans celle relative au livre des procédures fiscales, qu'en tout état de cause, et même si l'entreprise reconstitue sa comptabilité avant le contrôle, l'Administration est en droit de rectifier les bases initiales d'après les éléments dont elle dispose.

Qu'en est-il de la position de la jurisprudence Française en cas d'absence des pièces comptables justifiant le résultat déclaré suite à un cas de force majeure ?

Le Conseil d'Etat a jugé qu'un contribuable ne pouvait prétexter d'un cas de force majeure (dégâts des eaux) du seul fait qu'il était incapable de fournir sa comptabilité en raison d'un événement extérieur à sa volonté.

Il appartient au contribuable de prendre toutes les mesures nécessaires (photocopies, doubles de supports magnétiques) pour pouvoir fournir, à la requête de l'Administration, ses documents comptables⁽¹⁾.

Depuis cet arrêt du 10/01/1990, le Conseil d'Etat est quelque peu revenu sur sa position « intransigeante » en recevant à plusieurs fois, pour des faits relativement identiques, le motif de « force majeure ».

Mais ce revirement de jurisprudence demeure « prudent » et n'est favorable qu'aux contribuables pouvant prouver qu'ils ont pris tous les « moyens raisonnables » pour éviter une perte de leurs documents comptables.

La plupart des cas de force majeure reçus par la Haute Assemblée sont des affaires où, en raison de l'importance du sinistre, et en raison de la visible bonne foi du redevable, il était parfaitement concevable que le vérifié ne pouvait avoir conservé aucun document comptable.

En particulier pour le cas de vol de documents la jurisprudence Française s'est toujours montrée très circonspecte, voire méfiante:

"Les contribuables ont assez de moyens pour se prémunir contre une telle éventualité pour que la plupart du temps le cas de force majeure ne soit pas retenu (copies, doubles magnétiques....)"⁽²⁾.

a2 – Absence de pièces justificatives de dépenses :

L'absence de pièces justificatives des frais généraux motive la réintégration de ces frais au niveau du résultat fiscal sans conduire au rejet de la comptabilité dans son ensemble.

⁴ Sanctions pour infractions aux dispositions relatives au droit de contrôle: amende de 500 à 2000dh, astreinte de 100dh par jour de retard, dans la limite de 1000dh, imposition d'office sans notification préalable

¹ CE n°90251 du 10-01-1990, RJF 3/1990 n°319 ouvrage A p96

² CE n°37786 du 27-02-1984, RJF 4/1984 n°517 ouvrage A p99

Cette position est confirmée par la jurisprudence Marocaine à plusieurs reprises :

- Frais d'entretien d'une construction non justifiés ⁽³⁾
- Dépenses d'entretien et de transport non appuyées de pièces justificatives ⁽⁴⁾.

Serait-il le cas également pour l'absence de pièces justificatives d'achats de matières premières ou marchandises ?

Les articles 32 de l' IS et 30 de l' IGR prévoyaient expressément que le défaut de justification de tout achat de biens ou services, effectué par une société auprès d'un fournisseur patentable, par une facture régulière ou toute autre pièce probante, fait perdre à la société le droit d'inclure dans ses charges déductibles le montant des achats, des travaux, et des prestations de services concernés.

Aux termes de ces articles également, la réintégration notifiée à ce titre par l'inspecteur des impôts à l'issue d'un contrôle fiscal ne devient définitive que si la société ne parvient pas à compléter, au cours de la procédure prévue, selon le cas, à l'article 11 ou 12 du livre des procédures fiscales ⁽¹⁾.

Or après l'abrogation des lois instituant l' IS, l' IGR, et la TVA, par la loi des finances 2006, les dispositions citées ci-dessus des articles 32 de l' IS et 30 de l' IGR n'ont pas été reprises par le livre d'assiette et de recouvrement.

Devant ces faits, peut-on déduire que désormais, l'absence de pièces justificatives concernant des achats d'une entreprise, est en mesure de conduire, à elle seule, au rejet de sa comptabilité ?

En tout cas, la position du Conseil d'Etat sur ce point est claire « la simple insuffisance de documents justificatifs d'achats n'est pas de nature, à elle seule, à priver la comptabilité dans son ensemble de valeur probante ⁽²⁾ ».

"Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'une part des achats de ferrailles et de métaux comptabilisés au titre des dits exercices, et enregistrés sur "le livre de police" tenu par la société comme ayant été effectués auprès de "petits ramasseurs", n'était justifiée, ni par des factures, ni même par des "bons d'achat" revêtus du cachet ou de la signature des vendeurs, conformément à la pratique admise à l'égard de la profession des récupérateurs de métaux, par la Direction du commerce et des prix;

Considérant que, si le défaut de pièces justificatives ainsi constaté autorisait l'Administration à exclure des charges déductibles de l'entreprise tout ou partie des achats comptabilisés correspondants, cette seule circonstance n'était pas de nature à priver la comptabilité sociale, dans son ensemble, de toute valeur probante".

Pour apporter la preuve de la réalité de l'achat, le contribuable, qui ne dispose pas de facture, doit produire une attestation de son vendeur et démontrer que la matérialité du paiement ne peut être contestée ⁽³⁾.

a3 – Absence de pièces justificatives de recettes :

³ CA Rabat dossier n° 97/1358

⁴ CA Casablanca dossier n° 01/465

¹ Article 11: procédure normale de rectification des impositions

Article 12 : procédure accélérée de rectification des impositions

² CE n°67780 du 29 juin 1990 (www.légifrance.gouv.fr)

³ CE n°38457 du 9 Janvier 1985 RJF 3/85; n°373 Mémoire G p 37

Le défaut de justification des recettes accessoires à l'activité principale n'est pas sanctionné par la jurisprudence Française, par le rejet de la comptabilité dans son ensemble :

Le Conseil d'Etat ⁽⁴⁾ a considéré que l'insuffisance de justification des ventes de pièces détachées ne représentant qu'une partie du commerce de cycles exploité par la société, ne présentait pas en l'espèce un caractère de gravité de nature à autoriser le rejet de la comptabilité.

Il semble que cette position est adoptée également par la jurisprudence Marocaine qui nous enseigne que même la reconstitution du chiffre d'affaires de l'activité principale n'entraîne pas nécessairement la reconstitution du chiffre d'affaires de l'activité secondaire :

Reconstitution du chiffre d'affaires "pneumatique" déclaré par un contribuable sans remise en cause des chiffres d'affaires "lubrifiants" et "prestations de service" ⁽¹⁾.

Cependant, les cas les plus fréquents de rejet résultent d'une comptabilisation globale en fin de journée ou de mois de recettes non appuyées de pièces justificatives.

En effet, si la loi comptable stipule dans son premier article (4^{ème} alinéa) que les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique, la faculté ainsi offerte de ne pas individualiser ces opérations n'a pas pour objet et pour effet de dispenser les entreprises de produire, à l'appui de leur comptabilité les documents justificatifs de leurs recettes.

Ainsi, à titre d'exemple la Cour Suprême a ratifié un jugement de la Cour Administrative de Fès ayant ôté la valeur probante à la comptabilité d'un contribuable qui comptabilisait globalement en fin de journée les recettes tirées de l'exploitation de son commerce de boulangerie – pâtisserie, et qui n'avait pas été en mesure de produire, au cours de la vérification de comptabilité dont il avait fait l'objet, des pièces justifiant le détail de ses recettes (Tickets de la caisse enregistreuse pour les ventes au comptant et double des factures pour les ventes à terme) ⁽²⁾.

La jurisprudence Française abondante dans ce domaine, apparaît constante:

La comptabilisation globale, en fin de journée, des recettes réalisées, sans présentation de pièces justificatives du détail de ces recettes, telles que bandes de caisses enregistreuses, suffit à fonder le rejet de la comptabilité⁽³⁾.

Cependant, notons que le Conseil d'Etat accueille de façon large les justifications ; ainsi, il a admis qu'elles puissent résulter de la production :

- D'un brouillard de caisse dans lequel est inscrite chacune des ventes réalisées dans la journée ⁽⁴⁾.
- D'une fiche permettant d'individualiser les recettes ⁽⁵⁾

⁴ CE n° 71467 du 26 Juillet 1991 (www.legifrance.gouv.fr)

¹ Cour Suprême n°330 du 29-05-2003 dossier n°2000/1/4/1560; CA de Fès dossier n°98/ġ 30

² Cour Suprême n°1639 du 13/11/2003 dossier n°01/1/4/916; CA Fès dossier n°98/ġ 49

³ CE n°74919 du 24 Juin 1991 (www.legifrance.gouv.fr)

⁴ CE n°15216 du 17 Avril 1985 (www.legifrance.gouv.fr)

⁵ CE n°47986 du 24 Février 1986 RJF 4/86 n° 403 Mémoire G p39

- D'un agenda où est noté le détail des opérations au comptant, dont le total est reporté sur le brouillard de caisse ⁽⁶⁾

Cet agenda ne comptabilisait pas les ventes de carburant par client mais par relevé des chiffres des volucompteurs en début et en fin de journée.

En revanche, ne constituent pas des documents justifiant les ventes, lorsque la comptabilité enregistre globalement les recettes sans autres pièces justificatives :

- Les « livres des pourboires » du personnel ⁽¹⁾.
- Les étiquettes des articles vendus, dans un commerce de chaussures et de maroquinerie pour femmes, qui ne comportent pas l'indication ni de la date de vente, ni du mode de règlement ⁽²⁾.
- Les copies de tickets totalisant pour la même journée les recettes tirées des différentes activités d'une brasserie, et comportant de nombreuses surcharges et adjonctions manuscrites ⁽³⁾.

b – Les conséquences fiscales de la non conformité des pièces justificatives aux exigences légales :

La description des pièces justificatives requises au plan fiscal est présentée en annexe n° 5.

La loi fiscale Marocaine ne se prononce pas clairement sur les sanctions infligées à une comptabilité s'appuyant sur des pièces non conformes aux exigences légales en vigueur (identité du vendeur, date d'opération, identité et adresse du client....).

Le défaut de présentation de pièces comptables régulières n'est pas systématiquement sanctionné par un rejet de la comptabilité :

b1 – cas où l'inobservation de certaines dispositions légales est sanctionnée par un rejet de la comptabilité :

L'inobservation de certaines dispositions légales quant aux éléments que doit contenir une pièce comptable, peut conduire au rejet de la comptabilité.

Citons à titre d'exemples les deux cas suivants :

→ La comptabilisation de recettes appuyées par des pièces ne fournissant pas suffisamment d'indications sur la nature des opérations réalisées :

La jurisprudence Française se montre plus exigeante quant à la désignation des objets vendus ou prestations rendues sur les pièces justificatives des recettes.

En effet, lorsque l'activité du contribuable porte sur le négoce d'articles de nature suffisamment distincte, la seule présentation de bandes de caisse enregistreuse, ne comportant pas la désignation des objets vendus, fait obstacle à la vérification de la concordance des ventes avec les achats comptabilisés et rend la comptabilité, de ce fait non probante ⁽⁴⁾.

⁶ CE n°63817 du 5 Octobre 1990 (www.légifrance.gouv.fr)

¹ CE n° 32180 du 5 Décembre 1983, RJF 2/84; n°208 Mémoire G p 40

² CE n° 44985 du 11 Mars 1988, RJF 5/88; n°667 Mémoire G p 40

³ CAA de Nancy n°91 NC 00313 du 9juil 1992 (www.légifrance.gouv.fr)

⁴ CAA de Marseille n°00MA01655 du 4 Mai 2004 (www.légifrance.gouv.fr)

Pour la même raison, le Conseil d'Etat a considéré que l'enregistrement dans le brouillard de caisse d'une fraction importante des recettes (un tiers environ, au cas d'espèce) d'un magasin de prêt-à-porter sous la mention « divers », sans référence, même sommaire, à la nature des articles vendus, privait la comptabilité de valeur probante ⁽⁵⁾

De telles exigences auraient-elles été nécessaires si les biens vendus avaient été peu différenciés, en ce qui concerne la première décision et si les ventes enregistrées sous la rubrique « Divers » n'avaient pas été d'un montant significatif, pour la seconde ? La question reste posée aussi bien au Maroc qu'en France.

Cependant, l'Administration Française a introduit les distinctions suivantes concernant les informations couvertes par le secret professionnel ⁽¹⁾ :

- Pour les contribuables soumis au droit de communication (conseils juridiques, Avocats, etc...) l'Administration ne peut exiger l'indication de la nature de la prestation fournie mais la comptabilité doit comporter l'identité du client, ainsi que le montant, la date et la forme du versement ;
- Pour les autres contribuables (professions de santé), le contribuable peut s'abstenir de mentionner l'identité des clients en comptabilité, mais il doit indiquer la nature de la prestation effectuée et préciser si le paiement constitue un acompte ou un solde.

Le législateur fiscal Marocain était moins précis, quant aux informations couvertes par le secret professionnel.

En effet, l'article 214 du livre des procédures fiscales régissant le droit de communication et échange d'informations dispose que :

"Toutefois, en ce qui concerne les professions libérales dont l'exercice implique des prestations de service à caractère juridique, fiscal ou comptable, le droit de communication ne peut pas porter sur la communication globale du dossier".

→ La comptabilisation de recettes appuyées par une série discontinue de pièces justificatives :

La discontinuité de la série des pièces justificatives des recettes est sanctionnée par la jurisprudence Marocaine par un rejet de la comptabilité ⁽²⁾.

Par conséquent, il va sans dire que le défaut de présentation de factures numérotées avec chronologie respectée subit la même sanction ⁽³⁾.

Mais doit-on en déduire que même une seule interruption accidentelle de la continuité de la série des factures de ventes aboutirait au rejet de la comptabilité ? La question reste posée.

⁵ CE n° 52248 du 24 Juin 1987, RJF 8-9/87; n°921 Mémoire G p 41

¹ Instruction du 16 Mars 1983-5-T-3.83, Mémoire A p 35

² CA Casablanca dossier n° 99/301

CA Rabat dossier n° 99/174

³ CA Rabat dossier n° 99/201

Soulignons à ce niveau que vu le volume des pièces justificatives de recettes pour certaines activités, le vérificateur se contente parfois de contrôler la continuité de la série de ces pièces par sondage, or en procédant ainsi, il risque de relever une discontinuité apparente : c'est le cas notamment par exemple d'une société de transport de voyageurs qui récapitule les numéros des billets sur des fiches journalières de recettes et qui organise son travail de la manière suivante :

- ✦ Chaque carnet contient une fraction de la série employée
- ✦ Chacune des agences de voyage de la société, réparties sur les villes Marocaines, utilise un ensemble de carnets correspondant également à une fraction continue de cette série.

Avec ces règles de gestion, il est évident que chaque fiche journalière de recettes est susceptible de faire apparaître une discontinuité des billets employés au cours de la même journée par les différentes agences de voyage de la société.

b2 – cas où l'inobservation de certaines dispositions légales est sanctionnée autrement que par un rejet de la comptabilité :

Citons à ce niveau également les deux cas suivants à titre d'exemples :

→ Infraction aux dispositions relatives à la vente en tournée :

Dans ce cas, la sanction prévue correspond, aux termes de l'article 190 du Code Général des Impôts, à une amende égale à 1% par impôt, applicable au montant de l'opération effectuée par tout contribuable n'ayant pas observé les dispositions prévues au paragraphe V de l'article 145 du même code, notamment l'obligation pour les contribuables qui pratiquent des tournées en vue de la vente directe de leurs produits à des patentables, de mentionner sur les factures ou les documents en tenant lieu qu'ils délivrent à leurs clients, le numéro d'article du rôle d'imposition desdits clients à l'impôt des patentes.

→ Défaut de mention d'une manière distincte du montant de la TVA réclamée sur la pièce comptable :

La déduction d'une taxe acquittée ne figurant pas sur les factures d'achat ou mémoires pour les façons, les travaux et les services effectués à l'intérieur auprès d'assujettis à la TVA, n'est pas admise selon les dispositions de l'article 104 du Code Général des Impôts.

5 – La non comptabilisation des opérations effectuées par l'entreprise:

Le législateur fiscal sanctionne le défaut d'exhaustivité d'enregistrement des opérations effectuées par l'entreprise par un rejet de la comptabilité défectueuse.

Ce défaut d'exhaustivité peut résulter :

- Soit d'une dissimulation d'achats ou de ventes par un contribuable de mauvaise foi
- Soit d'une simple omission de comptabilisation d'opérations, auquel cas, la bonne foi du contribuable est indiscutable.
- Soit encore d'une non comptabilisation des opérations effectuées par l'entreprise.

En l'espèce, le service de vérification ne peut confirmer la mauvaise foi du contribuable qui souvent, présente lui même lors de la vérification les documents non comptabilisés.

a – Moyens permettant au vérificateur de relever une non comptabilisation des opérations effectuées par l'entreprise:

Contrairement à la dissimulation d'achats ou de ventes qui par définition ne laisse pas de trace, la non comptabilisation d'opérations effectuées par le redevable implique l'existence d'indices visibles à l'œil nu :

- Soit sur les références des opérations non comptabilisées,
- Soit sur la nature de ces opérations.

Dans le premier cas, le vérificateur peut repérer par exemple :

- Le ou les numéros des factures de ventes non comptabilisées en contrôlant la continuité de la série des factures enregistrées.
- Les montants des encaissements non comptabilisés en procédant au rapprochement entre les mouvements "crédit" ressortant des relevés bancaires et les mouvements "débit" des comptes bancaires tenus par l'entreprise.
- Les pièces non comptabilisées, à travers un simple rapprochement entre les pièces et les écritures comptables présentées par le contribuable.

Dans le second cas, le vérificateur peut confirmer la non comptabilisation de certaines opérations même s'il ne dispose d'aucun indice sur les références de ces opérations (date, n° de pièce, montant...).

Il s'agit par exemple de la non comptabilisation d'achats de produits nécessaires à l'exploitation :

- Achats non comptabilisés des fruits nécessaires à la préparation des jus de fruits servis dans un café.
- Achats non comptabilisés des fruits de mer nécessaires à la préparation des pizzas programmées dans le menu d'un restaurant ou d'une pizzeria.

b – Conséquence fiscale de la non comptabilisation des opérations effectuées par l'entreprise:

A partir de quel seuil la non comptabilisation des opérations effectuées par l'entreprise peut-elle constituer un motif valable du rejet de la comptabilité ?

Par ailleurs le vérificateur devra t-il se demander si cette non comptabilisation est volontaire ou non ?

Si la loi est claire à ce deuxième point, elle ne l'est pas quant au premier.

Le vérificateur se contente de constater la non comptabilisation des opérations sans se poser de questions sur son origine.

Quant au montant et fréquence des opérations non comptabilisées, le bon sens commande la pondération et la retenue.

En effet, en écartant les cas extrêmes :

- Celui de la non comptabilisation de nombreuses factures dont le total représente un pourcentage important des achats ou des ventes par exemple, auquel cas le rejet de la comptabilité devient une évidence.
- Celui de la non comptabilisation d'une ou deux factures dont le total est insignifiant par rapport au montant total des achats ou des ventes, au cas d'espèce, le rejet de la comptabilité ne se justifie pas.

Mis à part ces deux cas extrêmes, l'appréciation du motif du rejet de la comptabilité dépendra du service de vérification. Or les appréciations sur un même cas peuvent diverger d'un service à l'autre.

6 – La comptabilisation d'opérations fictives:

Comptabiliser des opérations fictives c'est passer dans la comptabilité des écritures qui n'ont aucune base réelle.

Ces écritures peuvent toucher les postes de l'actif, du passif, des produits et charges. Ils peuvent avoir pour objectif de :

- Gonfler les charges ou réduire le chiffre d'affaires et le bénéfice.
- Gonfler artificiellement le passif pour provoquer l'insolvabilité de l'entreprise.
- Dissimuler une partie de l'actif ou au contraire en gonfler les postes pour tromper les actionnaires.

Une comptabilité traduisant les données résultant d'opérations fictives, ne peut jouir d'aucun crédit.

Une opération fictive peut correspondre soit à une transaction fictive avec un partenaire réel, soit à une transaction fictive avec un partenaire fictif, soit encore à une transaction réelle avec un partenaire fictif.

a – Cas d'une comptabilité enregistrant des transactions fictives avec des partenaires réels :

→ Sont considérées comme non probantes des écritures comptables enregistrant des achats fictifs ⁽¹⁾.

→ L'existence de tels achats peut être découverte par l'examen des stocks qui comportent fréquemment, dans ces situations, des invraisemblances, ou par un recoupement qui révèle l'annulation chez le fournisseur des factures d'achats comptabilisées par le contribuable soumis à la vérification ⁽²⁾ :

"Considérant, qu'il résulte de l'instruction que les déclarations de stocks de la société requérante contenaient des invraisemblances; qu'en particulier les ventes de déchets de crêpe faites à la société <P...> excédaient les quantités apparemment disponibles; que les factures n'étaient pas datées; que les présomptions de ventes et d'achats fictifs

¹ CE n° 8296 du 4 Février 1985 RJF 4/85 n°651 Mémoire G p60

² CE n° 31095 du 20 Avril 1983 (www.légifrance.gouv.fr)

que l'Administration a retirées de l'examen de la comptabilité ont été confirmées par les écritures anormales constatées dans la comptabilité de la société <P....>; qu'en particulier des factures de vente de produits à la société requérante ont été retrouvées "annulées" dans la comptabilité de la P ".

Que l'Administration était, dans ces conditions, fondée à écarter la comptabilité de la société comme non probante..."

→ L'enregistrement d'achats fictifs peut également résulter d'une connivence avec un partenaire réel ⁽³⁾ :

" Considérant qu'il résulte, en outre, de l'instruction que la société a porté en charges dans sa comptabilité des sommes correspondant pour chaque exercice à des factures d'achats de ferraille émises par la société "X"; Que ces factures n'ont été inscrites dans la comptabilité de cette dernière société que pour une très faible part de leur montant; que les chèques émis en règlement de ces factures ont été encaissés en numéraire par le gérant de la société "X", qui était également l'ancien comptable de la société requérante, et qui en remettait le montant au gérant de celle-ci.

Que dans ces conditions, les factures d'achat de ferraille susmentionnées ont été à bon droit regardées comme fictives; qu'ainsi la comptabilité de la société devait être regardée comme étant dépourvue de valeur probante".

→ La facturation de prestations fictives engendre le rejet non seulement de la comptabilité de la partie ayant inscrit dans ses comptes des charges fictives, mais également celle de la partie émettrice de fausses factures.

L'arrêt suivant ⁽¹⁾ traite le cas d'une entreprise de nettoyage de travaux exploité par Mr X qui s'est rendu complice des activités d'un administrateur de biens, agissant en qualité de syndic délégué de copropriétés, instigateur d'un système de fausses factures correspondant à des prestations fictives réalisées au préjudice des copropriétaires.

Cet arrêt a ôté à la comptabilité de cette entreprise sa valeur probante, toutefois, il a prononcé la décharge des compléments de taxe sur la valeur ajoutée mis à la charge de Mr X au titre des fausses factures pour les considérations suivantes :

"Considérant que Mr X en recourant à des facturations fictives et en détournant des sommes au préjudice de tiers, ne peut être regardé comme s'étant livré à une activité économique, qui seule entre dans le champs d'application de la TVA ainsi qu'il résulte des dispositions des articles 256 et 256 A du code général des impôts ⁽²⁾; que toutefois, le ministre soutient devant la cour, à titre subsidiaire; Que l'intéressé est redevable de la TVA à raison de dispositions du 3 de l'article 283 du même code ⁽³⁾ qui, dans sa rédaction applicable à l'imposition constatée, dispose que toute personne qui mentionne la TVA sur une facture ou tout autre document en tenant lieu est redevable de la taxe du seul fait facturation; Qu'il résulte de l'instruction que les factures établies par l'entreprise de Mr X , dont il est constant qu'elles ne correspondaient à aucune prestation réelle, mentionnaient uniquement la somme due suivie de la mention TTC; Que ces factures ne peuvent être regardées comme mentionnant la TVA au sens du 3 précité du code général des impôts, que, par suite, la demande de substitution de base légale formulée par le ministre doit être écartée".

b – Cas d'une comptabilité enregistrant des transactions fictives avec des partenaires fictifs :

³ CE n° 25804 du 16 juin 1982 (www.legifrance.gouv.fr)

¹ CAA Marseille n°99MA01518 du 25 Mars 2004 (www.legifrance.gouv.fr)

² Les opérations assujetties à la TVA ressortent à travers les articles 89 et 90 du LAR

³ Les mêmes dispositions ressortent à travers l'article 119 du LAR

→ Une comptabilité régulière en la forme est dépourvue de force probante en raison de l'existence, dans les documents enregistrés, de fausses factures ⁽⁴⁾ :

"Considérant que la société, qui exerçait une activité de récupération de vieux métaux, a porté en charges dans sa comptabilité des sommes correspondant à des factures de transport établies par un ancien comptable de la société, ne portant aucune indication quant à la date, au lieu ou à la nature des prestations et mentionnant des fournisseurs dont trois avaient à l'époque cessé leur activité et ont nié formellement, au cours d'une instance pénale, avoir effectué les transports facturés et dont un n'avait jamais existé; Que les chèques émis en règlement de ces factures ont été encaissés en numéraire par l'ancien comptable de la société qui en remettait le montant au gérant de celle-ci. Que dans ces conditions, les factures de transport susmentionnées ont été à bon droit regardées comme fictives et par conséquent impropres à justifier les dépenses. Qu'ainsi, et bien que la comptabilité de la société fut régulière en la forme, elle devait être regardée comme étant dépourvue de valeur probante".

c – Cas d'une comptabilité enregistrant des transactions réelles avec des partenaires fictifs :

→ La comptabilisation d'opérations au nom d'un client ⁽¹⁾ ou d'un fournisseur ⁽²⁾ fictif ôte à une comptabilité son caractère probant.

→ Une comptabilité ne peut être regardée comme probante lorsqu'elle enregistre des achats réels, mais qui sont en fait facturés par une société qui n'existe pas ⁽³⁾.

"Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société "X" a passé en charges des achats de matériel qui lui étaient facturés par une autre société dont le caractère fictif, qu'elle ne pouvait ignorer, a été ultérieurement établi; Considérant, qu'alors même que la comptabilité de la société serait régulière en la forme et que les fausses factures auraient couvert des achats réels de matériels, cette comptabilité doit être regardée comme dépourvue de sincérité, et, par suite, de valeur probante dès lors qu'elle enregistrerait des dépenses dont l'origine et l'importance ne pouvaient pas être vérifiées"

Dans cette situation, il devient, en effet, impossible de vérifier l'importance et l'origine des dépenses effectuées.

En l'espèce, il était prouvé que le contribuable n'ignorait pas le caractère fictif du fournisseur.

On peut penser que la décision aurait été différente si l'entreprise concernée avait pu prouver qu'elle était de bonne foi et qu'elle ne connaissait pas la véritable identité de la société ayant livré le matériel.

→ L'Administration n'est pas habilitée à rejeter une comptabilité en invoquant comme seule irrégularité la comptabilisation dans les achats d'une facture délivrée par une entreprise qui n'est pas le fournisseur réel de la marchandise ⁽⁴⁾.

⁴ CE n°25804 du 16 Juin 1982 (www.legifrance.gouv.fr)

¹ CE n°88618 du 12 Juin 1974 (www.legifrance.gouv.fr)

² CE n°96508 du 09 Avril 1976 (www.legifrance.gouv.fr)

³ CE n°34187 du 11 Mars 1983 (www.legifrance.gouv.fr)

⁴ CE n°38320 du 5 Novembre 1984, RJF 1/85 n°131 Mémoire G p 61

Cependant, la solution serait inverse en cas de connivence ⁽⁵⁾:

"Considérant que la société "X" a procédé à des achats de déchets de cuivre pour lesquels elle a présenté quatre factures; qu'il n'est pas contesté que ces factures n'avaient pas été établies par les véritables fournisseurs; qu'il résulte en outre des constatations de fait contenues dans un arrêt de la cour...en date de ..., devenue définitif, que les dirigeants de la société ont utilisé ces quatre factures en connaissance de cause; que dans ces conditions, ces factures ont été à bon droit regardées comme impropres à justifier des dépenses inscrites en comptabilité; qu'en présence de telles pratiques, et bien que la comptabilité fut régulière en la forme, l'Administration était fondée à regarder la comptabilité comme étant dépourvue de valeur probante."

Les trois cas exposés ci-dessus (a,b,c) peuvent aboutir à l'inscription au bilan de créances ou dettes fictives.

La question qui se pose est de savoir si un contribuable n'ayant inscrit dans ses comptes aucun achat et aucune vente, à crédit, durant la période vérifiée, peut voir sa comptabilité rejetée pour des créances ou dettes fictives ou non justifiées inscrites à l'actif ou au passif de son bilan bien avant la période contrôlée.

La Cour Administrative de Rabat ⁽¹⁾ a rejeté la comptabilité d'une société n'ayant pas pu justifier ses soldes clients par des factures non encaissées datées antérieurement à la période vérifiée, mais cette anomalie était assortie d'autres irrégularités relevées par l'Administration :

- Un livre d'inventaire non servi
- Des factures de vente non numérotées
- Des achats et des dépenses comptabilisés non justifiés
- Des investissements réalisés par le principal associé excédant les retraits de fonds comptabilisés.

7 – Autres infractions aux principes et règles comptables :

Le non respect des principes et règles comptables peut être invoqué pour justifier le rejet d'une comptabilité.

Les irrégularités d'ordre purement technique sont alors sanctionnées lorsqu'elles ne permettent plus, en raison de leur gravité, une connaissance précise des opérations de l'entreprise.

a- Infractions au principe comptable de séparation des exercices :

La position de la jurisprudence Française ressort à travers les arrêts suivants :

- Une comptabilité dans laquelle des factures en nombre important ont été enregistrées à des dates erronées, a été considérée comme dépourvue de valeur probante ⁽²⁾.

⁵ CE n°35768 du 10 Juin 1983 (www.legifrance.gouv.fr)

¹ CA Rabat dossier n° 98/418

² CE n°34659 du 29 Décembre 1983 RJF 2/84 n°140 Mémoire G p 26

Le principe comptable d'indépendance des exercices n'avait pas, au cas présent, été respecté : ces factures avaient été comptabilisées au cours de l'exercice suivant celui auquel elles auraient dû être rattachées.

- L'enregistrement des achats et des ventes par l'intermédiaire des seuls comptes de trésorerie au fur et à mesure des décaissements et des encaissements ⁽³⁾, a également été considéré par la Haute Assemblée comme des manquants substantiels aux règles comptables.
- Toutefois un arrêt plus ancien que les deux premiers permet de constater que la remise en cause d'une comptabilité tenue selon la méthode des encaissements n'est pas systématique ⁽¹⁾ :

« Considérant que, pour rejeter la comptabilité présentée par la société à responsabilité limitée X, l'Administration s'est fondée en premier lieu sur le fait que la société avait comptabilisé de manière différée, lors de leur encaissement, certaines ventes, qu'il résulte de l'instruction que ces erreurs, qui ne portaient que sur une partie réduite du chiffre d'affaires, avaient une portée limitée et pouvaient être rectifiées avec précision, ne remettaient pas en cause l'ensemble des écritures ; que l'absence de compte « clients débiteurs » en fin d'exercice est due à la comptabilisation, lors de leur encaissement, de ces mêmes créances non réglées au moment de leur acquisition ; que ces irrégularités ne pouvaient en conséquence justifier le rejet de la comptabilité dans son ensemble ».

- Dans le même ordre d'idées, un autre arrêt ⁽²⁾ plus récent que les trois précédents, n'ôte pas la valeur probante d'une comptabilité souffrant d'un enregistrement erroné des achats, d'un compte fournisseurs, et même d'un stock final déclaré inexacts, suite à l'application de la méthode erronée des encaissements.

« considérant qu'il n'est pas contesté que les erreurs constatées dans les achats trouvent leur origine dans le fait que la comptabilité de l'entreprise était tenue selon la méthode des encaissements, qu'il résulte de l'instruction que cette méthode de comptabilisation explique pour une part prépondérante les autres insuffisances relevées dans la comptabilité ; qu'ainsi le ministre n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que par le jugement attaqué, le T.A a accordé la décharge de l'imposition ».

Pour la jurisprudence Marocaine, l'examen des dossiers objet de notre étude, fait ressortir un cas où la Cour Administrative de Rabat a rejeté la comptabilité d'une société d'études et de construction qui enregistrait ses factures des travaux réalisés à la date de leurs encaissements au lieu de la date d'émission des décomptes ⁽³⁾. Ce jugement a été ratifié par la Cour Suprême ⁽⁴⁾.

b- La position créditrice du compte caisse :

La position créditrice du compte « caisse » constitue une des infractions les plus graves aux règles comptables.

³ CE n°37822 et 44916 du 22 Avril 1985 RJF 6/85 n°914 Mémoire G p 26

¹ CE n°23546 du 23 Janvier 1983 (www.légifrance.gouv.fr)

² CAA Paris 12/3/91 RJF 5/1991 n°656; Ouvrage A p 269

³ CA Rabat dossier n° 97/1086

⁴ CS n°468 du 12-07-2001 dossier n° 2000/1/4/58

Cette anomalie est, le plus souvent, la conséquence de l'absence de séparation entre le patrimoine de l'entreprise et celui de l'exploitant. Elle peut également être l'indice de prélèvements occultes.

Pour la jurisprudence Française comme pour la jurisprudence Marocaine, l'existence d'un solde de caisse créditeur est considérée comme un motif de rejet d'une comptabilité dans les deux cas suivants :

→ Le solde créditeur est accompagné d'autres irrégularités:

▫ Enregistrement global des recettes en fin de journée sans pièces justificatives, virement de recettes sur le compte personnel de l'exploitant et non comptabilisation de commissions perçues ⁽⁵⁾.

▫ Encaissement de ventes fictives, paiement d'achats fictifs, encaissement de factures prématurément à leur date de règlement réel, présence de factures non numérotées, absence des inventaires, absence de tout moyen d'identification des clients débiteurs portés au bilan ⁽¹⁾.

→ Les soldes créditeurs sont importants et répétés ⁽²⁾.

Cependant, ne suffisent pas à priver une comptabilité de valeur probante :

→ Des soldes créditeurs de caisse d'un montant minime ⁽³⁾.

→ Un seul solde créditeur présentant un caractère accidentel et pouvant être expliqué par le contribuable ⁽⁴⁾.

→ Un solde créditeur inexpliqué, mais de faible montant ⁽⁵⁾.

Le Conseil d'Etat a souvent rattaché à cette infraction les apports qui apparaissent uniquement destinés à éviter l'apparition de soldes créditeurs : Il s'agit d'apports inexpliqués enregistrés sur le livre de caisse à des dates arbitraires, sans lesquels le compte « caisse » aurait été créditeur ⁽⁶⁾.

c- Infractions aux méthodes comptables d'évaluation du stock:

Le livre d'assiette et de recouvrement dispose aux termes de ses articles 8 et 53 que :

« Les stocks sont évalués au prix de revient ou au cours du jour si ce dernier lui est inférieur et les travaux en cours sont évalués au prix de revient ».

Une évaluation inexacte du stock constituerait-elle un motif suffisant pour rejeter la comptabilité ?

Le Conseil d'Etat estime que l'évaluation inexacte des stocks dans une comptabilité dont les achats et les ventes sont exacts peut toujours être corrigée sans remettre en cause les autres postes de la comptabilité qui demeurent cohérents entre eux. Il n'en va différemment que lorsque la sous-évaluation des stocks est l'indice de ventes dissimulées ⁽⁷⁾.

⁵ CE n° 44444 du 14 Octobre 1987, RJF 12/87 n°1288, Mémoire G p 31

¹ CA Rabat dossier n° 98/418

² CA Rabat dossier n° 98/11

³ CAA Nancy n°90 NC 00227 du 9 Avril 1991 (www.legifrance.gouv.fr)

⁴ CA Rabat dossier n° ش 01/62

⁵ CE n° 40754 du 14 Mai 1986, RJF 7/86 n° 725 Mémoire G p 31

⁶ CE n°87666 du 2 Mai 1990 RJF 6/90, n°731 Mémoire G p 32

⁷ CE n°67489 du 29 Octobre 1990(www.legifrance.gouv.fr)

Autrement dit, le Conseil d'Etat estime qu'une comptabilité doit être regardée comme régulière, dès lors que les irrégularités qui entachent les inventaires n'affectent pas la sincérité des écritures d'achats et de ventes ⁽⁸⁾.

Il s'agit d'une jurisprudence constante : dès lors qu'une comptabilité conserve sa cohérence, elle peut être corrigée sur les points erronés, dans le cas inverse, le juge en fait totalement abstraction et les bases d'imposition doivent être reconstituées à partir des éléments disponibles.

Il paraît que la jurisprudence Marocaine adopte la même position du moment qu'elle peut même tolérer une absence de justification de l'évaluation du stock ⁽¹⁾.

D'ailleurs, une décision émanant de la Cour Administrative d'Appel de Bordeaux ⁽²⁾, confirme le fait que l'absence de justification des valeurs inscrites en stocks de produits finis ou de travaux en cours, ne prive pas pour autant, la comptabilité d'une société de promotion immobilière, de valeur probante, dès lors que la sincérité des écritures achats-ventes n'est pas discutée par l'Administration.

Conclusion sur les irrégularités graves **de Fond motivant le rejet de la preuve comptable**

Le contribuable qui entend invoquer la preuve comptable doit pouvoir démontrer que la comptabilité de son entreprise est régulière sur le fond.

La jurisprudence Française et la jurisprudence Marocaine ont permis de dégager deux règles essentielles :

☼ **L'accumulation des critiques affectant la comptabilité quant à sa régularité sur le fond doit être établie.**

La lecture de la plupart des arrêts cités dans cette partie montre clairement que les comptabilités rejetées ne présentaient pas qu'une seule irrégularité, mais qu'au contraire, elles comportaient plusieurs défauts.

Une erreur comptable d'importance moyenne ne suffit pas à elle seule à prouver le défaut de valeur probante d'une comptabilité.

C'est l'addition des critiques qui, peu à peu fait pencher la balance dans le sens du rejet de la preuve comptable.

☼ **Les irrégularités comptables doivent être graves et affecter la qualité de l'ensemble de la comptabilité.**

La jurisprudence distingue deux catégories d'infractions aux règles comptables :

α - Les anomalies mineures qui ne privent pas la comptabilité de son caractère de régularité.

Tel est le cas :

⁸ CE n° 38915 du 4 Juin 1986, RJF 8-9/86, n°808 Mémoire G p 44

¹ CA Rabat dossier n° 98/68

² CAA Bordeaux n°591 du 23/5/90 Ouvrage A p 105

- De la déduction non fondée en tant que charges de dépenses personnelles de faible montant ⁽³⁾.
- D'erreurs dans les charges constatées d'avance ⁽⁴⁾.

Ces erreurs ou imperfections apparaissent aisément rectifiables. Elles ne sont pas considérées par la jurisprudence comme suffisamment graves pour remettre en cause la totalité des écritures comptables.

β - Les irrégularités substantielles qui ôtent à la comptabilité son caractère probant ;

Il s'agit de lacunes qui, en raison de leur gravité et de leur portée, rendent les documents comptables impropres à retracer les opérations de l'entreprise. Le rejet de la comptabilité sanctionne alors l'impossibilité de pouvoir opérer des rectifications ponctuelles.

Elles concernent le plus souvent :

- L'absence de pièces justificatives pour les stocks et les ventes.
- La tenue du compte « caisse ».

Toutefois, la notion de gravité n'étant pas clarifiée par le législateur fiscal, la jurisprudence n'a pas réussi à tracer les grandes lignes à suivre en la matière (irrégularités graves par leurs natures ou à partir d'un certain seuil).

Section 2 : Comptabilité non probante pour preuve d'insuffisance des chiffres déclarés :

Une comptabilité régulièrement tenue et appuyée de pièces justificatives suffisantes peut néanmoins être écartée si l'Administration apporte la preuve de l'insuffisance des chiffres déclarés.

Cette preuve peut ressortir des documents comptables eux-mêmes ou être tirée de renseignements ou recherches extérieurs à la comptabilité.

Il n'existe pas de liste exhaustive des indices susceptibles d'être utilisés par l'Administration, mais leur utilisation poursuit un objectif commun : démontrer que la comptabilité n'a pas enregistré toutes les recettes et qu'elle n'est donc pas probante.

A – Les indices internes à la comptabilité :

Lorsque la comptabilité est régulièrement tenue, les indices internes d'insuffisance des chiffres déclarés proviennent des résultats qu'elle fait apparaître (bénéfice brut ou bénéfice net) ou des mouvements qu'elle enregistre (prélèvements et apports, notamment).

1 – L'insuffisance et la variation du taux de bénéfice brut:

Le service de vérification, à la fin des opérations de vérification, peut présumer l'insuffisance des chiffres déclarés en se fondant soit sur l'insuffisance du taux de bénéfice par rapport aux possibilités de l'entreprise ou aux résultats moyens de la profession, soit sur l'insuffisance de ce taux par

³ CE n°42922 et 43475 du 21 Mars 1986, RJF 5/86, n°511 mémoire G p 28

⁴ CE n°52980 du 9 Novembre 1988, Mémoire G p 28

rapport à celui résultant d'un échantillon d'articles vendus, soit sur des variations inexplicables de ce coefficient d'une année sur l'autre.

a – L'insuffisance du taux de bénéfice par rapport aux possibilités de l'entreprise ou aux résultats moyens de la profession :

L'Administration des impôts est-elle fondée à invoquer une simple insuffisance des résultats par rapport aux possibilités de l'entreprise ou aux résultats moyens de la profession pour justifier l'insuffisance des chiffres déclarés ?

La jurisprudence Française est constante sur ce point : le Conseil d'Etat a répondu par la négative en jugeant expressément que l'Administration ne peut écarter une comptabilité régulière en la forme pour le seul motif qu'elle dégagerait un taux de bénéfice anormalement bas ⁽¹⁾.

En effet, sanctionner les erreurs de gestion n'est pas le rôle de l'Administration, le propre du régime déclaratif est de permettre aux entreprises de déclarer leurs résultats d'activité effectifs et aucune ne doit être pénalisée fiscalement parce qu'elle ne réalise pas des performances suffisantes.

D'ailleurs la doctrine Administrative Française a depuis longtemps adopté la même position que le juge de l'impôt, comme l'indique l'extrait de la note suivante :

"Pour rejeter la comptabilité, les agents ne doivent pas se servir du seul argument que le pourcentage de bénéfice brut de l'entreprise est inférieur au pourcentage moyen de bénéfice brut dans la branche professionnelle considérée. En effet, il est parfaitement possible que les conditions de fonctionnement de l'entreprise vérifiées soient particulières et différentes de la moyenne" (2).

Toutefois, lorsque le vérificateur fait état de l'insuffisance du taux de bénéfice brut de l'entreprise, le contribuable a toujours intérêt, pour tenter d'emporter sa conviction, à lui expliquer les circonstances, tirées notamment des conditions de fonctionnement de l'entreprise, conduisant à la réalisation d'une marge plus faible.

b – L'insuffisance du taux de bénéfice par rapport à celui résultant d'un échantillon d'articles vendus:

Une comptabilité régulière peut-elle être écartée pour le seul motif qu'elle dégage un taux de bénéfice inférieur au coefficient de marge brute pondéré calculé par l'Administration des impôts à partir d'un échantillon représentatif des différentes catégories de produits vendus par l'entreprise elle-même ?

L'insuffisance du coefficient de bénéfice brut global ressortant de la comptabilité par rapport au taux théorique résultant d'un échantillon même représentatif n'est pas à elle seule, de nature à priver la comptabilité de valeur probante.

Cette position de la jurisprudence Française est ancienne et nettement affirmée.

¹ CE n°28902 et 28903 du 27 Juillet 1984 (www.legifrance.gouv.fr)

² Note fiscale n°113 du 21 Septembre 1954 Ouvrage H p 258

En effet, les termes de l'arrêt du 10 Mars 1976 ⁽³⁾ avaient déjà fixé, de façon non équivoque, les limites d'un indice fondé sur une méthode extra-comptable face à une comptabilité régulière :

" Considérant qu'en raison tant des incertitudes et de l'imprécision qui affectent la reconstitution d'un taux de bénéfice brut que de la faiblesse de l'écart constaté en l'espèce entre le taux ressortant de la comptabilité et le taux théorique retenu par l'Administration, la comptabilité produite régulière en la forme, ne peut qu'être tenue pour sincère".

S'agissant dans ce cas d'une entreprise gérant un restaurant, le taux théorique avait été reconstitué par comparaison entre le prix de certains menus et le montant des achats de produits utilisés pour leur confection.

La lecture de cet arrêt nous conduit à nous demander si le Conseil d'Etat a été amené à juger différemment lorsque :

- L'écart entre le coefficient théorique et le taux ressortant de la comptabilité est important.
- La précision de la méthode de calcul du coefficient théorique n'est pas valablement contestée.

Sur le premier point, la circonstance que l'écart soit faible ou important n'apparaît pas, en principe, de nature à influencer sur la décision du juge de l'impôt.

A cet égard, un arrêt du 9 Novembre 1990 ⁽¹⁾ indique que l'écart est « d'ailleurs limité », ce qui semble impliquer que la solution aurait été identique avec une différence de taux plus importante :

"Considérant qu'il n'est pas contesté que la comptabilité de M.X ne comportait, en la forme, aucune irrégularité grave ; que si pour arguer du défaut de sincérité de cette comptabilité, l'Administration fait état de l'écart qui sépare le taux de bénéfice brut sur les achats tel qu'il ressort des documents comptables et les taux reconstitués par elle à partir des prix pratiqués pour certains produits comparés à leur prix d'achat, cet écart, d'ailleurs limité, ne peut suffire à lui seul à démontrer que la comptabilité produite, quoique régulièrement tenue, ne peut être regardée comme sincère".

Sur le deuxième point lié à la précision et à la fiabilité de la méthode employée par l'Administration pour le calcul du coefficient théorique, il semble que pour le Conseil d'Etat, une méthode extra comptable, quelle que soit sa qualité est en effet nécessairement moins précise qu'une comptabilité régulière.

Ainsi dans un arrêt du 20 Juin 1984 ⁽²⁾, le Conseil d'Etat a considéré que l'écart qui sépare le taux de bénéfice brut résultant de la comptabilité de celui reconstitué à partir d'un sondage effectué par le vérificateur, n'est pas déterminant, car un sondage ne peut avoir qu'une fiabilité limitée.

c – Les variations inexpliquées du taux de bénéfice d'une année sur l'autre:

Une comptabilité régulière peut-elle être rejetée pour le seul motif que le taux de bénéfice brut varie de façon importante d'une année sur l'autre alors que les conditions d'exercice de l'activité n'ont pas changé ?

³ CE n°79933 du 10 Mars 1976, RJF 5/76 n°250 Ouvrage C p 254

¹ CE n°53145 du 9 Novembre 1990 (www.légifrance.gouv.fr)

² CE n°34433 du 20 Juin 1984 p 47 Mémoire C

Les variations d'un indice d'une année sur l'autre ne constituent pas, en principe, un motif suffisant pour qualifier une comptabilité régulière de non probante.

Cette position du Conseil d'Etat concerne aussi bien les variations affectant le taux de bénéfice brut ⁽³⁾ que celles affectant d'autres ratios internes tels la discordance entre le nombre de shampooings utilisés et la clientèle servie dans le cas d'une coiffeuse ⁽¹⁾, et la stagnation des recettes du bar par rapport à celles du restaurant ⁽²⁾.

La jurisprudence Française est ainsi constante sur le principe qu'une insuffisance ou une variation inexplicée du taux de bénéfice brut ne peuvent à elles seules justifier l'insuffisance des chiffres déclarés.

Cependant, les arrêts du Conseil d'Etat énoncent une autre règle : une comptabilité sera dépourvue de valeur probante si l'insuffisance ou la variation anormale de la marge brute est accompagnée d'autres indices d'insuffisance des chiffres déclarés ou d'infractions aux dispositions légales et réglementaires.

Autrement dit, outre le motif lié à une marge brute anormale, on exige pour priver une comptabilité de sa force probante :

- Des raisons sérieuses, comme :

- L'absence d'inventaire détaillé ⁽³⁾
- Des apports injustifiés à la caisse ⁽⁴⁾
- L'insuffisance des retraits personnels de l'exploitant ⁽⁵⁾

- Ou d'un faisceau d'irrégularités, telles que :

- L'estimation non détaillée des stocks (globalisation atteignant 10%), le report des recettes annuel et non pas journalier, les apports en caisse évocateurs d'une neutralisation des soldes créditeurs de caisse (35 % du chiffre d'affaires avec un échelonnement sur les débuts de mois)⁽⁶⁾.
- Stocks incomplets, ne tenant pas compte de l'or en dépôt chez les fabricants et non évalués au coût de revient, soldes créditeurs de caisse ⁽⁷⁾.

Il semble que la jurisprudence Marocaine adopte la même position que celle de la jurisprudence Française.

En effet, sur l'ensemble des arrêts étudiés de la jurisprudence Marocaine, l'insuffisance du taux de bénéfice est toujours associée à d'autres irrégularités pour motiver le rejet de la preuve comptable :

→ Taux de marge déclaré par le contribuable pour certains matériaux de construction, inférieur au taux de marge réalisé par les opérationnels dans le même domaine, associé aux anomalies suivantes :

³ CE n°57578 du 27 Avril 1988 (www.légifrance.gouv.fr)

¹ CE n°45772 du 5 Juin 1985 Mémoire G p69

² CE n°54773 du 18 Octobre 1989 Mémoire G p 69

³ CE n°62199 du 17 Mai 1989 (www.légifrance.gouv.fr)

⁴ CE n°33123 du 29 Juillet 1983 (www.légifrance.gouv.fr)

⁵ CE n°21776 du 22 Janvier 1982; RJF 3/82 n°287 Mémoire G p 70

⁶ CAA de Douai n°04 DA01053 du 11 Janvier 2005 (www.légifrance.gouv.fr)

⁷ CE n°68469 du 29 Nov 1989 (www.légifrance.gouv.fr)

- Stock initial et stock final gonflés pour certains articles (stock énorme en jours de chiffres d'affaires)
- Réalisation de ventes en l'absence de stock initial et d'achats durant l'exercice, pour d'autres articles ⁽⁸⁾.

→ Marges négatives pour certains produits compensées par d'autres positives, associées aux anomalies suivantes :

- Absence du détail en quantité et en valeur pour certains éléments en stock.
- Alimentation de la caisse par un apport en compte courant du contribuable dont l'origine n'est pas justifiée ⁽¹⁾.

De même, l'insuffisance ou la discordance de certains ratios internes avec les normes de la profession ne motivent pas, à eux seuls, le rejet de la comptabilité:

- Rapport entre frais du gazoil comptabilisés et recettes déclarées d'une société de transport, différent du ratio issu des normes de la profession ⁽²⁾
- Nombre de consultations déclaré par jour par un médecin insuffisant par rapport à la notoriété du contribuable ⁽³⁾

2 – Les apports de fonds non justifiés de l'exploitant individuel ou du dirigeant de la société:

Une comptabilité régulière peut-elle être rejetée en raison de la présence d'apports de fonds non justifiés par le dirigeant de la société ou l'exploitant individuel ?

La jurisprudence Française concernant la justification des apports est constante ⁽⁴⁾ : c'est l'importance ou la périodicité des apports injustifiés qui peut leur conférer un caractère suspect et anormal.

Si les apports inexpliqués apparaissent ainsi importants ou fréquents, ils peuvent conduire, en tant qu'indice révélateur de recettes dissimulées, à ôter toute valeur probante à une comptabilité :

- Soit lorsqu'ils sont accompagnés d'autres irrégularités :
- Un solde du compte « caisse » présentant des soldes créditeurs ⁽⁵⁾. Les deux problèmes sont, en effet, relativement proches quand les apports sont uniquement destinés à masquer la position créditrice du compte « caisse ».
- Une tenue irrégulière du « brouillard de caisse » ne permettant pas de contrôler le montant et les dates des apports personnels de l'exploitant inscrits au crédit de son compte ⁽⁶⁾.
- Soit lorsqu'il s'agit de la seule anomalie ⁽⁷⁾.

⁸ CA de Fès dossier n°2000/ġ 318

¹ CA de Fès dossier n°97/ġ590

² CA de Rabat dossier n° ġ/99/430

³ CA de Casablanca dossier n°ġ97/1928

⁴ CE n°28060 du 29 Juillet 1983; RJF 10/83; n°1188 Mémoire G p 50

⁵ CE n°34345 du 26 Juillet 1985; Mémoire G p 51

⁶ CE n°9728 du 13 Février 1980 RJF 4/80, n°349, Mémoire C p 50

Pour la jurisprudence Marocaine, plusieurs arrêts confirment que les apports de fonds non justifiés de l'exploitant individuel ou du dirigeant de la société, associés à d'autres irrégularités ou indices d'insuffisance des chiffres déclarés, sont en mesure de motiver le rejet de la comptabilité :

→ Absence du détail en quantité et en valeur pour certains éléments en stock, clients divers non justifiés, non comptabilisation de certaines factures de ventes ⁽¹⁾.

→ Absence du livre des inventaires, encaissement sur les comptes personnels du contribuable de recettes d'origine injustifiée, discordance entre le nombre moyen de consommations par jour résultant de la division de la recette moyenne journalière déclarée par l'exploitant d'un café par le prix unitaire moyen d'une consommation, et celui résultant de la quantité moyenne de café consommée par jour ressortant des factures d'achats ⁽²⁾.

L'Administration fiscale Marocaine considère les apports non justifiés en compte courant comme étant des apports fictifs visant à établir l'équilibre de la caisse créditrice pour non comptabilisation de l'exhaustivité des recettes réalisées.

La jurisprudence Marocaine est exigeante quant à la justification de l'origine des apports en compte courant, mais on ne peut confirmer qu'elle peut, comme la jurisprudence Française, ôter la valeur probante à une comptabilité rien que pour des apports non justifiés.

Enfin, il semble que dans l'avenir la jurisprudence Marocaine aura rarement à traiter ce problème, car les services de vérification s'occupent de plus en plus de la justification des apports des dirigeants et associés en parallèle avec la vérification des comptabilités de leurs sociétés.

En effet, ils essayent d'abord d'avoir une justification même verbale de l'origine des apports ressortant des comptes vérifiés, si les apporteurs de fonds se montrent réticents, l'Administration vérifiera la cohérence des apports injustifiés avec les déclarations des revenus personnels de ces apporteurs. Et si cette vérification fait ressortir une disproportion entre les apports et les revenus déclarés des associés, le service de vérification procédera systématiquement à un examen de l'ensemble de la situation fiscale des associés concernés.

3 – Les prélèvements insuffisants de l'exploitant individuel ou du dirigeant de la société :

Lorsqu'un exploitant individuel n'effectue aucun prélèvement dans son entreprise ou bien prélève des sommes insuffisantes pour justifier son train de vie, la valeur probante de la comptabilité présentée peut-elle être mise en cause pour ce seul motif ?

Pour la jurisprudence Française, le motif unique de l'insuffisance des prélèvements de l'exploitant n'est pas de nature à priver une comptabilité régulière de sa force probante.

⁷ CE n°10798 du 24 Octobre 1980, RJF 12/80 n°948, mémoire G p 51

¹ CA de Fès dossier n°97/Ė597

² Cour Suprême n°241 du 27Fév 2000, dossier n°98/1/5/572.

CA de Fès dossier n°97/Ė16

Cette jurisprudence peut être illustrée par deux arrêts :

- Dans le premier ⁽³⁾, le critère de la faiblesse des retraits personnels était le seul indice d'insuffisance des chiffres déclarés retenu. La décision était comme suit :

" Si l'Administration, pour estimer non probante la comptabilité de l'entreprise de M.X, a fait valoir que celui-ci avait fait des prélèvements insuffisants pour assurer ses dépenses de trains de vie et que le contribuable avait également pu faire, au cours de la période vérifiée, des dépenses ou des versements bancaires plus élevés que ne le permettaient les bénéfices dégagés par l'entreprise, le requérant est fondé à soutenir que cette situation, à la supposer exacte, n'est pas de nature, à elle seule, alors que l'Administration n'a décelé, dans les écritures comptables elles-mêmes, aucune irrégularité, à faire perdre à celles-ci le caractère de justification qui s'attache à toute comptabilité régulièrement tenue".

- La seconde décision ⁽¹⁾, confirme le principe énoncé ci-dessus et démontre en outre que lorsque plusieurs signes d'insuffisance des chiffres déclarés sont réunis, une comptabilité régulière peut perdre son caractère probant.

En effet, pour les années n et n+1, l'Administration invoquait les indices suivants :

- Faiblesse des prélèvements opérés par le contribuable,
- Importance des apports faits à l'entreprise,
- Evaluation excessive des achats destinés à la consommation personnelle de L'exploitant et de sa famille,
- Insuffisance du taux de marge brute sur achats.

La preuve par la comptabilité ne pouvait pas être apportée, car :

« Les anomalies ainsi relevées par l'Administration sont établies par elle, et sont suffisamment concordantes pour priver la comptabilité de la force probante qui s'attache normalement à des écritures comptables régulièrement tenues ».

En revanche, pour les années n+2 et n+3, seul le niveau des prélèvements de l'exploitant pouvait être incriminé, les autres indices n'ayant pas été retenus par le juge de l'impôt, en raison notamment d'écarts peu significatifs en matière de coefficient de bénéfice brut et de consommation personnelle du contribuable. Le Conseil d'Etat a considéré que, pour ces exercices, la comptabilité pouvait être reçue comme moyen de preuve.

Cette jurisprudence concerne également les sociétés, la circonstance que le gérant d'une société à responsabilité limitée n'ait pas effectué, sur le compte courant d'associé, au crédit duquel était porté son salaire, des prélèvements suffisants pour assurer ses besoins personnels et ceux de sa famille, ne suffit pas à établir le caractère non probant de la comptabilité de la société ⁽²⁾.

³ CE n°30963 du 4 Novembre 1983 (www.legifrance.gouv.fr)

¹ CE n°36451 du 22 Octobre 1984, RJF 12/84 n°1546 Mémoire G p 56

² CE n°15196 du 28 Novembre 1986 (www.legifrance.gouv.fr)

De même, la circonstance qu'une société anonyme comptabilisait la partie non payée des salaires des dirigeants à leur compte courant afin d'assurer un équilibre de caisse, n'est pas de nature à porter atteinte à la valeur probante des écritures comptables dès lors que l'ensemble des salaires, payés et non payés, est effectivement passé en charges ⁽³⁾.

Quant à la position de la jurisprudence Marocaine sur ce point, il ne nous a pas été possible de la relever car cet indice d'insuffisance des chiffres déclarés n'a été soulevé par l'Administration au niveau d'aucun des cas objet de notre étude.

B – Les indices externes à la comptabilité :

L'Administration utilise essentiellement trois méthodes pour réunir des éléments permettant d'établir que l'intéressé a pu avoir des revenus plus importants que ceux qui font l'objet de sa déclaration :

1 – La comparaison entre les revenus déclarés et les crédits bancaires des comptes personnels du dirigeant ou de l'exploitant :

a – Encaissement sur les comptes personnels de recettes de l'activité professionnelle :

L'encaissement par le dirigeant ou l'exploitant des recettes de l'activité professionnelle est-il de nature à permettre à l'Administration des impôts d'écarter la comptabilité présentée de cette activité ?

Pour la jurisprudence Française, les opérations financières de l'entreprise doivent être effectuées sur des comptes professionnels dont le fonctionnement doit être absolument distinct des comptes privés de l'exploitant individuel ou du dirigeant de société.

L'encaissement par ces derniers sur leurs comptes personnels de recettes de l'activité doit être proscrit.

C'est ainsi que la comptabilité peut être rejetée :

- Lorsque certaines recettes ne sont pas enregistrées et sont portées après endossement des chèques libellés au nom de la société, au crédit d'un compte en banque ouvert au nom du Président Directeur Général ⁽¹⁾.
- Quand des ventes de la société, réalisées sous leur nom personnel par des dirigeants sociaux qui en encaissent le prix, ne font l'objet que d'une récapitulation mensuelle, la facture n'étant pas libellée au nom de l'acquéreur réel, mais à celui du dirigeant qui a effectué l'opération ⁽²⁾.

De telles anomalies, facilement décelables si les règlements sont effectués par chèques, permettent à l'Administration, à l'issue d'une vérification, à dénier toute authenticité aux résultats comptables ayant servi à déterminer

³ CE n°63817 du 5 Octobre 1990 (www.legifrance.gouv.fr)

¹ CE n°21744 du 3 Mars 1982; RJF 4/82 n°410 Mémoire E p38

² CE n°20860 du 11 Juin 1982; RJF 8-9/82, n°843 Mémoire E p38

les résultats fiscaux déclarés et à leur substituer de nouvelles bases d'imposition.

b – Encaissement sur les comptes personnels de recettes d'origine injustifiée :

Les encaissements non justifiés sur les comptes bancaires privés de l'exploitant individuel ou du dirigeant d'une société, constituent ils un motif suffisant pour rejeter la comptabilité de l'activité professionnelle en question ?

La position de la jurisprudence Française ressort à travers les arrêts suivants:

- *"Considérant en troisième lieu qu'il résulte de l'instruction que l'Administration a qualifié de recettes commerciales des sommes déposées en espèce sur les comptes bancaires privés du requérant; que celui-ci soutient sans être contredit qu'il avait recueilli à son domicile une personne, laquelle, en échange de son aide, lui versait régulièrement des sommes d'argent ou payait des dépenses privées; que même en admettant que cette explication n'est pas de nature à expliquer l'origine de tous les versements relevés, l'Administration n'était pas en droit de rattacher les sommes encaissées à l'activité commerciale de Mr X sur la seule présomption qu'elles pouvaient correspondre à des recettes non comptabilisées" (¹).*

- *"Considérant qu'aucun fait relatif au fonctionnement même de l'entreprise ne permet, en fin, de rattacher les chèques dont a été crédité le compte bancaire privé du contribuable, aux opérations professionnelles de celui-ci, même si leur origine n'a pas été révélée par lui, que, dans ces conditions, l'Administration ne peut être regardée comme établissant que la comptabilité de Mr X serait dépourvue de sincérité et de valeur probante;" (²).*

Toutefois, il semble que la position de la jurisprudence Marocaine est différente de celle de la jurisprudence Française.

En effet, à titre d'exemple, dans un jugement de la Cour Administrative de Fès (³), les encaissements non justifiés sur le compte bancaire d'un commissionnaire au marché de poissons, ont été rattachés à son activité professionnelle même si l'Administration n'a pas été en mesure de démontrer que ces encaissements se rapportaient à l'activité exercée par le contribuable.

Ce contribuable installé à Fès, avait justifié les encaissements en cause par le fait qu'il devait régler pour le compte de son beau frère, demeurant à Casablanca, les factures d'achat de matériaux de construction et les entreprises chargées de la construction d'une villa de ce dernier sise à Ifrane, pourtant, le Tribunal n'a pas admis cette justification.

Ainsi, il paraît qu'alors que la jurisprudence Française oblige l'Administration à prouver le rattachement des encaissements sur les comptes privés des contribuables à leurs activités professionnelles pour ôter le caractère

¹ CAA de Nancy n°90 NC00227 du 9 Avril 1991(www.legifrance.gouv.fr)

² CE n°73489 du 10 Décembre 1990 (www.legifrance.gouv.fr)

³ CA de Fès jugement du 18/6/2002 dossier n°2000/Ė256 et 2000/Ė257

probant à leurs comptabilités, la jurisprudence Marocaine est exigeante quant aux preuves présentées par le contribuable pour démontrer l'origine des encaissements sur ses comptes privés et par conséquent la valeur probante de sa comptabilité.

2 – La mise en évidence d'un excédent des emplois sur les ressources connues de l'exploitant ou du dirigeant:

L'enrichissement de l'exploitant ou du dirigeant lorsqu'il est hors de proportion avec l'importance des bénéfices déclarés par l'entreprise individuelle ou la société, justifie t-il à lui seul, que ces bénéfices sont inférieurs aux bénéfices effectivement réalisés ?

La notion d'« enrichissement inexpliqué » trouve son origine plutôt dans la procédure de « l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle » ⁽¹⁾ prévu par le législateur Français, que dans celle de la vérification de comptabilité.

La constatation de cet enrichissement découle, pour la période vérifiée, de la comparaison entre le montant des sommes de toutes natures encaissées par le contribuable et le total des fonds qu'il a décaissé. En cas de solde négatif et à défaut de justification apportée par le contribuable, l'Administration peut présumer que l'écart constaté provient de revenus dissimulés de l'activité professionnelle, et en tirer comme conséquence que la comptabilité présentée, n'ayant pas enregistré toutes les opérations, est non probante.

La jurisprudence Française est constante sur ce point : L'enrichissement inexpliqué de l'exploitant ou du dirigeant ne peut constituer à lui seul un motif suffisant pour prouver l'insuffisance des chiffres déclarés au niveau de l'activité professionnelle ⁽²⁾.

Cependant, le service de vérification peut être fondé à invoquer ce motif pour ôter le caractère probant d'une comptabilité, par ailleurs régulière, s'il parvient à apporter « la démonstration extra-comptable que la régularité comptable n'est qu'apparente » ⁽³⁾ :

- Soit par des anomalies dans les écritures comptables comme, par exemple, des invraisemblances des incohérences, un bénéfice brut notablement insuffisant ou une disproportion marquée entre les moyens de production et les recettes enregistrées ;
- Soit par des circonstances ressortant du fonctionnement même de l'entreprise et indiquant l'existence d'une relation directe entre l'enrichissement de l'exploitant ou du dirigeant et l'activité de l'entreprise.

Citons à titre d'exemple l'utilisation d'un compte bancaire privé pour effectuer certains encaissements ou règlements relatifs à l'entreprise, sans enregistrement comptable ⁽⁴⁾.

¹ Ouvrage B p 31

² CE n°30963 du 4 Novembre 1983, RJF 1/84 n°64 (www.legifrance.gouv.fr)

³ Selon l'expression du commentateur de l'arrêt du 5 Décembre 1979, RJF 2/80 n°79 Mémoire G p 55

⁴ CE n°44969 du 20 Décembre 1985, RJF 3/86 n°304 Mémoire G p 55

Le législateur fiscal Marocain permet également à l'Administration, aux termes de l'article 216 du livre des procédures fiscales, de procéder à l'examen de l'ensemble de la situation fiscale du contribuable ayant sa résidence habituelle au Maroc.

A cet effet, elle peut évaluer son revenu global annuel pour tout ou partie de la période non prescrite lorsque pour la période vérifiée, ledit revenu n'est pas en rapport avec ses dépenses, telles que définies à l'article 29 du livre d'assiette et de recouvrement.

Mais faute de cas pratiques Marocains sur ce point, nous ne pouvons confirmer l'alignement de la position de la jurisprudence Marocaine sur celle de la jurisprudence Française.

3 – La mise en valeur d'investissements dont le montant est hors de proportion avec le revenu déclaré :

La Haute Assemblée considère que la seule découverte de la détention d'un patrimoine mobilier (valeurs mobilières, bons de caisse, bijoux, lingots d'or, reconnaissances de dettes, etc...) n'est pas suffisante à elle seule pour permettre à l'Administration d'établir que le contribuable peut avoir disposé de revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés.

Les services fiscaux doivent en effet établir que ces biens sont entrés dans le patrimoine du contribuable pendant la période vérifiée.

La logique de cette procédure est en réalité d'établir une comparaison entre des ressources et des emplois et non une comparaison entre les revenus déclarés et la détention d'un patrimoine ⁽¹⁾.

L'Administration fiscale Marocaine suit la même logique pour prouver l'insuffisance des chiffres déclarés par le redevable; elle essaye de démontrer que les retraits de fonds tels qu'ils résultent de la comptabilité restent largement en deçà des investissements réalisés au titre de la période contrôlée :

Construction d'une villa pour habitation personnelle et d'un immeuble, acquisition d'un immeuble; avance sur compromis d'acquisition d'une villa; financement d'un matériel importé non comptabilisé ⁽²⁾.

Conclusion sur les indices d'insuffisance des chiffres déclarés

Motivant le rejet de la preuve comptable

C'est l'ensemble du système déclaratif qui serait remis en question s'il était permis à l'Administration de substituer avec trop de facilités ses propres reconstitutions aux chiffres qui sont déclarés et appuyés de documents comptables.

Faute de cas pratiques Marocains, nous n'avons pas pu identifier la position de la jurisprudence Marocaine quant à l'ensemble des indices d'insuffisance des chiffres déclarés cités ci-dessus. Mais, il semble que cette jurisprudence qui ne se contente pas d'indices isolés, tels que l'insuffisance ou la variation de la marge brute, pour prononcer le rejet de la comptabilité, est exigeante quant à la gravité des motifs invoqués par l'Administration pour justifier le rejet de la preuve comptable

¹ CE n°76326 du 26 Octobre 1992 Ouvrage B p 68

² CA Rabat dossier n° 98/418

Une autre preuve de sa sévérité découle du fait que si elle se contente d'un écart quantitatif relevé dans une activité de négoce pour prononcer le rejet de la preuve comptable, elle exige une accumulation d'irrégularités graves pour confirmer le rejet de la comptabilité d'une activité de transformation faisant ressortir des incohérences au niveau du contrôle matière ⁽³⁾.

CHAPITRE 3 : LE POUVOIR D'APPRÉCIATION DE L'ADMINISTRATION FISCALE : COROLLAIRE DU REJET DE LA PREUVE COMPTABLE :

Le rejet de la comptabilité entraîne des conséquences fiscales importantes pour le contribuable. Dès lors qu'il ne peut présenter des écritures comptables probantes, il donne la possibilité à l'Administration d'opérer des redressements portant sur l'ensemble des résultats déclarés ;

Le contexte d'exercice du pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale est régi par le législateur fiscal (section 1).

La reconstitution de la base imposable est effectuée par la mise en œuvre de méthodes extra-comptables (section2).

Section 1 : Contexte d'exercice du pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale:

Le pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale se fonde sur le rejet de la preuve comptable.

La charge de la preuve dans ce contexte, doit être analysée successivement au regard du caractère non probant de la comptabilité et du bien fondé des nouvelles bases d'imposition.

La reconstitution des résultats n'est pas, en elle même, une punition du contribuable défaillant, le livre d'assiette et de recouvrement prévoit l'application de sanctions en cas de rectification de la base imposable.

Le pouvoir de reconstitution de l'Administration est soumis à des règles procédurales bien définies, il est contrebalancé, en outre, par les voies de recours garanties au contribuable, mais le maintien des dispositions législatives qui le régissent dans leur version primitive, dénote qu'il reste encore fort.

« A notre avis cet état de fait provient de l'absence d'études monographiques ou sectorielles qui auraient pu permettre d'enrichir le débat en instituant des normes ou des ratios de production de fiches ou configurations de fonctionnement d'activités bien définies comme il en est d'usage dans les pays Européens. Le préalable à cette évolution par ailleurs prévisible reste la rédaction de la jurisprudence en la matière et particulièrement les avis de la C.N.R.F » ⁽¹⁾.

A – Fondement du pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale :

³ CA de Casablanca dossier n° 99-301

¹ Ouvrage I p 186

La règle de base ressortant des dispositions de l'article 213 du livre des procédures fiscales se résume comme suit :

L'Administration doit être en mesure d'écarter les écritures comptables du contribuable pour irrégularités graves ou pour preuve d'insuffisance des chiffres déclarés pour pouvoir reconstituer sa base imposable.

Autrement dit, elle ne peut substituer aucune reconstitution à une comptabilité probante.

Ainsi, lors du contrôle fiscal d'une entreprise, la démarche du service de vérification doit être double.

- Tout d'abord, il analyse la situation comptable et extra-comptable du contribuable. Au terme de cette recherche, il peut éventuellement disposer d'éléments lui permettant d'écarter la comptabilité présentée ;

- Ensuite, et seulement s'il dispose de tels éléments, il peut procéder à une reconstitution des résultats.

Le Conseil d'Etat n'est pas indulgent à l'égard d'une confusion de ces deux démarches:

« Le rejet des résultats comptables est un acte en soi qui exige des motifs propres tirés de la comptabilité elle-même ou de circonstances précises et concordantes relatives au fonctionnement même de l'entreprise et qui ne saurait être confondu avec la démarche ultérieure qu'il autorise et qui consistera à reconstituer par des voies extra comptables les résultats devant être soumis à l'impôt » ⁽¹⁾.

En effet, le service de vérification dispose souvent de peu de temps et de moyens pour reconstituer les résultats d'une entreprise dont il connaît mal les conditions d'activité d'autant qu'il procède à sa vérification plusieurs mois, voire plusieurs années, après la clôture de l'exercice qu'il contrôle.

Cette démarche est empreinte de trop d'incertitudes pour que les résultats de la reconstitution puissent être valablement substitués aux résultats dégagés par une comptabilité tenue au jour le jour et dont le formalisme même est une garantie d'authenticité.

Il en est de même pour la jurisprudence Marocaine : Dès lors que les motifs de rejet invoqués par l'Administration sont réfutés et la comptabilité est jugée probante, la reconstitution établie par le service de vérification est abandonnée par la justice ⁽²⁾.

B – Principe de la reconstitution des résultats :

La reconstitution de la base imposable ne constitue pas une punition du contribuable défaillant, elle est le moyen d'évaluation des résultats de l'entreprise lorsque les déclarations déposées font apparaître des résultats inférieurs à la réalité.

Il s'agit donc, d'une démarche Administrative par laquelle l'Administration se substitue au contribuable qui n'a pas respecté ses obligations.

L'Administration peut utiliser ainsi, la méthode de reconstitution qu'elle considère la plus adaptée compte tenu des conditions d'exploitation de l'activité

¹ CE n° 7484 du 5 Décembre 1979 Mémoire A p 39

² CA de Rabat dossier n° 98/68 et 99/430

du contribuable (les principales méthodes de reconstitution sont développées dans la section 2 de ce chapitre).

C – Charge de la preuve:

« En toute matière, il ne suffit pas d'être titulaire d'un droit ou de se trouver dans une situation juridique pour pouvoir se prévaloir de toutes les conséquences attachées à ce droit ou à cette situation, il est nécessaire d'apporter la preuve de son existence » ⁽¹⁾.

N'a-t-on pas écrit que « c'est la même chose de n'avoir point de droit ou de n'avoir point de preuve » ⁽²⁾

La charge de la preuve conditionne souvent l'issue d'un contentieux fiscal. On parle, à ce sujet, de « fardeau de la preuve ».

Dans un litige lié à la contestation des résultats reconstitués, la charge de la preuve doit être analysée successivement au niveau du caractère non probant de la comptabilité et du bien fondé des nouvelles bases d'imposition.

→ La preuve du caractère non probant de la comptabilité :

C'est à l'Administration qu'il incombe d'établir que la comptabilité est non probante. Comme on l'a indiqué dans les développements précédents, elle pourra s'appuyer pour étayer sa démonstration, soit sur l'irrégularité des écritures comptables, soit sur des éléments susceptibles de prouver l'insuffisance des chiffres déclarés.

La preuve apportée du caractère non probant de la comptabilité étant une condition indispensable et préalable de la régularité des redressements envisagés, le contribuable doit pouvoir, en toute connaissance de cause, apporter en réponse à la notification de redressement, des observations sur les circonstances qui ont conduit l'Administration à ne pas tenir compte des énonciations de sa comptabilité. (les moyens de défense du caractère probant de la comptabilité sont développés au niveau de la deuxième partie, chapitre 2 section 2).

→ La preuve du bien-fondé des nouvelles bases d'imposition :

Lorsque l'Administration procède à la reconstitution de la base imposable du contribuable suite au rejet de sa comptabilité c'est à lui d'établir les insuffisances dans le cadre de la méthode considérée par le service de vérification et de proposer une méthode plus précise (les moyens de contestation du bien fondé des nouvelles bases d'imposition sont développés au niveau de la deuxième partie, chapitre 3).

D – Procédure de redressement :

Quel que soit le motif de rejet de la comptabilité, le service de vérification est tenu de respecter la procédure contradictoire de redressement régie par les dispositions de l'article 220 du livre des procédures fiscales.

¹ M.C BERGERES, "Le principe des droits de la défense en droit fiscal" thèse, Bordeaux 1975 p 59, Mémoire L p 6

² M.PLANIOL et G.RIPERT, "traité pratique de droit civil" Mémoire L p 6

Cette procédure ne fait pas l'objet d'un examen approfondi dans le cadre de la présente étude car elle a déjà été traitée dans un autre mémoire d'expertise comptable ⁽³⁾.

Cependant, nous n'avons pu développer l'étendue de la mission d'assistance de l'Expert-Comptable durant la procédure contradictoire sans en rappeler brièvement les phases (Deuxième partie, chapitre 1, section 2).

E – Voies de recours :

Le contentieux de l'impôt est traité par le titre II du livre des procédures fiscales.

Pour de plus amples développements sur les voies de recours, nous faisons référence à un autre mémoire d'expertise comptable ⁽¹⁾.

Nous faisons référence également à nos développements concernant l'étendue de la mission d'assistance de l'Expert-Comptable durant la phase contentieuse (Deuxième partie, chapitre 1, section 3).

F – Sanctions:

La reconstitution des résultats du contribuable suite au rejet de sa comptabilité l'expose à trois types de sanctions :

- Sanctions applicables en cas de rectification de la base imposable (article 186 du livre d'assiette et de recouvrement).
- Sanctions pour fraude ou complicité de fraude (article 187 du livre d'assiette et de recouvrement).
- Sanctions pénales (article 192 du livre d'assiette et de recouvrement).

Ces sanctions sont présentées en détail en annexe n°6.

Section 2: Modalités d'exercice du pouvoir d'appréciation de l'Administration fiscale : les principales méthodes de reconstitution et leurs limites

La note circulaire N°716, relative au livre des procédures fiscales cite seulement les trois méthodes suivantes de reconstitution du chiffre d'affaires : le contrôle quantitatif, le contrôle matière et l'utilisation des constantes et paramètres de fabrication.

Toutefois, les procédés de détermination de la base d'imposition ne sont pas régis par les dispositions légales car ils sont forts divers et doivent, dans les faits, s'adapter nécessairement aux conditions spécifiques propres à chaque affaire.

A- Reconstitution basée sur le taux de bénéfice brut moyen pondéré :

1- Principe :

³ Première partie, Chapitre 2, Mémoire J

¹ Première partie, Chapitre 3, Mémoire K

Cette méthode est fréquemment employée dans les entreprises de vente au détail. Elle consiste pour le vérificateur :

- A rectifier éventuellement les achats comptabilisés afin de tenir compte par exemple, des achats non enregistrés, décelés à travers les recoupements, des pertes, des vols et des prélèvements en nature de l'exploitant.

- A déterminer un pourcentage moyen pondéré de bénéfice sur achats sur la base d'un échantillon représentatif de l'activité exercée.

La détermination de ce coefficient nécessite une étude des marges bénéficiaires pratiquées pour chaque catégorie de produits commercialisés, soit sur pièces (analyse des factures de ventes et des factures d'achats) soit à partir des prix affichés en magasin ou en dépôt.

Les différents taux ainsi calculés, sont pondérés en fonction de l'importance des produits de chaque catégorie dans le chiffre d'affaires de l'entreprise pour aboutir à un taux de bénéfice brut moyen pondéré.

- A appliquer enfin ce pourcentage moyen de bénéfice brut au prix d'achat rectifié des marchandises commercialisées pour obtenir le chiffre d'affaires reconstitué.

Notons qu'en disposant de la ventilation des achats revendus, après rectifications éventuelles, entre les différentes catégories de marges, il suffit d'affecter chaque catégorie d'achats de marchandises commercialisées du coefficient multiplicateur correspondant, l'ensemble aboutissant à un chiffre d'affaires global théorique.

2 - Limites :

Cette méthode présente les limites suivantes :

- Le vérificateur doit prendre en considération les achats effectifs et non une base forfaitaire ;

Mais pour déterminer ces achats, le recours à la méthode des extrapolations peut être envisagé : si un pourcentage de minoration des achats a été décelé sur une période, il peut être généralisé à la période vérifiée. En procédant ainsi, les achats considérés par le vérificateur ne correspondent pas nécessairement aux achats effectifs de la période vérifiée.

- Si elle trouve raisonnablement son application pour les activités d'achat-vente au détail, il convient d'être beaucoup plus réservé quant à son application :

- Au commerce en gros : souvent les coefficients de marge dans ce commerce sont variables par catégories de clientèle ;
- Aux entreprises de fabrication : l'application d'un coefficient est rarement la démarche adoptée par le chef d'entreprise pour déterminer ses prix de vente, surtout s'il s'agit de petits entrepreneurs qui, souvent, ignorent eux même leurs propres coûts de production.

- L'application de cette méthode est plus difficile dans les entreprises qui vendent de nombreux produits avec des marges différentes : Dans ce cas il sera nécessaire de sonder un nombre bien plus important de

produits afin de se rapprocher au mieux du taux moyen qui résulterait d'un examen exhaustif.

- Le même type de problèmes se rencontrera dans une entreprise dont les stocks ont une rotation lente et différente par produit.

En effet, pour être acceptable, cette méthode doit s'efforcer de comparer les prix d'achat et de vente du même article.

B - Reconstitution établie à partir de paramètres significatifs de l'activité :

1 - Principe:

Le vérificateur peut procéder à la reconstitution du chiffre d'affaires en l'extrapolant des paramètres les plus significatifs de l'activité.

Citons à titre d'exemples les reconstitutions ci-après admises par le Conseil d'Etat, cette liste n'étant aucunement limitative :

- Restaurant :

- Méthode dite « des vins » : elle consiste à évaluer les consommations moyennes de vin en quantité ou en prix au cours d'un repas.

La connaissance, par les factures d'achats, des quantités de vins consommées au cours d'un exercice permet, par application d'une règle de trois de chiffrer le nombre de repas correspondant. Ce nombre est ensuite multiplié par un prix moyen unitaire pour déterminer le chiffre d'affaires total.

- Reconstitution du chiffre d'affaires par évaluation des recettes correspondant aux carnets à souches de factures achetés et non présentés au vérificateur.

- Reconstitution du chiffre d'affaires à partir du carnet des réservations d'un exercice.

- Reconstitution du chiffre d'affaires à partir du nombre moyen de repas servis par jour multiplié par le prix moyen d'un repas et le nombre de jours d'ouverture.

- Salon de coiffure

- Evaluation des recettes par un chiffrage du nombre de clientes découlant du rapport entre la consommation électrique des sècheurs et la consommation moyenne pour un séchage.

- Reconstitution des recettes générées par les prestations de service par :
 - La constatation sur la durée de contrôle, du prorata du chiffre d'affaires réalisé en colorations par rapport au chiffre d'affaires total des prestations de coiffure.

- L'application de ce ratio aux prestations de colorations déterminées d'après les colorants utilisés durant la période vérifiée.

- Activité d'ostréiculture

Reconstitution du chiffre d'affaires généré par la vente des huîtres à partir du nombre d'étiquettes sanitaires délivrées par un organisme

professionnel, du poids moyen des colis correspondant à chaque type d'étiquettes utilisées, et du prix moyen de vente au kilo admis par le contribuable.

2 - Limites :

L'incertitude de ces méthodes ajoutée à leur vision partielle de l'entreprise en sont les principales limites:

- L'Administration doit pouvoir justifier qu'elle cerne l'activité effective de l'entreprise en s'appuyant sur des calculs théoriques.

Ainsi le Conseil d'Etat écarte les reconstitutions effectuées lorsque le niveau d'incertitude est vraiment excessif : c'est le cas par exemple du refus de la reconstitution du chiffre d'affaires d'un restaurant à partir des seuls achats de fromage.

- La seconde limite est que ces méthodes n'appréhendent en général qu'une facette de l'activité de l'entreprise : Il s'agit, le plus souvent, du chiffre d'affaires.

Or, le contribuable qui a dissimulé des recettes peut avoir également minoré ses achats ou ses frais, c'est même un principe que connaissent bien ceux qui veulent effectuer des « ventes sans factures » car ils savent que le contrôle de l'Administration porte en priorité sur la cohérence du coefficient de marge brute.

C- Reconstitution basée sur des constantes de fabrication :

1- Principe:

La technique des constantes de fabrication s'applique plus particulièrement aux entreprises de production. Elle est basée sur le fait que, à productivité égale, les quantités de matières premières et de main d'œuvre directe consommées concourent, dans des proportions constantes, à la réalisation de quantités ou de valeurs connues de produits vendus ou de services rendus.

Le vérificateur devra donc analyser les composantes d'un produit donné, et rechercher combien de matière A, de produit consommable B, d'heures de main d'œuvre ou de machine ont permis la fabrication de ce produit. Ainsi, compte tenu de ces quantités lui sera-t-il possible de déterminer un chiffre d'affaires théorique pour ce produit.

Mieux encore, le vérificateur peut isoler un élément précis qui est incorporé au produit fini sans aucune transformation.

Le nombre utilisé de cet élément permet de reconstituer les quantités de produits finis vendus ou stockés pendant la période vérifiée.

2- Limites:

L'analyse des composantes d'un produit donné s'avère très délicate dans les petites entreprises qui disposent rarement d'une comptabilité analytique, sans parler des petites entreprises artisanales qui, souvent, traitent leurs marchés à forfait, sans étude préalable du prix de revient.

D - Reconstitution à partir de l'exploitation des renseignements en provenance de tiers : (ou à partir de l'exploitation d'éléments externes à l'entreprise)

1- Principe:

Malgré la diversité des méthodes de reconstitution, il est des cas où le vérificateur ne dispose pas, dans les documents présentés par l'entreprise, d'éléments lui permettant de bâtir une reconstitution.

Le Conseil d'Etat admet (dans ce cas uniquement) que l'Administration se réfère à des éléments externes à l'entreprise.

Ainsi, il a admis les reconstitutions effectuées sur la base des renseignements suivants :

- Par comparaison avec les résultats d'entreprises similaires ;
- Par enquête auprès des clients, fournisseurs et banquiers de l'entreprise ;
- Par enquête directe du service (surveillance de l'activité du contribuable contrôlé par des agents des impôts avec extrapolation aux années vérifiées).
- Par référence aux monographies professionnelles.

2- Limites:

Devant l'incertitude des reconstitutions établies à partir d'éléments externes à l'entreprise, l'utilisation de ces méthodes n'est permise que si le vérificateur est dans l'impossibilité de bâtir autrement une reconstitution déduite des documents présentés par l'entreprise vérifiée.

E – Reconstitution fondée sur l'enrichissement du contribuable :

En France, lorsque l'exploitant (ou le dirigeant) a disposé de revenus non justifiés par ses déclarations, le vérificateur peut considérer que cet enrichissement injustifié a sa source dans l'activité exercée et rattacher cet enrichissement au chiffre d'affaires déclaré par l'entreprise individuelle (ou la société).

Cependant, pour qu'il en soit ainsi, certaines conditions doivent être réunies selon qu'il s'agisse d'une entreprise individuelle ou d'une société.

Au Maroc, faute de cas pratiques, nous ne pouvons confirmer qu'un enrichissement injustifié de l'exploitant (ou du dirigeant) peut, dans certains cas, être rattaché au chiffre d'affaires déclaré par l'entreprise individuelle (ou la société).

1 – Conditions d'utilisation de cette méthode :

a – Cas d'une entreprise individuelle :

La jurisprudence Française subordonne le rattachement de l'enrichissement inexpliqué au bénéfice de l'activité exercée à une double condition ⁽¹⁾ :

¹ CE n°18537 et 18537bis du 29 Janvier 1982, RJF 4/82 n°407, Ouvrage C p 255

- L'absence de comptabilité probante.
- La confusion entre le patrimoine professionnel et le patrimoine personnel de l'entrepreneur.

b – Cas d'une société :

Comme pour le cas d'une entreprise individuelle, la reconstitution fondée sur l'enrichissement inexpliqué d'un dirigeant ne peut être envisagée que si deux conditions sont simultanément réunies ⁽¹⁾ :

- Il faut que la comptabilité de la société soit dépourvue de valeur probante.
- Il faut que le bénéficiaire de l'enrichissement inexpliqué se soit comporté en maître de l'affaire c'est-à-dire qu'il ait détenu la majorité du capital social qu'il ait disposé des biens de la société comme s'il s'agissait de biens propres, de sorte qu'il existe une confusion entre son patrimoine et celui de la société.

Les éléments permettant de qualifier la confusion des patrimoines doivent ressortir du fonctionnement même de la société.

Il peut s'agir notamment d'actes anormaux de gestion comme l'encaissement par le dirigeant de recettes sociales, l'enregistrement en charges de la société de dépenses personnelles d'un associé majoritaire ou l'utilisation indifférente par le gérant des comptes bancaires sociaux et personnels.

2 – Principe et mise en œuvre de la méthode :

Le service de vérification doit pouvoir établir l'enrichissement inexpliqué du contribuable, ce qui suppose en pratique qu'il ait au préalable effectué un examen de l'ensemble de la situation fiscale et dressé une « balance de Trésorerie » faisant apparaître un écart entre le total des disponibilités dégagées au cours de la période soumise à vérification et celui des disponibilités employées ou investies au cours de la même période (Annexe 7).

a – L'examen des disponibilités dégagées :

Les disponibilités dégagées comprennent toutes les sommes dont le contribuable a pu avoir la disposition au cours de la période soumise à vérification. Il convient d'ajouter à celles-ci les soldes des comptes de trésorerie existant au début de la période vérifiée et qui représentent les disponibilités non employées ou non investies au cours de la période précédente. Il en est ainsi du solde des comptes bancaires ou postaux, des divers livrets et comptes d'épargne, sans oublier les comptes courants dans les écritures d'une société ou d'un tiers.

¹ CE n°9769 du 12 Décembre 1979, RJF 2/80 n°143, Ouvrage C p 255

En revanche, sauf cas très exceptionnels, les espèces possédées par le contribuable à cette date ne peuvent être retenues en raison de l'absence quasi systématique de preuve tangible de leur existence.

L'article 216 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) présente des ressources susceptibles de justifier les disponibilités dégagées du contribuable.

b – L'examen des disponibilités employées ou investies :

Les disponibilités employées ou investies correspondent à l'ensemble de dépenses de toute nature effectuées par le redevable et dont le service peut établir la réalité. Il faut leur ajouter le solde en fin de période des comptes financiers.

L'article 29 du livre d'assiette et de recouvrement (LAR) présente une base d'évaluation des dépenses des contribuables lors de l'examen de l'ensemble de leurs situations fiscales.

Le problème le plus délicat à cet égard est de déterminer l'importance des dépenses du train de vie en espèces du contribuable.

Ces décaissements prennent la forme d'achats de vêtements, de linge et de nourriture, de loyers, de chauffage et d'éclairage, ou de transports, dépenses de loisirs, de frais d'éducation des enfants, de frais de maladie ou d'hospitalisation, voire de dépenses de domesticité, cette liste ne présentant aucun caractère limitatif.

3 – Limites de la méthode :

Outre le problème le plus délicat à savoir : l'évaluation de l'importance du train de vie en espèces du contribuable, certaines disponibilités dégagées ne sont pas facilement justifiables.

Le Conseil d'Etat n'admet pas les justifications suivantes par exemple:

- La vente d'un bien sans préciser le lien entre cette vente et les disponibilités dont le contribuable a disposé (CE 4 Février 1985, req 36557),
- La disposition d'importantes épargnes liquides (CE 27 Juillet 1979 req 6486),
- La vente de pièces d'or héritées d'un parent mais dont la déclaration de succession ne fait pas mention (CE 2 Octobre 2002 req 228436).

Deuxième partie

**MOYENS PRATIQUES D'ACTION DE L'EXPERT
COMPTABLE DEVANT LE REJET DE LA PREUVE
COMPTABLE ET LE POUVOIR D'APPRECIATION DE
L'ADMINISTRATION FISCALE**

INTRODUCTON DE LA DEUXIEME PARTIE

Il peut paraître paradoxal de traiter, dans le cadre d'un mémoire rédigé en vue de l'obtention du diplôme d'Expert-comptable, du rôle de l'Expert-Comptable en cas de contrôle par l'Administration fiscale d'une comptabilité non probante .

Les clients d'un membre de l'Ordre des Experts-Comptables ne devraient-ils pas, en cette qualité même, être à l'abri de pareille mésaventure?

En fait, il n'est pas rare que les Experts-Comptables soient confrontés à ce problème. Certes, tous s'emploient à mettre au point ou à certifier des comptabilités régulières. Pour autant, les documents présentés aux vérificateurs de l'Administration ne sont pas toujours suffisants. Citons :

- Le cas du contribuable "égaré" et qui vient solliciter le concours du membre de l'ordre avec sa notification de redressements en main...;
- Le cas du client de l'Expert-Comptable qui ne peut présenter les documents qu'il était censé avoir établis ou conservés;
- Ou plus modestement, le cas du client dont la comptabilité est écartée en raison d'erreurs commises par l'Expert-Comptable ou l'un de ses collaborateurs.

Encore n'est-il pas indispensable que la comptabilité soit irrégulière pour que le vérificateur la déclare non probante.

Pour ne pas reprendre les développements de la première partie, contentons-nous de rappeler que l'Administration dispose de moyens lui permettant d'écarter une comptabilité régulièrement tenue lorsqu'elle en suspecte l'insuffisance des chiffres déclarés.

Quel Expert-Comptable, tenant ou supervisant la comptabilité de commerçants ou de petites entreprises, n'a pas été un jour confronté à ce problème?

Et puis, il est d'autres situations où, sans être impliqué directement, l'Expert-Comptable peut avoir à connaître des comptabilités non probantes:

- En tant que commissaire aux comptes d'une société;
- En tant qu'expert judiciaire désigné par le Tribunal Administratif ou la Cour Suprême dans le cadre de l'instruction d'un différend résultant d'un rejet de comptabilité.

Les contribuables sont souvent déconcertés par l'attitude et les méthodes des vérificateurs lorsqu'ils écartent leurs comptabilités et procèdent à une reconstitution de leurs résultats imposables.

Ils ont souvent le sentiment d'être les spectateurs impuissants d'un spectacle qui les concernent, mais qu'ils ne comprennent pas.

Les Experts-Comptables, bien qu'entraînés dans un domaine bien éloigné de leurs préoccupations professionnelles habituelles et régi par des règles très différentes des règles techniques qu'ils utilisent généralement, doivent mettre en œuvre les moyens propres à assumer une assistance avisée et dynamique répondant aux attentes de leurs clients.

Ainsi, l'Expert-Comptable dans sa mission d'assistance pendant la procédure contradictoire et la procédure contentieuse, sera amené en premier lieu à faire un diagnostic de la situation de son client accompagné d'un choix des orientations appropriées pour son cas (chapitre1).

Sur la base de ce diagnostic, il optera par la suite soit pour une contestation du fondement juridique de la reconstitution (chapitre2), soit pour une contestation du bien fondé des nouvelles bases d'imposition (chapitre3).

Au cours de cette démarche, l'Expert-Comptable est le défenseur de son client vis-à-vis de l'Administration. Mais peut être est-il davantage un défenseur des principes.

En effet, si le rôle de l'Expert-Comptable est d'assister le contribuable à l'encontre de l'Administration lorsqu'il lui apparaît que celle-ci fait une exacte appréciation de sa situation, il peut aussi être un auxiliaire de l'Administration pour savoir faire admettre à son client le rehaussement de ses résultats lorsque la position du service est fondée.

Il est dommage que cet aspect de la fonction soit souvent mal perçu par les agents de l'Administration.

CHAPITRE I : ETENDUE DE LA MISSION D'ASSISTANCE DE L'EXPERT COMPTABLE DURANT LA PROCEDURE CONTRADICTOIRE ET LA PROCEDURE CONTENTIEUSE

La mission d'assistance commence, effectivement, à partir de la réception de la notification du vérificateur faisant état du rejet de la comptabilité.

Avant la notification, des rencontres ont généralement eu lieu avec l'inspecteur au cours desquelles l'Expert-Comptable a pu déjà développer certains arguments dans la mesure où le vérificateur lui a fait part de ses intentions.

Cependant, ce n'est qu'à la lecture de la notification que le contribuable est officiellement informé de la position effective du service et que, surtout il dispose des arguments sur lesquels celui-ci fonde son analyse et ses prétentions.

Il arrive des cas où l'Expert-Comptable n'est saisi de la mission d'assistance qu'après fin d'une vérification et même après que le contribuable, par manque d'information ou lassitude, ait fait part oralement ou par écrit, de son accord sur les redressements envisagés.

Il faut savoir qu'une telle situation n'est pas sans recours du moment que le contribuable peut se rétracter dans les trente jours de la réception de la notification.

En tout état de cause, un recours contentieux peut toujours être envisagé.

Les principes d'organisation de la mission d'assistance de l'Expert-Comptable doivent être précisés, d'une part au regard du diagnostic de la situation du client et du choix des orientations appropriées pour son cas (section1), d'autre part au regard de sa fonction de conseil d'entreprise dans le cadre de la procédure contradictoire (section2) puis de la procédure contentieuse (section3).

Section 1 : Diagnostic de la situation du client et choix des orientations appropriées pour son cas

L'Expert-Comptable doit établir un diagnostic de la situation de son client pour choisir les orientations appropriées pour son cas.

A – Diagnostic de la situation du client

L'Expert-Comptable doit disposer des moyens nécessaires (1) pour opérer un bon diagnostic de la situation de son client (2).

1- Moyens de l'intervention:

Ils sont de trois ordres :

a – Les compétences de l'Expert-Comptable :

La vérification fiscale est souvent un moyen pour le client de tester les compétences professionnelles de son Expert-comptable. Mais il faut se souvenir aussi qu'il existe une tendance générale de l'être humain à reporter sur d'autres ses propres responsabilités. Et, lorsqu'une comptabilité est écartée, la réaction première du contribuable est souvent d'en attribuer la faute à son Expert-comptable...on ne peut ici qu'insister sur l'importance de rédiger des documents écrits (lettre de mission, compte rendu, lettre de réserve) pouvant permettre au professionnel de rappeler à son client ses propres responsabilités s'il en est besoin.

a1 – La compétence technique :

Dans le cadre de la vérification se sont nouées des relations humaines - bonnes ou mauvaises- entre les trois parties au contrôle : le vérificateur, le contribuable et son ou ses conseils.

C'est une erreur de penser que le traitement du dossier après le contrôle peut conserver cette dimension "humaine". Certes, des contacts directs peuvent encore intervenir après l'achèvement du contrôle, mais ces contacts portent sur des données techniques exprimées dans une notification.

Sans mésestimer l'importance des relations personnelles dans le contrôle fiscal, force est de souligner que l'Expert-Comptable doit s'attacher en priorité à dégager des données juridiques et comptables propres à assurer une défense efficace de son client.

Les démonstrations verbales n'ont que peu d'effet devant les agents de l'Administration, les membres des commissions ou les magistrats des Tribunaux Administratifs. Seuls, les arguments techniques justifiés ont quelque poids.

Autrement dit, la défense du dossier du client suppose une parfaite maîtrise de la fiscalité et des règles de procédure et une certaine disponibilité de l'Expert-Comptable.

a2 – L'aptitude au jugement professionnel :

L'habileté à travers l'exercice du jugement professionnel est une caractéristique fondamentale du professionnalisme.

Le jugement professionnel est un processus continu et dynamique par l'acquisition de l'expérience.

Les connaissances alliées à l'expérience sont des facteurs déterminants pour la résolution de problèmes.

Un jugement professionnel relatif à une situation donnée permettra à l'Expert-Comptable d'emmagasiner de l'expérience et aura une incidence sur les choix qu'il devra exercer ultérieurement ⁽¹⁾.

Il appartient à l'Expert-Comptable de savoir tirer profit de ses connaissances et de son expérience afin d'affiner ses jugements tout au long de sa carrière professionnelle. Le professionnel ne doit pas avoir une attitude passive sur le sort de ses jugements mais jouer un rôle actif de capitalisation des apprentissages à partir des jugements exercés. Chaque fois qu'il émet un jugement, l'Expert-Comptable doit donc développer des dispositifs de fonctionnement pouvant emmagasiner de l'expérience et des connaissances.

b – Le dossier de vérification :

Il convient de ne pas en sous estimer l'importance. Organiser une mission d'assistance suppose de faire la synthèse de multiples éléments épars dans différents documents.

Le classement rationnel de pièces permettant une approche rapide du dossier, est d'autant plus impératif que les procédures après rejet de comptabilité s'étendent parfois sur plusieurs mois, voire plusieurs années, et il convient que l'expert puisse à tout moment reprendre rapidement les éléments clefs du dossier.

Le dossier de vérification doit contenir les pièces de procédures de la vérification en cours.

La documentation fiscale antérieure au contrôle traité peut également s'avérer utile, voire indispensable pour l'assistance du client durant la procédure contradictoire et la procédure contentieuse.

b1 – Pièces de procédure du contrôle fiscal traité :

Par pièces de procédures, il faut entendre tout document émis dans le cadre du contrôle depuis l'avis de vérification jusqu'à la mise en recouvrement des impositions et la contestation par le client par voie judiciaire de ces impositions, en passant entre autres par la notification de la date de clôture de la vérification, les notifications de redressement, les accusés de réception, les enveloppes recommandées adressées par l'Administration, les requêtes adressées à la Commission Locale de Taxation et à la Commission Nationale du Recours Fiscal, les décisions desdites commissions...

Le dossier de vérification doit contenir en outre des notifications de l'Administration, les réponses du contribuable à ces notifications et même toute information communiquée au service de vérification au cours du contrôle.

En effet, il est des cas où le client s'est lui même involontairement pénalisé par les renseignements qu'il a fourni au vérificateur.

¹ M.GIBBINS, "Propositions about the psychology of professional judgement in public accounting", journal of accounting research, vol.22 n°1, spring 1984, page 110, Mémoire I p17.

L'Expert-Comptable a alors dans ces cas, la délicate mission de réparer les dommages qui peuvent en résulter (notification excessive, pénalités sévères, etc...).

Bien entendu, il est toujours souhaitable que le client collabore aux opérations de vérification car il est le mieux à même d'expliquer les conditions d'exercice de son activité, mais il convient de l'inviter à beaucoup de prudence dans ses affirmations.

Le vérificateur sollicite fréquemment des informations pouvant lui permettre d'effectuer une reconstitution des résultats. Or, même animé des meilleures dispositions, le contribuable peut être trahi par sa mémoire, omettre certains aspects des conditions d'exercice de son activité ou, tout simplement, faire une mauvaise appréciation de certaines données.

b2 – Documentation fiscale antérieure au contrôle traité :

Il peut s'avérer utile, voire indispensable, de joindre au dossier de vérification toute correspondance fiscale antérieure au début du contrôle de nature à présenter un intérêt pour la vérification en cours (notification de redressement du précédent contrôle fiscal, demande de communication de documents, demande de renseignements...).

L'intérêt de cette documentation réside dans l'apport d'une information susceptible de permettre un contrôle plus approfondi de la procédure de vérification.

A ce niveau, l'Expert-Comptable doit désormais accorder une attention particulière au droit de constatation exercé par l'Administration préalablement au contrôle fiscal.

En effet, ce droit institué par la loi de Finances 2007 (article 210 du C.G.I.), permet à l'Administration d'intervenir de manière inopinée dans les entreprises et de *"se faire présenter les factures, ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels se rapportant à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation pour rechercher les manquements aux obligations prévues par la législation et la réglementation en vigueur"*⁽¹⁾.

En l'espèce, l'examen de l'avis de l'opération de constatation, de celui de la clôture de ladite opération, ainsi que du procès verbal dressant la liste des manquements relevés sur place, présente un double intérêt pour le contrôle de la procédure de vérification :

→ L'Expert-Comptable doit s'assurer que le droit de constatation exercé antérieurement au droit de contrôle, n'a comporté aucune investigation relevant du droit de vérification.

Autrement dit, il doit, par un examen critique de la nature des constatations effectuées, s'assurer que le vérificateur n'a pas anticipé la

¹ Article 210 du CGI

vérification de la comptabilité sans respect de l'obligation d'information préalable du contribuable.

→ L'Expert-Comptable doit s'assurer de l'existence effective des manquements relevés et étudier leurs conséquences fiscales.

c – La connaissance de l'entreprise :

La connaissance de l'entreprise est une donnée essentielle pour l'Expert-Comptable qui veut réussir sa mission d'assistance face au rejet de la preuve comptable, aussi bien lorsque le client vérifié est un client du cabinet depuis plusieurs années que lorsqu'il est un nouveau client du cabinet.

c1 – Le client vérifié est un ancien client du cabinet :

Lorsque le client vérifié est un ancien client du cabinet, la connaissance de l'entreprise fait de l'Expert-Comptable le conseil le mieux placé pour assurer la défense de son client grâce aux contacts qu'il a pu nouer avec celui-ci parfois depuis de nombreuses années. Il connaît la psychologie de son client, sa "moralité fiscale", sa façon de travailler. Cette connaissance lui permet d'orienter ses recherches.

Cependant, notons que la vérification est parfois l'occasion pour l'Expert-Comptable de découvrir son propre client. Contrairement à ce que croient souvent les vérificateurs, les Experts-Comptables ne sont que très rarement au courant des "égarements" de leurs clients et ne sont guère mieux renseignés que le vérificateur lui-même.

A travers cette épreuve que constitue le contrôle fiscal, il convient que l'Expert-Comptable et son client nouent des relations de confiance. Le client apprécie de pouvoir se reposer sur les compétences professionnelles de l'expert. L'Expert-Comptable a, lui, besoin de la collaboration et de la compréhension de son client; il ne peut l'assister malgré lui.

c2 – Le client vérifié est un nouveau client du cabinet :

Lorsqu'il s'agit d'un nouveau client du cabinet, l'Expert-Comptable ne connaissant pas ou connaissant peu l'entreprise vérifiée, doit accorder une attention particulière à son outil informatique interne.

La dimension informatique devient une donnée importante de l'environnement du contrôle fiscal d'une part au regard de l'appréciation de la valeur probante de la comptabilité informatisée et d'autre part quant à l'exploitation du système d'information comptable dans la recherche des éléments probants en vue d'une éventuelle reconstitution de la base imposable.

L'informatisation ne s'est pas effectuée de la même manière dans toutes les entreprises. La taille des sociétés et la nécessité d'obtenir et de transmettre des informations obligatoires plus ou moins importantes ont fait que l'Expert-Comptable rencontre encore trois types de systèmes d'information comptable dans sa démarche de prise de connaissance de l'environnement informatique des entreprises vérifiées :

→ La comptabilité autonome :

Ce premier niveau d'intégration des données peut-être considéré comme autonome dans la mesure où l'écriture comptable découle directement du fait juridique (une facture par exemple).

Ce type de comptabilité est caractéristique de petites entreprises dont l'informatisation est généralement limitée au seul service comptable disposant d'un progiciel de comptabilité installé sur un micro-ordinateur.

Cette organisation ne remet pas en cause, dans la plupart des cas, l'organisation des procédures comptables et permet de garder la trace des documents étant à l'origine des faits juridiques.

Ainsi en cas de contrôle externe, la méthode employée pour réviser les comptes ne sera pas très différente de celle employée pour une comptabilité tenue manuellement.

Les risques propres à ce système d'informatisation résident plus dans la validité des informations saisies à l'origine ainsi que dans leur mode de conservation.

→ La comptabilité semi intégrée :

Le deuxième niveau d'intégration de la comptabilité concerne les sociétés de taille moyenne, il se caractérise par le système de gestion opérationnel qui s'organise de manière verticale autour de chaque grande fonction de l'entreprise. Chaque secteur disposant d'une application spécifique qui lui permet de suivre son activité, la comptabilité retranscrit dans les comptes les opérations réalisées par chaque domaine opérationnel à partir de journaux auxiliaires.

Les problèmes de suivi des flux de gestion, bien que plus problématiques par rapport à une comptabilité autonome, ne sont généralement pas impossibles à identifier; les intersections entre les différentes données provenant de chaque secteur d'activité sont très limitées.

Comme pour les comptabilités autonomes, les risques majeurs découlent donc de la cohérence des informations initiales qui sont rentrées dans les sous-systèmes composant l'ensemble de la structure informatique.

→ La comptabilité intégrée :

Devant l'évolution de l'environnement et l'accroissement de la pression concurrentielle, les grandes entreprises se sont retrouvées obligées d'exiger de leur système d'information des performances qualitatives toujours plus élevées.

Ainsi, de simples opérations d'enregistrement manuel, on est passé à un enregistrement automatique du mouvement des marchandises pour arriver dans le cadre le plus intégré qui veut que la saisie de l'acte économique initial soit unique et suffisante à l'écriture comptable in fine.

Autrement dit, les écritures comptables sont issues automatiquement des données saisies lors de la constatation de l'acte économique initial.

Dans ce cas de figure, le fait générateur de l'écriture comptable et l'écriture comptable elle-même sont souvent séparés par de multiples traitements et nécessitent pour le contrôleur un chemin de révision parfois difficile à suivre.

C'est pourquoi, au-delà du progrès indéniable, on constate une perte de lisibilité, une difficulté de rattacher un compte aux pièces qui le justifient, chose qui conduit à une certaine méfiance de la part des contrôleurs.

2- Objet du diagnostic :

Pour le diagnostic de la situation de son client, l'Expert-Comptable doit contrôler le respect de la procédure et analyser les redressements au fond.

a – Contrôle de la procédure :

La première démarche consiste à procéder à un contrôle du respect de la procédure, tant en ce qui concerne la vérification sur place qu'en ce qui concerne la notification des redressements, le pourvoi devant les commissions et éventuellement le recours judiciaire.

En effet la violation par le vérificateur de certaines règles de procédures peut entraîner la nullité de tout le contrôle effectué et par conséquent la nullité des redressements réclamés par l'Administration.

Le contrôle de la procédure par l'Expert-Comptable se traduit par un examen matériel des pièces de la procédure de vérification, de la procédure contradictoire et de la procédure contentieuse.

L'audit du temps constitue également une phase essentielle du contrôle de la procédure parce que la notion du temps contribue à la protection des droits du contribuable et participe au formalisme imposé par le législateur.

a1 – L'examen matériel des pièces de la procédure :

Le respect de la forme dont il s'agit ici concerne les deux points suivants:

☀ Le contrôle de l'existence matérielle des pièces :

La présentation matérielle d'une pièce confirme la réalisation effective d'une formalité de la procédure.

Ainsi, par exemple, la présentation de l'avis de vérification confirme le fait que le contribuable a été avisé de la vérification, et par conséquent, à première vue, la première formalité de la procédure de contrôle a été respectée par l'Administration.

☀ Le contrôle de l'existence des mentions obligatoires sur ces pièces :

La loi et la jurisprudence exigent que l'Administration porte à la connaissance du contribuable un certain nombre d'informations, cette obligation s'inscrit dans une démarche générale de respect des droits fondamentaux.

L'Expert-Comptable doit recenser les mentions obligatoires et vérifier que les pièces de procédures remplissent les conditions définies par la loi et éventuellement par la jurisprudence.

Si on garde le même exemple précédent de l'avis de vérification, le Code Général des Impôts ne prévoit aucune mention obligatoire pour sa régularité.

Toutefois une circulaire du ministère des finances ⁽¹⁾ précise que cet avis doit comporter :

- Le nom et le grade de l'agent vérificateur;
- La période concernée par la vérification;
- La nature des impôts à vérifier;
- La date du début de l'opération de vérification qui commence le 16^{ème} jour suivant la date de notification dudit avis.

a2 – L'audit du temps :

Le législateur a imposé le respect de certains délais pendant la procédure de contrôle, la procédure contradictoire et la procédure contentieuse.

L'Expert-Comptable, dans sa fonction de conseil de l'entreprise, doit veiller au respect de ces délais par son client afin qu'il ne soit pas privé de la défense de ses droits devant les commissions puis devant la justice.

Il doit en outre saisir toute opportunité de remise en cause des actes Administratifs (rejet de la comptabilité et reconstitution de la base imposable) en invoquant le non respect des délais légaux par l'Administration.

L'Expert-Comptable, dans sa démarche d'audit des délais, doit tenir compte des deux considérations suivantes :

☀ Le délai doit être regardé comme un délai franc (art. 245 du C.G.I) :

Il est fait abstraction du jour du point de départ du délai et de celui de son échéance.

Par exemple, l'article 220 du C.G.I stipule que le recours du contribuable ou de l'Administration devant la Commission Nationale du Recours Fiscal doit se faire dans un délai maximum de soixante jours suivant la date de la notification audit contribuable de la décision de la Commission Locale de Taxation.

En l'espèce, le jour de la notification de la décision de la C.L.T et le jour de la contestation de cette décision devant la C.N.R.F ne sont pas comptés pour apprécier le délai de soixante jours cité ci-dessus.

¹ Note circulaire n° 716 relative au livre des procédures fiscales : p 12

Un arrêt du Tribunal Administratif de Rabat ⁽²⁾ expose notamment le cas d'une société de Transport touristique qui a reçu la décision de la C.L.T le 12 Mars 1998 et qui a présenté sa contestation de cette décision devant la C.N.R.F le 12 Mai 1998.

Dans cette affaire, le contribuable a été privé de défendre ses droits devant la C.N.R.F car cette dernière a estimé que son pourvoi devant elle était hors du délai légal de 60 jours.

Cependant le Tribunal Administratif de Rabat a considéré que le délai de 60 jours a bien été respecté par le contribuable.

☀ Les actes déterminants pour l'appréciation du délai doivent être bien précisés :

Pour chaque délai légal, il y a un acte qui constitue le point de départ de son calcul et un autre qui doit se produire avant son expiration.

Pour certains délais, ces actes ne sont pas clairs au regard des articles du C.G.I.

Par exemple, L'article 232 du Code Général des Impôts stipule que les insuffisances, les erreurs et les omissions totales ou partielles constatées dans la détermination des bases d'imposition et le calcul de l'impôt, peuvent être réparées par l'Administration jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle de la clôture de l'exercice concerné.

Le dernier délai mentionné ci-dessus est bien un dernier délai pour l'émission de la lettre de notification par l'Administration et non pas pour sa réception par le contribuable.

Cette position ressort à travers un arrêt du Tribunal Administratif de Rabat ⁽¹⁾ qui a considéré non prescrit un complément d'I.S au titre de l'exercice 1994 objet d'une notification émise le 31 Décembre 1998 et reçue par le contribuable en janvier 1999.

b – Analyse de la motivation des redressements :

L'obligation de motivation permet au contribuable de prendre connaissance du fondement du rejet de la preuve comptable et du mode de reconstitution de la base imposable, et d'engager en conséquence une discussion contradictoire avec l'Administration.

La philosophie du législateur en matière de motivation se résume en ces termes :

"L'Administration doit indiquer comment elle parvient au chiffre de redressement qu'elle envisage. Il faut seulement comprendre que cette proposition de l'Administration est le résultat d'un raisonnement en deux temps. D'une part, elle écarte les chiffres indiqués et il faut qu'elle dise pourquoi.

² CA Rabat dossier n° 99/430

¹ CA Rabat dossier n° 99/198

D'autre part, elle propose une nouvelle base d'imposition et elle doit indiquer comment elle y parvient. C'est là l'attitude normale d'une Administration qui dans le cadre de la procédure contradictoire se trouve avec le contribuable sur un pied d'égalité"⁽²⁾.

b1 – Examen du fondement du rejet de la preuve comptable :

L'analyse de la motivation du rejet de la preuve comptable nécessite un travail minutieux car chacun des arguments développés par le vérificateur doit faire l'objet d'une étude attentive au regard de la situation de fait (exactitude matérielle) et au regard des textes et de la jurisprudence (exactitude juridique).

☀ Exactitude matérielle des motifs de rejet :

L'Expert-Comptable doit s'assurer que les faits matériels constatés et énoncés par le vérificateur existent effectivement au niveau des comptes vérifiés.

☀ Exactitude juridique des motifs de rejet :

L'Expert-Comptable doit étudier la pertinence de la règle de droit invoquée par l'Administration pour motiver le rejet de la preuve comptable.

Autrement dit, il doit vérifier si les faits matériels constatés par le vérificateur sont effectivement sanctionnés par les textes, ou à défaut par la jurisprudence, par un rejet de la preuve comptable.

b2 – Examen du mode de reconstitution de la base imposable :

L'Administration est tenue d'indiquer le cheminement qu'elle suit pour parvenir au redressement qu'elle propose.

Le mode de calcul du redressement doit, comme l'écrit le professeur P.FERNOUX, "résulter d'une démarche logique aboutissant à un calcul précis" (¹).

Pour apprécier le bien fondé de la base imposable reconstituée par l'Administration, l'Expert-Comptable doit d'abord s'assurer que le mode de calcul des redressements a été clairement indiqué par le service de vérification, puis examiner la validité de ce mode :

☀ Indication claire du mode de calcul des redressements :

Même si le calcul des redressements résulte de constatations opérées dans la comptabilité de l'entreprise et même si cette dernière dispose dans cette comptabilité des éléments nécessaires pour vérifier le montant des

² La motivation des notifications de redressement : ou en est-on? G.GOULARD, RJF 3/95; p 166; Mémoire F p 129.

¹ L'audit de la procédure de redressement, P.FERNOUX, EFE 1996, p 79, Mémoire F p 127.

redressements, les modalités de calcul de la base imposable reconstituée par l'Administration doivent être clairement indiquées.

☼ Validité du mode de calcul des redressements :

Pour juger le mode de calcul des redressements notifiés par l'Administration, l'Expert-Comptable doit apprécier :

- Le principe de la méthode de reconstitution retenue par l'Administration.
- Les valeurs considérées pour les paramètres de cette méthode.
- La cohérence des résultats de cette méthode.

B – Choix des orientations appropriées :

Au terme de cette première analyse, l'Expert-Comptable se doit en général de rencontrer son client pour obtenir des explications complémentaires et connaître les réactions de celui-ci aux redressements indiqués.

1- Les différentes orientations envisageables :

Il y a trois types de notifications :

☼ Les notifications totalement injustifiées : la démarche à entreprendre ne peut être la recherche d'une concertation avec le service. Le contribuable et l'Expert-Comptable doivent mettre en œuvre les moyens propres à entraîner l'abandon pur et simple des redressements.

☼ Les notifications partiellement justifiées : l'analyse du vérificateur l'a conduit à notifier des redressements justifiés sur le principe, mais exagérés. La démarche à entreprendre est une démarche de négociation. La marge de négociation varie suivant la rigueur du dossier présenté par chacune des parties.

☼ Les notifications totalement justifiées : un vérificateur peut avoir rassemblé des éléments tels qu'il présente au contribuable une notification sans appel. Il faut s'engager alors vers une procédure gracieuse.

Il est primordial de situer le dossier dans l'une de ces trois catégories et bien faire apprécier au contribuable sa situation.

Trop de contribuables sont entraînés dans des procédures contentieuses vouées à l'échec ou espèrent de l'Administration un " arrangement " que celle-ci n'a aucune raison de leur consentir.

A partir de là, peuvent être mis en place les axes de recherche car il ne suffit pas d'être persuadé de sa bonne foi pour convaincre les agents de l'Administration. A ce niveau, la bonne ou la mauvaise foi importent peu, puisque l'inspecteur s'est forgé son opinion, négative en l'occurrence. L'intérêt du contribuable, c'est que son Expert-comptable présente au service des impôts un dossier techniquement suffisant.

Bien entendu, il faudra ensuite périodiquement faire le point sur le dossier et ne pas hésiter à remettre en cause une première analyse si le résultat des recherches n'est pas celui qui était envisagé. Tel dossier qui paraissait irréprochable peut se révéler à l'analyse ou au vu des éléments présentés par l'Administration, tout à fait insuffisant.

2- Le dossier techniquement indéfendable :

Lorsque l'examen de la notification révèle que l'argumentation du vérificateur est techniquement justifiée et que la reconstitution qu'il a effectuée n'est pas exagérée, le rôle de l'Expert-Comptable est d'en persuader son client. En effet, très souvent, celui-ci, impressionné par le montant des rappels encourus, ou bien hostile par principe à tout supplément d'impôt, se refuse à admettre l'évidence. Certains souhaitent aussi entamer une procédure dans le seul but de différer le paiement de l'impôt.

Or, il est de l'intérêt du client de prendre conscience de la réalité des choses. Très souvent, il fait confiance à son conseil à cet égard. En effet, en ne contestant pas des rappels justifiés, le contribuable s'épargne une procédure longue et coûteuse en honoraires et en pénalités complémentaires liées au retard de paiement. Plus grave est d'ailleurs le cas où le contribuable a, de bonne foi, fait confiance à un conseiller lui faisant augurer des résultats prometteurs à l'issue d'une procédure en réalité sans espoir.

Notons également que l'Administration peut admettre, pour un contribuable faisant preuve de bonne volonté, à la fois des remises de pénalités voire même de droits, ainsi qu'un échelonnement de la mise en recouvrement ou du paiement.

Notons en fin, qu'il y a de la crédibilité de l'Expert-Comptable auprès des services fiscaux. Savoir accepter et faire accepter les redressements qui sont justifiés est le juste corollaire de l'intransigeance dont il faut savoir faire preuve à l'égard des rappels qui ne le sont pas.

Section 2 : Assistance pendant la procédure contradictoire:

La procédure contradictoire est ouverte par l'envoi d'une notification de redressement et prend fin lors de la mise en recouvrement.

Durant cette procédure, le client compte sur une assistance avisée de son Expert-comptable pour répondre aux notifications de redressement (A) et éventuellement saisir la Commission Locale de Taxation et la Commission Nationale du Recours Fiscal (B).

A – Réponses aux notifications de redressements

1- Réponse à la première notification :

En vertu des dispositions de l'article 220 du C.G.I., l'inspecteur invite les contribuables à produire leurs observations dans un délai de trente jours suivant la date de réception de la première lettre de notification.

La réponse à la première notification doit être rédigée avec une rigueur particulière et cela pour les raisons suivantes :

- Elle fixe la nature du dialogue avec le service;
- Elle constitue le cas échéant la première étape du recours du contribuable.
- Les éléments qu'elle comprend peuvent être utilisés ultérieurement par le service.

Les observations du contribuable peuvent porter aussi bien sur le fondement juridique de la reconstitution de sa base imposable que sur le bien fondé de la nouvelle base retenue par l'Administration.

Aucun des arguments développés ne doit être présenté s'il n'est étayé d'une argumentation juridique ou factuelle suffisante. Les références des textes, instructions ou décisions jurisprudentielles doivent être scrupuleusement mentionnées.

En outre, il faut envisager, pour s'en prémunir, la contre argumentation que les éléments développés pourront susciter de la part du service de vérification.

Le client attend de son Expert-comptable une assistance éclairée et toute contre argumentation justifiée de la part de l'Administration ne peut que faire douter de la compétence du conseil.

Afin d'éviter tout risque de litige ou d'omission, il paraît nécessaire de répondre point par point, par période d'imposition, aux chefs de redressements notifiés par l'Administration.

Ainsi l'Expert-Comptable doit étudier l'opportunité pour son client soit du rejet ou de l'acceptation de l'intégralité des chefs de redressement, soit d'un accord partiel avec l'Administration sur les redressements notifiés.

Il doit même étudier la possibilité de lier l'acceptation de certains chefs de redressement à certaines conditions: Dans la mesure où il n'a été accepté par le contribuable que sous condition, le redressement est considéré comme refusé, dès lors que ladite condition n'a pas été respectée par l'Administration.

2- Réponse à la deuxième notification :

En vertu des dispositions de l'article 220 du C.G.I., si l'inspecteur estime les observations des contribuables non fondées en tout ou en partie, il leur notifie les motifs de son rejet partiel ou total ainsi que la base d'imposition qui lui paraît devoir être retenu en leur faisant connaître, que cette base sera définitive s'ils ne se pourvoient pas devant la C.L.T dans un délai de trente jours suivant la date de réception de cette deuxième lettre de notification.

Ainsi, au vu de la réponse faite par l'Administration à son client, l'Expert-Comptable va juger de l'opportunité de saisir ou non la Commission Locale de Taxation.

S'il opte pour le recours devant cette commission, il ne doit surtout pas omettre d'en faire la demande expresse dans sa réponse à la deuxième lettre de notification.

La requête adressée à cette commission doit exposer clairement les zones du différend ayant surgi entre l'Administration et le contribuable suite au contrôle fiscal.

Elle doit en outre permettre une justification suffisante de la position du contribuable.

L'Expert-Comptable doit envisager la portée de chacun des arguments développés. Toute inexactitude contredite par l'Administration tend à faire peser une suspicion sur le "sérieux" du dossier présenté par le contribuable.

Il doit enfin faire preuve d'une parfaite neutralité de style car la commission ne se réunit pas pour "juger" le vérificateur ou le contribuable, mais pour apprécier le bien-fondé d'un dossier.

B – Défense du dossier devant les commissions :

1-Recours devant la C.L.T :

L'article 220 du C.G.I stipule que l'inspecteur reçoit les requêtes adressées à la C.L.T et notifie les décisions de celle-ci aux intéressés.

Le texte ne prévoit pas explicitement un délai de transmission du dossier litigieux devant cette commission, l'Administration fiscale dispose de toute latitude pour transmettre le dossier ou le garder en vue d'un éventuel accord avec le contribuable.

Néanmoins, si le dossier est transmis à la C.L.T, cette dernière dispose, selon l'article 225 du C.G.I, d'un délai de vingt-quatre mois pour émettre un avis, délai qui court à compter de la date d'introduction du recours formulé par écrit par le contribuable.

Rappelons que les commissions locales connaissent de tous les litiges relatifs à la détermination des bases des impôts, droits et taxes et doivent se déclarer incompétentes sur les questions qu'elles estiment porter sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

Elle sont donc appelées ⁽¹⁾:

- A confirmer ou infirmer que les motifs invoqués par les parties portent sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.
- A statuer valablement sur les questions de fait.

Un dossier techniquement structuré a de bonnes chances d'être accueilli favorablement par la Commission Locale de Taxation, mais il ne suffit pas de disposer d'un dossier techniquement suffisant, encore faut-il convaincre les membres de ladite commission des positions défendues.

Et là, l'Expert-Comptable doit allier des qualités de "communicateur" aux qualités techniques qu'il a su déployer dans la préparation du dossier.

La présence du contribuable lui même ou d'un cadre de l'entreprise est particulièrement souhaitable pour un cas de rejet de la preuve comptable et de reconstitution de la base imposable dans la mesure où les membres de la commission seront amenés à poser des questions précises sur la nature de l'activité pour se forger une opinion compte tenu des caractéristiques réelles de l'entreprise.

¹ Note circulaire n° 716 relative au livre des procédures fiscales

Là encore, l'Expert-Comptable doit conseiller son client d'éviter toute attaque personnelle contre le vérificateur lors des réunions de la commission.

En effet, un tel comportement donnera l'impression que, faute d'avoir des arguments pertinents à opposer aux propositions de redressement de l'Administration, le contribuable essaie d'entraîner la commission dans un débat qui ne peut la concerner.

L'Expert-Comptable, doit saisir la chance d'avoir parmi les membres de la Commission Locale de Taxation un représentant, appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité de son client, prêt à se faire l'écho de sa position s'il a su le convaincre.

Enfin, pour le cas où il ne parviendrait pas à convaincre la C.L.T d'émettre un avis proposant l'abandon des redressements contestés, l'Expert-Comptable qui souhaite poursuivre la procédure doit mettre à profit le passage devant cette entité en essayant de déterminer ce qui empêche son argumentation d'être comprise et admise.

2- Recours devant la C.N.R.F :

Le recours du contribuable ou de l'Administration devant la C.N.R.F doit se faire dans un délai maximum de soixante jours suivant la date de la notification audit contribuable de la décision de la C.L.T (article 220 du C.G.I).

Mais si la C.L.T n'a pas pris de décision dans les vingt-quatre mois suivant la date d'introduction du pourvoi, l'inspecteur informe le contribuable de la possibilité d'introduire un recours devant la C.N.R.F dans un délai de soixante jours à compter de la date de réception de l'avis (article 225 du C.G.I).

La C.N.R.F doit se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires sans être tenue par les appréciations émises par les commissions locales.

La requête du contribuable est adressée à la C.N.R.F par lettre recommandée avec accusé de réception.

Elle définit l'objet du désaccord et contient un exposé des arguments invoqués (article 220 du C.G.I).

Le contribuable qui vient de demander que le différend persistant l'opposant à l'Administration soit soumis à l'avis de la C.N.R.F ignore le délai dans lequel celle-ci se réunira la première fois.

Ce délai est généralement assez long, car la C.N.R.F est tenue de respecter les formalités suivantes imposées par l'article 220 du C.G.I :

→ Elle communique une copie de la requête dont elle a été saisie à l'autre partie dans un délai de trente jours suivant la date de réception du recours.

→ Elle demande à l'Administration de lui transmettre le dossier fiscal afférent à la période litigieuse dans le délai de trente jours suivant la date de réception de la dite demande.

→ Elle informe les deux parties de la date à laquelle elle tient sa réunion trente jours au moins avant cette date.

Le contribuable peut donc oublier peu à peu son différend avec l'Administration et reporter au dernier moment la préparation de la séance.

Cette attitude lui est préjudiciable car une préparation efficace de la séance de la C.N.R.F suppose très souvent des démarches, des recherches et des correspondances étalées dans le temps.

En effet, le contribuable, assisté par son Expert-comptable, doit en premier lieu rechercher, année par année vérifiée, et redressement par redressement, tous les justificatifs internes à l'entreprise et toutes les explications possibles afin de compléter son dossier.

Il est tenu ensuite de rechercher une documentation extérieure à l'entreprise. Il s'agit cette fois pour le contribuable l'étayer son argumentation en comparant avec l'activité d'autres entreprises et avec les moyennes admises dans une profession. La réunion de tels éléments d'appréciation permet au contribuable dont la comptabilité a été regardée comme non probante par l'Administration, d'opposer des arguments de nature économique à une reconstitution du chiffre d'affaires et de résultats qui serait trop optimiste.

Tout cela nécessite du temps car il s'agit de justifier des usages d'une profession qui ne sont généralement pas codifiés; il s'agit de réunir une information dont l'entreprise ne dispose pas spontanément.

Le contribuable et son conseil doivent ainsi bien gérer cette contrainte de temps d'autant plus que le délai maximum qui doit s'écouler entre la date d'introduction d'un recours devant la C.N.R.F et celle de la décision qui est prise à son sujet est fixé à 12 mois (article 226 du C.G.I) au lieu des 24 mois prévus pour la C.L.T (article 225 du C.G.I).

Section 3 : Assistance pendant la procédure contentieuse:

L'étendue de la mission d'assistance de l'Expert-Comptable pendant la procédure contentieuse varie selon la nature du recours: Recours Administratif (A) ou Recours Judiciaire (B).

A – Recours Administratif

1- Modalités du recours Administratif :

a- Réclamations instruites dans le cadre du recours Administratif:

En vertu des dispositions de l'article 235 du C.G.I, les contribuables qui contestent tout ou partie du montant des impôts, droits et taxes mis à leur charge, doivent adresser au directeur des impôts, ou à la personne déléguée par lui à cet effet, leurs réclamations dans les six mois suivant celui de la mise en recouvrement des impositions par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes.

Est irrecevable, la réclamation qui parvient à la direction des Impôts antérieurement à la date de la mise en recouvrement de l'impôt, date servant de point de départ au délai de réclamation fixé par la loi ⁽¹⁾.

¹ Note circulaire N°716 relative au livre de procédures fiscales P88

Dans le contexte de notre étude, sont instruites dans le cadre de cet article les réclamations concernant les impositions établies pour :

→ Défaut de réponse à la première notification de l'Administration dans le délai prescrit de 30 jours suivant sa date de réception.

→ Défaut de réponse à la deuxième notification dans le délai de 30 jours suivants sa date de réception.

→ Défaut de demande expresse de recours devant la C.L.T dans la réponse à la deuxième notification.

→ Défaut de recours devant la C.N.R.F dans le délai de 60 jours à compter de la date de réception de l'avis informant le contribuable de l'expiration du délai prescrit à la C.L.T pour prise de sa décision.

b- conditions de suspension du paiement:

Il s'avère utile de rappeler que la réclamation ne suspend pas le paiement, c'est ce qui ressort de l'article 117 du code de recouvrement:

"Nonobstant toute réclamation ou instance, les redevables sont tenus au paiement des impôts, taxes et autres créances mis à leurs charges dans les conditions fixées par la présente loi".

Ce même principe est repris par l'article 236 du C.G.I quand il stipule que : " la réclamation ne fait pas obstacle au recouvrement immédiat des sommes exigibles et, s'il y a lieu, à l'engagement de la procédure de recouvrement forcé, sous réserve de restitution totale ou partielle desdites sommes après décision ou jugement".

La rigueur de cette règle est tempérée par l'exception ci-après prévue par l'article 117 du Code de Recouvrement : " Toutefois le redevable qui conteste en totalité ou en partie, les sommes qui lui sont réclamées peut surseoir au paiement de la partie contestée à condition qu'il ait introduit sa réclamation dans les délais prévus par les lois et règlements en vigueur et constitué des garanties propres à assurer le recouvrement des créances contestées".

2- Etendue de la mission d'assistance de l'Expert-Comptable:

Lors du recours Administratif, le contribuable a besoin de l'assistance de son Expert-comptable pour :

→ Contester tout ou partie des impôts mis en recouvrement.

→ Différer le recouvrement des sommes exigibles.

a- Contestation des impôts mis en recouvrement :

L'efficacité procédurale de la réclamation au directeur est mince, surtout si le contribuable a déjà défendu sa position à travers sa réponse à la première notification puis à la deuxième notification.

En effet les possibilités de dialogue lors de la procédure contradictoire font que la position du service, exprimée dans les rapports mis en recouvrement, est éclairée et définitivement arrêtée (ce qui n'empêche pas qu'elle puisse être injustifiée).

Il en résulte qu'à moins de développer de nouveaux arguments, notamment pour répondre aux arguments contraires exprimés par le service, le contribuable risque fort de se voir opposer une décision de rejet.

Cependant, même si son efficacité procédurale n'est pas garantie, il convient de traiter la réclamation avec une rigueur particulière car elle constitue le premier acte de la procédure contentieuse.

L'Expert-Comptable doit veiller au respect du délai de sa présentation pour que son client ne soit pas privé de la défense de son dossier devant la justice.

Afin d'éviter une perte de temps, les réclamations doivent être envoyées directement au directeur régional des impôts.

En effet, lorsqu'une réclamation est adressée au directeur des impôts à Rabat, elle est acheminée sur la direction régionale concernée pour instruction.

Sur le plan de la forme, la réclamation doit être écrite et signée par le contribuable ou par la personne déléguée par lui à cet effet et dûment habilitée à l'engager, elle doit préciser : la raison sociale et l'identifiant du réclamant, l'année d'imposition et le montant de la cote contestée.

Le réclamant joindra à sa requête une copie de l'avis de paiement pour faciliter la tâche à l'Administration.

Sa présentation peut commencer par un exposé des faits : description de l'activité du contribuable; résultats déclarés au cours de la période vérifiée; exposé de la procédure de vérification, rappel des correspondances échangées; exposé du résultat de la vérification, référence des impositions supplémentaires et étendue du litige.

Ensuite, il serait opportun d'exposer les moyens ou les motifs de contestation appuyés des pièces justificatives nécessaires, pour aboutir enfin à un exposé chiffré des prétentions.

b- Suspension du recouvrement des sommes exigibles:

L'Expert-Comptable doit d'abord étudier l'opportunité pour son client d'une suspension du recouvrement des sommes exigibles.

Si l'intérêt de cette suspension se confirme, il doit l'assister pour :

→ Introduire une réclamation dans les formes et délais légaux :

Selon les dispositions de l'article 120 du Code de Recouvrement, le contribuable qui entend s'opposer à un acte de recouvrement doit adresser une requête, dans les soixante jours suivants la date de notification dudit acte, au chef de l'Administration dont relève le comptable chargé du recouvrement concerné ou à la personne déléguée par lui à cet effet.

Cette requête doit être appuyée de pièces justifiant la constitution de garanties.

A défaut de réponse de l'Administration dans le délai de soixante jours suivant la date de réception de la réclamation, comme dans le cas où la décision ne lui donne pas satisfaction, le redevable peut introduire une instance devant la juridiction compétente.

→ Constituer une garantie:

L'article 118 du code de recouvrement stipule que les garanties peuvent être constituées sous forme de consignation à un compte du trésor, de caution bancaire, d'affectation hypothécaire, de nantissement de fonds de commerce, de créances sur le trésor, de warrant, ou d'effets publics ou autres valeurs mobilières.

Par ailleurs, le redevable peut présenter d'autres garanties sous condition d'être acceptées par le comptable chargé du recouvrement.

B- Recours judiciaire:

1- Modalités du recours judiciaire:

Le recours judiciaire peut être engagé selon le cas, suite au contrôle fiscal ou à réclamation devant l'Administration.

a- Recours judiciaire suite au contrôle fiscal:

Le recours judiciaire suite au contrôle fiscal peut être exercé par le contribuable ou par l'Administration pour les impositions et dans les délais suivants prévus par l'article 242 du C.G.I :

→ Les impositions émises suite aux décisions définitives des C.L.T ou de la C.N.R.F peuvent être contestées dans les soixante jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle, état de produit ou ordre de recettes.

→ Les impositions établies par l'Administration sur les bases notifiées au contribuable suite à la reconnaissance par les C.L.T ou la C.N.R.F de leur incompétence peuvent être contestées dans le même délai précédent.

→ Enfin, pour les décisions définitives de la C.L.T et la C.N.R.F ne donnant pas lieu à émission d'un rôle, état de produits ou ordre de recettes, le recours judiciaire peut être exercé dans les soixante jours suivant la date de notification de la décision desdites commissions.

L'examen des dossiers objet de notre étude, montre que le contribuable n'est pas privé de défendre son dossier devant la justice dans les cas suivants:

→ Le pourvoi devant la justice avant la mise en recouvrement du rôle:

Un arrêt de la Cour Suprême ⁽¹⁾ a notamment annulé un jugement du Tribunal Administratif d'Oujda ⁽²⁾ ayant refusé la contestation anticipée par le contribuable de la décision de la Commission Nationale du Recours Fiscal.

→ La contestation des impositions émises suite à une décision de la C.N.R.F ayant considéré le recours du contribuable irrecevable en la forme et

¹ CS arrêt N°672 du 4/5/2000 dossier N°99/1/4/134

² CA Oujda dossier N°97/873

statué en conséquence seulement au vu des éléments du recours introduit par l'Administration:

Un arrêt du Tribunal Administratif de Fès ⁽³⁾, confirme le fait que, dans ces conditions, le contribuable conserve son droit de contester devant la justice même une décision de la C.N.R.F plus avantageuse pour lui que celle de la C.L.T.

Un deuxième arrêt de ce Tribunal ⁽⁴⁾ a considéré que le recours d'un contribuable à la C.N.R.F via l'inspecteur exprime implicitement sa contestation de la décision de la C.L.T; et a admis par conséquent son pourvoi devant la justice pour contester la décision de la C.N.R.F qui s'est contentée d'examiner les éléments d'appel de l'Administration.

b- Recours judiciaire suite à réclamation:

Le recours judiciaire exercé par le contribuable suite à réclamation est régi par l'article 243 du C.G.I prévoyant les deux cas suivants:

→ Si le contribuable n'accepte pas la décision rendue par l'Administration suite à l'instruction de sa réclamation, il peut saisir le Tribunal compétent dans le délai de trente jours suivant la date de la notification de la décision précitée.

→ A défaut de réponse de l'Administration dans le délai de six mois suivant la date de la réclamation, le contribuable requérant peut également introduire une demande devant le Tribunal compétent dans le délai de trente jours suivant la date de l'expiration du délai de réponse précité.

2- Etendue de la mission d'assistance de l'Expert-Comptable :

L'Expert-Comptable doit veiller au respect des délais impartis pour l'introduction du recours judiciaire devant le Tribunal Administratif compétent, son assistance s'étend également à l'établissement des mémoires en concertation avec l'Avocat du contribuable, au suivi des opérations d'expertise judiciaire, et éventuellement au pourvoi devant le Tribunal Administratif d'Appel et la Cour Suprême.

a - Etablissement des mémoires :

En vertu de l'article 3 de la loi N°41-90 portant création des Tribunaux Administratifs, l'action en justice, pour être recevable en la forme, doit être intentée sous forme d'un mémoire établi par un Avocat.

Ce mémoire doit contenir conformément aux dispositions des articles 31 et 32 du code de la procédure civile, qui restent applicables devant les Tribunaux Administratifs, les nom et prénom du demandeur, s'il s'agit d'une société la dénomination sociale, la nature et le siège de la société ainsi que toutes les indications concernant la partie adverse.

Il doit également contenir les moyens (les arguments) sur lesquels il se fonde et préciser l'objet.

³ CA Fès dossier N° 97/590

⁴ CA Fès dossier N°2000/é 258

A ce niveau, l'intervention de l'Expert-Comptable est toujours précieuse car rares sont les Avocats qui disposent des compétences en matières comptable et fiscale pour instruire de telles procédures.

Son intervention est également sollicitée pour analyser les mémoires en défense établis par l'Administration fiscale et produire les mémoires en réplique.

Rappelons enfin que les impositions ne peuvent être contestées devant le Tribunal Administratif que dans la limite du dégrèvement initialement demandé.

b - Suivi des opérations d'expertise judiciaire:

Le recours à l'expertise est fréquent en cas de rejet de la comptabilité. Le Tribunal y fait appel soit spontanément, soit à la demande de l'une des deux parties, pour :

- L'examen des motifs sur lesquels l'Administration se fonde pour déclarer une comptabilité non probante;
- Le contrôle de la fiabilité de la reconstitution proposée par le service lorsque la méthode est critiquée par le redevable;
- La proposition, éventuellement, d'une nouvelle méthode de reconstitution.

La mission de l'Expert judiciaire ainsi fixée par le Tribunal ne peut porter que sur l'examen de questions de fait.

Les opérations d'expertise doivent respecter le caractère contradictoire de la procédure. Le contribuable peut se faire représenter au cours des opérations par un mandataire ou y participer en se faisant assister d'un conseil.

L'Expert-Comptable peut ainsi, en tout état de cause, participer aux opérations d'expertise.

Son rôle consiste, le cas échéant à rappeler à l'expert judiciaire les contours de sa mission et à l'orienter vers les éléments qu'il estime nécessaires à la défense du dossier.

Eventuellement, il peut demander à son client de formuler les réserves qui s'imposent sur le procès-verbal rédigé par l'expert judiciaire conformément aux dispositions de l'article 63 du code de la procédure civile.

Et enfin, si l'Expert-Comptable juge que l'Expert judiciaire a mal ou insuffisamment rempli sa mission, il devra faire part de ses réserves dans un nouveau mémoire en demandant, selon le cas, un supplément d'instructions (explications complémentaires), une expertise complémentaire ou encore une nouvelle expertise confiée à un ou d'autres experts.

Bien entendu, le Tribunal reste juge de la suite à apporter.

c - Opportunité d'une poursuite de la procédure:

Le jugement du Tribunal Administratif peut être contesté par le contribuable ou par l'Administration.

La question de l'opportunité du pourvoi devant la Cour Administrative d'Appel ou devant la Cour Suprême ne se pose pas lorsque le recours est

formé à l'initiative de l'Administration contre un jugement faisant droit aux prétentions du contribuable.

Lorsque la décision du Tribunal a rejeté en totalité la demande du contribuable, il convient d'apprécier les chances de succès d'une poursuite de la procédure, compte tenu des éléments développés par l'Administration, du résultat de l'expertise éventuellement effectuée et le cas échéant de l'évolution de la jurisprudence depuis l'introduction du recours.

Si le dossier s'avère techniquement satisfaisant, l'Expert-Comptable peut conseiller son client de former le recours.

Lorsque la décision du Tribunal a partiellement fait droit à la demande du contribuable, il convient de faire preuve d'une certaine prudence.

En effet, en introduisant un recours, le contribuable peut se priver du bénéfice de l'admission partielle prononcée par le jugement contesté.

CHAPITRE II : LA CONTESTATION DU FONDEMENT JURIDIQUE DE LA RECONSTITUTION

La reconstitution n'est pas juridiquement fondée lorsque le dossier présenté par l'Administration ne peut lui permettre de justifier devant la justice, le cas échéant, du bien fondé du rejet de la comptabilité.

Cette insuffisance juridique peut résulter soit d'irrégularités formelles dans la procédure suivie (section 1), soit de rejet non justifié au fond (section 2).

Mais dans certains cas, les textes législatifs ne sont pas clairs : certains vices de formes ne sont pas explicitement sanctionnés, certaines irrégularités comptables et certains indices d'insuffisance des chiffres déclarés n'entraînent pas nécessairement le rejet de la preuve comptable. De ce fait, il s'avère utile de tracer les grandes lignes des orientations législatives susceptibles de réduire les zones d'ombre de la législation fiscale (section 3).

Section 1 : La mise en exergue des vices de forme entachant les procédures de contrôle, de redressement et de contentieux:

Soulever des vices de procédure ne manque pas de poser des problèmes à l'Expert-Comptable :

- Si les vices de procédure accompagnent des redressements injustifiés au fond, l'Expert-Comptable peut choisir de les évoquer ou non, selon la nature du dossier; ils constituent le cas échéant un appui pour la procédure.
- Si les vices de forme peuvent permettre l'anéantissement de redressements qui seraient par ailleurs totalement justifiés au fond, l'Expert-Comptable se trouve alors dans une situation embarrassante:

☀ Tout d'abord, il est choquant au plan moral qu'un impôt effectivement dû ne soit pas payé par celui qui a minoré ses déclarations, au seul motif qu'une erreur de procédure a été commise.

☀ Ensuite, l'expert peut craindre la rancune d'un service avec lequel il est appelé à nouveau à être confronté et qui pourra se montrer plus intransigeant à son égard, et donc à l'égard de ses clients, pour mise en cause de la compétence professionnelle d'un agent de l'Administration.

"Si les vérificateurs acceptent en général la contradiction sur le fond lorsqu'il s'agit d'une divergence dans l'interprétation des textes ou des faits, ils ressentent souvent comme une "tricherie" le fait de faire échec à des redressements pour de simples motifs de forme.

Reconnaissons cependant, à l'inverse, que la loi ou l'Administration opposent parfois aux contribuables un formalisme excessif entraînant le paiement d'impôts assis sur des bases fictives.

Il faut aussi considérer que les règles de procédure constituent des garanties pour le contribuable et qu'il est du devoir de l'Administration de veiller à ce qu'elles soient scrupuleusement observées" (¹).

Chacun peut librement faire son choix en fonction de ses convictions personnelles et des circonstances de l'affaire, étant observé cependant qu'en ne soulevant pas un vice de forme effectif l'Expert-Comptable risque de voir sa responsabilité civile ultérieurement mise en jeux par son client si celui-ci découvre qu'il eût été possible de faire échec aux rappels envisagés en invoquant un vice de procédure.

Le C.G.I n'a prévu aucune sanction pour certaines erreurs susceptibles d'être commises par le service de vérification lors de la procédure de contrôle ou lors de la procédure contradictoire de rectification.

L'Expert-Comptable doit ainsi bâtir la défense du dossier de son client sur des vices explicitement sanctionnés par la loi.

En outre, il doit invoquer ces moyens au moment opportun:

☀ Les anomalies entraînant la nullité définitive de l'imposition peuvent être invoquées immédiatement puisqu' aucune faculté de régularisation n'est offerte à l'Administration.

☀ Les anomalies régularisables ne méritent d'être relevées que lorsqu' est expiré le délai de reprise offert à l'Administration.

Autrement dit, le conseil qui entend soulever de tels vices de procédure a intérêt à s'assurer au préalable que l'Administration ne pourra pas réparer son erreur en procédant à une nouvelle notification.

A – Vices entachant la procédure de contrôle:

L'article 212 du C.G.I impose à l'Administration le respect de plusieurs formalités durant la procédure de contrôle en vue d'assurer la protection des droits du contribuable.

¹ Mémoire A p 94

Bien que ce formalisme concerne l'information préalable du contribuable, le lieu de la vérification, la portée du contrôle, la durée du contrôle et la notification au contribuable de la date de clôture de la vérification et de ses résultats, seules les vices liés à la notification au contribuable d'un avis de vérification sont explicitement sanctionnés par le législateur.

En effet, aux termes de l'article 220 (VIII^{ème} paragraphe) du C.G.I, la procédure de rectification est frappée de nullité en cas de défaut d'envoi aux intéressés de l'avis de vérification au moins quinze jours avant la date fixée pour le contrôle.

Notons toutefois, que l'Administration peut reprendre, la procédure de contrôle par l'envoi d'un nouvel avis de vérification au contribuable pour les exercices non prescrits ⁽²⁾.

Notons également que ce cas de nullité ne peut être soulevé par le contribuable pour la première fois devant la C.N.R.F.

L'Expert-Comptable qui souhaite mettre à profit un vice lié à l'avis de vérification notifié à son client, peut tenter de relever des anomalies quant à son contenu, quant à la forme de sa notification ou encore quant au délai écoulé entre sa notification et la date de début du contrôle.

1- Vices liés au contenu de l'avis de vérification :

Les mentions obligatoires que doit comporter un avis de vérification, telles qu'elles ressortent d'une note circulaire ⁽¹⁾, se présentent comme suit :

→ Le nom et le grade de l'agent vérificateur :

L'Expert-Comptable doit s'assurer que le nom de l'agent vérificateur est bien mentionné sur l'avis de vérification et que cet agent a au moins le grade d'inspecteur adjoint (article 210 du C.G.I).

La mention du nom du vérificateur et de sa qualité est exigée par la jurisprudence Française.

Un contribuable a ainsi obtenu la décharge de son imposition au motif que l'avis de vérification qu'il avait reçu se bornait à indiquer, sans autres précisions, que les difficultés éventuelles relatives à la vérification seraient examinées par un agent ayant le grade de directeur divisionnaire ⁽²⁾.

Toutefois, lorsque le vérificateur est assisté par un collaborateur, l'Administration n'est pas tenue de mentionner sur l'avis de vérification le nom de tous les agents chargés d'effectuer la vérification ⁽³⁾.

→ La période concernée par la vérification :

L'avis de vérification doit mentionner la période concernée par la vérification.

Il semble que la jurisprudence Marocaine peut établir la régularité d'un avis qui mentionne les années non prescrites sans les nommer expressément ⁽⁴⁾.

² Note circulaire n° 716 relative au livre des procédures fiscales p 48

¹ Note circulaire n° 716 relative au livre des procédures fiscales p 12

² CAA Lyon n° 95-390 du 30 avril 1997 ouvrage C p 298

³ CE n° 85 761 du 26 janvier 1990 ouvrage C p 139.

Par contre, l'Administration Française a rigoureusement proscrit l'utilisation de la mention selon laquelle le contrôle portera sur la période "non prescrite", car le législateur Français exige une indication précise des exercices comptables soumis à vérification.

Il a été jugé, dans le même sens, que l'avis de vérification qui se borne à indiquer que le contrôle porterait sur la période "à compter du 1^{er} janvier N" sans autre précision sur le terme de la période n'est pas régulier ⁽⁵⁾.

Toutefois, l'avis de vérification qui précise que le contrôle portera sur la période du "1^{er} janvier N au dernier exercice clos" semble suffisamment précis au regard des dispositions législatives ⁽⁶⁾.

Notons enfin, que l'obligation de mentionner la période de vérification ne concerne que les exercices non prescrits aussi bien au Maroc qu'en France.

En effet, l'examen de la comptabilité d'une année prescrite pour les besoins de la vérification d'une année non prescrite ne constitue pas une opération distincte ⁽¹⁾.

L'avis de vérification qui mentionne une année sur laquelle un déficit a été reporté avertit suffisamment le contribuable qu'il peut avoir à justifier du bien-fondé de l'ensemble des charges déduites du résultat de l'exercice en cause et notamment du déficit ainsi imputé.

Dès lors, le contrôle du report déficitaire ne nécessite pas l'envoi d'un avis complémentaire indiquant l'année d'origine du déficit ⁽²⁾.

→ La nature des impôts à vérifier:

Il semble qu'il y a plus de chances de voir le défaut de cette mention sanctionné par la jurisprudence Marocaine que par la jurisprudence Française ⁽³⁾

L'Administration Française n'est pas obligée de préciser la nature des impôts ou des opérations sur lesquels portera la vérification ⁽⁴⁾.

→ La date du début de l'opération de vérification qui commence le 16^{ème} jour suivant la date de notification de l'avis de vérification:

Aucune formalité n'est prévue par le G.C.I pour dater le début effectif des travaux de vérification.

De ce fait la date prévue sur l'avis de vérification pour le début de ces travaux constitue une référence pour l'Expert-Comptable pour apprécier le délai écoulé entre la date de notification de l'avis de vérification et la date du début de l'opération de vérification.

Pour la jurisprudence Française, seul importe le début effectif de la vérification, indépendamment des indications portées sur l'avis ⁽⁵⁾ ou sur la proposition de rectification ⁽⁶⁾.

⁴ Ouvrage I, question 37 p 166

⁵ CE n° 56 500 du 8 novembre 1989, ouvrage C p 137

⁶ CAA Nantes n° 92-1138 du 23 février 1994, ouvrage C p 137

¹ CE n° 185 102 du 30 juin 2000, ouvrage B p 114

² CAA Bordeaux n°1234 du 1^{er} juin 1990, ouvrage C p 137

³ CE N°204814 du 20 Octobre 2000 Ouvrage B P114

⁴ CE N°69501 du 29 Juillet 1989, Ouvrage C page 137

⁵ CE N°83132 du 3 Novembre 1989, Ouvrage B P111

Mais lorsque cette date ne peut être clairement déterminée, la date figurant sur l'avis de vérification est présumée correspondre à la réalité ⁽⁷⁾.

Dans la pratique, il arrive que le vérificateur reporte parfois la vérification à une date ultérieure à celle prévue.

Il semble que ce report n'est pas de nature à entacher la régularité de la procédure de vérification ⁽⁸⁾.

La position de la jurisprudence Française sur ce point ressort à travers les arrêts suivants:

- On peut penser que la vérification est irrégulière si le contribuable n'a pas été informé de la nouvelle date de vérification par un avis de vérification rectificatif ⁽¹⁾.

- En revanche, si l'intéressé a été informé en temps utile, l'Administration n'est pas tenue d'adresser un nouvel avis de vérification. Cette information peut être faite par tous moyens ⁽²⁾.

- L'essentiel est que le contribuable soit informé en temps utile afin de lui permettre de se faire assister d'un conseil de son choix ⁽³⁾.

2- Vices liés à la forme de notification de l'avis de vérification:

La mise en exergue des vices liés à la forme de notification de l'avis de vérification, nécessite une étude approfondie de la modalité, du lieu et du destinataire de l'envoi ou de la remise de cet avis; au regard des dispositions de l'article 219 du C.G.I.

→ Modalité de l'envoi ou de la remise :

L'Administration doit apporter la preuve de la notification de l'avis de vérification au contribuable:

- Soit par lettre recommandée avec accusé de réception;
- Soit 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.

L'Expert-Comptable peut ainsi remettre en cause la réalité de l'envoi ou de la remise de l'avis de vérification à son client lorsque l'Administration est incapable de produire la preuve requise (certificat de remise, accusé de réception, pli retourné avec la mention non réclamé, changement d'adresse...).

L'examen des arrêts de la jurisprudence Française montre que le contribuable fait valoir parfois qu'il a bien reçu une lettre recommandée, mais sans avis de vérification à l'intérieur. Le juge apprécie dans ce cas les éléments de fait qui lui sont soumis ⁽⁴⁾.

→ Lieu de l'envoi ou de la remise:

⁶ CE N°184896 du 2Juin1999,Ouvrage B P111

⁷ CE N°224497 et 225684 du 29 Avril2002, Ouvrage B P111

⁸ Ouvrage I, question 33 P164

¹ CAA Nancy, n°493 du 2Octobre 1990, Ouvrage C p139

² CE N°212177 du 3 Mars 2000, Ouvrage B p117

³ CE N°185401 du 28 Juillet 2000, Ouvrage B p117

⁴ CAA Nancy n°93-746 du 16Mars 1995, Ouvrage B p154

La notification de l'avis de vérification est effectuée, quelle que soit la forme choisie, à l'adresse indiquée par le contribuable dans ses déclarations, actes ou correspondances communiqués à l'inspecteur des impôts de son lieu d'imposition.

L'Expert-Comptable qui entend remettre en cause la régularité de l'avis de vérification adressé à son client peut invoquer les cas suivants :

☼ 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 ⁽¹⁾.

☼ La non distribution du pli a pour motif le décès du destinataire, l'existence d'un homonyme à son adresse, une erreur dans le libellé de l'adresse.

On notera pour terminer, que la jurisprudence Marocaine peut cependant se montrer pragmatique à l'instar de la jurisprudence Française.

Ainsi le fait que l'avis de vérification soit reçu à une autre adresse que celle du contribuable ou ait comporté une erreur partielle d'adresse ne vicie pas la procédure, dès lors que c'est lui qui l'a signé ⁽²⁾ ou qui l'a reçu en temps utile ⁽³⁾.

→ Personnes habilitées à recevoir l'avis de vérification :

L'Expert-Comptable peut contester la régularité de la notification de tout avis de vérification remis à une personne non habilitée à le recevoir.

A ce titre, l'article 219 du C.G.I dresse une liste exhaustive concernant les personnes habilitées à recevoir toute notification, aussi bien pour les personnes physiques que pour les sociétés et autres personnes morales.

3-Vices liés au délai écoulé entre la notification de l'avis de vérification et le début du contrôle :

L'avis de vérification doit être notifié au contribuable quinze jours avant la date fixée pour le contrôle (article 212 du C.G.I).

L'Expert-Comptable doit s'assurer que ce délai a bien été respecté par l'Administration.

Rappelons que lorsqu'il n'a pu être remis au contribuable à l'adresse communiquée à l'inspecteur des impôts, le pli est considéré avoir été valablement notifié après écoulement d'un délai de dix jours qui suit la date de la constatation de l'échec de sa remise (article 219 du C.G.I).

Par conséquent, dans ce cas, le délai de quinze jours cité ci-dessus court à compter ⁽⁴⁾ :

¹ CAA Paris N°98-3086 du 28 Octobre 1999, Ouvrage B p 154

² CE N°39700 du 20 Février 1985, Ouvrage B p154

³ CE N°140263 du 23 Novembre 1998, Ouvrage B p154

⁴ Note circulaire n° 716 relative au livre des procédures fiscales p 38

- De la date de retrait du pli auprès des services concernés lorsque ce retrait intervient avant l'expiration du délai de dix 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.

B- vices entachant la procédure de redressement :

Sur les erreurs susceptibles d'être commises par l'Administration durant la procédure de redressement, l'expert comptable peut mettre à profit les vices suivants explicitement sanctionnés par le législateur :

- Notification de redressements émise après l'expiration du délai de prescription.
- Défaut de notification de la réponse de l'inspecteur aux observations des contribuables dans le délai de soixante jours suivant la date de réception de leur réponse à la première notification.
- Recours de l'Administration devant la C.N.R.F hors le délai légal de soixante jours suivant la date de notification au contribuable de la décision de la C.L.T.
- Défaut de communication à la C.N.R.F du dossier fiscal afférent à la période litigieuse dans le délai de trente jours suivant la date de réception de la demande formulée par cette commission.

1- Notification de redressements émise après l'expiration du délai de prescription:

En matière fiscale, la prescription a pour effet de mettre définitivement fin au pouvoir de redressement de l'Administration et donc d'éteindre l'obligation du contribuable par le seul écoulement du délai fixé par la loi ⁽¹⁾.

Ce délai, rappelons le ressort à travers les dispositions de l'article 232 du C.G.I stipulant que les insuffisances, les erreurs et les omissions totales ou partielles constatées dans la détermination des bases d'imposition et le calcul de l'impôt, peuvent être réparées par l'Administration jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle de la clôture de l'exercice concerné.

L'Expert-Comptable doit ainsi s'assurer que l'Administration ne procède pas à la mise en recouvrement d'impositions qui seraient prescrites.

Cependant, parfois, l'Expert-Comptable est appelé à vérifier que l'Administration est en droit de revenir sur un exercice normalement prescrit.

¹ La vérification de comptabilité, Claude LAURENT; ECM 1995 p 60; mémoire F p 107

En effet, l'article 232 du C.G.I prévoit une exception au délai normal de reprise, qui rend l'extinction du délai de prescription inopposable à l'Administration.

C'est le cas notamment lorsque des déficits ou des crédits de taxe afférents à des périodes d'imposition ou des exercices comptables prescrits ont été imputés sur les revenus, les résultats ou la taxe due au titre d'une période non prescrite.

Dans ce cas bien précis, l'Expert-Comptable doit tenir compte des considérations suivantes:

- Le droit de réparer ne peut s'étendre qu'aux quatre dernières périodes d'impositions ou exercices prescrits.

- Le redressement ne peut excéder le montant des déficits ou des crédits imputés sur les résultats, les revenus ou la taxe exigible au titre de la période ou de l'exercice non prescrit.

- Un vérificateur peut exercer son droit de contrôle sur les exercices qui suivent un exercice déficitaire, même s'ils sont bénéficiaires et couverts par la prescription, dans la mesure où un déficit résiduel a été considéré par l'entreprise comme un élément de la détermination du bénéfice imposable d'un exercice non prescrit, à hauteur de la différence entre la déficit initial et les bénéfices réalisés dans l'intervalle qui n'ont pas totalement absorbé le report déficitaire.

- Lorsqu'une entreprise a imputé, sur les résultats d'exercices non prescrits, des annuités d'amortissements réputées différées au cours d'exercices antérieurs prescrits, l'Administration est en droit de discuter la réalité de la totalité du déficit de la période prescrite et de démontrer que les résultats de ces exercices étaient en réalité suffisamment bénéficiaires pour que puissent en être déduites les annuités normales d'amortissement sans entraîner de déficit ⁽¹⁾.

- Enfin, l'Expert-Comptable doit être attentif à une entorse possible du principe posé par l'article 212 du C.G.I, prévoyant que l'Administration peut procéder ultérieurement à un nouvel examen des écritures déjà vérifiées sans que le nouvel examen, même lorsqu'il concerne d'autres impôts et taxes, puisse entraîner une modification des bases d'imposition retenues au terme du premier contrôle.

Autrement dit, l'exercice déficitaire prescrit a pu être compris dans une période antérieure ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité.

Dans ce cas, la base d'imposition retenue à l'issue de ce premier contrôle ne peut être rectifiée à l'occasion d'un deuxième contrôle portant sur un exercice non prescrit.

2 - Défaut de notification de la réponse de l'inspecteur dans le délai légal:

Le défaut de notification de la réponse de l'inspecteur aux observations des contribuables dans le délai de soixante jours suivant la date de réception de leur réponse à la première lettre de notification, est sanctionné par l'article 220 du C.G.I par la nullité de la procédure de rectification.

¹ CE N°9587 du 16 Janvier 1980; Ouvrage C P468

Notons toutefois, que ce cas de nullité ne peut être soulevé par le contribuable pour la première fois devant la C.N.R.F.

Notons également que l'Administration peut reprendre la procédure de rectification à partir de la première lettre de notification des redressements ⁽²⁾.

Cette nouvelle notification doit:

- Porter sur les mêmes chefs de redressement et dans la limite des montants déjà notifiés;
- Informer le contribuable qu'en raison de la reprise de la procédure, il est appelé à formuler ses observations dans le délai prescrit.

3 - Recours de l'Administration devant la C.N.R.F hors le délai légal:

L'article 220 du C.G.I stipule dans son quatrième paragraphe que le recours du contribuable ou de l'Administration devant la C.N.R.F doit se faire dans un délai maximum de soixante jours suivant la date de notification audit contribuable de la décision de la C.L.T.

Le défaut de recours dans ce délai est considéré comme une acceptation tacite de la décision de la C.L.T.

La C.N.R.F considère ainsi, irrecevable en la forme, les recours hors délai légal aussi bien du contribuable que de l'Administration.

Rappelons-le, la jurisprudence Marocaine ne prive pas le contribuable de défendre ses droits devant la justice même si la C.N.R.F considère loyalement son recours irrecevable en la forme (Deuxième partie, chapitre1, section 3-B-1-a).

Malheureusement, nous n'avons pas pu connaître la position de cette jurisprudence, à travers les cas objet de notre étude, lorsque c'est le pourvoi de l'Administration qui est irrecevable en la forme par la C.N.R.F

4- Défaut de communication du dossier fiscal par l'Administration à la C.N.R.F dans le délai légal :

L'article 220 du C.G.I stipule, dans son cinquième paragraphe que lorsque le contribuable ou l'Administration saisissent la Commission Nationale du Recours Fiscal, celle-ci demande à l'Administration de lui transmettre le dossier fiscal afférent à la période litigieuse dans le délai de trente jours suivant la date de réception de ladite demande.

A défaut de communication du dossier fiscal 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 C.N.R.F dans le délai légal.
- Soit à celles fixées par la C.L.T dans le cas contraire.

L'Expert-Comptable peut ainsi tirer profit de ce vice, mais encore faut-il le prouver.

² Note circulaire N°716 relative au livre des procédures fiscales P48

Dans ce contexte, un arrêt du Tribunal Administratif de FES ⁽¹⁾ a considéré que du moment que la Commission Nationale du Recours Fiscal n'a pas mentionné dans sa décision la date de sa réception du dossier fiscal, le délai légal imposé à l'Administration pour la remise de ce dossier a été implicitement respecté, et que c'est bien le contribuable qui a la charge de prouver le non-respect de ce délai.

C – Vices entachant la procédure contentieuse:

L'Expert-Comptable peut tirer profit des erreurs commises par l'Administration durant la phase du recours judiciaire.

Il peut notamment contester le pourvoi de l'Administration hors les délais légaux, devant la Cour Administrative, la Cour Administrative d'appel ou encore devant la Cour Suprême.

Parfois, il peut même contester la régularité des requêtes présentées devant ces juridictions dans les délais légaux.

1- Pourvoi devant la Cour Administrative :

Rappelons que l'article 242 du C.G.I dispose que les décisions définitives des C.L.T ou de la C.N.R.F peuvent être contestées par l'Administration :

- Dans les soixante jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle, état de produits ou ordre de recettes.
- Dans les soixante jours suivant la date de notification de la décision desdites commissions, ne donnant pas lieu à l'émission d'un rôle, état de produits ou ordre de recettes.

2- Pourvoi devant la Cour Administrative d'Appel:

L'article 9 de la loi N° 80-03 portant création des Tribunaux Administratifs d'appel stipule que les jugements émis par les Tribunaux Administratifs peuvent être attaqués en appel devant les Tribunaux Administratifs d'appel dans le délai de trente jours suivant leur date de notification.

Cet article renvoie aux dispositions des articles 134 à 141 du code de la procédure civile, lesquels font ressortir que le délai précité de trente jours:

- Court à compter de la notification de la décision du jugement du Tribunal Administratif à la personne ou au domicile réel ou élu.
- Est triplé en faveur des parties qui n'ont pas domicile ou résidence dans le royaume.

3- Pourvoi devant la Cour Suprême :

L'article 16 de la loi N° 80-03 portant création des Tribunaux Administratifs d'Appel stipule que les jugements émis par ces Tribunaux sont

¹ CA Fès dossier n° 97/259

susceptibles d'être contestés devant la Cour Suprême dans le délai de trente jours suivant la date de leur notification.

L'exemple suivant tiré de la jurisprudence Marocaine montre que le pourvoi de l'Administration hors le délai légal devant une juridiction est une chance qui peut effectivement s'offrir à l'Expert-Comptable dans la pratique.

Dans cet exemple, la Cour Suprême ⁽¹⁾ a refusé l'appel de l'Administration pour défaut de respect du délai légal du pourvoi devant cette cour.

En l'espèce, l'appelante avait présenté sa première requête dans le délai légal de 30 jours de la date de notification du jugement du Tribunal Administratif de FES ⁽¹⁾, mais cette requête ne contenait ni le résumé des faits ni les motifs d'appel exigés par l'article 355 de la loi de la procédure civile.

La deuxième requête de l'Administration; conforme aux exigences légales ci-dessus, n'ayant été présentée à la Cour Suprême qu'en dehors du délai requis ; ce recours a été déclaré irrecevable.

Notons à ce niveau que si la première requête contenait tous les éléments obligatoires, la présentation hors délai d'une deuxième requête, détaillant certains points soulevés dans la première, n'aurait pas entaché la régularité de l'appel ⁽²⁾.

Section 2 : La défense du caractère probant de la comptabilité:

Nous avons vu (première partie) qu'une comptabilité probante au plan fiscal est une preuve préconstituée suffisante et que l'Administration n'est pas fondée à lui substituer une reconstitution

Le contribuable, assisté par son Expert-comptable, a ainsi intérêt à démontrer le caractère probant de sa comptabilité pour qu'elle ne soit pas écartée.

Cette démonstration peut résulter soit d'une preuve d'insuffisance des motifs de rejet invoqués par l'Administration (A), soit d'une preuve d'inexistence de ces motifs (B).

A – Insuffisance des motifs de rejet invoqués par l'Administration :

Quand le différend porte sur des anomalies que l'Expert-Comptable estime mineures alors que le vérificateur a considéré qu'elles sont de nature à entraîner le rejet de la comptabilité, le débat devient nécessairement technique.

La première partie de cette étude indique clairement qu'il existe une possibilité d'interprétation certaine dans l'appréciation de la gravité des irrégularités ou dans la force des indices d'insuffisance des chiffres déclarés.

L'Expert-Comptable pourra, au vu de la jurisprudence, conseiller utilement son client en lui indiquant si les carences relevées dans sa comptabilité sont de nature à la priver de valeur probante ou bien si les documents comptables peuvent, malgré tout, constituer une preuve.

L'analyse des arrêts de la jurisprudence, développée dans la première partie, revêt donc un intérêt pratique indéniable.

¹ CS n° 364 du 5/6/2003 dossier n° 2000/1/4/783

¹ CA Fès dossier n°97/ġ259

² CA Fès 97/ġ597

Et pour ne pas reprendre ce qui a été dit, contentons-nous de rappeler que les motifs de rejet invoqués par l'Administration peuvent être jugés insuffisants dans les trois cas suivants :

1 – Les irrégularités relevées n'affectent pas la qualité de la comptabilité dans son ensemble :

C'est le cas par exemple de la comptabilisation de charges non déductibles ou de provisions non justifiées.

Le rejet de la comptabilité dans ces cas ne se justifie pas car les redressements notifiés par l'Administration ne peuvent concerner l'ensemble des résultats déclarés et ne présentent qu'un caractère ponctuel lié à l'examen de chaque irrégularité prise à part.

2 – La nature des irrégularités ou indices d'insuffisance des chiffres déclarés relevés, nécessite leur association à d'autres motifs pour justifier le rejet :

La première partie expose plusieurs cas où c'est bien l'accumulation des irrégularités graves de forme et de fond, et des indices d'insuffisance des chiffres déclarés, qui motive le rejet de la comptabilité vérifiée.

Ainsi à titre d'exemple nous avons vu qu'une comptabilité ne peut être écartée seulement à cause d'une insuffisance ou d'une variation du taux de bénéfice brut.

3 – Les motifs invoqués ne sont considérés graves qu'à partir d'un certain seuil :

La première partie présente également plusieurs cas où les motifs invoqués ne sont considérés graves qu'à partir d'un certain seuil.

Certes, nous avons pu constater le vide législatif quant à la détermination de ce seuil, mais nous avons pu identifier au moins certains de ces motifs.

Le meilleur exemple qu'on peut reprendre à ce niveau est celui de la position créditrice du compte caisse.

En effet, les soldes créditeurs importants et répétés motivent le rejet de la preuve comptable, tandis que les soldes créditeurs d'un montant minime ne suffisent pas à priver une comptabilité de sa valeur probante.

Enfin, soulignons que pour établir l'insuffisance des motifs de rejet invoqués par l'Administration, il suffit parfois d'attirer l'attention de la justice sur le fait qu'une anomalie commise au cours d'un exercice ne permet pas le rejet des écritures comptables des autres exercices, et que l'appréciation du caractère probant d'une comptabilité doit être faite par exercice et non pas pour l'ensemble de la période vérifiée d'un seul coup.

B – Inexistence des motifs de rejet invoqués par l'Administration :

Le problème est simple lorsque les faits avancés par l'inspecteur sont inexacts. Il suffit alors d'indiquer les erreurs constatées dans la notification.

Lorsque le rejet repose sur l'absence de certaines pièces, et même si un procès-verbal a été dressé, cela ne doit pas faire obstacle à la présentation de

documents retrouvés tardivement sous réserve cependant que l'on ne puisse suspecter le contribuable de les avoir reconstitués.

Pour les autres motifs susceptibles d'être invoqués par l'Administration, la preuve de leur inexistence peut résulter d'une erreur au niveau, soit du principe de la technique employée par l'inspecteur pour relever l'anomalie reprochée au contribuable, soit de l'application numérique de cette technique, soit encore au niveau de l'interprétation du résultat de la dite technique.

1- Erreur au niveau du principe de la technique employée par l'inspecteur:

Citons à ce niveau, le cas d'une société de nos clientes, qui s'est vu notifier des redressements par la simple réintégration au chiffre d'affaires déclaré de l'excédent des encaissements sur les décaissements reconstitués.

Le principe général de la reconstitution de la trésorerie à partir des données de la comptabilité vérifiée, tel qu'il a été exposé dans la première partie, apparaît clair, mais dans ce cas bien précis, la principale erreur de raisonnement commise par l'inspecteur se résume comme suit :

- La TVA afférente au chiffre d'affaires de l'exercice vérifié a été portée seulement sur la colonne des recettes de la trésorerie de la société, or le vérificateur aurait dû la porter également sur la colonne des dépenses de la trésorerie reconstituée car la société collecte cette TVA pour la verser au trésor.
- De même, l'inspecteur n'aurait pas dû se contenter de considérer la TVA afférente aux achats de l'exercice vérifié comme étant une dépense versée aux fournisseurs de la société, sans la considérer de l'autre côté comme étant une recette.
En effet, cette TVA est déduite de la TVA facturée au moment du calcul de la TVA due.

A vrai dire, il n'était pas simple de trouver l'origine du déséquilibre de la trésorerie invoqué par le vérificateur (Annexe n° 8 Tableau n°1), ni de convaincre les membres de la Commission Locale de Taxation de la justification de l'écart prétendu entre les encaissements et les décaissements reconstitués (Annexe n° 8 Tableaux n° 2 à 5).

Nous avons dû, à plusieurs reprises, vérifier s'il y a lieu ou pas de tenir compte de chacun des comptes de la balance générale, pris à part, pour la reconstitution de la trésorerie.

A l'issue de cette première analyse, nous avons pu déceler une omission des flux de décaissements suivants :

- Une acquisition d'un matériel de transport durant l'exercice vérifié.
- Et une trésorerie disponible à la clôture de cet exercice.

En outre la TVA récupérable sur les opérations de l'exercice considérée par l'inspecteur était erronée.

Malgré la rectification des trois anomalies citées ci-dessus, un écart subsistait entre les encaissements et les décaissements reconstitués.

Et ce n'est qu'en appliquant la même démarche de l'inspecteur sur d'autres dossiers du cabinet que nous avons observé l'existence systématique d'écarts chaque fois qu'on traite le dossier d'un contribuable assujéti à la TVA et que l'écart correspond exactement dans tous les cas étudiés à la différence entre la TVA facturée durant l'exercice et la TVA récupérable sur les achats de l'exercice.

A l'effet de convaincre les membres de la C.L.T :

- Nous avons d'abord repris le total des encaissements et celui des décaissements trouvés par l'inspecteur (Annexe n° 8 Tableau n°1) en y ajoutant les différentes omissions, à même d'établir l'équilibre de la trésorerie reconstituée et de prouver à Mr le vérificateur que son tableau est erroné pour manque d'éléments relatifs à son équation.

Le tableau équilibré résultant de ces rectifications est présenté en (Annexe n° 8 Tableau n°2).

Dans ce tableau nous avons éliminé les comptes de la TVA pris en compte par le vérificateur (à l'exception de la TVA facturée sur les ventes de l'exercice constituant une partie du chiffre d'affaires encaissé et de la TVA récupérable sur les opérations de l'exercice constituant une partie des achats réglés aux fournisseurs) et nous les avons remplacé uniquement par le total de la TVA réglée au cours de l'exercice correspondant au total du mouvement débit du compte 4456 "Etat TVA due".

Les tableaux n° 3 et 4, présentés également en annexe n° 8, démontrent clairement que l'inspecteur aurait dû tenir compte de la TVA facturée et de la TVA récupérable sur les opérations de l'exercice vérifié pour obtenir le montant exact de la TVA réglée au cours du dit exercice.

- Ensuite nous avons présenté le tableau de reconstitution de la trésorerie tel qu'il aurait dû être établi par l'inspecteur (Annexe n° 8 Tableau n° 5).

Effectivement, en procédant comme il a été décrit ci dessus nous avons réussi à convaincre les membres de la C.L.T puis ceux de la C.N.R.F que les comptes de notre client font ressortir une trésorerie équilibrée.

2 – Erreur au niveau de l'application de la technique employée par l'inspecteur :

Pour illustrer ce cas, traitons par exemple les erreurs susceptibles d'être commises par le service de vérification lors de la mise en œuvre de la technique du contrôle quantitatif (activité de négoce) ou de celle du contrôle matière (activité de transformation).

En effet, même si le principe de ces deux techniques est clair, l'Administration risque d'invoquer à tort un écart quantitatif pour motiver le rejet d'une comptabilité probante, et ce pour les raisons suivantes :

- Le défaut d'assimilation du jargon employé dans la profession du contribuable :

Lors de la vérification de la comptabilité d'une discothèque ⁽¹⁾, le contrôleur avait additionné les factures de whisky et avait ajouté les factures de verres vides achetés pour le service, parce que ces verres s'appelaient scotch !

- La confusion des articles lors du dépouillement des factures d'achats ou de ventes.

Il en résulte des écarts qui se soldent entre eux si le contrôle quantitatif concerne l'ensemble des articles commercialisés. Mais si ce contrôle ne porte que sur un échantillon des articles vendus, on risque de ne pas repérer facilement les articles confondus entre eux lors de la centralisation des quantités achetées et vendues.

- La considération de certains articles comme manquants, alors qu'ils figurent bien sur la liste d'inventaire. Il suffit dans ce cas pour la société, pour corroborer ses affirmations, de produire les facturations ultérieures de ces articles ignorés par erreur par l'inspecteur.

- Le défaut d'assimilation de la nature de l'activité du contribuable:

- ☀ Le service de vérification n'a pas tenu compte des déchets lors du contrôle quantitatif de l'activité d'un marchand de ferraille, sous prétexte que les factures d'achats, qui sont établies par le contribuable lui-même, ne prennent en considération que les quantités nettes achetées déduction faite des impuretés.

Or, le Tribunal Administratif de Casablanca ⁽¹⁾ a bien accordé un abattement de 20 % sur les différences relevées par l'inspecteur afin de tenir compte des impuretés dégagées lors des opérations de tri.

- ☀ Le service de vérification a dégagé un écart quantitatif entre les achats sur le marché local et les ventes à l'export de poissons frais déclarés par une société sise à Agadir ⁽²⁾.

Cet écart a été considéré par le service comme des ventes sur le marché local, alors que la société soutenait qu'elle n'exportait ses poissons qu'après nettoyage et que l'écart quantitatif relevé correspondait aux déchets invendables.

- Le défaut d'assimilation de la nature des matières utilisées :

Les trois cas qui suivent montrent que dans certains cas, le contrôle matière exige une connaissance technique approfondie de la matière utilisée :

- ☀ Le contrôle matière effectué par l'Administration à partir des achats utilisés d'aluminium rapprochés avec les articles ménagers produits et commercialisés par une société sise à Mohammedia, a laissé apparaître des manquants en tenant compte d'un taux de déchet standard de 10%.

Or l'expert technique désigné par la Cour Administrative de Casablanca ⁽³⁾ a estimé ce taux à 19 % en faisant la nuance entre les déchets

¹ Témoignage de Jacques Martin Ouvrage E p 46

¹ CA de Casablanca dossier n° 97/32

² CA d'Agadir dossier n° 2002 - 569

³ CA Casablanca dossier n° 99/30

résultant de l'aluminium acheté sous forme de cercle (0% de déchets), et celui acheté sous forme de rectangle (27% de déchets), et en pondérant ces deux taux par les achats de l'exercice de chacun des deux types.

☀ Le contrôle matière de l'activité d'une société de filature, moulinage et texturation a été effectué par l'Administration en retenant un taux de déchets de 4% au niveau des colorants et huiles d'ensimage.

Le C.N.R.F par contre a fixé ce taux à 50% en précisant que ces matières n'adhèrent que pour une partie au produit fini.

Tandis que l'expert technique désigné par la Cour Administrative de Casablanca ⁽⁴⁾, a ramené le taux à 100% en considérant que ces matières sont des produits consommables qui ne doivent pas intervenir dans le calcul des utilisations nettes, car ils se perdent par frottement et évaporation durant le processus de fabrication.

☀ Citons enfin le cas particulier des articles à base de polystyrène expansé.

La spécificité de ce cas réside dans le fait qu'à sa sortie du moule, le produit fabriqué (caisse de poissons, caisse de légumes, plaques isolantes) pèse plus lourd que le même produit sorti du même moule quelques heures auparavant.

Ce phénomène est lié à la présence d'eau dans le produit fraîchement fabriqué, eau qui s'évapore progressivement et complètement de telle sorte qu'en fin de compte, le produit fabriqué ne contient que son poids de matière première.

En outre il ressort du rapport de l'expert technique désigné par la Cour Administrative de Casablanca ⁽¹⁾, qu'à leur sortie de la même machine et du même moule, les articles produits ont des poids différents (pour l'une des références considérée, la moyenne de poids est de 858,8g, et l'écart type est de 125,8g).

Leurs poids définitifs ne peuvent être obtenus que dans les deux mois qui suivent leur production et ils ne sont jamais les mêmes pour le même type d'articles (pour la même référence considérée, la moyenne de poids définitif est de 665,5g et l'écart type est de 92g).

Ainsi, un tel cas nécessite une étude statistique approfondie pour effectuer un contrôle matière fiable.

3 – Erreur au niveau de l'interprétation du résultat de la technique employée par l'inspecteur :

A ce niveau les cas qui reviennent souvent, sont ceux d'une mauvaise interprétation des résultats de la technique des recoupements et de celle du rapprochement entre les différents taux de marge déclarés durant la période vérifiée.

⁴ CA Casablanca dossier n° 98/379

¹ CA Casablanca dossier n° 99/42

Dans le premier cas, l'écart entre les ventes déclarées et celles recoupées auprès des clients de la société vérifiée risque d'être considéré par l'Administration comme des ventes dissimulées.

Or il est des cas où l'écart reproché à la société vérifiée est bien justifié par exemple par, le non respect du principe de séparation des exercices par ses clients.

Bien entendu, pour chercher la bonne justification, le contribuable vérifié doit réclamer de son client un relevé détaillé de l'ensemble des achats et des règlements qui ont constitué le solde communiqué à l'Administration dans le cadre du droit de communication.

Dans le second cas, souvent l'Administration explique à tort la variation du taux de marge d'une année sur l'autre par une minoration des recettes déclarées.

En l'espèce, le rôle de l'Expert-Comptable est de montrer que la comptabilité rejetée traduit effectivement l'activité de l'entreprise.

Cette démonstration peut amener à effectuer des recherches importantes pour justifier la manière de travailler de l'entreprise ou l'évolution dans les conditions d'activité au cours de la période contrôlée

Ainsi par exemple, pour une entreprise de négoce, les explications d'une variation, du taux de marge brut jugée anormale par l'inspecteur peuvent être trouvées :

- Dans la structure des achats ; en montrant que les achats n'ont pas été de même nature sur l'ensemble de la période contrôlée ou que les prix d'achat ont évolué;
- Dans la structure des ventes : en montrant que les prix ont évolué d'une façon différente que les prix d'achat, ou que la méthode de commercialisation a changé, etc...

Bien entendu, il ne peut être question de se contenter de simples affirmations, l'Expert-Comptable doit justifier son argumentation par la présentation de données chiffrées tirées des pièces comptables : relevés des prix d'achat et/ou de vente, tableau comparatif des prix moyens entre les différents exercices, etc...

Prenons enfin un cas pratique illustrant l'intérêt des développements ci-dessus (¹).

Il s'agit d'une société exerçant l'activité de boucherie-charcuterie qui s'est vu notifier des redressements pour deux des quatre exercices soumis à vérification par la simple application, aux achats commercialisés au cours de deux exercices, du coefficient multiplicateur moyen, notablement supérieur, dégagé pour les deux suivants.

L'inspecteur considérait que les conditions d'exercice de l'activité étaient restées identiques tout au long de la période vérifiée et qu'en conséquence, la différence des coefficients ne pouvait s'expliquer que par une minoration des recettes...

Il a fallu, pour convaincre le service de la valeur probante de la comptabilité, reconstituer (par ordinateur) une comptabilité matière des achats de la société qui a permis d'établir un changement dans les méthodes d'achat des pièces de boucherie :

¹ Mémoire A p 97

→ Au cours des deux premiers exercices, le gérant achetait l'essentiel de sa viande en morceaux prédécoupés (donc plus chers).

→ Au cours des deux exercices suivants, il achetait d'avantage de bêtes et demi-bêtes qu'il découpait lui même...

Section 3 : Recommandations en vue de réduire l'étendue des zones d'ombre de la législation fiscale:

Les grandes lignes des orientations législatives successives de répondre aux questions laissées dans l'ombre par le législateur fiscal seront présentées d'abord pour les procédures (A) ensuite pour la motivation du rejet de la preuve comptable (B).

A - Recommandations concernant les procédures:

Nos recommandations concernant les procédures tournent autour des trois points suivants :

- Le respect de la procédure ne peut être garanti en l'absence des sanctions;
- La protection des droits du contribuable nécessite la clarification de certaines formalités existantes;
- La protection des droits du contribuable nécessite l'instauration de certaines formalités complémentaires.

1- Le respect de la procédure ne peut être garanti en l'absence des sanctions:

Le respect des formalités instaurées par le législateur en vue de garantir la protection des droits du contribuable ne peut être assuré en l'absence des sanctions applicables au cas où l'Administration abuserait de ses prérogatives.

Les cas où aucune sanction n'est explicitement prévue par le C.G.I ne manquent pas:

→ Défaut d'émission d'une pièce de la procédure :

- ☼ Avis de clôture de la vérification (article 212 du C.G.I)
- ☼ Obligation d'informer le contribuable du sort du contrôle même en l'absence de redressements (article 212 du C.G.I)

→ Emission d'une pièce ne contenant pas les mentions obligatoires:

☼ La première lettre de notification doit contenir les motifs, la nature, le montant détaillé des redressements envisagés en matière d'IS, IR ou TVA, ainsi qu'une invitation du contribuable à produire ses observations dans un délai de trente jours suivant la date de sa réception (article 220 du C.G.I).

☼ La deuxième lettre de notification doit contenir les motifs du rejet partiel ou total des observations des contribuables par l'inspecteur et la base d'imposition retenue par l'inspecteur, et doit faire connaître aux contribuables

que la base notifiée sera définitive s'ils ne se pourvoient pas devant la C.L.T dans un délai de trente jours suivant sa date de réception (article 220 du C.G.I).

☀ L'inspecteur doit informer le contribuable de l'expiration du délai de vingt quatre mois accordé à la C.L.T pour prendre sa décision et de la possibilité d'introduire un recours devant la C.N.R.F dans un délai de soixante jours à compter de la date de réception de l'avis (article 225 du C.G.I)

→ **Formalité remplie hors le délai légal :**

☀ Dépassement de la durée légale de contrôle (article 212 du C.G.I).

2- La protection des droits du contribuable nécessite la clarification de certaines formalités existantes :

La nécessité de la clarification de certaines formalités vient du fait que le législateur fiscal n'exige :

→ **Aucune pièce pour certaines formalités :**

☀ Aucune pièce n'est prévue pour constater le début effectif des travaux de la vérification.

→ **Aucune mention obligatoire pour certaines pièces :**

☀ Les mentions obligatoires que doit comporter l'avis de vérification ressortent de la note circulaire relative au livre des procédures fiscales (P12)

☀ La notification au contribuable par l'inspecteur de la décision de la C.L.T doit l'informer du délai de soixante jours pour exercer son recours devant la C.N.R.F

Cette mention obligatoire ressort également de la même note circulaire (P63)

→ **Aucun délai légal pour certaines formalités :**

☀ Transmission à la C.L.T des requêtes des contribuables reçues par l'inspecteur.

☀ Notification des décisions des C.L.T aux intéressés.

3- La protection des droits du contribuable nécessite l'instauration de certaines formalités complémentaires:

Le formalisme prévu par le législateur fiscal doit expliciter les droits et obligations de l'Administration et du contribuable au niveau de chacune des phases de la procédure de vérification, de redressement et de contentieux.

Certes, c'est déjà le cas pour une bonne partie du C.G.I, mais une méditation sur ses dispositions, aboutirait à la constatation d'un vide législatif au niveau de certaines phases de la procédure.

Sans prétendre présenter toutes les zones concernées par ce vide, contentons-nous d'exposer les trois exemples suivants :

→ **Emport de documents:**

L'article 212 du C.G.I dispose que :

"Les documents comptables sont présentés dans les locaux, selon le cas, du domicile fiscal, du siège social ou du principal établissement des contribuables personnes physiques ou morales concernés, aux agents de l'Administration fiscale..."

Ainsi le C.G.I ne permet au vérificateur :

☀ Ni d'exiger du contribuable de lui faire parvenir à son bureau des documents comptables ou des extraits de sa comptabilité.

☀ Ni d'emporter les livres et les pièces comptables originaux.

Le passage de l'article 212 du C.G.I cité ci-dessus et les conclusions qui en découlent, font appel aux observations suivantes :

☀ Le C.G.I ne prévoit aucune sanction en cas d'emport des documents comptables originaux par le vérificateur.

☀ Le C.G.I ne fait nul part allusion à la possibilité d'emport des livres et des pièces comptables originaux avec le consentement du contribuable.

Cependant cette possibilité ressort à travers une note circulaire ⁽¹⁾ avec des formalités bien définies :

- Un récépissé signé par l'inspecteur vérificateur, listant les documents originaux en question, doit être remis au contribuable.
- Le double du récépissé, contresigné par le contribuable ou son représentant légale est versé dans le dossier fiscal de l'intéressé.
- Lors de la restitution des documents, l'agent vérificateur doit obtenir une décharge du contribuable ou de son représentant légal.

→ **Droit de constatation :**

La lecture de l'article 210 du C.G.I régissant le droit de constatation, institué par la loi de finance 2007, fait appel aux observations suivantes :

☀ A la différence du contrôle fiscal où l'entreprise est prévenue quinze jours à l'avance, le droit de constatation permet à l'Administration d'intervenir d'une manière inopinée.

Ainsi il aurait été intéressant, dans un souci de prémunir le contribuable contre des investigations relevant du droit de vérification lors de l'exercice du droit de constatation par les agents de l'Administration, d'exiger l'établissement par ces agents d'un procès verbal :

- Relatant les opérations effectuées à l'occasion de leur intervention
- Dressant la liste des documents dont ils ont eu copie lors de cette intervention.

¹ Note circulaire N° 716 relative au livre des procédures fiscales, P 17

☀ Les agents de l'Administration doivent établir un procès verbal consignait les manquements relevés sur place, pourtant, ils ne sont pas tenus d'informer le contribuable en cas d'absence de tels manquements.

☀ Aucune précision n'est donnée quant à la période sur laquelle peut porter le droit de constatation.

☀ Aucune précision n'est donnée non plus quant au nombre d'interventions susceptibles d'être mises en œuvre auprès d'un même assujetti, pour une même période, au cours d'une année.

→ **Contrôle des comptabilités informatisées:**

L'exercice du contrôle des comptabilités informatisées, dévolu à l'Administration aux termes de l'article 212 du C.G.I comporte nécessairement l'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements en vue de procéder notamment aux tests nécessaires.

Cependant, les modalités de ce contrôle n'ont pas été spécifiées par le législateur Marocain.

Le législateur Français par exemple, donne au contribuable la possibilité de choisir l'une des trois modalités suivantes et précise les formalités à remplir selon le cas retenu :

☀ Contrôle effectué par les agents de l'Administration fiscale sur le matériel de l'entreprise.

☀ Contrôle effectué par le contribuable sur le matériel de l'entreprise, sous le contrôle de l'Administration.

☀ Contrôle effectué par des agents de l'Administration fiscale sur du matériel n'appartenant pas au contribuable vérifié.

B – Recommandations concernant la motivation du rejet de la preuve comptable:

Nos recommandations concernant la motivation du rejet de la preuve comptable se résument dans les points suivants:

- Nécessité de limiter la liste des irrégularités graves susceptibles de motiver le rejet de la comptabilité.
- Nécessité de bien définir chacune des irrégularités retenues.
- Nécessité de dresser la liste des moyens de preuve de l'insuffisance des chiffres déclarés.
- Nécessité de mettre au clair la notion de gravité.
- Prévoir éventuellement la possibilité de tenir compte de la bonne foi du contribuable.

1- Nécessité de limiter la liste des irrégularités graves susceptibles de motiver le rejet de la comptabilité:

La liste des irrégularités graves susceptibles de mettre en cause la valeur probante de la comptabilité, telle qu'elle est prévue par l'article 213 du Code Général des Impôts, n'est pas exhaustive.

En effet, la première irrégularité mentionnée par cet article est bien le défaut de présentation d'une comptabilité tenue conformément aux dispositions de l'article 145 du même code faisant référence à la législation et à la réglementation en vigueur en matière de tenue de comptabilité.

Dans ce mémoire, nous avons justement essayé de dresser la liste des irrégularités les plus invoquées par l'Administration tout en faisant la distinction entre irrégularités de forme et irrégularités de fond.

2 - Nécessité de bien définir chacune des irrégularités retenues :

La définition des irrégularités citées explicitement par l'article 213 du C.G.I s'avère nécessaire pour pouvoir établir la nuance entre elles.

Ainsi, par exemple, un défaut d'exhaustivité d'enregistrement des opérations effectuées par l'entreprise sera qualifié, selon des critères bien définis, comme étant :

- ◆ Une dissimulation d'achats ou de ventes.
- ◆ Ou une non comptabilisation des opérations effectuées par l'entreprise.
- ◆ Ou encore une simple omission de comptabilisation d'opérations.

De même, une comptabilisation d'opérations sans pièces justificatives sera objectivement qualifiée comme étant :

- ◆ Une comptabilisation d'opérations fictives.
- ◆ Ou une absence de pièces justificatives d'opérations réelles.
- ◆ Ou encore une simple erreur d'enregistrement.

3- Nécessité de dresser la liste des moyens de preuve de l'insuffisance des chiffres déclarés:

Même si la comptabilité présentée ne comporte aucune des irrégularités graves, l'Administration peut remettre en cause la dite comptabilité et reconstituer le chiffre d'affaires en apportant la preuve de l'insuffisance des chiffres déclarés.

Cette disposition est particulièrement dangereuse pour un contribuable de bonne foi dont les déclarations font apparaître des résultats à priori insuffisants à cause d'une mauvaise gestion ou d'une mauvaise rentabilité.

De ce fait, il s'avère nécessaire de dresser la liste des indices susceptibles d'être invoqués par l'Administration pour prouver l'insuffisance des chiffres déclarés.

Dans ce mémoire, nous avons recensé certains indices internes et d'autres externes à la comptabilité vérifiée.

4- Nécessité de mettre au clair la notion de gravité:

Une limitation exhaustive des irrégularités graves ainsi que des indices d'insuffisance des chiffres déclarés susceptibles d'être invoqués par l'Administration pour mettre en cause la valeur probante de la comptabilité, ne suffirait pas pour éliminer les zones d'ombre laissées par le législateur fiscal quant à la motivation du rejet de la preuve comptable.

Encore faut-il classer ces irrégularités selon leurs gravités de telle sorte à identifier :

- ♦ Les motifs autorisant le rejet de la preuve comptable par leurs natures.

Ces motifs sont tellement graves qu'ils peuvent remettre en cause la comptabilité même si leur incidence chiffrée est minime (dissimulation d'achats ou de ventes) où même si cette incidence ne peut être cernée (absence des livres côtés et paraphés).

- ♦ Les motifs n'autorisant le rejet de la preuve comptable qu'à partir d'un certain seuil.

Ces motifs ne sont considérés graves qu'à partir d'une certaine incidence chiffrée mesurée par exemple en pourcentage du chiffre d'affaires déclaré.

- ♦ Les motifs n'autorisant le rejet de la preuve comptable que lorsqu'ils sont associés à d'autres motifs.

Dans ce cas c'est l'accumulation d'irrégularités et/ou d'indices d'insuffisance des chiffres déclarés qui fait la gravité du faisceau des motifs relevés.

Une fois la liste dressée de ce troisième type de motifs, il serait nécessaire de mettre au point une ou plusieurs règles précisant les accumulations de motifs susceptibles d'autoriser le rejet de la comptabilité (par exemple : le rejet de la comptabilité sera autorisé à partir d'une accumulation de trois motifs).

5- Prévoir éventuellement la possibilité de tenir compte de la bonne foi du contribuable :

Le législateur pourrait éventuellement prévoir un traitement différent des motifs n'autorisant le rejet de la preuve comptable qu'à partir d'un certain seuil selon l'établissement ou non de la bonne foi du contribuable.

Ainsi par exemple, une omission (bonne foi établie) serait plus tolérée qu'une non comptabilisation des opérations effectuées par l'entreprise (bonne foi présumée).

Mais dans ces conditions, bien entendu, il serait nécessaire de bien définir les critères susceptibles d'établir la bonne foi du contribuable (incidence chiffrée de l'irrégularité, fréquence, intérêt fiscal pour le contribuable, neutralité par rapport aux intérêts du trésor).

Enfin nous insistons sur la nécessité d'une publication régulière des arrêts des Tribunaux Administratifs et des décisions de la Cour Suprême.

Nos lois de finances doivent recueillir de la jurisprudence les fruits les mieux venus.

Nous insistons également sur l'intérêt de la confection d'études monographiques et sectorielles pour assurer la mise à niveau du pouvoir fiscal et pour faire évoluer d'avantage l'Administration fiscale d'un statut de puissance publique vers celui de service public.

CHAPITRE III : LA CONTESTATION DU BIEN FONDE DES NOUVELLES BASES D'IMPOSITION

L'absence de valeur probante d'une comptabilité offre la possibilité à l'Administration d'opérer une reconstitution de la base imposable.

L'Administration devra justifier la méthode de reconstitution des résultats de l'entreprise et le contribuable aura toujours la possibilité de critiquer cette méthode (section1) et de proposer une autre plus précise (section 2).

L'Expert-Comptable doit développer certaines aptitudes au cours de sa carrière en vue d'améliorer la qualité de son jugement professionnel et de remplir par conséquent sa mission d'assistance dans les meilleures conditions.

Section 1 : la contestation des insuffisances dans le cadre des différentes méthodes de reconstitution :

Le contribuable peut contester la méthode de reconstitution établie par l'Administration, lorsqu'elle est totalement inadaptée (A), ou partiellement inadaptée (B).

A- Méthodes de reconstitution totalement inadaptées :

Une méthode de reconstitution peut être totalement inadaptée pour ses résultats invraisemblables ou pour son principe redoutable.

1- Contestation des résultats invraisemblables de la méthode :

a – Résultats exagérés par rapport aux données connues de la région ou du secteur:

Le contribuable peut contester les résultats exagérés de la méthode de reconstitution adoptée par l'Administration, à travers un rapprochement entre le chiffre d'affaires reconstitué et le chiffre d'affaires réalisé au niveau de la région, de la profession, du secteur, etc...

Un commissionnaire au marché de poissons de FES ⁽¹⁾ a ainsi présenté au Tribunal Administratif de FES une attestation délivrée par la commune urbaine certifiant que le chiffre d'affaires total réalisé par l'intermédiaire des cinq commissionnaires admis dans cette région, ne dépassait pas 48.000.000,00 DH par exercice pour la période vérifiée.

L'Administration avait estimé la commission du contribuable à plus de 1.000.000,00 DH pour l'un des exercices vérifiés.

Or du moment que sa commission était fixée à 2% du chiffre d'affaires réalisé par son intermédiation, il aurait dû, lui seul, servir d'intermédiaire pour réaliser un chiffre d'affaires de 50.000.000,00 DH !

b- Résultats invraisemblables par rapport aux moyens de l'entreprise:

C'est le cas par exemple lorsque l'Administration surestime le nombre d'heures productives ou la quantité produite des articles commercialisés :

- Le nombre d'heures de cours retenu par l'Administration pour procéder à la reconstitution des recettes de l'auto-école était d'un ordre de grandeur tel qu'il était manifestement incompatible avec les moyens limités en personnel et en véhicules dont disposait cette entreprise ⁽¹⁾.

- Le nombre produit de briques retenu par l'Administration pour procéder à la reconstitution des recettes d'une briqueterie, a été déduit de la capacité de production des chambres de cuisson dont disposait cette entreprise. Or en procédant ainsi, il n'a pas été tenu compte du goulot d'étranglement au niveau des séchoirs qui empêchait le travail à plein rendement au niveau des chambres de cuisson ⁽²⁾.

La maîtrise du processus de production et de la capacité de production de chacune de ses phases prise à part, s'avère ainsi nécessaire pour une reconstitution de la base imposable à partir d'une estimation de la production.

c- Résultats reconstitués faisant ressortir les mêmes anomalies reprochées aux résultats déclarés :

La validité de la méthode de reconstitution adoptée par l'Administration peut être également remise en cause si on démontre que les résultats reconstitués font ressortir les mêmes anomalies reprochées aux résultats déclarés (marge négative, taux de marge faible...).

2 – Contestation du principe redoutable de la méthode:

a- Méthode radicalement viciée : erreur de raisonnement :

La preuve du caractère vicié de la méthode peut être apportée :

¹ CA Fès dossier n° 2000/ġ257 et 2000/ġ256

¹ CE n° 15862 du 7 Décembre 1981 Mémoire C p 63

² CA Rabat dossier n° ġ98/418

- Par la démonstration qu'elle ne respecte pas les dispositions législatives:

Non respect du principe d'évaluation des stocks ⁽³⁾

- Par la démonstration qu'elle contient des erreurs ou insuffisances qui ne peuvent être corrigés sans remettre en cause la méthode elle-même:

Méthode aboutissant à des doubles impositions ⁽⁴⁾.

Dans cet exemple, les recettes d'une entreprise de béton ont été reconstituées d'après les achats du ciment, les apports injustifiés ont été ajoutés en outre au chiffre obtenu.

b – Méthode excessivement sommaire :

Pour remettre en cause la validité du principe de la méthode de reconstitution adoptée par l'Administration, le contribuable peut essayer d'établir son caractère sommaire.

Le meilleur exemple à traiter à ce niveau est celui où le contribuable cherche à démontrer que le coefficient de marge retenu par l'Administration est déterminé par une méthode excessivement sommaire.

Il peut ainsi dans ce cas contester :

► Un coefficient de marge ne relevant pas de sa propre activité :

Les arrêts de la jurisprudence Française semblent concorder sur ce point : si l'Administration doit en principe éviter d'appliquer des coefficients de marge mentionnés dans une monographie professionnelle ou ressortant d'une entreprise similaire, et effectuer une reconstitution des bases à partir de données individualisées recueillies dans l'entreprise, il en va autrement lorsque les lacunes et imprécisions de la comptabilité, et notamment des factures d'achats et de ventes, rendent impossible le suivi du cycle de commercialisation, et par suite ne permettent aucune reconstitution fiable des marges propres à chaque branche d'activité.

Citons, à titre d'exemple, un cas où le vérificateur a reconstitué le chiffre d'affaires du contribuable qui avait déjà cédé son fonds de commerce de librairie papeterie, à partir des coefficients de marge brute de chaque catégorie d'articles vendus, pratiqués par son successeur. Compte tenu de l'importance des catégories d'articles commercialisés par ce successeur, le vérificateur a dégagé un coefficient général pondéré qu'il a appliqué aux achats revendus déclarés par le contribuable.

Cette méthode de reconstitution n'a pas été écartée par la justice ⁽¹⁾ en raison du défaut de justification des recettes journalières du contribuable, d'autant plus que ce dernier n'avait même pas allégué que son successeur pratiquait une méthode de gestion différente.

³ CE n° 89977 du 3 Octobre 1990 Mémoire G p 87

⁴ CE n° 42445 du 27 Mai 1988 Mémoire C p 61

¹ CAA de Bordeaux n°89BX00244 et 89BX00225 (www.légifrance.gouv.fr)

Notons également que si en l'existence de données fiables permettant le calcul du coefficient de marge propre à l'exploitation du contribuable, l'Administration ne peut pas appliquer un coefficient externe à l'activité vérifiée, le contribuable, non plus, ne peut pas dans ce cas invoquer utilement un coefficient de marge déduit d'une monographie professionnelle ou même retenu par l'Administration lors de la vérification d'une entreprise similaire, pour prouver l'exagération du coefficient considéré par le service de vérification en vue de la reconstitution de sa base imposable ⁽²⁾.

► Un coefficient de marge calculé sur la base d'un échantillon non représentatif de son activité :

Le contribuable qui veut établir devant la justice que l'échantillon choisi par l'Administration n'est pas représentatif de son activité, doit être en mesure de prouver :

→ Soit que l'échantillon d'articles retenu est composé d'un nombre limité de produits par rapport au nombre de produits commercialisés ⁽¹⁾.

→ Soit que la longueur de la période sur laquelle a porté le sondage est insuffisante ; où n'est pas représentative de l'activité moyenne au cours de l'année ⁽²⁾.

→ Soit que l'Administration ne s'est pas basée sur un coefficient moyen pondéré selon l'importance relative des différentes catégories d'articles vendus au cours des années vérifiées ⁽³⁾.

Mais en général, le contribuable ne peut pas critiquer utilement le coefficient de marge calculé par l'Administration à travers des constatations formulées d'une manière générale et non circonstanciée.

Ainsi par exemple, un exploitant d'un restaurant, n'a pu démontrer l'inexactitude du coefficient de marge considéré par l'Administration en alléguant que la reconstitution du service de vérification reposait sur un échantillon de plats à forte valeur ajoutée ⁽⁴⁾.

En effet, en l'espèce, le vérificateur s'est basé sur un échantillon de 423 notes pour ventiler la composition des repas entre les entrées, les viandes ou poissons, les légumes et les desserts, soit respectivement 25%, 45%, 13% et 16%. Il a ensuite calculé des coefficients de marge moyens pour chacune de ces catégories de mets en retenant 5 entrées, 25 plats à bases de viandes ou poissons, 5 légumes et 7 desserts, soit 42 mets au total. Cette méthode n'a été jugée ni sommaire, ni imprécise, ni aléatoire car :

▪ L'ensemble des éléments de calcul a été recueilli dans l'entreprise avec le concours du contribuable.

² CAA de Paris n° 90 PA 00250 du 16 Juillet 1992 (www.legifrance.gouv.fr)

¹ CAA de Paris n° 98 PA 00050 du 11 Octobre 2001 (www.legifrance.gouv.fr)

² CAA de Nantes n° 94 NT 00317 du 25 Mars 1997 (www.legifrance.gouv.fr)

³ CAA de Nantes n° 97 NT 00225 du 22 Février 2000 (www.legifrance.gouv.fr)

⁴ CAA de Lyon n° 98 LY 00301 du 8 Juillet 2003 (www.legifrance.gouv.fr)

▪ Elle a abouti à la fixation d'un coefficient de marge pondéré de 4,49 alors que 32 des coefficients de l'échantillon retenu par l'Administration variaient de 1,85 à 4,23, les 10 autres ayant été calculés par le vérificateur à partir de mets choisis par le contribuable qui a lui-même précisé les quantités servies, pesé les ingrédients entrant dans leur élaboration à l'aide de sa propre balance et fourni la carte des prix applicables au cours de la période de vérification, les cartes des années vérifiées n'étant plus disponibles.

Dans ces conditions le contribuable n'était pas fondé à soutenir l'inexactitude des coefficients élevés ressortant de sa propre activité et de son propre choix.

Enfin notons également que la jurisprudence Française n'admet pas, la proposition par le contribuable d'un coefficient de bénéfice brut calculé à partir d'un nouvel échantillonnage, comme preuve unique de l'inexactitude du coefficient retenu par l'Administration ⁽¹⁾.

Cette seule circonstance ne lui permet pas d'établir que la méthode choisie par l'Administration a conduit à la détermination de coefficients erronés, mais une reconstitution proposée par le contribuable associée à des critiques fondées de la méthode retenue par l'Administration peut amener la justice à prononcer la décharge des compléments d'impositions ou fixer les nouvelles bases selon la reconstitution proposée par le contribuable ⁽²⁾.

► Un coefficient de marge extrapolé d'une année sur l'autre :

La position de la jurisprudence Française est claire sur ce point :
Le contribuable ne peut contester valablement l'extrapolation du coefficient de marge d'une année sur l'autre que s'il arrive à prouver le changement des conditions de son exploitation entre la période de référence pour le calcul du taux de marge et la période où ce taux de marge est appliqué en vue de la reconstitution de la base imposable ⁽³⁾.

Ainsi le caractère sommaire d'une méthode reposant sur un coefficient de marge extrapolé d'une année sur l'autre, peut être établi :

→ S'il est prouvé que la marge bénéficiaire a diminué suite à une majoration des charges non répercutée sur les clients :

- le coût de revient horaire de la main d'oeuvre d'une entreprise de plomberie a augmenté compte tenu de l'élévation du nombre des heures supplémentaires, tandis que le prix horaire moyen de facturation de cette main d'oeuvre n'a pas été modifié ⁽⁴⁾.
- La hausse sensible du prix du papier n'a pas été répercutée sur la clientèle d'un imprimeur ⁽⁵⁾.

¹ CAA de Nancy n° 89 NC 00085 du 21 Mars 1989 (www.legifrance.gouv.fr)

² CAA de Paris n° 99 PA 00050 du 11 Octobre 2001 (www.legifrance.gouv.fr)

³ CAA Lyon n° 89 LY 01828 du 26 Mai 1992 (www.legifrance.gouv.fr)

⁴ CAA de Nantes 89 NT 00897 du 7 Mai 1991

⁵ CAA de Lyon n° 90 LY 00171, n° 90 LY 00221 du 27 Octobre 1992

→ S'il est prouvé que la marge bénéficiaire a baissé suite à une diminution des prix de vente des articles commercialisés malgré le maintien de leurs coûts de revient au niveau habituel :

- Le vérificateur aurait dû déterminer des coefficients distincts selon les exercices concernés pour tenir compte de la multiplication des opérations de promotion commerciale par l'exploitant d'un commerce de vêtement face à l'intensification de la concurrence ⁽⁶⁾.
- Le contribuable peut être également amené à réaliser des ventes à bas prix pour reconstituer sa trésorerie en période de difficultés financières ⁽⁷⁾.

→ S'il est prouvé que la marge bénéficiaire a baissé suite au recul de la part représentative des articles commercialisés à forte valeur ajoutée au profit d'une amélioration de celle des articles à faible valeur ajoutée.

C'est le cas notamment lors du changement de la politique commerciale orientée au début vers le haut de gamme, puis concentrée par la suite sur le moyen ou le bas de gamme ⁽¹⁾.

Cependant, il va sans dire, que le contribuable ne peut pas invoquer des changements dans les conditions de son exploitation susceptibles de minorer ses recettes, pour critiquer un coefficient de marge extrapolé par l'Administration, dès lors que ces changements ne sont pas de nature à modifier le taux de marge brute d'un exercice sur l'autre :

- La contestation par une société exploitant un bar, de la méthode de reconstitution de ses recettes de l'exercice N a été jugée non fondée.
En l'espèce, cette société a fait valoir que l'Administration ne pouvait se borner à transposer à l'exercice N le coefficient de marge retenu au titre de l'exercice N+1 dès lors que l'établissement en cause était demeuré soumis durant l'exercice N à une autorisation d'ouverture limitée à 2h du matin, et qu'il avait été fermé pour travaux durant deux mois de cet exercice ⁽²⁾.
- La variation prouvée des seuls prix de vente pratiqués entre l'exercice servant de base pour le calcul du coefficient de marge et celui dont la base imposable a été reconstituée à partir de ce coefficient, n'établit pas que les conditions d'exploitation de l'entreprise auraient été modifiées entre temps ⁽³⁾.

c- Méthode non appropriée au cas traité :

Un arrêt du Tribunal Administratif de Fès ⁽⁴⁾, ratifié par un jugement de la Cour Suprême ⁽⁵⁾, expose le cas d'une reconstitution du chiffre d'affaires d'une Boulangerie-pâtisserie par l'expert judiciaire désigné par le Tribunal

⁶ CAA de Paris n° 98 PA 00050 du 11 Octobre 2001

⁷ CAA de Nancy n° 89 NC 00085 du 21 Mars 1989

¹ CAA de Bordeaux n° 01 BX 02204 du 31 Mars 2005

² CE n° 257254 du 22 Avril 2005 (www.legifrance.gouv.fr)

³ CAA de Nantes n°91 NT 00877 du 7 Juillet 1993 (www.legifrance.gouv.fr)

⁴ CA Fès dossier n° 98/49

⁵ Cour Suprême arrêt n°1639 du 13/11/2003 dossier n°01/1/4/916

selon un principe différent de celui retenu par l'Administration et conservé par les commissions.

Notons que la comptabilité de cette Boulangerie-pâtisserie a été rejetée pour défaut de justification du chiffre d'affaires déclaré :

- Les ventes au comptant n'étaient appuyées d'aucune pièce justificative : tickets de caisse ou bandes de caisse enregistreuse.
- Les ventes à terme n'étaient pas justifiées par les doubles des factures.
- Le chiffre d'affaires comptabilisé n'était pas ventilé entre Boulangerie et pâtisserie.

Notons également que l'Administration s'est assurée lors de son contrôle, de la quasi conformité des achats de farine déclarés avec ceux recoupés au titre des exercices vérifiés.

Dans ces conditions, le service de vérification a décidé de maintenir le chiffre d'affaires déclaré au niveau de la Boulangerie et de le considérer comme point de départ pour la reconstitution du chiffre d'affaires de la pâtisserie.

Les recettes déclarées de la boulangerie ont ainsi été converties en quantité utilisée de Farine afin d'en déduire la quantité consommée de Farine par la pâtisserie.

Les recettes de la boulangerie ont été obtenues par différence entre le chiffre d'affaires total et le chiffre d'affaires déclaré à la TVA, en l'absence de ventilation dans les comptes entre les recettes générées par la Boulangerie et celles générées par la pâtisserie.

Cependant, l'expert judiciaire a proposé la reconstitution du chiffre d'affaires aussi bien de la pâtisserie que de la Boulangerie, sa reconstitution bâtie sur la ventilation de la consommation déclarée de la farine entre les deux activités, a été retenue par la justice.

L'examen approfondi des deux approches exposées ci-dessus, fait ressortir les observations suivantes :

→ L'Administration s'est basée pour sa reconstitution du chiffre d'affaires de la pâtisserie, sur le chiffre d'affaires déclaré de la boulangerie, or pour motiver le rejet de la comptabilité de cette patisserie-boulangerie, elle a contesté la validité du chiffre d'affaires déclaré dans son ensemble.

→ L'Administration a explicitement reconnu dans sa notification adressée au contribuable, la quasi conformité des achats de farine déclarés avec ceux recoupés au titre des exercices vérifiés.

Or sa méthode de reconstitution ayant abouti à une utilisation de farine pour la boulangerie supérieure à la consommation totale déclarée de farine pour la boulangerie et la pâtisserie, elle a établi l'existence d'achats non déclarés de farine, et a considéré que la consommation reconstituée de la farine par la boulangerie représentait 95% de la consommation totale, les 5% restant étant affectés à la pâtisserie.

→ L'expert judiciaire, quant à lui, s'est basée sur la quantité totale déclarée de la farine utilisée, et a procédé à sa ventilation entre les deux branches d'activité de l'entreprise sur la base d'un taux de 97% pour la boulangerie et 3% pour la pâtisserie (ce sont les taux retenus par la Commission Nationale du Recours Fiscal).

Le chiffre d'affaires reconstitué de la boulangerie a été obtenu par la formule :

Quantité de farine consommée par la boulangerie en quintal x nombre de pains produits par quintal de farine x prix unitaire de vente d'un pain.

Le chiffre d'affaires de la pâtisserie a été reconstitué selon la formule :

$$\begin{aligned} & \{((\text{Quantité de farine consommée par la pâtisserie en quintal} \\ & \quad \times \\ & \quad \text{Prix moyen de la farine par quintal}) \\ & \quad + \\ & \quad \text{Autres achats consommés par la pâtisserie}) \\ & \quad \times \\ & \quad \text{Coefficient multiplicateur (estimé à 3)} \end{aligned}$$

d – Méthode non justifiée :

La jurisprudence ne manque pas de cas où l'Administration n'a pas été capable d'expliquer devant la justice le détail de la méthode employée:

- Base de calcul non étayée du coefficient moyen pondéré retenu pour la reconstitution du chiffre d'affaires ⁽¹⁾.

- Formule de valorisation non démontrée, de la production non déclarée d'une entreprise de travaux publics et de bâtiments ⁽²⁾.

En l'espèce, l'inspecteur a d'abord calculé le pourcentage des salaires déclarés du personnel productif par rapport à la valeur de la matière première utilisée durant l'exercice vérifié.

Puis, il a calculé l'écart de ce coefficient par rapport au coefficient de référence qu'il a estimé sur la base de la moyenne de deux exercices antérieurs à la période vérifiée.

Pour aboutir en fin, à la valorisation de cet écart en utilisant la formule non justifiée suivante:

$$\frac{\text{Valeur des matières premières utilisées} \times \text{écart}}{\text{Taux de marge}} = \text{Production non déclarée}$$

Devant de tels cas la réfutation de la méthode employée par l'Administration peut être facilitée par la mise en exergue de contradictions ou

¹ CE n°52542 du 16 Février 1987 Mémoire C p 63

² CA Rabat dossier n°ش 2000/231

anomalies flagrantes résultant du développement des formules retenues sans justifications.

Ainsi, pour l'exemple traité ci-dessus, la C.N.R.F a décidé l'abandon de la reconstitution du chiffre d'affaires lorsqu'elle a abouti à l'incohérence suivante:

" Considérant que la conclusion selon laquelle le salaire excédentaire représente 70% de la minoration du chiffre d'affaires ($S2=70 \% \times CA2$) n'a pas été justifiée par l'inspecteur d'une part, et ne s'accorde pas avec les proportions communément admises dans l'activité des travaux publics d'autre part, la sous-commission décide l'abandon de la reconstitution du chiffre d'affaires ".

B – Méthodes de reconstitution partiellement inadaptées :

Une méthode de reconstitution peut être partiellement inadaptée pour une application numérique erronée ou pour des valeurs de certains paramètres non appropriées aux conditions d'exploitation de l'entreprise vérifiée.

1 – Contestation d'une application numérique erronée de la méthode :

a – Erreurs arithmétiques :

Parfois, un simple contrôle des opérations arithmétiques justifiant la nouvelle base imposable notifiée au contribuable, peut permettre de relever des erreurs de multiplication, d'addition, de soustraction ou de division.

Ces erreurs peuvent atteindre des montants importants ⁽¹⁾, mais en général, elles sont mentionnées par le contribuable dans sa réponse à la première notification, et sont rectifiées par l'Administration à travers sa deuxième notification.

b – Autres erreurs :

L'application numérique erronée de la méthode peut résulter également d'une conversion inexacte des unités de mesure, d'une inversion de chiffres ou d'une confusion entre les chiffres positifs et les chiffres négatifs (factures et avoirs).

2 – Contestation des valeurs retenues par l'Administration pour certains paramètres :

a- Estimation du nombre moyen de clients:

Dans certains cas, l'Administration estime le nombre moyen de clients par jour ouvrable en exploitant les données d'une période de référence et en extrapolant les résultats de ce sondage compte tenu des variations éventuelles des conditions d'exploitation du contribuable entre la période de référence et la période vérifiée.

¹ CA Casablanca dossier n° 01/465 (erreur de plus de 500.000,00 Dh rectifiée à travers la 2^{ème} notification)

C'est le cas par exemple lorsque l'Administration procède au dépouillement des notes remises aux clients durant la période du contrôle pour en déduire le nombre moyen de repas servis par jour ⁽²⁾.

Dans ces conditions le contribuable peut contester valablement le nombre moyen de clients retenu par l'Administration pour la reconstitution de sa base imposable en critiquant utilement :

- Soit la période de référence choisie par le service de vérification, lorsqu'elle n'est pas représentative de l'activité moyenne au cours de l'exercice ;

- Soit l'extrapolation des résultats du sondage lorsqu'elle ne tient pas compte des variations des conditions d'exploitation.

Dans d'autres cas, l'Administration ne justifie même pas son estimation du nombre moyen de clients retenu : nombre moyen de patients par jour ⁽¹⁾, nombre moyen de jours de location d'une voiture par mois ⁽²⁾, nombre moyen de voyageurs par trajet par voyage ⁽³⁾.

De ce fait, la contestation par le contribuable de la validité de la moyenne considérée par l'Administration s'avère plus difficile à établir ; il peut :

- Soit démontrer l'exagération du nombre retenu par l'Administration :

- Exagération du nombre de patients par jour, vu la durée nécessaire par consultation, le nombre de médecins ayant la même spécialité dans la région du contribuable, et les statistiques sur la population souffrant des maladies traitées par cette spécialité ;

- Exagération du nombre de voyageurs retenu pour un trajet donné, notamment si l'Administration considère un nombre supérieur même au nombre de places disponibles dans l'autocar assurant ce trajet.

- Soit proposer un nombre moyen calculé selon une démarche logique et raisonnable :

- Le nombre moyen de jours de location par voiture, estimé par un expert judiciaire ⁽⁴⁾ à 180 jours/an a été justifié comme suit :

- L'activité du tourisme et plus particulièrement le transport touristique et la location de voitures, sont soumis à des variations saisonnières fortes qui peuvent être réparties sur trois temps :

- La basse saison : s'étalant d'Octobre à Février (5 mois)
 - La moyenne saison : s'étalant de Mars à juin (4 mois)
 - La haute saison : s'étalant de Juillet à Septembre (3 mois)

- Le nombre moyen mensuel de jours de location s'élève :

- Entre 10 et 14 pour la basse saison

² CAA de Paris n° 91 PA 02951 du 2 Décembre 1999 (www.legifrance.gouv.fr)

¹ CA de Casablanca dossier n° 97/1841

² CA de Rabat dossier n° 98/11

³ CA de Rabat dossier n° 99/174 et 99/222

⁴ CAA Rabat dossier n° 98/35

- Entre 14 et 16 pour la moyenne saison
- Entre 18 et 22 pour la haute saison

→ Le nombre moyen de jours de location a été ainsi estimé à 60 jours par saison, soit 180 jours par an :

- Pour la basse saison : 5 mois x 12 jours/Mois = 60 jours/saison
- Pour la moyenne saison : 4 mois x 15 jours/mois = 60 jours/saison
- Pour la haute saison : 3 mois x 20 jours/mois = 60 jours/saison

b – Estimation du nombre de jours de travail annuel :

L'Administration se base parfois sur des documents internes du contribuable pour relever le nombre de jours de travail annuel, c'est le cas par exemple lorsqu'elle calcule le nombre de jours d'ouverture d'un restaurant dans l'année, d'après les indications figurant sur le livre de caisse ⁽¹⁾.

Mais, en l'absence de documents probants, l'Administration ne peut qu'estimer ce nombre à partir des éléments dont elle dispose, éléments souvent tirés des jours de fermeture habituellement observés par des entreprises similaires ⁽²⁾.

En procédant ainsi, elle risque de ne pas tenir compte de la spécificité de l'entreprise vérifiée : Arrêts pour pannes techniques, grèves, inondations, etc...

Par conséquent, le contribuable qui veut contester valablement le nombre de jours de travail annuel retenu par l'Administration pour la reconstitution de sa base imposable, a tout intérêt à justifier ses arrêts d'activité par la présentation par exemples :

- De factures d'entretien mentionnant les durées des pannes techniques d'une ou plusieurs installations.
- De fiches de pointage des ouvriers indiquant les jours effectivement chômés d'un établissement.
- De toute pièce justifiant l'absence d'un médecin pour participation aux congrès nationaux ou internationaux de sa spécialité, ou pour interventions chirurgicales en dehors de son cabinet.

c – Estimation du taux de déchets :

Le contribuable peut contester une reconstitution de l'Administration qui ne considère pas les casses inhérentes à la nature de son activité ou qui considère un taux de déchets insuffisant par rapport aux pertes réelles subies au niveau de la matière première, des produits finis ou marchandises.

A titre d'exemple, on peut citer un jugement du Tribunal Administratif de Casablanca ⁽³⁾ traitant le cas d'une reconstitution de la base imposable d'une société de vente de vin en gros.

Dans ledit cas, l'Administration a considéré dans sa première notification que les quantités de vins et liqueurs reçues en promotion des fournisseurs, sont censées compenser les casses éventuelles.

¹ CAA de Paris n°97 PA 02951 du 2 Décembre 99

² CA de Rabat dossier n° 98/418

³ CA Casablanca dossier n° 01/465

Mais, convaincue que la société ne tire aucun bénéfice des ventes promotionnelles de ses fournisseurs, qu'elle se contente de remettre à ses clients les nouveaux produits pour les faire connaître, et qu'elle constate la sortie de ces articles par la confection de factures sans valeur, l'Administration a retenu aux termes de sa deuxième notification, un taux de casse de 2 % couvrant la perte subie à la réception, au stockage et à la livraison des marchandises.

L'estimation du taux de déchets pose problème même dans le cas où l'apurement de la matière première est assuré par l'Administration des douanes dans le cadre du régime d'admission temporaire.

D'ailleurs, le problème est plus compliqué : il faut estimer également les recettes générées par les déchets et celles provenant de la vente sur le marché local des articles de deuxième choix.

Un arrêt du Tribunal Administratif de Casablanca ⁽¹⁾ traite le cas d'une société produisant des articles destinés à l'export à partir du tissu et du cuir importés en admission temporaire. Dans ce cas de travail à façon l'Administration des douanes admettait pour la période vérifiée allant de 1989 à 1992 un taux de déchets de 22 % pour l'exercice 1990 et un taux de 20 % pour les autres exercices.

La dite société n'ayant inscrit dans ses comptes aucun chiffre d'affaires local, l'Administration des impôts a procédé à la reconstitution de ce chiffre en admettant un taux de déchets net de 15 % au lieu des 20 et 22 % admis par l'Administration des douanes.

Autrement dit, elle a considéré que 7 % (22 % - 15 %) du tissu et cuir importés en 1990 a donné lieu à la production d'articles en tissus et en cuir vendus sur le marché local à 400 DH et 800 DH la pièce dans cet ordre.

Pour les autres exercices, elle a procédé de la même manière en retenant un taux de 5 % (20 % - 15%) au lieu de 7 %.

Les 15 % de déchets nets n'ont généré aucune recette d'après la reconstitution de l'Administration.

Le jugement basé sur un rapport d'expertise judiciaire, a pourtant retenu des valeurs différentes pour les paramètres exposés ci-dessus.

Sur les 20 et 22 % des taux de déchets admis par l'Administration des douanes, il a été considéré que les ventes des articles manufacturés sur le marché local correspondaient seulement à 1 % du tissu et du cuir importés pour les quatre exercices vérifiés.

Ce pourcentage a été justifié par les motifs suivants :

→ Les tissus reçus des clients étrangers en admission temporaire sont accompagnés d'ordres de fabrication et de feuilles de coupes comprenant des indications précises sur :

- ☼ Le nombre de pièces à manufacturer
- ☼ Le métrage à employer par pièce
- ☼ Le nombre de pièces par taille et par couleur

¹ CA Casablanca dossier n° 97/1922

Ces indications ne permettent ainsi pas à la société de faire des économies sur les tissus reçus en admission temporaire, surtout que son client est un homme du métier.

→ Les tissus reçus doivent couvrir les défauts de tissage.

→ Les articles exportés doivent suffire pour l'apurement de l'admission temporaire auprès de l'Administration des douanes.

De même les prix de vente unitaires sur le marché local ont été ramenés par le jugement à 60 % des prix retenus par l'Administration, étant donné que les articles vendus sur ce marché ne peuvent être que des articles de deuxième choix.

En fin, les déchets nets estimés à 21% (22 % – 1%) des tissus importés en 1990, et à 19 % (20 % – 1 %) pour les autres exercices, ont été évalués par le jugement à 0.8 DH/kg pour le tissu et à 2.5 DH/kg pour le cuir, au lieu de la valeur nulle qui leur a été attribuée par l'Administration.

d – Estimation du rendement d'une quantité donnée de matière première :

- Pour la reconstitution du chiffre d'affaires d'une boulangerie ⁽¹⁾, l'Administration a considéré qu'un quintal de farine de luxe permet d'obtenir 500 pains de 200g chacun ou 250 pains de 400g chacun.

Or, le rapport d'expertise judiciaire s'est basé sur un nombre de 614 pains de 200g chacun ou de 300 pains de 400g chacun par quintal de farine.

- Pour la reconstitution des recettes générées par les consommations de café, l'Administration s'est basée sur une moyenne de 100 consommations par kilo de café, or la base imposable arrêtée par la justice ⁽²⁾ s'est appuyée sur une moyenne de 60 consommations par kilo seulement.

- Pour la reconstitution du chiffre d'affaires d'un snack ⁽³⁾ l'Administration a considéré que le contribuable confectionnait trois sandwiches dans une baguette de pain.

Ce contribuable n'a pas pu établir l'exagération de ce paramètre en produisant les attestations de deux anciens clients selon lesquelles les sandwiches qu'il vendait avaient les dimensions d'une demi baguette de pain.

e – Estimation des pourcentages d'affectation de la matière première consommée aux différents produits finis :

Pour la reconstitution du chiffre d'affaires du café noir et de celui du café crème, l'Administration a affecté 75 % de la quantité consommée de café, au café noir et 25 % de cette quantité au café crème, alors que la base imposable

¹ CA Fès dossier n° 98/ġ49

² CA Fès dossier n° 97/ġ16

³ CAA Douai n° 00 DA 00876 du 18 Décembre 2003

arrêtée par la justice ⁽⁴⁾ a retenu des pourcentages de 70 % et 30 % au lieu de 75 % et 25 % dans cet ordre.

Section 2 : La proposition de méthodes de reconstitution plus précises:

Le contribuable soumet à la justice une nouvelle évaluation des bases d'imposition et démontre qu'elle conduit à des résultats plus exacts. Il s'agit en fait d'une contre-proposition.

Pratiquer une reconstitution constitue une démarche rationnelle qu'il convient de mettre au point, cas par cas, en fonction des documents dont on a la disposition.

Démarche inaccoutumée pour un expert comptable :

Il faut mettre à l'écart la comptabilité, même si celle-ci a été dressée de manière sophistiquée et même si le client est de la plus entière bonne foi.

A – Les principes à respecter :

Ces principes sont au nombre de trois :

1 – Tenir compte des conditions concrètes de fonctionnement de l'entreprise :

On retrouve ici le juste corollaire de l'obligation faite à l'Administration, lorsqu'elle effectue une reconstitution de tenir compte de la situation propre de l'entreprise.

L'obligation pour le contribuable est de même nature. Mais alors que la jurisprudence admet que l'Administration puisse, lorsqu'elle ne peut faire autrement, se référer à des données théoriques ou à des comparaisons, elle se montre beaucoup plus exigeante pour le contribuable lorsque la charge de la preuve lui incombe. Cette preuve ne peut résider que dans la production d'éléments propres à l'entreprise elle-même.

Aussi, le contribuable n'est pas admis à se référer :

- A une monographie professionnelle ou aux usages de la profession,
- Aux données d'entreprises similaires,
- Ou à ses propres résultats d'exercices non soumis à vérification.

2 – S'appuyer sur des documents probants :

La présentation d'une méthode de reconstitution probante implique que toutes les données chiffrées qui sont présentées soient appuyées de documents permettant d'en attester la sincérité.

⁴ CA Fès dossier n° 97/ġ16

Même si la méthode de l'Administration paraît à l'évidence excessive, aucune réduction ne peut être accordée si le contribuable n'apporte pas une argumentation suffisante.

La justice, pas plus que l'Administration, ne peuvent se contenter de simples allégations même si celles-ci sont appuyées :

- D'une déclaration « sur l'honneur »,
- De témoignages de clients ou fournisseurs.

Parfois, la preuve est même impossible à apporter parce que le contribuable ne peut produire aucun document. C'est le cas par exemple, lorsqu'il s'agit de justifier :

- Le volume de nourriture servi dans les assiettes par un restaurateur,
- Le pourcentage d'heures improductives d'un garagiste et de ses employés, etc...

Lorsqu'il en est ainsi, il est de l'intérêt du contribuable de pallier l'incertitude de ses indications par la présentation d'une seconde méthode corroborant la première.

3- Parvenir à une meilleure approximation que le service :

La reconstitution présentée par le contribuable n'est admise que dans la mesure où elle permet mieux que celle proposée par le service de vérification, de cerner le résultat effectif. Eventuellement, elle peut être retenue simplement parce que le résultat auquel elle aboutit est moins incertain.

Lorsque les deux méthodes présentent la même rigueur et aboutissent à des résultats très différents, il peut être admis par le juge une moyenne des deux.

B- La Méthode :

1 - Le recensement des éléments certains :

Les éléments certains sont de deux ordres :

a - Les éléments présentés par l'Administration :

L'Administration ne saurait se déjuger elle-même. Ainsi, le contribuable peut lui-même s'appuyer sur les éléments que le vérificateur a pris pour base de sa propre reconstitution. Il peut s'agir :

- Soit d'éléments partiels de la comptabilité dont la valeur probante n'a pas été mise en cause : Il en est ainsi lorsque le vérificateur admet l'authenticité des achats et frais généraux déclarés, et procède à une reconstitution fondée uniquement sur une différence de coefficient.

- Soit d'éléments déterminés par le vérificateur : c'est le cas par exemple pour les coefficients de marge brute qu'il a calculés ou pour les relevés de prix qu'il a effectués.
- Soit, enfin, de documents divers extra-comptables que le vérificateur a reconnu probants : par exemple, le carnet de rendez-vous d'un médecin.

b – Les éléments réunis par le contribuable :

L'authenticité des documents que le contribuable entend produire doit toujours pouvoir être contrôlée par l'Administration. Dans ces conditions, ont force probante :

- Les documents détenus par des tiers : banquiers, fournisseurs, clients, pourvu que ceux-ci soient établis dans des conditions donnant toute garantie de sincérité ;
- Les documents authentiques : actes des notaires, actes enregistrés.

2 – La reconstitution des résultats :

L'obligation qui est faite au contribuable de fonder son analyse sur les données propres à son entreprise, n'autorise que trois méthodes de reconstitution parmi celles évoquées précédemment (Première partie, chapitre 3, section 2) :

- La méthode des marges,
- La reconstitution à partir de paramètres significatifs.
- La reconstitution basée sur des constantes de fabrication.

L'exemple classique, que l'on retrouve fréquemment dans la jurisprudence, est celui où le contribuable propose un échantillon plus significatif, eu égard à l'activité de l'entreprise.

Souvent, la reconstitution des résultats implique un travail matériel colossal. En général, l'expert comptable, organisateur de la mission, ne dispose pas du temps nécessaire et son intervention impliquerait un coût exorbitant. Il est donc préférable que le client s'acquitte lui même de ces recherches, il est le mieux placé pour le faire par la connaissance qu'il a de l'activité de son entreprise. Le cas échéant on peut y affecter un collaborateur du cabinet, voire un employé temporaire recruté à cet effet.

Enfin, le recours à l'informatique peut être un atout précieux si les informations à traiter sont particulièrement nombreuses.

Le travail doit être mené rationnellement, ce qui suppose un déroulement logique des opérations. A cet effet, il est souhaitable que l'Expert-Comptable établisse une note de service décrivant l'ensemble des investigations à opérer dans le cadre de la mission.

Il faut toujours veiller à ce que les éléments présentés soient probants, ce qui implique d'une part qu'ils soient ordonnancés et synthétisés sous forme

de tableaux en vue d'un contrôle éventuel (par un agent de l'Administration ou un expert désigné par le Tribunal Administratif), d'autre part qu'ils ne souffrent d'aucune incertitude.

SECTION 3: Recommandations en vue d'améliorer la qualité du jugement professionnel de l'Expert-Comptable:

Les développements de la première et deuxième section de ce chapitre font ressortir que les procédés de reconstitution des bases imposables ne sont pas régis par des bases légales.

De ce fait, l'Expert-Comptable ne peut contester les insuffisances de la méthode de reconstitution retenue par l'Administration, ou proposer une méthode plus précise, que grâce à son aptitude au jugement professionnel.

Avant d'exposer les aptitudes que l'Expert-Comptable doit développer au cours de sa carrière en vue d'améliorer la qualité de son jugement professionnel (B), il serait opportun de cerner les qualités d'un bon jugement (A).

A – Les qualités d'un bon jugement :

Un bon jugement se caractérise par son objectivité, sa pertinence et sa globalité.

1 - Objectivité:

L'objectivité d'une décision suppose sa vérifiabilité. Le jugement professionnel est un processus de prise de décision; son objectivité réside donc dans sa justification. C'est ainsi que l'Expert-Comptable doit recueillir des éléments probants pour appuyer sa décision.

2 - Pertinence:

La pertinence s'apprécie par rapport à l'efficacité et l'efficience d'un jugement professionnel.

L'efficacité suppose une analyse des données obtenues afin d'assurer une probabilité maximale de bonnes conséquences et une probabilité minimale de mauvaises conséquences, et réside dans le fait que seules les bonnes conséquences sont produites et que les mauvaises conséquences sont évitées ⁽¹⁾.

Par ailleurs, l'efficience du jugement professionnel s'apprécie en termes de temps et d'argent. Un bon jugement effectué après le délai prévu pourra produire de mauvaises conséquences sur le dossier du client.

3 – Globalité:

Un jugement professionnel doit tenir compte du cadre environnemental, de l'éthique professionnelle et des diverses conséquences éventuelles de la mise en œuvre de la décision.

¹ Mémoire I p22

En effet, l'Expert-Comptable doit satisfaire les contraintes liées au jugement à émettre, mettre en œuvre toutes les diligences nécessaires, dans le respect de l'éthique professionnelle, et veiller à la mise en œuvre correcte du jugement ⁽²⁾.

B - Les aptitudes à développer par l'Expert-Comptable:

L'exercice du jugement professionnel procède d'un processus complexe. Cette complexité est due au grand nombre de contraintes et règles de fonctionnement qui le distinguent, et à l'ensemble des tâches pouvant être accomplies à chaque étape. Evaluer le processus n'est donc pas une chose facile.

Notre objectif est de pouvoir présenter les aptitudes que l'Expert-Comptable doit développer au cours de sa carrière. Ces aptitudes qui sont le consensus, la justesse du diagnostic et la justifiabilité, si elles caractérisent la décision prise, pourront être signe que le processus a correctement fonctionné.

1 - L'aptitude à rechercher un consensus:

L'exactitude d'un jugement signifie que l'on est en mesure de l'évaluer à l'aide de règles très précises, à la fois objectives et mesurables.

Or, plus le problème auquel sera confronté l'Expert-Comptable sera complexe, moins il sera aisé de trouver des critères neutres permettant de procéder à cette évaluation qui tient compte du moment et du contexte dans lequel le jugement est exercé.

De plus, l'importance accordée à la dimension humaine lors de l'exécution de la mission ne permet pas à ces critères d'être totalement objectifs.

Un bon jugement sera donc plus facilement mesuré par sa capacité à recueillir l'adhésion de l'ensemble des parties concernées.

Le consensus consiste à avoir un consentement universel de la solution proposée à un problème donné. Le consentement universel, dans la discipline des sciences humaines, peut se définir comme une : « adhésion générale à un principe, à une assertion, à une croyance, qu'on donne parfois comme critère de vérité, comme si cette unanimité était l'expression de la raison »⁽¹⁾.

Puisque l'Expert-Comptable recherche l'expression de la vérité à travers l'exercice de son jugement, il aura donc d'autant plus l'assurance raisonnable que son opinion exprime la vérité que les jugements qui la soutiennent ont recueilli l'aval du plus grand nombre.

Selon la théorie des systèmes, plus un système est le centre de confrontations d'idées et de débats contradictoires, plus il est capable d'identifier les meilleures solutions ⁽²⁾.

L'obtention d'un consensus doit contribuer à la stabilité du jugement professionnel.

Autrement dit, l'Expert-Comptable doit prendre une décision similaire à un problème similaire pour différents clients, mais dans un contexte présentant

² Mémoire I p23

¹ L.M MORFAUX, Vocabulaire de la philosophie et des sciences humaines, Armand Colin, 1984

² A.YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, A.YAICH, 1996, P3

des ressemblances. Il ne saurait y avoir pluralité de poids, pluralité de mesures pour un Expert-comptable intègre et objectif.

Lorsqu'il aboutit à un consensus, l'Expert-Comptable doit donc faire entrer la solution retenue et son contexte dans sa mémoire et savoir que cette solution sera sa référence pour l'avenir : l'instabilité d'un jugement nuit à son exactitude.

2 - L'aptitude à délivrer un diagnostic:

L'Expert-Comptable doit être à l'écoute de son client. Il doit donc être apte à déceler les indices pouvant indiquer que quelque chose ne va pas, à l'instar du médecin qui doit pouvoir interpréter les symptômes pour agir de façon proactive.

Il existe une multitude d'indices aussi bien qualitatifs que quantitatifs pouvant faire l'objet d'interprétation : climat social dégradé, baisse de la rentabilité, absentéisme accru, niveau d'investissement insuffisant, etc. Ce sont les interprétations de ces indices qui vont avoir une incidence sur le jugement, car de sa capacité à appréhender intuitivement ces problèmes va dépendre la qualité d'une partie des données initialisées dans le système de traitement de l'information.

De même que la qualité d'un diagnostic est basée sur ses connaissances, son expérience, son intuition et sa perception de l'environnement ; la compréhension intuitive des indices qu'un Expert-comptable rencontre au cours de sa mission est un facteur clé pour évaluer la pertinence de son jugement.

3 - L'aptitude à pouvoir démontrer la logique du jugement :

En faisant appel à son jugement professionnel, l'Expert-Comptable doit être en mesure de démontrer la logique de son jugement. Cette aptitude est en parfaite relation avec la compétence, l'indépendance et la personnalité de l'Expert-Comptable.

L'aptitude à pouvoir démontrer la logique du jugement professionnel de l'Expert-Comptable n'implique pas systématiquement une documentation de celui-ci: un jugement peut être qualifié de logique tout en n'étant pas documenté.

4 - L'aptitude à démontrer la diligence :

L'Expert-Comptable doit être en mesure de justifier sa position afin d'être en mesure de prouver qu'il s'est donné les moyens de porter un bon jugement.

Il doit ainsi porter son attention sur les éléments clés à documenter avant d'annoncer sa décision.

On peut résumer ci-après le plan de la documentation requise :

- La problématique de la question soulevée,
- Les recherches effectuées,
- Les solutions possibles envisagées,
- Les conséquences de chacune des solutions,
- La conclusion dégagée et les raisons de son choix,
- La communication au client et les échanges de point de vue.

Enfin, l'Expert-Comptable doit garder à l'esprit l'importance du jugement collectif et de la consultation.

Les jugements collectifs ont toutes les chances d'être meilleurs que ceux exercés individuellement, ce qui laisse entendre que la consultation et le travail d'équipe améliorent la qualité du jugement.

L'Expert-Comptable devra procéder à une consultation chaque fois que des incertitudes persistent pour porter un jugement ou qu'il considère que son jugement peut être altéré. La consultation lui permettra d'enrichir alors la qualité de sa documentation.

L'évaluation d'un processus de jugement complexe peut donc se faire d'après la pertinence de la consultation, tant au niveau du problème posé qu'au niveau du choix de l'interlocuteur.

CONCLUSION

"La raison pour laquelle j'ai été victime d'un redressement aussi considérable est probablement due à ma naïveté. Si j'avais été plus dur au départ et n'avais pas coopéré, il est probable que j'aurais eu moins de problèmes. Je voyais dans l'Administration fiscale, non pas un partenaire,

mais des représentants de l'Etat qui, lui, était mon partenaire dans cette affaire puisque nous, les chefs d'entreprises, sommes des collecteurs de l'impôt. Je réalise maintenant que 30 à 40% de mon chiffre d'affaires allait à l'Etat entre la TVA, les impôts que je payais sur les propriétés que nous avions, tant ce que je payais pour les employés, etc... Donc je pensais qu'en retour l'Etat voyait, en moi un partenaire plutôt qu'un ennemi et j'ai trouvé bizarre ce comportement qui consiste à tuer la poule aux œufs d'or.

C'est une chose qui d'un point de vue business n'est pas tout à fait carré. Si j'étais le fisc et que mon rôle consiste à ramasser de l'argent, j'essaierai d'entretenir avec ceux qui le ramassent pour moi de bonnes relations. Or c'est le contraire qui s'est produit : le but du fisc était de me détruire, et finalement il y est parvenu."

Jean-pierre Pascal
Chef d'entreprise ⁽¹⁾

Fort heureusement, l'Administration Fiscale Marocaine comprend qu'elle n'a pas intérêt à tuer " la poule aux œufs d'or ".

En tout cas, c'est ce qu'on peut déduire d'une réponse de Mr Nouredine BENSSOUDA ⁽¹⁾.

"Il y a lieu de préciser que le contrôle n'a pas uniquement une finalité budgétaire à court terme, mais c'est un outil pour la réalisation de l'équité fiscale et l'égalité de tous devant l'impôt. La dissuasion et le rôle pédagogique du contrôle se révèlent d'une rentabilité plus importante à moyen et long termes".

¹ Témoignage cité dans l'ouvrage E p 38

¹ L'Economiste édition n° 1972 du 7 Mars 2005 (entretien avec le Directeur Général des impôts)

Les agents de la Direction Générale des Impôts, comme tous les fonctionnaires, sont investis d'une mission de service public.

Le cadre de leur mission doit toujours être gardé à l'esprit :

- Par les vérificateurs eux-mêmes qui doivent faire preuve, dans l'exercice de leur mission, d'une parfaite loyauté et impartialité, ce qui suppose la défense des intérêts du Trésor dans le respect des droits et de la personne du contribuable. La très grande majorité des inspecteurs a une conscience aigüe de cette mission.
- Par le contribuable qui ne doit pas voir dans le contrôle fiscal et la démarche du vérificateur une quelconque agression, mais la juste contrepartie de la confiance qui lui est accordée dans le cadre du système déclaratif. Il est du rôle de l'Expert-Comptable d'expliquer à ses clients, parfois hostiles à toute forme de contrôle, la légitimité de l'intervention Administrative.

Ces grands principes doivent être particulièrement évoqués lorsqu'on aborde le problème du rejet de comptabilité. Cette forme de redressement laisse en effet à l'Administration une grande latitude dans ses appréciations et conclusions. Le contribuable, de son côté, admet difficilement que l'Administration évalue son résultat et lui reproche parfois de faire preuve d'arbitraire.

Certes, en utilisant les moyens de droit qui s'offrent à lui, l'Expert-Comptable peut faire en sorte que le rejet de la comptabilité de son client soit maîtrisé et non pas subi.

Cependant, ce professionnel doit rester conscient des limites de sa mission. Certaines causes sont indéfendables parce que l'Administration s'est acquittée correctement de sa tâche. Et il est aussi des cas où certains clients ne peuvent bénéficier de l'assistance qu'ils mériteraient parce que l'Expert-Comptable ne dispose pas, malgré un travail rigoureux, d'éléments suffisamment probants pour contester les conclusions pourtant excessives des vérificateurs.

Alors, finalement, l'assistance la plus sûre et la plus efficace, c'est celle que l'Expert-Comptable apporte lors de l'élaboration ou de la surveillance de la comptabilité pour éviter qu'elle puisse jamais être écartée par l'Administration. L'Expert-Comptable doit résolument s'engager dans une démarche préventive qui s'inscrit pleinement dans son rôle de conseil.

En permettant de déceler les risques majeurs affectant la valeur probante des écritures comptables de son client au plan fiscal, le membre de l'ordre lui rendra un service éminent, et il appréhendera par la même occasion l'étendue de sa propre responsabilité.

En fait, le rejet de la comptabilité entraîne de plus en plus fréquemment une recherche de responsabilité. Celle de l'Expert-Comptable n'est pas épargnée et il sera conduit à réparer et à assumer les conséquences de ses manquements ou de ses fautes graves tant sur le plan civil que pénal ou disciplinaire.

Afin de prévenir le rejet de la preuve comptable, l'Expert-Comptable doit examiner la comptabilité à l'aide de critères légaux et jurisprudentiels identiques

à ceux utilisés par le vérificateur. Il doit signaler à son client les irrégularités constatées et les moyens pour remédier aux lacunes des comptes afin d'assumer son rôle de conseil.

La divergence fondamentale dans la nature de la mission de l'Expert-Comptable et de celle du vérificateur (le premier cherche à faire rectifier les erreurs, le second les redresse) ne doit pas occulter cette identité des critères d'appréciation.

La première partie de cette étude a permis de constater qu'il existait des motifs décisifs de rejet de comptabilité pouvant résulter aussi bien des irrégularités graves de forme et de fond que des indices d'insuffisance des chiffres déclarés.

Ainsi, dans une première étape, l'Expert-Comptable vérifiera avec attention si la comptabilité ne comporte pas de facteurs uniques de rejet de la preuve comptable. Il appréciera également la qualité de la comptabilité tant sur le plan de la forme que sur celui du respect des normes et méthodes comptables.

Il s'agit de l'appréciation de la gravité des irrégularités que peut contenir une comptabilité.

L'Expert-Comptable adoptera une démarche identique dans la seconde phase de ses contrôles. Après avoir examiné si les comptes présentés par son client ne contiennent pas de motifs décisifs de rejet de comptabilité en matière d'insuffisance des chiffres déclarés, il s'assurera de leur vraisemblance à travers l'analyse de la cohérence du résultat déclaré ainsi que des mouvements financiers de l'exploitant.

Cette approche fiscale nécessite l'utilisation de moyens adaptés. Le questionnaire a paru s'imposer en raison de son caractère synthétique. Il s'intègre, en outre, facilement au dossier de travail.

Bien entendu, l'utilité des techniques employées dans les missions liées aux comptes annuels (missions de présentation ou d'examen des comptes annuels, ou mission d'établissement des déclarations fiscales de fin d'année) s'avère également indéniable pour l'Expert-Comptable dans sa démarche préventive.

La technique de la visite de l'entreprise, celles des entretiens, de la collecte des documents et de la justification des comptes, ou encore des rapprochements avec les pièces justificatives, de l'examen analytique et du contrôle de vraisemblance, présentent toutes l'intérêt, pour l'Expert-Comptable, de bien appréhender l'entreprise dans ses caractéristiques générales et dans son environnement, d'identifier les risques d'irrégularités pesant sur la comptabilité et enfin, de juger de la volonté de coopération du client.

La mise en œuvre des techniques de l'action préventive de l'Expert-Comptable, n'a de sens que si elle aboutit à l'information du client des résultats du contrôle organisé par le cabinet comptable et qu'elle contribue à la formulation de recommandations pour corriger les défauts constatés et de propositions pour améliorer l'organisation comptable existante.

Plus concrètement, si l'Expert-Comptable met en évidence des facteurs décisifs de rejet de la comptabilité ou un faisceau d'irrégularités susceptible d'ôter toute force probante aux écritures comptables, il énoncera dans le courrier adressé à son client la nature des irrégularités constatées, la référence aux textes légaux ou réglementaires, le lien éventuel entre les anomalies et leur répercussion sur la valeur probante de la comptabilité.

Si par contre, l'Expert-Comptable met en évidence des indices éventuels d'insuffisance des chiffres déclarés, le devoir de coopération qui incombe au client aura une dimension particulière.

En effet, il est important de souligner que bien souvent, l'entretien avec le client permet de trouver une explication fondée aux anomalies décelées ou du moins, d'en atténuer la portée. C'est le cas notamment lorsque l'Expert-Comptable interroge son client sur :

- La baisse significative du taux de bénéfice brut par rapport aux exercices précédents
- L'insuffisance de ce taux par rapport à celui d'entreprises similaires
- Les apports injustifiés
- L'absence ou l'insuffisance des prélèvements

Le rôle de l'Expert-Comptable consiste à poser clairement le problème rencontré et à orienter les recherches de son client pour tenter de justifier les incohérences relevées.

Un refus de collaboration ou une réticence du client ne permet pas à la prévention d'atteindre complètement l'objectif fixé qui est la diminution du risque fiscal du rejet de la comptabilité. Mais, elle aura permis au membre de l'ordre d'être diligent. Il devra alors tirer les conséquences de l'attitude de son client et apprécier l'opportunité de continuer sa mission.

ANNEXES

Liste des annexes :

ANNEXE N°1

Les obligations comptables contenues dans le Code Général des Impôts.

ANNEXE N°2

*Conditions de forme et de fond de régularité de la comptabilité énoncées par le CGNC
Extrait de la note circulaire n°716 relative au livre des procédures fiscales pages
18 à 21.*

ANNEXE N°3

*Rappel de la chronologie de publication des documents
fondamentaux de la normalisation comptable Marocaine*

ANNEXE N°4

*Jurisprudence du Conseil d'Etat
Extrait du mémoire G (annexe n°2)*

ANNEXE N°5

*Description des pièces justificatives requises au plan fiscal
Extrait de la note circulaire n°716 relative au livre des procédures fiscales
pages 8,9,10.*

ANNEXE N°6

*Sanctions susceptibles d'être infligées
au contribuable suite au rejet de sa comptabilité*

ANNEXE N°7

*Balance de trésorerie privée
Source : ouvrage B page 39*

ANNEXE N° 8

*Exemple d'un rejet non fondé pour erreur au niveau du principe
de la technique employée par l'inspecteur :
Cas d'une reconstitution de la trésorerie d'une société vérifiée*

ANNEXE N° 9

Modalités de réalisation de l'enquête sur le terrain

ANNEXE N°1

Les obligations comptables contenues dans le Code Général des Impôts

Le Code Général des Impôts institué par la loi de finances 2007, fixe aux entreprises des obligations comptables afin de déterminer et de justifier le revenu déclaré :

☼ La définition des documents comptables obligatoires (article 211 du livre des procédures fiscales) :

Cet article fait obligation aux contribuables ainsi qu'aux personnes physiques ou morales chargées d'opérer la retenue de l'impôt à la source de conserver pendant dix (10) ans :

« Les doubles des factures de vente ou des tickets de caisse, les pièces justificatives des dépenses et des investissements, ainsi que les documents comptables nécessaires au contrôle fiscal, notamment les livres sur lesquels les opérations ont été enregistrées, le grand livre, le livre d'inventaire, les inventaires détaillés s'ils ne sont pas recopiés intégralement sur ce livre, le livre journal et les fiches des clients et des fournisseurs, ainsi que tout autre document prévu par la législation ou la réglementation en vigueur ».

☀ La référence à la législation et la réglementation comptables en vigueur pour la tenue de la comptabilité et la détermination du résultat fiscal (articles 8, 33, 38, 53 et 145 du livre d'assiette et de recouvrement):

Si le livre des procédures fiscales se contente, à travers l'article 211 cité ci-dessus, de se référer à la législation et la réglementation en vigueur pour la définition des documents comptables obligatoires, le livre d'assiette et de recouvrement oblige les contribuables de se conformer à cette législation et cette réglementation aussi bien pour la tenue de leurs comptabilités que pour la détermination de leurs résultats fiscaux :

- L'article 145 du livre d'assiette et de recouvrement stipule dans son 1^{er} paragraphe que :

« Les contribuables doivent tenir une comptabilité conformément à la législation et la réglementation en vigueur, de manière à permettre à l'Administration d'exercer les contrôles prévus par le présent code».

- L'article 8 du livre d'assiette et de recouvrement dispose dans son 1^{er} paragraphe que :

« Le résultat fiscal de chaque exercice comptable est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice, engagées ou supportées pour les besoins de l'activité imposable, en application de la législation et de la réglementation comptable en vigueur, modifié, le cas échéant, conformément à la législation et à la réglementation fiscales en vigueur ».

Autrement dit, les obligations comptables en matière fiscale découlent du droit comptable tant que les dispositions de ce droit sont conformes avec celles du droit fiscal.

- Les dispositions de l'article 8 ci-dessus applicables au résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés, sont reprises aux termes du 2^{ème} paragraphe des articles 33 et 53 du livre d'assiette et de recouvrement pour la détermination du résultat professionnel net réel et du résultat agricole net réel, dans cet ordre, soumis à l'impôt sur le revenu :

« Le résultat net réel de chaque exercice comptable est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice dans les mêmes conditions que celles prévues à l'article 8 - I ci-dessus».

- L'article 38 du livre d'assiette et de recouvrement reprend également les mêmes dispositions de l'article 8 cité ci-dessus tout en excluant les provisions

et le report du déficit pour la détermination du résultat professionnel net simplifié.

Notons enfin, que le droit fiscal n'a introduit explicitement l'obligation de se conformer à la législation et la réglementation comptable en vigueur qu'à partir de la loi de Finances 2004 (article 5 et 31 de la loi 24-86 régissant l'impôt sur les sociétés, abrogée par la loi de Finances 2006) : le législateur fiscal se contentait avant cette loi de Finances de faire référence aux prescriptions du code de commerce.

☀ La définition des éléments obligatoires qui doivent être mentionnés sur une pièce justificative de recette ou de dépenses (article 119, 145 et 146 du livre d'assiette et de recouvrement) :

Ces articles précisent :

- Les éléments que doivent comporter les factures de ventes (articles 119 et 145)
- Les indications que doivent composer les tickets de caisse (articles 119 et 145)
- Et les mentions que doivent comporter les pièces justificatives de dépenses (articles 145 et 146)

L'annexe n°5 présente d'une manière détaillée la description des pièces justificatives requises au plan fiscal.

☀ L'obligation d'établissement des inventaires détaillés à la fin de chaque exercice comptable (article 145 du livre d'assiette et de recouvrement) :

Aux termes du 2^{ème} paragraphe de cet article :

« Les contribuables sont tenus d'établir, à la fin de chaque exercice comptable, des inventaires détaillés, en quantités et en valeurs, des marchandises, des produits divers, des emballages ainsi que des matières consommables qu'ils achètent en vue de la revente ou pour les besoins de l'exploitation ».

☀ Les obligations comptables des contribuables soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime du résultat net simplifié (article 145 paragraphe VI du livre d'assiette et de recouvrement) :

La loi fiscale allège parfois les obligations comptables. Le critère retenu est alors celui de la dimension de l'entreprise, le chiffre d'affaires étant choisi comme indicateur de mesure.

On note ainsi des assouplissements notables en matière de tenue de comptabilité pour les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime de résultat net simplifié :

- Tenue régulière d'un ou plusieurs registres sur lesquels sont enregistrées toutes les sommes perçues au titre des ventes, des travaux et des services

effectués, ainsi que celles qui sont versées au titre des achats, des frais de personnel et des autres charges d'exploitation.

■ Etablissement à la fin de chaque exercice des inventaires détaillés des stocks et de la liste des tiers débiteurs et créditeurs avec l'indication de la nature, de la référence et du montant détaillé des créances et des dettes.

■ Tenue d'un registre pour l'inscription des biens d'exploitation amortissables, visé par chef du service local des impôts et dont les pages sont numérotées.

☀ Les obligations des entreprises non résidentes (article 147 du livre d'assiette et de recouvrement) :

Selon cet article :

■ Ces entreprises doivent tenir, au lieu de leur principal établissement Marocain, la comptabilité de l'ensemble de leurs opérations effectuées au Maroc, conformément à la législation en vigueur.

Le livre journal et le livre d'inventaire sont cotés et paraphés par le Tribunal de Commerce ou, à défaut, visés par le chef du service local des impôts.

■ Les sociétés non résidentes qui ont opté pour l'imposition forfaitaire, en matière d'impôt sur les sociétés, doivent tenir.

✦ Un registre des encaissements et transferts ;

✦ Un registre visé par l'inspecteur du travail, des salaires payés au personnel Marocain et étranger ;

✦ Un registre des honoraires, commissions, courtages et autres rémunérations similaires alloués à des tiers, au Maroc ou à l'étranger.

☀ Les obligations comptables des contribuables assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (article 118 du livre d'assiette et de recouvrement) :

Cet article stipule que toute personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée doit :

« 1° - Tenir une comptabilité régulière permettant de déterminer le chiffre d'affaires et de dégager le montant de la taxe dont elle opère la déduction ou revendique le remboursement.

2° - Si elle exerce concurremment des activités imposées différemment au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, avoir une comptabilité lui permettant de déterminer le chiffre d'affaires taxable de son entreprise, en appliquant à chacune de ces activités les règles qui lui sont propres ».

ANNEXE N°2

Conditions de forme et de fond de régularité de la comptabilité énoncées par le CGNC Extrait de la note circulaire n° relative au livre des procédures fiscales pages 18 à 21.

IV- RAPPEL DES CONDITIONS DE REGULARITE DE LA COMPTABILITE

Une comptabilité est régulière quand elle est conforme aux principes et règles énoncés par :

- la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants ;
- le Code Général de Normalisation Comptable (C.G.N.C) ;
- les plans comptables spécifiques à certains secteurs ou activités.

A cet effet, et afin de donner une image fidèle de la situation de l'entreprise et produire des informations économiques et financières permettant leur exploitation à des fins de contrôle, la comptabilité doit être tenue dans le respect des conditions de forme et de fond prescrites par le C.G.N.C.

A –CONDITIONS DE FORME

Le dispositif formel décrit par le C.G.N.C. a pour finalité de garantir la fiabilité et l'homogénéité des informations fournies par la comptabilité. Ce dispositif a trait à :

1) L'organisation de la comptabilité

La comptabilité doit répondre aux normes et prescriptions du C.G.N.C selon lesquelles l'organisation de la comptabilité de l'entreprise doit garantir la fiabilité des informations fournies et leur disponibilité en temps opportun de manière à permettre :

- le classement, la saisie et l'enregistrement des données de base chiffrées ;
- l'établissement en temps opportun des états prévus ou requis ;
- la présentation périodique après traitement des états de synthèse ;
- le contrôle de l'exactitude des informations et des procédures de traitement.

La comptabilité doit également, selon le C.G.N.C, répondre aux conditions fondamentales suivantes :

- être tenue en monnaie nationale et selon la technique de la partie double ;
- s'appuyer sur des pièces justificatives portant les références de leur enregistrement en comptabilité, datées, conservées et classées dans un ordre défini de manière à servir de preuve ;

- respecter l'ordre chronologique des opérations ;
- tenir des livres et supports permettant de générer les états de synthèse prévus par le C.G.N.C. ;
- permettre un contrôle comptable fiable contribuant à la prévention des erreurs et des fraudes et à la protection du patrimoine ;
- contrôler par inventaire l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs ;
- permettre pour chaque enregistrement comptable d'en connaître l'origine, le contenu, l'imputation par nature, la qualification sommaire ainsi que la référence de la pièce justificative qui l'appuie.

2) Le plan de comptes

La présentation des comptes de l'entreprise doit se faire selon la nomenclature des comptes prévue par le plan comptable général des entreprises. Il convient de noter que le C.G.N.C. a prévu pour chaque modèle un cadre comptable spécifique.

En effet le cadre comptable général prévoit 8 classes (de 1 à 8) pour la comptabilité générale, une classe pour les comptes analytiques (9) et une classe (0) pour les comptes spéciaux.

S'agissant du modèle simplifié, il ne prévoit que les classes de 1 à 8.

3) Les états de synthèse

Les états de synthèse doivent être présentés selon l'un des deux modèles suivants proposés par le C.G.N.C. :

- le modèle normal : modèle prévu pour les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 7,5 millions de dirhams. Ce seuil a été relevé à 10 millions de dirhams par la loi n° 44.03 précitée, applicable à compter du premier exercice comptable qui suit la date de publication de la dite loi au B.O., le 27 février 2006. Ce modèle comporte 5 états de synthèse :
 - le bilan ;
 - le compte de produits et charges ;
 - les états des soldes de gestion ;
 - le tableau de financement ;
 - l'état des informations complémentaires.
- le modèle simplifié : réservé aux entreprises ne dépassant pas le seuil du chiffre d'affaires précité et comporte trois états :
 - le bilan ;
 - le compte de produits et charges ;

- les états d'information complémentaires (modèles annexés au dahir n° 1-92-138 du 25 décembre 1992, B.O. n° 4183 du 30 décembre 1992).

Il est à rappeler que sur le plan fiscal, les articles 21 et 84 du L.A.R. prévoient que la liste des pièces annexes (liasse fiscale) devant accompagner les déclarations du résultat fiscal est fixée par voie réglementaire.

Les décrets pris en application des articles précités seront actualisés et complétés par les états de synthèse prévus par les différents plans comptables en vigueur spécifiques à certains secteurs d'activités.

Par ailleurs, il y a lieu de rappeler que les dispositions de l'article 148 (VI) du L.A.R. prévoient l'obligation pour les contribuables soumis au régime du résultat net simplifié de produire des états spécifiques à ce régime.

N.B : Il y a lieu de signaler que la loi n° 44-03 précitée, modifiant la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants prévoit les modifications suivantes :

- l'institution d'un modèle de comptabilité super simplifiée pour les personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2 millions de dirhams, à l'exception des agents d'assurance ;
- le rehaussement du seuil de chiffre d'affaires pour les entreprises devant adopter le modèle comptable simplifié de 7,5 à 10 millions de dirhams, applicable à compter du premier exercice comptable qui suit la date de publication de ladite loi au B.O., le 27 février 2006.

De plus, la loi n° 44-03 a apporté des modifications à la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants. Ces modifications qui concernent les personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2 000 000 DH (exception faite des agents d'assurance) sont les suivantes :

- la possibilité d'enregistrement chronologique, jour par jour, de toutes les opérations à leur date d'encaissement ou de décaissement ;
- la possibilité d'enregistrement de toutes les créances et les dettes à la clôture de l'exercice sur une liste sommaire faisant ressortir l'identité des clients , des fournisseurs ainsi que les dettes et créances les concernant ;
- la possibilité d'enregistrement, en cas de nécessité, les menues dépenses sur la base de pièces justificatives internes signées par le commerçant concerné ;
- la dispense de la tenue du grand livre dans le cas où la tenue de la balance peut être faite directement à partir du livre journal ;
- l'autorisation de procéder à la centralisation des écritures portées sur les livres journaux auxiliaires une fois par exercice à la clôture de ce dernier ;

- la dispense de l'obligation de faire coter et parapher, par le secrétaire greffier du tribunal compétent, le livre-journal et le livre d'inventaire à condition de conserver lesdits livres ainsi que le bilan et le CPC pendant 10 ans ;
- l'autorisation de procéder à une évaluation simplifiée des stocks achetés et des biens produits par estimation du coût d'achat ou de production ou sur la base du prix de vente, avec application d'un abattement correspondant à la marge pratiquée ;
- l'autorisation de procéder au calcul des amortissements selon une méthode linéaire simplifiée ;
- l'autorisation d'établir le bilan et le C.P.C. et d'adopter le cadre comptable selon le modèle simplifié.

B- CONDITIONS DE FOND

Les conditions de fond, telles que présentées par le tome I du C.G.N.C. sont celles qui contribuent à la qualité de l'information obtenue. Elles se rapportent aux trois rubriques suivantes :

1) La tenue de la comptabilité selon les principes comptables fondamentaux

Ces principes sont au nombre de sept et se présentent comme suit :

- le principe de continuité d'exploitation ;
- le principe de permanence des méthodes ;
- le principe du coût historique ;
- le principe de spécialisation des exercices ;
- le principe de prudence ;
- le principe de clarté ;
- le principe d'importance significative.

2) Le respect des méthodes d'évaluation

Le C.G.N.C. a précisé les différentes méthodes de détermination de la valeur d'entrée, de la valeur actuelle et de la valeur comptable nette des éléments inscrits en comptabilité.

3) La conception des états de synthèse

L'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise ressort des états de synthèse établis au moins une fois par exercice, à la fin de celui-ci. Le contenu et la nature de ces états constituent le support essentiel de l'information comptable destinée aux tiers.

ANNEXE N°3

Rappel de la chronologie de publication des documents fondamentaux de la normalisation comptable Marocaine

La chronologie de publication des documents fondamentaux de la normalisation comptable Marocaine se présente comme suite:

→ Fin 1986, fut conçu et présenté au Comité Nationale du Plan Comptable (CNPC) le Code Général de Normalisation Comptable, (CGNC) regroupant deux parties principales :

- La Norme Générale Comptable (NGC) qui englobe les bases de la normalisation applicable à toute entité économique, quelque soit sa forme juridique et son secteur d'activité.

- Le Plan Comptable Général des Entreprises (PCGE) qui en constitue les modalités d'application aux entreprises de nature commerciale et industrielle.

→ Fin 1989, fut publié le décret 2-89-61 emportant le principe de l'application du CGNC aux entreprises du secteur public, et prévoyant son introduction, entreprise par entreprise, par voie d'arrêté interministériel conjoint entre le ministère de tutelle et le ministère des Finances.

→ Fin 1992, fut publiée la loi comptable qui regroupe un ensemble de dispositions sous forme de 26 articles et de tableaux annexes et qui constituent sans y faire référence la reprise des dispositions essentielles du CGNC.

A ces dispositions ont été annexés, sans y faire également référence :

- Le cadre comptable du modèle normal ;
- Le cadre comptable du modèle simplifié ;
- Les états de synthèse du modèle normal ;
- Les états de synthèse du modèle simplifié.

→ Lors de sa première séance plénière, le Conseil National de la Comptabilité a étudié et approuvé, un projet d'avis qui recommande à l'ensemble des personnes visées par la loi comptable de considérer que les dispositions du C.G.N.C constituent de fait les modalités d'application de cette loi.

→ Mars 2006, fut publiée la loi n° 44-03 modifiant les articles premier, 2, 3, 4, 8, 14 et 21 de la loi comptable.

Les modifications apportées par cette nouvelle loi visent essentiellement l'assouplissement des obligations comptables au profit des personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas deux millions de dirhams (2.000.000,00 DH), à l'exception des agents d'assurances.

ANNEXE N°4

Jurisprudence du Conseil d'Etat Extrait du mémoire G (annexe n°2)

Date et référence de l'arrêt	Irrégularités formelles constatées	Autres irrégularités relevées	Décisions
C.E. 20/05/1981, n°19.997 R.J.F. 7-8/81, n° 704.	Imperfections formelles mineures		Comptabilité probante
C.E. 26/07/1982, n°20.333 R.J.F. 10/82, n° 998.	Ratures sur plusieurs livres comptables traduisant des ajustements a posteriori.	Caisse présentant plusieurs soldes créditeurs. Reconstitution de la comptabilité matière faisant apparaître des quantités négatives	Comptabilité non probante
C.E. 22/12/1982, n°19.904 R.J.F. 2/83, n° 282.	Ratures et surcharges dans les écritures des apports en caisse. Livre de caisse non tenu pour certaines périodes et n'indiquant pas la date de toutes les dépenses.	Recettes ne faisant pas l'objet de justifications suffisantes.	Comptabilité non probante
C.E. 25/02/1983, n°25.689 R.F.J. 4/83, n° 546.	Mentions au crayon dans le brouillard de caisse. Erreurs et surcharges dans les agendas récapitulatifs de caisse.	Enregistrement global des recettes journalières qui ne sont pas appuyées de pièces justificatives.	Comptabilité non probante
C.E. 4/11/1983, n°35.986 R.J.F. 1/84, n°76.	Livre d'inventaire ni coté, ni paraphé.	Inventaires tenus de façon irrégulière. Absence de justification pour certaines recettes. Omission de recettes et d'achats.	Comptabilité non probante
C.E. 29/12/1983, n°34.659 R.J.F. 2/84, n° 140.	Livres comptables comportant de nombreuses ratures et surcharges.	Factures comptabilisées à des dates erronées. Versements en espèces non justifiés.	Comptabilité non probante
C.E. 25/01/1985, n°34.092 R.J.F. 3/85, n° 363.	Livre d'inventaire et livre journal ni cotés, ni paraphés.	Plusieurs soldes créditeurs du compte caisse.	Comptabilité non probante
C.E. 29/03/1985, n°38.405 R.J.F. 6/85, n° 928.	Ratures et surcharges dans le livre de caisse et le livre journal.	Enregistrement global des recettes journalières qui ne sont pas appuyées de pièces justificatives. Discordance entre le chiffre d'affaires déclaré et le brouillard de caisse.	Comptabilité non probante
C.E. 20/05/1985, n°26.201 R.J.F. 7/85, n° 1101.	Livre de caisse comportant de nombreuses rectifications et surcharges.	Des encaissements et des dépenses non datés. Erreurs dans la comptabilisation des créances de fin d'exercice.	Comptabilité non probante
C.E. 14/05/1986, n°40.754 R.J.F. 7/86, n° 725.	Quelques ratures au livre-journal et quelques défauts dans le brouillard de caisse.	Un seul solde créditeur de caisse de faible montant.	Comptabilité probante
C.E. 9/11/1988, n°52.970 R.J.F. 1/89, n° 99.	Défauts dans la tenue de la balance générale en fin d'exercice.	Présence d'un compte d'attente. Erreurs dans le compte "Charges constatées d'avance".	Comptabilité probante
C.E. 2/05/1990, n°87.666 R.J.F. 6/90, n° 731.	Livre de caisse tenu avec des ratures, des surcharges et des rajouts.	Apports en espèces non justifiés. Omission de certaines recettes. Inventaire minoré.	Comptabilité non probante
C.E. 6/07/1990, n°66.631 R.J.F. 10/90, n° 1181.	Journal de caisse avec des écritures non datées. Brouillard de caisse dont la première ligne est laissée vierge, tous les mois.	Apports en espèces non justifiés.	Comptabilité non probante

ANNEXE N°5

Description des pièces justificatives requises au plan fiscal *Extrait de la note circulaire n°716 relative au livre des procédures fiscales pages 8, 9, 10.*

2) Pièces justificatives

L'article 2 du L.P.F. prévoit que les pièces justificatives dont la conservation est obligatoire sont les doubles de factures de vente ou de tickets de caisse et les pièces justificatives des dépenses et des investissements.

Il convient de rappeler à ce titre que la valeur probante de la comptabilité repose, entre autres, sur le fait que les écritures portées sur les livres comptables soient corroborées par des pièces justificatives.

Dans ce cadre, l'article premier de la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants précise que tout enregistrement comptable doit comporter l'origine, le contenu et l'imputation du mouvement, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie.

De même, l'article 149 du L.A.R. relatif aux pièces justificatives de dépenses précise que tout achat de biens ou services effectué par un contribuable auprès d'un fournisseur patentable doit être justifié par une facture régulière ou tout autre document en tenant lieu.

L'article 148 (III) du L.A.R. relatif à la facturation dispose également que les contribuables sont tenus de délivrer à leurs acheteurs ou clients des factures ou des mémoires.

Il y a lieu de préciser que les factures et les documents en tenant lieu, pré-numérotés et tirés d'une série continue ou édités par un système informatique selon une série continue, doivent mentionner en plus des indications habituelles d'ordre commercial:

- 1- l'identité du vendeur ;
- 2- le numéro d'identification fiscale attribué par le service local des impôts ainsi que le numéro d'article d'imposition à l'impôt des patentes ;
- 3- la date de l'opération ;
- 4- les nom, prénom ou raison sociale et adresse des acheteurs ou clients ;
- 5- les prix, quantité et nature des marchandises vendues, des travaux exécutés ou des services rendus ;
- 6- de manière distincte, le montant de la T.V.A., le cas échéant, réclamée en sus du prix ou comprise dans le prix. En cas d'opérations visées aux articles 93, 94 et 96 du L.A.R., la mention de la taxe est remplacée par l'indication de l'exonération ou du régime suspensif et des références à l'attestation obtenue à cet effet.

- 7- les références, notamment comptables et le mode de paiement se rapportant à ces factures ou mémoires ;
- 8- et tous autres renseignements prescrits par les dispositions légales.

Lorsqu'il s'agit de vente de produits ou de marchandises par les entreprises à des particuliers, le ticket de caisse peut tenir lieu de facture.

Le ticket de caisse doit comporter au moins les indications suivantes :

- a- la date de l'opération ;
- b- l'identification du vendeur ou du prestataire de services ;
- c- la désignation du produit ou du service ;
- d- la quantité et le prix de vente avec, le cas échéant, mention apparente de la T.V.A.

Les cliniques et établissements assimilés sont tenus de délivrer à leurs patients des factures comportant le montant global des honoraires et autres rémunérations de même nature avec indication de :

- la part des honoraires et rémunérations revenant à la clinique et devant seuls faire partie de leur chiffre d'affaires imposable ;
- la part des honoraires et rémunérations revenant aux médecins pour les actes médicaux ou chirurgicaux effectués par eux dans lesdits cliniques ou établissements.

Toute entreprise qui pratique des tournées en vue de la vente directe de ses produits à des patentés , doit mentionner sur les factures ou les documents en tenant lieu qu'elle délivre à ses clients, le numéro d'article du rôle d'imposition desdits clients à l'impôt des patentes.

Les pièces justificatives de dépenses sont constituées par des originaux et doivent être numérotées et porter la référence de leur comptabilisation, de manière à permettre de retrouver l'écriture à partir de la pièce et inversement.

Pour les achats de biens ou services ou les approvisionnements effectués auprès des fournisseurs non patentés et qui ne délivrent pas de factures, le contribuable doit établir un ordre de dépense comportant :

- la date de l'opération ;
- le nom et l'adresse du fournisseur de biens ou de services ;
- la nature, la quantité et le prix unitaire des marchandises achetées, des travaux exécutés ou des prestations de services rendus au contribuable ;
- les références comptables et le mode de paiement de l'achat de biens ou de services.

L'ordre de dépense peut constituer une pièce probante s'il comporte l'identité du vendeur, le numéro de sa carte d'identité nationale, ou de tout autre document officiel en tenant lieu.

Il y a lieu de préciser que les ordres de dépenses et les pièces justificatives tenant lieu de facture doivent être authentifiés.

L'obligation de conservation concerne toutes les pièces justificatives nécessaires au contrôle citées à l'article 2 du L.P.F. ou toutes autres pièces prévues par la législation ou la réglementation en vigueur.

Il s'agit notamment :

- du double des pièces justificatives de recettes, tels que :
 - les factures de ventes, de prestations de services ou recettes assimilées;
 - les mémoires ;
 - les contrats de cession des biens immeubles;
 - les tickets de caisse ;
 - les bulletins de livraison ou de commande ou tous autres documents en tenant lieu (bulletins de sortie, ordre de chargement);
 - les factures de vente des éléments de l'actif ;
- des pièces justificatives de dépenses, tels que :
 - les factures des dépenses d'exploitation et des dépenses assimilées;
 - les factures des dépenses d'investissement ;
 - les relevés et pièces bancaires ;
- d'autres pièces et documents, tels que :
 - les correspondances envoyées ou reçues ;
 - les jugements et exécutions.

ANNEXE N°6

Sanctions susceptibles d'être infligées au contribuable suite au rejet de sa comptabilité

→ Sanctions applicables en cas de rectification de la base imposable (article 186 du livre d'assiette et de recouvrement).

Une majoration de 15% est applicable :

- En cas de rectification du résultat bénéficiaire ou du chiffre d'affaires d'un exercice comptable ;
- En cas de rectification d'un résultat déficitaire, tant que le déficit n'est pas résorbé ;
- A toute omission, insuffisance ou minoration de recettes ou d'opérations taxables, toute déduction abusive, toute manœuvre tendant à obtenir indûment le bénéfice d'exonération ou de remboursement ;

Le taux de la majoration de 15% précitée est porté à 100% quand la mauvaise foi du contribuable est établie.

Ces majorations sont calculées sur le montant :

- Des droits correspondant à la rectification de la base imposable
- De toute réintégration affectant le résultat déficitaire.

→ Sanctions pour fraude ou complicité de fraude (article 187 du livre d'assiette et de recouvrement).

Cet article dispose que :

« Une amende égale à 100% du montant de l'impôt éludé est applicable à toute personne ayant participé aux manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt, assisté ou conseillé le contribuable dans l'exécution desdites manœuvres, indépendamment de l'action disciplinaire si elle exerce une fonction publique ».

→ Sanctions pénales (article 192 du livre d'assiette et de recouvrement) :

Cet article stipule que :

« Indépendamment des sanctions fiscales édictées par le présent code, est punie d'une amende de cinq mille (5.000,00) dirhams à cinquante mille (50.000,00) dirhams, toute personne qui en vue de se soustraire à sa qualité de contribuable ou au paiement de l'impôt ou en vue d'obtenir des déductions ou remboursements indus, utilise l'un des moyens suivants :

- Délivrance ou production de factures fictives ;
- Production d'écritures comptables fausses ou fictives ;
- Vente sans factures de manière répétitive ;
- Soustraction ou destruction de pièces comptables légalement exigibles ;
- Dissimulation de tout ou partie de l'actif de la société ou augmentation frauduleuse de son passif en vue d'organiser son insolvabilité.

En cas de récidive, avant l'expiration d'un délai de cinq (5) ans qui suit un jugement de condamnation à l'amende précitée, ayant acquis l'autorité de la

chose jugée, le contrevenant est puni, outre de l'amende prévue ci-dessus, d'une peine d'emprisonnement de un (1) à trois (3) mois».

L'application des dispositions ci-dessus s'effectue dans les formes et les conditions prévues à l'article 231 du livre des procédures fiscales.

ANNEXE N°7

Balance de trésorerie privée **Source : ouvrage B page 39**

Ressources ou disponibilités dégagées sur la période vérifiée	Débit	Disponibilités employées sur la période vérifiée	Crédit
1° Solde des comptes au début de la période vérifiée : - comptes bancaires - comptes courants postaux - livrets de Caisse d'Épargne, etc.		1° Solde des comptes à la fin de la période vérifiée : - comptes bancaires - comptes courants postaux.... - livrets de Caisse d'Épargne, etc.	
2° Solde au début de la période vérifiée des comptes courants dans les écritures d'une société ou d'un tiers		2° Solde à la fin de la période vérifiée des comptes courants dans les écritures d'une société ou d'un tiers	
3° Retraits effectués dans une entreprise personnelle indus- trielle ou commerciale, non commerciale ou agricole.....		3° Apports dans une entreprise personnelle industrielle ou commerciale, non commerciale ou agricole	
4° Revenus fonciers : brut perçu ..		4° Frais de gestion, d'entre- tien ou d'aménagement des - immeubles ayant entraîné un revenu foncier.....	
5° Revenus de valeurs mobilières : brut perçu		5° Charges liées à l'encaisse- ment de revenus mobiliers..	
6° Traitements et salaires : brut perçu		6° Dépenses effectuées pour disposer de traitements et salaires (attention au dou- ble emploi avec les dépen- ses de train de vie).....	
7° Sorties du patrimoine entraî- nant un encaissement : - immobilier (exemple : vente d'appartements)..... - mobilier (exemple : vente d'une voiture personnelle ou de valeurs mobilières, ventes d'or)		7° Entrées dans le patrimoine (prix d'acquisition+frais d'acquisition) : - immobilier - mobilier (exemple : achat d'une voiture per- sonnelle ou de valeurs mobilières, achats d'or).	
8° Emprunts personnels encaissés		8° Remboursements d'emprunts personnels et intérêts payés.....	
9° Remboursements de prêts consen- tis à des tiers.		9° Prêts personnels consen- tis à des tiers	
10° Encaissement d'indemnités d'assurance, de dégrèvements d'impôt personnels ou autres ..		10° Paiement de primes d'as- surance, de dommages- intérêts, d'amendes	
11° Capitaux liquides acquis par donation ou succession, libé- ralités		11° Donations consenties en espèces ou par chèques ..	
12° Allocations sociales perçues		12° Impôts personnels.....	
13° Dépenses personnelles payées par le compte courant de l'exploitant		13° Dépenses de train de vie : a) payées en numéraire .. b) payées par chèque c) payées par le compte courant de l'exploitant	
TOTAL		TOTAL	

*Exemple d'un rejet non fondé pour erreur au niveau du principe de la
technique employée par l'inspecteur :
Cas d'une reconstitution de la trésorerie d'une société vérifiée*

TABLEAU N°1		le Tableau de reconstitution de la trésorerie notifié par Mr. l'inspecteur			
ENCAISSEMENTS OU ENTREES			MONTANT	DECAISSEMENTS OU SORTIES	MONTANT
Solde de trésorerie au 01 / 01 / 1998			219892.2	Achats de matières premières	5386834.05
- Banque		43758.32		Achats de matières consommables et emballages	675599.90
- Caisse		176133.88		Achats non stockés et fournitures	535503.80
Chiffre d'affaires déclaré			9776006.79	Autre charges externes	1141776.21
T.V.A facturée, opérations de l'exercice			1137082.74	T.V.A. récupérables opérations de l'exercice	987463.81
Clients débiteurs au début de l'exercice			7038413.17	Charges d'exploitation des exercices antérieurs	115753.20
Clients débiteurs à la fin de l'exercice			-5936066.45	Fournisseurs au début de l'exercice	2632123.86
Clients créditeurs à la fin de l'exercice			430736.85	Fournisseurs à la fin de l'exercice	-3807878.85
Clients créditeurs au début de l'exercice			-450280.63	Fournisseurs avances au début de l'exercice	-231895.45
Gains de change			5387.14	Fournisseurs avances à la fin de l'exercice	608734.73
Intérêts et autres produits financiers			23040.00	Comptes de régularisation passif au 01/01/98	205208.49
Autres produits non courants			395849.14	Comptes de régularisation passif au 31/12/98	-170876.15
Produit de cession des immobilisations			80000.00	Comptes de régularisation actif au 01/01/98	-27670.50
Apport en compte courant d'associés au 31/12/98			7664131.71	Comptes de régularisation actif au 31/12/98	54380.31
Apport en compte courant d'associés au 01/01/98			-6834131.71	Impôts et taxes	23511.35
Autres créanciers à la fin de l'exercice			87680.00	Charges d'intérêt	868750.40
Autres créanciers au début de l'exercice			-50000.00	perte de changes	25.26
Dettes de financement			4700000.00	Autres charges non courantes	219914.19
Crédit de trésorerie à la fin de l'exercice			1227225.83	Charges de personnel	3755353.56
Crédit de trésorerie au début de l'exercice			-2314886.50	Organismes sociaux au début de l'exercice	471786.94
Etat débiteur au 01/01/98			877189.81	Organismes sociaux à la fin de l'exercice	-510693.27
Etat débiteur au 31/12/98			-905534.35	Impôts sur le résultat	232.582.00
Solde créditeur de banque à la fin de l'exercice			3069593.20	Etat créditeur au début de l'exercice	22597.36
Solde créditeur de banque au début de l'exercice			-6943618.61	Etat créditeur à la fin de l'exercice	-187101.64
				Acquisition d'immobilisation (matériel outillage +MMB+ Immobilisations financières)	34200.00
TOTAL			13297710.33	TOTAL	13035983.56

TABLEAU N° 2

Rectifications apportées au tableau de la reconstitution
de la trésorerie établi par Monsieur l'Inspecteur

Encaissements ou entrées	Montants	Décaissements ou sorties	Montants
Total des encaissements trouvé par Mr. l'Inspecteur	13.297.710,33	Total des décaissements trouvé par Mr. l'Inspecteur	13.035.983,56
- Soldes au 01/01/98 des comptes concernant la T.V.A. et centralisés par Monsieur l'Inspecteur dans « Etat débiteur au 01/01/98 »	- 413.804,81	+ Acquisition d'un matériel de transport (compte n° 2340)	+ 82.500,00
→ Compte n° 34551 « Etat TVA récupérable sur immobilisations » 20.112,54		- Solde au 01/01/98 du compte n° 4456 « Etat TVA due » centralisé par Monsieur l'Inspecteur dans « Etat créditeur au début de l'exercice »	- 9.582,50
→ Comptes n° 34552001 à 34552012 « Etat TVA récupérable sur achats de l'exercice » 385.418,38		+ Solde au 31/12/98 du compte n° 4456 « Etat TVA due » centralisé par Monsieur l'Inspecteur dans « Etat créditeur à la fin de l'exercice »	+ 0
→ Comptes n° 34553001 et 34553100 « TVA sur commissions et agios » 8.273,89		- TVA récupérable sur opérations de l'exercice considérée par Monsieur l'Inspecteur	- 987.463,81
→ Compte n° 3456 « Etat crédit de TVA » 0		+ TVA récupérable sur opérations de l'exercice rectifiée	+ 993.743,00
+ Soldes au 31/12/98 des comptes concernant la TVA et centralisés par Monsieur l'Inspecteur dans « Etat débiteur à la fin de l'exercice »	+ 494.809,35	+ Total TVA réglée au cours de l'exercice (Total mouvement débit du compte 4456 « Etat TVA due ») *	+ 233.926,78
→ Compte n° 34551 « Etat TVA récupérable sur immobilisations » 0			
→ Comptes n° 34552001 à 34552012 « Etat TVA récupérable sur achats de l'exercice » 431.925,25		= Total rectifié des décaissements	13.349.107,03
→ Compte n° 34553001 et 34553100 « TVA sur commissions et agios » 6.576,52		+ Trésorerie actif disponible au 31/12/98	+ 29.607,84
→ Compte n° 3456 « Etat crédit de TVA » 56.307,58			
= Total rectifié des encaissements	13.378.714,87	= Total Général	13.378.714,87

* La justification de ce total est présentée à travers les tableaux 3 et 4

TABLEAU N° 3

JUSTIFICATION DU TOTAL DE LA TVA REGLEE
AU COURS DE L'EXERCICE 1998

ELEMENTS	MONTANTS
TVA facturée sur opérations de l'exercice	1.137.082,74
- TVA récupérable sur opérations de l'exercice	- 993.743,00
+ Solde au 31/12/98 du compte n° 3456 « Etat crédit de TVA »	+ 56.307,58
- Solde au 01/01/98 du compte n° 3456 « Etat crédit de TVA »	0,00
+ Soldes au 31/12/98 des comptes « Etat TVA récupérable »	+ 438.501,77
→ Compte n° 34551 « Etat TVA récupérable sur immobilisations ».....0	
→ Comptes N° 34552001 à 34552012 « Etat TVA récupérable sur achats de l'exercice ».. + 431.925,25	
→ Comptes N° 34553001 et 34553100 « TVA sur commissions et agios » + 6.576,52	
- Soldes au 01/01/98 des comptes « Etat TVA récupérables »	- 413.804,81
→ Compte N° 34551 « Etat TVA récupérable sur immobilisations »..... 20.112,54	
→ Comptes n° 34552001 à 34552012 « Etat TVA récupérable sur achats de l'exercice + 385.418,38	
→ Comptes n° 3455301 et 34553100 « TVA sur commissions et agios » + 8.273,89	
+ Solde au 01/01/98 du compte N° 4456 « Etat TVA due »	+ 9.582,50
- Solde au 31/12/98 du compte n° 4456 « Etat TVA due »	0,00
= Total de la TVA réglée au cours de l'exercice	233.926,78

Démonstration de l'égalité :

$$\begin{aligned}
 \text{T.V.A. réglée au cours de l'exercice} = & \text{ TVA facturée sur ventes} - \text{ TVA récupérable sur achats} \\
 & + (\text{solde final} - \text{solde initial}) \text{ du compte « Etat crédit TVA »} \\
 & + (\text{solde final} - \text{solde initial}) \text{ du compte « Etat TVA} \\
 & \quad \text{récupérable »} \\
 & - (\text{solde final} - \text{solde initial}) \text{ du compte « Etat TVA dûe »}
 \end{aligned}$$

On a : (1) TVA réglée = « TVA dûe » le 01/01 + mouvement crédit « TVA dûe » - TVA dûe le 31/12

et étant donné que :

$$\begin{aligned}
 \rightarrow \text{ TVA facturée} - \text{ TVA récupérée} &= \text{ Mouvement crédit « TVA due » } \} \\
 &+ \text{ Mouvement crédit « crédit TVA »} \\
 &- \text{ Mouvement débit « crédit TVA »}
 \end{aligned}$$

$$\rightarrow (\text{Mouvement crédit} - \text{mouvement débit}) \text{ « crédit TVA »} = (\text{Solde Initial} - \text{solde final}) \text{ « crédit TVA »}$$

$$\rightarrow \text{ TVA récupérée} = \text{ TVA récupérable le 1/1} - \text{ TVA récupérable le 31/12} + \text{ TVA récupérable sur achats.}$$

$$\begin{aligned}
 \text{On a : (2) le mouvement crédit « TVA due »} &= \text{ TVA facturée} - \text{ TVA récupérable sur achats} \\
 &- \text{ solde initial « Crédit TVA »} \\
 &+ \text{ solde final « Crédit TVA »} \\
 &- \text{ TVA récupérable le 1/1} + \text{ TVA récupérable le 31/12}
 \end{aligned}$$

Ainsi on obtient l'égalité qu'on veut démontrer en remplaçant le mouvement crédit « TVA due » dans l'égalité (1) par son équivalent donné par l'égalité (2).

TABLEAU N° 5

le Tableau de reconstitution de la trésorerie qui		aurait dû	être considéré	par MR. L'inspecteur	
ENCAISSEMENTS OU ENTREES			MONTANT	DECAISSEMENTS OU SORTIES	MONTANT
Solde de trésorerie au 01/01/1998			219892.20	Achats de matières premières et marchandises	5386834.05
- Banque		43758.32		Achats de matières consommables et emballages	675599.90
- Caisse		176133.88		Achats non stockés de matières et fournitures	535503.80
Chiffre d'affaire déclaré			9776006.79	Autres charges externes	1141776.21
T.V.A. facturée, opérations de l'exercice			1137082.74	T.V.A. récupérables opérations de l'exercice	993743.00
Clients débiteurs au début de l'exercice			7038413.17	Charges d'exploitation des exercices antérieurs	115753.20
Clients débiteurs à la fin de l'exercice			-5936068.45	Fournisseurs au début de l'exercice	2632123.88
Clients créditeurs à la fin de l'exercice			430736.85	Fournisseurs à la fin de l'exercice	-3807878.85
Clients créditeurs au début de l'exercice			-450280.63	Fournisseurs avances au début de l'exercice	-231895.45
Gains de change			5387.14	Fournisseurs avances à la fin de l'exercice	608734.73
Intérêts et autres produits financiers			23040.00	Compte de régularisation passif au 01/01/98	205208.49
Autres produits non courants			395849.14	Compte de régularisation passif au 31/12/98	-170876.15
Produit de cession des immobilisations			80000.00	Compte de régularisation actif au 01/01/98	-27670.50
Apport en compte courant d'associés au 31/12/98			7684131.71	Compte de régularisation actif au 31/12/98	54380.31
Apport en compte courant d'associés au 01/01/98			-6834131.71	Impôts et taxes	23511.35
Autres créanciers à la fin de l'exercice			87680.00	Charges d'intérêt	888750.40
Autres créanciers au début de l'exercice			-50000.00	Perte de change	25.28
Dettes de financement			4700000.00	Autres charges non courantes	219914.19
Crédit de trésorerie à la fin de l'exercice			1227225.83	Charge de personnel	3755353.56
Crédit de trésorerie au début de l'exercice			-2314886.50	Organismes sociaux au début de l'exercice	471786.94
Etat débiteur au 01/01/98 (A L'EXCLUSION DES CPTS TVA)			463385.00	Organismes sociaux à la fin de l'exercice	-510693.27
Etat débiteur au 31/12/98 (A L'EXCLUSION DES CPTS TVA)			-410725.00	Impôts sur le résultat	232582.00
Solde créditeur de banque à la fin de l'exercice			3069593.20	Etat créiteur au 01/01/98 (A L'EXCLUSION DES CPTS TVA)	13014.83
Solde créditeur de banque au début de l'exercice			-6943618.61	Etat créiteur au 31/12/98 (A L'EXCLUSION DES CPTS TVA)	-187101.64
				Acquisition d'immobilisation/matériel outillage	116700.00
				+MMB+Immobilisations financières)	
				TVA REGLEE AU COURS DE L'EXERCICE	233926.78
				**TVA Facturé sur opérations de l'exercice	1137082.74
				** TVA récupérable sur opérations de l'exercice	-993743.00
				** Etat crédit de TVA au 31/12/98	+56307.58
				** Etat crédit de TVA au 1/1/98	-0
				** Etat TVA récupérable au 31/12/98	+438501.77
				** Etat TVA récupérable au 1/1/98	-413804.81
				** Etat tva due au 1/1/98	+9582.50
				** Etat TVA due au 31/12/98	-0
				Trésorerie Actif disponible au 31/12/98	29607.84
TOTAL			13378714.87	TOTAL	13378714.87

Modalités de réalisation de l'enquête sur le terrain

1- Objectif de l'enquête:

Nous avons essayé au moyen du questionnaire de recueillir l'avis des professionnels, intervenant dans le cas du rejet de la comptabilité par l'Administration des impôts, sur les motifs susceptibles d'être invoqués par cette dernière et sur l'appréciation de leur gravité. En outre, ces professionnels ont été sollicités pour faire part de leur expérience concernant les points laissés dans l'ombre par le législateur fiscal et les mesures aptes à rationaliser la décision du rejet de la comptabilité.

2- Présentation de l'échantillon:

Notre population cible est constituée de Magistrats, Inspecteurs d'impôts, Experts-Comptables, Experts judiciaires et Avocats, professionnels expérimentés dans le domaine de notre étude.

La taille de l'échantillon fixée à {30} a été répartie comme suit :

- ✧ 10 Magistrats et Avocats,
- ✧ 10 Inspecteurs d'impôts, et
- ✧ 10 Experts-Comptables et Experts judiciaires.

Le choix de cette taille n'a pas reposé sur une méthode d'échantillonnage statistique en raison des limitations suivantes:

- ✧ Non disponibilité d'une base exhaustive de la population des professionnels ayant effectué des missions s'inscrivant dans le cadre de notre étude.
- ✧ Non utilisation des résultats de l'enquête en vue de faire une extrapolation des conclusions à la population étudiée.

Le premier objectif de l'enquête est d'aider à recenser l'exhaustivité des motifs susceptibles d'être invoqués par l'Administration pour justifier son rejet de la preuve comptable.

De même les avis recueillis quant à l'appréciation de la gravité de ces motifs seront exploités à titre indicatif pour confirmer ou infirmer la divergence des avis des professionnels en l'absence de dispositions législatives claires.

3- Présentation du questionnaire administré:

**Questionnaire destiné aux professionnels intervenants dans les cas
de rejet de la comptabilité par l'Administration des Impôts**

Dans le cadre d'un travail de recherche effectué sur le terrain, nous avons établi le présent questionnaire dont l'objectif est de recueillir l'avis des Magistrats, Inspecteurs des impôts, Experts-Comptables, Experts judiciaires et Avocats, professionnels intervenant dans les cas de rejet de la comptabilité par l'Administration des impôts, sur les motifs de rejet susceptibles d'être invoqués par cette Administration et l'appréciation de leur gravité.

En répondant, en arabe ou en Français, d'une façon détaillée à toutes les questions, vous contribuerez à une collecte d'informations pertinentes à même de servir de base à notre travail de recherche.

♦ Nom & prénom :

♦ Profession :

☐ Magistrat ☐ Inspecteur des impôts ☐ Expert comptable

☐ Expert judiciaire ☐ Avocat

♦ Expérience professionnelle en nombre d'années :

♦ Nombre de dossiers de rejet de la comptabilité pris en charge:

☐ entre 1 et 5 ☐ entre 6 et 10 ☐ + de 10

♦ Nombre moyen de dossiers de rejet de la comptabilité traité par an :

.....

♦ Si vous êtes en même temps Expert comptable et Expert judiciaire, le dernier cas de rejet de la comptabilité que vous avez traité était-il dans le cadre d'une mission:

☐ D'assistance et de conseil ?

☐ D'expertise judiciaire ?

♦ Le dernier cas traité de rejet de la comptabilité a-t-il été motivé par:

☐ Des irrégularités de formes ? (Veuillez les préciser)

.....
.....

☐ Des irrégularités de fond ? (Veuillez les préciser)

.....
.....
.....
.....

☐ Une insuffisance des chiffres déclarés (veuillez préciser)

.....
.....
.....

◆ Estimez vous que ce cas de rejet de la comptabilité par l'Administration était bien fondé ? pourquoi ?

.....
.....
.....

◆ De part votre expérience sur le / les dossiers, quels sont les principaux motifs de rejet sur lesquels se base l'Administration des impôts pour ôter à une comptabilité sa valeur probante?

.....
.....
.....

◆ D'après votre expérience professionnelle et votre lecture de l'article 4 du livre des procédures fiscales institué par la loi des finances pour l'année 2005, régissant le pouvoir d'appréciation de l'Administration, quels sont les points laissés dans l'ombre par le législateur fiscal quant aux motifs de rejet de la comptabilité?

.....
.....
.....
.....
.....
.....

◆ Quelles sont vos propositions pour éliminer ces zones d'ombre et rationaliser la décision du rejet de la comptabilité?

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

♦ Une comptabilité peut-elle être écartée seulement à cause de l'une des irrégularités formelles suivantes:

	<u>Oui</u>	<u>Non</u>
1- Absence des livres et supports comptables obligatoires :		
a - Le livre journal	☐	☐
b - Le grand livre	☐	☐
c - Le livre d'inventaire	☐	☐
d - Le manuel des procédures et d'organisation comptable	☐	☐
e - Les journaux divisionnaires	☐	☐
f - Les livres auxiliaires	☐	☐
2- Irréversibilité des enregistrements comptables non garantie :		
a- Absence de la côte et du paraphe	☐	☐
b- Existence de blancs et altérations	☐	☐
c- Un système comptable ne garantissant pas l'absence d'altérations	☐	☐
3- Procédures d'enregistrement ou de centralisation non respectées :		
a- Enregistrement non chronologique des opérations	☐	☐
b- Une seule écriture pour des opérations de natures différentes	☐	☐
c- Une seule écriture pour les opérations du mois ou trimestre	☐	☐
d- Une centralisation autre que mensuelle des écritures	☐	☐
4- Une organisation comptable ne permettant pas:		
a- Une ventilation claire :		
*entre chiffre d'affaires assujetti à la TVA et chiffre d'affaires exonéré	☐	☐
* entre chiffre d'affaires assujetti à l' IS ou l' IGR et chiffre d'affaires exonéré	☐	☐
b- Une ventilation du chiffre d'affaires selon les différents taux applicables en matière de cotisation minimale	☐	☐
c- Une ventilation de la marge brute dégagée par produit vendu	☐	☐
5- Défaut d'établissement de:		
a- La liasse fiscale	☐	☐
b- La liasse comptable	☐	☐
c- D'un ou plusieurs états de la liasse fiscale	☐	☐
d- D'un ou plusieurs états de la liasse comptable	☐	☐

♦ Existe-t-il d'autres motifs formels autorisant le rejet de la comptabilité sans qu'ils soient assortis d'autres irrégularités ou indices d'insuffisance des chiffres déclarés?

.....

.....

.....

.....

.....

♦ La nature des irrégularités de fond citées ci-dessous peut-elle à elle seule motiver le rejet de la comptabilité abstraction faite de leurs incidences chiffrées:

	<u>Oui</u>	<u>Non</u>
1- L'absence des inventaires	☐	☐
2- La dissimulation d'achats ou de ventes :		
a- Comptabilité occulte en plus de la comptabilité officielle	☐	☐
b- Dissimulation de certains achats ou de certaines ventes	☐	☐
3- Les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées constatées dans la comptabilisation des opérations	☐	☐
4- L'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de valeur probante:		
a- Absence de pièces justificatives :		
*Pièces de dépenses	☐	☐
*Pièces de recettes	☐	☐
b- Pièces disponibles mais non conformes aux exigences légales de:		
*Continuité de la série des factures de ventes	☐	☐
*Désignation claire des articles vendus ou services rendus	☐	☐
*Mention de l'identifiant fiscal du vendeur, patente ,cnss	☐	☐
*Identification du client (Nom, Raison sociale, Adresse)	☐	☐
5- La non comptabilisation des opérations effectuées par l'entreprise		
a- Non comptabilisation d'achats ou ventes	☐	☐
b- Non comptabilisation d'encaissements ou décaissements	☐	☐
6- La comptabilisation d'opérations fictives:		
a- Transactions fictives avec partenaires réels ou fictifs	☐	☐
b- Transactions réelles avec partenaires fictifs	☐	☐
7- Autre infractions aux principes et règles comptables:		
a- Infractions au principe comptable de séparation des exercices	☐	☐
b- Infractions aux méthodes d'évaluation	☐	☐
c- Position créditrice du compte caisse	☐	☐

♦ Existe-t-il d'autres irrégularités de fond pouvant autoriser le rejet de la comptabilité rien que par leur nature?

.....

.....

♦ A partir de quel seuil une irrégularité de fond peut-elle être retenue comme motif de rejet de la comptabilité en l'absence d'autres irrégularités et de preuves d'insuffisance des chiffres déclarés? (en pourcentage du chiffre d'affaires par exemple)

.....

.....

♦ A votre avis serait-il intéressant de tenir compte de la bonne ou mauvaise foi du contribuable pour fixer le seuil significatif à partir duquel une ou plusieurs irrégularités de fond peuvent motiver le rejet de la comptabilité?

.....

◆ Si oui:

1- Quels sont les critères qu'on peut retenir pour juger si une irrégularité de fond a eu lieu de bonne ou de mauvaise foi:

- ☐ Incidence chiffrée de l'irrégularité ☐ Intérêt fiscal de l'irrégularité pour le contribuable
- ☐ Neutralité par rapport aux intérêts du trésor

☐ Autres:.....

2- A hauteur de quel seuil peut-on tolérer une ou plusieurs irrégularités de fond de bonne foi sans prononcer le rejet de la comptabilité? (en pourcentage du chiffre d'affaires par exemple)

.....

.....

◆ Une comptabilité peut-elle être écartée seulement à cause de l'un des indices internes d'insuffisance des chiffres déclarés:

- | | <u>Oui</u> | <u>Non</u> |
|--|--------------------------|--------------------------|
| 1- L'insuffisance et la variation du taux de bénéfice brut | | |
| a- Un taux de bénéfice anormalement bas par rapport aux possibilités de l'entreprise ou à la moyenne de la profession | ☐ | ☐ |
| b- Un taux de bénéfice inférieur à celui constaté dans l'entreprise elle-même, à partir d'un échantillon d'articles vendus | ☐ | ☐ |
| c- Un taux de bénéfice, qui varie de façon importante d'une année sur l'autre dans les mêmes conditions d'exercice de l'activité | ☐ | ☐ |
| 2- Les apports de fonds non justifiés de l'exploitant ou du dirigeant | ☐ | ☐ |
| 3- Les prélèvements insuffisants de l'exploitant ou du dirigeant | ☐ | ☐ |

◆ Une comptabilité peut-elle être écartée seulement à cause de l'un des indices externes d'insuffisance des chiffres déclarés suivants:

- | | <u>Oui</u> | <u>Non</u> |
|--|--------------------------|--------------------------|
| 1- Indices résultant de la comparaison entre les revenus déclarés et les crédits bancaires des comptes personnels de l'exploitant : | | |
| a- L'encaissement sur les comptes personnels de recettes de l'activité professionnelle | ☐ | ☐ |
| b- L'encaissement sur les comptes personnels de recettes d'origine injustifiée | ☐ | ☐ |
| 2- La mise en évidence d'un excédent des emplois sur les ressources de l'exploitant lors d'un examen de l'ensemble de sa situation fiscale | ☐ | ☐ |
| 3- La mise en valeur d'investissements dont le montant est hors de proportion avec le revenu déclaré par l'exploitant | ☐ | ☐ |

◆ Existe-t-il d'autres indices internes ou externes en mesure d'ôter la valeur probante à une comptabilité régulière par ailleurs ?

.....

.....

.....

Merci pour votre contribution

4- Taux de réponse obtenu:

Le nombre de réponses obtenu s'élève à 12 pour un nombre administré de 30, soit un taux de 40 %.

Ce nombre est ventilé comme suit :

- ✧ 7 Experts-Comptables et Experts judiciaires
- ✧ 4 Magistrats et 1 Avocat

Aucun inspecteur n'a voulu répondre au questionnaire :

Ils ont voulu coopérer mais ils craignent que leur réponse soit considérée comme une position formelle de l'Administration.

Nous n'avons pas non plus exploité les réponses des Avocats et magistrats car ils n'ont répondu qu'en partie au questionnaire : En général, ils font appel aux experts judiciaires pour se prononcer sur les aspects techniques de la comptabilité.

5- Dépouillement des réponses:

Les Experts-Comptables et Experts judiciaires ayant répondu à notre questionnaire ont une expérience moyenne de 23 ans.

- 57% de ces professionnels traitent entre un et cinq dossiers de rejet par an, et 29% seulement prennent en charge plus de 10 dossiers par an.
- Le dernier cas de rejet traité était pour 57% de ces professionnels dans le cadre d'une mission d'assistance et de conseil, et pour les 43% restant dans le cadre d'une mission d'expertise judiciaire.
- Les irrégularités de forme invoquées par l'Administration dans les derniers cas traités par notre échantillon de professionnels sont :
 - Absence de manuel de procédures
 - Livres légaux cotés et paraphés postérieurement à la date du contrôle fiscal.
 - Listing d'inventaire collé au livre d'inventaire au lieu d'une inscription manuelle de cet inventaire.
- Les irrégularités de fond soulevées par l'Administration dans les derniers cas traités par notre échantillon d'experts sont :
 - Inventaire non détaillé ou incomplet
 - Interruption de la série des factures de vente
 - Caisse créditrice
 - Comptabilisation des immobilisations aux comptes de charge
 - Comptabilisation de provisions irrégulièrement constituées
 - Comptabilisation d'intérêt excessif sur emprunts des associés
 - TVA récupérable comptabilisée en charge
 - Application d'un taux d'amortissement excessif

- Les derniers cas traités par notre échantillon d'experts font ressortir les indices suivants d'insuffisance des chiffres déclarés par l'Administration comme motifs de rejet de la comptabilité:
 - Ecart résultant du contrôle matière ou contrôle quantitatif.
 - Marge brute négative.
 - Chiffre d'affaires non déclaré ressortant d'un recoupement auprès des clients du contribuable.
- Les experts de notre échantillon ont tous estimé que le dernier cas de rejet qu'ils ont traité n'était pas fondé.
- Ils trouvent que les motifs de rejet de la comptabilité, listés par l'article 213 du L.P.F sont imprécis et incomplets laissant ainsi toute latitude à l'Administration de les utiliser à sa guise.
- Leurs propositions tournent autour de la nécessité d'une mise au point de considérations objectives pour l'évaluation de la valeur probante de la comptabilité.
- Sur la liste des irrégularités formelles soumises à l'appréciation des experts de notre échantillon, aucune n'a été considérée à 100 % comme étant une irrégularité suffisante à elle seule pour écarter une comptabilité régulière par ailleurs.

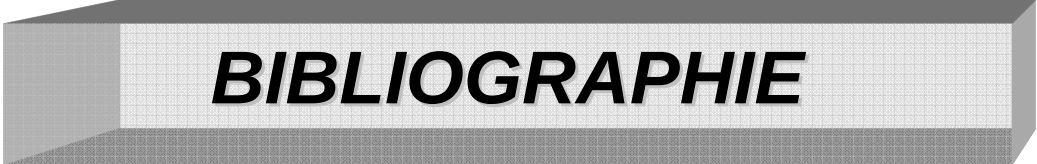
Irrégularités de forme	Oui (%)	Non (%)
- Absence des livres et supports comptables obligatoires :		
a - Le livre journal.....	43	57
b - Le grand livre	86	14
c - Le livre d'inventaire.....	43	57
d - Le manuel des procédures et d'organisation comptable...	29	71
e - Les journaux divisionnaires	43	57
f - Les livres auxiliaires.....	43	57
- Irréversibilité des enregistrements comptables non garantie :		
a- Absence de la côte et du paraphe.....	50	50
b- Existence de blancs et altérations.....	71	29
c- Un système comptable ne garantissant pas l'absence d'altérations.....	57	43
- Procédures d'enregistrement ou de centralisation non respectées:		
a- Enregistrement non chronologique des opérations.....	43	57
b- Une seule écriture pour des opérations de natures différentes.....	29	71
c- Une seule écriture pour les opérations du mois ou trimestre.....	71	29
d- Une centralisation autre que mensuelle des écritures.....	14	86
- Une organisation comptable ne permettant pas:		
a- Une ventilation claire :		
- Entre chiffre d'affaires assujetti à la TVA et chiffre d'affaires exonéré.....	43	57
- Entre chiffre d'affaires assujetti à l' IS ou l' IGR et chiffre d'affaires exonéré.....	43	57
b- Une ventilation du chiffre d'affaires selon les différents taux applicables en matière de cotisation minimale.....	14	86
c- Une ventilation de la marge brute dégagée par produit vendu.....	14	86
- Défaut d'établissement de:		
a- La liasse fiscale.....	71	29
b- La liasse comptable.....	71	29
c- D'un ou plusieurs états de la liasse fiscale.....	29	71
d- D'un ou plusieurs états de la liasse comptable.....	29	71

- De même, sur la liste des irrégularités de fond soumises à l'appréciation des experts de l'échantillon en question, aucune n'a été considérée à 100 % comme étant une irrégularité suffisante à elle seule pour écarter une comptabilité régulière par ailleurs.

Irrégularités de fond	Oui (%)	Non (%)
- L'absence des inventaires.....	86	14
- La dissimulation d'achats ou de ventes :		
- Comptabilité occulte en plus de la comptabilité officielle..	86	14
- Dissimulation de certains achats ou de certaines ventes...	43	57
- Les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées constatées dans la comptabilisation des opérations.....	71	29
- L'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de valeur probante:		
a- Absence de pièces justificatives :		
- Pièces de dépenses.....	86	14
- Pièces de recettes.....	71	29
b- Pièces disponibles mais non conformes aux exigences légales de:		
- Continuité de la série des factures de ventes.....	43	57
- Désignation claire des articles vendus ou services rendus.....	43	57
- Mention de l'identifiant fiscal du vendeur,patente ,cnss	29	71
- Identification du client (Nom, Raison sociale, Adresse)	29	71
- La non comptabilisation des opérations effectuées par l'entreprise		
a- Non comptabilisation d'achats ou ventes.....	75	25
b- Non comptabilisation d'encaissements ou décaissements	71	29
- La comptabilisation d'opérations fictives:		
a- Transactions fictives avec partenaires réels ou fictifs....	86	14
b- Transactions réelles avec partenaires fictifs.....	71	29
- Autres infractions aux principes et règles comptables:		
a- Infractions au principe comptable de séparation des exercices.....	43	57
b- Infractions aux méthodes d'évaluation.....	43	57
c- Position créditrice du compte caisse.....	43	57

- 29 % des experts de l'échantillon estiment qu'une irrégularité de fond peut être retenue comme motif de rejet de la comptabilité en l'absence d'autres irrégularités et de preuves d'insuffisance des chiffres déclarés, à partir d'un seuil de 10 % du chiffre d'affaires; avec possibilité bien entendu de redressement des anomalies relevées.
Les autres n'ont pas exprimé leurs avis quant à ce seuil.
- 86 % des professionnels de l'échantillon estiment qu'il serait intéressant de tenir compte de la bonne foi du contribuable pour fixer le seuil significatif à partir duquel une ou plusieurs irrégularités de fond peuvent motiver le rejet de la comptabilité.
- Les critères retenus par les experts de notre échantillon pour juger si une irrégularité de fond a eu lieu de bonne ou de mauvaise foi se présentent selon les fréquences d'apparition suivantes :
 - Incidence chiffrée de l'irrégularité {43 %}
 - Intérêt fiscal de l'irrégularité pour le contribuable {29 %}
 - Neutralité par rapport aux intérêts du trésor {15 %}
 - Pourcentage des redressements par rapport aux déclarations {15 %}
- Sur la liste des indices d'insuffisance des chiffres déclarés soumis à l'appréciation des experts de notre échantillon, seul un taux de bénéfice anormalement bas par rapport aux possibilités de l'entreprise ou à la moyenne de la profession, a été considéré à 100 % comme étant un indice insuffisant à lui seul pour écarter une comptabilité régulière par ailleurs.

Indices d'insuffisance des chiffres déclarés	Oui (%)	Non (%)
♦ <u>Indices internes</u> - L'insuffisance et la variation du taux de bénéfice brut - a- Un taux de bénéfice anormalement bas par rapport aux possibilités de l'entreprise ou à la moyenne de la profession..... 0 100 - b- Un taux de bénéfice inférieur à celui constaté dans l'entreprise elle-même, à partir d'un échantillon d'articles vendus..... 29 71 - c- Un taux de bénéfice, qui varie de façon importante d'une année sur l'autre dans les mêmes conditions d'exercice de l'activité..... 43 57 - Les apports de fonds non justifiés de l'exploitant ou du dirigeant... 71 29 - Les prélèvements insuffisants de l'exploitant ou du dirigeant..... 25 75		
♦ <u>Indices externes</u> - Indices résultant de la comparaison entre les revenus déclarés et les crédits bancaires des comptes personnels de l'exploitant : - a- L'encaissement sur les comptes personnels de recettes de l'activité professionnelle..... 63 37 - b- L'encaissement sur les comptes personnels de recettes d'origine injustifiée..... 43 57 - La mise en évidence d'un excédent des emplois sur les ressources de l'exploitant lors d'un examen de l'ensemble de sa situation fiscale..... 86 14 - La mise en valeur d'investissements dont le montant est hors de proportion avec le revenu déclaré par l'exploitant..... 29 71		



BIBLIOGRAPHIE

♦ Documentation réglementaire de base

- Le code Général de la Normalisation comptable.
- La loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants et la loi n° 44 -03 la modifiant.
- La loi n° 15-95 formant code de commerce.
- Le Code Général des Impôts institué par la loi de finances 2007.
- Le livre d'assiette et de recouvrement, institué par la loi de finances 2006 (abrogé par la L.F 2007).
- Le livre des procédures fiscales institué par la loi de finances 2005 (modifié par la L.F 2006 et abrogé par la L.F 2007).
- La loi n° 24-86 régissant l'Impôt sur les Sociétés (abrogée par la loi de finances 2006).
- La loi n° 30-85 régissant la Taxe sur la Valeur Ajoutée (abrogée par la loi de finances 2006).
- La loi n° 17-89 régissant l'Impôt Général sur le Revenu (abrogée par la loi de finances 2006).
- La note circulaire n° 716 relative au livre des procédures fiscales.
- La note circulaire commentant les dispositions de la loi sur l'IS.
- La note circulaire commentant les dispositions de la loi sur l'IGR.
- La note circulaire commentant les dispositions de la loi sur la TVA.
- La note circulaire n° 704 relative à la mesure de la mise à niveau fiscale des entreprises.
- Le Code de la Procédure Civile.
- 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.

♦ Mémoires d'expertise comptable

Mémoire A

« Contrôle fiscal et comptabilité non probante : l'assistance de l'expert comptable » Alain MAILLARD; nov-déc 88, www.bibliotique.com.

Mémoire B

« L'expert comptable et le contentieux fiscal : apports de l'article 46 de la loi n°94-679 du 8 août 1994 et du nouveau dispositif de normes professionnelles » Franck LALOUM ; nov 95. www.bibliotique.com.

Mémoire C

« Notion de comptabilité probante dans la petite entreprise artisanale ou commerciale : étude au travers d'arrêts du Conseil d'Etat et conséquences pratiques » Eric GANDOLFO; nov-déc 88, www.bibliotique.com.

Mémoire D

« L'expert comptable judiciaire en matière fiscale » Philippe MURE-RAVAUD ; nov-déc 88, www.bibliotique.com.

Mémoire E

« Du bon usage de la gestion et optimisation fiscale par l'expert comptable dans les TPE » Josef LORENZONI ; nov 01, www.bibliotique.com.

Mémoire F

« Contrôle de la procédure de vérification de comptabilité par l'expert comptable : démarche et outil de travail » Tanguy NOEL ; mai 98, www.bibliotique.com.

Mémoire G

« Valeur probante d'une comptabilité en matière fiscale : étude du rôle préventif de l'expert comptable auprès des petites entreprises commerciales ou artisanales pour éviter les conséquences du rejet de la preuve comptable » Marc PALASSET ; nov-déc 92. www.bibliotique.com.

- Mémoire H** « Le contrôle fiscal des comptabilités informatisées : Le rôle de l'expert comptable à travers la constitution d'un dossier préventif » Philippe LIAUZIN; nov 01, www.bibliotique.com.
- Mémoire I** « Le jugement professionnel de l'Expert-Comptable dans les missions liées aux états financiers » Karim AMOUSS, 2002/2003; www.procomptable.com
- Mémoire J** « Contrôle fiscal au Maroc: cadre légal et rôle de l'Expert-Comptable » Hammou LAAFOU, ISCAE
- Mémoire K** « Le contentieux fiscal au Maroc : voies de recours et rôle de l'Expert-Comptable » Sabah CHERKAWI, nov 2006, ISCAE.

♦ Mémoire pour l'obtention du D. E. A. en droit des affaires

- Mémoire L** « La preuve en droit fiscal » FÉRIEL Kamoun ; 01/02, www.procomptable.com

♦ Ouvrages spécialisés

- Ouvrage A** « Contrôle fiscal, les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence » Roland TORREL; Ed. MAXIMA, 1995
- Ouvrage B** « Contrôle fiscal, contentieux – recouvrement » Groupe Revue Fiduciaire; 2004
- Ouvrage C** « La pratique de la vérification de comptabilité » Ed. Francis LEFEBVRE; 1997
- Ouvrage D** « Le contrôle fiscal des entreprises et des particuliers » (gestion d'un risque) François KULBOKAS; Ed. POTHIER; 1999

- Ouvrage E*** «< Contrôle fiscal, le piège>> Bernard ZIMMERN
& Sandrine GORRERI
Ed. L'HARMATTAN; 2001
- Ouvrage F*** «< Je hais le fisc>> Henri DUMAS;
Ed. NORMANT; 2004
- Ouvrage G*** «< Faire face aux contrôles de l'Administration>>
Catherine GIRODROUX; Ed.Lamy/LesEchos
1992
- Ouvrage H*** «< Contrôle fiscal, droit et pratique >> Thierry.
LAMBER ; Ed P.U.F;1991
- Ouvrage I*** «< Les voies de recours en matière fiscale>>; Jamal
LAOUINA; Ed. Afrique Orient; 2005
- Ouvrage J*** «< Traité de la T.V.A>>; Abdelmajid AKTAOU;
Collection Al misbah; 2005
- Ouvrage K*** «< Memento comptable Marocain>>;
Ed. Masnaoui; 1995

♦ Cas pratiques Marocains

- Dossiers complets sur le contentieux fiscal pour rejet de la preuve comptable, recueillis auprès des Tribunaux Administratifs Marocains.
- Dossiers traités sur le même sujet à l'occasion de la participation à des missions d'expertise judiciaire et d'assistance.

♦ Sites web (Français)

- Site A : www.légifrance.gouv.fr: La Jurisprudence nationale des juridictions Administratives.
- Site B : www.rajf.org: Revue de l'actualité juridique Française.
- Site C : www.ifrap.org: L'institut Français de Recherches sur les Administrations Publiques.

♦ **CD-ROM (Marocain)**

Collection de la revue de jurisprudence de la Cour Suprême 1957-2004
"المجموعة الكاملة لمجلة قضاء المجلس الاعلى 2004-1957"

Conception graphique et réalisation informatique: inter systèmes; 2005
"موسوعة قوانين و اجتهادات " الاستاد عبد الحميد العبدلاوي
عن مكتب الدراسات للبحوث و الاعلاميات القانونية, 2004 .

♦ **Autres**

- L'Economiste du 14 Novembre 2006; " Code Général des Impôts, de vertes critiques"
- L'Economiste du 7 Mars 2005;"comment le fisc vous piste"
- L'Economiste du 27 Mai 1999; "Un cas de jurisprudence sur la reconstitution de la base imposable".



LEXIQUE

Le droit de contrôle de l'Administration	حق مراقبة الادارة
Vérification de comptabilité	فحص المحاسبة
Droit de communication et échange d'informations	حق الاطلاع وتبادل المعلومات
La valeur probante de la comptabilité	قيمة الاثبات التي تكتسيها المحاسبة
Le pouvoir d'appréciation de l'Administration	سلطة الادارة التقديرية
La base d'imposition	أساس فرض الضريبة
Les irrégularités graves	الاخلالات الجسيمة
L'absence des inventaires	انعدام الجرد
La dissimulation d'achats ou de ventes	إخفاء بعض الاشترية أو البيوع
Les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées	الأخطاء أو الاغفالات أو البيانات غير الصحيحة الجسيمة والمتكررة
L'absence de pièces justificatives	إنعدام أوراق الاثبات
La non comptabilisation d'opérations	عدم ادراج عمليات في المحاسبة
La comptabilisation d'opérations fictives	إدراج عمليات صورية في المحاسبة
La reconstitution du chiffre d'affaires	إعادة تقدير رقم المعاملات
L'insuffisance des chiffres déclarés	نقصان الارقام التي وقع الاقرار بها
L'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables	فحص مجموع الوضعية الضريبية للخاضعين للضريبة
La Commission Locale de Taxation	اللجنة المحلية لتقدير الضريبة
La Commission Nationale du Recours Fiscal	اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة
La Cour Administrative	المحكمة الادارية
La Cour Administrative d'Appel	محكمة الاستئناف الادارية
La Cour Suprême	المجلس الأعلى



ABREVIATIONS

LES ABREVIATIONS

C.G.I	: Code Général des Impôts.
L.F	: Loi de Finances.
L.A.R	: Livre d'Assiette et de Recouvrement.
L.P.F	: Livre des Procédures Fiscales.
I.G.R	: Impôt Général sur le Revenu.
I.R	: Impôt sur le Revenu.
I.S	: Impôt sur les Sociétés.
T.V.A	: Taxe sur la Valeur Ajoutée.
C.G.N.C	: Code Général de Normalisation Comptable.
C.N.P.C	: Comité Nationale du Plan Comptable.
N.G.C	: Norme Générale Comptable.
P.C.G.E	: Plan Comptable Général des Entreprises.
C.N.C	: Conseil National de la Comptabilité.
O.E.C	: Ordre des Experts comptables.
C.N.C.C	: Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.
C.N.R.F	: Commission Nationale du Recours Fiscal.
C.L.T	: Commission Locale de Taxation.
T.A	: Tribunal Administratif.
C.A	: Cour Administrative .
C.A.A	: Cour Administrative d'appel.

C.S : Cour Suprême.

C.E : Conseil d'Etat.

O.P.C.V.M : Organisme de Placement Collectif en Valeurs
Mobilières.

O.N.I.C.L : Office National Interprofessionnel des Céréales et
Légumineuses.

