



**INSTITUT SUPERIEUR DE COMMERCE ET
D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES
ISCAE**

LE CONTENTIEUX FISCAL AU MAROC : VOIES DE RECOURS ET ROLE DE L'EXPERT COMPTABLE

**MEMOIRE PRESENTE EN VUE DE L'OBTENTION DU
DIPLOME NATIONAL D'EXPERT COMPTABLE**

PAR

MME SABAH CHERKAOUI

MEMBRES DU JURY

Président du jury : Mr Abderrahmane SAAIDI, Expert Comptable DPLE

Directeur de recherche : Mr Abdellatif BERNOSSE, Expert Comptable DPLE

**Suffragants : Mr Abdelmounaim BIADE, Professeur à l'ISCAE
Mr Mustapha AMAN, Fiscaliste Intervenant à l'ISCAE**

REMERCIEMENTS

Au terme de ce travail, il m'est agréable d'exprimer mes remerciements à ceux et celles qui ont contribué de quelque manière que ce soit à son aboutissement.

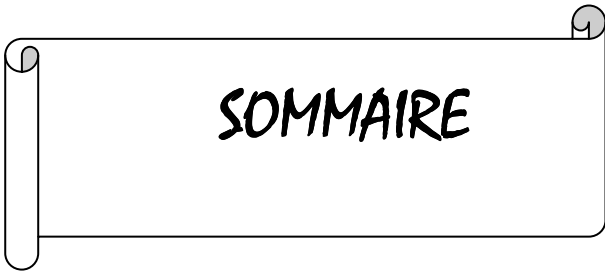
Je tiens à exprimer ma profonde gratitude à mon Directeur de Recherche Monsieur Abdellatif BERNOSSE. Je le remercie vivement de m'avoir fait confiance et d'avoir accepté de m'encadrer. Je le remercie également de m'avoir fait bénéficier de son savoir et son expérience durant dix huit ans de collaboration parfaite.

J'exprime aussi ma gratitude et mon respect à ma famille dont le soutien moral m'a été précieux.

Mes remerciements s'adressent également à l'ensemble des membres du jury qui ont bien voulu évaluer mon travail.

Je rend également rendre un hommage particulier à la Direction, au corps professoral, au personnel de l'ISCAE et à l'Ordre des Experts Comptables pour les efforts qu'ils déploient pour la réussite du cycle d'expertise comptable.

Je ne saurais terminer sans remercier tous mes collègues d'étude et de travail pour leurs commentaires pertinents, leurs conseils et aides précieux.



SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE

PREMIERE PARTIE : CONTENTIEUX FISCAL, ACTEURS ET VOIES DE RECOURS

Introduction de la première partie

Chapitre préliminaire : Contentieux fiscal : Problématique, intérêt et définition

Section 1 : La problématique, intérêt du sujet et méthodologie de travail

Section 2 : Définition du contentieux fiscal

Chapitre 1 : Les entités compétentes intervenant dans le contentieux fiscal

Section 1 : Les Commissions

Section 2 : Les entités administratives

Section 3 : Les Entités judiciaires

Chapitre 2 : Les types de contentieux fiscal et voies de recours

Section 1 : Le Contentieux Para Judiciaire

Section 2 : Le Contentieux Administratif

Section 3 : Le Contentieux judiciaire

Section 4 : Cas particulier : Le recours gracieux

Conclusion de la première partie

DEUXIEME PARTIE : ROLE DE L'EXPERT COMPTABLE DANS LE CONTENTIEUX FISCAL

Introduction de la deuxième partie

Chapitre 1 : L'expert Comptable : Positionnement, responsabilité et usage des normes en matière de contentieux fiscal

Section 1 : Les qualités de l'expert comptable et les compétences nécessaires

Section 2 : La responsabilité de l'expert comptable

Section 3 : Les normes en matière de contentieux fiscal

Chapitre 2 : Rôle de l'expert comptable dans le contentieux

Section 1 : Assistance en phase Para judiciaire

Section 2 : Assistance en phase administrative

Section 3 : Assistance en phase judiciaire (en collaboration avec l'avocat)

Section 4 : La charge de la preuve et cas pratiques

Chapitre 3: Rôle de l'expert comptable dans la prévention du contentieux

Section 1 : La prévention : définition et domaines d'application

Section 2 : Les aspects méthodologiques de la prévention

Section 3 : La pratique de la prévention :

Conclusion de la deuxième partie

CONCLUSION GENERALE

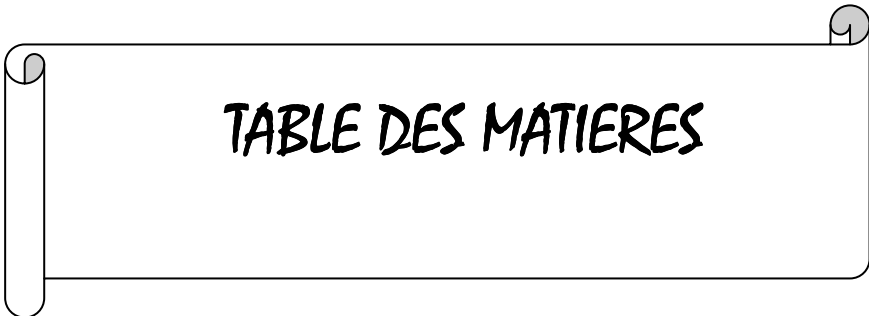


TABLE DES MATIERES

SOMMAIRE	1
TABLES DES MATIERES	4
INTRODUCTION GENERALE	16
<u>PREMIERE PARTIE : CONTENTIEUX FISCAL, ACTEURS ET VOIES</u>	
<u>DE RECOURS</u>	
Introduction de la première partie	22
<u>Chapitre préliminaire : Contentieux fiscal : Problématique, intérêt et définition</u>	
<u>Section 1 : La problématique, intérêt du sujet et méthodologie de travail</u>	24
Paragraphe 1 : Problématique	24
Paragraphe 2 : Intérêt du sujet	25
Paragraphe 3 : Méthodologie de travail	27
<u>Section 2 : Définition du contentieux fiscal.....</u>	28
Paragraphe 1 : Le contentieux fiscal au sens étroit	29
Paragraphe 2 : Le contentieux fiscal au sens large	29
<u>Chapitre 1 : Les entités compétentes intervenant dans le contentieux fiscal</u>	
<u>Section 1 : Les entités para judiciaires (Les Commissions)</u>	33
Paragraphe 1 : La Commission Locale de Taxation (C.L.T.)	33
1. Composition de la C.L.T.	34
2. Fonctionnement de la C.L.T.	35
3. Commentaires et critiques sur la C.L.T.	36
Paragraphe 2 : La Commission Nationale du Recours Fiscal (C.N.R.F.)	39
1. Composition de la C.N.R.F.	39
2. Fonctionnement de la C.N.R.F.	40
3. Commentaires et critiques sur la C.N.R.F.	42
Paragraphe 3 : La commission locale communale (CLC)	43
1. Composition de la CLC	43
2. Fonctionnement de la CLC	44
3. Recours contre les décisions de la C.L.C	44

Section 2 : Les entités administratives	45
Paragraphe 1:Le droit de communication, de contrôle, d'examen et de préemption	45
1. Le droit de communication	46
2. Le droit de contrôle	46
3. Le droit de procéder à des rectifications	47
3.1. La procédure normale de rectification	48
3.2. La procédure accélérée de rectification	49
4. Contrôles particuliers	50
4.1. Le droit de contrôle de la consistance des biens en matière de revenus agricoles	50
4.2. Le droit de régularisation en matière d'impôt retenu à la source	51
4.3. Rectification en matière de profits fonciers	52
5. Le droit d'examen au sens de l'article 3 du L.P.F.	52
6. Le droit d'examen au sens de l'article 7 du L.P.F.	53
7. Le droit de préemption	53
8. Le pouvoir d'appréciation	54
8.1. Premier cas : Mise en cause de la valeur probante de la comptabilité	55
8.2. Deuxième cas : Entreprises dépendantes	55
8.3. Troisième cas : Dépenses supportés à l'étranger par des sociétés étrangères ayant une activité permanente au Maroc	56
Paragraphe 2 : Le pouvoir d'application de sanctions	56
1. La taxation d'office	56
2. L'application d'amendes et pénalités aux impôts	58
3. Le droit de déclencher la procédure pour l'application des sanctions pénales aux infractions fiscales	58
Paragraphe 3 : Le droit de recouvrement	60
1. Le commandement	61
2. La saisie	61
3. La vente des biens saisis	62
4. La contrainte par corps	63

Paragraphe 4 : Commentaires et critiques sur les entités administratives	64
<u>Section 3 : Les Entités judiciaires</u>	66
Paragraphe 1 : Le Tribunal Administratif	67
1. Composition du tribunal administratif	67
2. Définition et caractères de la procédure judiciaire	67
2.1. C'est une procédure écrite	68
2.2. La procédure est à caractère inquisitoire	69
2.3. La procédure est à caractère contradictoire	69
3. Déroulement de la procédure judiciaire	70
3.1. L'instance	70
3.2. L'instruction	70
3.3. L'audience	70
3.4. Le jugement	71
4. Commentaires et critiques	71
Paragraphe 2 : La cour suprême (entité d'appel)	72
1. Composition de la cour suprême	72
2. Déroulement de la procédure judiciaire	73
2.1. L'instance.....	73
2.2. L'instruction	73
2.3. L'audience	73
2.4. Le jugement	73
<u>Chapitre 2 : Les types de contentieux fiscal et voies de recours</u>	
<u>Section 1 : Le Contentieux Para Judiciaire</u>	74
Paragraphe 1 : Définition	74
Paragraphe 2 : Cas de contentieux para judiciaire	75
1. La C.L.T.	75
1.1. La C.L.T. a pris une décision et l'une des deux parties n'est pas d'accord.....	75
1.2. La C.L.T. a pris une décision et aucune partie n'a saisi la C.N.R.F.	75

1.3 La C.L.T. peut ne pas prendre de décisions dans les 24 mois qui lui sont impartis pour certaines raisons	76
2. La C.N.R.F.	77
2.1 Le contribuable ou l'administration fiscale ne sont pas d'accord avec les décisions de la C.L.T.	77
2.2 La C.L.T. n'a pas pris de décision pendant le délai des (24) mois	77
2.3 La composition de la C.L.T. ne comprend pas le représentant des contribuables et le contribuable a refusé de comparaître	77
Paragraphe 3 : La description de la procédure de recours para judiciaire	77
1. La présentation du recours	78
1.1. Le destinataire de la requête	78
a. Le destinataire de la requête (La C.L.T.)	78
b. Le destinataire de la requête (La C.N.R.F.)	78
1.2. La forme et contenu de la requête	79
a. La C.L.T.	79
b. La C.N.R.F.	79
2. L'aboutissement du recours	80
2.1 La C.L.T.	80
2.2 La C.N.R.F.	80
Paragraphe 4 : Commentaires et critiques	81
<u>Section 2 : Le Contentieux Administratif</u>	81
Paragraphe 1 : Définition	81
Paragraphe 2 : Cas de contentieux administratif	82
1. Le contribuable a fait l'objet d'une taxation d'office suite à un défaut de déclaration, à une déclaration incomplète ou à non versement des retenues à la source	82
2. Le contribuable a fait l'objet d'une taxation d'office suite à refus ou défaut de présentation des documents ou refus de se soumettre à un contrôle fiscal	81
3. Lors de la procédure de rectification, le contribuable n'a pas répondu ou a répondu hors délai à la première notification de l'administration fiscale	83
4. Lors de la procédure de rectification, le contribuable n'a pas répondu ou a répondu hors délai à la deuxième notification de l'administration fiscale.....	83

5. Lors de la procédure de rectification, le contribuable a répondu à la deuxième notification de l'administration fiscale sans préciser sa volonté de saisir la C.L.T.....	84
6. Lors de la procédure de rectification, la C.L.T. n'a pas pris de décisions dans le délai de 24 mois	84
7. Le contribuable refuse de laisser l'inspecteur faire un contrôle de la consistance des biens en matière de revenus agricoles	85
8. Le contribuable conteste les régularisations portées par l'inspecteur à l'impôt qu'il a retenu à la source	85
9. Le contribuable conteste les régularisations portées par l'inspecteur à l'impôt payé au titre des profits fonciers	86
10. Le contribuable demande un dégrèvement pour double imposition	86
11. Le contribuable demande une diminution de l'imposition	87
12. Le contribuable demande de bénéficier d'une exonération ou d'un abattement fiscal temporaire ou permanent	87
13. Le contribuable demande la restitution d'excédent d'impôt payé	87
13.1. La restitution en matière d'IS	87
13.2. La restitution en matière d'IR	88
13.3. La restitution en matière de TVA	88
13.4. La restitution en matière de droits d'enregistrement	88
14. Le contribuable demande le dégrèvement pour perte de loyer	89
15. Le contribuable demande le dégrèvement pour perte de récolte	89
16. Les cas de contentieux administratifs spécifiques au recouvrement	89
16.1. Le contribuable conteste la régularité en la forme engagée	89
16.2. L'administration fiscale n'a pas pris en compte des paiements déjà effectués.....	90
16.3. Revendication par le contribuable d'objets insaisissables	90
16.4. Revendication d'objets appartenant à autrui	90
16.5. Demande de surseoir au paiement de l'impôt contesté	90
Paragraphe 3 : La description de la procédure de recours administratif	91
1. Dans quel délai réclamer ?	91
1.1 Délais généraux	91
1.2 Exceptions	92

2. La présentation du recours	92
2.1 Le destinataire de la requête	92
2.2 La forme et contenu de la requête	93
3. L'aboutissement du recours	93
Paragraphe 3 : Commentaires	94
<u>Section 3 : Le Contentieux judiciaire</u>	95
Paragraphe 1 : Définition	95
Paragraphe 2 : Cas de contentieux judiciaires	96
1. Cas de contentieux judiciaires devant le tribunal administratif	96
1.1. La procédure judiciaire suite au contrôle fiscal	96
1.2. La procédure judiciaire suite à réclamation sur la base de l'impôt.....	97
1.3. La procédure judiciaire suite à réclamation sur le recouvrement	97
2. Cas du contentieux judiciaire devant la cour suprême	98
Paragraphe 3 : La description de la procédure de recours judiciaire	98
1. La présentation du recours	98
1.1 Le destinataire de la requête	98
1.2 La forme et contenu de la requête	98
a. La forme et contenu de la requête (Le tribunal administratif).....	98
b. La forme et contenu de la requête (La cour suprême).....	100
2. L'aboutissement du recours	100
2.1. L'aboutissement du recours devant le tribunal administratif	100
2.2. L'aboutissement du recours devant la cour suprême	100
3. Commentaires et critiques	101
<u>Section 4 : Cas particulier : Le recours gracieux</u>	101
Paragraphe 1 : Définition	101
Paragraphe 2 : Les causes du recours gracieux	101
Paragraphe 3 : La description de la procédure du recours gracieux	102
Conclusion de la première partie.....	103

DEUXIEME PARTIE : ROLE DE L'EXPERT COMPTABLE DANS LE CONTENTIEUX FISCAL

Introduction de la deuxième partie.....	105
--	------------

Chapitre 1 : L'expert Comptable : Positionnement, responsabilité et usage des normes en matière de contentieux fiscal

<u>Section 1 : Les qualités de l'expert comptable et les compétences nécessaires.....</u>	107
--	------------

Paragraphe 1 : Ethique, compétence et maîtrise de la procédure fiscale	107
---	------------

Paragraphe 2 : Connaissance du contribuable	109
--	------------

Paragraphe 3 : Bon contact avec l'administration fiscale	110
---	------------

<u>Section 2 : La responsabilité de l'expert comptable</u>	111
---	------------

Paragraphe 1 : Responsabilité dans les missions d'audit	111
--	------------

Paragraphe 2 : Responsabilité dans les autres missions	112
---	------------

Paragraphe 3 : Moyens d'éviter la responsabilité de l'expert comptable	114
---	------------

<u>Section 3 : Les normes en matière de contentieux fiscal</u>	115
---	------------

Paragraphe 1 : Acceptation de la mission	115
---	------------

1. Evaluation de la faisabilité de la mission	116
---	-----

2. Reprise du dossier à un confrère	116
---	-----

3. Travail en équipe	117
----------------------------	-----

Paragraphe 2 : La lettre de mission	118
--	------------

1. Clauses générales	119
----------------------------	-----

2. Calendrier chronologique des opérations	119
--	-----

3. Clauses spécifiques	120
------------------------------	-----

Paragraphe 3 : Dossier de travail et Techniques utilisées	121
--	------------

1. Les techniques relatives à l'information	122
---	-----

1.1. La visite de l'entreprise	122
--------------------------------------	-----

1.2. Les entretiens	123
---------------------------	-----

1.3. La collecte des documents	124
--------------------------------------	-----

2. Les techniques relatives au contrôle de la comptabilité	124
--	-----

2.1. Le contrôle des comptes et rapprochement avec les pièces justificatives.	125
---	-----

2.2. Examen des états de synthèse (examen analytique)	125
---	-----

2.3. Le contrôle de vraisemblance	126
2.4 L'observation physique	127
<u>Chapitre 2 : Rôle de l'expert comptable dans le contentieux</u>	
<u>Section 1 : Assistance en phase Para judiciaire</u>	130
Paragraphe 1 : Stratégies envisageables	132
1. Notification de redressements totalement injustifiés	132
2. Notification de redressements totalement justifiés	132
3. Notification de rejet de comptabilité fondé juridiquement : comptabilité non probante	133
4. Notification de rejet de comptabilité non fondé juridiquement : comptabilité probante	133
Paragraphe 2 : Préparation du dossier de défense	134
1.Préparation du dossier de travail	134
2. Choix des arguments (bien fondé de l'imposition)	135
2.1. Bien fondé de l'imposition et des pénalités	135
2.2. Régularité de la procédure	137
2.3. Régularité de la mise en recouvrement	138
3. Mise en forme	139
3.1. Exposé des faits	139
3.2 Exposé des moyens	139
a. Moyens de forme	139
b. Moyens de fond	139
Paragraphe 3 : Défense du dossier lors du déroulement de la séance	140
Paragraphe 4 : Rapport de fin de mission	140
1. Rappel	141
2. Résultats obtenus	141
3. Recommandations	141
4. Conclusions	142

Section 2 : Assistance en phase administrative	142
Paragraphe 1 : Stratégies envisageables	144
1. Notification de redressements totalement injustifiés	145
2. Notification de redressements totalement justifiés	145
3. Notification de redressements partiellement justifiés	145
Paragraphe 2 : Préparation du dossier de défense	146
1. Préparation du dossier de travail	146
2. Choix des arguments (bien fondé de l'imposition)	146
2.1. Bien fondé de l'imposition et des pénalités	147
2.2. Régularité de la procédure	148
2.3. Régularité de la mise en recouvrement	148
3. Mise en forme	149
3.1. Exposé des faits	149
3.2. Exposé des moyens	150
a. Moyens de forme	150
b. Moyens de fond	150
Paragraphe 3 : Défense du dossier devant l'administration fiscale	150
Paragraphe 4 : Rapport de fin de mission	151
Section 3 : Assistance en phase judiciaire (en collaboration avec l'avocat)	152
Paragraphe 1 : Stratégies envisageables	153
Paragraphe 2 : Préparation du dossier de défense	153
1. Compléter le dossier de travail	153
2. Choix des arguments	154
3. Mise en forme	154
Paragraphe 3 : Défense du dossier lors de l'audience	154
Paragraphe 4 : Rapport de fin de mission	155
1. Rappel	155
2. Résultats obtenus	155
3. Recommandations	155

4. Conclusions	155
<u>Section 4 : La charge de la preuve et cas pratiques</u>	156
Paragraphe 1 : La charge de la preuve	156
Paragraphe 2 : Cas pratiques	157
Paragraphe 3 : Exemples pratiques de traitement des résultats du contentieux.....	165
 <u>Chapitre 3: Rôle de l'expert comptable dans la prévention du contentieux</u>	
<u>Section 1 : La prévention : définition et domaines d'application</u>	171
Paragraphe 1 : La définition de la prévention	171
Paragraphe 2 : La prévention du contentieux dans les missions comptables	172
1. La mission de tenue de la comptabilité	173
2. La mission d'examen limité	174
Paragraphe 3 : La prévention du contentieux dans les missions de conseil	175
1. Eviter l'acte anormal de gestion	175
2. Concilier entre l'efficacité et la sécurité fiscale sans abus de droit	176
<u>Section 2 : Les aspects méthodologiques de la prévention</u>	177
Paragraphe 1 : Les outils d'analyse spécifiques à la méthode de prévention	178
1. La technique du questionnaire	178
2. L'agenda ou l'échéancier fiscal	179
Paragraphe 2 : La fréquence de la prévention	180
1. Création de l'entreprise	180
2. Arrivée d'un nouveau client au cabinet	181
3. Changement de régime fiscal et déclaratif	181
4. Le contrôle périodique	182
Paragraphe 3 : Le diagnostic et les recommandations	183
1. L'établissement d'un diagnostic	183
2. La proposition des recommandations selon le diagnostic établi	184

Section 3 : La pratique de la prévention	184
Paragraphe 1 : Prévention de la taxation d'office	185
Paragraphe 2 : Prévention du rejet de la comptabilité par des recommandations d'ordre pratique	186
1. Recommandations concernant la régularité	187
1.1. Conformité aux règles auxquelles sont astreintes les entreprises	187
1.2. Les livres comptables obligatoires	188
1.3. Les pièces justificatives et leur classement	190
2. Recommandations concernant la sincérité	192
2.1 Principe de l'autonomie de l'entreprise	192
a. La séparation de patrimoines	192
b. L'existence d'une comptabilité propre à l'entreprise	193
2.2 L'exhaustivité et la réalité des écritures comptables	193
3. Quelques décisions de la CNRF concernant la force probante de la comptabilité	194
3.1. La comptabilité a été considérée non probante	195
3.2. Irrégularités non considérés comme graves	195
Conclusion de la deuxième partie	197
CONCLUSION GENERALE	198
BIBLIOGRAPHIE	202
LISTE DES ABREVIATIONS	206
LEXIQUE FRANCAIS ARABE	207
ANNEXES	209

INTRODUCTION GENERALE

La fiscalité met en jeu deux acteurs : l'administration fiscale et le contribuable. De nombreuses personnes pensent qu'un scénario simpliste les réunit ; la première distribue les rôles et le second s'exécute à la lettre :

- L'administration fiscale, investie de pouvoirs, impose, recouvre, contrôle et pénalise le cas échéant. Elle use de ses droits pour collecter tous les impôts au profit du trésor.
- Le contribuable, en bon citoyen, fait ses déclarations à temps et paie les impôts dont il est redevable.

Ces deux objectifs, tout à fait compatibles apparemment, cachent énormément de divergences et de difficultés. En effet, la pratique de la fiscalité au quotidien provoque souvent des divergences de points de vue entre les deux acteurs :

- L'administration fiscale, jugeant les déclarations d'un contribuable fausses ou incohérentes, peut selon le cas procéder à des redressements soit par la procédure de taxation d'office soit par la procédure de vérification. Elle peut même dans le second cas, reconstituer le chiffre d'affaires du contribuable si elle juge que sa comptabilité est non probante.
- L'administration fiscale peut demander au contribuable la communication de ses documents et s'il ne s'exécute pas, il sera taxé d'office.
- Le contribuable ne dépose pas ses déclarations ou n'a pas payé ses impôts.
- Le contribuable refuse de se soumettre au contrôle fiscal.
- L'administration fiscale commet des erreurs matérielles (double imposition par exemple).
- L'administration fiscale prive le contribuable d'une exonération permanente ou temporaire liée à son lieu d'implantation ou à son activité.

Ces situations et bien d'autres sont sources de litiges entre les deux acteurs. Conscient de la position de force de l'administration fiscale, le législateur a essayé de les mettre sur un pied d'égalité :

- Avant d'user de ses droits, l'administration fiscale doit respecter certaines procédures garantissant les droits du contribuable. Par exemple, elle ne peut procéder à un contrôle que lorsque le contribuable a été notifié quinze jours auparavant.
- En cas de litige entre l'administration fiscale et le contribuable, ce dernier a le droit de contester en faisant un recours.

Dès que le contribuable décide de faire un recours, d'autres acteurs vont entrer en jeu pour régler le litige. Il s'agit des commissions d'arbitrage (en cas de procédure de redressement) et des tribunaux. Cela dépend de la nature du contentieux et de l'étape de la procédure. Mais généralement, le contribuable doit d'abord faire une réclamation auprès de l'administration fiscale comme entité de premier recours. Le contentieux peut être résolu à cette étape.

Au cas où le contribuable n'est pas satisfait par la décision de l'administration fiscale ou par celle des commissions le cas échéant, il pourra saisir les tribunaux en dernier recours.

Nul ne peut nier que le recours contentieux est une garantie et un excellent moyen de défense pour le contribuable. Mais il ne suffit pas qu'il soit convaincu de son utilité, encore faut-il qu'il en connaisse les procédures.

Il doit impérativement respecter un certain formalisme (contenu, forme et délai des requêtes, réclamations ou mémoires) et un certain ordre dans les recours.

Si, en plus, le contribuable présente une excellente argumentation, le recours aura plus de chances d'aboutir.

Il ne saurait atteindre ces objectifs que s'il est bien documenté et correctement conseillé. D'où le rôle de l'expert comptable. En effet, ce dernier reste le partenaire privilégié du contribuable dans la préparation, l'introduction et le déroulement du contentieux et ceci pour les raisons suivantes :

- Il maîtrise les arcanes de la procédure fiscale et juridique grâce à sa formation pluridisciplinaire, à son expérience et à sa culture générale.
- Il connaît bien l'entreprise, sa comptabilité son organisation comme il jouit de la confiance de ses dirigeants.
- Il entretient un bon contact avec l'administration fiscale qui apprécie sa compétence et son indépendance.

Grâce à ces qualités, l'assistance en matière de contentieux fiscal est une mission qu'on lui confie sans hésitation.

La procédure contentieuse peut être divisée en deux ou trois étapes:

- Le recours devant les commissions suite à une procédure de vérification.
- Le recours administratif dans les autres cas (parfois même suite à la procédure de vérification).
- Le recours judiciaire.

A chaque étape du recours, l'expert comptable est amené à :

- Définir une stratégie : Il s'agit d'évaluer les chances de succès de l'action contentieuse et de décider en conséquences des recours à utiliser (poursuivre le recours, négocier, demander un gracieux...)
- Préparer le dossier : Il s'agit de trouver les arguments de défense du client. La requête doit comporter les faits et les moyens de défense.
- Défendre le dossier devant l'entité compétente. Devant les tribunaux, ce travail se fait en étroite collaboration avec le cabinet d'avocat.
- Préparer un rapport de fin de mission où l'expert comptable doit donner son avis sur l'opportunité ou non de poursuivre le recours.

En plus, l'expert comptable assure, en amont, la prévention du risque fiscal dans le cadre de ses autres missions :

- Comptables : Il veille au caractère probant et sincère des comptabilités qui lui sont confiées pour confection ou contrôle ainsi qu'au respect des délais et contenus des déclarations.
- De conseil fiscal : Il respecte certaines limites dans la recherche de l'optimisation.

La prévention du risque fiscal consiste à :

- Maximiser les chances d'éviter un contrôle fiscal en respectant la cohérence fiscale.

- Disposer d'une comptabilité probante et d'éléments de preuve justifiant les choix fiscaux opérés.

C'est donc lors de l'établissement de la comptabilité qu'il doit jouer un rôle préventif.

Afin d'assumer ces missions, l'expert comptable trouve dans les normes professionnelles les outils méthodologiques nécessaires pour assurer la prévention du risque dans les missions comptables et de conseil et orienter la mission d'assistance en matière de contentieux.

Les objectifs de ce mémoire peuvent être résumés ainsi :

- 1^{er}. Faire connaître toutes les entités intervenant lors d'un contentieux fiscal, les droits dont elles sont investies, leur composition et fonctionnement (1^{er} chapitre de la 1^{ère} partie).
- 2^{ème}. Exposer les situations qui génèrent un contentieux fiscal et les voies de recours permises pour donner la meilleure information possible aussi bien aux contribuables qu'aux experts-comptables (2^{ème} chapitre de la 1^{ère} partie).
- 3^{ème}. Détailler les qualités qui font de l'expert comptable le médiateur parfait en cas de contentieux. Montrer comment le dispositif des normes professionnelles oriente la mission d'assistance en matière fiscale et la prévention. Montrer aussi les limites de la responsabilité de l'expert comptable à l'égard de l'administration fiscale ou du client en cas de fraude ou en cas de rejet de la comptabilité. (1^{er} chapitre de la 2^{ème} partie).
- 4^{ème}. Présenter un guide de conduite de la mission d'assistance en matière de contentieux en analysant la stratégie, la démarche et les moyens d'actions aux différentes phases de la procédure fiscale. Mettre en évidence, à l'aide de cas pratiques tirés de décisions et jugements prononcés au Maroc, les avantages que peut tirer le contribuable de chaque situation. (2^{ème} chapitre de la 2^{ème} partie).
- 5^{ème}. Insister sur le rôle de prévention que doit assurer l'expert comptable. La démarche de prévention s'inscrit dans le cadre du devoir de conseil qui l'engage envers son client. Afin de réussir cette mission, il doit identifier au préalable les risques et les évaluer grâce à des techniques spécifiques à la prévention. Il doit ensuite définir un calendrier d'intervention et proposer des solutions.
Enfin, nous nous sommes permis de formuler des recommandations à suivre par l'expert comptable lors de son intervention. (3^{ème} chapitre de la 2^{ème} partie).

Nous ne prétendons pas donner une solution à tous les contentieux, ni fournir un mémoire type de défense du contribuable face à l'administration fiscale mais nous espérons que ce modeste travail déclenche un débat sur la complexité du dispositif légal actuel.

PREMIERE PARTIE :

CONTENTIEUX FISCAL, ACTEURS ET VOIES DE RECOURS

Introduction de la première partie

Contester la base de l'impôt, sa liquidation ou son recouvrement est une garantie donnée au contribuable contre les erreurs ou abus de l'administration fiscale. Cette dernière a des droits allant du contrôle des déclarations, de leur rejet (pouvoir d'appréciation) jusqu'à la taxation d'office. En plus, l'administration fiscale est dotée de pouvoirs lui permettant de procéder au recouvrement de toutes les impositions.

En face à tous ces pouvoirs, le contribuable possède le droit de contester. Pour ce faire, il doit maîtriser certaines questions :

- De quel droit l'administration fiscale a usé pour l'imposer ?
- A t-il le droit de contester ? si oui y a t-il un délai à ne pas dépasser ?
- A qui doit-il adresser sa réclamation ?
- Quels sont la forme et le contenu de cette réclamation ?
- Existe-il des entités autres que l'administration fiscale pour résoudre ces litiges? Si oui, quand et comment les approcher ?

Pour répondre à toutes ces questions, cette première partie sera ventilée en trois axes :

1^{er} Définition du contentieux fiscal : intérêt, problématique et méthodologie. (**Chapitre préliminaire**)

2^{ème} Détermination des entités compétentes intervenant dans le contentieux fiscal à savoir : Les commissions, l'administration fiscale et les tribunaux. (**Chapitre premier**). Y seront développés :

- Les droits dont l'administration fiscale est investie et comment elle doit les utiliser.
- La composition et le fonctionnement des commissions.
- La composition et le fonctionnement des tribunaux compétents en matière de contentieux fiscal.

- Des critiques et quelques recommandations concernant les trois entités (fonctionnement, composition...).
- 3^{ème} Liste de tous les cas de contentieux relatifs aux entités compétentes de même que la description des recours (délai, destinataire, forme et contenu et aboutissement).
Subdivision des types de contentieux en ceux soumis, aux commissions, à l'administration fiscale et aux tribunaux.
Critiques et recommandations concernant les trois recours.
Définition du recours non contentieux (gracieux). **(Deuxième chapitre)**

Chapitre préliminaire : Contentieux fiscal : Problématique, intérêt et définition

Section 1 : La problématique, intérêt du sujet et méthodologie de travail

Paragraphe 1 : Problématique

Dans la perspective de fonder un Etat de droit, le Maroc s'est engagé, depuis les années quatre vingt dix dans un processus de réformes.

La gouvernance actuelle essaie d'accélérer la cadence de ces réformes en dotant le pays d'un arsenal juridique capable de sauvegarder les droits des citoyens et promouvoir le respect de la loi.

Désormais, la relation administration-citoyen suscite un intérêt particulier ; l'administration doit être au service du citoyen et non pas l'inverse.

La notion de l'Etat de droit et les réformes entreprises ont imprégné les pratiques de l'administration fiscale notamment au niveau de la procédure contentieuse.

Auparavant, la fiscalité était, synonyme de contrainte, d'obligation, de risque, de contrôle et de sanctions. Cette vision négative tend à disparaître avec la mise en place de la réforme fiscale depuis une vingtaine d'années.

Cependant, les lois générées par cette réforme sont de nature à désorienter même les professionnels de la fiscalité à fortiori le simple contribuable. Des lois nouvelles, des changements à l'occasion des lois de finances, l'instauration des tribunaux administratifs et bien d'autres nouveautés qui, bien qu'ils apportent plus de garanties au contribuable, le laissent souvent dans le désarroi tant elles sont nombreuses, compliquées et se prêtant parfois à plusieurs interprétations.

Maîtriser les arcanes des procédures fiscales et plus précisément contentieuses devient donc un enjeu de taille aussi bien pour l'opérateur économique que pour le simple citoyen voire même pour l'expert-comptable. Ce dernier est amené à assurer :

- La défense du dossier dans les missions d'assistance lors d'un contentieux.

- La prévention du risque fiscal dans les missions comptables et de conseil.

Pour que le contribuable soit convaincu de l'efficacité aussi bien de la prévention que du recours éventuel, l'expert comptable doit en parallèle :

- L'informer de toutes ses obligations.
- Lui apprendre utiliser sans abus tous ses droits.
- L'aider à comprendre les lois par des séminaires et/ou par des notes de formation.

Paragraphe 2 : Intérêt du sujet

Etudier le contentieux fiscal a de l'intérêt pour plusieurs opérateurs :

1^{er}. Intérêt pour l'administration fiscale :

Au Maroc, les recettes fiscales constituent plus de 20% du PIB¹. Nous comprenons donc aisément toute l'importance accordée par l'administration fiscale aux déclarations du contribuable. Elle usera de tous les droits dont elle dispose pour recouvrer le maximum d'impôts. Mais pour arriver à cet objectif, l'administration fiscale commet des erreurs voire même des abus. De même, elle peut être confrontée à des contribuables malhonnêtes ou tout simplement ignorant leurs obligations. Ce dysfonctionnement génère des litiges qui peuvent aboutir à des contentieux. Dans la plupart des cas, les recours sont faits auprès de l'administration elle-même qui peut rectifier ses propres erreurs. Par contre, quand elle juge sa position saine, elle est sur un pied d'égalité que le contribuable et peut donc l'attaquer devant la CNRF ou les tribunaux. Contrairement à ce que beaucoup de personnes pensant, le contentieux fiscal est aussi une garantie pour l'administration fiscale.

2^{ème}. Intérêt pour le contribuable :

Incontestablement, le recours contentieux est une garantie pour le contribuable contre les erreurs et abus de l'administration fiscale. En outre, les lois fiscales changent continuellement et sont parfois confuses. L'administration fiscale se charge alors de les éclaircir par des circulaires qui interprètent souvent la loi en sa faveur et les impose au contribuable. Ce dernier est en droit de manifester son désaccord contre toutes ces pratiques par le recours

contentieux. Il est de plus en plus conscient qu'il n'est pas en position de faiblesse et qu'il aura gain de cause s'il est honnête. Mais la pratique montre, que même de bonne foi, il peut perdre si :

- Sa comptabilité n'a pas la force de preuve contre les arguments de l'administration fiscale.
- Ses déclarations n'ont pas été bien faites.
- La défense de son dossier n'a pas respecté certaines règles de fond et de forme exigées par la loi pour un quelconque recours contentieux.

Pour qu'un recours soit bénéfique, il faut bien s'y préparer et suivre la bonne procédure.

3^{ème}. Intérêt pour l'expert comptable et les professionnels :

Etant le partenaire du contribuable et le médiateur entre ce dernier et l'administration fiscale, l'expert comptable doit être conscient de la responsabilité. Il se doit d'être le défenseur du contribuable sans entache à la morale ni à l'intérêt public. Ainsi, il veille à:

- Satisfaire aux exigences de la cohérence fiscale pour éviter un contrôle et donner un caractère probant à la comptabilité de son client pour qu'elle puisse servir de preuve en cas de contentieux.
- Maîtriser la loi fiscale pour bien conseiller son client sans risque d'abus.
- Maîtriser les arcanes de la procédure contentieuse pour préparer une bonne stratégie de défense du dossier et trouver l'argumentation adéquate.
- Utiliser les normes professionnelles pour la préparation du dossier de travail.

Que l'expert comptable et les autres professionnels trouvent dans ce modeste travail des cas de contentieux, susceptibles de leur vulgariser la procédure contentieuse et la préparation d'un dossier de travail adéquat.

¹ « Tableau de bord des finances publiques ».Ministère des finances et de la privatisation : Direction de la politique économique générale.

Paragraphe 3 : Méthodologie de travail

Nous nous sommes basés sur la documentation qui existe en la matière et sur notre expérience de 18 ans dans un cabinet d'expertise. Au sein dudit cabinet, il y a une politique de prévention du risque fiscale qui a fortement imprégné tous les concernés ; expert comptable, collaborateurs et clients. La plupart des dossiers de contrôle qui nous ont été confiés sont ceux de nouveaux clients qui ont sollicité le cabinet pour la mission d'assistance au contrôle ou au contentieux. Ils ont été traités exactement comme nous l'avons détaillé dans notre mémoire. Les cas de contentieux dus à des erreurs matérielles commises par l'administration fiscale sont plus nombreux et ont pour la plupart eu un aboutissement favorable pour le client. Grâce à sa rigueur et son intégrité, le cabinet entretient d'excellents rapports avec l'administration fiscale.

Par contre, en matière de bibliographie, nous avons rencontré beaucoup de difficultés :

- Les publications dans le domaine du contentieux fiscal au Maroc sont rares et sont rédigés en arabe d'où la difficulté d'interprétation. En plus, se les procurer n'a pas été une tâche facile. La documentation française disponible ne nous a pas beaucoup aidés. Le contentieux en France est, en effet, traité différemment et il n'a jamais été dans nos plans de faire une étude comparative entre les deux systèmes.
- La première partie de notre travail a été achevée avant l'élaboration du livre des procédures fiscales. Dès sa parution, nous avons adapté cette partie au plan, au contenu dudit livre et aux numéros des articles. Le LPF a apporté des nouveautés qui n'ont pu être éclaircies définitivement qu'avec la note circulaire (parue beaucoup plus tard).
- Les lois ayant un lien avec le contentieux sont nombreuses, souvent confuses et difficile à interpréter : Livre des procédures fiscales, livre d'assiette et de recouvrement, code de recouvrement des créances publiques, code de procédure civile, lois instituant les tribunaux administratifs,... Regrouper, résumer et simplifier la lecture de toutes ces lois ensuite compléter les procédures telles qu'elles sont dans la pratique n'était pas une tâche facile.
- Les cas de contentieux sont très nombreux et nous les avons traités presque en totalité.

- Certaines informations étaient très difficiles à avoir surtout en matière de jurisprudence, de décisions et arrêts des tribunaux.
- Pour la deuxième partie de notre mémoire, à savoir le rôle de l'expert comptable, aucun ouvrage consulté ne parle du rôle de l'expert comptable dans le traitement du contentieux au Maroc. Nous avons donc travaillé surtout sur des dossiers du cabinet.

Nous avons analysé les suggestions faites lors des assises nationales sur la fiscalité.

Nous avons assisté au 4^{ème} congrès organisé par l'ordre des experts comptables ayant retenu le thème « Fiscalité de l'entreprise : analyse et témoignages » et nous avons nous-même participé par une communication écrite sur « le contentieux fiscal au Maroc : voies de recours ». Nous avons participé à l'atelier « L'entreprise : Procédures de contrôle fiscal et contentieux ». Lors du même congrès, nous avons rencontré des juges de tribunaux administratifs qui nous ont éclairés sur certains points de la procédure judiciaire.

Il restait des lacunes que nous avons comblées par des entretiens avec des responsables de l'administration fiscale, qui répondaient généreusement à nos questions et nous donnaient des détails pratiques sur la procédure administrative. Ces échanges nous ont permis, comme lors des contrôles auxquels nous avons assisté, de voir le dossier de l'angle de l'administration fiscale.

Ainsi, nous avons été de plus en plus convaincus et motivés à développer le chapitre traitant du rôle de l'expert comptable dans la prévention du contentieux.

Section 2 : Définition du contentieux fiscal

Donner une définition précise du contentieux n'est pas chose facile. En effet, nombreuses sont les situations où le contribuable se trouve en désaccord avec l'administration fiscale. Peut-on dès lors parler de contentieux ?

La doctrine a donné deux sens au contentieux fiscal : un sens large et un sens étroit alors que le livre des procédures fiscales s'est limité dans son titre II à exposer sommairement la procédure administrative et judiciaire ainsi que les situations les déclenchant.

Paragraphe 1 : Le contentieux fiscal au sens étroit

Le contentieux fiscal est défini comme étant :

*« L'ensemble des litiges qui peuvent naître de l'activité administrative... Mais c'est aussi l'ensemble des procédés juridiques permettant d'obtenir la solution juridictionnelle des litiges que suscite l'activité administrative ».*²

*«La Mise à la disposition des entités **judiciaires** de tous les documents pour la bonne détermination de l'assiette de l'impôt, de sa liquidation et recouvrement ».*³

Le contentieux fiscal est ici strictement limité à la phase judiciaire.

Paragraphe 2 : Le contentieux fiscal au sens large

Le contentieux fiscal est défini comme étant :

*« Tout désaccord déclaré entre l'Administration et le contribuable ».*⁴

*« L'ensemble des procédures suivies pour régler un litige entre le contribuable et l'Administration qu'il soit né au moment de la détermination de l'impôt, de sa liquidation ou de son recouvrement ».*⁵

*« D'une part, tout litige entre le contribuable et l'Administration à l'occasion de la détermination de l'impôt par cette dernière ou de sa liquidation ou son recouvrement et d'autre part la procédure civile ou judiciaire légale suivie pour arranger le désaccord ».*⁶

*« Le pouvoir d'investigation donné à l'entité administrative ou judiciaire statuant sur un litige afin de s'assurer que l'impôt a été instauré selon la loi et de corriger ou d'annuler l'impôt dans le cas contraire ».*⁷

² Michel ROUSSET : « Le contentieux administratif », Edition la porte 1992

³ LEROUGE tiré du mémoire de Mohamed CHERKAOUI « le contentieux fiscal au Maroc »

⁴ L.FOR MERY tiré du mémoire de Mohamed CHERKAOUI op-cit

⁵ Abdellah BOUDEHRAINE, « le contentieux fiscal » EDMAR 1984

⁶ Med MARZAK et A. ABELILA « Le contentieux fiscal au Maroc entre la théorie et la pratique » Edition AL Oumnia 1998, 2^{ème} édition

⁷ A.TIALATI « Le contentieux fiscal en droit marocain » Edition al ahmadia 1997

A la lumière de ces définitions, le contentieux fiscal est donc tout désaccord entre le contribuable et l'administration fiscale qui, pour être résolu, suit une certaine procédure faisant intervenir plusieurs entités que ces dernières soient **administratives ou judiciaires**.

La définition, au sens large, nous paraît la plus adaptée. En effet, dans tout contentieux fiscal, il y a trois éléments:

- 1^{er}. Un désaccord entre le contribuable et l'administration fiscale aboutissant à un litige.
- 2^{ème}. Un recours selon des procédures précises.
- 3^{ème}. L'intervention d'entités compétentes.

Il semble légitime de se poser la question : Qu'en est-il du recours devant les commissions lors de la procédure de rectification ? Fait-il partie du contentieux fiscal ou est-ce une phase pré-contentieuse comme en droit et pratique français ? Serait-ce une phase administrative comme le préconisent certaines doctrines marocaines ?

Ce point est resté ambigu pour les professionnels même après l'instauration du livre des procédures fiscales qui l'a exclu de son titre II, en limitant le contentieux fiscal aux deux phases administrative et judiciaire. Vu le rôle important joué par les commissions comme arbitres dans le contentieux et pour les raisons listées ci-après, nous nous proposons dans ce mémoire de considérer la phase de pourvoi du litige devant les commissions comme une phase para-judiciaire :

- Le livre des procédures fiscales stipule dans son article 16, Al. I et son article 17, Al.I, (paragraphe 3) en évoquant des commissions : « *Elles **statuent** sur les **litiges** qui leur sont soumis et doivent...* ». **Statuer** veut dire décider et juger. Les commissions ont donc le rôle d'un juge.

« *Elles statuent sur les **litiges*** ». Le contribuable est donc dans une phase avancée de son désaccord avec l'administration fiscale puisque le pourvoi devant les commissions ne vient qu'après une procédure contradictoire n'ayant pas donné satisfaction à l'une des parties.

- Le livre des procédures fiscales dans ses articles 16 et 17 parle de **décisions des commissions**. La décision de la commission locale de taxation (C.L.T.) a une force

exécutoire sauf appel auprès de la commission nationale de recours fiscale (C.N.R.F.). La décision de cette dernière a aussi une force exécutoire sauf recours aux tribunaux administratifs. Ceci rappelle la hiérarchie qui existe entre les tribunaux (Première -deuxième instance ; Tribunal administratif-Cour suprême).

- Les décisions prises par les commissions doivent être **détaillées et motivées** comme toute décision prise au sein d'un tribunal.
- L'existence de juge (ayant une voix prépondérante) comme président des commissions dans la composition de celles-ci rappelle le système judiciaire.
- La procédure suivie lors du recours aux commissions présente de fortes similitudes avec le système judiciaire, en l'occurrence :
 - Le droit d'être représenté.
 - Le droit d'être défendu.
 - Le droit de provoquer une expertise.
 - Le respect des délais.
 - Le droit du contribuable d'être écouté à sa demande et d'être confronté au vérificateur selon une procédure contradictoire.

Malgré toutes les similitudes avec le système judiciaire, nous n'avons pas la prétention d'affirmer que les commissions sont des entités juridictionnelles pour les raisons suivantes :

- Les commissions doivent se déclarer incompétentes sur les questions de droit.
- Les commissions se composent de fonctionnaires du ministère des finances, de représentants des contribuables ce qui risque de les éloigner de l'objectivité des entités juridictionnelles.
- Elles ont été instituées non pas dans l'objectif de remplacer les tribunaux mais pour faciliter le travail de ces derniers.
- La cour suprême a déjà statué au sujet des commissions en les écartant du domaine judiciaire.

Nous estimons, alors, que les termes « phase para judiciaire » et « entités para juridictionnelles » pour décrire respectivement « le recours devant les commissions » et les « commissions » sont les mieux adaptés à leur appellation.

Pour conclure ce chapitre préliminaire, nous proposons une définition du contentieux fiscal :

« Le contentieux fiscal est un désaccord entre le contribuable et l'administration fiscale sur la base de l'impôt, sur sa liquidation ou sur son recouvrement conduisant à un litige en absence de compromis. Ce litige fait l'objet de recours selon des procédures précises devant des entités compétentes : para juridictionnelles, administratives, ou juridictionnelles ».

Chapitre premier : Les entités compétentes intervenant dans le contentieux fiscal

L'entité compétente intervenant dans le contentieux fiscal dépend de la phase où se trouve ce dernier. Il s'agit :

- Des commissions dans le recours para judiciaire suite à la procédure de rectification.
- De l'administration fiscale dans le recours administratif.
- Des tribunaux dans le recours judiciaire.

Section 1 : Les entités para judiciaires (Les Commissions)

Comme il a été argumenté plus haut et bien que les commissions soient instituées par l'Administration, nous avons convenu de les considérer comme des entités para juridictionnelles et la phase de pourvoi du litige devant elles comme une phase para judiciaire. Il existe deux commissions qui statuent sur les litiges de l'IS, l'IR et la TVA. La première, c'est la commission locale de taxation qu'on peut considérer comme entité de première instance et la deuxième, c'est la commission nationale de recours fiscal considérée comme entité d'appel. Elles sont régies respectivement par les articles 16 et 17 du L.P.F.

Paragraphe 1 : La Commission Locale de Taxation (C.L.T.)

C'est la première entité à laquelle s'adresse obligatoirement le contribuable en cas de désaccord avec l'administration fiscale suite à la procédure de rectification. Dans le cadre de la décentralisation et pour rapprocher l'administration fiscale des citoyens, le législateur a implanté des C.L.T. dans la plupart des communes et des provinces du royaume. La C.L.T. statue sur les litiges des sociétés et des personnes physiques si le siège social ou l'établissement principal des premières et la résidence principale des secondes est dans son ressort (compétence territoriale). La C.L.T. ne doit se déclarer compétente que sur les questions de fait mais non de droit. Elle ne peut donc se prononcer sur des questions d'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

1. Composition de la C.L.T.

La commission locale de taxation comprend :

- Un magistrat qui est le président de la commission, désigné par le Premier ministre.
- Un représentant du gouverneur de la préfecture ou de la province dans le ressort de laquelle est situé le siège de la commission.
- Le chef du service local d'assiette ou son représentant qui tient le rôle de secrétaire rapporteur.
- Un représentant des contribuables appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité exercée par la société requérante.

Pour la désignation des représentants des contribuables et suppléants, le législateur distingue entre les représentants des contribuables exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale ou agricole et de ceux exerçant des professions libérales. Ils sont choisis, par le gouverneur de la préfecture ou de la province concernée, parmi les membres des organisations professionnelles les plus représentatives de ces branches d'activité et figurant sur les listes présentées par ces organisations et par les présidents des chambres professionnelles. La désignation se fait avant le premier janvier de l'année au cours de laquelle les membres désignés sont appelés à siéger au sein de la C.L.T. En cas de retard ou d'empêchement dans la désignation des nouveaux représentants, le mandat des représentants sortants est prorogé d'office de trois (3) mois, au maximum. Passé ce délai et si les représentants ne sont pas désignés, le contribuable en est informé et deux situations se présentent :

- Soit, le contribuable demande avant 30 jours à comparaître devant la C.L.T. ne comprenant que les autres membres.
- Soit, à l'expiration du délai, l'administration fiscale soumet directement le litige à la C.N.R.F.

2. Fonctionnement de la C.L.T.

Suite à la deuxième notification, si le contribuable rejette totalement ou partiellement les redressements proposés par l'administration fiscale, il peut faire recours à la C.L.T. :

- Le recours doit se faire sous forme de requête, écrite, justifiée et détaillée adressée à l'administration fiscale qui la transmettra à la commission, accompagnée du dossier complet de la vérification. Le contribuable doit y indiquer clairement son intention de comparaître devant la C.L.T.
- Avant la réunion de la C.L.T., le secrétaire rapporteur, sur ordre du président, convoque par lettre recommandée avec accusé de réception tous les membres de la C.L.T. Cette convocation doit être jointe d'une liste de l'ensemble des contentieux fiscaux sur lesquels la commission va statuer accompagnée des copies des rapports préparés par l'inspecteur. Le contribuable, son mandataire et l'inspecteur peuvent être présents devant la C.L.T., soit à la demande de ces derniers, soit à la demande de la C.L.T. si c'est nécessaire. La commission les entend séparément ou en même temps à la demande de l'une des parties ou si la C.L.T. estime que la confrontation est nécessaire.
- La C.L.T. statue valablement lorsque trois au moins de ses membres, dont le président et le représentant des contribuables, sont présents. Ses délibérations sont prises à la majorité des voix des membres présents. La voix du président est prépondérante en cas de partage des voix. Au cours d'une seconde réunion, la C.L.T. statue en présence de trois membres dont le président. En cas de partage égal des voix, celle de ce dernier est prépondérante.
- Les décisions de la C.L.T. doivent être détaillées et motivées.
- Le délai maximum qui doit s'écouler entre la date d'introduction d'un pourvoi et celle de la décision de la C.L.T. est fixé à 24 mois.
- Si à l'expiration du délai précité, la C.L.T. n'a pas pris de décision, l'inspecteur doit informer le contribuable de l'écoulement dudit délai (24 mois) et de la possibilité d'introduire un recours devant la commission nationale du recours fiscal dans un délai de soixante (60) jours à compter de la date de réception de la lettre. A défaut de recours

dans ce délai, les impositions sont émises et ne peuvent être contestées que par recours administratif.

- La C.L.T. peut s'adjoindre pour chaque affaire au maximum deux experts qui peuvent être, soit des contribuables soit des fonctionnaires qu'elle désigne et qui ont une voix consultative.
- La décision de la C.L.T. est notifiée par l'administration fiscale dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F.
- La C.L.T. peut ne pas prendre de décisions dans les 24 mois qui lui sont impartis pour diverses raisons⁸.

3. Commentaires et critiques sur la C.L.T.

La composition et le fonctionnement de la C.L.T. comportent des points positifs et des points négatifs. Les plus importants sont exposés ci-après :

- L'existence d'un juge dans la composition de la commission :
 - Assure la bonne application de tous les textes réglementaires.
 - Facilite la distinction entre les problèmes de fait et ceux de droit.
 - Assure un respect des procédures, des notifications, des règles de présence et de la prise des décisions.
- Grâce à sa formation technique dans le domaine fiscal, la présence du chef de service local d'assiette des impôts directs, représente une garantie aussi bien pour l'administration fiscale que pour le contribuable.
- Le régime de désignation des représentants des contribuables sur la base de leur expérience et de leur connaissance du domaine d'activité du contribuable est bénéfique pour ce dernier. En effet, si ces représentants étaient élus par suffrage, il y aurait plutôt des considérations politiques et sociales.

⁸ Voir les cas de recours chapitre II

- Si la présence d'un juge comme président ayant voix prépondérante est une garantie pour les deux parties, il faudrait quand même que sa formation fiscale soit à la hauteur de cette responsabilité. Cette formation est obligatoire surtout depuis que le Maroc s'est doté de tribunaux administratifs. En France, la présidence de la commission départementale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaire est assurée par le président du tribunal administratif ou par un membre de ce tribunal désigné par ce dernier. Ce qui constitue, à notre sens, une garantie certaine d'une excellente appréciation.
- La présence d'un expert comptable dans la composition de la C.L.T. serait bénéfique pour le contentieux. Bien sûr, le principe de l'indépendance doit être respecté (le contribuable ne doit pas être un client de son cabinet). Cette proposition, déjà pratiquée en France, donne de meilleurs résultats que la présence d'un « représentant des contribuables appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité exercée par le contribuable requérant ».
- Concernant les experts consultés par la C.L.T., le législateur n'a pas précisé les critères sur la base desquels ils sont choisis.
- Pour que la saisine de la C.L.T. ne soit pas viciée, il faut que le contribuable mentionne obligatoirement et d'une façon claire sa volonté de saisir la C.L.T. Or, par méconnaissance ou mégarde, le contribuable peut ignorer cette démarche et se voir imposé selon les bases proposées par l'inspecteur. Nous estimons que dès que le contribuable n'est pas d'accord, l'inspecteur doit automatiquement soumettre le litige à la C.L.T. même si le contribuable ne le mentionne pas.
- Pour éviter au contribuable tout oubli, il serait intéressant de lui faire parvenir avec les deux notifications une charte de ses droits lui expliquant les délais et les voies de recours.
- Nous ne voyons pas du tout l'utilité que la requête passe par l'inspecteur qui prépare le dossier pour la C.L.T. En effet, le contribuable est plus apte à préparer son dossier lui-même car l'inspecteur peut, par méconnaissance ou par manque de neutralité, biaiser le dossier.

Si cela n'est pas possible dans l'immédiat, nous proposons, que le contribuable puisse au moins consulter et compléter son dossier avant le dépôt auprès de la C.L.T. sans que l'administration fiscale puisse s'y opposer en proclamant le secret professionnel même vis-à-vis du contribuable.

- Nous estimons que le délai de 30 jours pour le recours devant la C.L.T. est trop court pour que le contribuable prépare son dossier. Pourquoi ne disposerait-il pas de 60 jours comme l'administration fiscale ? Car il faut partir de l'hypothèse que le contribuable se fait toujours assister par un expert comptable ou un conseil. Si ce dernier vient de prendre la mission, il a besoin de suffisamment de temps pour cerner le dossier sans oublier que lui même s'occupe d'autres clients. Cette prolongation éviterait au contribuable de porter le contentieux devant d'autres juridictions en proclamant la force majeure, qui souvent est une astuce « conseillée » au contribuable.
- Si au bout de 24 mois, la C.L.T. n'a pas pris de décisions alors qu'elle est compétente, pour quelles raisons c'est le contribuable qui doit faire le recours à la C.N.R.F.? Et s'il ne le fait pas dans un délai de 60 jours, il est imposé sur les bases de la deuxième notification. Même s'il fait ce recours dans les délais, il aura attendu vainement deux ans. Pourquoi pénaliser le contribuable pour une négligence de la part de la C.L.T.? Pourquoi une telle perte de temps d'autant plus que la plupart sinon la totalité des décisions de la C.L.T. font l'objet d'un recours devant la C.N.R.F. ?
- Les représentants titulaires et suppléants sont désignés parmi les membres des «organisations professionnelles les plus représentatives des branches d'activités ». Quels sont les critères adoptés par le législateur pour désigner une organisation professionnelle comme étant la plus représentative? Il se peut que le contribuable exerce une activité qui ne soit pas du tout représentée au sein desdites organisations, comment alors parler d'une représentation équitable ? Comment le représentant choisi pourrait défendre une activité dont il ne connaît ni la nature ni l'historique ni la conjoncture ?
- La distinction entre les questions de droit et de fait est une des difficultés rencontrées par la C.L.T. En effet, la plupart des C.L.T. n'arrivent pas à distinguer entre les deux et elles peuvent donc décider par erreur dans une question de droit. Le cas échéant, est ce que la C.N.R.F. a le droit de juger de la non compétence de la C.L.T. alors que c'est

aussi une question de droit⁹ ? C'est à l'expert comptable de prendre la décision à cette étape. Au lieu de perdre du temps par la saisine de la C.N.R.F., il vaudrait mieux saisir directement le tribunal d'autant plus que c'est possible depuis la promulgation du L.P.F.

- La C.L.T. se caractérise par l'absentéisme de ses membres et la lenteur dans la prise de ses décisions.
- Les réunions de la C.L.T. se caractérisent par des discussions superficielles des différents points objet du litige. Ce qui ne permet pas à la C.L.T. de prendre des décisions fondées.
- L'insuffisance de la formation technique de ses membres notamment dans les domaines de la fiscalité ne permet pas l'appréciation rapide des arguments de chacune des parties.

Les propos avancés ci-dessus nous amènent à dire que le recours à la C.L.T. ne présente aucun intérêt pour le contribuable. D'ailleurs, la plupart sinon la totalité des décisions de la C.L.T. font l'objet d'un recours devant la C.N.R.F.

Paragraphe 2 : La Commission Nationale du Recours Fiscal (C.N.R.F.)

C'est une commission qui siège à Rabat sous l'autorité directe du premier ministre. La C.N.R.F. est une commission permanente à laquelle sont adressés les recours contre les décisions de C.L.T. (ou l'absence de décisions). Comme cette dernière, la C.N.R.F. ne doit se déclarer compétente que sur les questions de fait mais pas de droit.

1. Composition de la C.N.R.F.

La C.N.R.F. comprend aussi bien des magistrats que des représentants des contribuables et ceux de l'administration fiscale. Elle comprend :

- Cinq magistrats appartenant au corps de la magistrature, désignés par le premier ministre, sur proposition du ministre de la justice.
- Vingt-cinq fonctionnaires désignés par le premier ministre, sur proposition du ministre des finances, ayant une formation fiscale, comptable, juridique ou économique et qui

⁹ Voir quelques exemples de distinction entre questions de fait et de droit en annexe

ont au moins le grade d'inspecteur ou un grade classé dans une échelle de rémunération équivalente. Ces fonctionnaires sont détachés auprès de la commission.

- Cent personnes du monde des affaires désignées par le premier ministre. Ces personnes sont choisies parmi les personnes physiques membres des organisations professionnelles les plus représentatives exerçant des activités commerciales, industrielles, de services, artisanales ou de pêches maritimes.
- La présidence et le fonctionnement de la C.N.R.F. sont assurés par un juge désigné par le premier ministre, sur proposition du ministre de la justice.
- La C.N.R.F. se subdivise en cinq sous-commissions délibérantes. Chaque sous-commission se compose :
 - D'un magistrat, président.
 - De deux fonctionnaires tirés au sort parmi ceux qui n'ont pas instruit le dossier soumis à délibération.
 - De deux représentants des contribuables choisis par le président de la commission parmi les personnes du monde des affaires.
 - D'un secrétaire rapporteur choisi (en dehors des deux fonctionnaires membres de la sous-commission) par le président de la commission pour assister aux réunions de ladite sous-commission sans voix délibérative.

2. Fonctionnement de la C.N.R.F.

La saisine de la **C.N.R.F.** peut être faite aussi bien par le contribuable que par l'administration fiscale à condition que le litige ait déjà été présenté devant la C.L.T. comme premier recours.

- Le recours auprès de la C.N.R.F. doit être présenté sous forme de requête écrite envoyée par lettre recommandée avec accusé de réception dans un délai de 60 jours suivant la date de notification de la décision de la C.L.T. ou de la lettre d'information au cas où cette dernière n'a pas pu statuer. La partie adverse est informée par la C.N.R.F. par l'envoi d'une copie de la requête dans un délai de trente (30) jours suivant la date de sa réception.

- Les demandes de recours sont reçues par le président, et c'est à lui de les confier pour instruction à un ou plusieurs des fonctionnaires et de répartir les dossiers entre les sous-commissions. Ces dernières se réunissent à l'initiative du président de la commission qui convoque les représentants des contribuables, par lettre recommandée avec accusé de réception, au moins 15 jours avant la date fixée pour la réunion. La sous-commission doit convoquer obligatoirement le contribuable ou son mandataire et le représentant de l'administration fiscale qui a notifié les redressements afin de les entendre séparément ou en même temps. Elle les informe de la date de la réunion trente (30) jours au moins avant cette date.
- La sous-commission peut s'adjoindre, dans chaque litige, un ou deux experts, fonctionnaires ou non, qui ont voix consultative.
- Chaque sous-commission tient autant de séances que nécessaire. La sous-commission ne peut prendre ses décisions ni en présence du contribuable ou son mandataire ni du représentant de l'administration fiscale ni des experts. Elle délibère valablement lorsque le président et deux autres membres sont présents : l'un représentant les contribuables et l'autre l'administration fiscale. Au cours d'une seconde réunion, elle délibère valablement, en présence du président et de deux autres membres. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.
- Les décisions de la C.N.R.F. doivent être détaillées et motivées. Elles sont notifiées aux parties (dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F.) par le magistrat assurant le fonctionnement de la commission dans un délai de six mois. La motivation de la décision est particulièrement importante car elle permet au contribuable comme à l'administration fiscale de contester éventuellement la décision de la C.N.R.F. auprès du tribunal administratif.
- Le délai maximum qui doit s'écouler entre la date d'introduction du recours et celle de la décision de la C.N.R.F. est fixé à douze (12) mois.
- Dans le cas où la C.N.R.F. n'a pas pris de décision dans ce délai, aucune rectification ne peut être apportée à la déclaration du contribuable ou à la base d'imposition retenue par l'administration fiscale en cas de taxation d'office pour défaut de déclaration ou déclaration incomplète. Toutefois, si le contribuable a donné son accord partiel sur les bases notifiées par l'administration fiscale ou en absence d'observations de sa part, la

base résultant de cet accord ou les chefs de redressements seront retenus pour l'émission des impositions.

- Les décisions ou les impositions émises suites aux décisions de la C.N.R.F. peuvent être contestées par voie judiciaire respectivement par l'administration fiscale ou le contribuable.

3. Commentaires et critiques sur la C.N.R.F.

- Grâce à la C.N.R.F., la procédure du recours fiscal est rattachée directement au premier ministre, ce qui lui confère plus d'équité dans le traitement des dossiers des contribuables.
- Les deux conditions de choix des fonctionnaires ne peuvent être que bénéfiques. En effet, non seulement ils ont un grade d'inspecteur mais ils doivent en plus avoir une formation fiscale, comptable, juridique ou économique. Il y a une complémentarité évidente dans la composition de la C.N.R.F.
- Tout représentant du contribuable ne peut siéger à la C.N.R.F. pour un litige dont il a eu déjà à connaître en C.L.T., ce qui garantit une certaine neutralité.
- Pratiquement, les deux parties peuvent fortifier leur défense en ajoutant des documents ou éléments nouveaux.
- La C.N.R.F. se réunit régulièrement ce qui lui donne plus d'efficacité que la C.L.T. aussi bien dans l'étude du dossier que dans son aboutissement.
- Comme pour la C.L.T., nous estimons que la formation fiscale des juges est importante d'autant plus que leur responsabilité est plus grande.
- Cinq sous commissions sont-elles suffisantes pour régler l'ensemble des contentieux au Maroc ?
- Pour ce qui est de l'équité, il est légitime de se poser la question : Quel est le degré d'indépendance des membres de ces commissions sachant que les fonctionnaires dépendent du ministère des finances (salaire, promotion, prime, évaluation..) ?

- La C.N.R.F. ne dispose pas de moyens financiers et logistiques indépendants et suffisants. La publication de ses décisions serait d'une grande utilité pour les citoyens et les professionnels.
- Pour ce qui est du siège de la C.N.R.F., nous estimons que Rabat reste un point assez éloigné pour certaines villes du Maroc. Pour cette raison et d'autres évoquées plus haut, il serait parfaitement commode de créer des commissions régionales qui fonctionneraient comme les C.N.R.F. et qui pourraient éventuellement remplacer l'étape de la C.L.T.

Paragraphe 3 : La Commission locale communale (C.L.C)

La commission locale communale est régie par les dispositions des articles 51 Al. II et 52 du L.A.R. Contrairement à la C.L.T., elle ne statue pas sur les litiges qui lui sont soumis suite à un contrôle. Elle a pour rôle de fixer annuellement, dans chaque préfecture ou province le bénéfice forfaitaire de chaque exploitation agricole sur proposition de l'administration fiscale, conformément aux dispositions de l'article 51 Al. II du L.A.R.

Ce bénéfice est arrêté distinctement par commune et éventuellement dans chaque commune par catégorie de terre.

1. Composition de la C.L.C

La C.L.C communale comprend:

- Un représentant de l'autorité locale, président.
- Trois représentants des agriculteurs, membres de la chambre d'agricultures et des organisations professionnelles.
- Un inspecteur des impôts désigné par le Directeur des Impôts comme secrétaire rapporteur.

La commission peut s'adjoindre un représentant du Ministère de l'agriculture avec voix consultative.

2. Fonctionnement de la C.L.C

La C.L.C se réunit dans la première quinzaine du mois d'octobre sur convocation de son président, qui fixe le lieu et la date de réunion.

La commission délibère valablement si :

- A la première réunion, le président et ses membres dont un représente obligatoirement l'agriculteur, assistent ;
- Et si l'ensemble de ses membres ont été convoqués par recommandée avec accusé de réception.

En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

Un procès-verbal de la réunion est signé séance tenante par les membres présents et une copie est transmise, dans les huit (8) jours, par le président de la commission, au président de la chambre d'agriculture concerné et au directeur de l'impôt

3. Recours contre les décisions de la C.L.C

Au terme de l'article 18 du L.P.F. les décisions de la commission locale communale sont susceptibles de recours devant la C.N.R.F.

Ce recours peut être effectué soit :

- Par le président de la chambre d'agriculture
- Par le directeur des impôts ou la personne déléguée par lui à cet effet.

Le délai de recours par les parties en litige est de soixante (60) jours suivant la date de réception de la notification de la copie du procès-verbal.

Le défaut de recours devant la C.N.R.F., du président de la chambre d'agriculture contre la décision de C.L.C, donne lieu à l'émission des impositions sur les bases arrêtées par ladite commission. Ces impositions peuvent faire l'objet d'un recours judiciaire, dans les conditions prévues à l'article 35 du L.P.F.

Section 2 : Les entités administratives

Deux entités interviennent dans le contentieux administratif à savoir :

La Direction des impôts et la Trésorerie Générale. Les deux constituent l'administration fiscale. Cette dernière se compose entre autres de :

- Services d'assiette ayant pour rôle de faire les statistiques, la collecte de l'information sur les impôts, l'émission des rôles ainsi que le maintien des relations et le suivi avec le trésor général et les perceptions ;
- Services qui ont pour rôle le recouvrement de l'impôt. Si ce dernier est payé dans les délais, il y a recouvrement à l'amiable ou paiement spontanée, sinon l'impôt est payé par voie de recouvrement forcé.

L'administration fiscale détermine certains impôts qui sont payés par voie de rôle mais elle est aussi investie de pouvoirs lui permettant de vérifier l'exactitude des impôts issus des déclarations faites spontanément par le contribuable ou par voie de retenue à la source. Elle a aussi le pouvoir d'assurer le recouvrement des impôts. Ces pouvoirs sont :

1^{er}. Le droit de communication, de contrôle, d'examen et de préemption ; et le pouvoir d'appréciation.

2^{ème}. Le droit d'application de sanctions : taxation d'office, application d'amendes et pénalités et le droit de déclencher la procédure pour l'application des sanctions pénales aux infractions fiscales.

3^{ème}. Le droit de recouvrement des impôts.

Paragraphe 1 : Le droit de communication, de contrôle, d'examen, de préemption et le pouvoir d'appréciation.

Ce sont des garanties offertes à l'administration fiscale devant la déclaration du contribuable qui, en principe, est toujours présumé être de bonne foi. Cela n'empêche pas l'administration fiscale de faire des vérifications suites auxquelles elle peut avoir des doutes ou déceler certaines anomalies. Dans ces cas, elle peut user de ses droits pour confirmer ses soupçons ou les dissiper.

1. Le droit de communication

Le droit de communication est un droit d'information de l'administration fiscale sur les documents ou renseignements concernant le contribuable même en dehors de la procédure de contrôle. Elle peut y recourir, au besoin, à n'importe quelle période de l'année et même sur des exercices prescrits tant que le délai de dix ans prévu pour la conservation des documents comptables n'est pas écoulé. Les documents ou renseignements peuvent être consultés sur place ou envoyés à l'administration fiscale contre récépissé. Ces informations peuvent être demandées à l'intéressé lui-même ou auprès de tiers. Aucun formalisme n'est obligatoire dans l'exercice de droit de communication sauf la demande écrite de la part de l'administration fiscale. Bien qu'usant librement de ce droit, l'administration fiscale doit se conformer au secret professionnel absolu qui est désormais bien défini par le livre des procédures fiscales, article 38. Ce secret ne se limite plus à l'IS mais il s'est généralisé aux autres impôts à savoir l'IR, la TVA, et les droits d'enregistrement.

2. Le droit de contrôle ¹⁰

Le droit de contrôle permet à l'administration fiscale de s'assurer de la fiabilité de la comptabilité d'un contribuable en la comparant avec ses déclarations. Elle use de son droit de communication avec beaucoup plus de formalisme. En effet, la procédure de contrôle est très précise :

- Un avis de vérification doit être notifié au contribuable dans les formes et délais précisés dans l'article 10 du L.P.F. sinon la procédure de rectification peut être frappée de nullité.
- Un délai de 15 jours minimum doit s'écouler entre la date de réception de l'avis par le contribuable et la date fixée pour le début du contrôle. (article 3 du L.P.F.).
- Les agents habilités à faire un contrôle fiscal doivent avoir au moins le grade d'inspecteur adjoint et doivent être commissionnés pour procéder au dit contrôle. (article 1 du L.P.F.).
- Les documents comptables à communiquer sont ceux prévus par l'article 2 du L.P.F. : *«livres sur lesquels les opérations ont été enregistrées, le grand livre, le livre*

¹⁰ Voir les schémas de la procédure de vérification et rectification en annexes

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 ».

- Le défaut de présentation de tout ou partie des documents comptables demandés par le vérificateur peut entraîner le rejet de la comptabilité et la reconstitution de la base imposable par l'administration fiscale. (article 20 du L.P.F.).
- La vérification de la comptabilité de l'entreprise doit se dérouler sur place, au siège social ou au principal établissement de l'entreprise. (article 3 du L.P.F.).
- Le L.P.F. a apporté une grande nouveauté (article 3), le contribuable peut désormais se faire assister dans le cadre de la vérification de sa comptabilité par un ou plusieurs conseils de son choix.
- La durée de vérification est réglementée par l'article 3 du L.P.F.: elle est de six mois maximum pour les contribuables dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 50 000 000 DH (hors TVA) et de douze mois pour ceux dont le chiffre d'affaires de l'un des exercices vérifiés dépasse ce montant.
- A l'issue de son intervention sur place, le vérificateur est tenu d'informer le contribuable de la clôture de la vérification par lettre recommandée avec accusé de réception. (article 3 du L.P.F.).
- Si à l'issue du contrôle fiscal sur place, l'administration fiscale n'a pas de rectifications à apporter aux bases d'imposition, elle doit en aviser le contribuable par lettre recommandée avec accusé de réception. Sinon, l'administration fiscale passe à la procédure de redressement.

3. Le droit de procéder à des rectifications

Suite au contrôle, l'inspecteur peut rectifier les bases d'imposition. Pour ce faire, l'administration fiscale peut, selon les cas, engager soit la procédure normale de rectification soit la procédure accélérée.

3.1. La procédure normale de rectification (articles 11 du L.P.F.)

Dans le cas où l'inspecteur des impôts est amené à rectifier :

- Les bases d'imposition.
- Les montants des retenues en matière de revenus salariaux.
- Les prix ou déclarations estimatives, exprimés dans les actes et conventions, qu'ils résultent de la déclaration du contribuable, de l'employeur ou du débirentier ou d'une taxation d'office.

La procédure à suivre est la suivante :

- L'inspecteur notifie au contribuable, dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F. les motifs, le montant détaillé des redressements envisagés et la base d'imposition retenue.
- Le contribuable dispose d'un délai de trente (30) jours suivant la date de la réception de la lettre de notification pour formuler sa réponse et produire, s'il y a lieu, des justifications. Le contribuable peut accepter les redressements notifiés comme il peut les rejeter totalement ou partiellement. Dans le cas d'acceptation totale, la procédure de redressement s'arrête à cette étape et le contribuable est invité à procéder au paiement des impôts ou compléments sur les nouvelles bases. L'absence de réponse ou réponse hors délai de la part du contribuable équivalent aussi à une acceptation des redressements qui ne peut être contestée que par voie contentieuse.
- Dans le cas de rejet total ou partiel, la procédure continue. Si le rejet est partiel, un avis de rôle est émis concernant les bases acceptées. Pour les bases non acceptées, le contribuable doit adresser sa lettre de réponse. L'administration fiscale doit répondre aux observations du contribuable dans un délai de soixante (60) jours à compter la date de réception de la réponse du contribuable.
- La réponse de l'administration fiscale rejetant tout ou partie des observations du contribuable a pour effet de figer le litige et d'ouvrir un délai de trente jours au profit du contribuable pour qu'il puisse saisir la C.L.T. En effet, c'est à partir de la réception de la réponse de l'administration fiscale que le contribuable peut valablement décider de soumettre ou non son différend à la C.L.T.

3.2. La procédure accélérée de rectification (articles 12 du L.P.F.)

Au cas où l'inspecteur des impôts est amené à rectifier en matière d'IS, d'IR et TVA les éléments suivants:

- Le résultat fiscal de la dernière période d'activité non couverte par la prescription en cas de cession, cessation ou transformation de la forme juridique d'une entreprise entraînant, soit son exclusion du domaine de l'IS ou de l'IR, soit la création d'une personne morale nouvelle.
- Les déclarations déposées par les contribuables qui cessent d'avoir au Maroc une résidence habituelle, un établissement principal ou un domicile fiscal, ou par les ayants droit des contribuables décédés.
- Les déclarations des contribuables qui cèdent des valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance.
- Les montants des retenues déclarées par les employeurs ou débirentiers qui cessent leur activité, qui transfèrent leur clientèle ou qui transforment la forme juridique de leur entreprise.
- Les impositions initiales, en matière de TVA, de la dernière période d'activité non couverte par la prescription, en cas de cession d'entreprise ou de cessation d'activité.

La procédure à suivre alors est identique à celle de la procédure normale sauf que les impositions sont immédiatement établies après la deuxième notification. L'administration fiscale n'attend pas les décisions des commissions pour imposer le contribuable.

La procédure de vérification est viciée dans les cas suivants :

- Défaut d'envoi aux intéressés de l'avis de vérification dans le délai de 15 jours.
- Défaut de notification de la réponse de l'inspecteur aux observations des contribuables dans le délai de 60 jours.

Les cas de nullité visés ci-dessus ne peuvent être soulevés par le contribuable pour la première fois devant C.N.R.F.

A partir du pourvoi du litige devant la commission et selon la même optique adoptée lors de la définition du contentieux fiscal, le contribuable se trouve dans une phase autre que le contrôle car le litige est entre les mains d'autres entités que l'administration fiscale. Cette procédure sera détaillée lors de l'analyse du contentieux para judiciaire.

4. Contrôles particuliers

4.1. Le droit de contrôle de la consistance des biens en matière de revenus agricoles

C'est un droit de visite accordé à l'administration en vertu des dispositions de l'article 6 du L.P.F. En effet, l'inspecteur des impôts, accompagné par les membres de la C.L.C, peut visiter les exploitations agricoles en vue du contrôle de la consistance des biens agricoles. C'est un droit préalable à l'exercice du contrôle et pouvant le cas échéant provoquer une procédure de rectification ou une taxation d'office. La procédure de visite est décrite par le L.P.F. ainsi :

- L'inspecteur doit informer les membres de la C.L.C et le contribuable concerné par lettre recommandée avec accusé de réception, trente jours avant la date de la visite.
- Un délai de 30 jours minimum doit s'écouler entre la date de réception de l'avis par le contribuable et la date fixée pour la visite.
- Le contribuable est tenu de laisser, pénétrer l'inspecteur des impôts ainsi que les membres de la commission dans ses exploitations agricoles, pendant les heures légales.
- Le contribuable est tenu d'assister au contrôle ou de s'y faire représenter.
- Si le contribuable accepte la visite, à l'issue du contrôle, deux cas peuvent se présenter :
 - Le contribuable ou son représentant donne son accord sur la constatation des biens agricoles de son exploitation. Un procès-verbal est établi et signé par l'inspecteur, les membres de la commission communale et le contribuable ou son représentant. L'imposition est alors établie d'après les éléments retenus.

- Le contribuable ou son représentant formule des observations sur tout ou partie des constatations relevées, elles sont consignées dans le procès-verbal et l'inspecteur engage la procédure de rectification prévue à l'article 11 ou 12 du L.P.F.
- Si le contribuable s'oppose à la visite de son exploitation, un procès-verbal est établi et signé par l'inspecteur et les membres de la commission communale. Dans ce cas, une copie du procès-verbal doit être remise aux dits membres. Les impositions sont établies et ne peuvent être contestées que par voie contentieuse.

4.2. Le droit de régularisation en matière d'impôt retenu à la source (article 13 du L.P.F.)

Lorsque l'administration fiscale est amenée à apporter des rectifications au montant de l'impôt retenu à la source, que celui-ci résulte d'une déclaration ou d'une régularisation pour défaut de déclaration en l'occurrence:

- Produits des actions, parts sociales et revenus assimilés.
- Produits de placement à revenu fixe.
- Profits sur cessions de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance, soumis à l'impôt retenu à la source.
- Rémunérations payées à des personnes physiques ou morales non résidentes.

L'administration fiscale procède ainsi :

- Elle notifie aux contribuables chargés de la retenue à la source, par lettre d'information, dans les formes prévues à l'article 10, les redressements effectués.
- Elle établit les impositions sur les montants arrêtés.

Ces impositions ne peuvent être contestées que par voie contentieuse.

Il est à noter toutefois que lorsque l'administration fiscale est amenée à apporter des régularisations à la base des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés suite à la rectification du résultat fiscal en matière d'IS, elle le notifie au contribuable, dans les conditions prévues dans la procédure de rectification normale ou accélérée.

4.3. Rectification en matière de profits fonciers (l'article 15)

En matière de profits fonciers, lorsqu'au vu de la déclaration du contribuable relative à l'IR, l'administration fiscale est amenée à apporter des rectifications ou à procéder à l'estimation du prix d'acquisition et/ou des dépenses d'investissements non justifiées ou de la valeur vénale des biens cédés.

Elle procède ainsi :

- Elle notifie aux contribuables, dans les formes prévues à l'article 10 la nouvelle base rectifiée ainsi que les motifs et le montant des redressements envisagés dans un délai maximum de soixante (60) jours courant à compter de la date du dépôt de ladite déclaration.
- Le contribuable dispose d'un délai de 30 jours à compter de la date de réception de la notification pour accepter la nouvelle base d'imposition.
- Si le contribuable accepte la proposition de l'administration fiscale, l'impôt est établi par voie de rôle.
- Si le contribuable ne répond pas, son silence est considéré comme une acceptation de la proposition, l'impôt est établi et ne peut être contesté que par voie contentieuse.

Si le contribuable formule des observations à l'encontre de la proposition dans le délai précisé, et si l'administration fiscale les estime non fondées en tout ou partie, elle poursuit conformément à la procédure de rectification normale.

5. Le droit d'examen au sens de l'article 3 du L.P.F.

Le droit d'examen, souvent confondu à tort avec le droit de contrôle, est une procédure moins lourde. Elle vient à l'issue d'un contrôle ou d'une taxation d'office et permet à l'administration fiscale de faire *«un nouvel examen des écritures déjà vérifiées sans que ce 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»*¹¹. Le terme « Examen » possède dans cet article le sens de « révision ». Généralement, l'administration fiscale use de ce droit suite à la réponse ou réclamation du contribuable. Ce droit permet à

¹¹ Le LPF Art 3 dernier AL.

l'administration fiscale de vérifier le bien fondé de ses décisions antérieures ou de se corriger, s'il y a lieu.

6. Le droit d'examen au sens de l'article 7 du L.P.F.

L'article 7 du L.P.F. parle aussi du droit d'examen mais dans un sens différent :

« L'administration procède à l'examen de la situation fiscale du contribuable ayant sa résidence habituelle au Maroc, compte tenu de l'ensemble de ses revenus déclarés, taxés d'office ou bénéficiant d'une dispense de déclaration et entrant dans le champ d'application de L'IR. A cet effet, elle peut évaluer son revenu global annuel pour tout ou partie de la période non prescrite lorsque, pour la période considérée, ledit revenu n'est pas en rapport avec ses dépenses... ». Dans ce cas, l'administration fiscale possède plutôt un **droit d'évaluation** des recettes du contribuable d'après ses dépenses personnelles : frais afférents à la résidence principale et secondaire, frais de fonctionnement et d'entretien des véhicules de personne, des loyers réels acquittés par le contribuable...

7. Le droit de préemption (en matière de droit d'enregistrement)

L'administration fiscale possède un droit de préemption sur les biens vendus avec un délai franc de six (6) mois à compter de la date d'enregistrement. Ce droit s'exerce selon la procédure décrite à l'article 9 du L.P.F.

Le droit de préemption est une prérogative qui permet à l'administration fiscale de se substituer à l'acquéreur de biens immeubles et de droits réels immobiliers, chaque fois qu'elle estime que les prix de vente déclarés ou les déclarations estimatives desdits biens sont insuffisants et que le paiement des droits établis sur estimation de l'administration fiscale n'a pu être obtenu à l'amiable.

Il s'agit d'une prérogative qui déroge à la procédure de redressement des insuffisances de prix ou des valeurs prévue par l'article 8 du L.P.F., ce qui exclut la possibilité de recours devant les C.L.T. et la C.N.R.F. :

- Le droit de préemption peut être exercé pendant un délai franc de six (6) mois, à compter du jour de l'enregistrement de l'acte d'acquisition des biens et droits objet de l'enregistrement.

- Une fois la décision de préemption prise, l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement la notifie à chacune des parties indiquées à l'acte, au cadi chargé du taoutiq compétent lorsque l'acte de mutation a été dressé par des adoul et concerne des immeubles non immatriculés, et au conservateur de la propriété foncière de la situation des biens lorsqu'il s'agit d'immeubles immatriculés ou en cours d'immatriculation. La notification est faite dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F.
- *Dès réception de la notification, les droits de l'Etat sont mentionnés sur le registre de transcription tenu par le cadi chargé du taoutiq et, lorsqu'il s'agit d'immeubles immatriculés ou en cours d'immatriculation, inscrits sur les livres fonciers ou mentionnés sur le registre de la conservation foncière prévu à cet effet.*¹²
- Le cessionnaire évincé reçoit, dans le mois qui suit la notification de la décision de préemption, le montant du prix déclaré, majoré des droits d'enregistrement acquittés, des droits d'inscription sur les livres fonciers si l'immeuble préempté est immatriculé et d'une somme calculée à raison de cinq pour cent (5 %) du prix déclaré.
- La décision de préemption, notifiée dans les formes et le délai précités, emporte substitution de l'Etat au cessionnaire évincé dans le bénéfice et les charges du contrat, au jour de la mutation.

8. Le pouvoir d'appréciation

Dans le cadre du pouvoir de contrôle dont dispose l'administration fiscale, celle-ci est investie également d'un pouvoir d'appréciation en matière :

1^{er}. De tenue de comptabilité.

2^{ème}. De sociétés ayant des liens de dépendance avec des entreprises (situées ou non au Maroc).

3^{ème}. Des dépenses supportées à l'étranger par des sociétés étrangères ayant une activité permanente au Maroc.

¹² L.P.F. ART 9 II dernier AL.

8.1. Premier cas : Mise en cause de la valeur probante de la comptabilité

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

Sont considérés comme irrégularités graves (Art 4 du L.P.F. I):

- 1^{er}. Le défaut de présentation d'une comptabilité tenue conformément aux dispositions de l'article 148 du L.A.R.*
- 2^e. L'absence des inventaires prévus par les mêmes articles.*
- 3^e. La dissimulation d'achats ou de ventes dont la preuve est établie par l'administration fiscale.*
- 4^e. Les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées, constatées dans la comptabilisation des opérations.*
- 5^e. L'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de toute valeur probante.*
- 6^e. La non comptabilisation d'opérations effectuées par le contribuable.*
- 7^e. La comptabilisation d'opérations fictives.*

Si la comptabilité présentée ne comporte aucune des irrégularités graves énoncées ci-dessus, l'administration fiscale ne peut remettre en cause ladite comptabilité et reconstituer le chiffre d'affaires que si elle apporte la preuve de l'insuffisance des chiffres déclarés.

Dans ce cas et même en l'absence d'irrégularités graves, l'administration fiscale peut remettre en cause la comptabilité et procéder à la reconstitution du chiffre d'affaires en application des dispositions du troisième alinéa du I de l'article 4 du L.P.F.

8.2. Deuxième cas : Entreprises dépendantes

En vertu des dispositions du II de l'article 4 du L.P.F., sont rapportés au résultat fiscal ou au chiffre d'affaires déclaré d'une entreprise installée au Maroc, les bénéfices indirectement transférés par cette entreprise à des entreprises situées au Maroc ou hors du Maroc et ayant

des liens directs ou indirects de dépendance avec ladite entreprise. Ces transferts peuvent s'effectuer par :

- Majoration ou minoration des prix d'achat ou de vente.
- Tout autre moyen, tel que le versement de redevances excessives ou sans contrepartie, l'octroi de prêt sans intérêts ou à un taux réduit, l'abandon de créances...

8.3. Troisième cas : Dépenses supportées à l'étranger par des sociétés étrangères ayant une activité permanente au Maroc

Lorsque l'importance de certaines dépenses engagées ou supportées à l'étranger par les entreprises étrangères ayant une activité permanente au Maroc n'apparaît pas justifiée, l'administration peut en limiter le montant ou déterminer la base d'imposition de l'entreprise. (L.P.F, Art.4 III°).

Il est à noter toutefois que dans les trois cas sus-cités, l'administration fiscale ne peut user de son pouvoir d'appréciation qu'en déclenchant la procédure de vérification.

Paragraphe 2 : Le pouvoir d'application de sanctions

L'administration fiscale dispose d'un pouvoir très important sans lequel aucun autre droit n'aurait de sens à savoir l'application de sanctions en cas d'infractions commises par le contribuable. Il s'agit de :

1^{er}. La taxation d'office.

2^{ème}. L'application d'amendes et pénalités aux impôts.

3^{ème}. Le droit de déclencher la procédure pour l'application des sanctions pénales aux infractions fiscales.

1. La taxation d'office ¹³

Dans des cas énumérés par les articles 19 et 20 du L.P.F., l'administration fiscale est en droit de taxer ou d'évaluer unilatéralement les revenus ou bénéfices imposables des contribuables. Il s'agit de la procédure de taxation d'office, qui contrairement à la procédure de rectification,

¹³ Voir les schémas de la taxation d'office en annexes

exclut tout débat contradictoire entre l'administration fiscale et le contribuable et prive ce dernier de solliciter l'avis d'un organisme d'arbitrage car il n'a pas le droit de saisir les commissions. Néanmoins, certaines garanties minimales restent offertes au contribuable concerné par la taxation d'office. En effet, il peut régulariser sa situation comme on va le voir dans les cinq cas ci-après énumérés par le L.P.F. déclenchant la dite procédure :

- 1^{er}. Le contribuable n'a pas déposé de déclaration (article 19 du L.P.F.).
- 2^e. Le contribuable a déposé une déclaration incomplète (article 19 du L.P.F.).
- 3^e. Le contribuable n'a pas effectué ou versé au Trésor la retenue à la source dont il est responsable (article 19 du L.P.F.).
- 4^e. Le contribuable ne présente pas les documents comptables (article 20 du L.P.F.).
- 5^e. Le contribuable refuse de se soumettre au contrôle fiscal (article 20 du L.P.F.).

Avant de procéder à la taxation d'office, l'administration fiscale est tenue de suivre une certaine procédure. Dans les trois premiers cas, elle se présente ainsi :

- Une demande doit être notifiée au contribuable dans les formes et délais précisés dans l'article 10 du L.P.F. l'invitant à régulariser sa situation (déposer ou compléter sa déclaration ; effectuer ou verser la retenue à la source).
- Un délai de 30 jours est donné à l'intéressé pour régulariser sa situation.
- Si au terme de ce délai, aucune régularisation n'a été faite, l'administration fiscale envoie une deuxième lettre lui notifiant les bases de la taxation d'office.
- Un deuxième délai de 30 jours est donné au contribuable.
- Si au terme de ce nouveau délai, aucune régularisation n'a été faite, les droits résultant de cette taxation d'office, ainsi que les majorations, amendes et pénalités y afférentes sont émis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes et ne peuvent être contestés que par voie contentieuse.

Dans les deux derniers cas (Infractions aux dispositions du droit de contrôle et de communication), la procédure est la suivante :

- Une invitation doit être notifiée au contribuable dans les formes et délais précisés dans l'article 10 du L.P.F. l'invitant à régulariser sa situation (présenter les documents comptables ou accepter de se soumettre à un contrôle fiscal).
- Un délai de 15 jours est donné à l'intéressé.
- Si au terme de ce délai, aucune régularisation n'a été faite, l'administration fiscale envoie une deuxième lettre l'informant de l'application d'une amende de 500 à 2000 Dirhams.
- Un deuxième délai de 15 jours est donné au contribuable.
- Si au terme de ce nouveau délai, aucune régularisation n'a été faite, le contribuable est imposé d'office sans notification préalable avec application de l'astreinte journalière (100 Dirhams dans la limite de 1.000 Dirhams). Cette imposition ne peut être contestée que par voie contentieuse.

2. L'application d'amendes et pénalités aux impôts

C'est une autre garantie donnée à l'administration fiscale pour assurer le recouvrement de ses impôts dans les délais. Il existe une diversité d'amendes et de pénalités établie par la législation fiscale.¹⁴

3. Le droit de déclencher la procédure pour l'application des sanctions pénales aux infractions fiscales

Les poursuites pénales en matière fiscale, moyen ultime de lutte contre les manœuvres frauduleuses les plus graves, visent à exercer un effet dissuasif comme en témoignent les dispositions insérées dans la loi de finances 1996-1997 et dont la procédure d'application a été reprise par l'article 22 du L.P.F. La fraude fiscale est définie comme étant l'ensemble des actes ayant pour mobile la volonté:

- De se soustraire à la qualité de contribuable ou au paiement de l'impôt.
- D'obtenir des déductions ou des remboursements indus.

¹⁴ Voir liste des amendes, pénalités en annexe.

Ces actes sont qualifiés d'infractions pénales par la réunion des trois éléments suivants :

- Un élément légal reposant sur l'existence d'une disposition législative réprimant le fait incriminé.
- Un élément matériel ayant trait à la preuve de l'infraction commise.
- Un élément intentionnel ayant trait à l'intention frauduleuse.

Aux termes de la loi, les faits constitutifs des infractions sont les 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 du redevable en vue d'organiser son insolvabilité.

Les faits précités dénotent l'intention frauduleuse du contribuable mais il appartient à l'administration fiscale d'en apporter la preuve.

C'est ainsi que ces infractions sont constatées par procès verbal établi par deux agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur, commissionnés à cet effet et assermentés. Bien entendu, cette constatation ne peut avoir lieu que lors d'un contrôle fiscal.

Avant la mise en œuvre des sanctions pénales prévues par les dispositions légales ci-dessus visées, la plainte y afférente doit être présentée par le ministre des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet, à titre consultatif, à l'avis de la commission des infractions fiscales.

Cette commission est présidée par un magistrat et comprend deux représentants de l'administration fiscale et deux représentants des contribuables. L'ensemble des membres de ladite commission est désigné par arrêté du premier ministre.

Après consultation de la commission des infractions fiscales, le ministre des finances ou la personne déléguée par ce dernier à cet effet, peut saisir le procureur du Roi compétent. Ce dernier saisit le tribunal compétent qui doit charger obligatoirement un de ses membres en vue de procéder à un complément d'information. Le caractère obligatoire dudit complément d'information constitue une dérogation aux règles de procédure pénale de droit commun.

Notons toutefois, que dans la pratique au Maroc, cette procédure n'a jamais été déclenchée.

Paragraphe 3 : Le droit de recouvrement

L'administration fiscale est investie d'autres pouvoirs lui permettant d'assurer le recouvrement notamment par l'application du code de recouvrement. Ce dernier définit les règles relatives au recouvrement des créances publiques. Il fixe les droits et les obligations des contribuables en matière de paiement des impôts mis à leur charge.

La procédure de recouvrement passe par une phase amiable avant d'aboutir à une phase dite de recouvrement forcé en cas de non paiement dans les délais.

La phase de recouvrement amiable commence à partir de la date de mise en recouvrement de l'impôt et se termine à la date d'exigibilité.

La date d'exigibilité expire:

- A la fin du 2ème mois qui suit celui de leur mise en recouvrement pour les impôts et taxes établis par voie de rôle.
- A la fin du mois qui suit celui au cours duquel les retenues afférentes aux paiements assujetties ont été opérées pour les impôts et taxes retenus à la source.

Durant la phase amiable, le contribuable est informé des impôts mis à sa charge par tous moyens d'information notamment :

- Par voie d'affichage.
- Par l'envoi d'un avis d'imposition et ce, à la date de mise en recouvrement.

Cet avis comporte la date d'exigibilité, la nature et le montant de l'impôt à payer.

A défaut de paiement dans les 30 jours qui suivent la date d'exigibilité:

- Le contribuable encourt une majoration de retard (sauf pour les montants dus au titre de la taxe urbaine et de la taxe d'édilité quand ils n'excèdent pas 1.000 DH).
- Le comptable chargé du recouvrement peut engager à son encontre l'action en recouvrement forcé. Celle-ci comporte le commandement, la saisie et la vente et, le cas échéant, la contrainte par corps. Mais, Il est tenu d'envoyer au courant de ce délai, un dernier avis sans frais invitant le contribuable à s'acquitter de ses dettes.

1. Le commandement (Articles 40 à 43 du CR)

Le commandement est l'acte par lequel le contribuable est invité à s'acquitter de ses dettes, sous peine d'y être contraint par toutes les voies de droit :

- Il est notifié au contribuable à l'expiration d'un délai de 30 jours, à compter de la date d'exigibilité et au moins 20 jours après l'envoi du dernier avis sans frais.
- En cas de refus par le contribuable de recevoir le commandement, celui-ci est considéré comme notifié le 8ème jour qui suit la date du refus.
- Si l'agent de notification ne rencontre personne au domicile du contribuable, le commandement est considéré comme notifié le 10ème jour qui suit la date de son affichage audit domicile.

2. La saisie (Articles 44 à 57 du CR)

Si le contribuable ne se libère pas de ses dettes dans un délai de 30 jours, à compter de la notification du commandement, le percepteur peut procéder, en exécution de l'autorisation décernée par le chef de l'administration fiscale, à la saisie de ses biens et effets mobiliers avec les particularités suivantes :

- Lorsque la vente des biens meubles ou des récoltes ne suffit pas pour couvrir le montant de la dette du contribuable, le percepteur peut procéder à la saisie et à la vente des biens immeubles, du fonds de commerce ou des véhicules.
- Toutefois, certains biens sont insaisissables : des effets personnels, livres, provisions nécessaires aux besoins vitaux d'un mois du saisi et de sa famille, certains animaux et semences, objets indispensables aux handicapés et l'habitation principale de valeur inférieure à 200.000 DH.

- Si le contribuable ne règle pas ses dettes fiscales, le percepteur peut saisir des fonds lui appartenant bien que détenus par des tiers: (banques, notaires, autres comptables publics...). Cette possibilité concerne aussi bien les fonds disponibles que les créances attendues sur loyers, traites, salaires, marchés publics...
- En cas de commencement d'enlèvement furtif de biens risquant de faire disparaître les garanties du Trésor, la saisie peut intervenir immédiatement.

3. La vente des biens saisis (Articles 58 à 65 du CR)

La vente des biens saisis respecte aussi un certain formalisme et conditions :

- La vente doit être autorisée par le chef de l'administration dont relève le comptable chargé du recouvrement.
- La vente est faite en présence de l'autorité administrative locale ou de son représentant.
- La vente des meubles et effets saisis, a lieu 8 jours à compter de la date de la saisie.
- La vente a lieu aux enchères publiques avec publicité du lieu et de la date.
- Lorsqu'il est procédé à la vente des objets saisis, séparément ou par lot, les comptables chargés du recouvrement ou leurs représentants et les agents visés aux articles 30 et 34 du CR sont tenus, sous leur responsabilité, de discontinuer la vente aussitôt que le produit réalisé s'avère suffisant pour régler l'intégralité des sommes dues.
- Le contribuable a la possibilité, après autorisation de l'administration et en présence d'un agent de notification et d'exécution du trésor, de procéder lui même à la vente des biens saisis.
- La mise en vente des objets saisis peut être effectuée dans l'ordre souhaité par le contribuable.
- Il est possible de surseoir à la vente des objets saisis, jusqu'à ce que le juge statue sur les demandes formulées :
 - Par le contribuable, en vue de la distraction d'objets insaisissables.
 - Par un tiers, en vue de soustraire un objet saisi n'appartenant pas au contribuable.

4. La contrainte par corps (Articles 76 à 83 du CR)

Lorsque les autres voies d'exécution n'ont pas abouti, le recouvrement peut être poursuivi par voie de contrainte par corps c'est-à-dire l'incarcération. Il est à noter toutefois qu'elle n'éteint pas la dette. Elle s'exerce sous certaines conditions :

- La contrainte ne peut être exercée :
 - Si le montant des sommes exigibles est inférieur à huit mille (8000) DH.
 - Si le débiteur est âgé de moins de vingt (20) ans ou de soixante (60) ans et plus.
 - Si le redevable est une femme enceinte ou une femme qui allaite (dans la limite de deux années à compter de la date d'accouchement).
 - Si le redevable est reconnu insolvable soit par procès verbal de carence soit par certificat d'indigence.
 - Simultanément contre le mari et sa femme même pour des dettes différentes.
- Les personnes contre lesquelles la contrainte peut être exercée sont :
 - Les débiteurs dont l'insolvabilité n'a pas pu être constatée.
 - Les redevables qui sont réputés avoir organisé leur insolvabilité ou mis obstacle au recouvrement des créances publiques (après avoir été destinataire d'un avis d'imposition et ont entrepris des actes ayant eu pour effet le détournement d'actifs).
- La contrainte par corps est exercée suite à une requête établie par le comptable chargé du recouvrement et après une autorisation du chef de l'administration fiscale. La requête désignant nommément le débiteur est adressée par le comptable chargé du recouvrement au tribunal de première instance. Le juge des référés statue dans un délai n'excédant pas trente (30) jours et fixe la durée d'incarcération.

La contrainte par corps est immédiatement applicable. Elle est mise à exécution dès réception de la décision fixant la durée d'incarcération par le procureur du roi auprès de la juridiction compétente.

- Les conditions de cessation des effets de la contrainte par corps sont :
 - Soit l'acquittement de l'intégrité des dettes par le contribuable.
 - Soit le redevable détenu est remis en liberté par le procureur du roi sur justification de l'extinction des dettes ou sur demande de comptable chargé du recouvrement après paiement d'un acompte au moins égal à la moitié des sommes dues et d'un engagement écrit par le débiteur de régler le reliquat dans un délai n'excédant pas trois (3) mois assorti de garanties.

Paragraphe 4 : Commentaires et critiques sur les entités administratives

- L'administration fiscale rencontre des problèmes dans l'exercice du droit de communication ce qui l'empêche d'atteindre ses objectifs :
 - Si l'entreprise est grande et ses clients sont répartis sur l'ensemble du territoire, il est difficile de faire le tour de tout le territoire pour collecter les informations demandées.
 - L'administration fiscale ne peut intervenir de façon inopinée, il y a donc le risque de connivence entre le client et son fournisseur.
 - Toutes les opérations réalisées en noir ne peuvent être révélées à travers l'exercice du droit de communication.
 - L'administration fiscale ne peut pas demander communication de l'ensemble du dossier de son client à une personne qui relève d'une profession libérale.
 - Elle ne peut avoir accès aux documents internes de l'entreprise tels que les rapports des commissaires aux comptes, les rapports d'audit internes et externes.
- L'abus dans l'exercice du pouvoir d'appréciation accordé à l'administration fiscale est derrière la quasi-totalité des contentieux.
- Si la procédure de vérification est annulée pour vice de procédure, l'administration fiscale a le droit de refaire le contrôle après l'envoi d'un nouvel avis de vérification à

condition que les nouvelles bases de redressement ne soient pas supérieures à celles relevées lors du premier contrôle :

- A quoi donc sert de relever ce vice de procédure ?
- Est-ce pour voir le vérificateur venir s'installer un autre semestre ou une autre année au sein de l'entreprise ?
- En plus, pourquoi le vice de forme commis par l'administration fiscale lors de la procédure de vérification ne peut être évoqué pour la première fois devant C.N.R.F. ?
- N'est-ce pas pour laisser toutes les chances à l'administration fiscale de rectifier le tir avant la prescription ?
- Le législateur marocain comme en France, devait annuler, en cas de vice de procédure tout droit à un contrôle. Si le contribuable est sanctionné pour ses fautes, pourquoi l'administration fiscale ne le serait pas aussi ?
- L'administration fiscale a le pouvoir d'imposer des majorations de retard, des amendes et d'autres sanctions. Qu'en est-il des droits du contribuable en cas de retard de restitution par l'administration fiscale de l'indu? Ne devrait t-elle pas y ajouter ne serait-ce que l'équivalent d'intérêts qu'il aurait reçu si cet argent était bancarisé ?
- En cas de non respect des règles relatives à l'emport des documents (demande, reçu et restitution) ou dépassement de la durée maximale prévue pour la vérification (6 ou 12 mois), pourquoi ne pas pénaliser l'administration fiscale ?
- Concernant le droit de recouvrement, l'article 46 du CR, en énumérant les éléments insaisissables, a totalement ignoré de mentionner celui qui engendre le plus de contentieux à savoir les biens appartenant à autrui. Il faudrait trouver une solution qui épargnerait la saisie de ces éléments et éviter le contentieux qui s'en suit.
- L'insuffisante qualité des textes fiscaux conduit à un contentieux fiscal important.

Section 3 : Les Entités judiciaires

La première question qui se pose lors de l'étape judiciaire du contentieux fiscal est : Est-elle un recours en annulation ou un recours de pleine juridiction ? Avant de trancher sur ce point, il est utile de rappeler brièvement les définitions respectives.

A l'issue d'un recours en annulation, le juge se borne à apprécier la légalité de l'impôt. Son jugement ne peut qu'annuler l'imposition déjà établie. L'acte administratif annulé est censé n'avoir jamais existé. L'arrêt d'annulation a effet à l'égard de tous. Le juge a donc un rôle de défenseur du contribuable contre l'excès de pouvoir de l'administration fiscale. Mais le juge de cet excès de pouvoir ne peut qu'annuler l'acte irrégulier sans lui substituer une décision régulière.

Quant au recours de pleine juridiction, le juge dispose du pouvoir d'annulation, de changement (à la hausse ou à la baisse) et même de demande d'indemnisation. Le juge a donc le pouvoir d'établir l'impôt au lieu et place de l'administration fiscale. Mais le jugement n'a d'effet qu'à l'égard des deux parties.

Toute la lecture qui a été faite concernant ce point délicat envoie à la même réponse. Le contentieux fiscal est un recours de pleine juridiction d'autant plus que cette voie peut engendrer l'annulation de l'impôt (mais pas du texte de loi qui le régit).

La deuxième question concerne la compétence en matière de contentieux fiscal. Si le recours en annulation est du ressort exclusif de la cour suprême, le recours de pleine juridiction en matière fiscale reste du ressort du tribunal administratif en tant que première instance et de la cour suprême (chambre administrative) en tant qu'entité d'appel.

L'article 8 de la 41-90 le stipule d'ailleurs clairement :

« Les tribunaux administratifs sont également compétents pour connaître des litiges nés à l'occasion de l'application ... et de la législation et de la réglementation en matière électorale et fiscale... des actions contentieuses relatives au recouvrement des créances du trésor... »

Paragraphe 1 : Le Tribunal Administratif

Le Tribunal Administratif est une juridiction collégiale : les audiences sont tenues et les arrêts sont rendus par trois magistrats ce qui constitue une garantie pour les deux parties du litige. En effet, l'instauration des tribunaux administratifs n'avait pas pour objectif exclusif d'assurer l'équité au contribuable mais aussi à l'administration fiscale. A ce stade du litige, les deux sont sur un pied d'égalité.

Le tribunal est généralement saisi par le contribuable et plus rarement par l'administration fiscale. Mais dans tous les cas, un premier recours doit être fait auparavant soit devant l'administration fiscale soit devant les commissions.

Dans un premier temps, nous abordons la composition du tribunal pour définir ensuite la procédure judiciaire avec ses principaux caractères avant de décrire le déroulement de l'instance.

1. Composition du tribunal administratif

Le tribunal administratif comprend :

- Un président et plusieurs magistrats.
- Et un greffe.

Le président du tribunal administratif désigne, pour une période de deux ans, parmi les magistrats de celui-ci, sur proposition de l'assemblée générale, un ou plusieurs commissaires royaux de la loi et du droit. Ces derniers ont pour mission d'éclairer la juridiction sur les données de fait et de droit de l'affaire et de proposer une ou plusieurs solutions en faisant des recherches en jurisprudence et en doctrine et en se livrant eux-même à la réflexion. Leurs propositions sont écrites et remises au tribunal mais aussi aux deux parties si elles en font la demande. Ils exposent oralement leurs conclusions lors des audiences publiques mais ne prennent pas part au jugement.

2. Définition et caractères de la procédure judiciaire

Il n'existe pas de procédure propre au traitement des contentieux fiscaux. En effet, l'article 7 de la loi 41-90 instituant les tribunaux administratifs stipule :

« Les règles du code de la procédure civile sont applicables devant les tribunaux administratifs, sauf dispositions contraires prévues par la loi ».

Nous aimerions à ce stade rappeler les caractéristiques de cette procédure pour ne pas s'y étaler plus tard en parlant du recours judiciaire :

1er. C'est une procédure écrite.

2^{ème}. Elle est à caractère inquisitoire.

3^{ème}. Elle est à caractère contradictoire.

Rappelons que ces caractéristiques sont communes à toute procédure judiciaire quelle que soit la juridiction devant laquelle le pourvoi est fait. Il est donc inutile de reprendre ces mêmes caractéristiques lors des explications concernant l'appel devant la cour suprême.

2.1. C'est une procédure écrite

Personne ne peut ignorer l'importance de l'écrit dans n'importe quelle procédure contentieuse. Il devient obligatoire dès que l'Administration est en cause. En effet, cette dernière est-elle même une entité où tout s'organise autour de l'écrit : requêtes, notifications, circulaires, notes, dossiers des contribuables...

Cet écrit permet au tribunal l'étude du dossier. L'argumentation apparaît plus pertinente dans un texte écrit. L'introduction se fait par une requête sommaire accompagnée par un mémoire dans lequel le requérant développe son argumentation. La partie défenderesse (l'administration fiscale ou le contribuable selon les cas), réplique par un mémoire en défense. Les deux parties vont continuer à échanger des mémoires de leur propre initiative ou de celle du juge rapporteur.

Quant le commissaire royal à la loi et au droit doit communiquer ses conclusions au tribunal, il le fait aussi bien oralement que par écrit comme il les communique aux parties, si elles le demandent.

2.2. La procédure est à caractère inquisitoire

Le président du tribunal confie la direction du procès aux soins d'un juge rapporteur. Ce dernier ne se contentera pas de l'examen de l'échange des mémoires entre les parties et de l'émission du jugement. Il aura un rôle actif car il peut :

- Intervenir pour le bon déroulement de la procédure : Il notifiera la requête à la partie défenderesse, il convoquera une partie pour répondre à un mémoire de l'autre et il choisira le temps opportun pour cet échange comme pour son jugement.
- Demander des expertises ou faire des enquêtes soit spontanément soit à la demande d'une partie.
- Vérifier des écritures, visiter les lieux, demander des dossiers et procéder à toute mesure d'instruction.
- Demander des preuves formelles sur des faits avancés par les parties, des motifs à la prise d'une décision.

Ce rôle actif va souvent venir en aide au contribuable qui se trouve toujours dans une situation de faiblesse face à l'administration fiscale.

Au niveau de la cour suprême ce travail est confié par le premier président à un conseiller rapporteur.

2.3. La procédure est à caractère contradictoire

La procédure est dite contradictoire ; il y a un échange de mémoire entre les deux parties qui s'informent ainsi des arguments de l'adversaire et de ses preuves. La transmission des mémoires (et pièces jointes) est faite sous l'ordre du juge rapporteur par l'intermédiaire du greffe. La procédure commence par la notification de la requête à la partie défenderesse, continue par la réponse de cette dernière et l'échange de mémoires et ne se termine que si le juge prononce par ordonnance son dessaisissement du dossier et fixe la date de l'audience estimant que l'affaire peut être jugée et que les délais de réponse ont expiré.

Le dossier complet peut être consulté, par les parties, par le mandataire du contribuable et par l'avocat.

3. Déroulement de la procédure judiciaire

Décrire la procédure judiciaire revient à parler de :

1er. L'introduction de l'instance

2e. L'instruction

3e. L'audience

4e. Le jugement

3.1. L'instance

L'introduction de l'instance dépend de la requête introductive d'instance. Ce point est développé plus amplement lors de la description de la procédure contentieuse : délai, forme et contenu.

La requête est déposée au greffe contre récépissé.

3.2. L'instruction

Lors de l'instruction, le rôle principal est attribué au juge rapporteur. Les parties lui présentent leurs arguments à travers des mémoires dans les délais fixés par lui. A l'issue des délais, le silence des parties équivaut à acceptation des arguments de l'adversaire. A la clôture de l'instruction, le juge prononce son dessaisissement, rédige son rapport, transmet le dossier au tribunal et fixe la date de l'audience.

3.3. L'audience

Dans les instances, le tribunal procède à l'audition du rapporteur, du commissaire royal, des avocats et des représentants de l'administration fiscale.

Comme il a été sus-cité, le tribunal administratif statue avec trois juges et siège publiquement. Après lecture du rapport du rapporteur, celui du commissaire royal, et après audition des représentants des deux parties, le juge peut soit prononcer un jugement immédiat soit renvoyer à une audience ultérieure pour mûrir sa décision.

3.4. Le jugement

Rendu en première ou à l'issue de plusieurs audiences, le jugement est rédigé en langue arabe et doit comporter un certain nombre d'énonciations :

- Il est rendu au nom de sa majesté le Roi -Royaume du Maroc.
- Il comporte les noms des trois juges qui l'ont rendu.
- Il rappelle les indications relatives aux parties.
- Il comporte les mentions des diverses auditions : les représentants des parties, le rapporteur et le commissaire royal au nom du Ministère public.
- Il rappelle les conclusions des parties, l'analyse sommaire de leurs moyens, les pièces produites et les textes appliqués.
- Il est daté et signé par le président et le greffier.
- Il est enfin notifié aux parties en mentionnant la possibilité et le délai de l'appel (30 jours).
- Il ne devient exécutoire qu'après appel ou à l'expiration du délai d'appel. On dit qu'il passe en force de chose jugée.
- Enfin, l'exécution du jugement est assurée par le greffe du tribunal.

4. Commentaires et critiques

- Les juges des tribunaux administratifs ont commencé à bénéficier de formation continue, de stages pratiques dans d'autres pays. Ceci reste insuffisant compte tenu de la complexité de la loi et du nombre de plus en plus important des affaires qui leurs sont soumises.
- Certains juges qui ont acquis suffisamment de compétence en matière fiscale ont repris leurs anciennes fonctions au sein des autres tribunaux privant ainsi le contribuable et les nouveaux juges de leur expérience.

- Les tribunaux administratifs devraient être dotés de bibliothèques riches en documentation fiscale et juridique. Les juges n'ont même pas tous les textes de base en langue arabe.
- Les tribunaux administratifs devraient être en permanence en liaison (communication en réseau) pour une bonne concertation entre les juges et pour que ces derniers soient constamment au courant de toutes les nouveautés concernant le domaine fiscal (lois, circulaires, jugements, arrêts, jurisprudences...)

Paragraphe 2 : La cour suprême (entité d'appel)

La Cour Suprême est aussi une juridiction collégiale : les audiences sont tenues et les arrêts sont rendus par cinq magistrats.

La cour suprême statue dans les appels contre les décisions des tribunaux administratifs comme juridiction du second degré. Les contentieux fiscaux sont de la compétence de la chambre administrative.

1. Composition de la cour suprême

La cour suprême comprend :

- Un premier président.
- Des présidents de chambre et des conseillers.
- Le ministère public y est représenté par le procureur général du roi assisté d'avocats généraux.
- Un greffe et un secrétariat du parquet général.

La Cour suprême comprend six chambres : une chambre civile (dite première chambre), une chambre de statut personnel et successoral, une chambre commerciale, une chambre administrative, une chambre sociale et une chambre pénale. Chaque chambre est présidée par un président de chambre et peut être divisée en sections.

Le contentieux fiscal est du ressort de la chambre administrative.

2. Déroulement de la procédure judiciaire

Le déroulement de la procédure contentieuse devant la cour d'appel suit les mêmes étapes. Seuls les acteurs sont différents.

2.1. L'instance

La requête est déposée au greffe du tribunal administratif contre récépissé par la partie appelante. La requête et pièces jointes sont transmises sans frais au greffe de la cour suprême où elles sont enregistrées.

2.2. L'instruction

Le premier président de la cour suprême désigne un conseiller rapporteur auquel le dossier est transmis dans 24 heures. Ce dernier, chargé de l'instruction, notifie la requête à la partie adverse et fixe l'affaire à l'une des prochaines audiences.

L'échange de mémoires continue jusqu'à décision d'arrêt par le conseiller rapporteur. Il donne alors ordonnance de dessaisissement.

2.3. L'audience

Elle se passe comme pour le tribunal administratif avec en plus l'audience du ministère public qui communique ses conclusions oralement et par écrit.

2.4. Le jugement

Les audiences et les arrêts de la cour d'appel sont tenues et rendus par cinq magistrats, président compris. L'arrêt contient les mêmes énonciations que le jugement du tribunal administratif.

Deuxième chapitre : Les types de contentieux fiscal et voies de recours

Comme il a été mentionné dans le chapitre préliminaire, il existe trois recours selon le type de contentieux:

- 1^{er}. Un recours introduit auprès d'entités para juridictionnelles en l'occurrence les commissions dans le contentieux para judiciaire.**
- 2^{ème}. Un recours introduit auprès de l'administration fiscale dans le contentieux administratif.**
- 3^{ème}. Un recours introduit auprès des entités juridictionnelles à savoir le tribunal administratif et la cour suprême dans le contentieux judiciaire.**

Une section est réservée à chaque type de recours qui peut être détaillée ainsi:

- La définition du contentieux.
- Les cas déclenchant ledit contentieux.
- La description de la procédure de recours.
- Les commentaires et critiques.

Il existe un quatrième recours auprès de l'administration fiscale mais il n'est pas litigieux : c'est le recours gracieux qui est évoqué en dernier comme recours spécial.

Section 1 : Le Contentieux Para Judiciaire

Paragraphe 1 : Définition

La procédure de rectification prévue par les articles 11 et 12 du L.P.F. vise dans un premier temps à organiser un débat contradictoire entre l'administration fiscale et le contribuable afin que ces parties parviennent facilement à un accord et donc éviter le contentieux. Le débat permet plusieurs échanges de vues entre les deux parties.

Si le désaccord persiste, la loi a prévu dans un second temps l'intervention de commissions destinées à prendre, dans certaines conditions, des décisions sur les points de désaccord. Ces commissions sont la C.L.T. et la C.N.R.F. Pour distinguer ce recours du contentieux administratif, nous avons décidé d'appeler cette phase le recours para judiciaire.

Paragraphe 2 : Cas de contentieux para judiciaire

1. La C.L.T.

Il existe un seul cas de saisine de la C.L.T. : Le contribuable rejetant totalement ou partiellement les motifs évoqués par l'administration fiscale dans la deuxième notification, saisit la C.L.T. L'intervention de cette dernière n'est possible que si le contribuable en fait la demande dans le délai de 30 jours à partir de la date de sa réception de ladite notification.

Exceptionnellement, et pour pouvoir introduire le recours à la C.N.R.F., nous sommes obligés de parler, à ce stade, de l'aboutissement du recours devant la C.L.T.

Après sa saisine par le contribuable, la C.L.T. dispose de 24 mois pour prendre une décision. Entre temps, les deux parties peuvent arriver à un accord. Ce dernier déterminera les bases d'imposition quelle que soit la décision de la C.L.T. A l'expiration de ce délai, trois cas peuvent se présenter :

1.1. La C.L.T. prend une décision et l'une des deux parties n'est pas d'accord

Le contribuable est notifié de la décision de la C.L.T. par l'inspecteur vérificateur. S'il n'est pas d'accord, il a un délai de 60 jours pour saisir la C.N.R.F. De même pour l'administration fiscale.

1.2 La C.L.T. prend une décision et aucune partie ne saisit la C.N.R.F.

Le contribuable et l'administration fiscale ne saisissent pas la C.N.R.F. soit par adhésion à la décision de la C.L.T. soit par négligence : les impositions sont émises immédiatement.

Ici, il faut signaler une grande nouveauté du L.P.F. à savoir la possibilité pour le contribuable de faire un recours judiciaire directement après la décision de la C.L.T.

Le L.P.F., concernant ce point, stipule :

« Les impositions émises suite aux décisions des commissions locales de taxation devenues définitives, y compris celles portant sur les questions pour lesquelles lesdites commissions se sont déclarées incompétentes, peuvent être contestées par le contribuable, par voie judiciaire ».

Mais nous n'avons trouvé aucune précision quant à la raison de cette démarche. Est-ce un choix laissé au contribuable pour « brûler » l'étape du recours devant la C.N.R.F.? Le L.P.F. parle d'impositions émises, ceci veut dire que le contribuable n'a pas fait de recours auprès de la C.N.R.F. et qu'il a donc été imposé en conséquence.

A la lecture de l'article, nous avons conclu que ce recours est possible dans deux cas :

- Le contribuable est imposé car il n'a pas fait de recours auprès de la C.N.R.F.
- Il est imposé suite à la décision de la C.L.T. qui s'est déclarée incompétente sur ces questions. En effet, à quoi bon de débattre devant la C.N.R.F. qui, à son tour serait incompétente ?

1.3 La C.L.T. peut ne pas prendre de décisions dans les 24 mois qui lui sont impartis pour certaines raisons

- Si le dossier n'a pas été remis à la C.L.T. par l'administration fiscale : ce cas n'est pas prévu dans les vices de formes commis par l'administration fiscale. (voir nos commentaires et critiques).
- S'il s'agit d'une question de droit et la C.L.T. se déclare donc incompétente.
- Si la C.L.T. se déclare incompétente territorialement.
- La C.L.T. peut aussi ne pas prendre de décisions sans justification.

Dans ces cas, le contribuable dispose de soixante (60) jours pour introduire le recours devant la C.N.R.F. Ce délai commence à courir à partir de la notification du contribuable par l'inspecteur l'informant de la non prise de décision par la C.L.T. et de son droit de saisir la C.N.R.F. Si le contribuable ne saisit pas la C.N.R.F. dans le délai, il est imposé d'après les bases de la deuxième notification et ne peut contester cette imposition que par recours administratif.

- Si la composition de la C.L.T. ne comprend pas le représentant des contribuables pour non désignation de nouveaux et si le mandat des représentants sortants n'a pu être prorogé. Le contribuable est informé de la possibilité de comparaître devant la C.L.T. en l'absence de représentant des contribuables dans les trente (30) jours suivant la date de réception de la lettre d'information de l'administration fiscale. Le contribuable a deux possibilités. Soit, il accepte de comparaître et dans ce cas la procédure continue normalement (attente de la décision de la C.L.T.). Soit, il refuse de comparaître : dans ce cas, la C.L.T. ne peut pas prendre de décisions. L'administration fiscale soumet le litige directement à la C.N.R.F. et en informe le contribuable dans un délai maximum de dix (10) jours à partir de l'expiration du délai de 30 jours.

2. La C.N.R.F.

Il existe 3 cas de saisine de la C.N.R.F. :

- 2.1 Le contribuable ou l'administration fiscale ne sont pas d'accord avec les décisions de la C.L.T.**
- 2.2 La C.L.T. n'a pas pris de décision pendant le délai des (24) mois.**
- 2.3 La composition de la C.L.T. ne comprend pas le représentant des contribuables et le contribuable a refusé de comparaître.**

Paragraphe 3: La description de la procédure de recours para judiciaire

Décrire tout recours revient à se poser deux questions :

- 1^{er}. Quelle en est la présentation (destinataire, forme et contenu) ?
- 2^e. Quel en est l'aboutissement ?

1. La présentation du recours

1.1. Le destinataire de la requête

Le destinataire diffère selon qu'il s'agit du recours devant la C.L.T. ou devant la C.N.R.F.

a. Le destinataire de la requête (La C.L.T.)

C'est toujours le contribuable qui saisit la C.L.T. Dans sa réponse à la deuxième notification de l'administration fiscale, il doit en mentionner clairement l'intention. La demande est donc déposée auprès de l'inspecteur des impôts qui se charge de préparer le rapport à transmettre à la C.L.T.

b. Le destinataire de la requête (La C.N.R.F.)

Le recours de la C.N.R.F. peut se faire à l'initiative de la partie qui s'estime lésée. Le contribuable ou l'administration fiscale va donc saisir directement la C.N.R.F. Exceptionnellement, l'administration fiscale peut la saisir pour le compte du contribuable et l'en informer : c'est le cas où la C.L.T. n'a pas statué car le contribuable n'a pas voulu comparaître devant elle en l'absence du représentant des contribuables.

Dans tous les cas, le recours est adressé au président de la C.N.R.F.

Il revient à cette dernière, dans un délai de 30 jours de:

1^{er}. Notifier l'administration fiscale ou le contribuable, l'informant de sa saisine par l'autre partie en y joignant une copie de la requête de cette dernière. Cette première démarche permet à la partie notifiée de préparer sa défense.

2^{ème}. Demander une copie du dossier, objet du litige, auprès de l'administration fiscale.

Cette deuxième démarche revêt une grande importance. En effet, la non transmission dudit dossier par l'administration fiscale fait totalement basculer la décision en faveur du contribuable (comme nous le verrons dans le point traitant de l'aboutissement du recours).

1.2. La forme et contenu de la requête

a. La C.L.T.

Le contribuable qui saisit la C.L.T. dépose sa requête auprès de l'inspecteur des impôts.

La requête doit être écrite par le contribuable, sous forme d'une simple lettre sur papier libre. Quant au contenu, il ne diffère pas beaucoup de celui de toute. Il doit en principe :

- Permettre d'identifier le réclamant.
- Mentionner l'imposition contestée avec le numéro de rôle ou le cas échéant, la quittance de paiement ou de retenue.
- Etre accompagnée de l'avis d'imposition ou de mise en recouvrement.
- Les motifs de rejet des impositions et les preuves.

Avec en plus :

- La précision de saisir la C.L.T.

A noter toutefois qu'aucune précision sur le contenu de cette requête n'est mentionnée dans le L.P.F.

b. La C.N.R.F.

L'article 11 du L.P.F. stipule que la forme du recours devant la C.N.R.F. diffère selon la partie qui fait la saisine. Elle est présentée sous forme de requête adressée par :

- Lettre recommandée avec accusé de réception par le contribuable.
- Notification (selon les formes prévues à l'article 10 du L.P.F.) par l'administration fiscale et plus précisément par le Directeur des impôts (ou la personne déléguée).

Quant au contenu, le même article précise que la requête doit :

- Définir l'objet du désaccord.

- Contenir toute argumentation de nature à permettre la démonstration de sa thèse et la réalité des bases d'imposition qui doivent être retenues.

2. L'aboutissement du recours

2.1 La C.L.T. : Déjà traité lors des cas de recours à la C.L.T.

2.2 La C.N.R.F.

Le délai qui doit s'écouler entre la date d'introduction du recours devant la C.N.R.F. et celle de sa décision est fixé à douze (12) mois. Entre-temps, les deux parties peuvent arriver à un accord. Ce dernier déterminera les bases d'imposition quelle que soit la décision de la C.N.R.F. A l'expiration du délai, cinq (5) cas peuvent se présenter :

- a. La C.N.R.F. prend une décision à caractère exécutoire. Si cette décision donne lieu à paiement, les impositions sont immédiatement émises. La partie qui s'estime lésée peut saisir le tribunal compétent. La procédure s'arrête à ce stade si les deux intéressés renoncent à ce droit.
- b. La C.N.R.F. ne prend pas de décisions pour incompetence : la partie qui avait fait le recours devant la C.N.R.F. peut saisir le tribunal. Sinon, c'est la dernière décision valable qui devient exécutoire (celle de la C.L.T. ou les propositions de la deuxième notification de l'administration fiscale).
- c. La C.N.R.F. ne prend pas de décisions du fait que sa saisine a été faite hors délai : c'est la dernière décision valable qui devient exécutoire (celle de la C.L.T. ou les propositions de la deuxième notification de l'administration fiscale).
- d. La C.N.R.F. ne prend pas de décisions car elle n'a pas reçu le dossier de la part de l'administration fiscale. Si le contribuable avait fait recours dans les délais, l'imposition se fait selon sa déclaration ou selon l'accord conclu avec l'administration fiscale. Sinon, si le contribuable n'avait pas respecté les délais, c'est la décision de la C.L.T. qui reste exécutoire.
- e. Le délai a expiré sans que la C.N.R.F. ait pris de décisions. Aucune rectification ne peut être apportée à la déclaration du contribuable ou à la base d'imposition retenue par

l'administration fiscale en cas de taxation d'office ou, s'il y a lieu, des bases de l'accord conclu entre le contribuable et l'inspecteur.

Mais il arrive, qu'entre temps, les deux parties arrivent à un accord. Qu'arrivera-t-il si le contribuable refuse en bloc les impositions émises sur la base de cet accord ? Aura-t-il droit à un quelconque recours ?

Légalement, l'accord est exécutoire envers les deux parties sauf s'il s'avère qu'il est faux ou s'il y a erreur dans le calcul des impôts qu'il engendre. La jurisprudence marocaine a eu des décisions dans ce sens en faveur du contribuable : ce dernier peut saisir le tribunal compétent dans un délai de 60 jours qui commence à courir à partir de la date d'émission du rôle. L'accord a été considéré comme décision de la C.N.R.F.

Paragraphe 4 : Commentaires et critiques

Dans le cas où l'administration fiscale n'a pas déposé le dossier devant la C.L.T., que doit faire le contribuable ? Ce vice de forme, de taille, a été occulté par le législateur marocain.

Section 2 : Le Contentieux Administratif

Paragraphe 1 : Définition

Le contentieux administratif résulte d'un désaccord survenu entre l'administration fiscale et le contribuable suite à différentes situations.

Il est régi par les articles 26 à 34 du L.P.F.

Le recours introduit auprès de l'administration fiscale par le contribuable constitue le premier acte de la procédure contentieuse. En effet, exception faite d'un cas particulier suite à la procédure de rectification, les entités juridictionnelles ne peuvent être directement saisies des litiges opposant les contribuables à l'administration fiscale.

Paragraphe 2 : Cas de contentieux administratif

Plusieurs cas existent, nous en donnons une liste que nous voulons exhaustive.

1. Le contribuable a fait l'objet d'une taxation d'office suite à un défaut de déclaration, à une déclaration incomplète ou à non versement des retenues à la source

Préalablement à la taxation d'office, l'administration fiscale est tenue d'inviter le contribuable, par lettre notifiée dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F., à déposer ou à compléter sa déclaration ou son acte ou à verser les retenues effectuées ou qui auraient dû être retenues dans un délai de 30 jours suivant la date de réception de ladite lettre.

Si le contribuable ne régularise pas sa situation dans ce délai, l'administration fiscale l'informe, dans les mêmes formes, des bases qu'elle a évaluées et sur lesquelles le contribuable sera imposé d'office s'il ne dépose pas sa déclaration avant l'expiration d'un deuxième délai de 30 jours suivant la date de réception de cette deuxième lettre d'information.

A défaut de déclaration souscrite ou de paiement dans ce deuxième délai, le contribuable est taxé d'office sur les bases évaluées par l'administration fiscale avec les majorations, amendes et pénalités y afférentes émis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes.

2. Le contribuable a fait l'objet d'une taxation d'office suite à refus ou défaut de présentation des documents ou refus de se soumettre à un contrôle fiscal

Lorsqu'un contribuable ne présente pas les documents comptables ou refuse de se soumettre au contrôle fiscal, l'administration fiscale est tenu de l'inviter, par lettre notifiée dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F., à se conformer aux obligations légales dans un délai de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre.

Si le contribuable n'a pas présenté les documents dans ce délai, l'administration fiscale l'informe, dans les mêmes formes, de l'application d'une amende de deux mille dirhams (**prévue à l'article 193 du LAR**), et lui accorde un délai supplémentaire de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre, pour s'exécuter ou pour justifier l'absence de comptabilité.

A défaut de présentation des documents comptables ou si le défaut de présentation n'a pas été justifié dans ce deuxième délai (15 jours), le contribuable est imposé d'office, sans notification préalable avec l'application de l'astreinte journalière (100 Dirhams dans la limite de 1.000 Dirhams). (**Article 193 du LAR**).

La base retenue pour la taxation d'office, dans ces deux premiers cas, est évaluée unilatéralement par l'administration fiscale. Et une fois son montant notifié au contribuable, il ne peut être contesté que par contentieux administratif à l'initiative du contribuable.

3. Lors de la procédure de rectification, le contribuable n'a pas répondu ou a répondu hors délai à la première notification de l'administration fiscale

Comme nous l'avons indiqué précédemment, si l'administration fiscale, à l'issue du contrôle sur place, notifie au contribuable des rectifications des bases d'imposition, ce dernier peut dans un délai de 30 jours soit :

- 1^{er}. Accepter les propositions de l'administration fiscale, cette acceptation met fin à la procédure contradictoire : dans ce cas, l'imposition est établie sur les bases notifiées et le contribuable ne peut plus saisir les commissions.
- 2^e. Présenter des observations : dans ce cas la procédure contradictoire continue normalement (réception de la deuxième notification, deuxième réponse à l'administration fiscale, saisine de la C.L.T. le cas échéant...).
- 3^e. Ne pas répondre à cette première notification : dans ce cas, l'absence de réponse équivaut à une acceptation tacite des redressements. Les impositions sont émises immédiatement et le seul recours possible reste le contentieux administratif à l'initiative du contribuable.

A noter toutefois que la réponse hors délai est considérée par l'administration fiscale comme une acceptation tacite des redressements proposés par l'administration fiscale.

4. Lors de la procédure de rectification, le contribuable n'a pas répondu ou a répondu hors délai à la deuxième notification de l'administration fiscale

Lors de la procédure de rectification, l'administration fiscale se trouve dans l'obligation d'aviser le contribuable qui a présenté des observations à la suite de la première notification

des redressements, de la persistance d'un désaccord total ou partiel et ceci dans un délai de 60 jours après la réponse du contribuable . Ce dernier peut dans un délai de 30 jours soit :

- 1^{er}. Accepter les dernières propositions de l'administration fiscale ; cette acceptation met fin à la procédure contradictoire. L'imposition est établie alors sur les bases notifiées et le contribuable ne peut plus saisir les commissions.
- 2^e. Saisir les commissions ; cette volonté de pourvoi devant la C.L.T. doit impérativement être clairement mentionnée dans la réponse à la deuxième notification.
- 3^e. Ne pas répondre à cette deuxième notification ; l'absence de réponse équivaut à une acceptation tacite des redressements. Les impositions sont émises immédiatement et le seul recours possible reste le contentieux administratif à l'initiative du contribuable.

A ce stade aussi, la réponse hors délai est considérée par l'administration fiscale comme une acceptation tacite des redressements qu'elle a proposés.

5. Lors de la procédure de rectification, le contribuable a répondu à la deuxième notification de l'administration fiscale sans préciser sa volonté de saisir la C.L.T.

Sur le plan de la forme, le contribuable doit préciser dans sa réponse et d'une manière expresse qu'il demande le pourvoi devant la C.L.T. A défaut, les impositions sont émises immédiatement et le seul recours possible reste le contentieux administratif à l'initiative du contribuable.

Dans la pratique, l'administration fiscale considère valable la demande du contribuable même si ce dernier mentionne son intention de saisir « l'entité compétente » sans préciser le nom de cette dernière.

6. Lors de la procédure de rectification, la C.L.T. n'a pas pris de décisions dans le délai de 24 mois

Lors de la procédure de rectification, le contribuable qui a saisi la C.L.T. doit attendre la décision de celle-ci au maximum 24 mois. Si au bout de ce délai, la C.L.T. n'a pas pris de décision, c'est à l'inspecteur de notifier au contribuable l'expiration du délai en lui

mentionnant la possibilité de saisir la C.N.R.F. dans un délai de 60 jours. Le contribuable peut alors soit :

- 1^{er}. Saisir la C.N.R.F. dans le délai précisé : dans ce cas la procédure contradictoire continue normalement.
- 2^e. Ignorer cette invitation et ne pas saisir la C.N.R.F. dans le délai précisé : dans ce cas, les impositions sont émises et le seul recours possible reste le contentieux administratif à l'initiative du contribuable.

7. Le contribuable refuse de laisser l'inspecteur faire un contrôle de la consistance des biens en matière de revenus agricoles

L'inspecteur des impôts, accompagné des membres de la C.L.C, peut visiter les exploitations agricoles en vue du contrôle de la consistance des biens agricoles. L'inspecteur, pour ce faire, est tenu de suivre un certain formalisme (notification, délai de 30 jours).

Si malgré le respect dudit formalisme, le contribuable s'oppose à la visite de son exploitation, un procès-verbal est établi et signé par l'inspecteur et les membres de la commission communale. Une copie du procès-verbal doit être remise auxdits membres. Les impositions sont immédiatement émises et le seul recours possible qui reste au contribuable est le contentieux administratif.

8. Le contribuable conteste les régularisations portées par l'inspecteur à l'impôt qu'il a retenu à la source

L'inspecteur des impôts est en droit d'apporter des rectifications au montant de l'impôt retenu à la source, que celui-ci résulte d'une déclaration ou d'une régularisation pour défaut de déclaration des produits, profits ou rémunérations sus-citées.

Après la réception de la notification portant régularisation au montant de l'impôt, le contribuable peut soit :

- 1^{er}. Accepter ces régularisations ; il procède alors au paiement du montant notifié et la procédure est close.

2^e. Refuser ces régularisations ; il procède alors au paiement du montant notifié et il peut faire recours par contentieux administratif.

9. Le contribuable conteste les régularisations portées par l'inspecteur à l'impôt payé au titre des profits fonciers (l'article 15 du L.P.F.)

En matière de profits fonciers, l'inspecteur des impôts est en droit d'apporter des rectifications au montant de l'impôt.

Après la réception de la notification portant régularisation au montant de l'impôt, le contribuable peut soit :

- Répondre pour confirmer son accord ; il procède au paiement du montant notifié et la procédure est close.
- Répondre pour signaler son refus ; l'inspecteur poursuit selon la procédure de rectification normale.
- Ne pas répondre ; il procède au paiement du montant notifié et il peut faire un recours administratif.

10. Le contribuable demande un dégrèvement pour double imposition

Une erreur matérielle ou humaine peut imposer doublement un contribuable au titre du même impôt et de la même période. Deux erreurs existent :

- Le contribuable est imposé au titre du même impôt avec deux numéros d'article différents mentionnés sur les avis de rôle.
- Le contribuable est imposé au titre du même impôt avec deux avis de rôle de dates différentes.

Dans cette situation et exceptionnellement, le contribuable n'est pas dans l'obligation de payer un des deux avis s'il justifie le paiement de l'autre. Mais pour cela, il doit faire un recours administratif.

11. Le contribuable demande une diminution de l'imposition

C'est un des cas les plus courants dans les contentieux administratifs. Il concerne principalement les impôts établis unilatéralement par l'administration fiscale comme par exemple l'imposition forfaitaire au titre de l'IR. Le contribuable qui s'estime surtaxé, dispose du contentieux administratif comme premier recours.

12. Le contribuable demande de bénéficier d'une exonération ou d'un abattement fiscal temporaire ou permanent

Le contribuable peut être privé de profiter d'une exonération ou d'un abattement fiscal temporaire ou permanent soit :

- Par sa faute si sa déclaration est fausse ou incomplète. Par exemple, dans sa déclaration d'IR annuel et au titre de ses revenus fonciers (loyers), sachant que c'est une construction nouvelle, il oublie de mentionner cela dans sa déclaration. L'inspecteur l'impose en conséquence. Le contribuable croyait à tort que sa déclaration était juste pour la simple raison qu'il y a joint le permis d'habiter.
- Par la faute de l'administration fiscale. Par exemple, un contribuable bien que bénéficiant de 5 années d'exonération de la patente reçoit l'avis d'imposition.

Quel que soit le fautif, c'est au contribuable de faire le recours auprès de l'administration fiscale pour bénéficier de ces avantages.

13. Le contribuable demande la restitution d'excédent d'impôt payé

Le contribuable peut être amené dans certains cas à demander une restitution d'impôt suite à une erreur de sa part, de celle de l'administration fiscale ou d'une négligence. Le L.P.F. a développé quatre cas de demande en matière de restitution :

13.1. La restitution en matière d'IS (Article 31 du L.P.F.)

L'excédent d'impôt versé par la société au titre des acomptes provisionnels est imputé d'office par celle-ci sur le premier acompte provisionnel échu et, le cas échéant, sur les autres acomptes restants. Le reliquat éventuel est restitué d'office à la société par le ministre des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet dans le délai d'un mois à compter de la

date d'échéance du dernier acompte provisionnel. Or, en pratique, cette restitution ne se fait pas toujours spontanément par l'administration fiscale et le contribuable se trouve obligé de faire un recours administratif pour se voir restituer les acomptes payés en trop.

13.2. La restitution en matière d'IR (Article 32 du L.P.F.)

Le contribuable dont le montant des retenues effectuées à la source et versées au Trésor par l'employeur, le débirentier, par les personnes physiques et morales relative à l'impôt général sur le revenu, excède celui de l'impôt correspondant au revenu global annuel du contribuable bénéficie d'office d'une restitution d'impôt.

Cette restitution est calculée au vu de la déclaration du revenu global du contribuable. Elle doit en principe intervenir avant la fin de l'année de la déclaration. Si elle n'est pas faite automatiquement par l'administration fiscale, le contribuable doit faire un recours administratif.

13.3. La restitution en matière de TVA (Article 33 du L.P.F.)

Dans certains cas énumérés par l'article 105 du L.A.R., le contribuable est en mesure de faire des demandes de remboursement de TVA qui en principe sont liquidées dans un délai de quatre mois à partir de la date de dépôt de ladite demande. Si l'administration fiscale dépasse ce délai, le contribuable peut faire un recours administratif.

13.4. La restitution en matière de droits d'enregistrement (Article 34 du L.P.F.)

Le contribuable peut payer indûment des droits d'enregistrement soit à cause :

- D'une erreur dans la liquidation des droits (application inexacte de la loi ou des tarifs, erreur imputable aux parties).
- De la résolution, annulation ou rescision du contrat.

La restitution, dans le premier cas, est faite d'office par l'administration fiscale sinon, et suivant la même procédure que le deuxième cas, ce sont les parties qui en font la demande.

A noter toutefois que dans le cas d'annulation, la restitution n'est possible que si elle résulte d'une décision judiciaire par opposition à l'annulation amiable.

14. Le contribuable demande le dégrèvement pour perte de loyer (Art 30 du LPF)

En cas de perte de loyer, le contribuable peut, obtenir une réduction ou décharge de l'impôt afférent aux loyers non recouverts en faisant un recours auprès de l'administration fiscale. Outre le formalisme qu'il doit respecter et que nous évoquerons plus loin, le contribuable doit établir la réalité de la perte par tout moyen de preuve dont il dispose. En effet, il doit justifier par des moyens écrits les démarches effectuées en vue d'encaisser les loyers échus et non perçus.

15. Le contribuable demande le dégrèvement pour perte de récolte (Article 29 du L.P.F.)

Les pertes de récolte sur pied par suite de gelée, grêle, inondation, incendie, invasion acridienne, sécheresse et autres événements extraordinaires sont prises en considération pour la détermination du bénéfice forfaitaire des exploitations. Pour se faire, le contribuable concerné doit faire un recours auprès de l'administration fiscale.

Lorsque les pertes de récoltes affectent une commune, l'autorité locale ou le président du conseil communal peut faire le recours au nom de l'ensemble des contribuables de la commune sinistrée.

16. Les cas de contentieux administratifs spécifiques au recouvrement (régis par la loi 15-97)

Avant l'entrée en vigueur de la loi 15/97, formant code de recouvrement des créances publiques, la procédure de contentieux de recouvrement était brève et ne nécessitait pas dans tous les cas une réclamation administrative au préalable. Ce recours est devenu obligatoire dans toutes les réclamations et les délais ont été prolongés. Il existe 5 cas de recours :

16.1. Le contribuable conteste la régularité en la forme engagée

Lors du recouvrement à l'amiable ou forcé, l'administration fiscale n'a pas respecté les étapes de la procédure à savoir : Avis sans frais, commandement, saisie, vente et enfin contrainte par corps. Soit l'administration fiscale a omis une notification soit elle a brûlé une étape avant d'aboutir au recouvrement forcé.

16.2. L'administration fiscale n'a pas pris en compte des paiements déjà effectués

Lors de la procédure de recouvrement, le contribuable peut s'acquitter partiellement ou totalement de ses impôts mais l'administration fiscale continue sa procédure sans tenir compte de ces paiements. Il a le droit de faire prévaloir lesdits paiements sur le reste de sa dette en faisant ce recours.

16.3. Revendication par le contribuable d'objets insaisissables

Comme il a été sus mentionné, certains biens appartenant au contribuable poursuivi de recouvrement sont insaisissables : comme ses effets personnels, livres, provisions nécessaires aux besoins vitaux d'un mois du saisi et de sa famille, certains animaux et semences, objets indispensables aux handicapés et l'habitation principale de valeur inférieure à 200.000 DH.

S'il arrive que l'administration fiscale, par mégarde ou pour combler sa dette, procède quand même à la saisie de ces biens, le contribuable peut contester ladite saisie devant l'administration fiscale.

16.4. Revendication d'objets appartenant à autrui

L'administration fiscale, en faisant la saisie du contribuable, n'a pas le moyen de s'assurer sur le champ de la propriété juridique des biens saisis. Il en résulte que des biens appartenant à des tiers et exploités par le redevable soient saisis par erreur. Le propriétaire peut en apportant les preuves, éviter la vente de ces biens, en faisant un recours auprès de l'administration fiscale.

Ces demandes doivent être faites dans les 60 jours suivant la date de notification de l'acte.

16.5. Demande de surseoir au paiement de l'impôt contesté

Le L.P.F. stipule dans son article 26 traitant du contentieux administratif et plus précisément quant le contribuable n'est pas satisfait de la décision administrative et veut poursuivre le recours auprès des tribunaux :

«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 ».

De même le code de recouvrement stipule dans son article 117 :

« Nonobstant toute réclamation ou instance, les redevables sont tenus au paiement des impôts, taxes et autres créances mis à leur charge, dans les conditions fixées par la présente loi ». La lecture de ces deux articles suggère qu'aucune réclamation ne peut être faite sans le paiement de la dette du contribuable. Mais le législateur a quand même donné la possibilité au redevable de surseoir au paiement de l'impôt ou partie d'impôt contesté sous réserve que :

1^{er} La réclamation ait été faite dans les délais prévus par la loi.

2^{ème} Le redevable ait constitué des garanties propres à assurer le recouvrement des impôts contestés (voir suite article 117 et 118 du code de recouvrement).

Cette réclamation fait l'objet d'un recours administratif.

Nous avons tenu à mettre en dernier ce recours car il peut être entrepris en parallèle avec n'importe quel autre recours dès qu'une imposition est émise à l'encontre du contribuable.

Paragraphe 3 : La description de la procédure de recours administratif

Selon le même plan adopté dans le recours administratif, la présentation de la demande comprendra la détermination de son destinataire, les règles de forme et de contenu à respecter. Nous commençons par les différents délais à respecter à part.

1. Dans quel délai réclamer ?

L'étude des délais d'introduction des recours précédera l'examen de la présentation proprement dite de la demande.

Le L.P.F. a prévu deux délais généraux assortis d'un certain nombre d'exceptions.

1.1. Délais généraux

Dans l'article 26 du L.P.F., le délai d'introduction du recours est de six mois suivant :

- L'expiration des délais prescrits en cas de paiement spontané de l'impôt.
- La date de leur mise en recouvrement, en cas d'imposition par voie de rôle, état des produits ou ordre de recettes.

1.2. Exceptions

Exception n° 1 : Le recours peut être fait dans les délais de prescription prévus à l'article 23 du L.P.F. dans les trois cas suivants :

- Le contribuable demande un dégrèvement, remise ou modérations.
- Le contribuable demande le dégrèvement pour perte de loyer.
- Le contribuable demande la restitution d'excédent d'impôt payé.

Exception n° 2 : Le recours peut être fait dans les 30 jours qui suivent la date du sinistre dans le cas de demande de dégrèvement pour perte de récolte au titre de l'IR.

Exception n° 3 : Le recours peut être fait dans les 60 jours qui suivent la date de notification de l'imposition, appuyé des justifications de constitution de garanties dans les cas de réclamations relatives aux actes de recouvrement forcé.

2. La présentation du recours

La présentation définitive de la demande doit être précédée par la détermination de son destinataire, du respect des règles de forme et de la vérification de son contenu.

2.1 Le destinataire de la réclamation

Le destinataire diffère selon le recours.

Les contribuables qui contestent tout ou partie du montant des impôts, droits ou taxes mis à leur charge doivent adresser au directeur des impôts ou à la personne déléguée leurs réclamations. Ces dernières sont toutes déposées au bureau d'ordre.

Quant aux actes de recouvrement forcé, les réclamations doivent être présentées au chef de l'administration dont relève le comptable chargé du recouvrement concerné ou à son

représentant. A rappeler toutefois que les réclamations sur le recouvrement ne peuvent porter sur les montants à payer mais seulement sur la procédure du recouvrement.

2.2 La forme et contenu de la réclamation

La forme ne diffère guère de la requête auprès des commissions. La réclamation doit être établie par écrit par le contribuable lui-même sauf dans le cas de revendication par autrui d'objet saisi.

Elle est présentée, en principe, individuellement ou par exception, collectivement, comme par exemple, les réclamations présentées par les membres des sociétés de personnes contestant des impositions à la charge de la société.

Quant au contenu, elle ne diffère pas beaucoup de celui décrit dans le recours auprès des commissions et doit donc :

- Permettre d'identifier le réclamant.
- Mentionner l'imposition contestée avec le numéro de rôle ou le cas échéant, la quittance de paiement ou de retenue.
- Etre accompagnée de l'avis d'imposition ou de mise en recouvrement.
- Etre accompagnée de preuve certifiant par exemple un double paiement, un paiement total ou partiel, constitution de garanties ou encore la propriété d'un bien dans le cas de revendication par autrui d'objet saisi.

Que se passe-t-il si les conditions de forme ne sont pas réunies ?

Les vices de forme entachant une réclamation ont, en principe, pour effet de la rendre irrecevable.

3. L'aboutissement du recours

Le directeur des impôts (ou la personne déléguée) dispose d'un délai de six mois pour donner une suite à la réclamation du contribuable. Le chef de l'Administration dont relève le comptable de recouvrement dispose quant à lui de soixante jours. En principe, l'administration n'est pas obligée de prendre une décision concernant ces requêtes.

A la fin de ces délais, le contribuable peut se trouver devant quatre (4) situations :

- 1^{er} L'administration fiscale accepte sa requête car elle l'estime fondée : dans ce cas, le dégrèvement, restitution, modération... lui sera accordé.
- 2^{ème} L'administration fiscale refuse sa requête et il est convaincu de sa réponse. La procédure s'arrête à ce stade.
- 3^{ème} L'administration fiscale refuse sa requête mais il n'est pas satisfait de son refus. Il dispose alors de 60 jours pour faire un recours judiciaire.
- 4^{ème} L'administration fiscale ignore sa requête. Il dispose alors de 30 jours pour faire un recours judiciaire.

Paragraphe 3 : Commentaires et critiques

- La plupart des contentieux trouvent une issue au niveau administratif. La nature même de certaines réclamations se prête facilement aux solutions administratives étant elles-mêmes la conséquence d'erreurs matérielles ou humaines de la part de l'administration fiscale. Cette dernière les reconnaît et préfère les résoudre à son niveau.
- L'obligation d'un recours administratif préalable pousse souvent le contribuable à accepter les solutions proposées par l'administration fiscale.
- Si la plupart des contentieux s'arrêtent au niveau de l'administration fiscale, ce n'est pas toujours parce que cette dernière essaie de rectifier ses propres erreurs mais c'est à cause du sentiment d'infériorité que ressent le contribuable vis à vis d'elle. Il confond l'administration fiscale avec « el makhzen » et évite souvent d'intenter une action judiciaire contre elle. D'autant plus que la procédure judiciaire reste complexe et lente.
- L'existence d'un contentieux important spécifique à certains impôts est due à la complexité d'interprétation de la loi. Par contre, les règles simples régissant d'autres impôts diminuent considérablement le contentieux les concernant. Il faudrait aussi penser à faire participer les opérateurs et les professionnels lors de l'élaboration des textes.

- L'administration fiscale est difficile à approcher, les dossiers ne sont pas traités rapidement, et parfois les situations personnelles ne sont pas suffisamment prises en compte.
- Le recours administratif obéit à un formalisme assez contraignant pour le contribuable marocain dont la culture fiscale est très limitée.
- L'administration fiscale souffre d'une insuffisance de moyens humains et matériels pour régler les litiges. Elle devrait donc favoriser les solutions non contentieuses de règlement des conflits en améliorant les conditions de dialogue avec le contribuable. Ce dernier veut être écouté, informé, assisté et orienté.
- Il faudrait instaurer des sanctions à l'égard de l'administration fiscale pour :
 - Le non respect du délai de vérification par l'administration fiscale.
 - La non tenue de la réunion de fin de contrôle permettant d'améliorer la relation entre l'administration fiscale et les contribuables.
 - La non motivation des redressements par la notification.
 - Pour les changements de motifs par l'administration fiscale.
- Limiter les personnes ayant qualité d'accuser réception de la notification de l'administration fiscale.
- Il est illogique que le contentieux soit traité par le même inspecteur qui s'occupe du dossier du contribuable. Comment peut-il faire son enquête et trancher en toute neutralité alors que c'est lui qui a déclenché l'imposition source du contentieux. Peut-il être juge et parti ?

Section 3 : Le Contentieux judiciaire

Paragraphe 1 : Définition

Le recours judiciaire consiste à porter le litige devant une entité autre que l'administration fiscale ou les commissions en l'occurrence le tribunal administratif. Il ne s'agit pas d'un contrôle hiérarchique, comme le pensent souvent à tort certaines personnes, mais plutôt d'une

intervention conditionnée par l'action en justice du contribuable ou de l'administration fiscale. En effet, le tribunal n'intervient que suite à une requête présentée par l'une des deux parties. Il sera saisi par la partie qui s'est sentie lésée dans le recours para judiciaire ou par le contribuable à l'issue d'un recours administratif.

Le tribunal est une entité neutre et ses jugements sont généralement équitables ce qui constitue en soit une garantie pour les deux parties. Pour le contribuable, il s'agit de reprendre confiance dans le système fiscal et ne pas payer indûment des impôts car en aucun cas, le tribunal ne fera prévaloir l'intérêt général au détriment de sa neutralité et intégrité. Pour l'administration fiscale, il s'agit de défendre cet intérêt jusqu'au bout. Cette démarcation si délicate ne peut être réussie que grâce à des entités performantes, compétentes et parfaitement neutres.

Paragraphe 2 : Cas de contentieux judiciaires

1. Cas de contentieux judiciaires devant le tribunal administratif

Le recours devant le tribunal administratif est régi par les articles 35 et 36 du L.P.F. ainsi que les articles 117 à 121 du code de recouvrement. Il existe trois cas de recours judiciaire :

- 1^{er}. Suite au contrôle fiscal.
- 2^{ème}. Suite à une réclamation sur la base de l'impôt.
- 3^{ème}. Suite à une réclamation sur le recouvrement.

1.1. La procédure judiciaire suite au contrôle fiscal

A l'issue d'une procédure de rectification et même après l'intervention des commissions, certains litiges entre le contribuable et l'administration fiscale persistent et sont donc soumis à une compétence juridictionnelle. Les raisons qui déclenchent le recours judiciaire sont :

- a. Le contribuable ou l'administration fiscale ne sont pas d'accord avec les décisions de la C.N.R.F. : dans ce cas, l'administration fiscale doit émettre, s'il y a lieu, l'imposition sur la base de la décision de la C.N.R.F. La décision de la C.N.R.F. peut ne pas donner lieu à l'imposition.

- b. Les commissions se sont déclarées incompétentes : dans ces cas, l'imposition se fera sur la base de la notification de l'administration fiscale et c'est au contribuable de faire le recours judiciaire.
- c. La C.L.T. a statué mais le contribuable n'a pas saisi la C.N.R.F. dans le délai donc il peut saisir directement le tribunal après sa notification suite à la décision de la C.L.T.

Le délai pour saisir le tribunal est de 60 jours à partir de la date :

- De mise en recouvrement du rôle.
- De la notification de la C.L.T. n'ayant pas donné lieu à émission de rôle.
- Ou de la notification de la C.N.R.F. n'ayant pas donné lieu à émission de rôle.

Le non recours, dans le délai, de la partie s'estimant lésée lui fait perdre tout droit de recours. C'est un délai de forclusion.

1.2. La procédure judiciaire suite à réclamation sur la base de l'impôt

Suite au recours administratif, le contribuable peut se trouver devant trois situations :

- a. L'administration fiscale accepte sa requête : la procédure s'arrête à ce stade.
- b. L'administration fiscale notifie sa décision au contribuable qui n'est pas d'accord, il dispose alors de trente jours suivant la date de ladite notification pour saisir le tribunal administratif.
- c. L'administration fiscale n'est pas obligée de donner une suite au recours du contribuable. A l'expiration du délai de réponse de Six (6) mois et devant le silence de l'administration fiscale, le contribuable disposera d'un délai de trente jours pour saisir le tribunal administratif.

1.3. La procédure judiciaire suite à réclamation sur le recouvrement

Dans ce cas, les raisons qui déclenchent le recours judiciaire sont :

- a. L'administration fiscale refuse la requête du contribuable, ce dernier dispose alors de trente jours suivant la date de la notification du refus.

- b. L'administration fiscale n'a pas répondu à la réclamation du contribuable dans le délai de soixante (60) jours, il dispose alors de trente jours suivant la date de l'expiration du délai.
- c. Le contribuable fait un recours auprès du tribunal administratif des référés pour arrêter la procédure de saisie vu le caractère urgent. (A noter que pour arrêter la procédure de la contrainte par corps, le recours doit être fait auprès du tribunal de première instance).

2. Cas de contentieux judiciaire devant la cour suprême

Depuis l'entrée en vigueur de la loi 41-90, les jugements des tribunaux administratifs sont portés en appel devant la cour suprême (chambre administrative) par la partie condamnée. Cet appel est régi par les articles 134 à 139 du CPC.

La partie désireuse de faire l'appel, doit saisir la cour suprême dans un délai de trente jours à compter de la notification du jugement du tribunal administratif au domicile réel ou élu de la personne.

Ce délai est triplé en faveur des parties qui n'ont pas domicile ou résidence au Maroc.

Paragraphe 3 : La description de la procédure de recours judiciaire

1. La présentation du recours

Selon le même plan adopté lors des recours administratif et para judiciaire, la présentation de la demande comprendra la détermination de son destinataire, les règles de forme et de contenu à respecter.

Si jusqu'ici, le contribuable avait le choix de se faire assister ou non par un conseil lors des deux recours sus exposés, à cette étape, il y a l'obligation de l'intervention d'un avocat inscrit au tableau de l'un des barreaux du Maroc.

1.1. Le destinataire de la requête

Que ce soit pour saisir le tribunal administratif ou la cour suprême pour appel contre ce premier, le contribuable doit présenter sa requête auprès du greffe du tribunal administratif.

1.2. La forme et contenu de la requête

a. La forme et contenu de la requête (Le tribunal administratif)

La requête déposée doit obéir à des conditions de forme et de fond qui sont relatées ci-après :

- Elle est écrite et signée par un avocat inscrit au tableau de l'un des barreaux du Maroc. Si elle est introduite par l'administration fiscale, le recours à l'avocat n'est pas obligatoire car l'administration fiscale peut se faire représenter par un de ses agents.
- Elle comporte l'indication du nom et prénom du demandeur (et éventuellement ceux de son mandataire), son domicile et sa profession. S'il s'agit d'une personne morale, ce sera la dénomination, la nature et le siège social.

Ici, il convient de préciser que le requérant doit avoir la capacité d'agir en justice et justifier qu'il possède un intérêt à agir. Pour les personnes physiques, la capacité dépend de l'âge et le mandataire doit justifier de l'existence du mandat. Pour les personnes morales, la capacité découle des règles statutaires.

- Elle précise l'objet du recours, les arguments du requérant (peut être sommaire et être développée par un mémoire par la suite) et que c'est l'administration fiscale qui est mise en cause.
- Elle est accompagnée des pièces invoquées : copie de la décision administrative de rejet, de la décision des commissions ou d'une pièce prouvant le dépôt du recours administratif si l'administration fiscale n'a pas répondu. En effet, si le recours au préalable est obligatoire dans le contentieux, encore faut-il prouver qu'il a bien eu lieu.
- Elle est enfin enregistrée au greffe du tribunal administratif.
- Elle est immédiatement transmise par le président du tribunal à un juge rapporteur qu'il a désigné et au commissaire royal de la loi et du droit.
- Elle donne lieu à paiement de la taxe judiciaire au taux de 1% du montant de la demande.

Une fois la requête entre les mains du juge rapporteur, le procès évolue normalement comme il a été relaté plus haut : instruction, audience et enfin jugement.

b. La forme et contenu de la requête (La cour suprême)

- Contrairement à la requête faite auprès du tribunal administratif, celle de la cour suprême est écrite et signée et appuyée par une copie du jugement attaqué par un avocat qui n'a pas à être agréé.
- Comme pour le recours devant le tribunal administratif, la requête doit contenir toutes les références permettant d'identifier le requérant, l'objet de la demande, les faits et les moyens invoqués, et les pièces dont le requérant entend se servir.
- Il doit lui être annexé autant de copies certifiées conformes qu'il y a de parties en cause. Ce formalisme est très important car si le nombre de copies est insuffisant, la cour peut prononcer la radiation.
- Elle est dispensée de la taxe judiciaire.

2. L'aboutissement du recours

2.1. L'aboutissement du recours devant le tribunal administratif

Deux situations se présentent à l'issue du jugement :

- Ce dernier satisfait les deux parties : aucune d'elle ne fait appel. Après le délai réservé à l'appel, le jugement acquiert la force de chose jugée et devient donc exécutoire à l'encontre des deux parties. C'est le greffe du tribunal qui exécute ce jugement.
- Une des parties n'est pas satisfaite : elle a trente jours pour saisir la cour suprême.

2.2. L'aboutissement du recours devant la cour suprême

Deux situations se présentent à l'issue de l'arrêt :

- Le jugement du tribunal administratif est confirmé ; il revient au greffe dudit tribunal de l'exécuter.
- Le jugement du tribunal administratif est infirmé ; il revient soit au greffe de la cour suprême soit à celui du tribunal désigné par elle de l'exécuter.

3. Commentaires et critiques

- La procédure judiciaire est complexe et souvent trop longue.
- Elle est souvent inconnue du contribuable du fait qu'il ne reçoit pas de charte lui dictant ses droits et lui expliquant les voies de recours.
- Sa complexité et lenteur en détournent souvent le contribuable.
- Le recours judiciaire est toujours bénéfique pour le contribuable honnête.

Section 4 : Cas particulier : Le recours gracieux

Paragraphe 1 : Définition

Le recours gracieux est régi par l'article 27, Alinéa 2 du L.P.F. et l'article 122 du code de recouvrement. Le recours gracieux n'est pas un contentieux, le contribuable ne peut donc contester la base de l'impôt. Le domaine du recours gracieux est limité à l'examen des demandes tendant à obtenir la remise ou la modération des majorations et pénalités d'impôt en dehors de toute invocation des règles légales.

Paragraphe 2 : Les causes du recours gracieux

Lorsqu'un contribuable sollicite une demande de recours gracieux, il est convaincu de trois choses :

- Les impositions pour lesquelles il demande atténuation ou annulation des amendes et pénalités sont juridiquement fondées.
- Il ne peut en aucun cas prétendre à une quelconque atténuation sur le principal.
- L'administration fiscale a toute latitude pour y donner ou non une suite favorable. Aucun recours judiciaire n'est possible. Il sait donc que c'est son unique recours.

La cause principale évoquée par le contribuable faisant appel au recours gracieux est la difficulté financière. La demande gracieuse peut porter soit sur:

- Une partie ou la totalité des majorations et pénalités.

- Le report ou fractionnement des paiements.

Tous les impôts peuvent faire l'objet d'un recours gracieux. Mais l'administration fiscale donne une suite favorable surtout aux impôts directs car pour les impôts indirects, le contribuable n'est qu'un intermédiaire entre le fisc et les tiers et l'opération ne doit avoir à priori aucune incidence sur sa trésorerie.

Paragraphe 3 : La description de la procédure du recours gracieux

La demande gracieuse ne peut intervenir qu'après la mise en recouvrement de l'impôt. Le recours est fait devant l'administration fiscale sans formalisme contraignant. La décision est laissée au bon sens du Chef de service qui peut soit appuyer la demande soit l'éconduire. En effet, une grande flexibilité est laissée à l'administration fiscale pour apprécier l'opportunité d'accorder le gracieux en tenant compte :

- Des circonstances propres à chaque affaire.
- La nature des infractions relevées.
- La situation financière du contribuable.
- Sa moralité fiscale connu grâce à son dossier et historique.

Le contribuable dépose sa requête au bureau d'ordre de l'administration fiscale au nom du directeur et peut demander à le rencontrer en personne.

Le directeur examine la demande du contribuable et les remarques du chef de service, peut écouter les arguments du contribuable, le cas échéant, et signe la décision finale.

Dans tous les cas de contentieux déjà cités, le recours gracieux reste possible.

Conclusion de la première partie

A la fin de cette première partie, nous avons voulu formuler quelques critiques surtout sur le L.P.F.

Il nous a été très difficile de recenser tous les cas de contentieux. En effet, ni le L.P.F. ni le code de recouvrement n'ont donné une liste exhaustive des cas de contentieux.

Certes, le L.P.F. est un grand pas vers le code général des impôts mais il est assez critiquable : C'est un outil qui ne peut être manipulé que par des professionnels et il reste incomplet du fait qu'on n'y trouve pas toutes les éventualités et cas rencontrés sur le terrain...

Les voies de recours ne sont ni claires ni simples. Le L.P.F. n'a rien arrangé dans ce sens à part regrouper plusieurs lois dans le même livre sans toutefois les rendre plus accessible au lecteur. La complexité persiste et avec elle le désarroi du contribuable.

Si la réforme fiscale vise avant tout à garantir l'équité, nous continuons quand même à rencontrer des cas où l'injustice est assez marquée aussi bien vis-à-vis de l'administration fiscale que du contribuable. (Exemple : Cas où la C.N.R.F. ne prend pas de décision dans le délai de 12 mois, Cas où la C.L.T. ne prend pas de décision dans le délai de 24 mois, Cas où la désignation ou la prorogation du mandat des représentants du contribuable ne sont pas possibles, cas où le contribuable oublie de mentionner clairement son intention de saisir la C.L.T.).

Mais quelles que soient les critiques formulées, nous sommes convaincus que le contribuable ne doit jamais baisser les bras face à l'administration fiscale. Si sa position est saine et si l'erreur a été commise à son égard, il faut la faire réparer.

Hélas, l'expérience montre combien les contribuables, même les plus avertis, ignorent leurs droit au recours. Et même s'ils en ont une idée, ils ne peuvent se passer d'un bon conseil pour le suivi du dossier du début jusqu'à la fin. D'où le rôle de l'expert comptable qui est traité dans la deuxième partie de ce mémoire.

DEUXIEME PARTIE : ROLE DE L'EXPERT COMPTABLE DANS LE CONTENTIEUX FISCAL

Introduction de la deuxième partie

Nous avons vu lors de la première partie combien les cas de contentieux sont nombreux et les voies de recours sont compliqués. Même les sociétés, les plus structurées, sont parfois dépassées et demandent conseil à leur expert comptable. Ce dernier non seulement connaît bien l'entreprise mais il dispose de sérieuses qualités pour conseiller les dirigeants de cette dernière et servir de médiateur quand il s'agit de dialoguer avec l'administration fiscale ou tout autre entité de recours.

Bien avant le présent mémoire, nombreuses sont les personnes qui ont recommandé que le contribuable reçoive avec chaque notification une charte de ses droits. Dans cette attente, le L.P.F. en a donné les prémices : « *Le contribuable a la faculté de se faire assister, dans le cadre de la vérification de comptabilité, par un conseil de son choix.* »

Cette petite phrase, insérée désormais, dans les avis de vérification est le premier pas vers la fameuse charte. Elle oriente le contribuable vers son conseil à qui il demandera assistance jusqu'à la fin du litige.

L'expert comptable, avant d'être un bon assistant lors du contentieux est d'abord et avant tout le garant d'une comptabilité fiable et du respect des normes fiscales et comptables au sein de l'entreprise. Dans ses missions comptables et de conseil classiques, il veillera directement à éviter tout risque fiscal.

Cette deuxième partie est ventilée en trois volets :

- 1^{er} Le premier est consacré au positionnement de l'expert comptable vis-à-vis de l'administration fiscale et de son contribuable dont il sera le médiateur. Nous y développons aussi comment l'expert comptable fait pour éviter une quelconque responsabilité qu'il risque de supporter en cas d'existence de fraude chez son client ou en cas de rejet de la comptabilité de ce dernier. Nous n'avons pas omis de parler de l'usage des normes professionnelles en matière de contentieux fiscal, aussi bien dans l'assistance que dans la prévention. (Chapitre premier).
- 2^{ème} Le deuxième volet est consacré au rôle de l'expert comptable dans le contentieux. Nous voyons comment il développe sa stratégie de défense, prépare le dossier et le défend devant l'entité de recours. Avec son professionnalisme, il marque le recours d'une

empreinte positive. Mais s'il ne voit pas la nécessité de poursuivre, il donne son avis en toute indépendance et neutralité. Ce volet est conclu par des cas pratiques tirés d'arrêts et décisions ainsi que les exemples pratiques qui éclairent l'expert comptable mais aussi le contribuable sur certaines possibilités ou encore sur des fautes qu'il ne faut jamais commettre (Chapitre deuxième).

3^{ème} Dans le troisième volet, nous avons essayé de développer une pratique de la prévention par le biais de présentation d'outils spécifiques à la prévention, de recommandations d'ordre pratique mais aussi en proposant à l'expert comptable comment concilier, dans ses conseils fiscaux, entre l'efficacité et la sécurité fiscale sans abus. (Chapitre troisième).

En traitant du cas de contentieux suite à la procédure de vérification, nous avons inséré délibérément les réponses aux deux premières notifications du vérificateur dans la procédure contentieuse. Nous convenons quand même que la procédure contradictoire n'est pas une étape contentieuse mais l'expert comptable doit trouver les bons arguments et tous les arguments dès le début de la procédure c'est à dire dès la réponse à la première notification. A notre sens, pour qu'une défense soit crédible, il ne faut pas attendre de se présenter devant la C.L.T., la C.N.R.F. ou un tribunal pour exposer ses contestations pour la première fois.

Chapitre premier : L'expert comptable : positionnement, responsabilité et usage des normes en matière de contentieux fiscal

Section 1 : Les qualités de l'expert comptable et les compétences nécessaires

Si la mission d'intervention dans le contentieux fiscal n'est pas du domaine exclusif de l'expert comptable, il n'en reste pas moins que ce dernier est le plus habilité à y intervenir. En effet, sa formation, son savoir faire, son respect de la loi et la grande confiance dont il jouit aussi bien auprès de ses clients qu'auprès de l'administration fiscale en font un partenaire privilégié.

Paragraphe 1 : Ethique, compétence et maîtrise de la procédure fiscale

Dans le cursus de la profession d'expert comptable, la fiscalité occupe une place de choix. Et dès ses premières expériences professionnelles, l'expert comptable se rend compte de l'importance de cette discipline. En effet, toutes les missions qui lui seront confiées touchent de près ou de loin à la fiscalité. Il va prendre particulièrement soin de maîtriser les arcanes de la procédure fiscale. Ne se limitant pas à la lecture des textes fiscaux, son esprit d'analyse et sa culture générale le poussent à chercher leurs motivations et objectifs, à émettre des critiques et des propositions. D'ailleurs, le projet du code des devoirs professionnels stipule que l'expert doit : *« Développer sans cesse, non seulement sa culture professionnelle, mais encore ses connaissances générales seules susceptibles d'affermir son jugement. »* Congrès, séminaires et formations propres au métier de l'expertise sont des manifestations où l'expert ne manque jamais à l'appel. En plus, il convient qu'il ait la modestie de contacter d'autres confrères ou de s'approcher de l'administration fiscale pour être éclairé sur des points restant obscurs soit dans l'interprétation d'une loi soit dans son application.

Membre d'une profession libérale, il se doit de respecter certaines règles de conduite notamment de conscience professionnelle et d'indépendance. En effet, la mission d'assistance en matière de contentieux fiscal va plus que les autres missions de conseil comporter une importante dimension éthique.

Le projet du code des devoirs professionnels met en avant les valeurs éthiques suivantes :

- La compétence.
- La conscience.
- La probité.
- La dignité.
- L'indépendance d'esprit.

Dans ses rapports avec les clients, l'expert comptable doit *« s'abstenir de tous travaux inutiles effectués dans un esprit de lucre ». « Il doit exercer avec conscience et dévouement les missions qui lui sont confiées. La loyauté, l'impartialité et dans le cadre de la profession, le désir d'être utile à son client, doivent inspirer ses conseils et guider ses travaux »*.

Ainsi en matière de contentieux fiscal, l'expert comptable ne doit pas engager son client en voie contentieuse si les chances de succès sont faibles ou quasiment nulles. C'est vrai qu'au Maroc, les recours abusifs devant les juridictions ne sont passibles de sanctions que si la partie défenderesse, en l'occurrence l'administration fiscale, saisit le tribunal pour cela. Mais c'est un risque à ne pas courir sans parler de tous les frais que ce recours pourrait engendrer (taxe judiciaire, honoraire d'avocat et frais d'expertise le cas échéant).

Si l'expert comptable est défenseur de son client, il est aussi un défenseur des principes et de la loi.

Ainsi, quand un redressement fiscal est fondé, l'expert comptable doit exprimer sincèrement son avis au client et lui faire prendre conscience que les impôts mis à sa charge sont tout à fait légaux et que toute procédure pour en éluder le paiement est vaine.

Si parfois la situation est claire et ne demande aucun effort de réflexions quant à l'équité de l'impôt, l'expert comptable peut être amené à trancher dans des alternatives qui tirent carrément du dilemme. Prenons l'exemple du vice de procédure commis par l'administration fiscale. Ce vice peut annuler toute la procédure suivie par l'administration fiscale pour imposer le client alors que l'imposition est totalement fondée. Doit-il invoquer ce vice au risque d'aller à contrario de l'équité ? Ou bien doit-il ne rien dire au détriment de l'intérêt du client ? A-t-il le droit de priver un client de l'unique argument dans un dossier indéfendable

au risque de voir sa responsabilité évoquée par ce dernier ? Ou ne l'utiliser que pour appuyer une argumentation déjà riche ? Entre ces deux cas extrêmes, l'expert comptable doit trouver une solution juste et équitable.

Quand on évoque les qualités exigées des experts comptables, l'indépendance d'esprit est l'une des plus importantes. En effet, même en recevant ses honoraires du client, l'expert comptable doit garder toute sa liberté intellectuelle et morale. Ne risque-t-il par exemple en acceptant de représenter un client, de développer une certaine dépendance à son égard ? Ne risque-t-il pas d'adopter son point de vue et son argumentation rien que pour s'adapter à son système de défense oubliant par là ses propres convictions ? Ne risque-t-il pas de perdre toute sa crédibilité devant l'administration fiscale et les tribunaux pour son client ? Même quand il n'y a aucun risque que sa responsabilité soit engagée, l'expert comptable doit être suffisamment vigilant pour éviter toute situation compromettante mettant en péril sa réputation. Il ne doit en aucun cas soutenir une thèse dont il n'est pas convaincu d'autant plus qu'au même titre que son client, il a un devoir de loyauté envers l'administration fiscale. En effet, comme nous l'avons sus-mentionné, l'administration fiscale apprécie, à juste titre d'ailleurs, sa bonne foi et son honnêteté intellectuelle. Elle sait qu'il ne sera pas le complice d'un client pour créer un vice de procédure ou pour utiliser des moyens dilatoires.

Paragraphe 2 : Connaissance du contribuable

Non seulement l'expert connaît bien le client mais il connaît très bien ses attentes. Ce dernier sait qu'en collaborant avec l'expert comptable, il n'a pas de problèmes juridiques ou fiscaux mais il attend aussi de lui le meilleur conseil pour lui éviter de payer indûment des impôts.

Concilier entre la bonne application des lois et les intérêts de son client est une optimisation à la portée de l'expert.

Le même code sus-cité stipule que les membres de l'ordre :

- *«Doivent exercer avec conscience et dévouement les missions qui leur sont confiées. La loyauté, l'impartialité et, dans le cadre de la profession le désir d'être utiles à leurs clients, doivent inspirer leurs conseils et guider leurs travaux».*

- ont «**le droit et le devoir d'étudier, au profit de leurs clients, dans la *légalité*, la sincérité et la correction, les mesures susceptibles de leur éviter le paiement de frais, droits, taxes et impôts indus**».

La conciliation entre l'intérêt général et celui du client, sans entache à la morale, est très appréciée par ce dernier qui confie sans hésiter toutes ses missions fiscales à l'expert comptable : de l'établissement des déclarations courantes à l'audit fiscal, et du conseil à l'assistance lors des contrôles ou des recours. D'ailleurs le L.P.F. a stipulé clairement dans son article 3 : « *Le contribuable a la faculté de se faire assister, dans le cadre de la vérification de comptabilité, par un conseil de son choix.* »

Confiant dans son libre arbitre, le client ne se contentera pas de son assistance, il ira jusqu'à le mandater pour le représenter devant toute entité et dans tout contentieux. Même devant un tribunal, le contribuable tient à ce que son avocat coordonne son travail avec celui de l'expert.

Paragraphe 3 : Bon contact avec l'administration fiscale

Pour de nombreuses raisons, l'expert comptable est aussi très apprécié par les agents de l'administration fiscale. En effet, ces derniers préfèrent et de loin le contact direct avec lui plutôt qu'avec le contribuable :

- Le contribuable qui, dans la plupart des cas, n'a aucune maîtrise de la fiscalité, peut commettre des erreurs et maladroites aggravant les litiges. L'expert comptable, sait grâce à son professionnalisme se faire écouter par les deux parties et donc réussir à rapprocher les points de vues.
- Il y a des similitudes sur le plan de la formation fiscale et comptable. Bien que les objectifs poursuivis par l'expert et l'agent des impôts sont différents, les méthodes de contrôle sont similaires : sondages, ratios, chemins de révision...
- L'administration fiscale a confiance en ce professionnel qui ne peut se détacher de son « indépendance d'esprit ». Ils savent qu'il donne « *son avis sans égard au désir de celui qui le consulte et se prononce avec sincérité* ». En intervenant, il ne cherche pas à défendre son client au détriment de la loi.

- Son argumentation dans la défense d'un dossier est scientifique, logique et sensée. L'administration fiscale, face à ce professionnel, parlant le même langage et fort de connaissances et expériences, adhère souvent à son point de vue.

Section 2 : La responsabilité de l'expert comptable

Bien que l'expert comptable soit apprécié par tous ses interlocuteurs, qu'en est-il de sa responsabilité lors de l'«échec» de sa mission ? Peut-elle être soulevée par le client qui a subi des préjudices suite à une taxation d'office, à un paiement tardif d'impôt, à un rejet de sa comptabilité à l'issue d'un contrôle ou l'échec d'un quelconque recours ?

Cette responsabilité dépend certes de la mission assignée à l'expert comptable.

Paragraphe 1 : Responsabilité dans les missions d'audit

Le manuel des normes élaboré par l'ordre des experts comptables est clair quand il s'agit de la responsabilité de l'auditeur. Il évoque les cas où ce dernier risque d'être compromis en lui rappelant les règles à suivre et les lignes à ne pas dépasser.

Ainsi, ledit manuel interdit clairement au commissaire aux comptes de s'immiscer dans la gestion ou le traitement des opérations de la société avec toutefois des dérogations : évaluer les motifs, le contenu et les résultats de certains actes. L'interdiction vise l'immixtion volontaire faite à tort et sans fondement légal.

Quant à sa responsabilité dans la publication d'informations financières, le manuel stipule que:

« Les dirigeants sociaux ont la charge, sous leur responsabilité d'établir les états de synthèse réguliers et sincères et qui donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice... de veiller au bon fonctionnement des service de la société... »

Si les dirigeants sociaux commettent des fautes, la responsabilité qu'ils encourrent n'entraîne pas celle de l'auditeur et ne peut se confondre avec elle.

L'auditeur ne saurait être responsable de droit de toute irrégularité qui serait commise dans la société qu'il contrôle ...

La responsabilité de l'auditeur ne peut être mise en œuvre que s'il a commis une faute dans l'exercice de ses fonctions de contrôle et qu'il existe un lien de causalité direct entre la faute éventuellement commise et le préjudice éventuellement subi. »

Si à l'issue d'un contrôle fiscal, une comptabilité est rejetée et le contribuable est taxé d'office, la responsabilité de l'auditeur ne peut être invoquée que si le client le prouve. Ce qui, à notre sens, est très difficilement réalisable si l'auditeur y a mis toute la diligence nécessaire.

L'auditeur peut, par ailleurs, ne pas détecter les anomalies résultant d'une fraude car ceci implique généralement des actes visant à la dissimuler. Là non plus, il n'encourt aucune responsabilité car il est censé à considérer les déclarations qu'il reçoit comme exactes et les enregistrements comptables et les documents comme authentiques.

Qu'en est il des autres missions ?

Paragraphe 2 : Responsabilité dans les autres missions

Outre la mission du domaine exclusif de l'expert comptable, à savoir le commissariat aux comptes, il peut intervenir dans d'autres missions comptables, de conseil et d'assistance.

Il est évident que quelle que soit la mission qui lui est assignée, l'expert comptable doit respecter un ensemble de règles qui émanent de la loi comptable, du code de commerce, des lois sur les sociétés commerciales, du livre des procédures fiscales, du livre d'assiette et de recouvrement, du code général de normalisation comptable, des avis et recommandations du conseil national de la comptabilité et aussi de la jurisprudence.

Mais dans l'exercice de sa profession, l'expert comptable peut manquer à ces règles risquant ainsi d'engager en fonction de leur gravité et de leur nature sa responsabilité sur le plan pénal, civil ou disciplinaire.

Prenons l'exemple d'une question d'actualité soulevée par de nombreux professionnels : quelle est la responsabilité d'un expert comptable lorsque la comptabilité d'un clients est reconnue non probante et rejetée par l'administration fiscale suite à un contrôle fiscal ?

Il est admis que l'expert comptable est tenu à une obligation de moyen et non de résultat.

En matière fiscale, l'expert comptable n'est pas tenu par une obligation de résultat mettant à l'abri ses clients de tout redressement fiscal. Mais, il peut en être tenu pour ses travaux concernant la partie matérielle de sa mission à savoir le défaut de présentation d'une comptabilité conformément à la loi, l'absence d'inventaires, les erreurs répétées, l'absence de pièces justificatives, ... bref, toutes les irrégularités graves que le législateur a mentionné pour rejeter une comptabilité.

Cette partie matérielle concerne aussi le respect des délais de dépôt des déclarations qui pourrait engendrer une taxation d'office.

L'expert comptable est donc indirectement confronté à l'administration fiscale mais il peut l'être directement avec le client si ce dernier invoque sa responsabilité. Nous citerons ci-après des arrêts de cours françaises où l'expert comptable a encouru des sanctions pénales ou il a été contraint de réparer des préjudices subis par son client :

- Irrégularités commises dans la tenue des écritures comptables et faites intentionnellement et non par négligence.
- Existence d'une comptabilité occulte dont l'existence était connue de l'expert comptable.
- Modification frauduleuse des écritures et établissement des déclarations y correspondant.
- Tenue de la comptabilité d'un client pendant dix ans sans s'apercevoir de la dissimulation d'une partie des recettes par omission d'écritures.
- Passation d'écritures d'après des documents sans se soucier de les vérifier et de les redresser et donc établissement du bilan, du CPC ainsi que les déclarations fiscales à partir d'éléments comptables ne traduisant pas la réalité.
- Présentation de bilans inexacts par passation d'écritures fausses, comptabilisation de factures fictives et surévaluation des stocks.
- Utilisation, à la demande des dirigeants sociaux, de divers artifices pour faire apparaître des situations non conformes à la réalité.

Dans tous les exemples sus-cités, la responsabilité de l'expert comptable a été mise en cause sur le terrain de la complicité. Et pour ce faire, l'existence de deux éléments a dû être établi :

- La réalité et la précision des actes d'assistance ou de fournitures de moyens.
- L'intention du complice qui ne pouvait nullement ignorer le caractère délictueux de l'acte qu'il a aidé à accomplir.

Mais l'expert comptable peut aussi être accusé directement par son client lorsque la comptabilité de ce dernier est contestée par l'administration fiscale. Le client peut considérer que les irrégularités relevées ne sont pas de son fait et incombent à l'expert comptable et peut lui demander de réparer le préjudice subi. Dans ce cas, et comme on l'a dit, le client doit apporter la preuve de la faute, du préjudice et du lien de causalité entre la faute et le préjudice subi.

Paragraphe 3 : Moyens d'éviter la responsabilité de l'expert comptable

Dans les missions d'audit, l'expert comptable n'est pas tenu par une obligation de résultat mais il doit faire preuve de diligence, de grande vigilance comme il est tenu d'un devoir de conseil.

Il importe qu'il exécute sa mission selon les règles et usages professionnels et effectue les contrôles adéquats pour s'assurer de la régularité des enregistrements. S'il relève une anomalie, il procède à des vérifications approfondies pour éluder toute responsabilité pour négligence.

S'il a des soupçons quant à la sincérité de la comptabilité et si le client se refuse aux régularisations spontanées, la solution réside dans les rapports d'audit. En effet, le conseil devenant un devoir d'alerte au client, est mentionné comme réserves. L'expert comptable peut carrément refuser de certifier les comptes en évoquant les motifs pour écarter totalement sa responsabilité.

Dans les autres missions, l'expert comptable ne doit pas se limiter à l'établissement de la comptabilité et des déclarations fiscales sans dispenser des conseils à ses clients pour chaque situation. Le conseil tient une place prépondérante dans le rapport de l'expert comptable avec son client.

Ainsi, s'il estime que la comptabilité, régulière en la forme, risque d'être rejetée pour manque de sincérité, il doit conseiller son client de se munir d'explications et de justifications suffisantes. S'il a la certitude qu'elle est fausse, il demande au client de lui communiquer tous les documents pour effectuer les redressements nécessaires. Mais si le client refuse, l'expert comptable doit retirer son assistance à ce client.

En résumé, quelle que soit la mission qui lui est assignée, la responsabilité de l'expert comptable repose sur trois critères :

- La diligence dans l'exécution des travaux confiés.
- Le devoir de conseil caractérisé par la mise en garde.
- La démission en cas de carence grave du client.

L'expert comptable doit aussi souscrire une assurance responsabilité civile professionnelle pour couvrir tous les risques.

Section 3 : Les normes en matière de contentieux fiscal

Comme toute mission de conseil, l'assistance en matière de contentieux fiscal n'a pas fait l'objet de normes spécifiques. Néanmoins, le respect des règles générales va permettre à l'expert comptable d'orienter sa mission d'assistance.

Paragraphe 1 : Acceptation de la mission

Vu les risques et les responsabilités encourus, l'expert comptable doit être attentif aux critères d'acceptation d'une nouvelle mission. Dans le cas d'assistance en matière de contentieux fiscal, deux situations peuvent se présenter :

1^{er} La mission d'assistance fait suite à la mission comptable : L'expert comptable a établi la comptabilité faisant l'objet d'une vérification fiscale, d'une taxation d'office ou de n'importe quel autre « problème » ayant donné lieu à contentieux. Il assiste son client lors du contrôle et dans les étapes suivantes, répond aux notifications de l'administration fiscale, réclame une restitution d'impôt, bref agit selon la situation et selon le litige.

2^e. La mission d'assistance est indépendante de la mission comptable : Suite à un contrôle, le client fait appel à l'expert comptable pour l'assister soit parce qu'il s'estime avoir

été mal conseillé soit tout simplement parce que la mission n'entraîne pas dans le champ de compétence de l'ancien conseil. Il va donc soit reprendre la mission comptable et le contentieux soit juste gérer ce dernier.

Dans tous les cas, l'expert comptable doit évaluer la faisabilité de la mission avant de l'accepter. Si le dossier est repris à un confrère, il doit en plus suivre la procédure des articles 44 et 45 du projet du Code des Devoirs Professionnels.

1. Evaluation de la faisabilité de la mission

L'évaluation de la faisabilité d'une mission doit être examinée selon deux critères :

- La compétence.
- La disponibilité.

Le contentieux fiscal exige des compétences spécifiques. L'expert comptable doit faire preuve de modestie et vérifier si la mission entre dans son champ de compétence.

En plus, elle exige du temps pour :

- Analyser le problème et rechercher la documentation.
- Assister le client aux différents stades de la procédure.

La mission peut, le cas échéant, se dérouler selon un processus discontinu qui peut s'étaler sur plusieurs mois (voire plusieurs années). En évaluant la faisabilité de la mission, l'expert comptable doit tenir compte du degré d'implication personnelle s'il se trouve dans l'impossibilité de déléguer les tâches à accomplir.

Il doit aussi penser à collaborer avec d'autres confrères si la structure de son cabinet ne lui permet pas de suivre la procédure contentieuse jusqu'au bout.

2. Reprise du dossier à un confrère

Avant d'entrer en mission, l'expert comptable doit informer son prédécesseur pour s'assurer que :

- Le changement du cabinet n'est pas motivé par le désir d'éluder l'application des lois.

- Ses honoraires ont été payés.

Si ces derniers n'ont pas été payés car le client estime que l'ancien cabinet n'a pas honoré ses engagements, l'expert comptable doit en informer le président du conseil régional et formuler les réserves nécessaires auprès de son client.

Il doit enfin récupérer chez lui le dossier du client très cordialement et éviter de formuler des critiques à son égard.

3. Travail en équipe

L'expert comptable peut se faire assister ou représenter par ses associés, collaborateurs salariés ou des experts indépendants.

Si certaines tâches se prêtent facilement à la délégation, d'autres ne pouvant être exécutées que par l'expert comptable lui-même. Ainsi, il peut déléguer les tâches suivantes :

- Recherche en matière de jurisprudence.
- Recherche de preuves permettant d'appuyer l'argumentation du contribuable et la défense du dossier.
- Mise à jour du dossier client.
- Compilation du dossier.

Il ne peut en déléguer d'autres à savoir :

- Décision d'engager un recours. Cette décision ne peut d'ailleurs être prise qu'en accord avec le client et après des séances de travail et des réunions aussi bien avec l'administration fiscale qu'avec le contribuable.
- Rédaction des réponses aux diverses notifications reçues par le contribuable (de l'administration fiscale, des commissions...).
- Représentation devant les commissions.
- Rédaction du mémoire de défense du contribuable adressé à l'avocat.

Nous estimons que l'expert comptable doit prendre en charge tous les contacts et correspondances depuis le début jusqu'à la fin pour rester dans la cohérence et ne pas perturber son positionnement sous l'influence d'autres intervenants. Cela n'exclut pas la concertation en parallèle avec les autres.

Au Maroc, si la représentation du client est possible en phase administrative et para judiciaire, elle est du monopole de l'avocat en phase judiciaire. Mais rien n'empêche une étroite collaboration entre ce dernier et l'expert comptable notamment dans la rédaction des mémoires. Chaque professionnel apportera son point de vue sur le dossier : L'avocat sur les questions de droit et l'expert comptable sur les techniques fiscales et les questions de fait.

Paragraphe 2 : La lettre de mission ¹⁵

L'expert comptable définit en accord avec le client un contrat définissant sa mission et précisant les droits obligations de chacune des parties. Comme la mission d'assistance en matière de contentieux fiscal n'entre pas dans le cadre de la mission normale de l'expert comptable, ce dernier doit y déterminer clairement les conditions de son intervention et ses obligations.

Là aussi, la lettre de mission va différer selon que la comptabilité du client a été tenue par le cabinet ou non. Si c'est le cas, est ce que la première lettre de mission contenait une clause d'assistance dans le contrôle ou de contentieux ? Devant cette situation, nous estimons que la lettre de mission est inutile et que l'expert comptable doit juste y apporter un avenant précisant le complément d'honoraires si nécessaire. En effet, certains contentieux qu'on peut qualifier de « petits » seront pris en charge par l'expert comptable sans aucune formalité complémentaire avec le client : comme par exemple une demande de restitution du reliquat de l'excédent d'IS sur les acomptes, ou un recours gracieux.

Dans les autres cas, l'établissement d'une lettre de mission spécifique est nécessaire pour que l'expert comptable puisse en apprécier les risques et la faisabilité comme il peut l'accepter ou la refuser avec toujours la possibilité de réaliser des avenants en fonction de la procédure et de l'importance des litiges.

¹⁵ Voir modèle de lettre de mission en annexe

L'expert comptable, avant tout écrit, procède à un entretien préliminaire avec le client qui équivaut à une prise de connaissance du dossier. Le client expose les différentes pièces et éléments dont il dispose. A l'issue de cet entretien, l'expert comptable a une idée sur la faisabilité de la mission et peut donc faire une proposition à son client : c'est la lettre de mission. Elle comporte des clauses générales, le calendrier chronologique des opérations de procédure et des clauses spécifiques.

1. Clauses générales

En matière de contentieux fiscal, la lettre de mission peut comporter les mentions suivantes :

- La présentation du cabinet : en sus de la présentation classique, la lettre doit mettre le point sur les compétences et performances fiscales du cabinet tout en respectant les règles de confidentialité.
- La présentation du client et définition du contentieux objet de l'assistance sollicitée : contrôle fiscal, rejet de la comptabilité...
- La présentation de la mission : assistance et réponses du cabinet aux besoins du client, l'étape de l'intervention chez le client : pendant ou après contrôle, représentation devant les commissions... Cette présentation doit mentionner les interventions de l'expert comptable selon un calendrier précis.
- Les conditions d'exécution de la mission : honoraires, réserves...
- Comme c'est une mission d'assistance, l'expert comptable doit insister sur l'implication et la participation du client dans toutes les étapes du contentieux.

2. Calendrier chronologique des opérations

Grâce à ce calendrier, l'expert comptable associe son client à la mission. Ce dernier ne doit à aucun moment se désintéresser du dossier : il doit s'impliquer par l'approbation, la validation et la signature de tous les projets de mémoire proposés par l'expert comptable avant que ces derniers ne soient transmis à l'administration fiscale ou aux commissions selon le cas. Le client devient dès lors un partenaire actif. Tout se fera en concertation avec lui en commençant par la chronologie de chaque action. En effet, aucune décision ne doit être prise

unilatéralement par l'expert comptable. Il doit donner à son client toutes les éventualités, lui indiquer les meilleures opportunités et le laisser choisir à la fin.

3. Clauses spécifiques

Il serait judicieux de la part de l'expert comptable de préciser clairement dans la lettre de mission toute clauses spécifiques relatives à l'assistance en matière de contentieux fiscal. Il peut s'agir de:

- Clauses spécifiques relatives à la responsabilité dans ses limitations : Il convient de mentionner clairement les limites de la responsabilité de l'expert comptable.
- Clauses spécifiques relatives au dépôt des dossiers et diverses mémoires ainsi qu'à l'information de l'expert comptable par son client des réponses de l'administration fiscale. L'expert comptable doit être ferme et précis sur ces questions. Car s'il peut prendre en charge le dépôt des dossiers auprès des diverses administrations, c'est plus difficile d'être rassuré sur le deuxième point. Comment être sûr que le client lui fait parvenir à temps toute réponse de l'administration fiscale ou des commissions ? La clause doit mentionner l'obligation de coopération de son client et servira, en cas de litige, à éluder totalement la responsabilité de l'expert comptable même sur la partie matérielle de sa mission.
- Clauses spécifiques relatives au mandat. Le client peut demander à son expert comptable non seulement de l'assister mais de le représenter devant les entités de recours. Il convient que L'expert comptable précise clairement :
 - La durée du mandat : définir le mandat par rapport à une phase précise de la procédure (commissions, administration fiscale). Bien que dans la pratique, l'expert comptable représente son client devant l'administration fiscale sans mandat.
 - L'objet du mandat : le client est en droit de savoir que son expert comptable ne peut l'assister devant les entités juridictionnelles que d'une façon officieuse. Ce mandat revient à un avocat.
 - L'ensemble des informations couvertes par le secret professionnel qu'il est amené à divulguer pour assurer la défense des intérêts de son client.

- Que c'est au client qu'incombe la décision d'entamer, de poursuivre et d'arrêter la procédure et qu'il en est le seul responsable.
- Qu'il a le pouvoir de se faire assister par un collaborateur en maintenant la signature des mémoires et la défense du dossier. IL pourrait aussi se faire substituer par un autre expert comptable (en cas d'empêchement par exemple).

Il est à noter que le mandat doit être annexé à la lettre de mission.

Paragraphe 3 : Dossier de travail et techniques utilisées ¹⁶

Dans sa mission de présentation, d'examen des comptes annuels ou d'assistance, et grâce au respect des normes de travail, l'expert comptable assurera la réussite de la mission assignée mais réussira aussi la prévention du risque fiscal. A coté de l'acceptation de mission et de la lettre de missions, l'expert comptable devra tenir un dossier de travail.

Le manuel des normes stipule qu'il est recommandé de tenir des dossiers de travail contenant des documents relatifs à la société ainsi que la date et la durée de l'intervention. Il est recommandé que ces dossiers de travail contiennent :

- Suffisamment de renseignements pour justifier de la bonne application des normes.
- Des feuilles de travail établis par le cabinet avec les documents recueillis.
- La planification de la mission, le programme de travail, dates et durées de visites, lieux d'intervention, notes sur la revue des dossiers et les solutions aux problèmes soulevés.
- La description des systèmes et l'évaluation des forces et faiblesses et zones de risques.

Cette norme conduit l'expert comptable et ses collaborateurs à documenter leur travail d'analyse de la régularité et de la sincérité de la comptabilité. L'objectif est de :

- Faire une bonne prise de connaissance de l'entreprise.
- Faciliter la compréhension et le contrôle des travaux.
- Justifier des diligences accomplies.

¹⁶ Voir exemple du contenu d'un dossier de travail en annexe

- Constituer les éléments de preuve.
- Permettre la synthèse des recherches effectuées.
- Garantir la transmission des informations recueillies aussi bien à l'intérieur du cabinet que pour leur utilisation par d'autres experts.

Pour bien garnir un dossier, l'expert comptable va recourir à plusieurs techniques généralement utilisées dans les missions comptables à savoir :

- La visite de l'entreprise.
- Les entretiens.
- La collecte des documents

Ces trois premières techniques concernent l'information et la prise de connaissance. D'autres techniques plus pratiques porteront sur le contrôle des comptes lorsque l'expert comptable sera appelé à se prononcer sur le caractère probant de la comptabilité et qui sont :

- La justification des comptes.
- Les rapprochements avec les pièces justificatives.
- L'examen analytique.
- Le contrôle de vraisemblance.

Ces techniques présentent l'intérêt, pour l'expert comptable, de bien appréhender l'entreprise dans ses caractéristiques générales et dans son environnement, d'identifier les zones de risque fiscal et de juger de la volonté de coopération du client.

1. Les techniques relatives à l'information

1.1. La visite de l'entreprise

La visite de l'entreprise est l'opportunité pour l'expert comptable pour une bonne collecte d'informations. Elle lui permet de:

- Connaître les conditions concrètes du fonctionnement de l'entreprise.

- D'apprécier la qualité de l'organisation comptable, administrative, fiscale et informatique.
- De tisser des liens de confiance avec le client et donc de garantir une meilleure collaboration.
- De prendre contact avec le personnel de l'entreprise mais aussi les tiers intervenant dans l'entreprise à une occasion quelconque (contrôle fiscal, Inspection de travail, de la CNSS, de la douane...).

Cette visite n'est pas limitée au premier contact avec le client. Elle doit être faite à toute occasion importante :

- Le début d'un contrôle fiscal.
- La fin d'un contrôle fiscal.
- Le début d'un contentieux.
- La mise en place d'un nouveau système comptable.
- La mise en place d'une réorganisation de l'entreprise.

1.2. Les entretiens

Les entretiens peuvent concerner non seulement les rencontres avec les chefs d'entreprise et les personnes assumant les tâches comptables mais aussi avec les vérificateurs de l'administration fiscale. Ces entretiens sont la source pour l'expert comptable d'informations fructueuses pour sa mission. Le client peut lui faire part de la survenue d'éléments exceptionnels (rabais importants, facturation au prix de revient, projet d'abandon de créances en faveur de sociétés du groupe...). Mis en confiance, le client et ses collaborateurs peuvent être « bavards » et dévoiler des informations importantes.

De même, L'expert comptable, par des entretiens réguliers avec le vérificateur, suit l'évolution de tous les problèmes soulevés. Il prépare les réponses aux questions du vérificateur, et anticipera les points qui risquent d'être redressés. Dans son rôle préventif, il va essayer de le convaincre sur le fondement des choix fiscaux de son client et de lui donner des

réponses immédiates à certaines interrogations qui risquent d'être soulevées dans ses notifications.

Grâce à cette technique, l'expert comptable:

- S'assure de la bonne volonté de collaboration du client pour satisfaire les impératifs fiscaux de régularité et de sincérité. A travers des réponses évasives, il décèle soit un manque d'entrain, soit une méconnaissance des questions comptables voire même une mauvaise foi.
- Gagne la confiance du vérificateur qui lui confie ses inquiétudes et lui fait part de ses intentions concernant le dossier.

1.3. La collecte des documents

L'expert comptable se fait communiquer tous les documents dont il a besoin selon sa mission: assistance au contentieux ou prévention lors de ses missions comptables et de conseil ; et selon que le client est nouveau ou ancien. Notons les plus importants :

- Les rapports des auditeurs externes et internes.
- Les rapports financiers d'entreprises similaires exerçant dans le même secteur pour connaître les marges et les ratios de rentabilité du secteur d'activité.
- Les notifications de redressement de vérification de comptabilité si la société a déjà subi un contrôle.
- La ou les notification(s) de redressement si la société est toujours en procédure de contrôle.
- Le manuel des procédures comptables.
- Tous les documents comptables classiquement utilisés par l'expert comptable lors de ses missions (balances, journaux, grand livre, livres légaux...).

2. Les techniques relatives au contrôle de la comptabilité

Une fois tous les documents mis à sa disposition, l'expert comptable en fait une exploitation optimale pour déceler les erreurs comptables et les risques fiscaux qui en découlent.

2.1. Le contrôle des comptes et rapprochement avec les pièces justificatives

Le manuel des normes énonce que l'exécution du programme du contrôle des comptes permet à l'expert comptable de réunir des éléments probants suffisants pour s'assurer que les dispositions légales et réglementaires auxquelles est soumise l'entreprise sont bien respectées.

Nous n'allons pas étayer toutes les techniques de justification utilisées par l'expert comptable du fait qu'elles sont connues des professionnels mais nous insistons sur leurs objectifs concernant la force probante de la comptabilité. Ces travaux permettent de :

- S'assurer que les soldes des comptes peuvent être décomposés en éléments identifiés contribuant ainsi à déceler les erreurs arithmétiques ou les imputations erronées.
- S'assurer du respect des règles de présentation, d'évaluation et des principes comptables.
- Vérifier que les informations énoncées par la comptabilité sont fondées et justifiées par des documents d'origine interne ou externe.
- S'assurer que le solde de certains comptes, concernant la fiscalité, sont conformes aux déclarations fiscales ou avis de rôles correspondant à la période contrôlée : Etat TVA à payer, Crédit de TVA, Etat impôt des patentes, divers comptes de retenue à la source...

2.2. Examen des états de synthèse (examen analytique)

Le manuel des normes stipule que l'examen des états de synthèse vise :

- *« La certification de la régularité et de la sincérité des états de synthèse et de l'image fidèle qu'ils donnent du résultat de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de la société ».*
- *« La vérification de la sincérité et de la cohérence avec les états de synthèse des informations d'ordre financier contenues dans les documents mis à la disposition des actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale ».*

Parmi les procédés d'analyse utilisés, on cite principalement l'examen analytique. C'est un ensemble de techniques qui consiste à :

- Mettre en évidence et à analyser les flux financiers considérés comme significatifs et les variations anormales par rapport à des données antérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou des données d'entreprises similaires.
- Analyser les éléments inhabituels.

Parmi les techniques utilisées lors de l'examen analytique, nous trouvons :

- La comparaison en pourcentage du chiffre d'affaires des différents postes du Compte des Produits et des Charges.
- La comparaison des différents ratios d'analyse financière dans le temps et dans l'espace.
- La comparaison entre les données résultant des états de synthèse dans le temps et dans l'espace.

L'analyse des fluctuations de certaines grandeurs caractéristiques comme la marge brute, les soldes intermédiaires de gestion doit attirer l'attention de l'expert comptable.

Tout écart significatif ou toute irrégularité pouvant engendrer un risque fiscal doit faire l'objet d'une étude particulière et d'explications par les responsables de l'entreprise. Selon le résultat de ses investigations et la réaction de son client, l'expert comptable agit en conséquence.

Pour contrôler d'une manière profonde la comptabilité de son client, l'expert comptable peut procéder à des méthodes de contrôle utilisées par l'administration fiscale.

2.3. Le contrôle de vraisemblance

Ce contrôle porte sur la qualité de l'information produite par rapport :

- A la connaissance de l'entreprise et de son environnement acquise par l'expert comptable.
- Aux informations et documents fournis par le client.
- A l'expérience acquise lors de l'audit.
- Aux explications qu'il aura demandées.

Grâce à ces données, l'expert comptable peut s'assurer que les informations présentées sont vraisemblables ou non.

2.4 L'observation physique

L'observation physique est l'un des moyens les plus efficaces pour s'assurer de l'existence d'un actif et de l'authenticité d'une écriture comptable. L'observation physique porte sur deux points :

- Les pièces justificatives légitimant les enregistrements comptables.
- L'inventaire permettant de présenter des comptes conformes à la réalité.

Les deux confèrent le caractère de régularité à une comptabilité en lui garantissant une valeur démonstrative.

Les pièces justificatives sont à l'origine de toute écriture comptable. En matière fiscale, pour être régulière, une comptabilité doit comporter les justifications permettant de contrôler ses énonciations. Ces pièces doivent remplir certaines conditions et être soumises à un certain traitement pour leur permettre un enregistrement comptable et leur assurer une valeur probante :

- Elles doivent comporter certaines informations comme la date, le tiers intervenant, la nature et le montant de l'opération (en quantité et en valeur).
- Les pièces émanant de société ou de commerçants doivent indiquer le numéro du registre de commerce, la dénomination sociale, la forme juridique, le montant du capital, l'identifiant fiscal et le numéro de la patente.
- Les facturés délivrées par des assujettis à la TVA doivent faire apparaître clairement le montant de la TVA.
- Les pièces doivent être classés et conservés efficacement et sûrement pour permettre un bon contrôle de la comptabilité. Une annotation adéquate rend facile et rapide le rapprochement d'un enregistrement comptable dans les livres obligatoires avec la pièce d'origine.

L'inventaire, quant à lui, consiste à dresser un relevé exhaustif de tous les éléments d'actif et passif du patrimoine de l'entreprise soit par une confirmation auprès des tiers soit d'une observation physique qui doit être réalisée pour être fiable, selon des procédures préalablement définies. Il a deux rôles :

- Il permet d'apporter aux comptes de la balance avant inventaire les corrections rendues nécessaires au vu des données descriptives et estimatives recueillies au cours des opérations de recensement.
- Il contribue à l'information de chaque associé et actionnaire sur la conduite des affaires sociales.

L'expert comptable s'assure :

- Qu'il est bien détaillé, estimé et précis.
- Qu'il se fait au moins une fois tous les douze mois.
- Que l'établissement des comptes annuels ne se fait qu'après sa réalisation.

Il est recommandé que ses montants soient comparés avec les valeurs comptables.

Si l'inventaire physique concerne les immobilisations, les valeurs d'exploitations, les valeurs mobilières de placement, les espèces et autres éléments d'actif, seul l'inventaire des stocks est obligatoire.

Chapitre deuxième : Rôle de l'expert comptable dans le contentieux

Dans son rôle d'assistance, l'expert comptable ne peut « s'aventurer » dans un contentieux sans la préparation d'une démarche d'assistance.

La complexité de cette démarche d'assistance dépend de trois facteurs :

- 1^{er}. La nature de la mission d'assistance elle-même.
- 2^e. La taille de l'entreprise, son organisation et la compétence de son service comptable et administratif.
- 3^e. L'étape ou la phase du contentieux.

Dans certaines missions, l'expert comptable se contente de rédiger une petite lettre, dans d'autres, il doit préparer une véritable stratégie pour défendre son client. Selon l'entreprise ou la phase du contentieux, soit il se contente de donner des directives soit il doit être présent et disponible. Nous ne pouvons donner une estimation de l'importance de chaque mission. C'est à l'expert comptable et ses collaborateurs que revient cette tâche. Seul le cabinet est en mesure d'évaluer le planning d'intervention et le programme de travail selon les trois critères précités.

Généralement, l'organisation de la mission se déroule en deux grandes étapes :

- 1^{er}. L'expert comptable prépare son dossier selon les opportunités et les moyens d'actions dont il dispose : l'expert comptable doit développer des stratégies de défense.
- 2^e. L'expert comptable défend le dossier du contribuable en fonction des données et orientations déterminées dans la préparation dudit dossier.

Nous pouvons décortiquer le travail de l'expert comptable lors de ces deux phases en quatre tâches à savoir :

- 1^{er} Envisager une stratégie de défense.
- 2^{ème} Préparer le dossier de défense selon la stratégie envisagée.

3^{ème} Assister le client dans la défense du dossier devant l'entité de recours.

4^{ème} Préparer le rapport de fin de mission au client pour une prise de décision.

Nous retrouvons ces quatre étapes lors de trois types de contentieux :

- Para judiciaire.
- Administratif.
- Judiciaire.

Nous avons choisi délibérément de commencer par le recours para judiciaire pour les raisons suivantes :

- Le travail de préparation du dossier avant de comparaître devant l'administration fiscale en cas de contrôle est identique à celui de la commission. Il faut donc éviter les répétitions et faire juste un renvoi à la section qui traite du recours para judiciaire. Il nous restera alors à développer les cas spécifiques au recours administratif et leurs particularités.
- Le cas de recours administratif suite à un contrôle reste quand même un cas rare par rapport aux autres cas de recours pour lesquels nous aurons besoin de développer d'autres stratégies et arguments.

Section 1 : Assistance en phase Para judiciaire

L'assistance de l'expert comptable devant les commissions vient toujours suite à un contrôle. Les cas de figures ne sont pas aussi nombreux que ceux des recours administratifs mais ils n'en sont pas plus simples. L'expert comptable a devant lui un inspecteur avisé, maîtrisant parfaitement les rouages du métier. Il doit donc préparer une véritable stratégie de défense. Si l'expert comptable avait déjà eu un ou plusieurs contacts avec lui, sa mission est facilitée du fait que suite à leurs diverses discussions, il connaît plus ou moins ses intentions. Mais bien sûr, seule la notification lui confirme les points de désaccord définitifs.

Si la société contrôlée est un ancien client du cabinet ou si le dossier est confié à l'expert comptable dès le début du contrôle, nous conseillons vivement l'expert comptable de

respecter une certaine fréquence d'entretiens avec l'inspecteur. L'expert comptable s'entretient avec l'inspecteur vérificateur au moins à trois occasions :

- 1^{er}. Au début de la vérification pour une bonne prise de contact.
- 2^e. Durant le contrôle pour répondre à ses observations.
- 3^e. A la fin, lors de la signature du P.V. de clôture de la vérification afin d'obtenir le maximum de concessions avant l'établissement de la notification de redressements.

Ces entretiens ne rentrent pas directement dans le rôle de l'expert comptable dans le recours para judiciaire mais ils en préparent la réussite.

Durant son contrôle et pour renforcer sa position, le vérificateur procède à un travail important de recherche pour appuyer les bases d'impositions qu'il doit mentionner dans ses notifications ultérieures. Mais, au même titre que le contribuable, il souhaite éviter toute épreuve de force et préfère obtenir de ce dernier un accord sur les redressements afin d'éviter toutes procédure contentieuse vouée à l'échec pour l'une ou l'autre partie. Face à cette situation, le dialogue demeure une solution bénéfique et généralement il est accepté et adopté par les deux parties. L'expert comptable est un excellent médiateur entre les deux parties. Son rôle est de mettre en place les conditions psychologiques d'un bon dialogue pour arriver à obtenir des concessions réciproques.

Mais cette communication n'est possible que pendant cette phase contradictoire. Au delà, la procédure devient écrite et formaliste et le débat oral n'a plus lieu d'être.

A notre sens, ces entretiens rentrent plutôt dans la « prévention » dans la mesure où ils aident à éviter des notifications surchargées et donc un travail supplémentaire pour l'expert comptable lors de la rédaction des réponses.

C'est à la réception de la première notification que commence le véritable travail d'assistance de l'expert comptable : préparer et défendre le dossier du client.

L'expert comptable fait une étude minutieuse du dossier. Son objectif est d'évaluer les chances de succès de l'action contentieuse. Cette étude se fait tant au niveau du contrôle formel de la procédure suivie par l'administration fiscale que de l'analyse du fond de toute redressement. C'est un travail minutieux et délicat :

- Chaque argument développé par le vérificateur doit être exact matériellement et légalement.
- Cela suppose une recherche documentaire (lois et jurisprudence).
- Il oriente la stratégie de défense.

Paragraphe 1 : Stratégies envisageables

Selon la mission et la date d'entrée du client dans le cabinet, l'expert comptable peut avoir à répondre à la première, la deuxième notification ou préparer le dossier pour un recours devant la C.L.T. A notre sens, la démarche est la même et il n'est pas nécessaire de distinguer entre les trois cas. Ce serait une répétition inutile. Dans la mesure du possible, l'idéal serait d'adopter la même position et les mêmes arguments choisis lors de la réponse à la première notification.

Après l'étude approfondie du dossier, l'expert comptable doit pouvoir situer le dossier dans l'une des quatre situations suivantes :

- Notification de redressements totalement injustifiés.
- Notification de redressements totalement justifiés.
- Notification de rejet de comptabilité fondé juridiquement : comptabilité non probante.
- Notification de rejet de comptabilité non fondé juridiquement : comptabilité probante.

1. Notification de redressements totalement injustifiés

La démarche à entreprendre est la présentation de justificatifs entraînant l'abandon pur et simple des redressements. Dans ce cas, le recours contentieux est tout à conseiller au client même en cas d'échec devant les commissions. Le recours a toutes les chances de réussir.

2. Notification de redressements totalement justifiés

Le vérificateur peut avoir rassemblé des éléments tels qu'il présente au contribuable une notification sans appel. Généralement, ce n'est jamais une surprise et l'expert comptable s'y attendait. L'examen de la notification révèle que l'argumentation est techniquement justifiée.

Le rôle de l'expert comptable est non seulement d'accepter mais de faire accepter à son client les redressements proposés.

Il ne faut surtout pas le pousser sur le terrain du contentieux où il ne peut être que perdant car c'est une procédure longue et coûteuse en honoraires et pénalités de retard.

Seul le recours gracieux est à conseiller.

Si le client persiste malgré les réticences de son conseiller à s'engager vers la voie contentieuse juste pour gagner du temps ou si au cours de sa mission d'assistance, l'expert comptable a décelé des signes flagrants de fraude, il est de son devoir de se désister du dossier.

3. Notification de rejet de comptabilité fondé juridiquement : comptabilité non probante

L'analyse du vérificateur l'a conduit à notifier un rejet de comptabilité justifié sur le principe mais exagéré ou erroné quant à l'évaluation du redressement ou de la reconstitution. La démarche à entreprendre est une démarche de négociation. Il s'agit de contrôler les insuffisances des diverses méthodes de reconstitution présentées par le vérificateur afin de proposer une méthode plus précise et plus rigoureuse.

4. Notification de rejet de comptabilité non fondé juridiquement : comptabilité probante

La démarche à entreprendre est la présentation de justificatifs entraînant l'abandon pur et simple du rejet. L'expert comptable doit donner les preuves que la comptabilité de son client est probante aussi bien dans la forme que dans le fond. Il n'est pas du tout question de rejeter les méthodes de reconstitution mais le principe de rejet lui-même. Dans ce cas, et si l'expert comptable a rassemblé toutes les preuves garantissant de convaincre les commissions et les tribunaux du caractère probant de la comptabilité de son client, le recours contentieux est à conseiller.

A l'issue de cette analyse, l'expert comptable rencontre son client pour lui exposer toutes les stratégies et lui proposer la plus adéquate. Une fois la stratégie adoptée, l'expert comptable commence à préparer le dossier de défense.

Paragraphe 2 : Préparation du dossier de défense

Convaincre l'administration fiscale et les commissions n'est pas facile. L'expert comptable doit être précis dans la présentation de sa réponse. Il lui incombe de soigner la forme et le contenu de la réponse à la notification de redressements. Comme il doit garder un fond de dossier lui permettant un bon suivi quelque soit l'aboutissement et la durée du litige.

1. Préparation du dossier de travail

En matière d'assistance au contrôle fiscal, le dossier de travail occupe une place de choix. En effet, organiser la mission d'assistance suppose au préalable de faire une synthèse d'éléments figurant sur plusieurs documents.

L'organisation du dossier est d'autant plus impérative que la procédure après vérification- en cas de recours contentieux- s'étale sur plusieurs mois, voire plusieurs années. Il convient que l'expert comptable puisse à tout moment s'imprégner rapidement du dossier.

Parmi les documents qui doivent figurer dans le dossier, nous citons :

- Les correspondances échangées entre le contribuable et l'administration fiscale : L'avis de vérification, la première notification, la réponse au vérificateur, la réponse aux observations du contribuable, la requête portant recours devant la C.L.T., la requête portant recours devant la C.N.R.F., les certificats de remise des notifications, les enveloppes recommandées adressées par l'administration fiscale...
- Les lettres de mise en demeure adressées par le vérificateur.
- Le P.V. de clôture de la vérification sur place.
- Les demandes d'emport des documents et pièces justificatives.
- La liste des documents et justificatifs transmis au vérificateur.
- La liste des documents et justificatifs rendus par le vérificateur.
- Les comptes rendus des réunions et conversations avec le vérificateur.
- Les consultations faites auprès de spécialistes.

- La liste détaillée des redressements notifiés ainsi que les motifs de droit et/ou de fait évoqués.
- L'état d'avancement de la procédure.
- L'évaluation du risque fiscal à l'issue de chaque étape.
- Les rapports établis par le cabinet.

Cette liste n'est pas exhaustive. En fait, il s'agit de classer dans le dossier tout document concernant la vérification et la suite qui lui a été donnée.

2. Choix des arguments (bien fondé de l'imposition)

L'expert comptable dresse un état résumant chacun des redressements mentionnés dans la notification pour y préparer une réponse selon la stratégie déjà envisagée en concertation avec le client. Tout argument développé doit être étayé d'une argumentation juridique suffisante. Les références des textes ou instructions doivent être mentionnées.

Ce travail d'argumentation doit être fait minutieusement et prudemment : Il ne faut insister que sur les arguments saillants car trop d'arguments peuvent nuire à l'argumentation. Il faut donc insister sur les trois moyens suivants :

- 1^{er}. Bien fondé de l'imposition et des pénalités.
- 2^e. Régularité de la procédure.
- 3^e. Régularité de la mise en recouvrement.

2.1. Bien fondé de l'imposition et des pénalités

L'expert comptable va se référer à la loi, à la jurisprudence fiscale, au droit (commercial, social, civil et pénal) pour défendre son client contre les arguments de l'administration fiscale. Selon la stratégie choisie, l'argumentation du non fondé de l'imposition sera développée en conséquence. Ce serait fastidieux et presque impossible d'essayer de donner une liste de l'argumentation : l'expert comptable étudiera cas par cas. Il s'agit de relever les chefs de redressements et d'y répondre point par point preuves à l'appui. Nous donnons

quand même quelques « astuces » à utiliser notamment dans le cas de rejet de la comptabilité par le vérificateur :

- Critiquer point par point le raisonnement du vérificateur pour contester la méthode de reconstitution du vérificateur : L'expert comptable relève les erreurs et anomalies dans la démarche du vérificateur et conteste le raisonnement trop abusif ou exagéré en y apportant les modifications nécessaires.
- Exploiter les pièces et documents utilisés par le vérificateur : Généralement le vérificateur ne rejette pas la totalité de la comptabilité. Il rejette le chiffre d'affaires et maintient les achats, les frais généraux pour pouvoir s'en servir aussi bien pour la reconstitution du chiffre d'affaires que pour apporter des redressements à ces mêmes charges. L'expert comptable va donc utiliser les mêmes pièces pour justifier ces ventes.
- Exploiter les pièces et documents parvenus de tiers et qui auraient une force probante (enregistrés, publiés, certifiés par un auditeur...) : l'administration fiscale ne saurait contester la production de ces documents comme contre preuve.
- Si l'administration fiscale peut utiliser des méthodes théoriques dans ses reconstitutions, l'expert comptable, quant à lui, doit élaborer une reconstitution plus adaptée aux conditions réelles et concrètes du fonctionnement de l'entreprise de son client. En aucun cas, il ne peut défendre le dossier en faisant référence aux statistiques professionnelles, aux études générales et aux données d'entreprises similaires. Chaque entreprise a des spécificités que l'expert comptable doit savoir mettre en évidence. C'est en proposant des méthodes précises qu'il arrive à effondrer celles utilisées par l'administration fiscale.
- L'expert comptable ne peut se contenter de simples affirmations si elles ne sont pas appuyées de preuves valables : Rapports d'expertise, études spécifiques à l'entreprise, attestations faits par des tiers autres que les familles des contribuables et établies de préférence antérieurement à la date des opérations de vérification, écrites sur papier en-tête et signées et cachetées par les sociétés émettrices.

Les conclusions portant sur le principe de l'imposition ont une conséquence directe sur les pénalités. En effet, si elles sont acceptées par les commissions, elles diminueront l'impôt et donc la base des pénalités.

Bien entendu, les pénalités et majorations de retard peuvent être contestées quant à leur mode ou date de calcul. Quant aux bases de leur calcul, l'expert comptable vérifie que ces taux sont appliqués uniquement au principal de l'impôt régularisé.

2.2. Régularité de la procédure

La régularité de la procédure a beaucoup d'importance même dans le contentieux para judiciaire. Nous pouvons citer les irrégularités les plus importantes qu'ils soient commis par les agents de l'administration fiscale ou par la C.L.T. elle-même:

- Non envoi d'un avis de vérification.
- Vérification d'une période prescrite.
- Vérification d'une période déjà vérifiée.
- Non respect d'un délai suffisant (quinze jours) entre l'envoi de l'avis de passage et le début du contrôle.
- S'il n'est pas fait mention dans l'avis de vérification que le contribuable a la faculté de se faire assister, dans le cadre de la vérification de comptabilité, par un conseil de son choix.
- Extension des vérifications engagées sur un exercice ultérieure à la période vérifiée sans envoi d'un nouvel avis de vérification.
- Rectification à la hausse des bases d'imposition mentionnées dans la première notification. (elle n'annule pas toute la procédure mais juste le complément notifié).
- Non respect des règles relatives à l'emport des documents (demande, reçu et restitution).
- Dépassement de la durée maximale prévue pour la vérification (6 ou 12 mois).
- Notification adressée à un destinataire autre que le contribuable concerné.
- Défaut de motivation ou notification insuffisante des redressements.
- Absence de signature de la notification.

- Changement par la C.L.T. des motifs de redressements notifiés par l'administration fiscale en leur en substituant d'autres.

2.3. Régularité de la mise en recouvrement

Il s'agit du dernier acte clôturant la procédure d'imposition. En premier lieu, il faut vérifier que l'administration fiscale est bien en droit d'émettre l'imposition. Légalement, les impositions sont immédiatement émises (ainsi que les majorations, les amendes et les pénalités y afférentes) dans les cas suivants :

- Défaut de réponse ou de recours du contribuable dans les délais.
- Accord partiel ou total conclu par écrit entre les parties au cours de la procédure de rectification.
- Décision de la commission nationale du recours fiscal.
- Pour les redressements n'ayant pas fait l'objet d'observations de la part du contribuable au cours de la procédure de rectification (accord tacite).

Il convient de même que l'expert comptable vérifie la présence des mentions obligatoires sur les avis d'imposition en particulier le défaut des mentions de la date de mise en recouvrement. En effet, cette omission peut être bénéfique pour son client car cela lui permet de contester l'imposition sans limites de délai.

Quel que soit le type de recours, si l'imposition est émise, l'expert comptable peut conseiller son client de surseoir au paiement de l'impôt ou partie d'impôt contesté sous réserve que:

- La réclamation ait été faite dans les délais prévus par la loi.
- Que le redevable ait constitué des garanties propres à assurer le recouvrement des impôts contestés.

C'est une possibilité qui laisse courir les majorations de retard mais c'est la meilleure solution pour la trésorerie du client si les chances de gagner le recours sont de son côté.

3. Mise en forme

Comme nous l'avons signalé à plusieurs reprises, l'expert comptable doit soigner la forme de la réponse à la notification de redressements. Une réponse même très bien défendue, si elle est mal présentée ou difficilement exploitable serait sans grande utilité.

En plus de son respect du formalisme légal, l'expert comptable, apporte à la réponse une touche d'élégance rajoutée à un pouvoir de conviction dénotant un bon professionnalisme. Nous conseillons la mise en forme suivante :

3.1. Exposé des faits

Il comprend un exposé:

- De l'activité du contribuable.
- Des résultats déclarés au cours de la période vérifiée.
- De la procédure de vérification et rappels des correspondances échangées, des entretiens intervenus, des résultats de la vérification et références des impositions supplémentaires.
- Du résultat de la séance de la C.L.T. et de la position de l'administration fiscale suite à l'avis de la C.L.T. le cas échéant.

3.2 Exposé des moyens

Il comprend tous les arguments du contribuable prouvant les erreurs du vérificateur que ce soit de forme ou de fond.

a. Moyens de forme

Il s'agit de relever les vices de procédure s'il y a lieu.

b. Moyens de fond

Chacun des motifs de contestation fait l'objet d'une analyse spécifique et argumentée comportant d'une part un exposé des principes, d'autre part les conditions de leur application. Il est préférable de mettre les moyens principaux d'abord et les moyens secondaires ensuite. Il

vaut mieux toujours commencer par démontrer le bien fondé de sa thèse avant de réfuter celle de l'administration fiscale.

Nous conseillons de mettre en avant les points d'accord avec l'administration fiscale afin de montrer la bonne foi du contribuable.

Au niveau de la forme, il faut rendre la présentation la plus claire et la plus synthétique possible en utilisant des tableaux, schémas, et autres possibilités du traitement de texte. Les membres de la commission n'ont pas la même facilité à exploiter un document que les professionnels et n'ont pas le temps d'écouter ou de lire des discours.

Enfin, il faut numéroter et référencer les différents points en suivant, si possible, l'ordre de la notification de redressement.

Paragraphe 3 : Défense du dossier lors du déroulement de la séance

Il est préférable que le contribuable assiste, accompagné de l'expert comptable, à la réunion pour apporter des précisions aux membres de la commission. Son absence impressionne défavorablement lesdits membres. Elle donne un sentiment d'indifférence de sa part vis à vis du dossier notamment auprès des représentants. Ils seront moins disposés à le défendre. L'expert comptable, qui s'est arrangé pour être présent doit aviser son client suffisamment à l'avance pour éviter cette situation inconfortable.

L'intérêt essentiel que présente l'opportunité de recours devant les commissions est une dimension « humaine » qui n'existe pas dans les autres recours, beaucoup plus formalistes. Donc il ne suffit pas de disposer d'un dossier techniquement solide, encore faut-il convaincre. L'expert comptable doit faire preuve de qualités relationnelles et doit user de sa force de persuasion. Avant d'entrer en séance, il doit être convaincu de la bonne foi de son client et il doit demander à ce dernier de faire preuve de la plus grande honnêteté intellectuelle.

Paragraphe 4 : Rapport de fin de mission

Le rapport de fin de mission est lié à la mission d'assistance. L'expert comptable est amené, de par la loi, à l'issue de sa mission, à faire part de ses conclusions, constatations et suggestions dans un rapport écrit. En plus, à chaque phase importante de la procédure, il doit rendre compte de sa mission, le client doit ainsi décider s'il veut poursuivre le recours.

Ce rapport, indépendant de celui de réponse aux notifications, fait référence à la lettre de mission.

Il comporte quatre parties :

1. Rappel

Il s'agit de rappeler concernant la mission d'assistance :

- L'objet : le recours devant les commissions (C.L.T. ou C.N.R.F.).
- L'organisation : intervenants, calendrier d'intervention, personnes rencontrées...
- L'exécution de la mission : respect des délais, respect du formalisme, préparation des réponses, stratégie choisie, argumentation développée.
- Honoraires facturés et écarts, s'il y a lieu par rapport à la lettre de mission, à justifier.
- Débours éventuels que le cabinet aurait fait pour le compte de son client.

2. Résultats obtenus

Il s'agit de mentionner les performances réalisées par le cabinet depuis la réponse à la première notification mais aussi les échecs:

- Dégrèvements obtenus.
- Méthode de reconstitution élaborée par le cabinet et adoptée par l'administration fiscale et/ou les commissions.
- Echec ou gain de cause devant les commissions.
- Evaluation chiffrée de l'imposition si le contribuable s'arrête à cette étape du recours.

3. Recommandations

Par recommandations, nous entendons :

- Eclairer le client sur les voies de recours à suivre à l'issue de l'étape qui vient de s'achever.

- Lui rappeler les délais et forme de recours.
- Lui donner une évaluation des chances de succès des différents recours.
- Définir les axes de recherches complémentaires pour renforcer la défense du dossier.

4. Conclusions

A notre sens, le rapport de fin de mission doit être conclu par l'« avis » de l'expert comptable qui mentionne l'opportunité ou non de poursuivre le recours. Si le recours est poursuivi, cela donne lieu à une nouvelle lettre de mission ou à un avenant.

Ce rapport est bien entendu joint au dossier de travail du client.

Section 2 : Assistance en phase administrative

Le recours préalable à l'Administration avant les tribunaux puise sa légitimité dans la théorie du ministre juge. Cela veut dire que tout ministre veut lui-même juger et trancher sur les litiges concernant son administration avant tout recours judiciaire. Le droit fiscal, comme nous l'avons vu, n'a pas échappé à cette règle. Cette théorie convient parfaitement à l'expert comptable, qui de nature, n'est pas un homme de contentieux judiciaire. Bon négociateur, il préfère et de loin régler le litige avec l'administration fiscale sauf si cette dernière refuse d'être équitable vis-à-vis de son client.

Avant de développer le rôle de l'expert comptable dans le recours administratif, nous avons tenu à rappeler ces cas de recours que nous avons déjà détaillés lors de la première partie à savoir :

1. Le contribuable a fait l'objet d'une taxation d'office suite à un défaut de déclaration, à une déclaration incomplète ou à non versement des retenues à la source.
2. Le contribuable a fait l'objet d'une taxation d'office suite à un refus ou défaut de présentation des documents ou refus de se soumettre à un contrôle fiscal.
3. Lors de la procédure de rectification, le contribuable n'a pas répondu ou a répondu hors délai à la première notification de l'administration fiscale.

4. Lors de la procédure de rectification, le contribuable n'a pas répondu ou a répondu hors délai à la deuxième notification de l'administration fiscale.
5. Lors de la procédure de rectification, le contribuable a répondu à la deuxième notification de l'administration fiscale sans préciser sa volonté de saisir la C.L.T.
6. Lors de la procédure de rectification, la C.L.T. n'a pas pris de décisions dans le délai de 24 mois.
7. Le contribuable refuse de laisser l'inspecteur faire un contrôle de la consistance des biens en matière de revenus agricoles.
8. Le contribuable conteste les régularisations portées par l'inspecteur à l'impôt qu'il a retenu à la source.
9. Le contribuable conteste les régularisations portées par l'inspecteur à l'impôt payé au titre des profits fonciers.
10. Le contribuable demande un dégrèvement pour double imposition.
11. Le contribuable demande une diminution de l'imposition.
12. Le contribuable demande de bénéficier d'une exonération ou d'un abattement fiscal temporaire ou permanent.
13. Le contribuable demande la restitution d'excédent d'impôt payé.
14. Le contribuable demande le dégrèvement pour perte de loyer.
15. Le contribuable demande le dégrèvement pour perte de récolte.
16. Les cas de contentieux administratifs spécifiques au recouvrement à savoir :
 - Le contribuable conteste la régularité en la forme engagée.
 - L'administration fiscale n'a pas pris en compte des paiements déjà effectués.
 - Revendication par le contribuable d'objets insaisissables.
 - Revendication d'objets appartenant à autrui.

- Demande de surseoir au paiement de l'impôt contesté.

La plupart de ces cas sont courants et deviennent un travail de routine pour le cabinet de l'expert comptable comme la demande de dégrèvement pour double imposition, la demande de bénéficier d'une exonération ou d'un abattement fiscal temporaire ou permanent ou encore la demande de restitution d'excédent d'impôt payé. Les cas les plus compliqués restent la taxation d'office, la réclamation suite à l'imposition forfaitaire et les contentieux spécifiques au recouvrement. Ils demandent une préparation et une argumentation beaucoup plus importantes.

Pour éviter les répétitions, les cas qui surviennent suite à une vérification ne feront pas l'objet d'un développement lors de cette section car leur défense est préparée exactement comme s'ils allaient être défendus devant les commissions.

Paragraphe 1 : Stratégies envisageables

Comme nous venons de le mentionner, les cas pour lesquelles l'expert comptable doit trouver une stratégie sont la taxation d'office et la déclaration forfaitaire. Notons que, généralement, juste après la taxation d'office, l'administration fiscale déclenche la procédure de contrôle. Donc, elle n'a pas à cette étape suffisamment d'éléments pour défendre la base de sa taxation. Généralement, la position de l'administration fiscale n'est pas très solide et peut être fragilisée par un bon professionnel.

A noter toutefois que l'expert comptable ne pense à développer une stratégie que si aucun vice de procédure n'a été commis par l'administration fiscale. Car dans ce cas, il refuse la notification en bloc en évoquant ce motif.

A la réception de la notification et après analyse, l'expert comptable situe le dossier dans l'un des cas suivants :

- 1^{er}. Notification de redressements totalement injustifiés
- 2^e. Notification de redressements totalement justifiés
- 3^e. Notification de redressements partiellement justifiés

1. Notification de redressements totalement injustifiés

La démarche à entreprendre est la présentation de justificatifs. Dans le cas particulier des déclarations forfaitaires, l'expert comptable doit donner tous les éléments de preuves démontrant l'exagération dans le calcul de l'impôt (coefficient de pondération élevé par rapport au fond de commerce et à l'activité du contribuable). Mais en aucun cas, il ne peut contester l'imposition si elle ne dépasse pas l'imposition minimale.

Un autre contentieux opposant les forfaitaires à l'administration fiscale est celui où cette dernière a procédé à un recoupement montrant la réalisation par le contribuable d'un chiffre d'affaires supérieur au seuil l'autorisant à être sous ce régime de déclaration. C'est à l'expert comptable d'aider son client de justifier que son chiffre d'affaires n'a pas dépassé les seuils et démontrer l'erreur dans le calcul de l'administration fiscale même en présentant une comptabilité très simplifiée comme preuve.

2. Notification de redressements totalement justifiés

Le vérificateur peut présenter au contribuable une notification de taxation d'office sans appel. L'examen de la notification révèle que l'argumentation est techniquement justifiée. Si aucun vice de procédure n'est apparent, le rôle de l'expert comptable consiste à demander à son client de payer et de faire un recours gracieux pour les pénalités et majorations de retard.

Toutefois, le cas des forfaitaires (IR) dont la taxation d'office a été faite malgré le dépôt de la déclaration car l'administration fiscale a des preuves qu'ils ont dépassé le seuil de chiffres les autorisant à ce régime, peuvent préparer une stratégie différente. Si l'expert comptable s'assure à son tour que c'est vrai. Il peut protester contre la taxation d'office et demander à ce que son client bénéficie de la procédure de vérification. Plusieurs jugements ont été en faveur du contribuable dans ce cas de figure.¹⁷

3. Notification de redressements partiellement justifiés

L'analyse du vérificateur l'a conduit à notifier une imposition fondée dans le principe mais exagéré quant au calcul. La démarche à entreprendre est une démarche de négociation. C'est le cas par exemple d'un forfaitaire ayant réellement dépassé le seuil mais par oubli, a

¹⁷ Voir cas pratiques

continué à déposer ses déclarations selon le régime forfaitaire. Il aura quand même à prouver sa bonne foi en régularisant sa situation. Pour ce faire, l'expert comptable lui conseille de :

- Déposer les déclarations, objets du litige, selon le régime simplifié ou réel. A noter toutefois que ces déclarations doivent être accompagnées d'une lettre explicative pour que l'administration fiscale, en émettant les nouveaux rôles, prenne en comptes les paiements faits au titre du forfait comme décompte si le litige s'est déclenché après le paiement de ces impôts (cas rare).
- Se montrer coopératif quant aux paiements des arriérés.
- Faire un recours gracieux auprès de l'administration fiscale soit pour fractionner les paiements générés par les nouvelles déclarations soit pour obtenir un dégrèvement sur les pénalités et majorations de retard.

Paragraphe 2 : Préparation du dossier de défense

Comme le montre la pratique, l'administration fiscale peut être souple avec le contribuable quant à la forme et les délais de recours. L'expert comptable n'en fait pas une norme et base de travail. Il respecte les délais d'introduction de recours à la lettre et soigne au maximum la présentation de la réponse de son client

1. Préparation du dossier de travail

Comme nous avons vu dans le recours para judiciaire, le dossier de travail doit inclure tout document concernant le contentieux et la suite qui lui a été donnée.

2. Choix des arguments (bien fondé de l'imposition)

L'expert comptable dresse un état résumant la position de l'administration fiscale dans la notification pour y préparer une réponse selon la stratégie déjà envisagée. Comme nous avons vu plus haut, il insiste sur les trois moyens suivants :

- Bien fondé de l'imposition et des pénalités.
- Régularité de la procédure.

- Régularité de la mise en recouvrement.

2.1. Bien fondé de l'imposition et des pénalités

Comme pour les réponses aux notifications suite à contrôle, L'expert comptable va se référer à la loi ; à la jurisprudence fiscale ; au droit commercial, social, civil et pénal pour défendre son client contre l'imposition de l'administration fiscale. Selon la stratégie choisie, l'argumentation du non fondé de l'imposition est développée en conséquence. L'expert comptable conteste l'imposition exagérée ou carrément erronée de l'administration fiscale en y apportant les modifications nécessaires. Comme nous avons fait plus haut, voici quelques arguments que l'expert comptable pourrait utiliser pour convaincre l'administration fiscale :

- Généralement l'inspecteur, ne connaît pas le contribuable puisque son imposition ne vient pas suite à une vérification, la meilleure preuve que pourrait avancer l'expert comptable est la comptabilité du client à condition qu'il soit sûr de la force probante de cette dernière. Même les forfaitaires peuvent présenter cet argument s'ils ont des suivis corrects et des éléments de comptabilité fiables.
- Bien qu'un contrôle soit toujours pris à l'initiative de l'administration fiscale, rien n'empêche un contribuable d'inviter l'administration fiscale à venir faire un contrôle de sa comptabilité. Cette position, assez courageuse, apaise les soupçons de l'administration fiscale et un climat de confiance s'établit aussitôt. Bien sûr, ce n'est pas une initiative à prendre sans concertation avec l'expert comptable qui connaît le degré de fiabilité de la comptabilité de son client. Très souvent, l'administration fiscale déclenche la procédure de vérification juste après le recours du client suite à sa taxation d'office. Elle peut parfaitement, à l'issue du contrôle, faire une notification de redressements dont les impositions qui en découleraient seraient plus importantes que celles notifiées suite à la taxation d'office. Il ne faut donc faire cette proposition que lorsqu'on est sûr qu'on se trouve dans la situation inverse.

Par ailleurs, cette invitation est par la suite bien vue par les juges en cas de recours judiciaire.

- Exploiter les pièces et documents parvenus de tiers et qui auraient une force probante. L'administration fiscale ayant elle-même recouru aux mêmes méthodes ne peut contester la production de ces documents comme contre preuve. Si par exemple l'administration fiscale présente un devis comme preuve, le contribuable peut présenter la facture

définitive accompagnée des justificatifs de livraison et de paiement. Le devis est un document sans aucune valeur juridique parce que des négociations avec le client peuvent avoir lieu entre l'émission du devis et la facturation finale. Si le client a gardé des télécopies ou autres correspondances concernant ces négociations, ils sont à joindre à la requête.

2.2. Régularité de la procédure

Comme dans tout contentieux, la régularité de la procédure a beaucoup d'importance dans le recours administratif. Nous en citons les plus importants :

- Non envoi d'une première notification invitant le contribuable à régulariser sa situation.
- Non envoi d'une deuxième lettre notifiant les bases de taxation d'office ou l'informant de l'application de l'amende et astreinte selon le cas.
- Non respect du délai légal entre la première, la deuxième notification et la taxation d'office.
- Lors du recouvrement à l'amiable ou forcé, l'administration fiscale n'a pas respecté les étapes de la procédure à savoir : Avis sans frais, commandement, saisie, vente et enfin contrainte par corps.
- Notifications adressées à un destinataire autre que le contribuable concerné.
- Imposition d'une période prescrite.
- Absence de signature de la notification.

Bien sûr, tous les vices de procédure déjà vus dans le recours para judiciaire peuvent être évoqués dans le recours administratif suite à contrôle.

2.3. Régularité de la mise en recouvrement

Comme nous avons vu plus haut, l'expert comptable doit vérifier que l'administration fiscale est bien en droit d'émettre l'imposition.

Par exemple l'imposition suite à la taxation d'office (ainsi que les majorations, les amendes et les pénalités y afférentes) est émise dès que :

- Le contribuable ne dépose pas ou ne complète pas sa déclaration ou son acte ou ne verse pas les retenues à la source.
- Le contribuable ne présente pas les documents comptables ou si le défaut de présentation des documents comptables n'a pas été justifié.

Par contre, dans le cas où le contribuable s'oppose à la visite de son exploitation refusant ainsi de laisser l'inspecteur faire un contrôle de la consistance des biens en matière de revenus agricoles, l'inspecteur fait un P.V., le signe avec les membres de la C.L.C., leur en donne une copie et établit les impositions aussitôt sans avoir besoin d'aviser le contribuable comme c'est le cas de la taxation d'office énumérée aux articles 19 et 20 du L.P.F.

Dans les autres cas (erreurs matérielles), l'imposition est émise sans information au préalable du contribuable.

Rappelons que l'expert comptable peut conseiller son client de surseoir au paiement de l'impôt ou partie d'impôt contesté sous réserve que :

- La réclamation ait été faite dans les délais prévus par la loi.
- Le redevable ait constitué des garanties propres à assurer le recouvrement des impôts contestés.

C'est une possibilité à ne pas écarter.

3. Mise en forme

Nous insistons sur le fait que l'expert comptable doit soigner la forme de la réclamation au même titre que le contenu.

3.1. Exposé des faits

L'exposé des faits, à part dans le cas de recours administratif suite à contrôle, n'est pas long. L'expert comptable se contente de rappeler :

- L'objet du recours (impôt, numéro d'article, montant de l'imposition).
- Quelques précisions spécifiques au cas soulevé.

3.2. Exposé des moyens

Il comprend tous les arguments du contribuable prouvant les erreurs du vérificateur que ce soit de forme ou de fond.

a. Moyens de forme :

Il s'agit de lister les vices de procédure relevés s'il y a lieu.

b. Moyens de fond

Les moyens de fonds ne diffèrent pas de ceux utilisés lors de la défense d'un dossier qui a fait l'objet d'une vérification sauf que l'expert comptable peut y rajouter deux éléments de taille : proposer la comptabilité de son client comme moyen de preuve (puisque'elle n'a pas fait l'objet d'un rejet) et demander à l'administration fiscale de faire un contrôle en bonne et due forme comme nous l'avons conseillé plus haut.

Au niveau de la forme, il faut rendre la présentation la plus claire et la plus synthétique possible.

Paragraphe 3 : Défense du dossier devant l'administration fiscale :

Suite à la réclamation du contribuable, l'administration fiscale fait son enquête en fonction des justificatifs et preuves qui lui ont été fournis par le contribuable. Si ce dernier a raison, l'administration fiscale s'empresse de clore le dossier le plus rapidement et d'établir les dégrèvements y afférents.

Mais si l'administration fiscale estime que la contestation du contribuable n'est pas justifiée et si les éléments qu'elle avait rassemblés avant la taxation et après le recours sont suffisamment solides pour appuyer sa thèse initiale, l'administration fiscale refuse tout dégrèvement. Durant l'instruction, elle est censée convoquer le contribuable pour ouvrir le dialogue et assainir le dossier. Mais, dans la pratique, c'est généralement le contribuable (représentée par son conseil) qui se rapproche de l'administration fiscale pour connaître le sort de sa requête.

Dans un premier temps, l'expert comptable examine le dossier avec l'inspecteur chargé du dossier puisque ce dernier est responsable aussi de tous les litiges de son secteur. Si

l'inspecteur refuse de se remettre en question, fait preuve d'une incompétence évidente ou se ferme complètement au dialogue, il convient de voir son chef hiérarchique. Dans certains cas, le chef se montre conciliant et fait preuve de plus de modestie et adopte en tout ou partie les arguments du contribuable. Dans d'autres cas (surtout les recours suite à vérification), ce dernier risque de maintenir la position de son subordonné. En effet, il lui est difficile de revenir sur des décisions qu'il a lui-même approuvées auparavant (signature à l'appui). Tout dépend de son interlocuteur et de la diplomatie dont il fait preuve. Si l'expert comptable se trouve dans le deuxième cas, il convient en dernier lieu qu'il s'adresse au Directeur des impôts. La pratique a montré que le contact avec ce dernier est plus facile, n'ayant pas de responsabilité directe dans l'établissement de l'imposition contestée ou de l'erreur commise. Il se montre plus conciliant et plus neutre. Et même si à la fin, il tranche en défaveur du contribuable, il reste ouvert et favorable aux recours gracieux que ce dernier intentera quelle que soit la suite donnée au recours.

Paragraphe 4 : Rapport de fin de mission

Dans les cas de recours administratifs de routine, il n'y a pas lieu de faire un rapport de fin de mission car le travail est relié à la mission normale reliant le cabinet au client.

Si le contentieux est plus important, le rapport de fin de mission est lié à la mission d'assistance. L'expert comptable est amené, de par la loi, à l'issue de sa mission, à faire part de ses conclusions, constatations et suggestions dans un rapport écrit. En fait, le contenu ne diffère guère de celui que nous avons exposé dans le recours para judiciaire.

Il comportera donc quatre parties :

- 1. Rappel**
- 2. Résultats obtenus**
- 3. Recommandations**
- 4. Conclusions**

Comme nous l'avons déjà dit à la fin de la section précédente, le rapport de fin de mission doit être conclu par l'« avis » de l'expert comptable qui mentionne l'opportunité ou non de poursuivre le recours devant les tribunaux.

Section 3 : Assistance en phase judiciaire (en collaboration avec l'avocat)

Le recours devant les tribunaux vient à l'issue d'une décision des commissions, d'une décision ou non réponse de l'administration fiscale comme il peut être dans certains cas intenté directement suite au contrôle. Bien que non satisfait par ladite décision, le client est toujours inquiet à l'idée de porter le litige devant un tribunal. Pour lui, intenter une action judiciaire contre l'administration fiscale est peine perdue. Le rôle de l'expert comptable est de dissiper ses craintes en lui expliquant que :

- L'administration fiscale et le contribuable sont au même pied d'égalité devant un tribunal et que les tribunaux sont des instances indépendantes et justes.
- La procédure est écrite et que le contribuable est représenté par un avocat. D'autant plus que sa présence n'est pas obligatoire.
- Le dossier est préparé et suivi par l'expert comptable en collaboration avec son avocat. Il y a donc une continuité dans la collaboration avec le cabinet.
- La procédure est contradictoire : plusieurs mémoires vont être échangés avec l'administration fiscale donc le dialogue « écrit » est ouvert et il existe la possibilité de convaincre la partie adverse et les tribunaux.

En revanche, l'expert comptable prévient son client que :

- La procédure devant les tribunaux peut être longue.
- Elle engendre des honoraires supplémentaires d'assistance.
- Si le tribunal recourt à une expertise et le client est débouté, il lui incombe de payer ces frais.

Généralement ces discussions se font juste après la remise du rapport de fin de mission du dernier recours fait (C.L.T., C.N.R.F. ou administration fiscale). L'expert comptable a déjà formé un « avis » et il va l'expliquer à son client en toute neutralité. C'est à ce dernier que doit revenir la décision d'entamer un recours judiciaire ou non.

Comme il a été exposé dans la première partie, les cas de recours sont aussi nombreux que ceux des recours administratifs. Le rôle de l'expert comptable est donc tout aussi important mais ce dernier ne peut représenter son client devant les entités juridictionnelles. Au Maroc, les avocats ont le monopole de la représentation judiciaire. A noter que pour certains pays comme l'Allemagne, la Belgique, l'Italie et le Luxembourg, l'expert comptable peut représenter son client devant les tribunaux en matière fiscale.

Toute assistance à son client se fait donc en étroite collaboration avec le cabinet d'avocat.

Le plan adopté lors des recours para judiciaire et administratif est maintenu lors de cette section.

Paragraphe 1 : Stratégies envisageables

Si l'expert comptable n'a pas pu trouver une stratégie durant la phase para judiciaire, il est toujours temps de le faire pour défendre le dossier. L'expert comptable qui suit la procédure est capable d'établir les mémoires. La réalisation de ces dernières s'effectue en coopération avec l'avocat. Cette collaboration est précieuse car elle permet de disposer de l'ensemble des compétences en matière comptable, juridique et fiscale à un moment crucial de la procédure.

A l'issue de cette analyse, l'expert comptable, accompagné de l'avocat rencontrent leur client pour lui exposer toutes les stratégies le cas échéant et lui proposer la plus adéquate. Une fois la stratégie adoptée, l'expert comptable complète son dossier de défense.

Paragraphe 2 : Préparation du dossier de défense

1. Compléter le dossier de travail

Ce dossier, ficelé, sera complété par :

- Le choix de la stratégie, si elle vient d'être adoptée pour la première fois.
- Le choix du cabinet d'avocat et ses références dans le domaine.
- La lettre de saisine du tribunal.
- Les différentes mémoires échangées avec l'administration fiscale avant l'audience.

- Le jugement du tribunal administratif s'il s'agit d'un appel devant la cour suprême.
- Les rapports d'expertise, le cas échéant.

2. Choix des arguments

L'expert comptable doit avertir son client qu'il n'a pas le droit de contester d'autres impositions que celles visées dans la réclamation faite à l'administration fiscale ou aux commissions et ne peut en aucun cas solliciter un dégrèvement supérieurs à celui demandé initialement.

Non seulement, elles ne sont pas prises en compte lors des audiences, mais toute contestation nouvelle ou demande supérieure de dégrèvement risquent d'ébranler la confiance des juges en la bonne foi du contribuable.

Toutefois, les conseils peuvent développer de nouveaux arguments qui peuvent être différents des précédents tout en veillant à ce qu'ils soient en parfaite cohérence.

Comme nous l'avons déjà mentionné, la procédure judiciaire est écrite et contradictoire : il y a un échange de mémoires jusqu'à ce que les deux parties aient épuisé toute leur argumentation. Tout argument pouvant enrichir le dossier du contribuable peut être inséré dans un mémoire à condition de respecter les délais.

3. Mise en forme

Les mémoires ne diffèrent en rien des requêtes et dossiers préparés pour répondre à l'administration fiscale ou comparaître devant les commissions.

Les mémoires comportent l'exposé sommaire des faits et moyens et les conclusions.

Nous insistons sur le rôle important de l'avocat. Si l'expert comptable prépare la partie technique, l'avocat, doit lui prodiguer les conseils précieux sur les questions juridiques. A deux, ils sauront cerner le dossier.

Paragraphe 3 : Défense du dossier lors de l'audience

Il est nécessaire que l'expert comptable assiste aux audiences. Il pourra apprécier la position de son client et la compétence de l'avocat. Ce dernier formule des observations orales qui

viennent à l'appui de l'argumentation écrite déjà développée dans les mémoires et étudiés soigneusement avec l'expert comptable dans la dernière séance de travail.

Paragraphe 4 : Rapport de fin de mission

Il comporte comme d'habitude quatre parties :

1. Rappel

Avec des petites modifications quant à l'objet et les honoraires.

2. Résultats obtenus

- Il faut évaluer le travail de l'avocat et parler de la valeur ajoutée qu'il a apportée au dossier.
- Il faut donner une évaluation chiffrée de l'imposition définitive.

3. Recommandations

Par recommandations, nous entendons :

- Eclairer le client sur la possibilité de faire un appel à l'issue de l'étape qui vient de s'achever (s'il n'a pas encore comparu devant la cour suprême).
- Lui rappeler les délais et forme de recours devant la cour suprême, le cas échéant.
- Lui donner une évaluation des chances de succès de ce dernier recours.
- Lui parler aussi du recours gracieux.

4. Conclusions

A notre sens, le rapport de fin de mission doit être conclu par une proposition de :

- Toutes les écritures comptables que le jugement ou l'arrêt prononcé vont engendrer dans la comptabilité du client.
- Toutes les opérations extra comptables qui vont être apportées à l'exercice en cours et quelle est leur influence sur le résultat.

Ce rapport est joint au dossier de travail du client.

Section 4 : La charge de la preuve et cas pratiques

Paragraphe 1 : La charge de la preuve

La relation entre l'administration fiscale et le contribuable est régie par une obligation à double sens :

- L'administration fiscale doit recouvrer tous les impôts instaurés par la loi.
- Le contribuable doit payer seulement les impôts dont il est redevable.

Entre les deux, il y a toujours une marge de désaccord menant à un contentieux déclenché par la partie se sentant lésée. Aucune action contentieuse ne peut être intentée sans preuves. A qui incombe alors la charge de la preuve ?

A part l'article 4 du L.P.F. qui stipule : *« Si la comptabilité présentée ne comporte aucune des irrégularités graves énoncées ci-dessus, l'administration ne peut remettre en cause ladite comptabilité et reconstituer le chiffre d'affaires que si elle apporte la preuve de l'insuffisance des chiffres déclarés »*, la charge de la preuve n'a pas été fait l'objet de développement en droit fiscal. Par contre, l'article 399 du code des obligations et contrats (C.O.C) stipule :

« La preuve de l'obligation doit être faite par celui qui s'en prévaut ». Cette règle régissant le contentieux civil est plus difficilement applicable en droit fiscal car les deux parties en litige sont rarement sur un pied d'égalité. En nous référant à la doctrine administrative et à l'article 4 du L.P.F., nous pouvons énoncer les cas suivants :

1. Au terme des travaux de vérification, si la comptabilité présentée n'est entachée d'aucune irrégularité grave, la charge de la preuve incombe alors à l'administration fiscale pour la reconstitution du chiffre d'affaire.
2. Au terme des travaux de vérification, la comptabilité présente des irrégularités graves, la charge de la preuve incombe au contribuable.
3. Au terme des travaux de vérification, la comptabilité est inexistante ou n'a pas été mise à la disposition de l'administration fiscale, la charge de la preuve incombe au contribuable.

4. En cas de taxation d'office pour infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle, c'est au contribuable qu'incombe la preuve de démontrer que la base d'imposition de l'administration fiscale est exagérée surtout si cette dernière s'est basée dans ses calculs, sur les résultats de sociétés similaires.

La jurisprudence ne suit pas toujours ces règles. En effet, dans beaucoup de cas soit :

- Les juges ont renversé la charge de la preuve en faveur du contribuable s'ils estiment qu'il y a un abus de la part de l'administration fiscale et que ces impositions ne sont pas suffisamment motivées. Les tribunaux ont souvent sanctionné le manque de sérieux des méthodes utilisées par l'administration fiscale.
- Les juges ont demandé des preuves aux deux parties au fur et à mesure de l'avancement du procès.

C'est une question souvent laissée à la bonne appréciation des juges.

Paragraphe 2: Cas pratiques ^{18 19}

1. **Le vérificateur a omis des redressements dans la première notification et les a notifiées dans la deuxième (un cas similaire : redressements dans la 2^{ème} notification plus importants que dans la 1^{ère})**

Objet : Le contribuable saisit la CNRF contre la décision de la CLT

Affaire : Il s'agit d'un contentieux suite à contrôle. Au niveau de l'IS, le vérificateur décide de réintégrer une plus value de cession. Mais il ne le mentionne qu'au stade de la deuxième notification l'ayant totalement oubliée lors de la première.

Arguments du contribuable : « La première notification adressée au contribuable fixe les limites de l'imposition que l'inspecteur entend retenir donc les chefs de rappel notifiés ne peuvent plus être rectifiés ultérieurement à la hausse ».

Arguments de l'administration fiscale : Aucun.

¹⁸ Les cas de 1 à 9 ont été puisés du « contrôle fiscal » par Azzeddine LAGHMARI avec adaptation

¹⁹ Les cas de 10 à 14 ont été puisés du « contentieux relatif à l'assiette et au recouvrement ... » M.KASRI

Décision de la CNRF : Abandon du redressement dès l'instant qu'il n'a pas fait l'objet d'une 1^{ère} notification.

Dans le même esprit, la CNRF a décidé (décision du 10/07/1995) en faveur du contribuable dans le cas où la deuxième notification a révisé à la hausse une imposition contre laquelle le contribuable n'avait émis aucune objection lors de la réponse à la première notification. La CNRF a décidé de ramener la réintégration au niveau du montant notifié initialement.

2. Le redevable conteste des chefs de réintégrations pour la première fois devant la CNRF (Affaire 2/58 examinée le 21/4/93):

Objet : Le contribuable saisit la CNRF contre la décision de la CLT

Affaire : Il s'agit d'un contentieux suite à contrôle. Le recours en appel introduit par la société devant la C.N.R.F. vise non seulement les réintégrations ayant été soumises à l'examen de la C.L.T., mais encore quatre autres réintégrations pour lesquelles la société n'avait produit aucune observation dans sa réponse à la deuxième lettre de notification tenant lieu de requête auprès de la CLT.

Arguments du contribuable : Oubli, délais insuffisants.

Arguments de l'administration fiscale : Les redressements n'ayant pas fait l'objet d'observations de la part du contribuable au cours de la procédure de rectification sont considérés comme un accord tacite et donnent lieu à une imposition immédiate.

Décision de la CNRF : Elle n'a statué que sur les deux chefs de réintégration ayant été examinés par la CLT et n'a pas pris en considération les quatre autres.

3. Le contribuable saisit la CNRF sans motiver son recours (Affaire : société VM décision du 24/2/97)

Objet : Le contribuable saisit la CNRF contre la décision de la CLT

Affaire : Il s'agit d'un contentieux suite à contrôle. Le contribuable refuse en bloc les redressements notifiés.

Arguments du contribuable : Il a invoqué le caractère excessif des bases proposées par le vérificateur, sans en apporter la démonstration.

Décision de la CNRF : Elle a déclaré le recours irrecevable en la forme.

4. Frais de mission non liés à l'exploitation (Affaire société RM décision du 13/11/96).

Objet : Le contribuable saisit la CNRF contre la décision de la CLT

Affaire : Il s'agit d'un contentieux suite à contrôle. Le vérificateur, après contrôle du poste frais de missions des dirigeants, cadres et personnel salarié, a réintégré la quasi totalité du compte frais de missions.

Arguments du vérificateur : Il n'a pas décelé de liens évidents entre l'objet de l'entreprise, les produits de son exploitation d'une part et le mobile du voyage et des itinéraires des avions d'autre part.

Décision de la CNRF : Elle a été de l'avis du vérificateur et décidé que les frais engagés à ce titre ne sont pas déductibles et doivent être maintenus en réintégrations.

5. Rémunérations d'un administrateur non liées à un service effectif et non justifiées (affaire PM, décision du 06/01/1997)

Objet : Le contribuable saisit la CNRF contre la décision de la CLT

Affaire : Il s'agit d'un contentieux suite à contrôle. Le vérificateur après contrôle du poste frais de personnel a notifié la réintégration d'une partie des allocations données à un administrateur en sa qualité de conseiller.

Arguments du vérificateur: Il estime que ces charges ne remplissent pas les conditions de déductibilité dès lors que le service rendu par l'administrateur n'est pas matérialisé par une note justifiant la nature de la prestation objet de la rémunération en cause

Décision de la CNRF : Elle a été de l'avis du vérificateur et décidé que les frais engagés à ce titre ne sont pas déductibles et doivent être maintenus en réintégrations.

Revoir à ce sujet le paragraphe relatif à l'acte anormal de gestion.

6. Evaluation forfaitaire du stock (Affaire M - décision du 03 Mai 1996).

Objet : Le contribuable saisit la CNRF contre la décision de la CLT

Affaire : Il s'agit d'un contentieux suite à contrôle. L'inspecteur vérificateur fait remarquer qu'une partie des marchandises détenues en stocks au 31/12/90 est évaluée à 50% du prix de revient, il propose de réintégrer la différence au résultat déclaré.

Arguments du contribuable : Les responsables de la société justifient le recours à cette méthode par le fait que la marchandise en question est constituée par des articles fabriqués à l'origine avec des défauts et vendables au poids en tant que déchets de fabrication; ils sont, par conséquent, évalués à leur valeur probable de réalisation.

Arguments du vérificateur : La méthode d'évaluation n'est pas conforme à la doctrine fiscale. L'inspecteur a insisté sur le fait que la marchandise concernée par cette évaluation est constituée par des «produits finis» qualifiés de 2^{ème} choix et quantifiés au M² et non au poids. Il soutient que si cette marchandise a subi une dépréciation quelconque, la doctrine administrative admet son évaluation au cours du jour à condition que la dépréciation enregistrée fasse l'objet d'une constatation sous forme de provisions.

Décision de la CNRF : Après avoir examiné le détail de l'inventaire du stock de l'exercice 1990, elle constate que le stock mis en cause est constitué effectivement par des produits finis. Elle a décidé le maintien de la réintégration proposée par l'inspecteur au motif que la méthode d'évaluation directe du stock déprécié au cours réel n'est pas conforme à la doctrine fiscale et comptable qui prévoient la constatation de la dépréciation par voie de provision.

7. Prêts non rémunérés par des intérêts considérés comme libéralité (deux décisions)

Objet : Le contribuable saisit la CNRF contre la décision de la CLT (**affaire C, décision n°2/17 du 14 juin 1993**)

Affaire : Il s'agit d'un contentieux suite à contrôle. Le vérificateur a constaté l'absence de produits financiers malgré l'existence d'une avance faite par la société C à une société tierce de 2.269.440 DH sans qu'elle lui ait réclamé des intérêts. Il a notifié la réintégration des produits financiers y correspondants.

Arguments du vérificateur : Le vérificateur montre l'importance du poste frais financiers. En effet, la société est endettée auprès de banques alors comment peut elle se permettre de donner elle-même des crédits sans intérêts ?

Décision de la CNRF : La CNRF a conféré à la dispense d'intérêt le caractère indiscutable d'une libéralité car elle profite à une entreprise tierce alors que la société prêteuse se trouve en situation d'endettement. Elle a donc décidée de maintenir la réintégration.

Dans le même esprit, la CNRF a pris la même position à l'égard d'une entreprise (décision du 07/12/1998 ; affaire H...) qui a omis de soumettre à l'impôt les intérêts qu'elle aurait dû prélever sur les comptes d'associés débiteurs, s'agissant d'une libéralité non admise fiscalement.

8. Reconstitution du chiffre d'affaires d'après le contrôle matières (taux de perte) (Affaire société LC, décision du 30 juillet 1997)

Objet : Le contribuable saisit la CNRF contre la décision de la CLT.

Affaire : Il s'agit d'un contentieux suite à un contrôle. Le vérificateur a reconstitué le chiffre d'affaires d'une société de céréale en se basant sur ses achats de blé.

Arguments du contribuable : La méthode utilisée par le vérificateur pour la détermination des manquants n'a pas pris en considération le taux d'impureté contenu dans le blé écrasé (orge et corps étrangers).

Arguments du vérificateur : Il a supposé que le taux d'impureté est compensé par un pourcentage de teneur en eau dans les écrasements de blé d'une part et d'autre part par le savoir faire du chef-meunier.

Décision de la CNRF : En confrontant les arguments du vérificateur basée sur de simples présomptions avec les confirmations des déclarations des écrasements de la société LC au titre des années 1981, 1982, 1983 et 1984 faites par l' O.N.I.C.L (Office nationale interprofessionnel des céréales et légumineuses, la CNRF a décidé l'abandon intégral de ce chef de redressements.

9. Reconstitution du chiffre d'affaires d'après un taux de bénéfice brut appliqué au prix de revient (affaire société, N°5/259/96 du 01/04/98)

Objet : Le contribuable saisit la CNRF contre la décision de la CLT

Affaire : Il s'agit d'un contentieux suite à contrôle. Le vérificateur a reconstitué le chiffre d'affaires d'après un taux de bénéfice brut appliqué au prix de revient des produits vendus.

Arguments du vérificateur : Il a exposé que la difficulté résidait dans le fait que la société vendait plusieurs produits avec des marges différentes. Il a donc suivi le mouvement des produits les plus significatifs à son sens et a reconstitué des chiffres d'affaires partiels après avoir scindé les comptes d'exploitation par produit. A partir de là, il a procédé à une extrapolation pour déterminer le chiffre d'affaires global.

Arguments du contribuable : Le vérificateur a utilisé pour ses travaux d'extrapolation un échantillon de neuf (9) articles commercialisés par la société. L'échantillon des articles choisis n'est pas représentatif compte tenu du nombre important d'articles commercialisés par la société et donc les marges dégagées à partir d'un échantillon ne peuvent pas être étendues à l'ensemble des produits.

Décision de la CNRF : Elle a adopté l'argumentation du contribuable et a décidé d'abandonner les redressements notifiés au titre de la reconstitution du chiffre d'affaires en matière d'IS et de TVA pour les exercices vérifiés.

10. Taxation d'office d'un contribuable au forfait (affaire M, Arrêt N°68 du 18/2/1992 dos 424/425/98)

Objet : Le contribuable fait appel devant la Cour suprême contre le jugement du tribunal administratif.

Affaire : Il s'agit d'un contentieux suite à une taxation d'office. L'administration fiscale, ayant eu des preuves que le contribuable avait dépassé le seuil l'autorisant au régime forfaitaire, l'a taxé d'office selon les nouvelles bases qu'elle a en sa possession.

Arguments du contribuable : Le contribuable a demandé à bénéficier de la procédure de vérification normale et non de la taxation d'office car sa déclaration a été déposée en temps opportun.

Arrêt de la cour suprême : Elle a tranché en faveur du contribuable. Elle a annulé le montant de la taxation d'office et a demandé à ce que le contribuable puisse bénéficier de la procédure de vérification avec tout ce que cela engendre (avis de vérification, contrôle de la comptabilité...) sur les périodes non prescrites, du moment que c'est l'administration fiscale elle-même qui l'a exclu du régime forfaitaire.

Un autre arrêt de la cour suprême et **un jugement** du tribunal administratif d'Oujda ont confirmé cette position. Ils ont considéré que le contribuable ne se trouvait dans aucun des cas de la taxation d'office car il a déposé sa déclaration et cette déclaration est **complète** (en la forme). Le contribuable ne s'est pas opposé au droit de communication donc il ne peut être imposé que sur la base d'une décision de la CNRF suite à une vérification en bonne et due forme.

11. Taxation d'office pour infraction au droit de communication. Le contribuable a fait un recours direct auprès du tribunal administratif (affaire RE, Arrêt du 371 du 12/6/2003 dos 1023/4/2001)

Objet : Le contribuable fait appel devant la Cour suprême contre le jugement du tribunal administratif. Le contribuable n'avait pas fait un recours auprès de l'administration fiscale d'où le jugement du T.A en sa défaveur.

Affaire : Il s'agit d'un contentieux suite à une taxation d'office (imposition supplémentaire).

Arguments du contribuable : Il reproche à l'administration fiscale de ne pas avoir respecté la procédure de taxation d'office du fait qu'elle a notifié le contribuable une seule fois lui demandant de présenter des documents dans un délai d'un mois. A la question pourquoi il a fait un recours auprès du tribunal administratif sans recours préalable auprès de l'administration fiscale, le contribuable a motivé son refus de suivre la procédure de recours préalable en disant qu'il ne pouvait faire un recours devant une administration qui n'a elle-même aucun respect pour les procédures. (Faisant allusion à sa taxation d'office).

Arguments de l'administration fiscale : Elle s'est défendu en disant que le contribuable s'est présenté suite à la première notification et a demandé un délai (une semaine) pour préparer les documents. Après ce délai, elle lui a envoyé la deuxième notification restée sans réponse. Elle l'a alors imposé.

Arrêt de la cour suprême : La cour suprême a appuyé le jugement du tribunal administratif pour vice de forme : le contribuable devait impérativement faire d'abord une réclamation auprès de l'administration fiscale.

12. Taxation d'office. Recours direct auprès du tribunal administratif par la personne ayant été imposée qui nie avoir exercé une activité imposable (affaire AK, Arrêt du 22 du 05/10/2000 dos 1289/4/1/1999)

Objet : **AK** fait appel devant la Cour suprême contre le jugement du tribunal administratif. Il n'avait pas fait un recours auprès de l'administration fiscale d'où le jugement du T.A en sa défaveur.

Affaire : Il s'agit d'un contentieux suite à une taxation d'office.

Arguments de AK : Le requérant, en allant à la perception pour payer une taxe sur son camion, est surpris par le percepteur lui demandant de s'acquitter d'un montant au titre de l'IGR des années 1991-1992 et 1993 dont il serait redevable avant de pouvoir payer ladite taxe. N'ayant jamais été notifié pour ces impositions et prétendant ne pas y être assujetti, le requérant fait un recours direct auprès du tribunal administratif. Ce dernier rejette son recours pour vice de forme (absence de recours administratif au préalable). Le requérant en faisant appel argumente qu'il n'est pas obligé de faire un recours auprès de l'administration fiscale n'étant pas un « contribuable ».

Arguments de l'administration fiscale : L'administration fiscale s'est défendue en disant que M. AK est un contribuable, qu'il déposait régulièrement ses déclarations et qu'il a été imposé d'office conformément à la procédure prévue par la loi dans ces cas. Mais elle n'a apporté ni les copies de ses déclarations, ni les preuves concernant les notifications qu'elle lui aurait adressées.

Arrêt de la cour suprême : La cour suprême considérant que le requérant, n'ayant pas la qualité de contribuable, est dispensé du recours à l'administration fiscale. Elle a donc annulé le jugement du tribunal administratif et a retourné le dossier au même tribunal pour qu'il soit rejugé selon la loi.

13. Avis à tiers détenteur. Le comptable a saisi des fonds revenant au contribuable détenus par des tiers (banque) mais sans respecter la procédure de notification l'avertissant de la saisie.(Affaire O.A Arrêt du 158 du 03/03/03 dos 2343/9/2/02)

Objet : Le comptable du trésor fait appel devant la Cour suprême contre le jugement du tribunal administratif (juge des référés) qui avait jugé en faveur du contribuable et arrêté la saisie.

Affaire : Il s'agit d'un contentieux suite à une saisie de fonds déposés par le contribuable à la banque.

Arguments du contribuable: Le comptable du trésor n'a pas respecté la procédure de notification : dernier avis sans frais, et le commandement. En plus, le recours que le contribuable a fait auprès de l'administration fiscale sur l'imposition objet du litige concerne un impôt prescrit.

Arguments de l'administration fiscale : Le contribuable n'a pas présenté de garantie concernant les montants réclamés par l'administration fiscale.

Arrêt de la cour suprême : La cour suprême a appuyé le jugement du tribunal administratif pour les raisons suivantes :

- La procédure de taxation d'office est nulle pour vice (le comptable devait notifier le dernier avis sans frais, le commandement avant toute saisie).
- La caution est obligatoire concernant seulement la partie de l'impôt non contesté.
- Le contribuable est sérieux dans ses contestations qui concernent l'intégralité de l'imposition.
- Le contribuable avait parfaitement raison de faire un recours devant le juge administratif des référés vu l'urgence du cas car si la saisie avait été exécutée, et l'argent viré dans le compte du trésor, cela allait lui porter préjudice.

Paragraphe 3: Exemples pratiques de traitement des résultats du contentieux.

A l'issue du contentieux, et quelle que soit l'étape à laquelle il a pris fin, l'expert comptable peut assister son client pour le traitement comptable et fiscal des redressements définitifs. Il s'agit de :

- Contrôler les impositions.
 - Constater comptablement ou extra-comptablement les conséquences de redressements.
- Ce thème a été largement développé par M. LAAFOU dans son mémoire d'expertise comptable²⁰. Nous en avons choisi trois exemples intéressants.

- ²⁰ « Le contrôle fiscal au Maroc : Cadre légal et rôle de l'expert comptable » Hammou LAAFOU, Mémoire d'expertise comptable au Maroc.

01. Les impositions en matière d'IS (Cas des déficits fiscaux) :

L'expert comptable vérifie que l'inspecteur a imputé les déficits fiscaux reportables dont dispose le contribuable, sur son résultat fiscal rectifié. En effet, il arrive que l'inspecteur procède au calcul du montant de l'IS dû en additionnant simplement le résultat déclaré et les redressements définitifs sans prendre en compte les déficits fiscaux non encore imputés.

Le cas : les redressements de la période N-4 à N-2 (période contrôlée) se présentent comme suit :

	N-4	N-3	N-2
Base déclarée	(200)	(300)	(500)
Redressements	220	350	560
Nouvelle base	20	50	60

En N-1 et N (période non vérifiée), le contribuable avait imputé les déficits suivants :

	N-1	N
Résultat fiscal brut	100	1 230
Imputation déficit N-4	(100)	(100)
Imputation déficit N-3 et N-2	-	(800)
Résultat net fiscal déclaré	0,00	330

Après l'annulation des déficits de la période N-4 à N-2 suite au redressement de la comptabilité, les résultats des exercices ultérieurs (N-1 et N) se trouvent rectifiés comme suit :

	<u>N-1</u>	<u>N</u>
Résultat fiscal brut	100	1 230
Déficit imputé	100	900
Déficit annulé N-4	(100)	(100)
Déficit annulé N-3		(300)
Déficit annulé N-2	<u>--</u>	<u>(500)</u>
Résultat net fiscal rectifié	100	1 230
Bénéfice déclaré	0,00	330

02. Les impositions en matière d'IS (Cas d'excédents d'acomptes provisionnels) :

Il arrive que l'inspecteur ne tienne pas compte des excédents d'acomptes payés résultant soit des déclarations du contribuable soit des impositions émises suite au contrôle.

Pour le premier cas, il s'agit pour l'expert comptable de vérifier que l'inspecteur, en procédant à la régularisation de la situation du contribuable, a imputé la totalité des acomptes payés au titre d'un exercice donné ou qu'il a seulement tenu compte du montant déjà imputé par le contribuable lors de la liquidation de l'impôt dudit exercice.

Pour déterminer le montant de l'IS à payer après redressement, l'inspecteur doit déduire de l'impôt calculé sur la nouvelle base (résultat déclaré plus les redressements), le montant des acomptes effectivement payés au titre de l'exercice concerné.

Pour le deuxième cas – rencontré souvent dans la pratique- l'expert comptable doit prêter une attention particulière à l'imputation des excédents d'acomptes résultant de la régularisation de l'impôt dû pour chaque exercice et de la base des acomptes de l'exercice suivant.

Le cas : Régularisation IS :

	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
IS déclaré	15	15	20
Acomptes payés	10	15	10
Régularisation payée	5	-	10
Nouvelle base	100	50	120
IS correspondant	35	17	42
Reliquat suite au contrôle	20	2	22
Excédent	-	-	-

- **Redressements des acomptes IS des exercices 2001 et 2002 :**

		<u>2001</u>	<u>2002</u>
Acomptes payés	A	15	10
IS dû/nouvelle base exercice de référence	B	35	17
Reliquat à payer	B-A	20	7

D'où un total à payer suivant l'avis d'imposition de :

Régularisation IS 2000	20
Régularisation IS 2001	2
Régularisation IS 2002	22
Régularisation acomptes IS 2001	20
Régularisation acomptes IS 2002	<u>7</u>
Total principal	71

Le montant ainsi émis par l'avis d'imposition se trouve erroné puisqu'il ne tient pas compte des excédents d'acomptes résultant de cette régularisation. Après vérification, la situation devrait se présenter comme suit :

	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
IS dû après contrôle	35	17	42
Acomptes payés	10	15	10
Acomptes régularisés	-	20	7
Régularisation payée	5	-	10
Excédent imputé	-	-	18
Reliquat	20		-
Excédent	-	18	3
Le montant total à payer s'élève donc à :			
Régularisation IS 2000		20	
Régularisation acomptes 2001		20	
Régularisation acomptes 2002		<u>07</u>	
Total à payer		47	
Total émis		<u>71</u>	
Dégrèvement à réclamer		24	
Montant à restituer excédent 2002		<u>3</u>	
Total à réclamer		27	

L'expert comptable doit faire déposer auprès de l'administration fiscale une demande de dégrèvement d'un montant de 24 et une demande de restitution d'un montant de 3 correspondant à l'excédent des acomptes 2002 non imputé.

Dans la pratique, l'administration fiscale ne procède à la restitution des excédents d'acomptes suite à la régularisation qu'après avoir encaissé la totalité des montants émis à savoir l'IS, la régularisation des acomptes ainsi que les majorations et pénalités y afférentes.

03. Les impositions en matière d'IR (Cas d'IR sur salaire) :

Le montant des rappels en matière d'IR sur salaires est déterminé en remontant du montant net au montant brut. A ce niveau, l'expert comptable vérifie que la méthode suivie par l'administration fiscale est correcte et qu'elle tient compte de toute la situation du salarié concerné (salaire déclaré, retenues sociales, intérêts logement ...etc). De même, l'expert comptable vérifie que le taux de l'IR appliqué correspond bien à la tranche de revenu compte tenu des redressements.

A titre d'exemple, la situation d'un salarié se présente comme suit avant le redressement fiscal :

Salaire de base	32 000
Retenue sociale (8%)	2 560
Salaire net imposable	24 000
Intérêts logement payés	3 000
Intérêts logement dans la limite de 10% du SNI	2 400
Salaire net imposable	21 600
Taux IR	13%
IR	208

Le redressement consiste dans la réintégration de l'avantage « logement » évalué à DH 10 000.

La régularisation de la situation vis-à-vis de l'IR se présente comme suit :

Avantage net (N)	10 000
Avantage brut (B= N/(1-21%))	12 658
Salaire de base	<u>32 000</u>
Salaire brut	44 658
Retenue sociale (8%)	3 573
Frais professionnels (17%)	5 440
Salaire net imposable avant intérêts logement	35 645
Intérêts logement payés	3 000
Intérêts logement dans la limite de 10% du SNI	3 000
Salaire net imposable	32 645
Taux IR	21%
Somme à déduire	4 520
IR dû	2 335
IR payé	(208)
IR supplémentaire	2 127

Sur le plan pratique, l'administration fiscale procède comme suit :

Avantage net (N)	10 000
Avantage brut (B= N/ (1-21%))	12 658
Taux IR	21%
IR à rappeler	2 658

Ce dernier est plus élevé que l'IR obtenu si on tient compte de la situation globale de la personne concernée.

L'auteur du mémoire²¹ a développé d'autres exemples, a évoqué d'autres contrôles à faire par l'expert comptable, comme il a amplement expliqué les principales écritures comptables ou extra-comptables issues des redressements définitifs. Nous en citons :

- Contrôle du taux de l'IS.
- Contrôle des pénalités et majorations de retard.
- Cas de crédit de TVA.
- Cas de remboursement de TVA.

²¹ « Le contrôle fiscal au Maroc : Cadre légal et rôle de l'expert comptable » Hammou LAAFOU, Mémoire d'expertise comptable au Maroc.

- Cas de régularisation du prorata de déduction.
- Les impositions des distributions occultes.
- Immobilisations passées en charges (redressements comptables et extra-comptables).
- Reprise des provisions.
- Sous évaluation des stocks.
- TVA récupérables sur les immobilisations.
- Prorata de déduction.
- Rattachement de charges et de produits.

Pour de plus amples détails et vu leur intérêt, nous invitons le lecteur à les trouver en détail dans le mémoire pré-cité.

Chapitre troisième : Rôle de l'expert comptable dans la prévention du contentieux

Parler de la prévention revient à :

- 1^{er}. Définir la prévention et les domaines de son application.
- 2^{ème} Exposer les aspects méthodologiques de la prévention à savoir les outils d'analyse qui lui sont spécifiques, la fréquence de son application et le diagnostic.
- 3^{ème}. Expliquer comment se pratique la prévention.

Section 1 : La prévention : définition et domaines d'application

Lors de cette section, nous évoquons trois points :

- La définition de la prévention fiscale.
- La prévention dans les missions comptables.
- La prévention dans les missions de conseil.

Paragraphe 1 : La définition de la prévention

La prévention par l'expert comptable du CF s'opère dans toutes les missions qui lui sont assignées : comptables soient-elles, de conseil ou d'assistance. Le client, en faisant recours à l'expert comptable, est en droit d'attendre de ce dernier :

- Le respect des délais des déclarations fiscales.
- La confection de déclarations complètes et justes.
- Une comptabilité régulière et sincère justifiant les résultats déclarés.
- La meilleure fiscalisation de ses opérations tout en restant dans la légalité.

Ces mesures lui éviteront la taxation d'office ou le rejet de la comptabilité.

En effet, prévenir le risque fiscal revient à :

- Minimiser les risques d'un contrôle fiscal en satisfaisant aux exigences de cohérence fiscale.
- Disposer, en cas de contrôle, d'une comptabilité probante et sincère pour éviter le risque de rejet de la comptabilité.
- Disposer des éléments de preuve justifiant les choix fiscaux opérés.

C'est donc bien avant le contrôle fiscal, lors de la mission comptable et de conseil, que l'expert comptable doit jouer un rôle préventif.

En effet, dans le cadre de ces missions, il y a trois niveaux de prévention :

Un niveau de base qui a pour objectifs le respect des délais et du contenu des déclarations, la réponse à temps au courrier de l'administration fiscale ainsi qu'une collaboration parfaite avec cette dernière en matière de communication ou de contrôle afin d'éviter la procédure de taxation d'office.

Un niveau intermédiaire qui a pour objectif la recherche de la régularité fiscale pour éviter à la société la survenue d'un contrôle et le cas échéant lui éviter le rejet de la comptabilité.

Un niveau supérieur qui a pour objectif la conciliation de l'efficacité et de la sincérité preuve d'habilité fiscale, tout en se ménageant des moyens de défense en cas de contentieux ultérieur.

Paragraphe 2: La prévention du contentieux dans les missions comptables

Outre sa mission classique de commissaire aux comptes, l'expert comptable peut être appelé à procéder à d'autres missions comptables et qui sont principalement :

- La mission de présentation des comptes.
- L'examen limité d'états de synthèse.
- L'examen des comptes prévisionnels.

- L'émission d'attestation ou rapports sur des informations financières.
- L'émission d'attestation ou rapports suite à une mission de compilation de données financières.

Mais l'expert comptable peut aussi jouer le rôle du comptable et procéder à la tenue de la comptabilité de son client. Dans certaines de ces missions, l'expert comptable a un rôle de prévention par excellence.

Nous en citerons principalement deux :

- La tenue de la comptabilité ; cette mission diffère de celle de la compilation du fait que l'expert comptable est tenu de donner une assurance sur les informations financières.
- La mission d'examen limité qui a beaucoup de similitudes avec celle d'audit. L'expert comptable doit, à l'issue de cette mission, faire un rapport contenant une conclusion écrite clairement exprimée sous la forme d'une assurance négative.

1. La mission de tenue de la comptabilité

Sur le plan fiscal, à l'issue de cette mission, l'expert comptable peut attester qu'il n'a pas relevé ce qui pourrait mettre en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels (concepts reconnus par l'administration fiscale) :

1^{er}. La cohérence porte sur la forme des documents entre :

- Les informations et documents fournis par le client et la comptabilité.
- La comptabilité et les comptes annuels.
- Les comptes annuels et les documents fiscaux.

2^e. La vraisemblance porte sur le fond de l'information que l'expert comptable donne sur le contribuable d'après ses connaissances sur ce dernier.

C'est souvent sur le non respect de ces concepts que l'administration fiscale fonde ses « soupçons » vis à vis du client et décide de déclencher une procédure de vérification.

2. La mission d'examen limité

A l'issue de cette mission, l'expert comptable peut attester qu'il n'a rien relevé qui remette en cause la régularité, la sincérité et l'image fidèle.

- 1^{er} La régularité : C'est la conformité aux règles et procédures en vigueur.
- 2^{ème} La sincérité : C'est l'application de bonne foi de ces règles et procédures en fonction de la réalité et de l'importance des opérations et situations.
- 3^{ème} L'image fidèle : C'est le fruit de l'application des principes et règles comptables. Elle concerne le patrimoine, la situation financière et le résultat à la fin de l'exercice.

Les travaux sont guidés par l'application du principe de l'importance relative. La sélection des comptes à contrôler se fait en fonction du seuil de signification, de la position anormale de certains comptes (caisse créditrice) et de certaines difficultés comptables (évaluation des travaux en cours). En fonction du risque, l'expert comptable met en œuvre soit :

- Des contrôles minima sur certains points : contrôle de cohérence, examen analytique...
- Des contrôles maxima sur d'autres points à savoir des travaux de justification.

L'étude du contrôle interne, s'agissant du volet fiscal, est centrée sur :

- L'évaluation de la capacité du service comptable à traiter les questions fiscales : vérification des déclarations fiscales, existence d'un échéancier fiscal, conservation des accusées de réception, classement et conservation des quittances de paiement et toute correspondance avec l'administration fiscale.
- La maîtrise de la voie de révision par l'étude des méthodes de classement et de conservation des pièces justificatives.

Paragraphe 3 : La prévention du contentieux dans les missions de conseil

Quelle que soit la mission qui lui est confiée, L'expert comptable est tenu par une obligation de conseil à fortiori quant il s'agit de conseil fiscal.

Dans le cadre des missions de conseil, il y a deux niveaux de prévention :

- Un niveau défensif : Il s'agit d'éviter l'acte anormal de gestion.
- Un niveau offensif : Il s'agit de concilier entre l'efficacité et la sécurité fiscale tout en évitant l'abus de droit.

1. Eviter l'acte anormal de gestion

L'acte anormal de gestion consiste à favoriser les intérêts des tiers au détriment de ceux de la société. L'expert comptable doit soulever et signaler toutes les anomalies de gestion ayant une incidence fiscale, à savoir :

- Les dépenses au profit des dirigeants de l'entreprise ou de tiers non liées à l'exploitation ou ayant un caractère excessif : Frais de réception motivé par un événement d'ordre familial, rémunération de salariés fantômes, rémunération excessive des directeurs, cadeaux coûteux, avantages en argent et en nature exagérés au profit de certains salariés ou dirigeants...
- Les manques à gagner au profit des tiers ou des dirigeants : Prêts sans intérêts, abandon de créances sans justifications, vente à des prix largement inférieurs au prix du marché à des sociétés et autres libéralités commises...
- Les transferts de bénéfices entre sociétés dépendantes. (Voir pouvoir d'appréciation : 1ère partie, 1er chapitre)

Si ces opérations n'ont pas été réintégrées fiscalement par l'entreprise lors de l'établissement de la liasse fiscale.

La norme c'est que le client est libre de sa gestion et l'expert comptable n'a pas à s'y immiscer. Ce dernier a l'obligation de fournir à son client l'ensemble des éléments mais c'est le client qui décide. Il a un double rôle :

- Il doit mettre en garde son client quand certaines opérations sont contraires à l'intérêt social.
- Il doit réunir toutes les preuves pour démontrer qu'une opération est conforme à l'intérêt de l'entreprise quand cette opération est susceptible de générer un contentieux ultérieurement.

Notons toutefois, qu'au Maroc, il n'existe aucun droit conféré à l'administration fiscale pour déclencher une procédure spéciale contre l'acte anormal de gestion commis par les dirigeants. Ceci rentre dans la procédure de vérification classique et le vérificateur utilise plutôt le terme de libéralité. L'acte anormal est difficile à prouver par le vérificateur. L'expert comptable est plus habilité à faire ce travail car il dispose de beaucoup plus d'éléments et d'informations sur l'entreprise.

2. Concilier entre l'efficacité et la sécurité fiscale sans abus de droit

La mission de conseil de l'expert comptable consiste à rechercher la solution fiscale la moins coûteuse tout en évitant l'écueil de l'abus de droit. A ce niveau, il a aussi un double rôle :

- 1^{er}. Donner le meilleur conseil, optimiser une opération sans tomber dans le piège de l'abus de droit.
- 2^e. Eviter d'entraîner, juste pour gagner du temps, son client dans une voie litigieuse sachant qu'il n'a aucune chance de réussir.

L'efficacité fiscale peut être recherchée à travers des options fiscales, juridiques ou financières :

- Le choix de la forme juridique lors de la création et le coût fiscal que cela engendre aussi bien au niveau de la constitution que du traitement du résultat fiscal.
- Le choix d'implantation de l'entreprise (zones franches, zones encouragées...).
- Les choix de financement, de placement financiers et d'investissement.

- Les choix de prise de contrôle (acquisition de titres, fusion...).
- Les choix fiscaux à l'arrêté des comptes (utilisation des provisions réglementées, ...).

Ainsi, en matière de gestion de résultat fiscal, les techniques sont variées et porteuses d'un degré de risque fiscal : Abandon de créances, rajeunissement de déficits, amortissement différés pour imputer un déficit dû à l'exploitation qui risquait d'être perdu (bien que cette pratique a été limitée par la rigueur des dernières lois de finances concernant ce point), manipulation des prix de transfert entre des sociétés dépendantes...

L'expert comptable a parfaitement le droit de prodiguer des conseils orientés vers la recherche de l'efficacité fiscale sans abus de droit.

L'abus de droit, tel qu'il a été défini par le L.P.F. français, vise les actes ayant un caractère fictif ou inspiré par le seul motif d'éluder l'impôt. Aucune définition ni précision de son champ d'application n'a été faite par le L.P.F. marocain. Donc, il n'est pas régi par la législation fiscale marocaine. Mais, l'administration fiscale a la possibilité de faire recours au dahir formant code des obligations et contrats pour invoquer cette notion. Ce dernier stipule dans son article 94 : *« Il n'y a pas lieu à responsabilité civile, lorsqu'une personne, sans intention de nuire, a fait ce qu'elle avait le droit de faire. Cependant, lorsqu'il exerce de ce droit est de nature à causer un dommage notable à autrui et que ce dommage peut être évité ou supprimé sans inconvénient grave pour l'ayant droit, il y a lieu à responsabilité civile, si on n'avait pas fait ce qu'il fallait pour le prévenir ou le faire cesser. »*

L'abus peut être aussi évoqué par l'administration suite à un recours judiciaire non fondé fait par un contribuable. Nous rappelons encore une fois, il convient d'éviter les recours contentieux quand les chances de réussite sont faibles ou inexistantes.

Section 2 : Les aspects méthodologiques de la prévention

Nous avons vu plus haut comment l'usage des normes professionnelles pouvait servir à l'expert comptable dans le contentieux. Ce dernier doit respecter les normes générales de travail et mettre en œuvre les techniques généralement utilisées dans les missions liées aux comptes annuels et que nous avons brièvement rappelées dans le premier chapitre.

Dans son action préventive, en plus de ces techniques il doit :

- 1^{er}. Définir des outils d'analyse **spécifiques** à la méthode de prévention.
- 2^e. Déterminer la fréquence de la prévention.
- 3^e. Etablir un diagnostic et formuler des recommandations.

Paragraphe 1 : Les outils d'analyse spécifiques à la méthode de prévention

En plus des techniques utilisées couramment par L'expert comptable dans ses missions courantes à savoir la visite de l'entreprise, les entretiens, la collecte des informations et autres, la prévention nécessite des outils spécifiques notamment :

- 1^{er}. La technique du questionnaire.
- 2^e. L'agenda ou l'échéancier fiscal.

1. La technique du questionnaire

Dans la rédaction des questionnaires, l'expert comptable cherchera à déterminer les zones de risque fiscal majeur. Ils doivent être :

- Limités : un nombre important de questionnaires rendrait l'information confuse et non exploitable.
- Complets sans présenter une lourdeur excessive : l'information souhaitée est donc préalablement sélectionnée afin d'éviter la perte de temps et le manque d'intérêt causé par la collecte de données trop nombreuses.
- Adaptés à la taille et à l'activité de l'entreprise concernée.
- Fermés : le client doit répondre par « oui » ou « non ». Toute réponse « non » révèle à priori une anomalie.
- Présentés sur un support écrit pour éviter les oublis ou erreurs.
- Remplis soit par l'expert comptable lui-même soit par le chef de mission mais en aucun cas par le collaborateur chargé de la tenue ou de la surveillance du dossier comptable.

Nos lectures nous ont permis de limiter les questionnaires utilisés par les experts comptables au niveau de la prévention au nombre de cinq dont trois pour contrôler la régularité et deux pour apprécier la sincérité.²²

Ces questionnaires feront l'objet :

- D'une exploitation rapide et immédiate par le professionnel : détection des zones de risque fiscal.
- De recommandations auprès du client.

Cette exploitation diffère selon l'objectif recherché : régularité ou sincérité.

2. L'agenda ou l'échéancier fiscal

Il existe sur le marché des canevas comme l'« agenda fiscal » qui comportent :

- Les échéances des déclarations et paiements relatives à tous les impôts et taxes pour tous les types de sociétés.
- Les autres obligations déclaratives.
- Les imprimés modèles à utiliser pour chaque déclaration ou obligation.

Ce sont de bons aide-mémoire mais ils restent, à notre sens, assez impersonnels.

Nous conseillons à l'expert comptable d'établir pour l'entreprise son propre agenda sous forme d'échéancier. Ce dernier peut même être programmé sur ordinateur pour :

- Rappeler une échéance (déclaration ou paiement).
- Donner l'alerte, en cas d'oubli, suffisamment à l'avance pour que l'entreprise puisse se rattraper.
- Permettre un bon suivi des déclarations et paiements : Mois par mois, pour chaque impôt, il est fait mention de la date de la déclaration, de son montant et du numéro de la quittance de paiement. Evidemment, le classement est fait à part.

²² Voir les cinq questionnaires en annexe

Les techniques étant définies, il convient d'apprécier à quel moment s'exerce la prévention du risque.

Paragraphe 2 : La fréquence de la prévention

La prévention du risque fiscal s'opère à l'occasion de plusieurs événements dont nous citons les plus marquants :

1. Création de l'entreprise

C'est une excellente occasion pour mettre en place l'organisation comptable. Le client est non seulement conseillé mais carrément guidé par son expert comptable. Ce dernier doit saisir cette opportunité pour dicter les règles de conduite comptables et fiscales à suivre :

- Il fait établir pour son client un calendrier d'impôts et taxes à payer et de déclarations à établir.
- Il l'aide à mettre en place un bon système de classement, de numérotation, de comptabilisation et d'archivage.
- Il veille à ce que les livres légaux soient cotés et paraphés auprès du tribunal administratif dès la création. Il veillera aussi à ce qu'ils soient correctement tenus et mis régulièrement à jour.
- Il l'informe sur les règles d'évaluation préconisées par le CGNC ainsi que les principes comptables à suivre.
- Il lui donne une liste de tous les documents comptables obligatoires, des documents à éditer en fin d'exercice et insiste sur la tenue du livre de caisse.
- Il l'aide à mettre en place la procédure d'inventaire physique, lui expose les méthodes d'évaluation d'inventaire admises fiscalement au Maroc. Il ne manque pas de lui signaler que l'inventaire ne concerne pas seulement les stocks matières et produits mais aussi d'autres rubriques (immobilisations, portefeuille titres, caisse, banques, effets de commerce...). Ils fixent ensemble les dates d'intervention de l'expert comptable lors de ces inventaires.

2. Arrivée d'un nouveau client au cabinet

L'expert comptable, en recevant un nouveau client, a l'intelligence de traiter le dossier comme une création. Il s'assure que le changement n'a pas pour but d'échapper à la rigueur comptable et fiscale de l'ancien cabinet mais plutôt l'inverse. L'expert comptable donne une nouvelle naissance comptable et fiscale du dossier en le réorganisant et l'adaptant aux méthodes suivies par les autres clients. Il y met plus de diligences car ce client a un «passé» fiscal. Le rôle de l'expert comptable est de détecter les zones de risque dans ce passé, les apurer autant que possible et commencer un nouveau départ avec le maximum de sécurité. Pour cela :

- Il doit automatiquement faire subir à son nouveau client les questionnaires pour évaluer le risque fiscal et y remédier le cas échéant.
- Il s'assure de l'existence de tous les documents légaux. Il rajoute à la liste des documents dont il doit vérifier l'existence, le livre des procédures comptables si le Chiffres d'affaires du nouveau client dépasse 7.500.000 DHS.
- Il faut donc une description de l'existant avec les forces et faiblesses et formule ses recommandations pour une meilleure organisation ou une refonte totale si le besoin s'en ressent.

3. Changement de régime fiscal et déclaratif

Quand un client veut ou doit changer de régime fiscal, l'expert comptable intervient pour l'orienter aussi bien dans son choix que des changements que cela génère. Ainsi, le passage du régime forfaitaire pour une personne soumise à l'IR au régime net simplifié ou réel est source de beaucoup de changements dans l'organisation comptable du client. En effet, habitué à une comptabilité très simplifiée, le dossier doit être traité par le cabinet presque comme une création. L'expert comptable doit mettre en place une comptabilité probante.

Un autre cas de changement de régime est celui de l'option de passage de l'IR à l'IS pour une SNC ou lors de la transformation d'une personne physique en société. Si les obligations sont presque les mêmes, la difficulté persiste au niveau de l'acte anormal de gestion. En effet, habitué à une confusion totale des patrimoines, le client doit acquérir la culture de la séparation entre ses biens et les biens sociaux.

Le client doit être avisé à temps si le calendrier de ses déclarations vient d'être changé. Le cas le plus courant est celui du passage de la déclaration trimestrielle à la mensuelle concernant la TVA. Un assujetti à la TVA passe du premier régime déclaratif au deuxième dès qu'il dépasse un chiffre d'affaire taxable de 1.000.000 DH durant un exercice. Le problème qui se pose est que le cabinet n'est au courant de ce montant qu'au dépôt du bilan. Autrement dit, au moins deux déclarations vont être faites hors délai (celle de janvier et celle de février). L'erreur peut concerner toute l'année en cas d'inattention. Le client, censé disposer d'un calendrier bien organisé et prévoyant ce changement, va être averti dès que le seuil de chiffre d'affaires est atteint. L'alerte peut aussi être signalée soit par le service facturation, commercial, informatique, comptable, financier soit par plusieurs services en même temps.

Cerner le risque fiscal dépend de l'organisation de l'entreprise et de l'efficacité de son système d'information.

4. Le contrôle périodique

Le contrôle périodique concerne tous les clients du cabinet quelle que soit la mission. Il porte sur :

- Le respect des délais des déclarations et de paiement.
- Le bon suivi des correspondances avec l'administration fiscale (classement du courrier départ et arrivée, envoi automatique de copie au cabinet conseil...).
- Le contrôle de la régularité fiscale : respect des règles de forme et de fond imposées par la loi.
- Le contrôle de la sincérité : les résultats doivent être cohérents dans le temps et dans l'espace.

Ce contrôle peut se faire lors des interventions de l'expert comptable dans sa mission permanente comme il peut faire l'objet d'interventions à part. L'objectif du contrôle périodique est d'apprécier si les règles de prévention sont appliquées avec une permanence suffisante. Selon les antécédents fiscaux, l'organisation comptable de son client ainsi que son sérieux et degré de collaboration, l'expert comptable, détermine la fréquence d'intervention et établira son planning en conséquence. Nous recommandons au moins une intervention par an.

Paragraphe 3 : Le diagnostic et les recommandations

Une démarche préventive ne peut être efficace si elle se limite aux investigations et aux questionnaires. Elle doit se traduire par :

- 1^{er}. L'établissement d'un diagnostic sur le degré de fiabilité fiscale que présente la comptabilité.
- 2^e. La proposition des recommandations selon le diagnostic établi.

1. L'établissement d'un diagnostic

Etablir un diagnostic sur la force probante d'une comptabilité revient à :

- Rechercher les facteurs de rejet éventuel de la comptabilité.
- Utiliser les normes générales de travail et outils spécifiques déjà énoncés.
- Exploiter les résultats obtenus.
- Etablir un compte rendu au client contenant les résultats et recommandations.

En effet, les questionnaires remplis par le cabinet doivent faire l'objet d'une exploitation rapide. L'examen des réponses apportées permet à l'expert comptable de dégager des conclusions quant à la force probante de la comptabilité. Elles doivent être notées sur une feuille de travail qui est annexée aux questionnaires. L'expert comptable organise une séance interne de travail avec les collaborateurs chargés du dossier pour rapprocher les résultats obtenus avec les anciennes constatations, si elles existent, et pour proposer des solutions et des conseils destinés aux clients si :

- La comptabilité présente des déficiences vis à vis des principes de régularité et de sincérité.
- La comptabilité, jugée non probante lors d'un ancien contrôle, continue à présenter les mêmes faiblesses lors du dernier contrôle effectué.

A l'issue de cette réunion, le devoir de conseil de l'expert comptable le conduit à proposer les recommandations élaborées à son client. En effet, l'action préventive de l'expert comptable n'a de sens que si elle prévoit l'information du client. Notons toutefois, qu'aucune

information du client n'est obligatoire si le diagnostic est positif et si la comptabilité est jugée régulière et sincère.

2. La proposition des recommandations selon le diagnostic établi

L'expert comptable porte à la connaissance de son client les résultats des questionnaires et le compte rendu des facteurs décisifs de rejet de la comptabilité en mentionnant :

- La nature des irrégularités constatées.
- La référence aux textes légaux et réglementaires non respectés par l'entreprise.
- S'il avait ultérieurement fait des recommandations (restées sans effets), que l'entreprise n'en a pas tenu compte et qu'elle devrait s'y conformer au plus vite sinon il risque d'arrêter toute collaboration avec elle. En effet, la mauvaise volonté de collaboration d'un client peut cacher des pratiques frauduleuses.

A la fin de la section trois du présent chapitre, nous donnerons une liste des principales recommandations de base que pourrait faire un cabinet à son client pour lui éviter le rejet de sa comptabilité.

Section 3 : La pratique de la prévention :

La pratique de la prévention se fait à Cinq niveaux de contrôle :

- 1^{er}. Des délais et du contenu des déclarations.
- 2^e. Des délais de réponses aux diverses notifications de l'administration fiscale.
- 3^e. De l'autorisation l'administration fiscale de l'usage du droit de communication.
- 4^e. De la régularité de la comptabilité.
- 5^e. Et de la sincérité de la comptabilité.

Les trois premiers contrôles évitent au client la taxation d'office (paragraphe 1) et les deux derniers lui évitent le rejet de la comptabilité (paragraphe 2).

Paragraphe 1 : Prévention de la taxation d'office :

Prévenir la taxation d'office revient à éviter toutes les causes de son déclenchement. Comme nous avons vu lors de la première partie, il existe cinq raisons pour qu'un contribuable soit taxé d'office :

- 1^{er}. Il n'a pas déposé de déclaration (article 19 du L.P.F.).
- 2^e. Il a déposé une déclaration incomplète (article 19 du L.P.F.).
- 3^e. Il n'a pas effectué ou versé au Trésor la retenue à la source dont il est responsable (article 19 du L.P.F.).
- 4^e. Il ne présente pas les documents comptables (article 20 du L.P.F.).
- 5^e. Il refuse de se soumettre au contrôle fiscal (article 20 du L.P.F.).

Dans les cinq cas, l'administration fiscale donne une chance au contribuable pour se rattraper. Le rôle de l'expert comptable est de faire prendre conscience à son client de la gravité de la procédure d'office, de sa responsabilité et de la charge de la preuve qui lui incombera le cas échéant. Le client est en droit de savoir que, contrairement au contrôle fiscal, c'est une procédure unilatérale qui ne lui donne pas la chance du débat contradictoire. Le premier recours à faire est automatiquement contentieux.

Le respect de l'Administration doit faire partie de la culture de l'entreprise. Toute invitation de cette dernière est prise au sérieux. Aucune correspondance, aussi insignifiante paraît-elle ne doit être ignorée ou délaissée et il convient que l'expert comptable soit immédiatement avisé de son arrivée et de son contenu. Il faut que le client soit conscient de l'importance des délais. Donc, toute correspondance doit être transmise le jour même au cabinet soit pour information soit pour que ce dernier se charge de la réponse selon la mission et convenances avec le client. Comme nous l'avons déjà signalé dans les normes de travail, il serait judicieux de la part de l'expert comptable d'insérer cette clause spécifique dans la lettre de mission.

Les premières causes de la taxation d'office, d'origine déclaratives, peuvent être évitées par un calendrier fiscal élaboré à l'aide du cabinet ou carrément suivi par ce dernier. Mais, l'expert comptable peut aussi, à côté de ce calendrier personnalisé, rappeler à ses clients

d'une façon générale par courrier électronique, fax ou même par téléphone dans la mesure du possible :

- Le paiement des acomptes au titre de l'IS en leur indiquant la possibilité de dispense des autres acomptes restants (en prenant le soin d'envoyer cela suffisamment tôt) et en rappelant la base de calcul de l'acompte.
- Le paiement de la cotisation minimale pour les clients soumis à l'IR en rappelant l'assiette.
- Le rappel avant le 31/01/N+1, de l'obligation de vérifier le montant du chiffre d'affaires taxable (au titre de la TVA) réalisé durant l'exercice N pour savoir si le client va ou non changer de régime déclaratif (passer du trimestriel au mensuel) et lui éviter par conséquent le non dépôt de certaines déclarations.
- Le rappel avant le 01/05/N+1 des clients soumis à l'IR, de l'obligation de vérifier le montant du chiffre d'affaires réalisé durant l'exercice N pour le changement du régime déclaratif (passer du forfait au simplifié ou du simplifié au réel).

Mais le dépôt dans les délais de la déclaration, ne constitue pas une garantie pour éviter la taxation d'office. Encore faut-il que la déclaration soit complète.

En effet, le calendrier et les relances de l'expert comptable sont insuffisants sans un contrôle rigoureux mis en place ou fait par le cabinet du contenu des déclarations.

Les deux dernières causes de la taxation d'office relèvent du droit de communication dont jouit l'administration fiscale. Le client doit être conscient que cette dernière peut exercer ce droit, suivant un certain formalisme, à n'importe quel moment de l'année. Le client ne peut prétendre à la confidentialité de ses documents que pour certains dossiers énumérés par son expert comptable.

Paragraphe 2 : Prévention du rejet de la comptabilité par des recommandations d'ordre pratique

Prévenir le rejet de la comptabilité est une mission plus compliquée pour l'expert comptable. Ce dernier n'a pas à suivre des échéances ou le contenu d'une déclaration mais doit garantir la valeur probante de la comptabilité de son client. Une comptabilité est qualifiée de probante

sur le plan fiscal lorsqu'elle est dotée de deux qualités : la régularité et la sincérité. C'est à travers ces deux critères que l'expert comptable va examiner les écritures comptables. Il apprécie si les documents détenus par son client issus de la comptabilité pourront être jugés probants par l'administration fiscale lors d'un contrôle et par les commissions et tribunaux en cas de contentieux. Nous avons préféré traiter la prévention directement par les recommandations. Dans la pratique, l'expert comptable agit autrement :

- Il fait remplir les questionnaires.
- Il analyse les réponses et établit un diagnostic.
- Devant chaque faiblesse, il note une ou plusieurs recommandations.

1. Recommandations concernant la régularité

Comme nous l'avons déjà vu, pour être probante, la comptabilité doit être en premier lieu régulière. Nous commençons par traiter les recommandations selon le plan suivant, une comptabilité est régulière si elle est :

- 1^{er}. Conforme à l'ensemble des règles auxquelles sont astreintes les entreprises.
- 2^{ème}. Complète ; elle comporte tous les documents et livres comptables nécessaires à l'enregistrement de toutes les opérations et les livres sont tenus convenablement.
- 3^{ème}. Appuyée de justificatifs permettant de contrôler ses énonciations (dont l'inventaire).

1.1. Conformité aux règles auxquelles sont astreintes les entreprises

Pour ce faire, L'expert comptable doit s'assurer que son client respecte les dispositions prévus par le droit fiscal , comptable , commercial et du travail édictés par :

- Le L.A.R.
- Le L.P.F.
- La loi 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants.
- Le code de commerce.
- Les lois sur les sociétés.

- Le code de travail.

L'expert peut puiser dans d'autres sources de droit bien que ces dernières n'aient pas la force de loi :

- La doctrine : Circulaires et notes internes émanant de l'administration fiscale, réponses de l'administration fiscale, les avis du conseil national de la comptabilité, recommandations d'organismes professionnels compétents (comme l'ordre des expert comptable).
- La jurisprudence en matière comptable et fiscale.

Grâce à l'application de ces lois, le contribuable respecte les normes en matière de:

- Classement : livres obligatoires, documents et pièces justificatives à classer.
- Contenu des livres obligatoires.
- Comptabilisation : plan comptable à utiliser, méthodes d'évaluation et principes comptables.
- Présentation des états de synthèses (liasse comptable).
- Déclaration : liasse fiscale.
- Déduction de charges pour la détermination du résultat fiscal.
- Contrôle des bases d'assiettes de toutes les autres déclarations.
- Délai : de conservation de documents et livres ; de déclaration ; réponse aux notifications de l'administration fiscale.

1.2. Les livres comptables obligatoires :

Pour apprécier si la comptabilité d'une entreprise est complète, le législateur a précisé que parmi les obligations que le commerçant doit respecter, on trouve la tenue des livres comptables. La loi attache une attention particulière à ces registres. Leur absence ou leur disparition injustifiée est considérée comme une infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et est donc sanctionnée par les amendes et astreintes

ainsi que la taxation d'office qui s'en suit. Ils sont essentiels dans la mesure où ils permettent de vérifier si les résultats déclarés par une entreprise sont justifiés. De ces documents, nous citons :

- Le livre journal : Il enregistre tous les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise. Il doit être coté et paraphé, par le greffier du tribunal de première instance ou du tribunal de commerce, tenu à jour, sans blancs, ni ratures, ni surcharges ou grattages qui lui font perdre toute sa valeur probante.
- Le livre d'inventaire : Il permet de distinguer les différents éléments composant le patrimoine de l'entreprise selon leur nature et leur mode d'évaluation. Il doit être coté, paraphé et tenu dans les mêmes conditions que livre journal.
- Les inventaires détaillés à moins qu'ils ne soient recopiés intégralement sur le livre d'inventaire.
- Le grand-livre : c'est un registre où sont reportées toutes les écritures du livre journal selon le plan comptable. Il est constitué par l'ensemble des comptes individuels et collectifs qui font apparaître le solde au début de l'exercice, le cumul des mouvements « débit », celui des mouvements « crédit », et le solde à la fin de l'exercice.
- Manuel des procédures comptables : Il décrit les procédures et l'organisation comptable. Ce manuel est obligatoire pour les entreprises dont le chiffre d'affaire annuel est supérieur à 7.500.000 DH.
- Le livre de paye : constitue une pièce justificative en matière de charges de personnel. Il doit être établi conformément au modèle fixé par l'inspection de travail. En cas d'absence de ce livre, l'expert comptable doit s'assurer qu'il est remplacé par un moyen de contrôle jugé équivalent par l'agent chargé de l'inspection du travail (système de comptabilité mécanographiques et informatiques...) et il doit être conservé par l'employeur pendant deux ans au moins à compter de sa clôture et mentionner la nature et la valeur des avantages accordés au personnel.

Un certain formalisme consiste à garantir l'authenticité de certains livres comme l'utilisation de la cote et du paraphe et lui assure une date certaine. Ces formalités doivent être accomplies avant qu'aucune écriture ne soit portée sur ces documents. Seuls le livre d'inventaire, le livre journal et le livre de paye obéissent à cette formalité.

En outre le L.P.F. (détaillé par la circulaire) prévoit l'obligation de conservation de tout autre document comptable prévu par la législation ou la réglementation en vigueur notamment :

- Les rapports des commissaires aux comptes.
- Les registres et les P.V. des Assemblées Générales.
- Les rapports des vérifications externes d'audit effectués dans l'entreprise par les experts ou spécialistes.
- Les balances d'ouverture et de clôture des exercices comptables.
- Certains documents comptables spécifiques à certaines professions :
 - Registre de garantie des bijoutiers.
 - Répertoire des transitaires agréés en douane.
 - Registre de l'office national interprofessionnel des céréales et légumineuses (O.N.I.C.L.).

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 clôture de l'exercice ou l'année de leur rattachement pour les contribuables assujettis à l'IS à l'IR et à la TVA ; ou du versement au trésor pour les personnes physiques ou morales chargées d'opérer la retenue à la source.

1.3. Les pièces justificatives et leur classement

Les pièces justificatives revêtent une importance fondamentale, car elles sont à l'origine de toutes les opérations comptables.

Le 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.
- Les justificatifs des charges et des immobilisations.

A tout moment, les écritures portées sur les livres comptables doivent être corroborées par des pièces justificatives. Il s'agit en fait de rendre possible et aisé le rapprochement d'un

enregistrement comptable avec la pièce d'origine. L'annotation des pièces justificatives doit permettre la démarche inverse.

Pour que cette liaison soit facilement établie, il convient que le classement des pièces et leur mode de conservation soient de qualité. Pour cela il faut s'assurer :

- De l'adoption d'un classement rationnel afin d'éviter les doubles emplois ou les omissions et faciliter les écritures d'inventaire.
- De l'adoption d'un ordre chronologique, alphabétique, numérique ou bien d'un autre procédé.
- Que les modalités de conservation et les lieux de classement de ces pièces offrent des garanties suffisantes de sécurité.
- De la présentation d'une pièce justificative lors de l'enregistrement de toute écriture comptable.
- Que des pièces justificatives sont mises à la disposition des personnes chargées de la vérification et du contrôle de la comptabilité.
- De la distinction entre une pièce de base et une pièce récapitulative.
- De la permanence des procédures :
 - De classement.
 - De contrôle de documents et factures servant comme pièces justificatives aux écritures comptables.
 - De l'annulation de la comptabilisation, du paiement, et de la déclaration à la TVA par des cachets et mentions appropriés.
- De l'existence d'un journal ou d'un livre de ventes qui enregistre toutes les opérations selon un ordre chronologique en mentionnant le montant total de la vente ainsi que les références de la facture correspondante.
- De l'existence d'un suivi de caisse correctement tenu et qui permet d'éviter toutes les anomalies qui touchent généralement le compte caisse.

Par application des principes généraux de déduction d'une charge, le défaut de pièce justificative autorise l'administration fiscale à exclure les charges correspondantes des charges déductibles de l'entreprise.

2. Recommandations concernant la sincérité

Le respect de la réglementation en vigueur permet à une comptabilité de constituer un moyen de preuve recevable, tant sur la forme que sur le fond, c'est la sincérité qui lui confère un véritable rôle démonstratif. En effet, l'administration fiscale peut écarter une comptabilité régulière lorsqu'elle possède des raisons sérieuses de mettre en doute sa sincérité.

Sur le plan fiscal, et pour résumer : « une comptabilité est sincère si elle enregistre tous les éléments de l'activité propre au contribuable ». L'accent est mis sur l'exhaustivité et la réalité des enregistrements ainsi que d'autres principes qui doivent être respectés.

Nous commencerons par traiter des recommandations selon le plan suivant :

- Principe de l'autonomie de l'entreprise se scindant en :
 - La séparation de patrimoine.
 - L'existence d'une comptabilité propre.
- Principe d'exhaustivité et de réalité :

2.1 Principe de l'autonomie de l'entreprise

a. La séparation de patrimoines

Pour qu'une comptabilité soit sincère, il ne faut pas qu'il y ait confusion de patrimoine de l'entreprise avec celui des dirigeants. Pour cela, il faut s'assurer :

- Que les opérations financières des entreprises sont effectuées sur des comptes professionnels.
- De la distinction totale des comptes professionnels des comptes privés de l'exploitant individuel ou du dirigeant de la société.

- Qu'aucune recette de la société n'est enregistrée au crédit d'un compte bancaire ouvert au nom du dirigeant ou de l'exploitant.
- Que les dépenses personnelles des associés ne sont pas enregistrées en charges de la société.
- Que lorsque l'associé ou l'exploitant fait des apports à l'entreprise, l'origine en est justifiée. La fréquence et importance de fonds non justifiés sont, aux yeux du fisc, un indice révélateur de recettes dissimulées. De même, ils peuvent être soupçonnés d'être comptabilisés fictivement, sans rentrées réelles d'argent juste pour masquer une position créditrice de la caisse. Leur justification dissipe ces deux doutes majeurs.
- Que toutes les sources de l'enrichissement du client sont expliquées et clarifiées, car, lors d'un contrôle, l'administration fiscale peut utiliser l'enrichissement inexpliqué de l'exploitant ou du dirigeant comme une des méthodes de reconstitution des bases d'imposition. L'administration fiscale peut estimer que l'enrichissement inexpliqué du dirigeant provient de l'entreprise et en tirer comme conséquence que la comptabilité présentée n'est pas sincère.
- Que les prélèvements faits par l'exploitant d'une entreprise individuelle doivent être faits d'une façon régulière (comparaison possible entre plusieurs exercices) et suffisante pour subvenir à ses besoins personnels.

b. L'existence d'une comptabilité propre à l'entreprise

La présence de deux entreprises dans les mêmes locaux et l'utilisation en commun du même personnel ne peut pas justifier l'existence d'une seule comptabilité pour les deux entreprises. Il convient de s'assurer que la comptabilité et les comptes établis ne concernent qu'une seule entreprise. C'est un cas rarissime mais facilement décelable lors d'un contrôle.

2.2 L'exhaustivité et la réalité des écritures comptables

La comptabilisation chronologique et exhaustive de tous les actes effectués par l'entreprise constitue une condition essentielle pour qu'une comptabilité soit regardée comme sincère. Pour cela, il convient de s'assurer de l'application de deux principes :

1^{er}. L'exhaustivité de toutes les opérations effectuées.

2^e. La réalité des opérations comptabilisées.

La comptabilité doit garantir un recensement complet de toutes les opérations qui concernent l'entreprise (l'exhaustivité) et ne pas permettre la comptabilisation d'opérations fictives ou sans pièces justificatives (réalité).

Il convient, pour ce faire, de s'assurer :

- Que le système comptable suivi permet de consigner l'ensemble des mouvements financiers, des achats et des ventes.
- La comptabilisation incomplète des ventes peut, par exemple, constituer, un bon prétexte pour contrôler d'autres documents, car elle s'accompagne fréquemment d'autres irrégularités comme l'absence d'inventaire détaillé, minoration injustifiée des stocks de marchandise, apports en caisse inexpliqués, apports en compte courant non justifiés).
- Qu'il existe un enregistrement chronologique, opération par opération et jour par jour des mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise.
- Qu'il existe un enregistrement complet des opérations ayant affecté les comptes en relation directe avec la marge brute (Vente, achat de marchandises ou de matières premières) ainsi que des mouvements de trésorerie. Leur absence ou manque de comptabilisation peut être un indice de ventes dissimulées.
- Que l'organisation comptable est d'une sécurité suffisante pour ne pas permettre la comptabilisation d'opérations non réelles ou l'utilisation de pièces comptables fictives.

3. Quelques décisions de la CNRF concernant la force probante de la comptabilité ²³

Nous exposons ci après, brièvement certaines décisions de la CNRF :

- Cas où la comptabilité a été considérée non probante.
- Cas où certaines irrégularités n'ont pas été considérées graves.

²³ A. LAGHMARI « Contrôle fiscal »

3.1. La comptabilité a été considérée non probante

La CNRF a considéré non probantes les comptabilités suivantes :

- Une comptabilité qui ne comporte pas le livre d'inventaire, qui présente une caisse créditrice à répétition et dont les livres comptables sont paraphés postérieurement à la date de vérification (affaire M.H. - décision n° 6/107/95 du 12 Mars 1997).
- Une comptabilité dont les chiffres d'affaires déclarés ne coïncident pas avec les montants des ventes découlant des factures « clients », et dont les journaux auxiliaires des ventes ne sont pas présentés. (Affaire S C - décision du 01-02-96).
- Une comptabilité dont le livre d'inventaire présente des irrégularités de nature à la priver de sa force probante, dont le journal général n'a été servi qu'après la date fixée pour le contrôle et dont diverses factures de vente comportent des ratures et des surcharges (décision n°5/109/94 du 09-01- 1996).
- Une comptabilité qui ne fait pas état du détail du stock initial , dont le livre journal et d'inventaire ont été servis postérieurement à la vérification et dont les états de synthèse, faits par ordinateur ont été collés au journal général (affaire F.S - décision du 29-11- 1996).
- Une comptabilité dont le livre d'inventaire a été côté et paraphé postérieurement à la période vérifiée et dont des recettes comptabilisées au compte caisse ne sont pas justifiées (affaire J M - décision n° 1/171/94 du 25-04-1996).

3.2. Irrégularités non considérées comme graves

Les juges (Commissions ou tribunaux) ont été souvent amenés à atténuer la rigueur des textes dans leur application lorsque les conditions d'exploitation d'une entreprise ne permettent pas de se conformer rigoureusement aux obligations comptables édictées par la loi ou lorsque certaines irrégularités peuvent être réparées par simples réajustements de comptes.

Ainsi, la C.N.R.F. n'a pas retenu comme irrégularités graves justifiant le rejet de comptabilité les éléments suivants :

- Des factures d'achat parcellaires s'expliquant par la nature particulière de l'activité de la société. (Décision du 21-1 1-1996).

- Des factures de vente non libellées conformément à la réglementation en vigueur (adresse incomplète) (décision n° 2/326/94 du 20- 11-1996).
- Le chiffre d'affaires facturé et non déclaré, joint à une marge brute déclarée en dents de scie (affaire B -décision du 23-10- 1996).
- La non comptabilisation de quelques factures d'achat de moindre importance (affaire O.P.-décision du 07/02/1995).
- L'évaluation du stock à un prix supérieur au prix de revient; (affaire société S- décision du 24-07-1996).

Conclusion de la deuxième partie

Les suites d'une taxation d'office ou d'un rejet de comptabilité apparaissent souvent redoutables. Malgré le dépôt de ses déclarations et le paiement des impôts, malgré que la procédure de vérification soit contradictoire, le contribuable se voit imposer lourdement par l'administration fiscale. Le contribuable doit aller jusqu'au bout, assisté par son conseil. Ce dernier déploie tout son savoir faire pour avoir gain de cause. Hélas, nous ne pouvons donner une proposition de défense type car il n'y a pas de contentieux type. Chaque litige a ses particularités et seul un professionnel saura trouver les arguments adéquats qu'il développe à partir de :

- Sa connaissance de l'entreprise.
- Son expérience personnelle.
- Ses concertations auprès d'autres collègues ou auprès de l'administration fiscale.
- La jurisprudence et doctrine.

Si par contre, le recours est inutile, l'expert comptable doit convaincre son client du bien fondé de l'imposition et l'orienter plutôt à mettre en place un système de prévention pour éviter le risque fiscal dans le futur.

Nous restons convaincus que la prévention reste la solution. L'expert comptable doit s'assurer avant tout que l'ensemble des documents comptables tenus par son client, possède une valeur démonstrative sur le plan fiscal et qu'il pourrait servir de preuves au besoin.

Mais aucune prévention n'est possible sans une collaboration étroite du client. Si ce dernier n'adhère pas aux recommandations de son expert comptable soit par négligence soit intentionnellement, il y aurait toujours des imprévus et des problèmes avec l'administration fiscale.

CONCLUSION GENERALE

Le contentieux fiscal existe et se chiffre par centaines, c'est un fait.²⁴

Comme il est la résultante soit d'une erreur de l'administration fiscale soit de celle du contribuable, seule la conciliation d'intérêts est capable d'atténuer sa recrudescence.

Au lieu de jouer à l'éternel bras de fer, les deux parties devraient se doter d'une nouvelle culture : celle de l'intérêt général, de la citoyenneté et de l'équité. Pour matérialiser cette culture dans la pratique, il faudrait trouver des solutions au niveau des deux sources du conflit.

1^{er} Au niveau de l'administration fiscale:

En plus de toutes les critiques et recommandations formulées plus haut, nous reproduisons certaines propositions que notre documentation nous a permis de regrouper :

- Développer un dispositif permettant de mieux suivre les relations entre l'administration fiscale et les contribuables. Ce dispositif comporterait un suivi statistique et la réalisation d'enquêtes d'opinion annuelles auprès des contribuables.
- Lutter contre le sentiment d'infériorité du contribuable face à l'Administration. Ceci demande de simplifier et clarifier le langage administratif tout en développant une approche individualisée de l'usager.
- Conforter la culture de qualité de service au sein de l'administration fiscale. Pour cela, il est nécessaire de sensibiliser davantage les agents à cette exigence au cours de leur formation et de développer un système d'évaluation prenant en compte cet aspect.
- Favoriser les solutions non contentieuses de règlement des conflits par l'amélioration des conditions du dialogue entre le contribuable contrôlé et l'administration fiscale.
- Généraliser les dégrèvements d'office dès la constatation de l'erreur, voire sur une simple demande verbale.
- Surseoir au paiement de l'impôt en principal et arrêter de compter les intérêts de retard.

²⁴ Voir statistiques en annexe

- Envisager le bénéfice automatique de la compensation en cas de trop perçu par l'administration fiscale.
- S'orienter vers une administration fiscale qui communique, vulgarise, informe, assiste et oriente les contribuables.
- Organiser des conférences et séances de formation avec la participation de professionnels, d'universitaires et de contribuables.
- S'orienter vers une administration fiscale de proximité qui réagit vite et respecte les délais.
- Faire participer les opérateurs et les professionnels au stade de l'élaboration des textes pour éviter des interprétations contraires à l'esprit de ces textes.
- Impliquer les professions organisées.
- Mettre en place des bases de données générales et sectorielles (Assiette-Contentieux), normaliser et standardiser certaines charges.
- Améliorer la qualité du débat public en renforçant les moyens d'étude et de réflexion en matière de fiscalité.
- Evaluer régulièrement la qualité de la loi fiscale par la production et la publication d'indicateurs de complexité, telles que, l'évolution du volume des textes, l'évolution du nombre de réclamations contentieuses et les évaluations des coûts de gestion de l'impôt.
- Rendre la loi fiscale plus compréhensible pour les contribuables, pour cela il est nécessaire de valoriser davantage les exposés des motifs. Ceci permettrait de mieux connaître la volonté du législateur et de faciliter les premiers commentaires administratifs qui pourraient être publiés rapidement.
- Améliorer non seulement la forme des textes fiscaux mais aussi le fond des textes eux-mêmes qui doit être modifié dans le sens d'une plus grande simplicité.
- Suppression des petits impôts à faible rendement.
- Simplifier les sanctions fiscales qui sont trop nombreuses et parfois inéquitables.

- Réduire la taille des instructions administratives. Il est aussi proposé que celles-ci devraient être plus générales et publiées plus rapidement pour traiter les cas les plus courants.

2^{ème} Au niveau du contribuable:

Chez le contribuable, la sensibilisation peut se faire de plusieurs manières :

- Positiver son opinion de l'administration fiscale grâce à la qualité de service de cette dernière.
- Atteindre le contribuable directement à travers les médias : certaines émissions audiovisuelles permettent de vulgariser et simplifier la fiscalité. Par exemple : expliquer comment faire une déclaration de revenus fonciers ; quand faut-il la faire ; comment se procurer l'imprimé ; expliquer le lien entre cette déclaration et la taxe urbaine

Montrer au contribuable, grâce à des documentaires le devenir des recettes fiscales collectées: investissements publics, infrastructure, prestations sociales, subventions...

- Exorciser le contribuable de la phobie du contrôle fiscal et du recours contentieux en lui montrant que ce sont des garanties et non pas des punitions.

L'image et le son sont beaucoup plus perceptibles par le contribuable que les lois compliquées.

Mais le rôle principal sera assumé par l'expert comptable auprès du contribuable entrepreneur. Que ce dernier soit un ancien client du cabinet ou un nouveau ; que le cabinet l'assiste dans une mission d'assistance fiscale ou comptable, l'expert comptable doit intervenir efficacement :

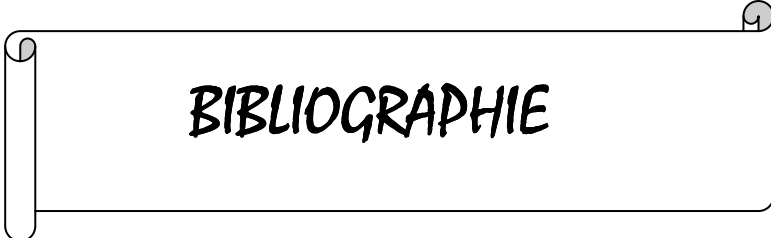
- A posteriori, pour participer activement à la défense de son client contre les prétentions de l'administration fiscale. Il doit essayer d'atténuer ou de contester la portée des anomalies relevées.
- A titre préventif, pour prendre les décisions et donner les directives et conseils qui s'imposent pour assurer la régularité des comptes tenus et des déclarations faites par son client. La réalisation d'un dossier permanent préventif constitué sur la base d'une démarche d'audit répond totalement à cet impératif d'anticipation. Il permet, en effet à

l'expert comptable de faire un état des lieux de la situation de son client concernant les obligations fiscales. Ce constat, une fois terminé, est analysé par le cabinet qui en détecte les risques fiscaux et formule des recommandations. L'entreprise comprend alors la nécessité de procéder à une mise à niveau de ses carences afin de minimiser au maximum les risques fiscaux.

Toutefois, avec toute la compétence et la bonne volonté du monde, l'expert comptable ne peut généraliser cette façon de faire isolément. La meilleure arme est de développer au sein du cabinet une pédagogie de la qualité qui repose sur l'application des normes professionnelles. L'expert comptable doit faire prendre conscience à ses collaborateurs que l'acte comptable de base, quel qu'en soit la nature, doit être enregistré avec une extrême rigueur, de même pour le classement du document le justifiant.

En matière de conseil et d'assistance fiscale, l'expert comptable va puiser dans les normes générales des repères méthodologiques lui permettant de définir le contenu de sa mission d'assistance. Il pourra standardiser l'approche de la mission par des questionnaires types. Mais, il se doit à la réflexion et à la démarche intellectuelle personnelle. Il doit bannir, sauf cas rares, la reproduction de solutions types. Chaque société, chaque cas doit être considéré comme UNIQUE par le cabinet. L'expert comptable doit inciter ses collaborateurs à la formation continue, à la préparation de notes d'information internes et externes, à la concertation sur des problèmes rencontrés dans leurs dossiers. Il doit insister pour que chaque solution trouvée par un collaborateur, chaque jurisprudence qui parvienne à la connaissance de l'un d'entre eux fasse partie de la documentation accessible à tous.

Cet état d'esprit, une fois généralisé et bien adopté par tous les collaborateurs agira en boule de neige sur les clients. Grâce à la persévérance de l'expert comptable et de ses collaborateurs, la qualité, chez tous les clients, sera la règle et le contentieux, conséquence d'une erreur, deviendra l'exception.



BIBLIOGRAPHIE

Documentation réglementaire de base

- Le livre des procédures fiscales
- Le livre d'assiette et de recouvrement
- La loi 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques
- La loi n° 53-95 instituant des juridictions de commerce telle qu'elle a été modifiée et complétée par la loi n° 18.02
- La loi n° 41-90 instituant des tribunaux administratifs telle qu'elle a été modifiée et complétée par la loi n° 54.99
- La loi n° 03-01 relative à l'obligation de la motivation des décisions administratives
- Le manuel des Normes, Audit légal et contractuel élaboré par le Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables.
- La loi n° 15/89 réglementant la profession d'expert Comptable et instituant un ordre des Experts-comptables.

Mémoires d'expertise comptable

- « Le contrôle fiscal au Maroc : Cadre légal et rôle de l'expert comptable » Hammou LAAFOU, Mémoire d'expertise comptable au Maroc. I.S.C.A.E. novembre 2004.
- « L'expert comptable et le contentieux fiscal : apport de l'article 46 de la loi n° 94-679 du 8 août 1994 et du nouveau dispositif de normes professionnelles » LALOUM FRANK, novembre 1995, centre de documentation des experts comptables et des commissaires aux comptes.
- « L'audit fiscal des sociétés dans le contexte marocain : Aspects méthodologiques et pratiques » Rachid SEDDIK SEGHIR, 30 mai 1996. I.S.C.A.E
- « L'expert-comptable et le rejet de la comptabilité » Paul GUARINOS, mai 1999, centre de documentation des experts comptables et des commissaires aux comptes.
- « Valeur probante d'une comptabilité en matière fiscale (La) : 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 » Palasset Marc, Nov-Dec 1992, centre de documentation des experts comptables et des commissaires aux comptes.

Ouvrages spécialisés (en langue française)

- «Contrôle fiscal : Modalités, méthodes et procédures» Azzeddine LAGHMARI, Editions ABACUS, 2004.

- «Fiscalité de l'entreprise : Analyses et témoignages» Ordre des Experts Comptable au Maroc, 4^{ème} congrès, Agadir, Décembre 2005.
- «Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal » François PILLET et Eugène BANGOURA, Editions Litec Fiscal, 2003, (3^{ème} édition)
- «Procédure fiscale contentieuse» Charles CARDYN et Henri-R DEPRET, Editions BRUYLANT BRUXELLES, 1987.
- « Contentieux fiscal » Georges LATIL, Edition Francis Lefebvre 2002
- « Contrôle fiscal et contentieux de l'impôt » Jean-Pierre CASIMIR, La Ville Guérin Editions, 1988, (3^{ème} édition)
- « Contentieux fiscal – les clés du contentieux par la jurisprudence» Roland TORREL, Editions LAURENT DU MESNIL, 1996
- « Les voies de recours en matière fiscale » Jamal LAOUINA, Imprimerie El watanya
- « Fiscalité Marocaine de l'entreprise » Mohamed MARZAK, P U M A G, 4^{ème} édition 2001
- « Le contentieux fiscal» Abdellah BOUDAHRAIN, Edition 30 Juillet 1994
- « Traité de la taxe sur la valeur ajoutée » Abdelmajid AKTAOU, Collection AL MISBAH, 1999
- « Traité de l'impôt général sur le revenu » Abdelmajid AKTAOU, Collection AL MISBAH, 1998
- Mémento pratique Francis LEVEBVRE : fiscal
- Guide de la vérification fiscale : Direction des impôts
- Code de procédure fiscale, 11^{ème} édition, Dalloz, 2003.

Ouvrages spécialisés (en langue arabe)

- « Le contentieux relatif à l'assiette et au recouvrement de l'impôt devant les juridictions administratives » Mohamed KASRI, REMALD, N° 62
- « Le droit fiscal marocain : Etude analytique et critique» Mohamed CHAKIRI, REMALD, N° 59
- « Redressement de l'assiette fiscale» Soufian ADERIOUCH et Rachida ESSABRI, Edition DAR ALKALAM, 2002.
- « Les recours fiscaux auprès des tribunaux administratifs » El arbi EL GAZDAH, Thèse de doctorat 2003-2004

- « Le contentieux fiscal au Maroc entre la théorie et la pratique (avec évaluation de l'expérience des tribunaux administratifs en matière fiscale) » Mohamed MARZAK et Abderrahmane ABLILA, Edition AL OUMNIA 1998, 2^{ème} édition
- « Recouvrement des impôts et créances publiques selon le nouveau code (loi 15-97) » Abderrahmane ABLILA et Rahim ETTOR, Edition AL OUMNIA, 2000.

Revue et publications

- « Le recours pour excès de pouvoir : un moyen de régularisation des rapports Administration Administrés » Abdellah RAGALI OUAZZANI, Revue de droit et économie
- « Contentieux administratif marocain », Michel ROUSSET, éditions LA PORTE, 2001.
- « Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable : Tentative de réconciliation d'un couple désuni » G.LOUIT, Juge fiscal. Economica 1988
- « Le contrôle fiscal en France » Francis QUEROL, Conférence, les rencontres de la manufacture, Université de Toulouse I 28 Avril 1999
- « Contrôle de l'application des textes fiscaux par le juge administratif marocain » Ahmed BENYETHO Amazon.fr.
- Noureddine BENSOUDA « La modernisation en cours » Maroc Hebdo International N° 397 du 16 décembre 1999

LISTE DES PRINCIPALES ABREVIATIONS

C.G.N.C	.....	Code Général de Normalisation Comptable
C.L.T	.....	Commission Locale de Taxation
C.N.R.F	.....	Commission Nationale du Recours Fiscal
C.O.C	.....	Code des Obligations et contrats
C.P.C	.....	Code de Procédure Civile
E.C	.....	Expert Comptable
I.R	.....	Impôts sur le Revenu
I.S	.....	Impôts sur les Sociétés
L.A.R	.....	Livre d'Assiette et de Recouvrement
L.P.F	.....	Livre des Procédures Fiscales
O.N.I.C.L	.....	Office National Interprofessionnel des Céréales et légumineuse
T.A	.....	Tribunal Administratif
T.V.A	.....	Taxe sur la Valeur Ajoutée

LEXIQUE FRANÇAIS-ARABE

Abattement	خصم
Actif	أصول
Administration fiscale	إدارة الضرائب
Amortissement	استهلاك
Associés	شركاء
Bilan	بيان حسابي
Charges	تكاليف
Contrainte par le corps	الأكره البدني
Contrôle sur place	المراقبة في عين المكان
Déclarations fiscales	الإقرارات الجبائية
Déductions	خصومات
Documents comptables	الوثائق المحاسبية
Droit de communication	حق الإطلاع
Droit de contrôle	حق المراقبة / التحقيق
Droit d'enregistrement	رسوم التسجيل
Durée de vérification	أجل/ مدة التحقيق
Exonération	اعفاء
Expert comptable	خبير محاسب
Exploitation	استغلال
Financement	تمويل
Fonds de commerce	أصل تجاري
Force majeure	قوة قاهرة
Fraude fiscale	الغش الضريبي
Imposition	تضريب
Impôt sur les sociétés	الضريبة على الشركات
Inspecteur des impôts	مفتش الضرائب
Juge des référés	قاضي المستعجلات
Majorations de retard	غرامة التأخير
Motif de redressement	أسباب التصحيح
Notification	تبلغ
Nullité de contrôle	إلغاء المراقبة
Observations du contribuable	ملاحظات الملمزم بالضريبة
Pièces justificatives	مستندات إثباتية
Préavis	إشعار مسبق
Prescription	تقادم
Procédure	مسطرة
Procédure de redressement	مسطرة التصحيح

Régime fiscal	نظام ضريبي
Régime forfaitaire (le)	النظام الجزافي
Remboursement	استرجاع
Requête	عريضة
Restitution	الاسترداد
Secret professionnel	سر مهني
Taxation d'office (la)	الفرض التلقائي
Taxe sur la valeur ajoutée	الضريبة على القيمة المضافة
Vérificateur	مفتش
Vice de procédure	عيب في المسطرة



LISTE DES ANNEXES

Annexe 1: Schéma de la taxation d'office (Art 19 du L.P.F.)

Annexe 2: Schéma de la taxation d'office (Art 20 du L.P.F.)

Annexe 3: Schéma de la procédure de vérification

Annexe 4: Schéma de la procédure de rectification, recours et aboutissements

Annexe 5: Exemple de distinctions entre Question de Droit et Question de Fait

Annexe 6: 1^{er} questionnaire de contrôle de la régularité de la comptabilité

Annexe 7: 2^{ème} questionnaire de contrôle de la régularité de la comptabilité

Annexe 8: 3^{ème} questionnaire de contrôle de la régularité de la comptabilité

Annexe 9: 1^{er} questionnaire de contrôle de la sincérité de la comptabilité

Annexe 10: 2^{ème} questionnaire de contrôle de la sincérité de la comptabilité

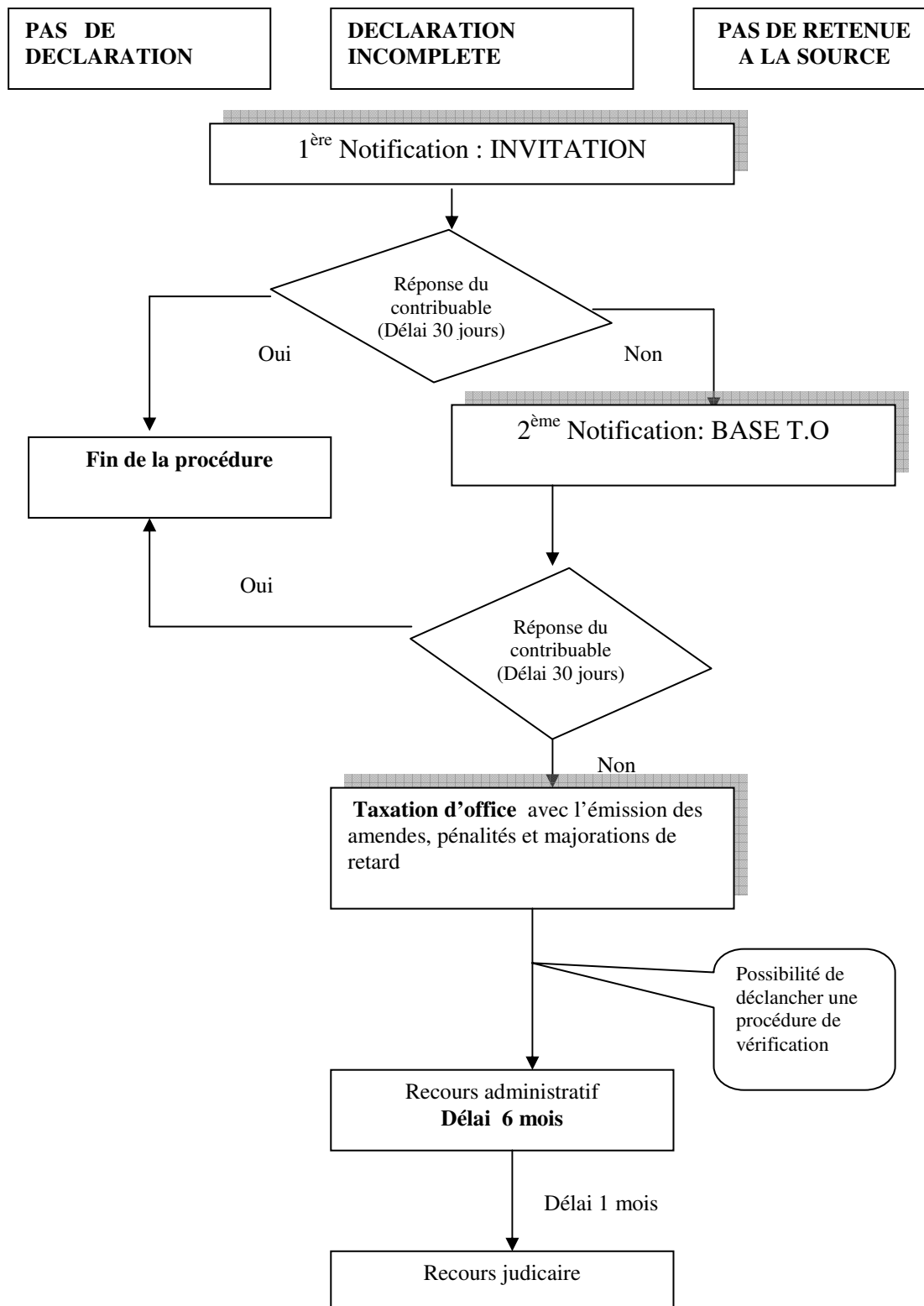
Annexe 11 : Quelques statistiques concernant le contentieux fiscal

Annexe 12: Exemple de structure d'un dossier d'assistance en matière de contentieux

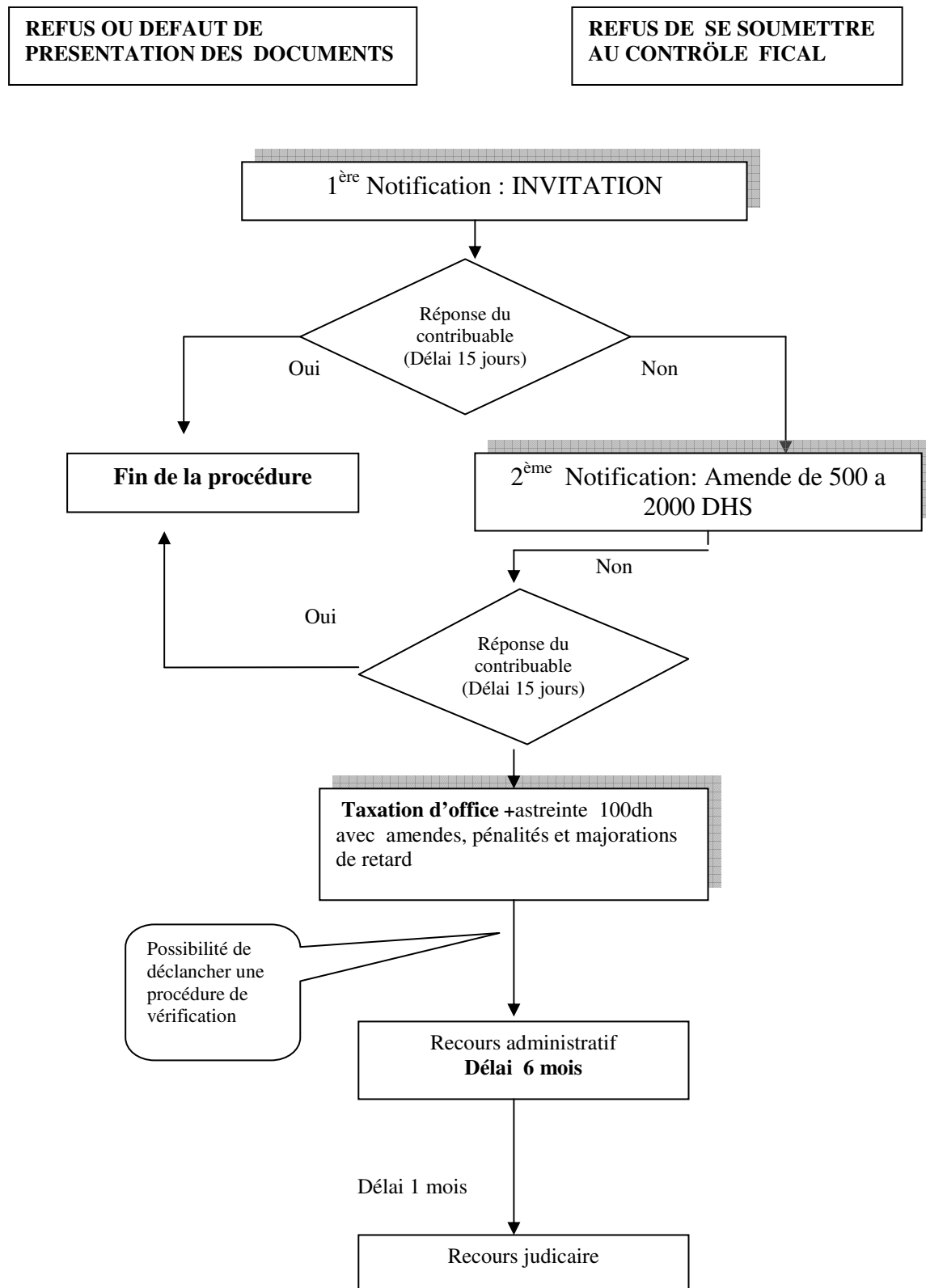
Annexe 13: Modèle de lettre de mission

Annexe 14: Principales amendes et pénalités au Maroc

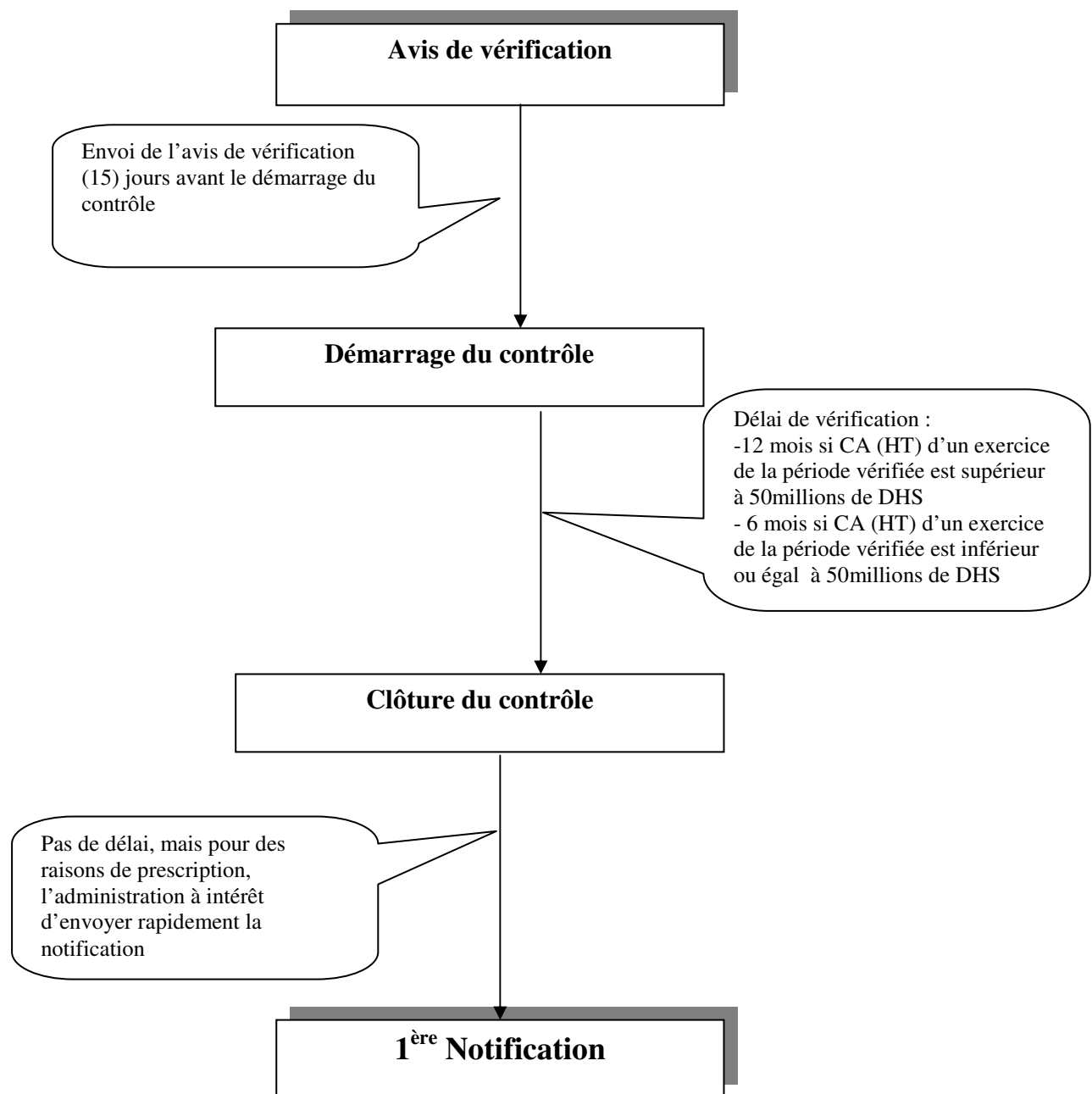
Annexe 1: Schéma de la taxation d'office (Art 19 du L.P.F.)



Annexe 2: Schéma de la taxation d'office (Art 20 du L.P.F.)



Annexe 3: Schéma de la procédure de vérification



Annexe 5: Exemples de distinctions entre Question de Droit et Question de Fait

Question de droit	Question de fait
* Un risque de perte peut il faire l'objet d'une provision?	*Le montant de la provision est-il justifié? * La créance présente t-elle un caractère irrécouvrable?
* Un bien est il amortissable?	* Le taux d'amortissement retenu est-il conforme à la durée de vie de l'amortissement?
* Un revenu est il imposable?	* A quel taux?
* Le fait générateur et l'assiette de la TVA	
* Appréciation de l'existence d'un acte anormal de gestion	* Des ventes sans factures ont-elles bénéficié au gérant personnellement ou à la société? * Les charges ont-elles engagées dans l'intérêt de l'entreprise? * Les rémunérations versées aux dirigeants ont-elles un caractère normal?
* Classement de biens achetés en frais généraux ou en immobilisations	*La part des charges réelles admise en déduction

Annexe 6: 1^{er} questionnaire de contrôle de la régularité de la comptabilité

Client	QUESTIONNAIRE DE REGULARITE FORMELLE			Code Folio:1/2
Exercice	Collaborateur:			Date
Questions	OUI	NON	Observations	Référence F de T
LES LIVRES COMPTABLES OBLIGATOIRES				
LIVRE JOURNAL				
* Est-il coté et paraphé ?				
* Date du paraphe				
* Date de la première écriture				
* Date de la dernière écriture				
* Est-il tenu à jour ?				
* Le report des opérations est-il mensuel?				
* Est-il tenu sans blanc, rature et surcharge?				
LIVRE D'INVENTAIRE				
* Est-il coté et paraphé?				
* Date du paraphe				
* Date de la première écriture				
* Date de la dernière écriture				
* Est-il tenu à jour ?				
* Comporte-t-il le regroupement des données d'inventaire ?				
* Comporte-t-il les comptes annuels ?				
* Est-il tenu sans blanc, rature et surcharge ?				
GRAND LIVRE				
* Est-il détaillé en livres auxiliaires ?				
* La périodicité de la centralisation sur le grand livre des écritures portées sur les livres auxiliaires est-elle au moins mensuelle ?				
DOCUMENT DECRIVANT LES PROCEDURES ET L'ORGANISATION COMPTABLES				
* Existe-t-il ?				
* Est-il à jour ?				
* En l'absence de ce document, le système de traitement comptable est-il compréhensible ?				
LES AUTRES LIVRES OBLIGATOIRES				
* Existe-t-il des livres ou documents imposés par la profession (livre de police, de pourboires ...)			Nature:	
* Sont-ils correctement servis?				
* Les livres obligatoires sont-ils tous conservés dans leur forme originale?				
LA COMPTABILITE				
JOURNAUX			Journaux Tenus:	
* Les écritures sont-elles enregistrées opérations par opération et jour par jour ?				
Noter la nature et l'étendue des contrôles effectués sur ce point				

Client	QUESTIONNAIRE DE REGULARITE FORMELLE			Code Folio:2/2
Exercice	Collaborateur:			Date
Questions	OUI	NON	Observations	Référence F de T
BALANCE GENERALE				
* Est-elle établie?				
* Contient-elle le total des mouvements et des soldes?				
BALANCES AUXILIAIRES				
* Existe-t-il une balance détaillée des comptes de tiers?				
* Fournisseurs				
ECRITURES				
* Chaque enregistrement comptable précise-t-il:				
* L'origine				
* L'imputation de chaque donnée				
* Les références de la pièce justificative				
* Les écritures sont -elles toutes datées ?				
* Les libellés des opérations diverses sont-ils précis ?				
* Existe-t-il des retards anormaux dans la passation des écritures ?				
<i>Noter la nature et l'étendue des contrôles effectués sur ce point</i>				
CONCORDANCES				
* Les totaux des journaux correspondent-ils aux totaux des mouvements de la balances des comptes?				
* Les balances sont-elles exactes?				
* Les sommes figurant au bilan correspondent-ils aux soldes de la balance après inventaire ?				
PIECES JUSTIFICATIVES				
* Sont-elles classées ?				
* Sont-elles conservées pendant dix ans ?				

Annexe 7: 2^{ème} questionnaire de contrôle de la régularité de la comptabilité

Client	QUESTIONNAIRE DE JUSTIFICATION DES VENTES			Code Folio:1/1
Exercice	Collaborateur:			Date
Questions	OUI	NON	Observations	Référence F de T
VENTES FACTUREES				
* Les factures sont-elles :				
* Datées ?				
* Numérotées ?				
* Comportent-elles le détail :				
* De la référence des articles vendus ?				
* Des quantités et des prix ?				
*Le contrôle de l'enregistrement a-t-il été vérifié :				
* En fonction de la séquence des numéros de factures?				
* En fonction de la date de rattachement de la livraison ou de la prestation de service?				
<i>Noter la nature et l'etendue des contrôles effectués sur ce point</i>				
VENTES AU COMPTANT				
* Les recettes sont-elles individualisées par opération ?				
* Le montant des recettes est-il précis et non pas arrondi ?				
* Existe-t-il un document permettant d'individualiser les recettes supérieures à 20,000 DH ?				
* Existe-t-il une caisse enregistreuse ?				
* Présente-t-elle des garanties de fiabilité ?				
* Les bandes de caisse distinguent-elles la nature et la référence des articles ?				
* Les bandes de caisse sont-elles conservées ?				
* Existe-t-il un brouillard de caisse ou une main courante ?			Nature du document	
* Ce document est-il correctement tenu ?				
* Comporte-t-il le détail :				
* De la références et de la nature de l'article ?				
* Des quantités et des prix ?				
* Ce document est-il conservé ?				
* Le mode de reglement est-il distingué ?				
* Les étiquettes de prix sont-elles conservées ?				
* Existe-t-il des ventes soldées?				
* Nature des articles soldés				
* Période des soldes				
* Montant des ventes soldées				
* Pourcentages de réduction				
* Des remises de caisse sont-elles accordées ?				
* A qui ?				
* Sur quel critère ?				
* Montant des remises accordées				
* Les pièces justificatives de ces réductions sont-elles conservées ?				
* Font-elles l'objet d'une comptabilisation distincte ?				

Annexe 8: 3^{ème} questionnaire de contrôle de la régularité de la comptabilité

Client	QUESTIONNAIRE DE REGULARITE TECHNIQUE			Code Folio:1/1
Exercice		Collaborateur:		Date
Questions	OUI	NON	Observations	Référence F de T
STOCKS			Par qui :	
* Un inventaire physique a-t-il été effectivement réalisé ?				
* Les pièces justificatives du comptage ont-elles été conservées ?				
* Le stock est-il détaillé :				
* Par référence et nature d'article ?				
* Par quantités et prix unitaire ?				
* Une vérification arithmétique a-t-elle été effectuée ?			Par qui :	
* Le stock est-il récapitulé par rubrique ou famille d'articles ?				
CAISSE				
* Existe-t-il un livre de caisse ?				
* Mentionne-t-il un solde journalier ?				
* Un décompte des espèces est-il régulièrement effectué ?				
* Ne contient-il que les espèces ?				
* Est-il tenu correctement ?				
* Retracer-t-il toutes les opérations ?				
* Les prélèvements en espèces de l'exploitant ou des associés sont-ils mentionnés ?				
* La concordance entre le livre de caisse et le brouillard de caisse a-t-elle été effectuée ?				
* Le solde du livre de caisse est-il conforme au solde figurant en comptabilité ?				
* Existe-t-il des soldes créditeurs ?			Nombre et Montant de ces soldes	
* Les exploitants ou les associés ont-ils fait des apports à la caisse ?			Dates et Montants	
JUSTIFICATION DES AUTRES COMPTES				
* Tous les comptes de bilan sont-ils justifiés ?				
* le Rapprochement des soldes comptables avec les pièces justificatives est-il correct ?				
* Existe-t-il un compte d'attente ?				
* Existe-t-il des discordances entre les comptes individuels et les comptes collectifs fournisseurs et clients ?				
* Le compte "chèques à encaisser" peut-il faire l'objet d'un pointage ?				
* Les prélèvements personnels de marchandises de l'exploitant ou des associés ont-ils été évalués de façon précise ?				
* Sont-ils constatés en comptabilité ?				
* Les principes comptables ont-ils été respectés ?				

Annexe 9: 1^{er} questionnaire de contrôle de la sincérité de la comptabilité

Client	QUESTIONNAIRE DE COHERENCE DU RESULTAT			Code Folio:1/1
Exercice	Collaborateur:			Date
Questions	OUI	NON	Observations	Référence F de T
DETERMINATION DU BENEFICE BRUT				
* La marge brute a-t-elle été déterminée ?				
* La marge sur coût matière a-t-elle été calculée?				
* La marge sur activité a-t-elle été calculée ?				
* Les soldes intermédiaires de gestion ont-ils été calculés ?				
EVOLUTION DU BENEFICE BRUT				
* Le bénéfice brut a-t-il été comparé avec celui des années précédentes :				
* En volume ?				
* En pourcentage?				
* L'evolution de ce bénéfice a-t-il été expliquée de façon précise ?			Joindre les éléments de justification de cette évolution	
APPRECIATION DU BENEFICE BRUT				
* Le coefficient de bénéfice brut est-il conforme à un coefficient théorique ?				
<i>Préciser le mode de calcul de ce coefficient théorique</i>			Joindre les caractéristiques du sondage	
<i>Préciser si un sondage a été effectué</i>				
* Le coefficient du bénéfice brut a-t-il été comparé aux monographies professionnelles?				
<i>Préciser lesquelles</i>				
EXHAUSTIVITE DES ENREGISTREMENTS CONCERNANT LES ACHATS ET LES VENTES				
* A-t-on relevé des indices dans le contrôle des comptes mettant en doute l'exhaustivité de ces				
* Les soldes créditeurs de caisse ont-il été expliqués ?				

Annexe 10: 2^{ème} questionnaire de contrôle de la sincérité de la comptabilité

Client	QUESTIONNAIRE DES MOUVEMENTS FINANCIERS DE L'EXPLOITANT OU DU DIRIGEANT			Code Folio:1/1
Exercice		Collaborateur:		Date
Questions		OUI	NON	Observations
* Les apports financiers sont-ils justifiés de façon précise ?				
Nature de ces justifications				
* Quelle est la répartition des apports ?				
* En espèces				
* Par chèques ou virements (1)				
* si (1) origine des apports				
* La distinction apports/emprunts familiaux est-elle correcte?				
* S'il s'agit de dettes, les formalités relatives aux contrats de prêts ont-elles été effectuées ?				
* Enregistrement de la connaissance de dette				
* Existe-t-il des prélèvements financiers de l'exploitant ?				
* En espèces (2)				
* Par chèques ou virements (3)				
* Dépenses affectées (4)				
Vérifier que (2) + (3) + (4)=total des prélèvement (5) qui doit être conforme au tableau de financement.				
* L'exploitant dispose-t-il d'autre revenus?				
Si oui, indiquer leur nature et leur montant				
Pour information, indiquer le montant annuel des emprunts personnels remboursés sur des comptes personnels (8)				
Vérifier le montant (4) + (5) - (8)				

Annexe 11 : Quelques statistiques concernant le contentieux fiscal :²⁵

1. Recours administratif traités

IMPOTS	ANNEE			
	1998	1999	2000	2001
Impôts directs	2 336	470	524	585
T.V.A	515	266	337	289
	2 851	736	861	874

2. Requêtes déposées et traitées auprès de la C.L.T.

Année	Requêtes en instance au 01 Janvier	Requêtes	
		Déposées	Traitées
1998	731	403	204
1999	930	68(*)	198
2000	800	384	155
2001	1029	843	117
2002		350	336
2003		674	323

(*) Cette baisse est due à l'opération prescription anticipée de 1999 qui conditionnait l'option à ladite prescription à l'abondons par le contribuable de tous les recours antérieurs.

3. Requêtes déposées et traitées auprès de la C.N.R.F.

Année	Requêtes en instance au 01 Janvier	Requêtes	
		Déposées	Traitées
1998	430	240	371
1999	299	171	235
2000	235	112	228
2001	119	200	116

²⁵ M.CHAKIRI : « Le droit fiscal marocain » REMALD

4. Recours devant les tribunaux administratifs

Année	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Recours	768	661	631	771	883	1063

5. Recours devant les tribunaux administratifs contre les décisions de la C.N.R.F.

Année	Nombre de décisions de la CNRF	Nombre de recours contre ces décisions	Recours contre les décisions de la CNRF en (%)
1998	371	81	21,83%
1999	235	54	22,98%
2000	228	88	38,60%
2001	116	47	40,52%
		270 (*)	

(*) 90% des recours ont été fait par les contribuables.

6. Recours devant la Cour Suprême

Année	2000	2001	2002	2003
Recours	371	235	228	116

60% des recours ont été fait par l'administration fiscale.

7. Recours devant la Cour Suprême par catégorie d'impôts

Impôt	Pourcentage
IS & IR	40%
TVA	20%
Droits enregistrement et Timbre	20%
Autres	20%
Arrêts en faveur du contribuable	65%
Arrêts en faveur de l'administration	35%

Annexe 12: Exemple de structure d'un dossier d'assistance en matière de contentieux fiscal

Section : Contentieux fiscal

I- Note de synthèse

II- Prise de connaissance

- II-1. Renseignements généraux sur le client
- II-2. Déroulement de la procédure de vérification
- II-3. Suivi des redressements
- II-4. Déclarations fiscales de la période vérifiée
- II-5. Documents comptables de la période
- II-6. Lettre de mission / Mandat

III- Procédure de vérification

- III-1. Avis de vérification de comptabilité
- III-2. Demandes de renseignements diverses
- III-3. Procès verbaux dressés

IV- Redressements notifiés

- IV-1. Notification de redressement
- IV-2. Réponse du client

V- Redressements confirmés

- V-1. Réponse de l'administration fiscale aux observations du contribuable
- V-2. Réponse du client

VI- Commission Locale de taxation

- VI-1. Convocation devant la commission
- VI-2. Rapport du client
- VI-3. Décision de la C.L.T.

VII- Commission Nationale de recours fiscal

- VII-1. Convocation devant la commission
- VII-2. Rapport du client
- VII-3. Décision de la C.N.R.F.

VIII- Recouvrement

- VIII-1. Avis d'imposition (initiaux et supplémentaires)
- VIII-2. Lettres reçues des services du recouvrement
- VIII-3. Lettres adressées aux services du recouvrement
- VIII-4. Documents relatifs à la demande de sursis de paiement

XI- Réclamation auprès de l'administration fiscale

- XI-1. Réclamation envoyée
- XI-2. Décision notifiée par l'administration fiscale

X- Recours gracieux

- X-1. Demande de gracieuse ou de remise
- X-2. Décision notifiée

XI- Instance au Tribunal administratif

- XI-1. Mémoire introductif
- XI-2. Mémoires produits par l'Administration fiscale
- XI-3. Mémoires complémentaires du client
- XI-4. Documents relatifs à l'expertise
- XI-5. Jugement du Tribunal

XII- Recours devant la cour suprême

- XII-1. Requête introductive
- XII-2. Mémoires produits par l'Administration fiscale
- XII-3. Mémoires produits par le client

XIII- Recherches documentaires

- XIII-1. Recherches du cabinet d'expertise comptable
- XIII-2. Recherches du cabinet d'avocat
- XIII-3. Recherches effectuées par le client
- XIII-4. Recherches par un collaborateur

XIV- Facturation des honoraires

- XIV-1. Suivi des temps
- XIV-2. Honoraires
- XIV-3. Débours

XV- Correspondances diverses

Annexe 13: Modèle de lettre de mission

Monsieur,

Vous nous avez informé que votre entreprise allait faire prochainement l'objet d'une vérification de comptabilité dont la première intervention est prévue.....et portera sur les exercices

Conformément à votre demande, nous avons l'honneur de vous confirmer que notre cabinet peut vous assister durant tout le déroulement du contrôle et au cours du recours contentieux s'il y a lieu. A noter que dans ce cas, nous vous ferons parvenir un avenant à la présente.

La présente lettre de mission a pour objet de définir avec précision les termes de notre assistance.

Celle-ci comporte trois volets définis ci-dessous:

A- NATURE DE LA MISSION

1- Assistance durant les investigations du vérificateur

La présence du cabinet sera systématique lors de la première et de la dernière intervention du vérificateur.

En cours de contrôle et selon la nécessité, nous interviendrons sur votre demande. Notre assistance consistera à prêter tout notre concours pour vous aider à répondre aux différents points sur lesquels le vérificateur souhaiterait des explications.

2- Assistance durant la procédure de redressement

Dès réception de la notification de redressement, nous procéderons à son analyse afin d'examiner le bien-fondé des redressements envisagés. Le cas échéant, nous rédigerons un projet d'observations sur tous les redressements qui nous paraîtraient contestables, et que nous vous soumettrons.

L'administration fiscale est tenue de formuler une réponse aux observations qui auraient éventuellement été produites. Nous procéderons également à son analyse sur le fond. Le cas échéant, comme le permet la législation et si des désaccords subsistaient, nous envisagerons d'un commun accord, le recours devant la commission locale de taxation.

En cas de saisine de cette commission et si vous le souhaitez, nous assurerons votre représentation (par mandat) lors de sa réunion.

Après la réception de la décision de la commission locale de taxation, nous vous assisterons pour la préparation du pourvoi devant la commission nationale du recours fiscal.

Au cas où votre entreprise contesterait la décision de cette commission, nous vous assisterons pour la préparation du dossier à communiquer à votre avocat pour le recours devant le tribunal compétent.

3- Contrôle de la procédure de vérification

Le droit de vérification de l'administration fiscale nécessite le respect d'un formalisme rigoureux issu de la loi dont l'objet est de garantir vos droits fondamentaux.

Certaines irrégularités sont susceptibles d'entraîner la nullité du contrôle quand bien même les redressements seraient entièrement fondés.

L'objet de notre assistance est de mettre en oeuvre les diligences nécessaires au contrôle de la régularité de la procédure suivie par le vérificateur.

A l'issue de notre contrôle, nous vous rendrons compte de nos diligences accomplies et nous vous informerons de nos conclusions.

Toutefois, nous attirons votre attention sur le fait que nous ne porterons à votre connaissance que les irrégularités qui nous semblent susceptibles de remettre sérieusement en cause la vérification.

4- Traitement des redressements définitifs

A l'issue de la procédure, notre cabinet vous assistera pour la définition du traitement comptable et fiscal des redressements définitifs.

B- LIMITES DE LA MISSION

Notre mission telle que définie ci-dessus, se limite à l'assistance de votre entreprise dans le cadre de la vérification de la comptabilité. Par conséquent, notre cabinet ne peut être tenu responsable des redressements définitifs qui seraient décidés à l'encontre de l'entreprise. Bien entendu, nous mettrons à votre disposition toute notre expérience pour minimiser le coût dudit contrôle fiscal.

C- HONORAIRES

Pour l'accomplissement de cette mission, les honoraires forfaitaires retenus s'élèvent à la somme de :

- HT pour l'assistance au contrôle ;
-HT pour l'assistance à la préparation de la réponse à la 1^{ère} notification ;
-

Si les termes de cette lettre de mission emportent votre accord, nous vous serions reconnaissant de bien vouloir nous retourner un exemplaire revêtu de votre signature.

Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Annexe 14: Principales amendes et pénalités au Maroc

Sanctions pour infractions en matière de déclaration d'existence ou de transfert de siège social.

- ✓ Le contribuable qui ne dépose pas dans le délai prescrit la déclaration d'existence prévue à l'article 151 du L.A.R ou qui dépose une déclaration inexacte est passible d'une amende de 1000 DH (IR, l'IS, T.V.A). Article 190 du L.A.R
- ✓ Tout changement du lieu d'imposition comme prévu à l'article 152 du L.A.R sans en aviser l'administration fiscale est passible d'une amende de 500 DH (IR, IS, TVA) Article 191 du L.A.R
Cette amende est émise par vole de rôle.

Infractions aux dispositions relatives à la présentation de documents et au droit de contrôle : Article 193 du L.A.R (IS, IR, TVA)

Une amende de deux mille (2.000) dirhams et, le cas échéant, une astreinte de cent (100) dirhams par jour de retard dans la limite de mille (1.000) dirhams est applicable, dans les conditions prévues à l'article 20 du livre des procédures fiscales, aux contribuables qui ne présentent pas les documents comptables et pièces justificatives visés aux articles 148 et 149 du L.A.R, ou qui refusent de se soumettre au contrôle fiscal prévu à l'article 3 du livre précité.

Toutefois, en matière d'impôt sur le revenu, le montant de cette amende varie de cinq cents (500) DH à deux mille (2 000) DH.

Sanctions pour infractions aux dispositions relatives à la retenue à la source :(Article 200 du L.A.R)

Sont personnellement redevables des sommes non versées, les personnes physiques ou morales et les établissements des sociétés non résidentes qui n'ont pas versé spontanément au Trésor, dans les délais prescrits, les sommes dont elles sont responsables, que la retenue à la source ait été ou non effectuée en totalité ou en partie.

Les sommes non versées sont augmentées de la pénalité et des majorations prévues à l'article 210 du L.A.R

Sanctions Pénales :(IR, TVA, IS) Article 194 du L.A.R

Indépendamment des sanctions fiscales édictées par le présent livre, est punie d'une amende de cinq mille (5.000) DH à cinquante mille (50.000) DH, toute personne ... (le reste est développé dans le mémoire)

-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 22 du livre des procédures fiscales.

Amende pour complicité de fraude :

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. Article 208 du L.A.R

Sanctions pour infraction aux dispositions relatives à la déclaration des rémunérations allouées ou versées à des tiers : (IS+IR) Article 196 du L.A.R

- ✓ Il est appliqué une majoration de 25% du montant des rémunérations allouées ou versées à des tiers lorsque la déclaration n'est pas produite ou produite hors délai ou lorsque la déclaration comporte des renseignements incomplets ou des montants insuffisants.
- ✓ Une amende de 25% de la valeur correspondant au nombre global annuel des actes médicaux et chirurgicaux effectués par les médecins patentable et de 15% pour les médecins non patentable correspondant à des cliniques et établissements assimilés, qui ne produisent pas la déclaration ou qui produisent une déclaration hors délai.
- ✓ Les cliniques et établissements encourent une amende de 25% des montants correspondants aux renseignements incomplets ou aux montants insuffisants pour les médecins patentable et 15% pour les non patentables.
- ✓ Le montant de cette amende ne peut être inférieur à 500 DH.

Sanctions pour infractions aux obligations incombant aux entreprises installées dans les plates-formes et à leurs fournisseurs : (IS+IR)

I- Les entreprises qui vendent des produits finis aux sociétés installées dans les plates-formes et qui ne produisent pas l'attestation délivrée par l'administration des douanes et impôts indirects, perdent le droit à l'exonération ou à la réduction sans préjudice des majorations et de la pénalité. (IS, IR) Article 199 du L.A.R.

II- Le chiffre d'affaires correspondant aux produits finis, acquis par les entreprises installées dans les plates-formes d'exportation et ayant reçu une destination autre que celle prévue par la présente loi, doit être imposé, entre les mains desdites entreprises, dans les conditions de droit commun avec application d'une majoration de 100% des droits dus, de la pénalité et des majorations prévues aux articles 44 et 45 de l'IS (IS, IR) Article 199 du L.A.R.

III- Lorsque les entreprises installées dans les plates-formes d'exportation ne produisent pas l'état prévu au paragraphe III- A-2)- 6° alinéa de l'article 4 ci-dessus ou produisent ledit état hors délai, insuffisant ou incomplet, il est réintégré dans leur résultat fiscal 25% du montant correspondant aux opérations d'achat et d'exportation des produits finis.

Cette réintégration est assortie des majorations et de la pénalité prévues aux articles 186 et 210 du L.A.R. Le montant de cette majoration ne peut être inférieur à cinq cents (500) dirhams. Article 199 du L.A.R.

Pénalité et majoration pour paiement tardif :

Une pénalité de 10 % et des majorations de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50 % par mois ou fraction de mois supplémentaire est applicable au montant :

- des versements effectués spontanément, en totalité ou en partie, en dehors du délai prescrit, pour la période écoulée entre la date d'exigibilité de l'impôt et celle du paiement ;
- des impositions émises par voie de rôle ou d'ordre de recettes pour la période écoulée entre la date d'exigibilité de l'impôt et celle du paiement ;
- des impositions émises par voie de rôle ou d'état de produit, pour la période écoulée entre la date d'exigibilité de l'impôt et celle de l'émission du rôle ou de l'état de produit.

Annexe 4: Schéma de la procédure de rectification, recours et aboutissements

