



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

**LE CONTROLE FISCAL AU MAROC :
CADRE LEGAL ET ROLE DE L'EXPERT COMPTABLE**

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

PAR

HAMMOU LAAFOU

MEMBRES DU JURY

**Président du jury : Mr Abdelilah BERRADA, Professeur Universitaire
Université Hassan II**

Directeur de recherche : Mr Mohamed HDID, Expert Comptable DPLE

**Suffragants : Mr Mohamed Khalid BENOTMANE, Expert Comptable DPLE
Mr Mustapha AMAN, Fiscaliste Intervenant à l'ISCAE**

REMERCIEMENTS

Au terme de ce travail, il m'est agréable d'exprimer mes remerciements envers tous ceux et toutes 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 Mohamed H.D.I.D. Je le remercie vivement de m'avoir fait confiance, de m'avoir encadré et fait bénéficier de son savoir et son expérience.

J'exprime aussi ma gratitude et tout 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 voudrai également rendre un hommage particulier à la Direction, au corps professoral et au personnel de l'ISCAE pour les efforts qu'ils déploient pour la réussite du cycle d'expertise comptable.

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

SOMMAIRE

	<u>Page</u>
Introduction générale.....	14
 PREMIERE PARTIE : CADRE LEGAL DU CONTROLE FISCAL	
Introduction de la première partie.....	19
 CHAPITRE PREMIER : L'ORGANISATION DU CONTROLE FISCAL AU MAROC	
Section 1 : Les moyens de l'administration fiscale.....	22
Paragraphe 1 : Le droit de communication.....	22
1. Etendue du droit de communication.....	22
2. Distinction entre droit de communication et contrôle approfondi de la comptabilité.....	23
3. Droit de communication et secret professionnel.....	24
4. Droit de communication auprès des banques.....	25
5. Difficultés pratiques du droit de communication.....	26
Paragraphe 2 : L'assistance administrative internationale.....	26

Section 2 : L'engagement du contrôle fiscal.....	27
Paragraphe 1: L'avis de vérification.....	28
Paragraphe 2 : Le lieu de vérification.....	30
Section 3 : Le déroulement du contrôle fiscal.....	31
Paragraphe 1 : La compétence des vérificateurs.....	31
Paragraphe 2 : Les documents comptables à communiquer.....	32
Paragraphe 3 : La communication et la restitution des documents comptables.....	33
1. Communication des documents comptables	34
2. Emport des documents.....	35
3. Restitution des documents emportés.....	35
Section 4 : La durée du contrôle fiscal.....	36
Paragraphe 1 : La durée légale.....	36
Paragraphe 2 : Les interruptions du contrôle fiscal.....	37
Paragraphe 3 : Le non respect du délai de vérification.....	38
Section 5 : La clôture du contrôle fiscal.....	39
Paragraphe 1 : Fin des investigations	39
Paragraphe 2 : Cas de renouvellement du contrôle.....	39

CHAPITRE DEUXIEME :

LA PROCEDURE LEGALE DE REDRESSEMENT

Section 1 : La notification des redressements.....	43
Paragraphe 1 : La remise de la première notification.....	43
Paragraphe 2 : Le contenu de la première notification.....	45
Paragraphe 3 : Les effets de la notification.....	46
Paragraphe 4 : La réponse du contribuable.....	47
1. Délai de réponse.....	47
2. Forme de réponse.....	48
3. Absence de réponse.....	47
4. Réponse hors délai.....	48
Paragraphe 5 : L'envoi de la deuxième notification.....	49
1. Délai de réponse de l'administration fiscale.....	49
2. Forme de réponse.....	50
3. Changement de motifs	51
4. Absence de réponse ou réponse hors délai	51
Paragraphe 6 : La réponse du contribuable à la deuxième notification.....	53
1. Délai de réponse	53
2. Forme de réponse.....	53
3. Absence de réponse ou réponse tardive	54

Section 2 : Le recours devant les commissions administratives.....55

Paragraphe 1 : Le recours devant la Commission Locale de Taxation (CLT)..... 55

1. Composition de la CLT.....55
2. Forme de recours..... 56
3. Décision de la CLT.....56
4. Délai de décision de la CLT..... 57
5. Notification de la décision de la CLT..... 57
6. Commentaires sur le fonctionnement de la CLT.....57

Paragraphe 2 : Le recours devant la Commission Nationale du

Recours Fiscal (CNRF) 58

1. Forme de recours devant la CNRF..... 59
2. Composition de la CNRF..... 59
3. Fonctionnement de la CNRF..... 61
4. Délai de décision de la CNRF..... 61
5. Notification de la décision de la CNRF 62
6. Commentaires sur la composition et le fonctionnement de la CNRF..... 62

Section 3 : Le recours devant le tribunal administratif..... 63

Paragraphe 1 : La saisine du tribunal administratif 65

1. Délai de recours..... 66
2. Modalités de recours 66

Paragraphe 2 : Le jugement du tribunal	67
Section 4 : La procédure en cas de fraude fiscale	67
Paragraphe 1 : Définition de la fraude fiscale.....	68
Paragraphe 2 : Procédure spécifique en cas de fraude fiscale.....	68
Conclusion de la première partie.....	70

DEUXIEME PARTIE :

ROLE DE L'EXPERT COMPTABLE EN CAS DE CONTROLE FISCAL

Introduction de la deuxième partie..... 72

CHAPITRE PREMIER :

L'ORGANISATION DE LA MISSION ET LE ROLE DE L'EXPERT COMPTABLE DURANT LA PROCEDURE DU CONTROLE FISCAL

Section 1 : Le cadre réglementaire de l'intervention de l'expert comptable.... 75

Paragraphe 1 : La mission de l'expert comptable et les principes
de déontologie..... 76

Paragraphe 2 : Le comportement vis à vis de l'administration.....76

Paragraphe 3 : Le comportement vis à vis du client..... 77

1. Compétence..... 77

2. Acceptation de la mission..... 78

3. Indépendance..... 79

4. Devoir de conseil.....79

Section 2 : L'organisation et la démarche de la mission 80

Paragraphe 1 : L'acceptation de la mission.....	80
1. Prise de connaissance.....	80
2. Définition de la lettre de mission.....	81
Paragraphe 2 : La démarche de la mission.....	82
1. Définition d'une stratégie.....	82
2. Préparation du dossier de travail.....	83
3. Programme de travail.....	83
Section 3 : L'assistance par l'expert comptable pendant le contrôle	84
Paragraphe 1 : L'assistance lors de la réception de l'avis de vérification.....	84
Paragraphe 2 : L'assistance pendant le déroulement de la vérification.....	85
1. Lors de la première intervention.....	85
2. Pendant la vérification.....	86
3. Lors de la dernière intervention.....	87
Paragraphe 3 : L'examen de la procédure de vérification par l'expert comptable.....	87
Paragraphe 4 : La préparation d'une synthèse de la mission	88
Section 4 : L'assistance pendant la procédure contradictoire	89

Paragraphe 1 : L'assistance pour la préparation de la réponse à la première notification.....	89
1. Analyse de la notification.....	89
2. Mise au point d'une « stratégie ».....	90
3. Préparation de la réponse à la première notification.....	91
Paragraphe 2 : L'assistance pour la préparation de la réponse à la deuxième notification.....	93
Paragraphe 3 : La participation de l'expert comptable au dialogue avec le vérificateur.....	95
Paragraphe 4 : La défense du dossier devant les commissions administratives...	96
Paragraphe 5 : Le contrôle de la procédure de redressement.....	97
Section 5 : Le rôle de l'expert comptable commissaire aux comptes.....	98
Paragraphe 1 : La prise de connaissance de la notification et évaluation du risque	99
Paragraphe 2 : L'incidence sur l'opinion du commissaire aux comptes.....	99

**CHAPITRE DEUXIEME :
L'ASSISTANCE POUR LE TRAITEMENT DES RESULTATS DU
CONTROLE FISCAL**

Section 1 : Le contrôle des impositions par l'expert comptable.....101

Paragraphe 1 : Les impositions en matière d'impôt sur les sociétés (IS)..... 102

1. Cas des déficits fiscaux 103
2. Cas d'excédents d'acomptes provisionnels..... 105
3. Cas de crédit de cotisation minimale non imputé..... 108
4. Contrôle du taux de l'IS..... 110
5. Contrôle des pénalités et majorations de retard..... 110

Paragraphe 2 : Les impositions émises en matière de TVA..... 111

1. Cas de crédit de TVA..... 111
2. Cas de remboursement de TVA 113
3. Cas de régularisation du prorata de déduction..... 113
4. Contrôle des pénalités et majorations de retard..... 114

Paragraphe 3 : Les impositions en matière d'IGR sur salaires..... 114

1. Détermination de la base imposable à l'IGR..... 115
2. Contrôle des pénalités et majorations de retard..... 117

Paragraphe 4 : Les impositions des distributions occultes « ex TPA ».....	117
1. Légalité de la taxation des distributions occultes.....	117
2. Doctrine administrative.....	118
3. Détermination de la base imposable.....	119
4. Contrôle des pénalités et majorations de retard.....	119
Section 2 : Le rôle de l'expert comptable pour le traitement comptable et fiscal des redressements définitifs	120
Paragraphe 1 : Principe et intérêt pour l'entreprise.....	120
1. Principe.....	120
2. Intérêt sur le plan comptable.....	121
3. Intérêt sur le plan fiscal.....	122
Paragraphe 2 : Cas pratiques.....	123
1. Immobilisations passées en charges.....	123
2. Rectifications des amortissements	127
3. Reprises des provisions.....	130
4. Sous-évaluation des stocks.....	130
5. Chiffre d'affaires.....	131
6. TVA récupérable sur les immobilisations.....	132
7. Prorata de déduction.....	132
8. Rattachement de charges et de produits.....	133

Conclusion de la deuxième partie.....	134
CONCLUSION GENERALE.....	135
BIBLIOGRAPHIE.....	139
LEXIQUE ARABE - FRANÇAIS	
ANNEXES	

INTRODUCTION GENERALE

Parmi les contrôles susceptibles de concerner les entreprises (contrôle de la caisse nationale de sécurité sociale, contrôle de la douane, contrôle de l'Office de changes...), le contrôle fiscal est un de ceux dont les règles de procédures sont à la fois les plus nombreuses et les plus contraignantes.

Si le contribuable ne peut se soustraire à l'action administrative, celle-ci doit s'inscrire dans une logique contradictoire, respectueuse des règles de procédures instaurées par le législateur dans le but de préserver le droit de la défense.

Pour l'administration fiscale, le premier objectif du contrôle fiscal est de détecter et corriger l'erreur, l'inexactitude et l'omission commises de bonne foi sans intention frauduleuse de la part du contribuable.

La rectification de ces erreurs s'intègre dans le cadre d'une procédure de redressement pouvant aboutir à un complément d'imposition assorti des pénalités et majorations de retard.

La notion d'erreur revêt plusieurs significations possibles :

- il peut s'agir d'une erreur purement matérielle ;
- il peut s'agir d'une erreur dans l'application des règles fiscales ;
- il peut s'agir d'une omission.

Toutes ces erreurs qui ne mettent pas en cause la bonne foi du contribuable peuvent être réparées soit depuis les bureaux de l'administration, soit au cours d'un contrôle fiscal externe.

Toutefois, ces rectifications ne peuvent être effectuées sans la mise en œuvre préalable d'une procédure légale spécifique.

L'erreur telle que définie ci-dessus, peut, par ailleurs être accompagnée d'un comportement frauduleux du contribuable (auteur des erreurs). Dans ce cas, ce comportement ne peut s'analyser comme une erreur mais comme la décision réfléchie d'éluder l'impôt.

La fraude dont la lutte constitue le deuxième objectif de l'administration en matière de contrôle fiscal, est définie, en général, comme étant « l'action ou l'abstention faite de mauvaise foi dans le but de tromper ».

En général, la pratique de la fraude s'entend des contribuables qui se soustraient de façon délibérée à l'application normale de la législation fiscale. Au Maroc, ces pratiques sont corrigées par l'administration à l'aide du dispositif des pénalités prévues par les lois régissant la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), l'Impôt sur les Sociétés (IS) et l'Impôt Général sur le Revenu (IGR).

Toutefois, les sanctions financières ne sont pas le seul dispositif dont peut user l'administration fiscale pour réprimer la fraude fiscale. L'administration peut, en effet, recourir à l'action pénale.

Pour le contribuable, le contrôle fiscal est à la fois attendu et redouté. Il est attendu parce que le système fiscal marocain est principalement un système déclaratif ; le contribuable déclare et l'administration contrôle les déclarations déposées dans la forme et dans le fond.

Le contribuable en souscrivant ses déclarations fiscales bénéficie d'une présomption d'exactitude. Ce qui implique que les insuffisances, erreurs et omissions relevées dans les déclarations sont présumées être commises de bonne foi. En cas d'erreurs

commises volontairement ou involontairement, l'administration est tenue de rétablir l'exactitude des déclarations.

L'administration fiscale a donné les moyens aux inspecteurs leur permettant de remonter en amont les déclarations fiscales déposées par les contribuables et de corriger les erreurs, rétablir les omissions et opérer les corrections en aval par des sanctions dont le coût est «dissuasif » pour le contribuable qui les subit.

Le contrôle fiscal est donc assimilé à un «audit fiscal externe gratuit » de la comptabilité et des déclarations fiscales qui permet de confronter ainsi les compétences techniques des intervenants et conseils du contribuable (expert-comptable, commissaire aux comptes, avocat, etc.).

Le contrôle fiscal est aussi redouté parce que les opérations matérielles du contrôle sont lourdes (formalisme considérable) contraignantes (du point de vue de l'emploi du temps) et conflictuelles (vérification menée par une personne extérieure à l'entreprise).

On peut donc dire que la vérification de la comptabilité est avant tout l'exercice d'un droit fortement réglementé par un ensemble de règles de procédures dont le respect conditionne les redressements éventuels qui pourraient en résulter.

Ce formalisme édicté par le législateur ainsi que la complexité des relations commerciales et leur traduction dans la comptabilité font que l'intervention de l'expert comptable dans le cadre de la vérification fiscale devient de plus en plus sollicitée. C'est dans ce contexte que par sa mission de contrôle du formalisme mis en œuvre lors d'une vérification de comptabilité, l'expert comptable se positionne en garant des droits de l'entreprise vérifiée.

En fait, l'assistance d'un conseil dans les rapports avec le vérificateur est un droit pour le contribuable qui dispose d'une liberté totale pour le choix de ce conseil.

Le vérificateur apprécie en particulier la présence de l'expert comptable qui d'une part, lui donne des éclaircissements sur la comptabilité qu'il analyse et d'autre part, dispose d'une formation technique permettant une compréhension du langage et le cas échéant, un rapprochement des parties.

L'expert comptable peut donc jouer un rôle primordial durant toute la procédure de contrôle fiscal. Son intervention peut être aussi sollicitée au delà du contrôle notamment pour analyser les conséquences financières et la traduction comptable des redressements résultant dudit contrôle.

C'est ainsi que l'objectif du présent mémoire qui se limitera au contrôle fiscal en matière de l'Impôt sur les Sociétés, la Taxe sur la Valeur Ajoutée et l'Impôt Général sur le Revenu sur salaires, est de :

- Présenter la procédure légale normale du contrôle fiscal applicable au Maroc en matière des impôts et taxes susvisés (première partie).
- Définir le rôle de l'expert comptable dans le cadre d'une mission d'assistance au contrôle fiscal (deuxième partie).

PREMIERE PARTIE

LE CADRE LEGAL DU CONTROLE FISCAL

INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE

Le contrôle fiscal peut revêtir deux formes : le contrôle sur pièces et le contrôle sur place. Il suppose la mise en œuvre, par l'administration fiscale, de différents droits dont les plus importants sont le droit de communication et le droit de vérification.

Le contrôle sur pièces est un examen critique des déclarations souscrites par le contribuable, effectué par l'administration fiscale depuis ses bureaux, à partir des renseignements et documents en sa possession.

Le contrôle sur pièces permet à l'administration fiscale, pour les années non couvertes par la prescription de:

- vérifier que les exonérations, réductions ou abattements apparaissant dans les déclarations sont fondés ;
- redresser les erreurs, insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulations dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt. Ces redressements étant opérés à partir de la déclaration elle-même et des documents en possession du service des impôts.

Le contrôle sur place ou vérification de comptabilité, objet du présent mémoire, est un ensemble d'opérations permettant à l'administration fiscale d'examiner, sur place, la comptabilité et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles. Il a pour objectif de contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires, qu'il s'agisse d'impôt général sur le revenu, d'impôt sur les sociétés ou de taxe sur la valeur ajoutée.

Compte tenu de la législation actuelle, ces contrôles et redressements ne peuvent être mis en œuvre que dans le strict respect des droits et garanties dont bénéficie le contribuable. Tout manquement de la part de l'administration fiscale risque d'entraîner la nullité de la procédure.

C'est cette procédure du contrôle sur place qui sera traitée dans le cadre de la présente première partie. Nous examinerons dans un premier chapitre l'organisation du contrôle fiscal au Maroc. Dans un deuxième chapitre, nous traiterons du déroulement de la procédure de redressement. A chaque niveau de notre analyse, nous procéderons d'abord à un rappel des dispositions légales et réglementaires en vigueur au Maroc et ensuite à un examen critique de ces dispositions nous permettant, le cas échéant, de formuler des propositions et recommandations de réforme.

CHAPITRE PREMIER

L'ORGANISATION DU CONTROLE FISCAL AU MAROC

Le contrôle fiscal est un ensemble d'opérations qui permettent à l'administration fiscale de s'assurer par une vérification sur place, de la fiabilité de la comptabilité d'un contribuable et de confronter les divers éléments recueillis avec les déclarations souscrites. L'expression «ensemble d'opérations » vise en fait :

- des recherches extérieures effectuées auprès des partenaires commerciaux du contribuable ou des administrations. L'administration fiscale a en effet le droit de demander des informations concernant le contribuable auprès des tiers qui sont tenus de lui répondre (droit de communication) ;
- des interventions dans l'entreprise ;

La procédure de contrôle fiscal commence par l'envoi de l'avis de vérification et se termine après l'envoi de la lettre informant le contribuable de la clôture de la vérification.

Avant d'analyser cette procédure du contrôle, nous consacrons la première section de ce chapitre à l'examen des moyens dont dispose l'administration fiscale et qui peuvent être utilisés dans le cadre de la vérification de la comptabilité.

Section 1 : Les moyens de l'administration fiscale

L'administration fiscale dispose du droit de communication et de l'assistance administrative internationale.

En France, l'administration dispose en outre du droit de visite¹.

Paragraphe 1 : Le droit de communication

Si les agents de l'administration fiscale sont astreints à respecter la règle du secret professionnel vis-à-vis des tiers, ils ont, en contrepartie, le droit d'obtenir communication de certains documents pour assurer le contrôle de la sincérité des déclarations souscrites par les contribuables.²

1. Etendue du droit de communication

Le droit de communication prévu par les articles 36, 106 et 39 respectivement des lois régissant l'IS, l'IGR et la TVA, consiste à recueillir des informations dans les documents détenus par les administrations de l'Etat, les collectivités locales, les établissements publics et tout organisme soumis au contrôle de l'Etat ainsi que par les personnes physiques ou morales exerçant une activité passible des impôts directs.

Le droit de communication s'exerce normalement dans les locaux des contribuables concernés sauf dans le cas où ceux-ci fourniraient les renseignements par écrit ou remettraient, contre récépissé, les documents demandés aux agents des impôts.

La lecture des dispositions régissant le droit de communication en matière d'IGR, de TVA et d'IS, soulèvent les remarques suivantes :

¹ « Code de procédures fiscales » Dalloz ed 2003

² « Les finances de l'Etat au Maroc » page 388. A Bensallah Zemrani.

- Les textes régissant le droit de communication ne prévoient pas la période que peut couvrir ce droit et on peut penser que l'administration fiscale, comme prévu par la note circulaire, peut aller jusqu'à demander des documents des périodes touchées par la prescription tant que le délai de dix ans prévu pour la conservation des documents comptables n'est pas écoulé.
- L'article 106 de la loi sur l'IGR ne précise pas le grade des agents habilités à exercer ce droit de communication, alors qu'en matière d'IS et de TVA, les documents et renseignements objet de la demande de communication sont présentés aux agents des impôts assermentés et ayant, au moins, le grade d'inspecteur adjoint.

2. Distinction entre droit de communication et contrôle approfondi de la comptabilité

L'intérêt de la distinction entre ces deux moyens alloués à l'administration fiscale est d'une grande importance aussi bien pour le contribuable qui a besoin de faire valoir les droits que lui confère la réglementation fiscale, que pour l'administration qui risque en confondant les deux procédés d'entraîner la nullité de la procédure légale et de perdre ses droits envers le contribuable.

Les points de discordance entre le droit de communication et la vérification de la comptabilité sont les suivants :

- Absence de limitation de durée pour l'exercice du droit de communication alors que la vérification doit être faite dans le strict respect du délai de vérification (six ou douze mois) ;
- Absence de formalisme pour l'exercice du droit de communication alors que la vérification est caractérisée par un formalisme qui commence avec la notification

de l'avis de vérification et se poursuit jusqu'à la clôture de l'opération de vérification ;

- Unicité de la procédure de vérification, alors que le droit de communication peut être répété sans limitation dans le temps ;

- Absence d'une procédure contradictoire pour le droit de communication. En effet, alors que la procédure contradictoire n'est pas prévue pour l'exercice de ce droit puisqu'il s'agit d'une simple collecte d'informations, elle constitue une condition de fond pour le cas de contrôle approfondi de la comptabilité.

3. Droit de communication et secret professionnel

Quand on parle du droit de communication, il est essentiel d'évoquer la règle du secret professionnel et les cas de non opposabilité dudit secret professionnel.

La question essentielle est de savoir si les personnes tenues de respecter le secret professionnel peuvent s'opposer aux demandes de communication faites par l'administration fiscale (concernant leurs activités) en évoquant le fait que la divulgation d'informations concernant leurs clients les expose à des sanctions pénales notamment les peines prévues par l'article 446 du code pénal.

Les articles ci-dessus régissant le droit de communication énoncent la règle selon laquelle les administrations de l'Etat, les collectivités locales, les établissements publics et tout organisme soumis au contrôle de l'Etat, ne peuvent, opposer l'obligation du respect du secret professionnel.

Néanmoins, ces textes prévoient des exceptions au principe de non opposabilité du secret professionnel aux agents de l'administration. En effet, pour les professions libérales dont l'exercice implique le respect du secret professionnel et qui comportent des prestations de services à caractère juridique, fiscal et comptable (avocats,

notaires, experts comptables, conseillers juridiques), le droit de communication ne peut pas porter sur la communication globale du dossier.

Pour les autres personnes physiques et morales ne relevant pas des entreprises et organismes étatiques, le texte fiscal est muet sur ce sujet. Dans ce cas, nous pensons que ces personnes peuvent évoquer les dispositions de l'article 446 du code pénal, si le droit de communication porte sur des documents et informations relevant du secret professionnel.

4. Droit de communication auprès des banques

Concernant les banques, l'article 108 de la loi bancaire (loi n°1-93-147 du 6 juillet 1993) stipule que « le secret professionnel ne peut être opposé à Bank Al Maghrib et à l'autorité judiciaire agissant dans le cadre d'une procédure pénale ».

Toutefois et en application des dispositions fiscales régissant le droit de communication, l'administration fiscale peut exercer son droit de communication auprès de ces établissements puisqu'ils sont soumis au contrôle de l'Etat.

En l'absence de dispositions fiscales précises à ce sujet, les établissements de crédit et notamment les banques tenues par le respect du secret professionnel prévu par l'article 107 de la loi bancaire, risquent de ne pas répondre au droit de communication de l'administration fiscale exercé dans un cadre normal sans recours judiciaire.

Ceci constitue, à notre avis, une limite importante au droit de communication d'une manière générale et en particulier, dans les cas de la vérification de la situation fiscale personnelle.

En guise de conclusion, nous pensons que l'étendue du droit de communication au Maroc vis-à-vis de certaines professions et institutions mérite d'être examiné

davantage dans le cadre de la mise en place du code général des impôts, afin de sauvegarder d'une part, la confidentialité des informations strictement personnelles ou dont la divulgation risque de nuire à la personne ou à l'entreprise concernée par l'information et d'autre part, permettre à l'administration d'exercer son droit dans l'objectif de la recherche de la justice fiscale.

5. Difficultés pratiques du droit de communication

Sur le plan pratique et notamment pour les grandes entreprises, l'importance de la quantité des documents comptables sur lesquels s'exerce le droit de communication, ne facilite pas toujours une réponse utile et rapide à l'administration fiscale. En effet, ces entreprises confient généralement leurs documents à une société d'archivage. La recherche et l'exploitation de ces documents dans le cadre du droit de communication nécessitent du temps et des ressources. Cette contrainte pousse beaucoup d'entreprises soit à demander à l'inspecteur d'intervenir sur place pour la recherche des documents demandés soit à ne pas répondre à la requête de l'administration.

Paragraphe 2 : L'assistance administrative internationale

La mondialisation des échanges, la suppression des frontières, l'informatisation et la dématérialisation des services sont favorables à la fraude et à l'évasion fiscale dans un monde où coexistent des fiscalités différentes.

Les conventions fiscales liant le Maroc aux autres pays, permettent à l'administration fiscale marocaine de collecter des renseignements en vue de l'application aussi bien des dispositions conventionnelles que des lois fiscales internes.

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales apparaît bien comme un objectif spécifique, distinct de l'élimination des doubles impositions, des conventions fiscales bilatérales qui prévoient un tel échange de renseignements.

L'assistance administrative internationale ne pose pas de difficulté particulière en matière de formalisme.

Cependant, elle rencontre plusieurs limites résumées comme suit ³ :

- Les renseignements qui risqueraient de révéler un secret commercial, industriel ou professionnel ne sont pas facilement échangeables ;
- Les renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public ne sont pas facilement échangeables ;
- La convention avec la Suisse, en particulier, est affectée par le problème du secret bancaire, traditionnellement protégé par la législation de cet Etat. D'ailleurs, la convention liant le Maroc et la Suisse, n'a pas prévu l'assistance administrative réciproque.

Toutefois, ces restrictions ne privent pas d'intérêt les clauses d'assistance administrative en matière de l'application de la législation fiscale interne. Leur usage doit être désormais fréquent avec le développement des réseaux de transactions commerciales et financières internationales.

Section 2 : L'engagement du contrôle fiscal

Une vérification ne peut débuter sans que le contribuable en ait été préalablement informé par le biais d'un avis de vérification. Ce principe est édicté par les articles 33, 42 et 105 respectivement de la loi sur l'IS, de la loi sur la TVA et de la loi régissant l'IGR.

3 Modèle de convention fiscale OCDE

Paragraphe 1 :L'avis de vérification

L'administration utilise souvent un imprimé modèle dénommé « Avis de vérification de comptabilité » pour informer le contribuable qu'il va faire l'objet d'un contrôle fiscal. Cette information préalable permet au contribuable de se préparer et d'organiser le déroulement du contrôle.

En France et en Tunisie, une vérification inopinée est légalement possible, mais elle n'est pratiquée que dans des cas exceptionnels et sous l'autorisation du juge ⁴. Au Maroc, ce type de contrôle n'est pas admis par les dispositions légales en vigueur.

L'avis de vérification de comptabilité mentionne explicitement :

- les impôts et taxes qui sont soumis au contrôle ;
- les années soumises à vérification. Généralement, l'administration fiscale utilise la mention « exercices non prescrits »;
- le nom et le grade de l'agent vérificateur ;
- le jour auquel débute la vérification. L'administration fiscale utilise la mention « le 16ème jour à partir de la réception de l'avis de vérification».
- la signature du chef de Brigade de vérification.

Le délai légal (minimum) qui doit être respecté entre la date de réception de l'avis de vérification et celle de la première intervention est de 15 jours.

L'avis de vérification est adressé soit par lettre recommandée avec accusé de réception, soit par remise en mains propres contre certificat de remise. Il doit être adressé au contribuable (personne physique) ou au dirigeant légal (personne

⁴ « Contrôle fiscal des sociétés » JEAN PIERRE Le Gall.

morale). En cas de fusion, l'avis de vérification est adressé à la société issue de la fusion.

En cas de défaut d'envoi à la société de l'avis de vérification, la procédure de rectification de la comptabilité est frappée de nullité conformément aux dispositions des articles 39 et 43 respectivement de la loi sur l'IS et de la loi sur la TVA. Cette sanction s'applique aussi en matière d'IGR puisque l'article 107 de la loi régissant cet impôt renvoie à l'article 39 de la loi sur l'IS .

Dans l'objectif de l'amélioration des rapports administration fiscale - contribuables et à l'instar de ce qui est pratiqué en France, la réforme de la fiscalité marocaine, devrait inclure, à notre avis, l'obligation pour l'administration de joindre à l'avis de vérification, un résumé des droits et garanties dont dispose le contribuable durant le contrôle.

En France, le livre des procédures fiscales prévoit à ce sujet, la communication d'une brochure intitulée « Charte des droits et obligations du contribuable ». Cette charte, envoyée obligatoirement avec l'avis, mentionne en plus des droits et obligations du contribuable, la possibilité pour ce dernier d'être assisté par un conseil de son choix.⁵

Notons enfin que les lois sur l'IS, la TVA et l'IGR ne précisent pas si l'avis de vérification doit mentionner expressément la faculté pour le contribuable de se faire assister par un conseil fiscal. Sur le plan pratique, l'administration admet lors des vérifications, la présence d'un conseil fiscal qui est généralement un expert comptable.

⁵ Livre des procédures fiscales. Ed Dalloz

Paragraphe 2 : Le lieu de vérification

La vérification de la comptabilité de l'entreprise doit se dérouler sur place, au siège social ou au principal établissement de l'entreprise.

Ce principe est édicté par l'article 33 de la loi sur l'IS, l'article 42 de la loi sur la TVA et l'article 105 de la loi sur l'IGR.

Le contribuable met à la disposition du vérificateur des installations lui permettant de travailler correctement. Aucun texte ne précise quels critères doivent présenter ces installations ; généralement, elles sont en rapport avec celles dont peuvent bénéficier les salariés de l'entreprise et avec l'espace disponible dans les locaux.

Toutefois, il arrive que le chef de l'entreprise souhaite que le vérificateur n'effectue pas ses interventions dans les locaux de l'entreprise lorsque, par exemple, la comptabilité n'est pas tenue au siège ou les locaux pour accueillir le vérificateur ne permettent pas le déroulement correct des opérations du contrôle.

Cette possibilité n'est prévue par aucun texte. Toutefois, sur le plan pratique, l'examen des documents comptables peut se dérouler en dehors de l'entreprise, par exemple, au cabinet de l'expert comptable, ou dans les bureaux de l'administration.

Nous pensons que cette pratique mérite d'être clarifiée par les textes régissant le contrôle fiscal afin de limiter les problèmes connexes suivants qu'elle risque d'engendrer :

- le déplacement régulier des documents comptables et donc le risque de perte de ces documents;

- le caractère effectif du débat oral et contradictoire. En effet, l'exercice des opérations de contrôle à l'extérieur de l'entreprise risque de constituer une limite au débat oral et contradictoire caractérisant la procédure de contrôle.

En outre, cette faculté de contrôle à l'extérieur de l'entreprise doit être soumise, à notre avis, aux conditions suivantes :

- une demande écrite doit émaner du contribuable ;
- le vérificateur doit remettre un reçu détaillant les documents emportés.

Concernant les jours et heures durant lesquels peut s'exercer le droit de vérification, aucune disposition légale ou réglementaire ne prévoit de précisions particulières à ce sujet. En pratique, l'administration fiscale procède au contrôle de la comptabilité selon les heures normales d'ouverture des locaux professionnels du contribuable.

Mais, la question qui reste posée est de savoir si l'administration fiscale peut conduire les opérations de contrôle en dehors des heures normales de travail. A titre d'exemple, peut-elle intervenir le soir dans une discothèque ou tôt le matin dans une boulangerie sans que soit viciée la procédure de contrôle ?

Section 3 : Le déroulement du contrôle fiscal

Paragraphe 1 : La compétence des vérificateurs

Les dispositions régissant la compétence des agents habilités à intervenir dans le cadre des opérations de contrôle fiscal sont prévues dans les articles 33, 42 et 105 respectivement des lois sur l'IS, la TVA et l'IGR. Ces agents doivent avoir au moins le grade d'inspecteur adjoint et doivent être commissionnés pour procéder au contrôle fiscal.

En matière de compétence territoriale, la loi n'a pas prévu de précision sur ce sujet.

En pratique :

- un agent du «service national des vérifications fiscales » peut intervenir par exemple dans toute entreprise du territoire national ;
- un agent du «service préfectoral des vérifications » peut intervenir dans toute entreprise établie dans la préfecture concernée.

Paragraphe 2 : Les documents comptables à communiquer

Les documents comptables à communiquer sont ceux prévus par l'article 33 de la loi sur l'IS, l'article 40 de la loi sur la TVA et l'article 105 de la loi sur l'IGR.

D'une manière générale, le vérificateur peut exiger de l'entreprise tous documents comptables (inventaires, journaux, factures de vente, pièces justificatives de dépenses, les fiches des clients et des fournisseurs...), juridiques (procès verbaux des réunions du conseil d'administration, des assemblées des associés ...) et commerciaux (tarifs de vente, contrats commerciaux...).

Bien entendu, le vérificateur est tenu au secret professionnel pour les informations dont il a pu prendre connaissance durant la procédure.

En pratique, le vérificateur demande souvent de lui présenter dans un premier temps :

- le manuel d'organisation comptable ;
- les journaux ;
- le grand livre ;
- les livres auxiliaires ;
- l'inventaire détaillé justifiant le contenu de chaque poste du bilan (stocks, clients, fournisseurs...etc)
- le livre d'inventaire et le livre journal cotés et paraphés ;

- les états de synthèse ;
- les pièces justificatives des charges et des produits ;
- les journaux de paie.

Le défaut de présentation de tout ou partie des documents comptables demandés par le vérificateur risque d'entraîner le rejet de la comptabilité et la reconstitution de la base imposable par l'administration fiscale.

A cet égard, nous pensons que dans le cadre de la réforme de la procédure de vérification, il y a lieu de définir avec précision la nature des documents qui peuvent entraîner le rejet de la comptabilité. En effet, sur le plan pratique cette question suscite plusieurs interprétations et peut entraîner des sanctions disproportionnées comme c'est le cas lorsque le vérificateur rejette la comptabilité au motif que la société ne dispose pas d'un manuel d'organisation comptable ou du livre d'inventaire.

Paragraphe 3 : La communication et la restitution des documents comptables

1. Communication des documents comptables

Pour la communication des documents au vérificateur, deux pratiques sont généralement observées :

- présentation, dès la première intervention du vérificateur, de la totalité des pièces comptables, juridiques et commerciales ;
- présentation au fur et à mesure, à la demande du vérificateur, de diverses pièces dont il a besoin. En principe, il fournit à la fin d'une séance la liste des documents qui lui sont nécessaires pour la séance suivante.

L'une ou l'autre méthode présentent des avantages et des inconvénients aussi bien pour le contribuable que pour le vérificateur.

La première permet au vérificateur d'être relativement autonome dans son travail dans la mesure où il serait censé disposer de toutes les pièces au départ. Mais, il peut perdre du temps à consulter l'ensemble des documents pour rechercher les éléments qui lui sont nécessaires. Pour le contribuable, cette méthode présente l'inconvénient matériel de l'obliger à mettre tous ces documents à la disposition du vérificateur.

La seconde méthode permet au vérificateur de gagner du temps en se faisant présenter les documents qui lui sont nécessaires. Elle présente l'inconvénient pour le contribuable de requérir une plus grande disponibilité de sa part.

2. Emport des documents

Hormis le cas d'une vérification effectuée en dehors des locaux de l'entreprise nécessitant un déplacement des documents comptables, l'emport des documents reste en principe exceptionnel parce que non nécessaire.

D'ailleurs, l'emport des documents par le vérificateur n'est pas prévu par les textes régissant le contrôle fiscal.

Seules les notes circulaires commentant les dispositions de la loi sur l'IS et de la loi sur la TVA prévoient cette possibilité mais avec un formalisme bien défini.

C'est ainsi que l'inspecteur ne peut pas emporter les livres et les pièces comptables sauf :

- autorisation expresse du contribuable et ;
- à la condition de délivrer un récépissé.

L'autorisation du contribuable doit être préalable à l'emport et le vérificateur doit établir un reçu détaillé énumérant avec précision les pièces emportées. Le récépissé doit être signé par les deux parties. En cas de non respect de ce formalisme, l'emport des documents risque d'être considéré irrégulier et peut vicier la procédure de vérification dans son ensemble.

Nous pensons que cette sanction non prévue explicitement par les textes régissant le contrôle fiscal, doit être clarifiée au niveau du projet du « code général des impôts » dans la mesure où sur le plan pratique, il arrive que le vérificateur emporte certains documents sans l'autorisation du contribuable et les réclame au niveau de la notification.

La problématique qui reste posée à ce niveau est les moyens de preuve de l'emport irrégulier des documents. A cet égard, la jurisprudence française ⁶ dispose que le contribuable qui conteste la régularité de la vérification pour emport irrégulier des documents comptables doit en apporter la preuve. Cette preuve peut être apportée par tout moyen. C'est ainsi que le témoignage de l'expert comptable a été accepté dans une décision du conseil d'Etat à ce sujet.

3. Restitution des documents emportés

Le vérificateur doit restituer les documents emportés dans leur intégralité. La note circulaire prévoit à ce sujet que le vérificateur doit exiger une décharge. La restitution des documents doit être faite, en principe, avant la fin du contrôle.

Sur le plan pratique, il arrive que le vérificateur ne restitue pas ou restitue après la fin du contrôle, les documents emportés. Il y a lieu donc de réglementer ces pratiques qui risquent de perturber le respect du débat oral et contradictoire garanti lors de la procédure de contrôle fiscal.

⁶ Francis Lefebvre : « La pratique de la vérification de comptabilité » paragraphe 8490.

A noter que la jurisprudence française sanctionne sévèrement cette pratique par des jugements allant jusqu'à la nullité de la procédure de contrôle.

Section 4 : La durée du contrôle fiscal

La durée de vérification est réglementée par les articles 33, 42 et 105 respectivement des lois régissant l'IS, la TVA et l'IGR. Ces articles ont fait l'objet d'une réforme par la loi de finances pour l'année budgétaire 2004.

Paragraphe 1 : La durée légale

Le délai de vérification tel que prévu par ces articles est de six mois maximum pour les contribuables dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 50 000 000 DH, et de douze mois pour ceux dont le chiffre d'affaires de l'un des exercices vérifiés dépasse 50 000 000 DH.

Ce délai commence à courir à compter de la date fixée par l'avis de vérification quelle que soit la date effective d'intervention du vérificateur.

Certes, la fixation d'un délai de contrôle constitue une garantie pour le contribuable. Cependant, la fixation du délai en fonction seulement du chiffre d'affaires paraît critiquable. A titre d'exemple, une entreprise de négoce réalisant un chiffre d'affaires dépassant 50 millions de dirhams mais avec des petites marges sera soumise au même délai de douze mois qu'une grande société industrielle, ou une banque .

Il y a lieu donc d'assouplir d'avantage ce délai comme en France et en Tunisie. En effet, dans ces pays il peut aller jusqu'à une année ou être ramené à trois mois en fonction de la taille de l'entreprise ou de la complexité de l'activité concernée.⁷

⁷ Francis Lefebvre : « la pratique de la vérification de comptabilité » paragraphe 11000.

A titre d'exemple, le délai du contrôle fiscal est limité en France à trois mois pour les contribuables dont le montant hors taxes du chiffre d'affaires n'excède pas :

- 763 000 euros pour les entreprises industrielles ou commerciales dont l'activité est la vente des marchandises, objets ou fournitures, ou la fourniture de logements ;

- 230 000 euros pour les autres entreprises industrielles ou commerciales.

Toujours en France, pour tenir compte de l'activité spéciale des holdings qui enregistre des produits financiers importants sans pour autant réaliser un chiffre d'affaires significatif, le livre des procédures fiscales précise que le délai de 3 mois ne s'applique pas aux holdings dont l'actif comportent des titres de placement et de participation dont le montant total est égal ou supérieur à 7 600 000 euros.

Nous pensons qu'il y a lieu de retenir comme critère de détermination du délai de contrôle et en parallèle avec le chiffre d'affaires, la nature de l'activité (commerciale, industrielle, financière) et de prévoir un délai réduit pour les PME et TPE.

Paragraphe 2 : Les interruptions du contrôle fiscal

Le délai de contrôle ne tient pas compte des interruptions de la vérification pour défaut de présentation des documents obligatoires.

Le point de départ de chaque période d'interruption des opérations de vérification est constitué par la date d'envoi de la lettre de mise en demeure par laquelle le vérificateur réclame lesdits documents. Le délai de réponse accordé au contribuable est de 15 jours à compter de la date de la réception de la lettre de mise en demeure.

Toutefois, rien n'interdit au contribuable de répondre à la demande du vérificateur avant l'expiration dudit délai de 15 jours. Dans ce cas, la suspension de la vérification est arrêtée à la date de la communication au vérificateur de la réponse du contribuable et non pas à l'expiration du délai de 15 jours. En effet, la note circulaire commentant les dispositions de l'article 33 de la loi sur l'IS stipule que « *La durée de suspension de la vérification est arrêtée à la date de la communication à l'agent chargé du contrôle, qui en accuse réception :*

- soit des documents et pièces comptables demandés ;

- soit d'une lettre confirmant l'absence des documents et pièces précités. »

Ainsi, le calcul du délai effectif d'une vérification doit prendre en considération le délai écoulé entre la date de la première intervention et celle de la dernière intervention diminué du cumul des périodes d'interruption pour défaut de présentation de documents comptables par le contribuable.

Paragraphe 3 : Le non respect du délai de vérification

La sanction applicable en cas de non respect par l'administration du délai légal de vérification, n'est pas prévue par les lois sur l'IS, la TVA et l'IGR.

A notre avis, le dépassement du délai légal constitue une atteinte aux droits du contribuable et par conséquent devrait entraîner la nullité de la procédure dans son ensemble.

La mise en place d'un livre de procédures fiscales devrait donc, à notre avis, clarifier la sanction applicable à ce titre.

En France, la violation des dispositions relatives à la durée des vérifications sur place entraîne la nullité absolue des impositions consécutives à la vérification.

Section 5 : La clôture du contrôle fiscal

Paragraphe 1 : La fin des investigations

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. Cette obligation est édictée par les articles 33, 42 et 105 respectivement des lois sur l'IS, la TVA et l'IGR.

Cette information permet, en cas de litige, d'apporter plus facilement la preuve de la date de la dernière intervention sur place et par conséquent de la durée de vérification.

A la fin des opérations sur place et dans le cadre de l'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, nous pensons qu'il y a lieu d'insérer dans les textes régissant le contrôle fiscal, l'obligation pour le vérificateur de tenir une réunion de fin des investigations avec le contribuable.

En France, le XX^{ème} rapport du Conseil des impôts a récemment proposé à l'administration fiscale Française de généraliser la pratique d'une réunion de synthèse entre le vérificateur et le contribuable en conclusion des opérations sur place avant d'adresser la notification de redressement ⁸.

Paragraphe 2 : Cas de renouvellement du contrôle

A la fin du contrôle sur place, le vérificateur peut conclure que :

⁸ Patrick Cochetoux « droit fiscal » DESS université de Lille 2 avril 2003 .

- il n'y a pas d'anomalies pour ce qui est des déclarations fiscales. Il prend dans ce cas la décision de ne pas rectifier les impositions initiales et doit le faire savoir au contribuable par lettre recommandée avec accusé de réception ;
- la vérification a abouti à la constatation d'anomalies nécessitant un redressement des bases initiales. Dans ce cas, il doit engager la procédure de redressement contradictoire (chapitre 2 ci-après).

L'administration peut procéder à un nouvel examen des écritures déjà vérifiées. Toutefois, ce nouvel examen ne peut entraîner une modification des impositions retenues au terme du premier contrôle. Cette possibilité édictée par les articles 33, 42 et 105 respectivement de la loi sur l'IS, la TVA et l'IGR, est très peu appliquée dans la pratique.

Cette règle devrait être clarifiée, à notre avis, notamment pour le cas de nullité de contrôle. En effet, peut-on procéder à la vérification des exercices ayant déjà fait l'objet d'une procédure de contrôle mais qui n'a pas abouti en raison de la présence d'un vice de procédure ?

La réponse à cette question dépend, à notre avis, de la portée de la sanction de nullité prononcée suite au vice de procédure.

Deux cas de nullité sont en effet prévus par la loi. En vertu de l'article 39 de la loi sur l'IS et de l'article 42 de la loi sur la TVA :

La procédure de rectification est frappée de nullité :

- en cas de défaut d'envoi à la société de l'avis de vérification dans le délai légal ;
- en cas de défaut de notification de la réponse de l'inspecteur aux observations de la société dans le délai légal.

Le premier cas de nullité a pour effet d'annuler la procédure de vérification entamée par l'administration fiscale puisque cette procédure n'a pas été précédée par l'envoi de l'avis de vérification. L'administration peut, à notre avis, procéder à une nouvelle vérification en adressant au contribuable un avis de vérification pour la même période en tenant compte des exercices prescrits, le cas échéant.

Par contre, dans le cas où la nullité serait due au défaut d'envoi de la réponse aux observations du contribuable, elle aura, à notre avis, pour effet d'annuler les redressements notifiés au contribuable et de ne tenir compte que des bases déclarées par ce dernier. L'administration ne peut donc procéder à une nouvelle vérification de la même période.

L'analyse ci-dessus, découle du fait que :

- le premier cas de nullité a pour effet d'annuler la procédure engagée ;
- le deuxième cas de nullité a pour effet d'annuler les redressements notifiés.

En France, l'administration fiscale ne peut procéder à une nouvelle vérification de comptabilité pour une période déjà contrôlée même dans le cas où une vérification aurait été annulée suite à la présence d'un vice de procédure.⁹

⁹ «Le contrôle fiscal en France : présentation, organisation, procédures » LHEUREUX, J.Pierre; Mémoire d'expertise comptable.

CHAPITRE DEUXIEME

LA PROCEDURE LEGALE DE REDRESSEMENT

La procédure de redressement est régie par les articles 39, 43 et 107 respectivement des lois sur l'IS, la TVA et l'IGR.

La procédure de redressement constitue l'issue normale de toute vérification de comptabilité. Dans les cas exceptionnels d'opérations de vérification qui n'ont donné lieu à aucun redressement, le vérificateur adresse au contribuable un avis d'absence de redressements.

La loi stipule à cet effet qu'à l'issue du contrôle fiscal sur place, l'administration doit :

- en cas de rectification des bases d'imposition, engager la procédure de redressement ;
- dans le cas contraire, en aviser le contribuable par lettre recommandée avec accusé de réception.

La procédure de redressement appelée aussi la procédure de redressement contradictoire vise dans, un premier temps, à organiser un débat contradictoire entre l'administration et le contribuable afin que ces parties puissent plus aisément parvenir à un accord et éviter la phase contentieuse proprement dite. Dans le cas où l'élaboration de ce consensus échouerait, le législateur a prévu, dans un deuxième temps, l'intervention des commissions administratives destinées à émettre des décisions sur les points de désaccord.

La procédure de redressement est caractérisée par l'envoi d'une notification de redressements et la possibilité pour le contribuable de produire des observations auxquelles l'administration fiscale est alors tenue de répondre si elle les rejette en totalité ou en partie.

Sur le plan pratique, nous nous interrogeons sur la légalité d'une notification partielle portant notamment sur un exercice et non pas tous les exercices objets de la vérification. En effet, pour des raisons liées à la prescription, l'administration fiscale procède dans un premier temps à la notification du premier exercice de la période vérifiée et dans un deuxième temps les autres exercices.

A notre avis, cette pratique est contraire à l'esprit de la loi voulant assurer une procédure contradictoire pour l'ensemble des chefs de redressements de la période vérifiée. Cette conclusion découle des articles ci-dessus qui stipulent qu'à « l'issue du contrôle fiscal sur place, l'administration doit en cas de rectification des bases d'imposition, engager la procédure de redressement... »

Nous pensons que cette pratique administrative très répandue actuellement, mérite d'être clarifiée au niveau du livre des procédures fiscales.

Section 1 : La notification des redressements

Le débat contradictoire débute par la notification de redressements à laquelle le contribuable est invité à répondre par ses propres arguments. Cette notification doit respecter certaines conditions quant à sa forme et son contenu.

Paragraphe 1 : La remise de la première notification

La notification doit être faite par écrit et adressée au contribuable à l'adresse indiquée dans ses déclarations, actes ou correspondances soit par:

- lettre recommandée avec accusé de réception ;
- remise en mains propres et sous pli fermé, par l'intermédiaire des agents assermentés de l'administration fiscale ou des agents du greffe ou des huissiers de justice ou par voie administrative.

Cette possibilité de remise en mains propres, d'ailleurs souvent utilisée, a été introduite par la loi des finances pour l'année budgétaire 2001 et a pour objectif d'éviter l'inconvénient que présente la voie postale et consistant dans le retard de retrait de la notification par le contribuable.

Pour attester de la réception de la notification par le contribuable, la remise doit être constatée par un certificat de remise établi en double exemplaire, sur un imprimé fourni par l'administration et dont un est remis au contribuable vérifié. Le certificat de remise comporte les indications suivantes :

- le nom et la qualité de l'agent ayant remis la notification ;
- la date de la notification ;
- la signature et le nom de la personne ayant reçu la notification.

Concernant ce dernier point, nous notons que les dispositions légales en vigueur régissant le contrôle fiscal (articles 50 bis de la loi sur l'IS, 56bis de la loi régissant la TVA et 112 bis de la loi sur l'IGR) stipulent que « *Le document est considéré avoir été valablement notifié s'il est remis entre les mains d'un représentant légal, d'employé ou de toute autre personne travaillant avec la société...* ».

Cette possibilité de remise à toute personne travaillant dans la société est, à notre avis, critiquable dans la mesure où elle risque d'être coûteuse pour le contribuable. Elle mérite donc d'être clarifiée dans le cadre de la mise en place du livre des procédures fiscales.

Paragraphe 2 : Le contenu de la première notification

La première notification comporte les informations suivantes :

- les exercices vérifiés ;
- les impôts et taxes vérifiés ;
- le nom et la signature de l'auteur de la notification ainsi que de son supérieur hiérarchique ;
- le montant des nouvelles bases d'imposition au titre des impôts et taxes vérifiés;
- le délai de 30 jours dont dispose le contribuable pour présenter ses observations en réponse à la notification.

En ce qui concerne l'objet, l'obligation d'informer le contribuable prévue par les articles susvisés, stipule que « l'inspecteur des impôts notifie au contribuable les motifs, la nature et le montant des redressements envisagés et l'invite à produire ses observations dans un délai de trente jours suivant la date de la réception de la lettre de notification ».

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

Sur le plan pratique, nous avons constaté tout au long de notre expérience que des notifications comportent, malgré l'obligation ci-dessus, des chefs de redressement non motivés et présentés d'une manière globale. Ce qui rend difficile voire impossible la tâche du contribuable consistant à produire une réponse utile à ces chefs de redressement.

Afin de limiter cette pratique, il y a lieu de clarifier la sanction applicable dans ce cas. A ce sujet, la jurisprudence française a précisé la portée de l'obligation de motivation incombant à l'administration et allant jusqu'à la nullité des redressements non motivés ¹⁰.

Enfin et dans l'objectif de renseigner le contribuable de façon précise sur l'incidence des redressements notifiés sur le plan financier, la notification des redressements devrait détailler, à notre avis, les suppléments d'impôts exigibles de même que les taux et montants des pénalités et majorations de retard applicables.

Paragraphe 3 : Les effets de la notification

La notification de redressement a pour effet :

- d'interrompre la prescription applicable au droit de reprise de l'administration et faire courir un nouveau délai de même durée que celui interrompu. Toutefois, l'effet interruptif est subordonné à la condition que la notification soit régulière et qu'elle parvienne au contribuable avant l'expiration du délai de reprise ;
- d'ouvrir un délai de réponse de trente jours au contribuable ;
- et de fixer les limites de l'imposition que le vérificateur se propose d'effectuer. En principe, l'administration ne peut établir une imposition sur des bases excédant celles mentionnées dans la notification. Ainsi même en cas d'erreur matérielle, les bases notifiées ne peuvent jamais être revues à la hausse. Par ailleurs, la notification n'a d'effet qu'au regard des impôts et taxes qui y sont visés.

¹⁰ Francis Lefebvre : « La pratique de la vérification de comptabilité ».

Paragraphe 4 : La réponse du contribuable

1. Délai de réponse

Dans le cadre de la procédure légale de redressement contradictoire, le contribuable est invité à faire parvenir ses observations qui peuvent prendre la forme d'une acceptation ou consister en un rejet total ou partiel des redressements notifiés.

Le contribuable dispose d'un délai de trente jours. La mention de ce délai dans la notification constitue une garantie fondamentale de la procédure contradictoire. Ce délai court à compter de la réception de la première notification.

Il s'agit d'un délai franc et donc le jour de la réception est exclu pour le calcul du délai de trente jours. De plus, lorsque le dernier jour du délai coïncide avec un jour férié, le délai de réponse est prorogé jusqu'au jour ouvrable suivant.

Enfin, notons que la possibilité d'accorder au contribuable, un délai supplémentaire par l'administration fiscale n'est pas prévue par les dispositions légales en vigueur. La réponse doit donc être faite dans le délai de trente jours quelles que soient les circonstances.

Sur le plan pratique et dans le cas de grandes entreprises, nous avons constaté que ce délai de trente jours est généralement insuffisant pour une réponse utile sur l'ensemble des chefs de redressements. Nous pensons qu'en parallèle à l'augmentation du délai de vérification pour les entreprises dont le chiffre d'affaires dépasse 50 millions de dirhams, il y a lieu d'augmenter le délai de réponse accordé

au contribuable pour répondre à la première notification. Un délai de deux mois nous paraît nécessaire pour une réponse utile.

2. Forme de réponse

La réponse du contribuable est faite par écrit et comporte sa signature ou celle de son représentant légal. Aucun formalisme particulier n'est prévu par la loi à ce titre. Toutefois, une réponse point par point, dans l'ordre de la notification et clairement formulée, facilitera l'analyse de la réponse par l'administration.

Les observations du contribuable peuvent porter aussi bien sur le fondement juridique du redressement que sur la nature des faits qui lui sont reprochés. Elles consistent en une acceptation des redressements ou en un refus pur et simple. Dans ce dernier cas, la réponse doit comporter en principe une argumentation sur les redressements contestés. En effet, une contestation sans arguments risque d'être qualifiée d'une réponse incomplète ayant pour conséquence d'affaiblir la position de du contribuable notamment devant les commissions administratives.

Enfin, la réponse du contribuable doit être adressée à l'administration fiscale par lettre recommandée avec accusé de réception ou déposée contre décharge.

3. Absence de réponse

L'absence de réponse de la part du contribuable dans le délai légal équivaut à une acceptation tacite des redressements. Ainsi, par son silence, le contribuable clôture la procédure de redressement. Dans ce cas, le seul recours possible reste la voie contentieuse devant prendre la forme d'une réclamation à adresser au directeur des impôts dans un délai de six mois qui suivent celui de la mise en recouvrement des impositions (articles 52, 47 et 114 des lois sur l'IS, la TVA et l'IGR). A noter que la

possibilité d'un recours contentieux ne fait pas obstacle à la mise en recouvrement immédiate des impositions.

En cas de réponse partielle, les chefs de redressements n'ayant pas fait l'objet de réponse sont considérés comme acceptés par le contribuable. Les impositions y afférentes sont émises par voie de rôle sans attendre la fin de la procédure de redressement. Cette possibilité d'émission des rôles afférents aux redressements acceptés, a été introduite par la loi de finances pour l'année budgétaire 2004. La note circulaire commentant les dispositions de ladite loi de finances stipule que l'administration fiscale procède à l'émission des rôles des redressements acceptés après la réception de la réponse à la deuxième notification.

4. Réponse hors délai

Une réponse tardive du contribuable ne peut, en principe, être prise en considération par l'administration. Par son pouvoir discrétionnaire, elle peut valablement refuser une réponse tardive du contribuable au seul motif qu'elle est atteinte par la forclusion. Dans ce cas, les impositions sont établies par l'administration et ne peuvent être réclamées que par voie contentieuse applicable en cas de défaut de réponse dans le délai légal.

Paragraphe 5 : L'envoi de la deuxième notification

1. Délai de réponse de l'administration fiscale

L'administration doit répondre aux observations du contribuable conformément aux articles 42, 43 et 107 des lois respectivement sur l'IS, la TVA et l'IGR.

Le délai de réponse de l'administration fiscale est de soixante jours suivant la date de réception de la réponse du contribuable.

2. Forme de réponse

La réponse de l'administration doit être établie par écrit et doit comporter les motifs du rejet total ou partiel des observations du contribuable ainsi que les bases d'imposition qu'elle propose de retenir.

La réponse de l'administration 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 commission locale de taxation. En effet, c'est à partir de la réception de la réponse de l'administration que le contribuable peut valablement décider de soumettre ou non son différend à la commission locale de taxation.

La note circulaire de l'administration fiscale commentant les dispositions relatives à la notification des redressements dispose que « *L'inspecteur ne doit pas se limiter à répéter les termes de la 1ère notification. Il doit au contraire étudier et analyser attentivement chacune des observations ou contre-propositions de la société, motiver leur réfutation et démontrer avec des éléments chiffrés le bien-fondé des réintégrations qu'il se propose de maintenir. Les termes de la deuxième notification doivent permettre aux commissions de taxation, lorsqu'elles sont saisies du différend, d'être à même de connaître la nature de chaque point de litige et statuer en toute connaissance de cause* ».

La pratique consistant à reprendre les termes de la première notification devrait donc être interdite au niveau de la loi dans le cadre de la mise en place du livre des procédures fiscales.

3. Changement de motifs :

Il arrive que l'administration fiscale, lors de la deuxième notification, entend maintenir un redressement pour un motif autre que celui retenu dans la première notification. Ce changement de motifs peut prendre sa source :

- dans une situation de fait différente de celle retenue initialement ;
- dans le changement d'une question de droit.

Cette pratique constitue, à notre avis, une atteinte à la garantie d'un débat contradictoire caractérisant la procédure de redressement. L'administration fiscale est tenue donc de répondre aux observations du contribuable formulées sur les motifs évoqués dans la première notification et non pas soulever d'autres motifs.

Sur le plan légal, nous pensons qu'il y a lieu de prévoir des sanctions permettant de limiter la généralisation de cette pratique.

4. Absence de réponse ou réponse hors délai :

Le défaut de réponse ou réponse tardive de l'administration aux observations du contribuable, entraîne la nullité de la procédure de rectification. Dans ce cas, l'administration est considérée comme ayant accepté les observations de l'entreprise.

Cette nullité, prévue seulement en matière d'IS et de TVA doit être soulevée avant le recours devant la commission nationale du recours fiscal.

En matière d'IGR, cette sanction n'est pas prévue par la loi régissant cet impôt. En effet, l'article 107 traitant de la procédure de redressement dispose que :

«.....

*IV- Les décisions de la commission locale de taxation peuvent faire l'objet, soit par le contribuable soit par l'administration, d'un recours devant la commission nationale du recours fiscal prévue à l'article 41 de la loi régissant l'impôt sur les sociétés. **La procédure se poursuit conformément aux dispositions de l'article 39 de la loi précitée.** »*

L'article 39 de la loi sur l'IS stipule que :

« V. - Lorsque la société ou l'administration saisit la commission nationale du recours fiscal, celle-ci d'une part, en informe l'autre partie, dans les formes prévues à l'article 50 bis ci-après, dans un délai de trente jours suivant la date de réception du recours en lui communiquant copie de la requête dont elle a été saisie et, d'autre part, demande à l'administration, par lettre recommandée avec accusé de réception, de lui transmettre le dossier fiscal afférent à la période litigieuse dans le délai de trente jours suivant la date de réception de ladite demande

A défaut de communication du dossier fiscal dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à :

- soit celles déclarées ou acceptées par la société si elle a présenté son recours devant la commission nationale du recours fiscal dans le délai légal ;*
- soit celles fixées par la commission locale de taxation dans le cas contraire.*

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

VI. -

VII. - La procédure de rectification est frappée de nullité :

- en cas de défaut d'envoi à la société de l'avis de vérification dans le délai prévu au § II de l'article 33 ci-dessus ;*

- en cas de défaut de notification de la réponse de l'inspecteur aux observations de la société dans le délai prévu au § II ci-dessus.

Les cas de nullité visés ci-dessus ne peuvent être soulevés pour la première fois devant la commission nationale du recours fiscal. »

La lecture des dispositions légales ci-dessus permet de conclure que le renvoi à l'article 39 ci-dessus est limité à la suite de la procédure notamment à la réunion et la décision de la commission nationale du recours fiscal. Il ne concerne pas l'alinéa relatif à la sanction puisque cet alinéa ne traite pas la suite de la procédure.

Il s'ensuit qu'en matière d'IGR, la sanction applicable en cas d'absence de réponse ou de réponse tardive de l'administration, doit être harmonisée, à notre avis, avec celle prévue en matière d'IS et de TVA.

Paragraphe 6 : La réponse du contribuable à la deuxième notification

1. Délai de réponse

Le délai de réponse du contribuable à la deuxième notification de l'administration est fixé à trente jours suivant la date de réception de ladite notification.

2. Forme de réponse

La réponse du contribuable rejetant totalement ou partiellement les motifs évoqués par l'administration dans la deuxième notification en réponse aux observations formulées dans la première réponse, consiste en une requête adressée à la Commission Locale de Taxation (CLT).

En effet, dans la deuxième notification de l'administration fiscale, l'inspecteur invite le contribuable, en cas de désaccord, à se pourvoir devant la CLT .

Le recours devant la CLT consiste en une requête à adresser à l'administration fiscale qui se chargera de la transmettre à ladite commission et dans laquelle le contribuable développe ses arguments et observations sur les redressements et demande à la commission de statuer sur ces derniers.

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 CLT. A défaut, les impositions sont émises immédiatement et ne peuvent être contestées que par voie contentieuse.

3. Absence de réponse ou réponse tardive :

L'absence ou la présentation d'une réponse hors délai est considérée comme une acceptation tacite des redressements figurant dans la deuxième notification et a pour conséquence l'émission des impositions correspondantes. Ces impositions ne peuvent être contestées que par voie contentieuse.

Section 2 : Le recours devant les commissions administratives

L'intervention de la Commission Locale de Taxation (CLT) et de la Commission Nationale du Recours Fiscal (CNRF) n'est pas systématique. En effet :

- La CLT ne se réunit pour donner son avis que sur demande du contribuable après la réception de la deuxième notification ;
- La CNRF n'intervient que suite à la demande soit du contribuable soit de l'administration fiscale.

La saisine de ces commissions s'inscrit parmi les voies administratives de règlement du différend. Elle permet une tentative d'arbitrage du désaccord subsistant entre le contribuable et l'administration.

Paragraphe 1 : Le recours devant la commission locale de taxation (CLT)

Les commissions locales de taxations sont instituées par l'administration (Arrêté du premier ministre n° 3-29-88 du 2 mai 1988) qui en fixe le siège et le ressort.

Elles sont régies par les articles 40 et 45 respectivement de la loi sur l'IS et de la loi sur la TVA.

1. Composition de la CLT

La commission locale de taxation comprend :

- Un magistrat qui est le président de la commission ;
- 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 des impôts directs et taxes assimilées 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.

A ce niveau, et à notre avis, la présence d'un expert comptable comme c'est le cas en France¹¹, aurait été plus justifiée que celle du représentant du gouverneur et du contribuable.

¹¹ « L'expert Comptable et le contentieux fiscal » LALOUM Franck ; 1995

2. Forme de recours

Le recours à la CLT est présenté par le contribuable sous forme d'une requête dans laquelle il présente ses observations sur les redressements de l'administration fiscale avec les pièces justificatives en sa possession. Cette requête est adressée à l'administration fiscale qui la transmettra à la commission accompagnée du dossier complet de la vérification. A noter que le contribuable doit indiquer dans sa lettre à l'administration fiscale qu'il demande le pourvoi devant la CLT. Comme nous l'avons rappelé ci-dessus, cette indication est très importante puisque le défaut de précision est considéré par l'administration comme une acceptation tacite suivie systématiquement par l'émission du rôle.

3. Décision de la CLT

La commission 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 CLT statue en présence de deux membres. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

Les décisions de la CLT doivent être détaillées et motivées. Toutefois, la CLT ne peut se prononcer sur des questions d'interprétation des dispositions légales ou réglementaires. Elle doit donc se déclarer incompétente sur ces questions.

4. Délai de décision de la CLT

Le délai maximum qui doit s'écouler entre la date d'introduction d'un pourvoi et celle de la décision de la CLT est fixé à 24 mois.

Dans le cas où la décision de la CLT ne serait prise dans ce délai, l'inspecteur informe le contribuable par lettre recommandée avec accusé de réception ou par remise en mains propres, de l'expiration du délai de 24 mois et de la possibilité d'introduire un recours devant la Commission Nationale du Recours Fiscal (CNRF) dans un délai de 60 jours suivant la réception de ladite lettre d'information. A défaut de recours dans ce délai, les impositions sont émises et ne peuvent être contestées que par voie contentieuse.

5. Notification de la décision

La décision de la CLT est notifiée par l'administration fiscale soit par remise en mains propres soit par lettre recommandée avec accusé de réception.

6. Commentaires sur le fonctionnement de la CLT

Sur le plan pratique, le fonctionnement des CLT est critiquable, à notre avis, à plusieurs niveaux. En effet :

- La CLT se caractérise par l'absentéisme de ses membres et la lenteur dans la prise de ses décisions ;
- Les réunions de la CLT se caractérisent par des discussions superficielles des différents points objet du litige. Ce qui ne permet pas à la CLT de prendre des décisions fondées ;

- Les décisions des CLT ne sont pas souvent motivées;
- L'insuffisance de la formation technique de ses membres notamment dans les domaines de la fiscalité, la comptabilité et l'économie ne permet pas l'appréciation rapide des arguments de chacune des parties ;
- Ni l'administration, ni le contribuable, ni la CNRF ne sont tenus par les décisions de la CLT ;
- Le recours à la CLT constitue, à notre avis, une phase administrative ne présentant aucun intérêt pour les deux parties. D'ailleurs, la plupart si non la totalité des décisions de la CLT font l'objet d'un recours devant la CNRF.

Pour remédier à ces faiblesses et comme il a été suggéré lors des assises nationales sur la fiscalité, il serait judicieux de remplacer les commissions locales de taxation par des commissions régionales du recours fiscal qui fonctionneraient selon les mêmes règles que la CNRF et dont les décisions peuvent faire l'objet de recours, soit devant la CNRF soit directement auprès du tribunal administratif.

Paragraphe 2: Le recours devant la commission nationale du recours fiscal (CNRF)

La CNRF dont le siège est à Rabat, est placée sous l'autorité directe du Premier ministre. La commission statue sur les litiges qui lui sont soumis et ne doit pas se prononcer sur des questions d'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

La CNRF est régie par les articles 41 et 46 respectivement de la loi sur l'IS et de la loi sur la TVA.

1. Forme de recours devant la CNRF

Le recours auprès de la CNRF 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 CLT ou de la lettre d'information au cas où cette dernière n'a pas pu statuer. Le recours devant la CNRF peut être présenté aussi bien par l'administration fiscale que par le contribuable. Dans le cas où la commission serait saisie par l'une des parties, elle doit en informer l'autre partie en lui communiquant une copie de la requête dans un délai de trente jours suivant la date de la réception du recours.

Les recours sont adressés au président de la commission qui les confie pour instruction à un ou plusieurs des fonctionnaires et répartit les dossiers entre les sous-commissions.

Le recours du contribuable doit contenir l'objet du désaccord et un exposé des arguments invoqués. Le recours de l'administration est présenté par le directeur des impôts.

Le défaut de recours dans le délai de 60 jours ci-dessus, est considéré comme une acceptation tacite de la décision de la CLT. Dans ce cas, les impositions sont émises sur la base de la décision de la CLT et ne peuvent être contestées que par voie contentieuse.

2. Composition de la CNRF

La CNRF, comme la CLT, comprend aussi bien des magistrats que des représentants des contribuables et ceux de l'administration. Ainsi, elle comprend :

- cinq magistrats appartenant au corps de la magistrature, désignés par le Premier ministre, sur proposition du ministre de la justice (arrêté du premier ministre,

n° 2-29-88 du 2 mai 1988 tel que modifié par l'arrêté n° 3-134-96 du 22 novembre 1996);

- vingt-cinq fonctionnaires désignés par le Premier ministre, sur proposition du ministre des finances, ayant une formation fiscale, comptable, juridique ou économique et qui ont au moins le grade d'inspecteur ou un grade classé dans une échelle de rémunération équivalente. Ces fonctionnaires sont détachés auprès de la commission ;
- cent 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 commission nationale du recours fiscal sont assurés par un magistrat, désigné par le Premier ministre sur proposition du ministre de la justice.

La CNRF 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.

3. Fonctionnement de la CNRF

Les sous-commissions 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 l'agent qui a notifié les redressements afin de les entendre séparément ou en même temps. Elle les informe de la date de la réunion trente 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.

La sous-commission ne peut prendre ses décisions en présence du contribuable ou son mandataire, du représentant de l'administration ou des experts.

Elle délibère valablement lorsque le président et deux autres membres sont présents dont un représentant les contribuables et l'autre l'administration. 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.

4. Délai de décisions de la CNRF

La CNRF doit prendre sa décision dans un délai maximum de 12 mois à compter de la date de l'introduction du recours.

Dans le cas où la CNRF n'aurait pas pris de décision dans ce délai, l'administration ne peut apporter aucune rectification à la déclaration du contribuable. Toutefois, si la société a donné son accord partiel sur les bases notifiées par l'administration fiscale, la base résultant de cet accord sera retenue.

5. Notification de la décision de la CNRF

La décision de la sous-commission doit être détaillée et motivée. Elle est notifiée par le magistrat assurant le fonctionnement de la commission aux parties par lettre recommandée avec accusé de réception ou par remise en mains propres dans un délai de 30 jours suivant la date de la décision.

La motivation de la décision est particulièrement importante, car elle permet au contribuable comme à l'administration de contester éventuellement la décision de la CNRF auprès du tribunal administratif.

6. Commentaires sur la composition et le fonctionnement de la CNRF

La CNRF ne dispose pas d'un budget propre ni de logistique. Ce qui entraîne sa dépendance vis à vis du ministère des finances notamment de la direction des impôts en ce qui concerne les moyens humains et matériels nécessités par son fonctionnement.¹²

Nous reprenons ci-après les recommandations issues des travaux des « Assises nationales sur la fiscalité ». La réforme à introduire au niveau du fonctionnement de la CNRF doit avoir pour objectif de :

- doter la CNRF des moyens humains et matériels à la hauteur des tâches qui lui sont dévolues ;
- renforcer l'indépendance de la CNRF pour qu'elle joue son véritable rôle d'arbitre;

¹² « Les voies de recours du contribuable devant les commissions locales de taxation et devant la CNRF » Assises nationales de la fiscalité. M.AZZEDDINE BENMOUSSA.

- mettre en place des procédures internes et une charte d'éthique à faire signer régulièrement par chaque membre aussi bien les fonctionnaires de celle-ci que les membres représentants des contribuables;
- doter la CNRF des moyens nécessaires pour la publication de ses décisions, notamment celles portant sur des redressements découlant d'une question de principe sans que ce soit une question de droit.

Section 3 : Le recours devant le tribunal administratif

La loi prévoit cette possibilité comme la dernière issue au contentieux qui oppose le contribuable à l'administration.

Le tribunal administratif spécialisé dans ces litiges fiscaux en application de l'article 8 de la loi 41-90 instituant les tribunaux administratifs, jouit pleinement de son indépendance. Il a la responsabilité de protéger les contribuables contre les abus éventuels de l'administration et de sauvegarder les intérêts financiers du Trésor public.

La possibilité de recours devant le tribunal administratif est instituée par les articles 41 et 46 des lois régissant respectivement l'IS et la TVA. Ces articles stipulent que «les impositions émises à la suite de la décision de la commission nationale du recours fiscal et celles établies d'office par l'administration d'après la base qu'elle a notifié du fait de la reconnaissance par ladite commission de son incompétence, peuvent être contestées par la société, par voie judiciaire ».

En matière d'IGR, cette possibilité n'est pas prévue expressément. En effet, l'article 107 régissant la procédure de rectification des impositions au titre de cet impôt, renvoie à l'article 39 de la loi sur l'IS pour ce qui est de la procédure de redressement. Toutefois cet article n'évoque pas le recours judiciaire contre la

décision de la CNRF. Ce recours est prévu par l'article 41 de la loi sur l'IS qui stipule que :

«I- Il est institué une commission permanente dite " commission nationale du recours fiscal " à laquelle sont adressés les recours contre les décisions des commissions locales de taxation et les litiges visés au C du paragraphe II de l'article 40 ci-dessus.

.....

IV. - Les impositions émises à la suite de la décision de la commission nationale du recours fiscal et celles établies d'office par l'administration d'après la base qu'elle a notifiée du fait de la reconnaissance par ladite commission de son incompétence, peuvent être contestées par la société, par voie judiciaire, dans le délai de 60 jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle. Dans le cas où la décision de la commission nationale ne donne pas lieu à l'émission d'un rôle, le recours judiciaire peut être exercé dans les 60 jours suivant la date de notification de la décision de la commission nationale du recours fiscal. »

Par conséquent et dans l'état actuel de la rédaction de l'article 107 de l'IGR et de l'article 39 de l'IS, nous pensons que le recours direct au tribunal administratif tel que prévu pour l'IS et la TVA, n'est pas possible pour le cas d'IGR .

Toutefois, le contribuable (en matière d'IGR comme en matière d'IS et de TVA) dispose de la possibilité de recours judiciaire conformément aux dispositions de l'article 114 de la loi sur l'IGR relatif aux réclamations. La saisine du tribunal administratif, dans ce cas, nécessite un recours administratif préalable auprès du directeur des impôts.

Quant à l'objet du recours, celui-ci peut concerner les questions de fait et/ ou de droit.

Avant l'entrée en vigueur de la réforme apportée par la loi de finances 2003, l'administration fiscale n'avait pas la possibilité de faire un recours contre les décisions de la CNRF lorsque ces dernières portent sur des questions de fait. La réforme apportée par la loi de finances susvisée a pour objet de permettre à l'administration fiscale de contester même les décisions de la CNRF portant sur les questions de fait.

Cette réforme a été contestée par les milieux d'affaires par la simple raison qu'elle risque d'affaiblir le rôle des commissions et notamment celui de la CNRF et d'alourdir la procédure contentieuse.

Cette analyse s'appuie sur le fait que le recours de l'administration sur des questions de fait aura pour conséquences l'obligation pour le tribunal de faire appel à des expertises du dossier pour assimiler et régler le différend. Le juge ayant pour mission ultime de juger les questions portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires, ne peut facilement interpréter à lui seul les questions de fait. Il a besoin donc de l'avis d'un praticien pour statuer.

Or, pour les questions de fait, la CNRF mieux placée pour les étudier, avait déjà statué et donné son avis. Le fait que l'administration puisse faire un recours devant le tribunal sur ces mêmes questions ne fait qu'affaiblir le rôle de la CNRF et allonger la procédure.

A notre avis, la réforme apportée par la loi de finances 2003 mérite d'être réétudiée dans le cadre de la mise en place du livre des procédures fiscales.

Paragraphe 1 : La saisine du tribunal administratif

Le recours devant le tribunal administratif peut être présenté aussi bien par le contribuable que par l'administration.

1. Délai de recours

Le délai de recours devant le tribunal administratif est de soixante jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle. Dans le cas où la décision de la commission nationale ne donnerait pas lieu à l'émission d'un rôle (notamment en cas de présence de déficits fiscaux), le recours judiciaire peut être exercé dans les soixante jours suivant la date de notification de la décision de la commission nationale du recours fiscal.

2. Modalités de recours

La requête doit être écrite et signée par un avocat inscrit au tableau de l'un des barreaux du Maroc. Elle doit contenir l'exposé des faits ainsi que les conclusions sur les points de litige.

La requête doit être également accompagnée de la décision contestée et de l'avis de sa notification. Elle est enfin, déposée au greffe du tribunal administratif.

L'article 329 du code de la procédure civile prévoit que la requête accompagnée des pièces jointes est transmise à la partie adverse par le tribunal administratif.

Notons enfin, que le recours devant le tribunal administratif donne lieu à la perception de la taxe judiciaire au taux de 1% du montant de la demande.

A notre avis, le coût élevé de cette taxe risque de constituer un handicap au droit de recours du contribuable contre les décisions de l'administration. En effet, le contribuable se trouve devant la contrainte de payer les rôles émis par l'administration fiscale et la taxe judiciaire sur des redressements qu'il conteste.

Paragraphe 2 : Le jugement du tribunal

Le juge s'assure du bien fondé de l'imposition, c'est à dire qu'elle a été établie conformément aux dispositions des textes législatifs et réglementaires en vigueur. Il peut réduire le montant de l'imposition contestée, l'annuler en totalité ou le maintenir. Pour prendre sa décision, le juge peut procéder à tout acte d'instruction qu'il considère nécessaire (expertise, vérification d'écritures...etc).

Le jugement du tribunal, daté et signé par le juge et le greffier, est notifié à la partie condamnée, pour être exécuté à son encontre.

La partie condamnée peut, toutefois, contester le jugement en appel devant la cour suprême (chambre administrative) dans un délai de trente jours à compter de la notification du jugement.

Notons enfin, que le pourvoi en cassation contre le jugement de la cour suprême n'est pas possible. En effet, en l'absence de Cour d'appel administrative, la Cour suprême marocaine statue en appel et ne peut donc annuler ses propres décisions.

Section 4 : La procédure en cas de fraude fiscale

Les dispositions légales traitant de la fraude fiscale sont introduites par la loi de finance 1996-1997. Les articles 12, 13 et 14 de ladite loi de finances ont complété les articles 49 bis et 49 ter de la loi sur l'IS, 111 et 111 ter de la loi régissant l'IGR et 49 bis et 49 ter de la loi sur la TVA.

Ces articles ont instauré un dispositif pénal à l'égard des cas de fraude les plus graves, limitativement énumérés.

Paragraphe 1 : Définition de la fraude fiscale

La fraude fiscale est définie comme étant des actes ayant pour ultime objectif :

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

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.

Les faits constitutifs des infractions et énumérés par les articles susvisés, 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.

Paragraphe 2 : Procédure spécifique en cas de fraude fiscale

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.

Préalablement à 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 sont désignés par arrêté du premier ministre.

Après consultation de la commission des infractions fiscales, le ministre des finances ou la personne déléguée par lui 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.

Durant notre expérience en matière d'assistance au contrôle fiscal, nous n'avons pas rencontré des cas pratiques dans lesquels l'administration fiscale met en œuvre cette procédure.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Les procédures de contrôle et de redressement fiscal doivent, à notre avis, faire l'objet d'une réforme globale afin d'harmoniser et d'adapter leur pratique actuelle aux réalités socio-économiques.

Ainsi, les dispositions relatives au contrôle devraient être uniformes et rassemblées dans un seul et même document formant le référentiel légal et réglementaire du contrôle fiscal au Maroc quel que soit l'impôt. Ce référentiel doit intégrer les dispositions actuelles, ainsi que les décrets, arrêtés et circulaires d'application qui les concernent après avoir fait l'objet d'une refonte complète pour aboutir à une homogénéité totale entre les divers textes.

Ce référentiel ne devrait pas oublier de réglementer le contrôle fiscal dans un milieu informatisé. En effet, les dispositions fiscales actuelles régissant le contrôle fiscal sont moins adaptées aux entreprises dont les systèmes d'information se basent sur l'utilisation de l'informatique et des nouvelles technologies de l'information.

Dans le cadre de cette réforme, l'expert comptable considéré comme conseiller privilégié des contribuables vérifiés, peut jouer un rôle important dans la mesure où de par son expérience, il connaît d'une part, la complexité des systèmes d'information et d'organisation des entreprises et d'autre part, les dispositions fiscales devant être clarifiées et adaptées.

DEUXIEME PARTIE

ROLE DE L'EXPERT COMPTABLE EN CAS DE CONTROLE FISCAL

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

Le marché du conseil en matière de contrôle fiscal est un marché vaste comprenant les petites et grandes entreprises. Ce marché tend à se développer compte tenu de l'évolution de la fréquence des contrôles de l'administration fiscale.

Pour les PME, leur volonté de discuter la validité des mesures prises par l'administration à leur égard, permettra le développement des missions de conseil et d'assistance au contrôle fiscal.

Pour le marché des grandes entreprises, malgré la présence des structures internes en matière fiscale, ces entreprises sollicitent de plus en plus l'assistance du conseil externe lors de la vérification de leur comptabilité. Ceci s'explique par le fait que les redressements fiscaux portent généralement, pour ce type d'entreprises, sur les questions d'interprétation des règles fiscales.

Dans les PME, l'expert comptable va jouer un rôle de médiateur et de négociateur avec l'administration tout au long de la procédure. Au contraire, dans les grandes entreprises, il travaillera avec la structure fiscale interne ainsi qu'avec d'autres conseils externes (avocats).

La mission de l'expert comptable n'est en réalité qu'un aspect de la mission d'assistance et de conseil fiscal. Mais c'est un aspect essentiel, immédiat dès lors qu'il s'agit d'une mission d'assistance au contrôle fiscal.

Cette mission a pour objectif de s'assurer du respect des garanties fondamentales du contribuable et, le cas échéant, solliciter l'abandon des redressements non fondés.

La mission d'assistance au contrôle fiscal, qui commence dès la réception de l'avis de vérification comporte:

- une assistance sur la forme : cet aspect consiste en l'examen du respect du formalisme inhérent à la procédure du contrôle et de redressement fiscal ;
- une assistance sur le fond : elle consiste en l'appréciation du bien-fondé des redressements au regard des faits et des dispositions légales et réglementaires ainsi que le traitement des résultats définitifs du contrôle.

Le premier volet de la mission, que nous pouvons appeler le contrôle de la procédure, est traité en deux phases :

- une phase d'observation qui est un constat sur le formalisme mis en œuvre par le vérificateur ;
- une phase d'analyse qui consiste à rapprocher ce formalisme avec la réglementation fiscale.

Le deuxième volet de la mission d'assistance au contrôle fiscal, comporte trois phases :

- une première phase dans laquelle l'expert comptable se contente de suivre et en même temps aider le contribuable (client) dans ses rapports quotidiens avec le vérificateur. L'objectif étant l'instauration d'un climat de communication entre les deux parties au contrôle : le vérificateur et le contribuable ;
- une deuxième phase commençant au moment de la réception de la notification de redressement. Il s'agit de la phase la plus délicate de la mission dévolue à l'expert comptable. Ce dernier doit, en effet, analyser avec rigueur les éléments de la notification pour ensuite définir les moyens à mettre en œuvre afin de présenter à l'administration un dossier solide;

- une troisième phase qui commence à la fin du différend avec l'administration. A ce stade, l'expert comptable a pour mission le contrôle des impositions découlant des redressements définitifs et le traitement comptable et fiscal desdits redressements le cas échéant.

Dans cette seconde partie, nous procéderons dans un premier chapitre, à l'étude du cadre de la mission de l'expert comptable ainsi que le rôle que ce dernier peut jouer durant chaque étape de la procédure du contrôle fiscal. Dans un deuxième chapitre, nous traiterons à l'aide des cas pratiques, les conséquences fiscales et comptables des redressements définitifs.

CHAPITRE PREMIER

L'ORGANISATION DE LA MISSION ET LE ROLE DE L'EXPERT COMPTABLE DURANT LA PROCEDURE DU CONTROLE FISCAL

L'expert comptable appartient à une profession réglementée dont les missions sont nombreuses et touchent divers aspects de la vie des entreprises.

En effet, le périmètre d'intervention de l'expert comptable comprend :

- les missions de commissariat aux comptes définies par le législateur dans la loi 17-95 relative aux sociétés anonymes et qui constituent le monopole de l'expert comptable tel que prévu par la loi 15-89 réglementant la profession d'expert comptable;
- les autres missions, essentiellement de conseil pour lesquelles la profession ne dispose pas de monopole d'exercice.

La mission d'assistance au contrôle fiscal n'est pas une mission que seule la profession d'expert comptable est habilitée à exercer. Elle appartient à la catégorie des autres missions. Ce sont des missions définies contractuellement dans la lettre de mission qui en précise les termes et les modalités d'exercice.

Section 1 : Le cadre réglementaire de l'intervention de l'expert comptable

L'absence d'une disposition légale ou réglementaire interdisant à l'expert comptable d'exercer ce type de mission, place ce dernier au premier rang des conseils habilités à intervenir en matière d'assistance dans le domaine fiscal et comptable.

En matière de représentation, l'expert comptable peut représenter ses clients devant l'administration fiscale. Toutefois, il n'est pas habilité à les représenter en phase juridictionnelle dans la mesure où la procédure devant le tribunal administratif nécessite la représentation par un avocat. Il peut assister son client durant cette phase notamment dans la rédaction de la requête et la présentation des pièces nécessaires.

Paragraphe 1 : La mission de l'expert comptable et les principes de déontologie

Membre d'une profession libérale, l'expert comptable se doit de respecter certaines règles de conduite, notamment de conscience professionnelle et d'indépendance. La mission d'assistance au contrôle fiscal comporte une dimension éthique au même titre que les autres missions de conseil.

A ce sujet, le projet du code des devoirs professionnels exige des experts comptables des qualités essentielles qui sont : la compétence, la conscience, la probité, la dignité et l'indépendance d'esprit.

En outre, l'expert comptable doit entre autres, s'attacher à donner son avis sans égard au désir de celui qui le consulte et de se prononcer avec sincérité.¹³

Paragraphe 2 : Le comportement vis à vis de l'administration

Du fait de son appartenance à un ordre professionnel, l'expert comptable bénéficie d'une bonne réputation auprès des agents de l'administration fiscale. Ces derniers apprécient sa bonne foi, son honnêteté intellectuelle et ses compétences professionnelles.

¹³ « Projet du code des devoirs professionnels ». Ordre des Experts Comptables.

Il est évident que l'expert comptable, débiteur d'une obligation de loyauté envers l'administration et membre d'un ordre professionnel, ne peut utiliser des moyens dilatoires pour vicier la procédure de contrôle fiscal même sur demande de son client.

Ce devoir de loyauté est important. En effet, il conditionne la crédibilité de l'expert comptable dans l'ensemble de ses missions auprès de l'administration et des tiers.

Sur le plan pratique et pour montrer l'importance de la place de l'expert comptable, les vérificateurs rencontrés dans le cadre de la préparation de ce mémoire, apprécient la présence de l'expert comptable comme interlocuteur durant le déroulement de la procédure de contrôle et de redressement fiscal.

Paragraphe 3 : Le comportement vis à vis du client

1. Compétence

Le contrôle fiscal exige des compétences spécifiques. L'expert comptable doit savoir faire preuve de modestie et vérifier si la mission entre bien dans son champ de compétences. Il doit évaluer aussi sa disponibilité puisque la mission nécessite un fort degré d'implication personnelle.

L'importance de la compétence de l'expert comptable en matière de contrôle fiscal réside dans le fait que les contacts avec l'administration fiscale porteront sur des données techniques exprimées dans la notification. Par conséquent, l'expert comptable doit s'attacher à dégager des arguments juridiques, fiscaux et comptables propres à assurer une défense efficace de son client.

C'est ainsi qu'une bonne maîtrise des réglementations comptable, fiscale et juridique applicables au client vérifié facilitera la communication d'une part, entre l'expert comptable et son client puisque ce dernier ne trouvera pas de difficultés quand il

s'agit de discuter des particularités de sa comptabilité et d'autre part, entre l'expert comptable et l'inspecteur quand il s'agit de discuter les points de la notification.

A titre d'exemple, l'expert comptable ne maîtrisant pas les techniques et le fonctionnement du plan comptable des établissements de crédit ainsi que la réglementation qui leur est applicable, trouvera beaucoup de difficultés pour assurer utilement une mission d'assistance au contrôle fiscal de ces établissements dont l'enjeu est généralement d'une grande importance.

2. Acceptation de la mission

En raison des risques et des responsabilités encourus liés à toute relation d'affaires, l'expert comptable devrait être attentif aux critères d'acceptation de la mission d'assistance au contrôle fiscal.

Si cette mission fait suite à la mission d'assistance comptable, l'expert comptable ayant établi la comptabilité faisant l'objet de la vérification fiscale, peut assister, en principe sans difficultés, son client durant la procédure. Il est recommandé toutefois, d'évaluer la faisabilité de la mission avant de l'accepter.

Si elle est indépendante des missions comptables, la mission d'assistance au contrôle fiscal sera, dans ce cas, généralement plus délicate puisqu'il s'agit d'un nouveau client. Dans ce cas, la prise de connaissance du nouveau client est indispensable avant l'acceptation de la mission.

L'acceptation d'une mission d'assistance au contrôle fiscal va de pair avec les autres principes qui régissent la fonction de l'expert comptable à savoir la compétence et l'indépendance.

3. Indépendance

L'indépendance, l'essence même de toute profession libérale, est assurée par le respect de certaines incompatibilités. Mais, il s'agit avant tout d'un état d'esprit.

L'indépendance de l'expert comptable est essentielle à sa liberté intellectuelle et morale, à sa pensée, aux décisions qu'il doit prendre, à l'exercice quotidien de sa profession.

Dans le cadre d'un mandat de représentation, le problème d'indépendance va avoir une intensité particulière. En effet, une relation de dépendance peut naître entre les deux parties, dans la mesure où le mandataire doit s'adapter au système de défense de son client ¹⁴. Néanmoins, même mandataire, l'expert comptable devrait rester indépendant tout en veillant à ne pas porter préjudice aux intérêts de son client.

L'expert comptable, investi d'une mission d'assistance, devrait donc et indépendamment de toute considération subjective, veiller au respect des dispositions légales et réglementaires régissant la vérification de comptabilité.

4. Devoir de conseil

Si l'expert comptable doit respecter et faire respecter la loi dans ses travaux, il a également une obligation générale de conseil envers son client.

Ainsi dans le cadre de l'assistance au contrôle fiscal, l'expert comptable informe son client du déroulement de la vérification en général et des redressements qui lui

¹⁴ « Le contrôle de la procédure de vérification de comptabilité par l'expert-comptable : démarche et outil de travail » Noël Tanguy ; mai-98 Mémoire d'expertise comptable.

paraissent indiscutables et il étudie les arguments qui permettront de contester les points litigieux.

Il doit également agir avec prudence et effectuer les diligences qui s'imposent pour la sauvegarde des intérêts de son client.

Section 2 : L'organisation et la démarche de la mission

Paragraphe 1 : L'acceptation de la mission

L'acceptation d'une mission d'assistance au contrôle fiscal commence par la prise de connaissance du dossier du client et se termine par la conclusion d'une lettre de mission.

1. Prise de connaissance

Avant d'accepter la mission, l'expert comptable doit être conscient de son devoir qui est d'exécuter la mission confiée avec toute la compétence et le soin que l'on est en droit d'attendre d'un professionnel normalement éclairé et vigilant.

C'est ainsi que la prise de connaissance va permettre à l'expert comptable de connaître le client (s'il s'agit d'un nouveau client) et les particularités fiscales que présente son activité.

L'expert comptable devrait être conscient de l'importance de cette étape et lui donner le temps nécessaire avant d'entamer l'étape suivante.

La prise de connaissance constitue en fait une donnée essentielle assimilée à une étude préalable d'opportunité qui doit permettre à l'expert comptable d'accepter la mission ou la refuser.

2. Définition de la lettre de mission

La lettre de mission a pour objectif ultime la détermination d'une manière claire, des conditions d'intervention de l'expert comptable ainsi que les obligations de ce dernier. En effet, l'assistance au contrôle fiscal constituant une mission particulière, nécessite l'établissement d'une lettre de mission spécifique que l'expert comptable peut accepter ou refuser indépendamment des autres missions le liant avec le client.

Dans la lettre de mission, l'expert comptable déclare qu'il est tenu de tout mettre en œuvre pour atteindre l'objectif poursuivi et qu'il est débiteur d'une obligation de moyens et non pas de résultat sauf pour certains points à individualiser dans la lettre (exemple : le respect des délais durant la procédure).

La lettre de mission détermine les obligations respectives des parties et l'étendue de la mission du professionnel. Elle doit en outre, définir un calendrier précis compte tenu de l'importance du respect des délais en matière de procédure de contrôle et de redressement fiscal.

Sur le plan de la forme, elle pourra comporter les parties suivantes :

- présentation du cabinet ;
- présentation du client ;
- présentation de la mission ;
- conditions d'exécution de la mission;
- budget des honoraires.

Ce dernier point devrait être clairement défini en précisant le caractère fixe ou variable des honoraires ainsi que les critères d'indexation le cas échéant ¹⁵.

¹⁵ Un modèle de lettre de mission est présenté en annexe 2.

Paragraphe 2 : La démarche de la mission

La démarche de la mission d'assistance au contrôle fiscal comporte la définition d'une stratégie que doit suivre l'expert comptable, la préparation du dossier de travail et la mise en place d'un programme de travail.

1. Définition d'une stratégie

Après avoir pris connaissance du dossier, l'expert comptable est en mesure de définir une stratégie à suivre dans le cadre de l'assistance au contrôle. Il mettra en place une procédure à respecter par ses collaborateurs ainsi que par le personnel interne du client pour une bonne communication avec le vérificateur.

Lors du démarrage des opérations de vérification, la stratégie à mettre en œuvre pour la période d'intervention du vérificateur dépend des informations et documents communiqués par le client et ayant trait notamment aux risques encourus et aux points sensibles qui pourraient attirer l'attention du vérificateur.

Durant cette phase, la stratégie envisagée au départ par l'expert comptable peut être modulée en fonction de la personnalité et de la compétence du vérificateur.

Après réception de la notification, c'est à dire après avoir eu connaissance officiellement de la position et des arguments de l'administration, l'expert comptable devrait s'appuyer sur l'analyse de la notification des redressements avant de définir la stratégie envisageable.

2. Préparation du dossier de travail

En matière d'assistance au contrôle fiscal, il y a lieu de ne pas sous estimer l'importance du dossier de travail. Organiser une mission d'assistance suppose de faire une synthèse de multiples éléments figurant sur plusieurs documents.

L'organisation du dossier est d'autant plus impérative que la procédure après vérification s'étale sur plusieurs mois, voire plusieurs années ; et il convient que l'expert comptable puisse à tout moment « entrer » rapidement dans le dossier.

Parmi les documents qui doivent, à notre avis, figurer dans le dossier, nous citons à titre d'exemple toutes les correspondances avec l'administration fiscale (avis de vérification, mise en demeure, procès verbaux, notification des redressements...etc).

Nous présentons, en annexe 3, un dossier type comprenant les pièces nécessaires qui permettent un suivi du dossier et sa compréhension rapide par les collaborateurs.

3. Programme de travail

Après la prise de connaissance du dossier et la définition d'une stratégie, l'expert comptable est en mesure de mettre en place un programme de travail à suivre dans le cadre de son assistance durant la procédure de vérification et de redressement. Ce programme qu'il faut mettre à jour au fur et à mesure de l'avancement de la procédure est diffusé aux collaborateurs et détaillé au maximum possible afin de faciliter sa compréhension et sa mise en œuvre.

Section 3 : L'assistance par l'expert comptable pendant le contrôle

L'expert comptable est présent généralement dans toutes les grandes étapes de la vérification de la comptabilité.

- Au début de la vérification, dès la réception de l'avis de vérification et lors du premier contact avec le vérificateur ;
- Durant le contrôle pour répondre aux observations du vérificateur ;
- En fin de vérification pour répondre aux notifications des redressements.

Il arrive que l'expert comptable ne soit informé du contrôle qu'après réception de la première notification. Mais généralement, son conseil et son assistance sont sollicités dès la réception de l'avis de vérification.

Paragraphe 1 : L'assistance lors de la réception de l'avis de vérification

Le fait de faire appel à l'expert comptable dès la réception de l'avis de vérification permet à ce dernier de suivre le contrôle dès son démarrage. Ce qui présente l'avantage de permettre à l'expert comptable d'être au courant des interprétations des textes fiscaux et de la démarche de vérification utilisée par le vérificateur.

A ce stade, son rôle est d'aider le contribuable à préparer les documents comptables et autres que les vérificateurs ont l'habitude de réclamer pour entamer leurs travaux. Cette aide est d'autant plus sollicitée lorsque le contribuable n'a jamais subi de contrôle fiscal.

En effet, l'expert comptable ayant cumulé plusieurs expériences dans ce genre de missions facilitera la tâche au contribuable en lui précisant les documents et informations nécessaires à la vérification et qui sont généralement demandés dès la

première intervention sur place. Le contribuable, compte tenu du délai qui sépare l'avis de vérification et l'intervention, (qui est de 15 jours) réalisera des économies en temps et en ressources humaines puisqu'il ne va cibler que les documents obligatoires pour le démarrage du contrôle.

La présence de l'expert comptable dès la réception de l'avis de vérification permettra aussi de définir un certain nombre de points de conduite à respecter durant la vérification et notamment :

- le bureau d'installation du vérificateur ;
- les documents obligatoires qu'il faut communiquer et ceux à communiquer sur demande ;
- la désignation de la personne qui sera l'interlocuteur du vérificateur ;
- la stratégie de communication avec l'inspecteur.

Paragraphe 2 : L'assistance pendant le déroulement de la vérification

L'assistance de l'expert comptable pendant le déroulement des opérations de vérification s'articule comme suit :

1. Lors de la première intervention

Lors de la première intervention, la présence de l'expert comptable a pour objectif de rassurer le client et de le représenter. Cette première intervention est fréquemment l'objet d'une prise de contact au cours de laquelle le vérificateur accompagné par le chef de Brigade prend des informations d'ordre général sur l'entreprise, son organisation interne...etc

Si la présence du contribuable est indispensable lors du premier contact avec le vérificateur, celle de l'expert comptable l'est tout autant, notamment pour prendre le relais sur des questions plus techniques.

2. Pendant la vérification

Pendant la vérification, l'assistance de l'expert comptable, consiste essentiellement en un échange verbal avec le vérificateur. Il s'agit d'une phase où les contacts humains et les échanges dominent. Ces contacts seront fréquents dans le cas où l'expert comptable assure en même temps une mission de tenue de comptabilité. Il participera davantage aux opérations de vérification parce qu'il est plus informé sur la teneur des documents comptables. L'expert comptable sera l'interlocuteur unique du vérificateur et sa mission sera d'autant plus aisée.

Si l'expert comptable n'assure en parallèle qu'une mission de conseil ou de révision de la comptabilité, son assistance lors du déroulement du contrôle risque d'être ponctuelle. La comptabilité étant tenue par un service interne qui, généralement, est en mesure d'assurer en partie le rôle d'interlocuteur avec le vérificateur. Toutefois, l'expert comptable ne doit pas négliger son rôle dans cette phase. Il se réservera en effet, des plages d'intervention quand bien même elles ne paraissent pas indispensables pour le vérificateur, qui peut traiter directement avec le service comptable interne.

Dans tous les cas, l'intervention de l'expert comptable a pour objectif de :

- Procéder au contrôle de certains documents et pièces préalablement à leur communication au vérificateur ;
- Gérer les renseignements fournis au vérificateur en se limitant à ne fournir que les renseignements exigés et en évitant de donner plus que ce qu'il demande ;
- Contrôler l'emport des documents : demande du vérificateur, accusé de réception ; ristourne des documents ;
- Provoquer un débat oral avec le vérificateur ;
- Suivre l'évolution de la vérification à intervalles réguliers pour la discussion des problèmes soulevés par le vérificateur ;

- Préparer les réponses aux questions du vérificateur ;
- Anticiper les points qui risqueront d'être redressés ;
- Essayer de convaincre le vérificateur sur les choix fiscaux du contribuable ;
- Suivre les mises en demeure éventuelles adressées par le vérificateur et notamment le délai et la forme des réponses du contribuable;
- Suivre la durée de contrôle : date de la première intervention, les interruptions, la reprise du contrôle, la fin de l'intervention.

3. Lors de la dernière intervention

Même si elle n'est pas prévue par les dispositions fiscales en vigueur, il arrive que le vérificateur souhaite provoquer une réunion de fin de contrôle pour faire le point sur les résultats de la vérification. Dans ce cas, la présence de l'expert comptable a pour objectif d'abord de prendre note en totalité ou en partie des redressements qui seront notifiés et ensuite d'apporter un complément d'informations et d'explications pouvant influencer le point de vue du vérificateur.

Lors de la dernière réunion avec le vérificateur, l'expert comptable ne doit insister que sur les points importants qui risquent d'entraîner un coût financier élevé ou un rejet de comptabilité. Sur ce dernier point, l'expert comptable devrait exploiter son expérience dans le domaine du contrôle fiscal afin d'éviter ce cas extrême de redressement.

Paragraphe 3 : L'examen de la procédure de vérification par l'expert comptable

A l'issue de la vérification sur place, l'expert comptable peut être sollicité pour s'assurer du respect de la procédure légale de cette vérification. Ce contrôle de la procédure de vérification est important puisque la violation, par le vérificateur, des règles prévues pour cette procédure, peut entraîner la nullité de tout le contrôle effectué et par conséquent la nullité des redressements y afférents.

Nous présentons, en annexe 4, un mémorandum de contrôle de la procédure de vérification. Ce mémorandum consistant en un aide mémoire, permet à l'expert comptable de vérifier tous les niveaux de la procédure ; depuis la réception de l'avis de vérification jusqu'à la clôture des opérations de contrôle sur place.

Paragraphe 4 : La préparation d'une synthèse de la mission

A la fin des opérations du contrôle sur place, l'expert comptable est en mesure de présenter au client vérifié une synthèse sur cette première phase.

C'est ainsi que l'expert comptable devrait relater le déroulement de la vérification et sa conformité avec le cadre légal défini par le législateur. Il informe le client des faits marquants ayant affecté la procédure tels que le dépassement du délai de vérification, le contrôle inopiné, l'extension de la vérification à une année complémentaire, l'emport non autorisé des documents...etc

En parallèle à cette synthèse des faits marquants, l'expert comptable s'assurera de la cohérence entre les faits marquants relevés et le formalisme qui doit être mis en œuvre par l'administration pour pouvoir conclure et rendre compte au client de son impact sur la suite de la procédure.

A titre d'exemple, fait marquant : rupture du contrôle pour la raison suivante : non présentation de documents. L'expert comptable avant de conclure, vérifie que le formalisme prévu est respecté à savoir l'envoi d'une lettre de mise en demeure dans laquelle le vérificateur réclame les documents manquants.

Enfin, l'expert comptable signale dans sa synthèse, les points discutés éventuellement avec le vérificateur lors de la réunion de fin de contrôle fiscal.

Section 4 : L'assistance pendant la procédure contradictoire

La partie délicate de la mission d'assistance au contrôle commence, effectivement, à partir de la réception de la première notification du vérificateur faisant état des redressements de la comptabilité.

Comme précisé ci-dessus, avant la notification, des rencontres ont généralement eu lieu avec le vérificateur au cours desquelles l'expert comptable a pu déjà développer certains arguments dans la mesure où le vérificateur lui a fait part de ses intentions. Cependant, ce n'est qu'à la lecture de la première notification que le contribuable est officiellement informé de la position effective de l'administration et que, surtout, il dispose des arguments sur lesquels celle-ci fonde son analyse et ses prétentions.

Paragraphe 1 : L'assistance pour la préparation de la réponse à la première notification

1. Analyse de la notification

Avant de procéder à l'étude de la notification, la première démarche consiste à procéder à un contrôle du respect de la procédure en ce qui concerne la notification des redressements. La notification doit être détaillée et motivée afin de permettre au contribuable de préparer une réponse claire pour tous les redressements.

L'analyse de la notification devrait être entreprise très rapidement, car le délai de réponse de trente jours est court lorsqu'il s'agit de réunir ou rechercher les éléments à développer en réponse aux redressements notifiés.

Il s'agit d'un travail minutieux car chacun des arguments développés par le vérificateur doit faire l'objet d'une étude attentive au regard de la situation de fait (exactitude matérielle) et au regard de la réglementation (exactitude juridique).

Nous préconisons, à cet effet, de dresser un état résumant de manière succincte, mais précise, chacun des redressements mentionnés avec les motifs évoqués par le vérificateur. Cet état sera utile lorsque plusieurs mois plus tard, pour les besoins de la procédure, il sera nécessaire de reprendre le dossier.

2. Mise au point d'une « stratégie »

Au terme de la première analyse, l'expert comptable doit, en général, rencontrer son client pour obtenir des explications complémentaires et connaître les réactions de celui-ci aux redressements notifiés.

A ce stade, l'expert comptable doit être en mesure de situer le dossier dans l'une de ces trois catégories :

- Les redressements totalement injustifiés :

La démarche à entreprendre est la présentation des justificatifs nécessaires pour l'abandon pur et simple des redressements;

- Les redressements partiellement justifiés :

La démarche à entreprendre est une démarche de négociation. La marge de négociation varie suivant la rigueur du dossier présenté par chacune des parties ;

- Les redressements totalement justifiés :

Dans ce cas, il y a lieu de s'engager vers une conciliation pour un accord à l'amiable.

A partir de là, peuvent être mis en place les axes de recherche pour présenter à l'administration fiscale un dossier techniquement suffisant.

Bien entendu, il faudra ensuite faire le point périodiquement sur le dossier et ne pas hésiter à remettre en cause une première analyse si le résultat des recherches n'est pas celui qui était envisagé au départ.

3. Préparation de la réponse à la première notification

La première notification de redressements ouvre un délai de trente jours au contribuable pour présenter ses observations.

Durant ce délai, l'expert comptable s'attache à réunir les éléments suffisants pour démontrer au vérificateur que les redressements notifiés ne sont pas fondés.

Dès la réponse à la notification, l'expert-comptable, de par son expérience, sait vers quelle stratégie il peut s'engager, même s'il ne dispose pas encore d'éléments suffisamment complets.

Dans certains cas, le temps imparti à l'expert comptable peut ne pas lui permettre de présenter un dossier suffisant. Il convient alors de garantir la continuité de la procédure en répondant dans le délai requis avec un minimum d'arguments sur chaque chef de redressement. A ce niveau, il y a lieu d'éviter de se limiter à signaler le désaccord sur l'ensemble des redressements sans aucun argument.

Quant à la forme, l'expert comptable veillera à ce que la réponse à la notification soit rédigée avec une rigueur particulière et cela pour les raisons suivantes :

- Elle fixe la nature du dialogue avec l'administration;
- Elle constitue la première étape du recours du contribuable ;

- Les éléments qu'elle comprend peuvent être utilisés ultérieurement par l'administration.

Aucun des arguments développés ne doit être présenté s'il n'est pas étayé d'une argumentation juridique suffisante. Les références des textes ou instructions doivent être scrupuleusement mentionnées. Il faut en outre envisager la contre argumentation que les éléments développés pourront susciter de la part du vérificateur. En somme, le client attend de son expert-comptable une assistance éclairée et toute contre argumentation justifiée de la part de l'administration ne peut que faire douter de la compétence du conseil.

Afin d'éviter tout risque d'omission, il nous paraît également nécessaire de faire référence, de manière précise et chiffrée, à chacun des chefs de redressements que l'on entend contester.

Enfin, l'expert comptable ne devrait pas omettre de :

- faire signer la réponse par le contribuable lui-même ou une personne dûment mandatée;
- indiquer le nombre de pages que contient la réponse ainsi que le nombre des annexes le cas échéant ;
- envoyer une réponse pour chaque notification dans le cas où le contribuable aurait reçu plusieurs notifications ;
- envoyer la réponse en l'expédiant par lettre recommandée avec accusé de réception ou la déposer directement à l'administration fiscale contre décharge.

Paragraphe 2: L'assistance pour la préparation de la réponse à la deuxième notification

Lorsque le vérificateur n'accepte pas tout ou partie des arguments développés dans la réponse du contribuable à la première notification, il adresse une deuxième notification dans laquelle il indique les redressements qui sont abandonnés et ceux qui sont maintenus et doit faire connaître au contribuable la possibilité de faire recours devant la Commission Locale de Taxation (CLT).

Avant de répondre à la deuxième notification qui consiste en un recours devant la CLT, l'expert comptable procède à une analyse des redressements maintenus et ceux abandonnés. Ces derniers feront l'objet d'une lettre d'information à adresser au client le cas échéant.

Cette analyse permet de prendre connaissance des redressements abandonnés et d'identifier les contre arguments de l'administration aux observations développées dans la première réponse. L'appréciation du fondement légal de ces arguments orientera l'expert comptable dans la préparation du recours devant la CLT.

L'expert comptable devrait accorder une attention particulière aux nouveaux éléments évoqués dans la deuxième notification pour contrecarrer la réponse du contribuable.

Si l'administration s'est contentée de répéter les mêmes motifs de la première notification, l'expert comptable se trouvera dans une situation moins délicate puisqu'il se limitera à reproduire les mêmes arguments complétés par les informations et les données qu'il a pu collecter depuis le dépôt de la première réponse.

Si par contre, il s'est avéré que l'administration développe des contres arguments pour confirmer ses redressements, l'expert comptable devrait suivre la même démarche que pour la première réponse en regroupant tous les justificatifs à communiquer à la CLT pour défendre la position du contribuable.

L'expert comptable veillera à ce que le recours devant la CLT soit établi sous forme d'un rapport assez complet pour permettre une justification suffisante de la position développée dans la première réponse. L'expert comptable dispose pour cela du temps nécessaire puisqu'une grande partie de la réponse est déjà préparée lors de la première notification.

Toutefois, ce rapport ne doit pas, à notre avis, être trop long car le temps que la commission consacre au dossier est généralement limité. En effet, la commission procède souvent à l'examen de plusieurs litiges dans un laps de temps limité.

En outre, il est recommandé d'établir un rapport avec un style neutre car la commission se réunit non pas pour juger mais pour apprécier et donner son avis sur les redressements.

Il faut enfin insister sur les arguments développés et non commentés par l'administration fiscale ainsi que sur les changements de position de cette dernière observés dans la deuxième notification.

Sur le plan de la forme, la lettre de l'expert comptable portant recours devant la CLT, devrait:

- être rédigée avec un style simple ;
- reproduire les montants des redressements maintenus ;
- rappeler les motifs de l'administration évoqués aussi bien au niveau de la première que de la deuxième notification.

Le recours devant la CLT est accompagné d'une lettre dans laquelle l'expert comptable précise d'une manière claire que le contribuable demande le pourvoi devant cette commission et qu'il sollicite d'être entendu lorsque cette dernière se réunira pour statuer sur son dossier.

La lettre ainsi que le recours doivent être signés par le contribuable ou son mandataire et adressés par lettre recommandée avec accusé de réception ou déposés contre décharge à l'administration fiscale.

Paragraphe 3 : La participation de l'expert comptable au dialogue avec le vérificateur

Sauf dans le cas où les redressements sont totalement injustifiés et non « négociables » ou justifiés, une rencontre s'impose le plus souvent avec le vérificateur et son supérieur hiérarchique. Il nous paraît préférable qu'elle soit sollicitée après la réponse à la deuxième notification puisque chaque partie est informée de la position et des arguments de l'autre.

L'administration aurait également intérêt à obtenir du contribuable un accord sur les redressements afin d'éviter la lourdeur administrative de la procédure contradictoire: (établissement d'un rapport pour la CLT, comparution devant ladite commission, recours devant la commission nationale de recours fiscal, recours au Tribunal Administratif).

En conclusion, on peut dire que dans la plupart des cas, les vérificateurs accueillent le contribuable et son conseil avec un esprit de conciliation.

Pour le contribuable, client de l'expert comptable, son souhait est, en général, de parvenir rapidement au dénouement d'une vérification commencée depuis plusieurs semaines, voire plusieurs mois. Subir une procédure de redressement constitue un coût humain et financier.

L'expert-comptable a pour rôle de convaincre le vérificateur du bien fondé des arguments du contribuable tout en évitant une rupture du dialogue.

Le dialogue a lieu, le plus souvent, avec le vérificateur et l'inspecteur responsable de service et la rencontre s'effectue, en général, dans les locaux de l'administration.

Pour que le dialogue se déroule dans de bonnes conditions, l'expert comptable veille à ce que la rencontre demeure sur un terrain purement technique et ne prenne pas une dimension passionnelle risquant d'entraîner une rupture. L'administration fiscale est reconnaissante à l'expert comptable de préparer son client à ce type de confrontation et de savoir maintenir au débat une certaine dignité.

Au terme de la rencontre et en cas d'accord, l'expert comptable devrait solliciter un délai de réflexion sur la base de l'accord finalement envisagé afin que le client puisse prendre sa décision en connaissance de cause. En effet, préalablement à la prise de cette décision, l'expert comptable procède au calcul des droits correspondants en intégrant l'incidence des pénalités et majorations de retard et en évitant d'oublier les coûts supplémentaires liés par exemple à l'impôt sur les distributions occultes (ex TPA), les insuffisances des acomptes ...etc.

Paragraphe 4 : La défense du dossier devant les commissions administratives

Notons au préalable, que le rôle de l'expert comptable lors de la préparation du recours devant la Commission Nationale du Recours Fiscal (CNRF) est identique à celui du recours devant la CLT. En effet, les mêmes principes évoqués ci-dessus devraient être suivis par l'expert comptable pour présenter à la CNRF un dossier solide.

Lorsque le dossier présenté par le contribuable assisté par l'expert comptable est techniquement structuré, il aura de bonnes chances d'être accueilli favorablement par

la commission (CLT et CNRF) mais il peut être insuffisant pour décrocher des décisions favorables au contribuable.

C'est ainsi que l'expert comptable devrait allier ses qualités de « communicateur » aux qualités techniques qu'il a su déployer durant la phase de préparation du dossier.

Lors de la réunion de la commission, il est souhaitable que le contribuable se présente en personne accompagné de l'expert comptable. C'est ce dernier qui doit soutenir et défendre le dossier. A cet égard, l'établissement d'un rapport par l'expert comptable nous paraît un bon soutien dans la mesure où il permet de situer le débat et d'éviter des discussions inutiles qui risquent d'aggraver davantage le litige.

L'expert comptable insiste auprès de son client pour la neutralité de ton au cours de la séance. Une mise en cause personnelle du vérificateur est souvent mal ressentie. Les insuffisances professionnelles éventuelles de celui-ci peuvent ressortir des données techniques présentées, mais c'est à la commission elle-même de les apprécier.

Paragraphe 5 : Le contrôle de la procédure de redressement par l'expert comptable

A l'issue de la procédure de redressement, le rôle de l'expert comptable consiste à procéder à un contrôle du respect du formalisme prévu pour le déroulement de cette procédure comme pour le contrôle de la procédure de vérification.

En effet, la violation, par le vérificateur, des règles de procédure peut entraîner la nullité de la procédure de redressements. Il s'agit des cas où des vices de forme ont été commis après la vérification.

Nous présentons, en annexe 4, un mémorandum de contrôle des différents niveaux de procédure de redressement ; depuis la réception de la première notification jusqu'à la réception de la décision de la commission nationale du recours fiscal.

L'examen de la procédure de redressement devrait faire l'objet d'un compte rendu dont l'objectif est de porter à la connaissance du client, la nature exacte des travaux réalisés par l'expert comptable et les conclusions auxquelles ils aboutissent.

Ce compte rendu devrait être établi par écrit particulièrement lorsque l'expert comptable constate l'existence des irrégularités susceptibles de remettre en cause la procédure (notification insuffisamment motivée, notification portant sur un exercice prescrit, changement de motifs...).

Enfin, l'expert comptable devrait identifier les redressements qui, s'ils deviennent définitifs, peuvent avoir des incidences comptables et/ou fiscales sur les exercices futurs.

Section 5 : Le rôle de l'expert comptable commissaire aux comptes

Dans le cadre de son mandat de commissariat aux comptes, l'expert comptable peut se trouver en face d'un client qui a subi un contrôle fiscal. Dans un pareil cas, le professionnel devrait mettre en place certaines diligences pour s'assurer de l'incidence de ce contrôle sur les comptes de son client.

En l'absence de recommandations spécifiques au niveau du manuel des normes de l'Ordre des Experts Comptables, nous proposons en annexe 5 les diligences qui nous paraissent devoir être effectuées par le commissaire aux comptes dans ce cadre.

Paragraphe 1 : La prise de connaissance de la notification et l'évaluation du risque

Le commissaire aux comptes demande que lui soient communiquées les notifications de l'administration fiscale dans l'objectif de prendre connaissance des redressements notifiés. Cet examen permettra de faire une évaluation approximative du risque fiscal couru par le contribuable.

L'appréciation du risque devant faire l'objet d'une provision, s'effectue compte tenu de l'avancement de la procédure de redressement et de l'existence d'une consultation auprès des experts en matière fiscale. A ce titre, les normes françaises (le bulletin de CNCC N°85, mars 1992)¹⁶ précise que l'analyse de la situation du risque fiscal peut être effectuée avec l'aide éventuelle des experts de la société et, le cas échéant, de consultations auprès d'autres experts.

Nous présentons en annexe 6 un modèle d'un tableau synthétique d'évaluation du risque fiscal.

Paragraphe 2 : L'incidence sur l'opinion du commissaire aux comptes

Si le risque fiscal afférent au redressement de la comptabilité n'a pas été traduit correctement dans les comptes annuels, le commissaire aux comptes apprécie les incidences sur son opinion exprimée dans le rapport général.

Hormis l'information sur la provision pour risque et tant que le redressement n'est pas devenu définitif, le commissaire aux comptes n'est, en principe, tenu de signaler à l'assemblée générale que les irrégularités d'ordre comptable qui doivent être réparées en tout état de cause, indépendamment de la décision finale sur les redressements de l'administration fiscale.

¹⁶ Francis Lefebvre fiscal 2004 n°2925

La doctrine française sur ce sujet précise que le commissaire aux comptes peut aller jusqu'à s'opposer à une distribution de dividendes lorsque les sommes réclamées par l'administration fiscale absorberaient la totalité des sommes distribuables.

CHAPITRE DEUXIEME

L'ASSISTANCE POUR LE TRAITEMENT DES RESULTATS DU CONTROLE FISCAL

Le deuxième volet de la mission de l'expert comptable consiste dans l'assistance au traitement comptable et fiscal des redressements définitifs.

La comptabilisation des redressements fiscaux s'effectue en deux étapes :

- Constatation globale de la dette envers le trésor (supplément d'impôts et taxes) ;
- Constatation des erreurs par élément ayant donné lieu à redressement.

L'expert comptable intervient dans chacune de ces deux étapes :

- Il intervient pour la vérification du montant de l'impôt mis à la charge de l'entreprise ;
- et pour la constatation comptable ou extra-comptable des conséquences des redressements.

Section 1 : Le contrôle des impositions par l'expert comptable

Après la clôture des opérations de redressement, le contribuable se trouvera en face des impositions émises par l'administration sur la base des redressements définitifs.

A ce stade, l'expert comptable est généralement sollicité pour vérifier l'exactitude des montants émis par l'administration fiscale. Cette intervention est généralement sollicitée dès la réception des avis d'imposition, d'une part, parce que le contribuable n'arrive pas à assimiler d'une manière très rapide les impositions et, d'autre part, parce que les montants peuvent dans certains cas être différents de ceux attendus.

En outre, la crainte de la procédure de recouvrement de la perception pouvant entraîner des sanctions supplémentaires et même une saisie des comptes, pousse le contribuable à prendre une décision rapide définitive quant au paiement ou non des montants émis.

L'expert comptable procède, dans ce cas, à la vérification des impositions impôt par impôt et en tenant compte de la situation globale du contribuable pour toute la période soumise au contrôle.

En effet, sur le plan pratique il arrive que l'inspecteur (qui est généralement le gestionnaire du dossier et non pas le vérificateur) ignore dans le calcul des impositions émises, certains éléments figurant sur les déclarations fiscales déposées par le contribuable. La réclamation par le contribuable de ces éléments entraîne généralement des dégrèvements et restitutions non négligeables.

Enfin, il est recommandé de prendre attache avec le service des impôts afin d'aider l'inspecteur pour l'établissement des rôles et ce en lui communiquant toutes les informations nécessaires (acomptes, cotisation minimale, déficits...).

Paragraphe 1 : Les impositions en matière d'impôt sur les sociétés (IS)

En matière d'impôt sur les sociétés, l'expert comptable vérifie l'exactitude du montant émis en procédant à un nouveau calcul du montant de l'IS dû au titre de chaque exercice contrôlé et en tenant compte des différents éléments issus des

déclarations fiscales du contribuable (impôt payé, déficits fiscaux reportables, acomptes payés, crédits de cotisation minimale non imputés).

1. Cas des déficits fiscaux

A ce niveau, 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.

A cet effet, l'expert comptable devrait dresser un tableau récapitulatif des résultats fiscaux afin de ressortir pour chaque exercice le montant du déficit à reporter en distinguant le déficit d'exploitation des amortissements différés. Ce tableau synoptique permettra de mieux suivre les imputations opérées et déterminer le montant restant à reporter. L'expert comptable ne doit pas oublier de remonter au-delà de la période contrôlée pour le calcul des déficits d'amortissements reportables.

De même, l'expert comptable vérifie le montant de la majoration de 15% applicable aux redressements en cas de déficits fiscaux. En effet, cette majoration est applicable tant que le déficit n'est pas résorbé. Si les redressements dépassent le montant du déficit fiscal imputé par le contribuable, la base de calcul de la majoration de 15% est limitée au montant équivalent à ce déficit.

A titre d'exemple :

Montant des redressements	100
Base déclarée par le contribuable (déficit)	(80)

Le total des redressements dépasse le déficit déclaré, la base du calcul de la majoration de 15% est déterminée comme suit :

$$80 * (100/115) = 69,56$$

La majoration s'élève donc à $69,56 * 15\% = 10,44$ et non pas $100 * 15\% = 15$

Enfin, l'expert comptable ne doit pas oublier de déterminer l'incidence des redressements sur les exercices ultérieurs à la période contrôlée. En effet, il arrive que durant ces exercices, le contribuable ait imputé les déficits des exercices antérieurs. Le redressement de ces déficits entraînera automatiquement la rectification des résultats sur lesquels il y a eu imputation.

A titre d'exemple, 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

2. Cas d'excédents d'acomptes provisionnels

Il s'agit d'un cas fréquent dans la pratique. En effet, il arrive que l'inspecteur ne tient 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 devrait 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.

A titre d'exemple, nous présentons ci-après un cas rencontré dans la pratique :

- Régularisation IS :

	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
IS déclaré	15	10	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	-	-	-

- Régularisation des acomptes IS des exercices 2001 et 2002 :

	<u>2001</u>	<u>2002</u>
IS dû/nouvelle base exercice de référence	35	17
Acomptes payés A	15	10
Acomptes à payer 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 acomptes 2001	20
Régularisation acomptes 2002	7
Régularisation IS 2000	<u>20</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 devrait dans ce cas informer le client afin de 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.

Sur le plan 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.

L'expert comptable sollicité pour vérifier les avis d'imposition, devrait donc porter une attention particulière à la régularisation des acomptes car elle peut être la source d'importantes économies d'impôts que risque de perdre le contribuable.

3. Cas de crédit de cotisation minimale non imputé

En application des dispositions fiscales en vigueur (article 15 de la loi régissant l'impôt sur les sociétés), le crédit de cotisation minimale (égal à l'excédent de la cotisation minimale sur l'IS calculé au titre d'un exercice) peut être imputé sur

l'excédent de l'IS sur la CM des exercices suivants jusqu'au troisième exercice qui suit celui au titre duquel le montant de la CM est supérieur au montant de l'IS.

Lors de la réception des avis d'imposition, l'expert comptable vérifie l'existence des crédits de cotisation minimale et leur imputation par l'inspecteur au niveau de la régularisation de l'IS.

En effet, sur le plan pratique, des surcoûts peuvent être évités à ce niveau puisque l'inspecteur pourrait ne pas tenir compte de ces crédits de cotisation minimale. Ces excédents présentent des montants importants notamment dans les sociétés ayant pour activité le négoce des grandes quantités de produits à faible marge.

A titre d'exemple, l'expert comptable peut établir un tableau récapitulatif retraçant les exercices présentant des crédits de cotisation minimale non encore prescrits :

	<u>Exercice 1</u>	<u>Exercice 2</u>	<u>Exercice n</u>
Nouvelle base IS	-	-	-
Nouvelle base CM	-	-	-
IS rectifié	-	-	-
CM rectifiée	-	-	-
Excédent CM/IS	-	-	-
Excédent IS/CM	-	-	-
Impôt dû (IS ou CM)	-	-	-
Acomptes payés	-	-	-
Régularisation payée	-	-	-
Reliquat à payer	-	-	-
Excédent payé	-	-	-
Excédent à restituer	-	-	-

Ce tableau permet de suivre le calcul de l'impôt (IS et CM), l'imputation des excédents de CM, l'imputation des acomptes ainsi que les montants à restituer le cas échéant.

4. Contrôle du taux de l'IS

Pour les activités bénéficiant des exonérations et atténuations fiscales (sociétés exportatrices par exemple), l'expert comptable vérifie l'exactitude du taux d'imposition applicable aux redressements définitifs. Pour ce faire, l'expert comptable devrait remonter à chacun des exercices contrôlés pour identifier le taux d'impôt effectif qui lui est applicable. Ce taux est, en effet, calculé au niveau du tableau n° 15 de la liasse fiscale (Etat pour le calcul de l'impôt dû par les entreprises bénéficiant des mesures d'encouragement aux investissements).

Au cas où les éléments dudit tableau 15 auraient été rectifiés suite au contrôle fiscal (rectification du chiffre d'affaires par exemple), il y a lieu de procéder à la détermination du nouveau taux effectif d'imposition qui doit être utilisé par l'administration pour la régularisation de la situation du contribuable.

5. Contrôle des pénalités et majorations de retard

L'expert comptable est sollicité dans ce cas pour vérifier l'exactitude du calcul des pénalités et majorations émises en sus et leur conformité avec la réglementation en vigueur.

En effet, face aux changements fréquents de ces dernières années intervenus au niveau des sanctions fiscales, les contribuables n'arrivent pas à maîtriser les taux et les modalités d'application. Ils font appel à l'expert comptable pour leur garantir la réalité des sanctions émises .

Actuellement, les pénalités et majorations applicables en matière d'impôt sur les sociétés (IS) peuvent être résumées comme suit :

- Majoration de 15% pour défaut de déclaration, déclaration tardive ou insuffisance de déclaration ;
- Pénalité de 10% pour versement tardif ;
- Majoration de retard de 5% le premier mois et 0,5% par mois ou fraction de mois supplémentaire écoulé entre la date d'exigibilité et la date de régularisation. En cas d'introduction d'un recours devant la commission locale de taxation, le taux maximum des majorations de retard applicable pour la période écoulée entre la date de recours et la date de mise en recouvrement, ne peut dépasser 18%, soit 36 mois de retard correspondant aux délais maxima de décisions des commissions administratives.

Quant aux bases de calcul des majorations et pénalités, l'expert comptable vérifie que ces taux sont appliqués uniquement au principal de l'impôt régularisé.

Paragraphe 2 : Les impositions émises en matière de TVA

L'expert comptable vérifie à ce niveau la concordance des montants émis et les rappels définitifs. Outre l'examen des sanctions applicables, l'expert comptable revoit la situation globale du contribuable en matière de la TVA afin de s'assurer de l'exactitude des montants émis.

1. Cas de crédit de TVA

La régularisation de la TVA entraîne normalement la rectification des crédits de TVA figurant sur les déclarations déposées par le contribuable. Sur le plan pratique, la régularisation de la TVA d'une année est effectuée généralement à la fin de celle-ci et non pas mensuellement (ou trimestriellement).

Pour simplifier la vérification de la régularisation, l'expert comptable peut établir un état faisant ressortir pour chaque exercice, le crédit de la TVA à la date de clôture de cet exercice, le total des rappels et le crédit de TVA rectifié ou le montant à payer.

A titre d'exemple, nous présentons ci-après un état récapitulatif de vérification des impositions dans le cas d'existence de crédit de TVA.

	<u>Crédit de TVA</u>	<u>Redressements</u>
31/12/N	100	20
31/12/N+1	300	50
31/12/N+2	50	200
31/12/N+3	10	0

La régularisation de la TVA résultant de ces redressements se présente comme suit :

	<u>N</u>	<u>N+1</u>	<u>N+2</u>	<u>N+3</u>
Rappel	20	50	200	0
Crédit TVA au 31/12/	(100)	(300)	(50)	(10)
Crédit rectifié	(80)	(230)*	--	---
TVA à payer	---		220**	40***

* (230) = (300)+20+50

** 220= (50) +200+20+50

*** 40= (10)+50

Ce schéma permet ainsi de détecter les erreurs éventuelles sur l'avis d'imposition. Le même raisonnement est valable en cas de redressement déclaration par déclaration.

2. Cas de remboursement de TVA

Le rôle de l'expert comptable à ce niveau consiste à vérifier que l'imputation des remboursements reçus a été effectuée sur la déclaration du mois (ou du trimestre) au cours duquel a eu lieu le remboursement. En effet, le risque qui se présente, d'ailleurs observé sur le plan pratique, est de voir ces remboursements rattachés par l'administration fiscale aux trimestres concernés alors que le contribuable les a déjà imputés sur la déclaration de la période de remboursement.

3. Cas de régularisation du prorata de déduction

A ce niveau, l'expert comptable vérifie l'exactitude des impositions résultant de la rectification du prorata de déduction pratiqué par le contribuable au titre de chaque exercice.

En effet, le montant de la TVA déduite au cours d'un exercice, est rectifié par le paiement d'un montant égal au différentiel du prorata multiplié par la TVA payée au fournisseurs avant application de l'ancien prorata.

Afin de retrouver cette TVA, l'expert comptable peut procéder comme suit :

	<u>Exercice N</u>
Total TVA ayant grevé l'achat	(100)
Prorata applicable	80%
Total TVA déduite	80
Prorata rectifié	75%
TVA initiale = $80/80\%$	100
Reversement ($80\%-75\%=5\%*100$)	5

4. Contrôle des pénalités et majorations de retard

L'expert comptable a pour rôle de vérifier que les pénalités et majorations sur l'avis d'imposition sont conformes à celles prévues par la réglementation en vigueur et que leur base de calcul est celle résultant des déclarations déposées par le contribuable telles que rectifiées suite aux redressements de l'administration fiscale.

Les sanctions applicables sont les mêmes qu'en matière d'IS soit :

- Majoration de 15% pour défaut de déclaration, déclaration tardive ou insuffisance de déclaration ;
- Pénalité de 10% pour paiement tardif de la TVA ;
- Majoration de retard de 5% le premier mois et 0,5% par mois ou fraction de mois supplémentaire écoulé entre la date d'exigibilité et la date de régularisation. En cas d'introduction d'un recours devant la commission locale de taxation, le taux maximum des majorations de retard applicable pour la période écoulée entre la date de recours et la date de mise en recouvrement, ne peut dépasser 18%, soit 36 mois de retard.

Ces majorations et pénalités sont appliquées au principal de la TVA due. Toutefois, en cas de crédit de TVA, seule la réduction de 15% est applicable audit crédit.

Paragraphe 3 : Les impositions en matière d'IGR sur salaires

En matière d'IGR, la vérification des impositions consiste à vérifier la base sur laquelle est calculé le montant de l'impôt ainsi que les sanctions émises en sus du principal.

1. Détermination de la base imposable à l'IGR

Le montant des rappels en matière d'IGR 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'IGR 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 IGR	13%
IGR	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'IGR 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 IGR	21%
Somme à déduire	4 520
IGR dû	2 335
IGR payé	(208)
IGR supplémentaire	2 127

Sur le plan pratique, l'administration procède comme suit :

Avantage net (N)	10 000
Avantage brut (B= N/(1-21%))	12 658
Taux IGR	21%
IGR à rappeler	2 658

Ce dernier est plus élevé que l'IGR obtenu si on tient compte de la situation globale de la personne concernée.

2. Contrôle des pénalités et majorations de retard

Comme en matière d'IS et de TVA, le rôle à jouer par l'expert comptable consiste à vérifier la légalité des majorations et pénalités appliquées au contribuable.

Les pénalités et majorations en vigueur (IGR sur salaires) se présente comme suit :

- Pénalité de 10% pour versement tardif ;
- Majoration de retard de 5% le premier mois et 0,5% par mois supplémentaire écoulé entre la date d'exigibilité et la date de régularisation.

Sur le plan pratique, le rattachement des rappels est différent d'un avis d'imposition à l'autre. Ceci a une incidence sur les majorations de retard puisque le point de départ n'est pas clairement défini par la loi. L'administration prend en considération soit la fin de l'année de redressement soit son milieu. Il arrive aussi que l'administration procède à la répartition sur l'année des redressements afin d'avoir une moyenne mensuelle et procède par la suite au calcul du nombre de mois de retard pour chacun des redressements mensuels.

Paragraphe 4 : Les impositions des distributions occultes « ex TPA »

1. Légalité de la taxation des distributions occultes

L'imposition des distributions occultes est prévue uniquement par la note circulaire de l'administration fiscale. Aucune disposition légale n'est prévue par le législateur à ce titre, ce qui pose le problème de la légalité de ces impositions.

En l'absence d'un dispositif juridique à ce sujet et prévoyant entre autres la procédure à suivre en matière de taxation des distributions occultes, le contribuable

ne devrait pas oublier de répondre à la lettre d'information de l'inspecteur dans laquelle il doit contester le fondement légal de ces impositions.

2. Doctrine administrative

Les distributions occultes sont des redressements assimilés par l'administration fiscale à des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés au même taux que les dividendes.

Il s'agit des réintégrations dans le cadre de la procédure légale au titre :

- soit d'une régularisation de recettes ou de produits acquis non constatés en comptabilité, dès lors que la dissimulation est reconnue par le contribuable ou établie par les commissions;
- soit d'une charge fictive, telles que la majoration des achats ou de frais généraux.

A noter que les redressements portant sur les amortissements et les provisions ne donnent pas lieu à l'application de l'impôt puisque les sommes correspondantes n'ont pas été décaissées. Il en est de même, des réintégrations portant sur les paiements en espèces des charges justifiées dont le montant est égal ou supérieur à 10 000 DH.

Sur le plan pratique et en l'absence d'une définition précise des réintégrations pouvant être qualifiées de distributions occultes, l'expert comptable devrait porter une attention particulière aux impositions au titre de ces distributions.

3. Détermination de la base imposable

L'expert comptable veille à ce que les rôles concernant ces redressements ne soient pas émis avant :

- l'accord express ou tacite du contribuable;
- la décision non contestée de la commission locale de taxation ;
- la décision de la commission nationale du recours fiscal.

Quant à la base du calcul, la pratique administrative considère que le montant correspondant aux redressements passibles de la retenue au titre de l'impôt sur les distributions occultes, est présumé constituer un montant net après impôt. Le montant brut est donc reconstitué pour le calcul de la retenue à la source.¹⁷ Mais, reste posé le problème de savoir si ce montant brut doit être entendu TTC ou HT.

4. Contrôle des pénalités et majorations de retard

Après avoir contrôlé les impositions au titre des distributions occultes (redressements pris en compte, base, date d'émission), l'expert comptable vérifie les majorations et pénalités de retard.

A ce sujet, les sanctions applicables actuellement se présentent comme suit :

- Pénalité de retard de 10% ;
- Majoration de retard de 5% le premier mois et 0,5% par mois ou fraction de mois supplémentaire écoulé depuis le mois d'exigibilité jusqu'au paiement.

¹⁷ Note circulaire relative à l'impôt sur les sociétés.

Section 2 : Le rôle de l'expert comptable pour le traitement comptable et fiscal des redressements définitifs

Le traitement des redressements définitifs constitue la dernière étape de la mission de l'expert comptable dans le cadre de l'assistance au contrôle fiscal.

En effet, sur le plan pratique nous avons constaté que la majorité si non la totalité des entreprises ne donne aucune importance à ce traitement « post contrôle ». Le dossier de contrôle fiscal est classé définitivement après le paiement des suppléments d'impôts résultant des redressements définitifs.

Il y a, par conséquent, une valeur ajoutée à apporter par l'expert comptable au client redressé. Elle consiste dans des économies fiscales futures pouvant être obtenues des redressements de la comptabilité.

Paragraphe 1 : Principe et intérêt pour l'entreprise

1. Principe

Sur le plan pratique, les redressements peuvent être classés en deux catégories :

- Redressements n'affectant en aucun cas les comptes. Ils portent notamment sur les éléments suivants :
 - charges et provisions non déductibles et non réintégrées (exemple : amortissement de véhicule de tourisme) ;

- charges et provisions déduites sans respecter les conditions de forme et de fond prévues à ce sujet (exemple : charges sur exercices antérieurs) ;
 - produits immédiatement imposables mais différés par l'entreprise (écart de conversion passif);
 - avantages fiscaux dont l'entreprise a fait usage à tort (exemple : application de l'exonération de 100% au lieu de 50%).
- Redressements pouvant affecter les comptes. Ils concernent les redressements suivants :
- Redressements relatifs aux provisions réglementées (provision pour investissement, pour logement...etc.);
 - Redressements dus à une mauvaise application des règles comptables ;
 - Redressements résultants des erreurs d'appréciation comptable. Les cas les plus courants sont : immobilisation passée en charge, amortissement excessif, rectification de la valeur d'entrée des immobilisations, sous évaluation des stocks.

2. Intérêt sur le plan comptable

Les redressements résultent généralement d'une appréciation divergente du vérificateur et du contribuable. Il n'y aura correction comptable que si ce dernier s'alignerait sur le plan comptable à cette appréciation fiscale.

Certains redressements peuvent aussi avoir pour cause non pas la mauvaise application des règles fiscales mais celle des règles comptables (mauvaises imputations, évaluations, omissions).

Après acceptation par le contribuable des redressements fiscaux, il est judicieux de voir comment les corriger, si possible, au niveau des exercices qui suivent, tout en respectant les règles comptables d'établissement des comptes. Ces corrections doivent être traitées dans les comptes comme celles résultant d'erreurs comptables et sont donc soumises aux règles d'information au niveau des états de synthèse.

3. Intérêt sur le plan fiscal

Il consiste dans des économies fiscales futures pouvant résulter des redressements de la comptabilité.

Par le biais des réintégrations et/ou déductions extra-comptables ou des corrections comptables, l'entreprise peut se trouver devant des gains d'impôts importants permettant d'amortir, au moins pour une partie, les suppléments d'impôts payés suite au contrôle.

L'expert comptable peut jouer un rôle important à ce sujet. Pour ce faire, il devrait procéder à l'identification des chefs de redressements ayant une incidence sur les résultats fiscaux des exercices ultérieurs.

Sur le plan méthodologique, l'expert comptable établit un état récapitulatif des traitements comptables et extra-comptables qu'il y a lieu d'opérer au titre des exercices futurs ainsi que l'estimation du gain fiscal annuel et total qui en résulte.

Paragraphe 2 : Cas pratiques

Nous traiterons ci-après les cas généralement fréquentés dans la pratique.

1. Immobilisations passées en charges

Le cas le plus classique est celui de la réintégration des charges au motif qu'elles constituent des immobilisations et non pas des charges.

A ce sujet, les dispositions de l'article 7 de la loi régissant l'IS, stipulent que « *Lorsque le prix d'acquisition de biens amortissables a été compris, par erreur dans les frais généraux d'un exercice non prescrit et que cette erreur est relevée soit par l'administration, soit par la société elle-même, la situation de la société est régularisée et les amortissements normaux sont pratiqués à partir de l'exercice qui suit la date de la régularisation ; »*

Par conséquent, l'entreprise peut récupérer, sur une période égale à la durée de vie du bien, le principal de l'impôt payé sur ce redressement. Il doit procéder à cet effet, à la constatation des amortissements normaux du montant réintégré sur la durée de vie du bien.

A titre d'exemple, l'administration a procédé à la réintégration des frais de réparation d'un bien immobilisé au motif qu'il s'agit d'une dépense ayant pour effet l'augmentation de la capacité productive du matériel concerné.

A la clôture de l'exercice suivant, l'entreprise souhaite régulariser cette situation.

La question qui se pose est de savoir comment l'entreprise peut-elle régulariser cette situation ? Peut-elle procéder à la comptabilisation du montant réintégré dans les immobilisations et constater l'amortissement correspondant, ou bien elle se contente

de déduire d'une manière extra-comptable la dotation aux amortissements y afférente sans passer aucune écriture comptable à ce titre ?

Sur les modalités de déduction des amortissements, la réglementation fiscale reste muette à ce sujet. Toutefois, s'il est fait application du principe général de la déductibilité des amortissements qui dispose que les dotations aux amortissements doivent être constatées en comptabilité pour qu'elles soient déductibles, l'entreprise devrait procéder à la comptabilisation de la dotation annuelle dans ses charges pour pouvoir la déduire fiscalement. Il en résulte que l'entreprise devrait régulariser sa situation sur le plan comptable en comptabilisant le montant réintégré parmi ses immobilisations.

A notre avis, du moment que les frais d'entretien dont il s'agit ont été qualifiés d'immobilisations et non pas de charges, l'entreprise doit les constater en tant que tel dans le compte approprié (compte d'immobilisations). La contrepartie de cette écriture peut être un compte de « transfert de charges non courantes » (compte de produits). Fiscalement, le montant constaté dans ce compte doit être déduit d'une manière extra-comptable puisqu'il a été déjà imposé lors du redressement effectué par le vérificateur fiscal et accepté par le contribuable.

Quant à l'amortissement de cette immobilisation, elle est déductible fiscalement. Toutefois, se pose la difficulté de la durée de vie à prendre en considération pour le calcul de ces dotations aux amortissements.

Sur le plan fiscal, les dispositions fiscales ci-dessus stipulent que « des amortissements normaux sont pratiqués à partir de l'exercice qui suit la date de la régularisation » qui est, à notre avis, la date d'acceptation du redressement ou la date de la décision définitive du redressement.

Sur le plan comptable, il y a lieu de prendre en considération, à notre avis, la durée de vie normale d'utilisation qui commence à partir de la date de l'engagement de la dépense de réparation.

En effet, pour des besoins de l'image fidèle du bilan, le bien en question doit figurer à l'actif pour sa valeur nette comptable (valeur d'achat moins les amortissements depuis la date d'acquisition). Il y a lieu donc de constater à l'arrêté de l'exercice suivant celui du redressement, l'amortissement normal de l'exercice en cours et les amortissements des exercices antérieurs depuis l'engagement de la dépense. La contrepartie des amortissements antérieurs peut être un compte de dotations sur exercice antérieurs qui sur le plan fiscal, est à réintégrer au niveau du résultat fiscal de l'exercice de comptabilisation. Ces amortissements seront déduits fiscalement après l'expiration de la durée de « vie fiscale ».

Pour des raisons pratiques et si l'entreprise estime que l'incidence sur l'image fidèle des comptes n'est pas significatif, elle peut prendre comme point de départ l'exercice qui suit la période vérifiée et éviter par conséquent, le suivi extra-comptable des dotations aux amortissements.

Pour illustrer ce cas, nous traiterons un exemple portant sur la réintégration d'une dépense d'entretien de 1 000 DH comptabilisée à tort dans les charges de l'exercice N-2.

La durée de vie de cette immobilisation est estimée à 5 ans. (la période vérifiée porte sur les exercices N-2 à N).

Schéma comptable des écritures de régularisation :

N+1

Immobilisation (classe 2)	1 000	
Transfert de charges (compte 75)		1 000
DEA des immobilisations (619) 1000/5	200	
DEA /exercices antérieurs (619) 1000/5 *3	600	
Amortissement (28)		800

La valeur de l'immobilisation concernée au niveau du bilan N+1 est égale à sa valeur nette comptable : $1000 - 800 = 200$

Le résultat fiscal se trouve affecté comme suit :

Résultat comptable (1000-200-600)	200
Réintégration des amortissements antérieurs	600
Déduction du montant imposé lors du contrôle	<u>(1 000)</u>
Résultat fiscal	(200)

Ce résultat correspond à la dotation normale de l'exercice en cours.

Pour les exercices futurs, les résultats fiscaux se présentent comme suit

	<u>N+1</u>	<u>N+2</u>	<u>N+3</u>	<u>N+4</u>	<u>N+5</u>
Résultat comptable	200	(200)	--	--	--
Réintégration	600	--	--	--	--
Déduction	<u>(1 000)</u>	--	<u>(200)</u>	<u>(200)</u>	<u>(200)</u>
Résultat fiscal	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)

L'autre scénario qui peut être envisagé est celui consistant à fixer comme point de départ pour les amortissements, l'exercice qui suit la période vérifiée. Dans ce cas, exception faite de la déduction (au niveau de l'exercice de la correction comptable) du montant déjà imposé lors du redressement, aucun traitement extra-comptable n'aura lieu par la suite. La dotation comptabilisée pour chaque exercice est déductible du résultat fiscal.

2. Rectifications des amortissements

Il s'agit de la remise en cause du taux d'amortissement pratiqué par l'entreprise en procédant à la réintégration du supplément des amortissements considérés excessifs.

L'entreprise ne perd pas la déduction de ces amortissements réintégrés. Elle peut les déduire de ses résultats futurs.

Deux possibilités se présentent :

- Soit que l'entreprise est convaincue que le taux est excessif. Dans ce cas, la correction des amortissements est acceptée comptablement. A cet effet, l'entreprise procède à un changement du plan d'amortissement.

L'entreprise constate au débit du compte « amortissements » le montant des amortissements « excessifs » par le crédit du compte « reprises sur exercices antérieurs ». Fiscalement, cette reprise étant prise en compte dans les redressements, est à déduire extra-comptablement du résultat fiscal.

Au titre des exercices suivant le redressement, les dotations aux amortissements comptabilisées suivant le nouveau plan d'amortissement seront déductibles sans aucun traitement extra-comptable.

- Soit que l'entreprise considère que le taux pratiqué est celui économiquement justifié et que la rectification des amortissements est purement fiscale.

Dans ce cas :

- les amortissements excessifs ne seront pas constatés en reprises ; il n'en résulterait aucune écriture comptable ni correction extra-comptable ;
- l'entreprise continuerait d'amortir comme précédemment sur la durée de vie « comptable » du bien en réintégrant au titre de chaque exercice la quote-part de l'amortissement non déductible correspondant à l'écart entre « la durée comptable » et « la durée fiscale ».
- Lorsque le bien serait comptablement amorti en totalité, l'entreprise procéderait à une déduction extra-comptable jusqu'à la fin de la durée « fiscale » d'amortissement.

A titre d'exemple, l'administration fiscale a ramené le taux d'amortissement d'un bien de 33% à 20% . Elle a ainsi réintégré une partie des dotations constatées durant les exercices N-2 et N-1 pour un montant de $1\ 000 * (33\% - 20\%) * 2 = 266$.

Premier scénario : changement du plan d'amortissement :

<u>Exercice</u>	<u>Ancien plan</u>	<u>Nouveau plan</u>
N-2	333	200
N-1	333	200
N	333	200
N+1	--	200
N+2	--	200

Les écritures résultant du changement du plan d'amortissement se présentent comme suit pour l'exercice N :

N

Amortissement (28)	266	
Reprises sur exercices antérieurs (7198)		266
DEA des immobilisations (619) Amortissements (28)	200	200

Au niveau du résultat fiscal de l'exercice N, il y a lieu de déduire la reprise des amortissements antérieurs déjà imposée dans le cadre du redressement fiscal.

Pour les exercices ultérieurs, il y aura seulement la constatation des dotations normales déductibles fiscalement suivant le nouveau plan.

Deuxième scénario :

L'entreprise considère les corrections purement fiscales. Elle décide par conséquent de procéder uniquement au suivi extra - comptable des réintégrations et déductions résultant de la différence entre les dotations comptables et fiscales.

<u>Exercice</u>	<u>résultat comptable</u>	<u>réintégration</u>	<u>déduction</u>	<u>résultat fiscal</u>
N-2	(333)	--	--	(333)
N-1	(333)	--	--	(333)
Contrôle fiscal	--	266	--	266
N	(333)	133		(200)
N+1	--	--	(200)	(200)
N+2	____	____	____(200)	____(200)
	(1 000)	400	(400)	(1 000)

3. Reprises des provisions

Le redressement des provisions constitue un cas fréquent sur le plan pratique. Si l'administration procède à la réintégration des provisions pour risques et charges, et/ou pour dépréciation au motif qu'elles ne sont pas fiscalement justifiées, l'entreprise doit procéder à la déduction extra-comptable de ces provisions au moment de leur reprise. Cette dernière étant, en effet, opérée soit à la date du redressement si l'entreprise s'aligne avec la position de l'administration en confirmant qu'il y a eu erreur comptable d'estimation, soit à une date ultérieure si elle considère que la reprise est purement fiscale et que la provision est justifiée sur le plan comptable.

En matière de provisions réglementées qui sont constatées conformément aux dispositions fiscales (et non pas comptables), leur réintégration dans le cadre du redressement devra être suivie par la constatation comptable de la reprise correspondante. Cette reprise étant déduite extra-comptablement puisqu'elle a été imposée dans le cadre du redressement fiscal.

4. Sous-évaluation des stocks

Il s'agit du cas de remise en cause de la valorisation du stock de fin d'exercice.

Dans ce cas, il y a lieu de rectifier le stock initial de l'exercice suivant afin d'éviter la double imposition de la valeur rectifiée.

Sur le plan comptable, la contrepartie de la rectification de la valeur du stock initial peut être un compte de transfert de charges non courantes. Le montant constaté dans ce compte est déduit extra - comptablement.

A titre d'exemple, l'administration fiscale a procédé à la rectification du stock de produits finis en réintégrant un montant de 1 000 au motif que ce stock est sous évalué.

Dans les comptes de l'exercice suivant, l'entreprise constate l'écriture suivante :

N

3 Stock	1 000	
75 Transfert de charges		1 000

Pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice N, il y a lieu de déduire extra-comptablement ce produit non courant.

Quant au contrôle quantitatif des stocks, les insuffisances relevées par l'administration fiscale ne donnent lieu à aucun traitement comptable et fiscal. En effet, l'administration fiscale procède au redressement de ces insuffisances en tant que chiffre d'affaires non déclaré.

5. Chiffre d'affaires

En matière d'impôt sur les sociétés, la rectification du chiffre d'affaires n'entraîne pas de traitement comptable et fiscal ultérieur sauf si la correction provient du non respect du principe de séparation des exercices. Dans ce cas, il y a lieu de déduire au titre de l'exercice suivant celui du redressement et d'une manière extra-comptable, le montant du chiffre d'affaires rattaché à l'exercice redressé.

Au cas où l'exercice suivant celui redressé serait contrôlé, l'inspecteur doit déduire le chiffre d'affaires redressé du résultat fiscal de l'exercice suivant et ce en application du principe de la correction symétrique. Ce principe non prévu par les dispositions légales, est généralement admis par les commissions du recours fiscal.

En matière de TVA, reste posé le problème de savoir si l'entreprise doit régulariser son prorata de déduction pour l'année suivante ou non. Les dispositions fiscales en vigueur ne prévoient pas de précisions à ce sujet. A notre avis, aucune régularisation ne devrait être opérée puisque le prorata de déduction est déterminé d'après le chiffre d'affaires déclaré à la TVA et non pas celui comptabilisé.

6. TVA récupérable sur les immobilisations

La remise en cause des déductions de la TVA opérée par l'entreprise au cours de la période vérifiée pose la difficulté de savoir si l'entreprise peut régulariser cette situation sur l'exercice suivant en procédant à l'incorporation de la TVA non déductible au coût d'achat des immobilisations concernées.

A notre avis et conformément au principe du coût historique (intangibilité du bilan), la rectification du coût d'achat de l'immobilisation n'est pas admise sauf lorsque cette correction a une incidence significative sur la valeur du bien concerné. Dans ce cas, l'entreprise peut procéder à cette correction tout en la signalant au niveau de ses états de synthèse (au niveau de l'ETIC).

Quant aux amortissements correspondant à la correction de la TVA non déductible, ils seront à notre avis, déductibles à condition que sur le plan comptable, l'entreprise procède à la rectification de la valeur de l'immobilisation concernée.

7. Prorata de déduction

La remise en cause du prorata de déduction a pour conséquence le reversement d'un supplément de TVA ayant fait l'objet de récupération. La difficulté qui reste posée à ce niveau consiste dans la possibilité ou non pour l'entreprise de régulariser sur l'exercice suivant la période contrôlée, le coût d'acquisition notamment de ses immobilisations et par conséquent les amortissements correspondants.

A notre avis, le même traitement évoqué au paragraphe 6 ci-dessus est applicable.

En matière d'IS, la TVA non récupérable suite à la rectification du prorata, constitue une charge qui, à notre avis, devrait être déduite de la base imposable à l'IS. A noter que ce genre de redressement en faveur du contribuable, est rarement observé sur le plan pratique.

8. Rattachement de charges et de produits

Le problème de rattachement des charges se pose lorsque l'administration fiscale procède à la réintégration des charges au motif qu'elles concernent un exercice ultérieur. En effet, s'agissant de charges constatées d'avance mais non constatées en tant que telles par l'entreprise, cette dernière peut les déduire extra-comptablement sur l'exercice ultérieur concerné.

Quant aux produits, au cas où l'administration fiscale procéderait au redressement d'un produit au motif qu'il constitue un produit de l'exercice vérifié, l'entreprise a le droit, à notre avis, de le déduire au niveau du résultat fiscal de l'exercice de comptabilisation et ce en application du principe pratique de la correction symétrique.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Le rôle de l'expert comptable en tant que conseiller, est donc primordial dans le cadre du contrôle fiscal. Sa mission peut débuter à tout moment de la procédure. Mais, l'assistance du professionnel donnera plus de résultats si elle débute avec le démarrage de la vérification.

L'assistance de l'expert comptable nécessite toutefois :

- une parfaite maîtrise des textes ;
- un suivi régulier de la jurisprudence ;
- une grande rigueur dans l'analyse, la préparation et la présentation des réponses.

A l'issue de la procédure, son rôle est encore d'une importance particulière puisque son intervention peut :

- éviter des surcoûts liés aux impositions émises par l'administration fiscale;
- générer des économies d'impôts en procédant au traitement comptable et fiscal des redressements définitifs.

CONCLUSION GENERALE

Le droit de vérification est devenu un véritable droit procédural, de source législative, mais aussi doctrinale et jurisprudentielle que devrait connaître l'expert comptable intervenant régulièrement auprès de ses clients pour les assister lors d'une vérification de comptabilité par l'administration fiscale.

Par son intervention, l'expert comptable va contribuer à garantir les droits de son client en vérifiant la mise en œuvre du formalisme inhérent au contrôle fiscal par l'administration fiscale.

Ce formalisme consiste dans des règles de procédures à suivre tout au long de la vérification de la comptabilité. Ces règles nécessitent, en dépit des efforts déployés à ce titre depuis la réforme fiscale, une adaptation à l'évolution de la pratique du contrôle fiscal et de l'environnement de l'entreprise en général.

A ce titre, nous pensons que dans le cadre de la mise en place du livre des procédures fiscales, il y a lieu de :

- Limiter la période pouvant faire l'objet du droit de communication en l'alignant à la période de prescription;
- Clarifier la portée du droit de communication pour les contribuables exerçant des activités soumises à l'obligation du secret professionnel par des dispositions légales ou réglementaires spécifiques (exemple des banques) ;
- Instituer l'obligation de communication de la charte de contribuable définissant les droits et obligations du contribuable ;

- Clarifier les lieux où peut se dérouler la vérification fiscale (siège social, bureaux de l'administration, tout autre endroit désigné par le contribuable) ;
- Définir la liste des documents comptables obligatoires à communiquer lors de la vérification fiscale ;
- Instaurer des sanctions pour l'emport non autorisé des documents par le vérificateur;
- Assouplir le délai de vérification pour tenir compte des spécificités de chaque secteur d'activité ;
- Fixer le délai de réponse du contribuable à 2 mois pour lui permettre de répondre utilement à la notification de l'administration ;
- Instaurer des sanctions pour le non respect du délai de vérification par l'administration fiscale ;
- Rendre obligatoire la réunion de fin de contrôle permettant d'améliorer la relation entre l'administration fiscale et les contribuables ;
- Limiter les personnes ayant qualité d'accuser réception de la notification de l'administration fiscale ;
- Instaurer des sanctions pour les cas de non motivation des redressements par la notification ;
- Instaurer des sanctions pour les changements de motifs par l'administration fiscale ;

- Statuer sur la légalité des notifications séparées des exercices soumis au contrôle ;

En outre et comme il ressort des recommandations des travaux des « assises nationales sur la fiscalité », il y a lieu de mettre en place les réformes nécessaires pour renforcer le rôle des commissions administratives du recours fiscal dans le traitement des litiges avec l'administration fiscale. Il y a lieu ainsi de :

- Remplacer les commissions locales de taxation par des commission régionales de recours fiscal pouvant faire l'objet de recours soit devant la commission nationale du recours fiscal soit directement devant le tribunal administratif ;
- Doter la commission nationale du recours fiscal (CNRF) des moyens humains et matériels nécessaires;
- Renforcer l'indépendance de la CNRF pour qu'elle puisse jouer son véritable rôle d'arbitre;
- Mettre en place des procédures internes et une charte d'éthique à faire signer régulièrement par tous les membres ;
- Doter la CNRF des moyens nécessaires pour la publication de ses décisions.

Enfin, nous pensons que la réforme de la procédure du contrôle fiscal devrait statuer sur :

- La légalité des impositions des distributions occultes et le cas échéant, la procédure à suivre par le contribuable pour défendre sa position ;

- La possibilité pour l'administration fiscale de notifier des redressements en faveur du contribuable (redressements négatifs) comme c'est le cas dans les pays développés comme le Canada, la France, la Belgique ¹⁸.

Dans le cadre de la mise en œuvre de ces propositions de réforme, l'expert comptable devrait jouer son rôle de partenaire privilégié aussi bien de l'administration fiscale que du contribuable.

Au niveau de la profession, le marché du contrôle fiscal est à valoriser, à notre avis, par les experts comptables par :

- Le renforcement de la présence de l'expert comptable au niveau des commissions administratives et notamment la commission nationale du recours fiscal. Les professionnels devraient, à notre avis, de par leur formation et expérience dans les domaines comptable, fiscal, juridique et financier avoir leur force au sein des commissions administratives ;
- La mise en place des normes de travail pour la prévention du contrôle fiscal dans le cadre des missions de conseil ainsi que des normes de revue fiscale dans le cadre des missions d'audit.
- L'instauration des méthodes de travail et d'organisation de la mission d'assistance au contrôle fiscal ;
- L'introduction au niveau des normes d'audit, des diligences qui devraient être effectuées par le commissaire aux comptes de l'entreprise contrôlée.

¹⁸ Economiste 17 mai 2004 : travaux de « Centre de Recherche et d'Etudes des Dirigeants des Administrations Fiscales. CREDAF»

Du côté des contribuables, il est temps d'admettre le contrôle fiscal d'une part, en tant que prérogative de l'administration fiscale qui peut donc l'exercer à tout moment bien entendu dans le cadre de la procédure légale et d'autre part, en tant qu'outil ayant pour finalité la recherche de la justice et l'équité fiscale.

BIBLIOGRAPHIE

□ Documentation réglementaire de base

- La loi n° 24-86 régissant l'impôt sur les sociétés (IS)
- La loi n° 30-85 régissant la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)
- La loi n° 17-89 régissant l'Impôt Général sur le Revenu (IGR)
- La note circulaire commentant les dispositions de la loi sur l'IS
- La note circulaire commentant les dispositions de la loi sur l'IGR
- La note circulaire commentant les dispositions de la loi sur la TVA

□ Mémoires d'expertise comptable

- « Le contrôle de la procédure de vérification de comptabilité par l'expert-comptable : démarche et outil de travail » NOEL Tanguy ; mai-98
- «Le contrôle fiscal en France : présentation, organisation, procédures » LHEUREUX, J.Pierre; 1980
- « Le contrôle fiscal dans la petite entreprise » TALLEUX, Gérard ; 1985
- « Le contrôle fiscal et comptabilité non probante : l'assistance de l'expert comptable » MAILLARD, Alain ; 1988
- « L'expert Comptable et le contentieux fiscal » LALOUM, Franck ; 1995

□ Ouvrages spécialisés

- « Le redressement fiscal » THIERRY Lambert ; Ed Economica
- « Fiscalité marocaine des entreprises » Mohamed Marzak. Ed 1996
- « Les finances de l'Etat au Maroc » A . Ben Salah Zemrani
- « Contrôle fiscal des sociétés » JEAN PIERRE Le Gall ; Ed Litec

- « La pratique du contrôle fiscal » Muriel Tremeur ; Ed Economica
- « L'audit de la procédure de redressement » Pierre Fernoux ; Ed EFE
- « Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal » Ed Litec
- « contrôle fiscal et contentieux de l'impôt » JP Casimir
- « faire face aux contrôles de l'administration » ed Lamy /les Echos

□ Séminaires spécialisés

- « Les assises nationales sur la fiscalité au Maroc » Ministère des finances 1999
- « Fiscalité & Croissance » CGEM 1999
- « Le contrôle fiscal en France » Conférence Université de Toulouse I avril 1999
- « Contrôle fiscal au Maroc » Azzedine LAGHMARI mai 2004.

□ Revues et publications

- « Revue marocaine de droit et d'économie du développement » 1998
- « Revue fiscalité Européenne et droit international des affaires » 1999/1
- « Le contrôle fiscal : la vérification de la comptabilité » P ALIX - virtualegis
- « Le contrôle fiscal : obligations et garanties » P ALIX - virtualegis
- « Contrôle fiscal et libertés publiques » Thèse de doctorat Marty Eric ; univ-tles1.fr
- « Revue Affiches Parisiennes » juillet 2001
- « Contrôle fiscal : déroulement des procédures » premier ' acte
- L'économiste : publication du 17 mai 2004

□ **Guides et Mémentos**

- Guide de la vérification fiscale: Direction des impôts
- Mémento pratique Francis LEVEBVRE : fiscal
- La pratique de la vérification de comptabilité : Francis LEFEVBRE
- Projet du Code des devoirs professionnels : Ordre des Experts Comptables
- Livre des procédures fiscales. Ed Dalloz 2003.

LEXIQUE ARABE - FRANÇAIS

Administration fiscale	
Avis de vérification	
Charges	
Commissaire aux comptes	
Commission d'infractions fiscales	
Commission Locales de Taxation	
Commission nationale du recours fiscal	
Contrôle fiscal	
Contrôle sur place	
Convention fiscale	
Déclarations fiscales	
Déficit fiscal	
Délai	
Documents comptables	
Droit de communication	
Droit de contrôle	/
Droit de réclamation	
Durée de vérification	/
Expert comptable	
Fraude fiscale	
Immobilisations	
Impôt général sur le revenu	

Impôts sur les sociétés	
Inspecteur des impôts	
Majorations de retard	
Motif de redressement	
Notification	
Nullité de contrôle	
Observations du contribuable	
Pièces justificatives	
Préavis	
Prescription	
Procédure	
Procédure de redressement	
Prorata de déduction	
Provisions	
Requête	
Restitution	
Secret professionnel	
Taxe sur la valeur ajoutée	
Tribunal administratif	
Vérificateur	
Vice de procédure	

ANNEXES

ANNEXE N° 1 : SCHEMA GENERAL DE LA PROCEDURE DE CONTROLE ET DE REDRESSEMENT FISCAL

ANNEXE N° 2 : MODELE DE LETTRE DE MISSION

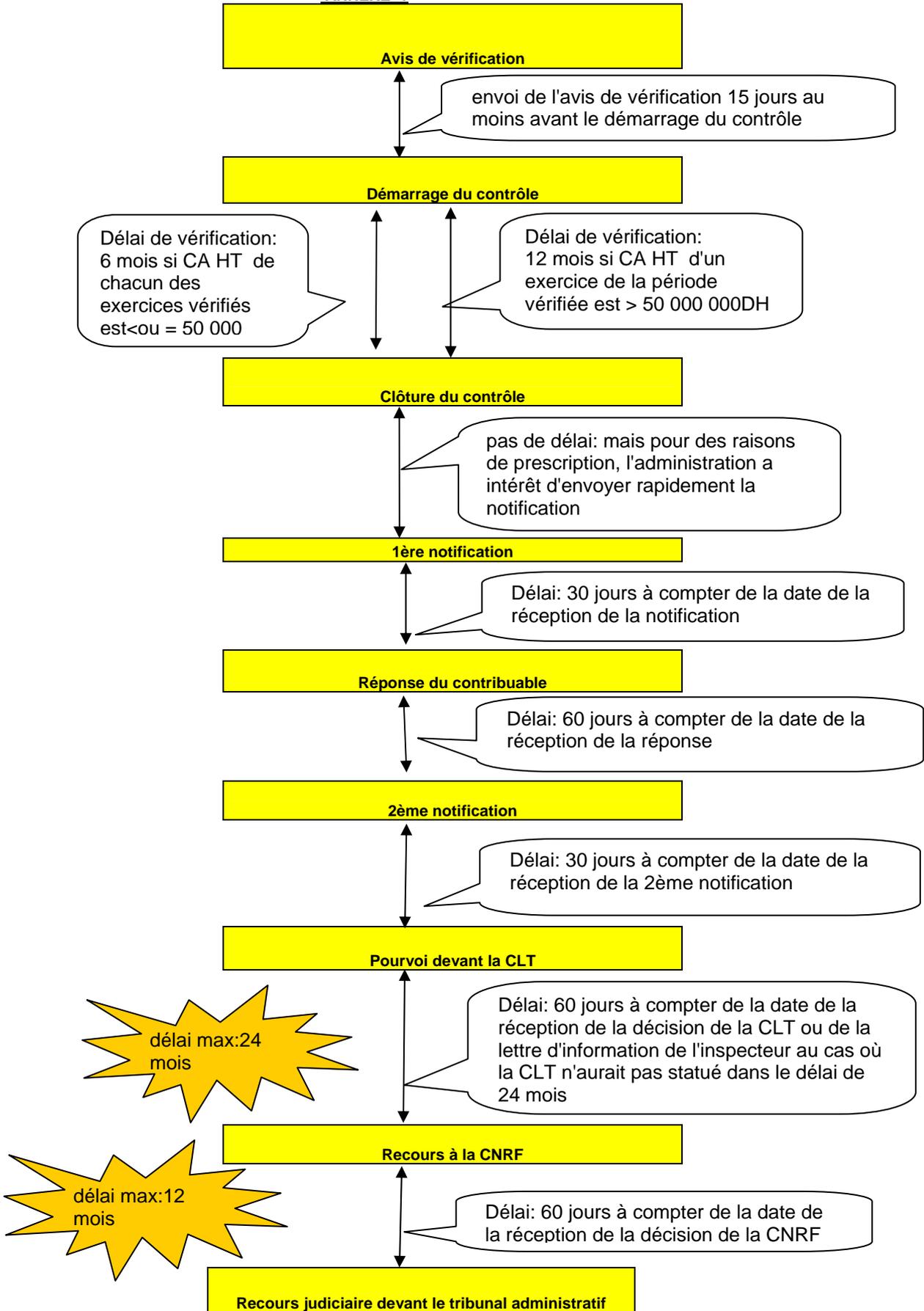
ANNEXE N° 3 : CONTENU DU DOSSIER DE TRAVAIL

ANNEXE N° 4 : CONTROLE DE LA PROCEDURE : PROGRAMME DE TRAVAIL

**ANNEXE N° 5 : PROPOSITION DE DILIGEANCES DU COMMISSAIRE AUX
COMPTES**

ANNEXE N° 6 : MODELE DU TABLEAU D'EVALUATION DU RISQUE FISCAL

ANNEXE 1



ANNEXE 2

MODELE 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.

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 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 N° 3

CONTENU DU DOSSIER DE TRAVAIL

- Programme de travail
- Les correspondances échangées entre le contribuable et l'administration :
 - L'avis de vérification
 - La première notification
 - La réponse au vérificateur
 - La réponse aux observations du contribuable
 - La requête portant recours devant la commission locale de taxation
 - La requête portant recours devant la commission nationale du recours fiscal
 - Les certificats de remise des notifications
 - Les enveloppes recommandées adressées par l'administration
- Les lettres de mise en demeure adressées par le vérificateur
- Les demandes d'emport des documents et pièces justificatives
- La liste des documents et justificatifs transmis au vérificateur
- Les comptes rendus des réunions et conversations avec le vérificateur
- Les consultations faites auprès des 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'issu de chaque étape

ANNEXE 4

PROGRAMME DE TRAVAIL :

ANALYSE DE LA PROCEDURE DE CONTROLE ET DE REDRESSEMENT DE LA COMPTABILITE

CLIENT:

EXERCICES VERIFIES:

DATE DU CONTROLE FISCAL :

PLAN GENERAL DU PROGRAMME DE TRAVAIL

ANALYSE DES PIÈCES DE PROCÉDURE: Dossier A

- Examen matériel : Dossier A1
- Examen critique: Dossier A2

AUDIT DU TEMPS: Dossier B

- Audit du temps durant les opérations de contrôle: Dossier B1
- Audit du temps pendant la phase de redressement: Dossier B2

MOTIVATION DES REDRESSEMENTS: Dossier C

- La notification de redressement: Dossier C1
- La réponse aux observations du contribuable: Dossier C2

FEUILLE GENERALE DE SYNTHESE

Irrégularités relevées au cours de l'analyse de la procédure :

Décision adoptée en concertation avec le client:

ANALYSE DES PIÈCES DE PROCÉDURE : dossier A

LISTE DES PIECES DE PROCEDURE

DOCUMENTS ANTERIEURS AU CONTROLE

- o
- o

PROCEDURE DE VERIFICATION

- Avis de vérification
- Demande d'emport de documents et pièces annexes
- Procès verbaux dressés pendant le contrôle
- Autres pièces

- o.....
- o.....
- o.....

PROCEDURE DE REDRESSEMENT

- Notification de redressement
- Lettre d'observations à la notification
- Réponse aux observations du contribuable
- Demande de recours devant la CLT
- Décision de la CLT
- Lettre d'information de l'expiration du délai de la CLT
- Recours devant la CNRF
- Décision de la CNRF
- Avis d'imposition
- Recours devant le tribunal administratif
- Autres pièces

- o.....
- o.....

EXAMEN MATERIEL : dossier A1

FEUILLE DE SYNTHESE

OBJECTIFS POURSUIVIS:

- S'assurer que les pièces de procédure remplissent, sur le plan matériel, les conditions de forme imposées par la loi et la jurisprudence.

CONCLUSIONS SUR LA REGULARITE MATERIELLE:

Examen matériel régulier	<u>Oui</u>	<u>Non</u>
• Avis de vérification de comptabilité	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Demande d'emport de documents	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Notification de redressement	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Réponse aux observations	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Autres documents	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Commentaires particuliers :

AVIS DE VERIFICATION

DEMARCHE:

Avis de vérification en date du

1- Mentions obligatoires :

- Raison sociale de la société	Oui	Non
- Exercices soumis au contrôle	Oui	Non
- Signature du chef de brigade	Oui	Non
- Impôts et taxes concernés	Oui	Non

2- Autres contrôles:

- L'agent est-il compétent pour vérifier?	Oui	Non
- Régularité de l'adresse à laquelle a été posté l'avis de vérification	Oui	Non
- Les exercices soumis au contrôle sont-ils conformes aux dates des exercices comptables ?	Oui	Non

> Relever toute autre irrégularité d'ordre matériel.

CONCLUSIONS:

DEMANDE D'EMPORT DE DOCUMENTS

DEMARCHE :

- | | | |
|---|-----|-----|
| 1- La demande d'emport est-elle rédigée dans des termes exacts? | Oui | Non |
| 2- La demande d'emport est-elle rédigée de la main du contribuable? | Oui | Non |
| 3- La demande d'emport est-elle datée et signée? | Oui | Non |
| 4- La demande d'emport et le reçu détaillé sont-ils rédigés sur deux documents distincts? | Oui | Non |
| 5- L'acceptation de la demande du contribuable est-elle matérialisée par le vérificateur? | Oui | Non |
| 6- La décharge établie par le client est-elle datée et signée? | Oui | Non |

CONCLUSIONS:

NOTIFICATION DE REDRESSEMENT

DEMARCHE

1- Mentions obligatoires :

- | | | |
|--|-----|-----|
| - Délai ouvert au contribuable
pour faire parvenir ses observations | Oui | Non |
| - Noms, grades et signatures manuscrites
des agents compétents | Oui | Non |
| - Exercices redressés | Oui | Non |

2- Autres contrôles :

- | | | |
|--|-----|-----|
| - Le nombre de feuillets comptés correspond-il
à celui indiqué par le vérificateur? | Oui | Non |
| - La notification est correctement adressée | Oui | Non |

Relever toute autre anomalie de nature matérielle et analyser ses conséquences au regard de la procédure.

CONCLUSIONS:

REPONSE AUX OBSERVATIONS DU CONTRIBUABLE

DEMARCHE :

1- Mentions obligatoires:

- Nom et signature manuscrite de l'agent compétent	Oui	Non
- Possibilité de soumettre le litige à la commission locale de taxation	Oui	Non
- Délai de trente jours pour saisir cette commission	Oui	Non

2 - Autres contrôles indicatifs :

- Réponse datée	Oui	Non
- Réponse correctement adressée	Oui	Non
- Le nombre de feuillets comptés correspond-il à celui mentionné par le vérificateur?	Oui	Non

CONCLUSIONS :

EXAMEN CRITIQUE : dossier A 2

FEUILLE DE SYNTHÈSE

OBJECTIFS POURSUIVIS :

- Examiner la régularité et la cohérence des faits marquants avec le formalisme mis en œuvre

DEMARCHE :

- Cet examen propose tout d'abord une synthèse des faits ayant marqué la vérification.
- Une fois ces faits recensés, il convient de s'interroger sur les effets qu'ils peuvent avoir sur la procédure

Par exemple, il conviendrait de s'interroger sur le formalisme qui serait à respecter en cas d'interruption de la vérification.

CONCLUSIONS :

SYNTHESE DES FAITS MARQUANTS

(liste indicative de faits marquants)

Déroulement de la vérification en dehors de l'entreprise

Durée d'intervention du vérificateur

Obstacles au respect du débat oral et contradictoire

Contrôle inopiné

Extension de la vérification de comptabilité

Reprise du contrôle après la mise en demeure

1- Synthèse des faits marquants ayant affecté le déroulement du contrôle:

2- Compte rendu des investigations menées:

Fait marquant :

.....

Textes législatifs et/ou doctrine administrative applicables:

.....

Références jurisprudentielles:

.....

Contrôles effectués et anomalies rencontrées:

.....

CONCLUSIONS:

Incidence sur la procédure

Exemple d'examen critique

Exemple : Emport de documents

1- La demande d'emport remet-elle en cause le respect du débat oral et contradictoire?	Oui	Non
2- Cohérence entre les pièces emportées et les pièces restituées	Oui	Non
3- Existe-t-il des documents non restitués	Oui	Non

AUDIT DU TEMPS : dossier B

FEUILLE DE SYNTHÈSE

1- Respect des garanties:

- Délai de contrôle	Oui	Non
---------------------	-----	-----

2- Prescription régulièrement interrompue	Oui	Non
--	-----	-----

3- Régularité du délai de réponse à la notification de redressement	Oui	Non
--	-----	-----

4 - Régularité du délai de saisine de la CLT et de la CNRF	Oui	Non
---	-----	-----

5- Régularité du délai de réponse aux observations du contribuable	Oui	Non
---	-----	-----

Commentaires particuliers:

**AUDIT DU TEMPS DURANT LES OPERATIONS DE CONTROLE :
Dossier B1**

APPRECIATION DE LA DUREE DE VERIFICATION

OBJECTIFS POURSUIVIS:

- S'assurer que les dispositions relatives à la durée de vérification ont été respectées.

DEMARCHE :

L'entreprise est-elle soumise au délai de :	6 mois	12 mois
Date de la première intervention : (d'après l'avis de vérification)		
Existence de faits antérieurs à la vérification susceptibles de remettre en cause le début de la vérification de comptabilité	Oui	Non
Date de la dernière intervention : (d'après un document matérialisant la dernière intervention ou à défaut d'après la notification de redressement)		
Fait postérieur à la dernière intervention du vérificateur : Intervention supplémentaire après la fin du contrôle de nature à prolonger le délai	Oui	Non

CONCLUSIONS :

**AUDIT DU TEMPS PENDANT LA PHASE DE REDRESSEMENT :
dossier B2**

NOTIFICATION DE REDRESSEMENT & PRESCRIPTION

OBJECTIFS POURSUIVIS:

- S'assurer que la notification de redressement est parvenue avant la date d'expiration du délai de prescription

DEMARCHE : Notification N° ; du :

<u>Impôts et taxes</u>	<u>Période</u> (année ou exercice)	<u>Date d'expiration</u> <u>de la prescription</u>	<u>Prescription</u> <u>interrompue</u> <u>Oui/Non</u>
------------------------	---------------------------------------	---	---

TVA

-
-
-

IS

-
-
-

IGR

-
-
-

Détermination de la date de réception de la notification de redressement

Pli postal : date de réception

Pli remis en mains propres : date de remise

Exception au délai normal de prescription :

Lorsqu'il est fait exception au délai normal de prescription (exercices déficitaires...), s'assurer que l'administration est en droit de notifier un redressement relatif à une année normalement prescrite.

CONCLUSIONS :

Compte tenu des délais de prescription propres à chaque impôt, la notification de redressement est-elle intervenue avant l'expiration du délai de prescription ?

DELAIS DE LA PROCEDURE DE REDRESSEMENT

OBJECTIFS POURSUIVIS:

- S'assurer que tous les délais prévus par la loi sont respectés

DEMARCHE :

- La réponse à la première notification Est t elle effectuée dans le délai de 30 jours ?	Oui	Non
- La réponse de l'administration est faite dans le délai de 60 jours ?	Oui	Non
- Le client a-t-il saisi la CLT dans un délai de 30 jours ?	Oui	Non
- La CLT a-t-elle statué dans le délai légal de 24 mois ?	Oui	Non
- Le client est -t-il informé de l'expiration de ce délai de 24 mois ?	Oui	Non
- Le client est-t-il informé de la date de réunion de la CLT ?	Oui	Non
- Le recours devant la CNRF est -t- il effectué dans le délai de 60 jours ?	Oui	Non
- Le client est-t-il informé du recours déposé par l'administration ?	Oui	Non
- Le client est-t-il informé de la date de réunion de la CNRF ?	Oui	Non

CONCLUSIONS :

MOTIVATION DES REDRESSEMENTS : dossier C

FEUILLE DE SYNTHYSE

1- Notification de redressement suffisamment motivée	Oui	Non
2 - Réponse aux observations du contribuable suffisamment motivée	Oui	Non
3 - Changement de motifs	Oui	Non

Commentaires particuliers:

NOTIFICATION DE REDRESSEMENT: Dossier C1

MOTIVATION DES REDRESSEMENTS

1er Chef de redressement

1- NATURE DU REDRESSEMENT :

2- MOTIVATION EN DROIT :

- Sur quelle règle de droit le vérificateur s'appuie-t-il pour établir le redressement ?

.
. .

2- La règle de droit est-elle clairement présentée ? C'est-à-dire, son contenu est-il écrit dans la notification, ou la règle de droit est-elle mentionnée par une simple référence à un article de la loi fiscale ?

.
. .

3- MOTIVATION DES CIRCONSTANCES DE FAIT :

- Quels sont les faits invoqués par le vérificateur pour justifier le redressement ?

.
. .
. .

- Les faits relevés, comme présentant une anomalie au regard de la loi fiscale, sont-ils clairement expliqués et justifiés par le vérificateur dans la notification ? Le vérificateur apporte-t-il tous les éléments permettant de comprendre ce qui est reproché au contribuable?

.
. .

- Existe-t-il un lien direct et cohérent entre les faits reprochés, la règle de droit invoquée, et le redressement qui en découle?

.
. .

- Comment le vérificateur parvient-il au montant des redressements ? Le détail du calcul est-il suffisamment explicite ?

.
. .
. .
. .

CONCLUSIONS :

La motivation est-elle suffisante? Si non, en donner les raisons.

(Procéder de la même façon pour les autres chefs de redressement)

Conclusions sur le caractère suffisamment motivé de l'ensemble de la notification :

**REPONSE AUX OBSERVATIONS DU CONTRIBUABLE :
Dossier C2**

ANALYSE DU CARACTERE REGULIER

RAPPEL :

- La réponse doit être motivée et reprendre chaque observation du contribuable.
- En principe, la réponse aux observations ne doit pas apporter d'éléments nouveaux ayant pour conséquences de changer les motifs d'un redressement.

OBJECTIFS :

- S'assurer que la réponse aux observations s'inscrit dans la continuité d'une procédure contradictoire et qu'elle permet au contribuable de décider le recours devant la CLT.

DEMARCHE :

1- Recherche du caractère exhaustif de la réponse

- Lister les points de désaccord soulevés dans la lettre d'observations rédigée par le contribuable

- Confronter à chacun de ces points la réponse qui a été faite par l'administration. Cette dernière doit être motivée

- Existe-t-il des éléments de réponse de nature à compléter la motivation de la notification?

Oui

Non

2- Substitution de la base légale ou changement de motifs:

- La réponse aux observations fait-elle apparaître des faits nouveaux ou supplémentaires non invoqués dans la notification ? Oui Non

- Ces faits permettent-ils de conclure que le vérificateur a procédé à une substitution de base légale ?

CONCLUSIONS :

ANNEXE 5

RECOMMANDATIONS SUR LES DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Composition du dossier de travail :

- Les notifications de l'administration fiscale
- Les réponses adressées par le client à l'administration fiscale
- La décision de la commission locale de taxation
- La décision de la commission nationale du recours fiscal
- Les avis des conseillers de l'entreprise

Travaux à effectuer :

- Etablir une note succincte sur le déroulement sur place du contrôle
- Examiner les notifications de redressement
- Lister les motifs évoqués pour redresser la comptabilité du client
- Vérifier que l'administration ne reproche pas au client l'existence d'irrégularités graves
- Rapprocher ces notifications avec les réponses du client
- Rapprocher les redressements avec les réponses et avis des conseils du client
- Analyser les contre-arguments de l'administration à la réponse du client
- Vérifier s'il existe une jurisprudence sur les points redressés
- Analyser l'évaluation du risque fiscal par le client
- Apprécier pour chaque impôt ou taxe le risque couru en tenant compte des pénalités
- Rapprocher le montant de la provision comptabilisée et le montant réel du risque couru par le client
- S'assurer que les informations nécessaires ont été signalées au niveau des états de synthèse

Synthèse :

- Incidence des redressements sur l'opinion
- Faits à signaler à l'assemblée : irrégularités graves, rejet de comptabilité, risque de sanctions pénales...
- Responsabilité du commissaire aux comptes

ANNEXE 6

MODELE DU TABLEAU D'ÉVALUATION DU RISQUE
IS et ex TPA

Exercice

IS

Redressement	Montant initial	Risque évalué
.....		
.....		
Total redressement		
IS dû au taux de ...		
Majoration de 15%		
Pénalité de 10%		
mois de retard (au)		
Taux de majorations de retard		
majorations de retard		
Risque total		

IS /ex TPA

Redressement	Montant initial	Risque évalué
.....		
.....		
Total redressement		
Base imposable		
IS (TPA) au taux de 10%		
Pénalité de 10%		
mois de retard (au)		
Taux de majorations de retard		
majorations de retard		
Risque total		

ANNEXE 6

MODELE DU TABLEAU D'ÉVALUATION DU RISQUE
TVA et IGR sur salaires

Exercice

TVA

Redressements	Montant initial	Risque évalué
.....		
.....		
Total rappels		
Majoration de 15%		
Pénalité de 10%		
mois de retard (au		
Taux de majorations de retard		
majorations de retard		
Risque total		

IGR

Redressements	Montant initial	Risque évalué
.....		
.....		
Total rappels		
Pénalité de 10%		
mois de retard (au		
Taux de majorations de retard		
majorations de retard		
Risque total		