



Mémoire en vue de l'obtention du :

**MASTERE SPECIALISE
EN DROIT DE L'ENTREPRISE**

LE CONTENTIEUX FISCAL

Préparé par :
M. FIRDAOUSSI Hassan

Sous la direction de :
*M. le Professeur
AFARKOUS Mohamed*

Année Universitaire 2006-2007

Le Contentieux Fiscal

*Aux trois femmes qui compte dans ma vie,
Feue ma très chère mère
Ma femme
Et ma fille*

Remerciements

Qu'il me soit permis de transmettre, à travers la mémoire, mes remerciements et mes sentiments de profonde reconnaissance à :

Monsieur Mohamed AFARKOUS, qui malgré ses responsabilités combien lourdes, a chaleureusement accepté, avec une patience et un dévouement rare, la pénible et lourde tâche de m'encadrer, par ses conseils et suggestions pour l'aboutissement d'un travail convenable et à la hauteur de vos attentes.

Madame Laila ZOUHRY, professeur à l'Université Hassan II, Faculté des Sciences Juridiques et Economiques à Casablanca, qui a accepté de se pencher sur ce modeste travail et l'honorer de son aimable attention, elle n'a épargnée aucun effort pour me fournir les informations et les documentations nécessaires.

J'adresse aussi mes plus vifs remerciements à Monsieur Mustapha AMANE, Chef de Service de Vérification des Grandes Entreprises à Casablanca et professeur à ISCAE. Je lui dois beaucoup, sans lui je n'aurais jamais acquis toutes ces connaissances et je n'aurais jamais su que ce master existe.

Mes remerciements vont aussi, à toute personne qui de près ou de loin, a contribué à la réalisation de ce travail.

Hassan FIRDAOUSSI

Préface

Par un paradoxe incroyable, le droit fiscal, qui pénètre au fond de toute activité juridique, en contrôlant la vie de la nation comme celle de chaque personne, en assurant la gestion des milliards de l'Etat, comme en appréciant les maigres économies du plus petit contribuable, est, dans l'ensemble de nos doctrines juridiques le parent pauvre, « la cendrillon », dont on ne s'occupe point.

Louis Trotabas

Liste des Abréviations :

IS	: Impôt sur les sociétés
IR	: Impôt sur le Revenu
TVA	: Taxe sur le Valeur Ajoutée
CGI	: Code Général des Impôts
Éd.	: Edition
RC	: Registre de Commerce
Art.	: Article
CLT	: Commission Locale de Taxation
CNRF	: Commission Nationale de Recours Fiscal
E.S.D.	: Etude Supérieure en Droit
CGNC	: Code Général de Normalisation Comptable
P	: Page
CA	: Chiffre d'Affaires
DOC	: Dahir sur les Obligations et Contrats
B.O.	: Bulletin Officiel.

Introduction

Phénomène de puissance publique par excellence, le vocabulaire est assez révélateur. Impôt en français, impuesto en espagnol, imposta en italien sont autant de mots traduisant l'idée d'un fardeau, d'une charge, seul peut-être le suédois fait exception où le mot « skat » désigne l'impôt et signifie aussi « trésor commun » ⁽¹⁾.

Un sondage effectué en France est à cet égard révélateur de la perception négative suscitée par l'impôt. A la question « lorsque je prononce le mot impôt à quoi pensez vous ? » plus que la moitié des personnes interrogées évoquent une image désagréable « on me vole », « On me prend quelque chose » ⁽²⁾.

Au Maroc, le système fiscal marocain est un système qui ne peut être mieux saisi que dans l'évolution générale de l'histoire du Maroc.

Ce système tel qu'il est actuellement en vigueur, s'incarne certes, dans une « philosophie de l'égalité ».

Toutefois, il ne manque pas de soulever, assez souvent, des conflits opposant l'administration fiscale aux contribuables, -appelé contentieux -, et par conséquent être sujet de critique.

Le mot contentieux vient du latin « contentiosus » qui signifie « querelle », « débat », « discussion », donc contestation ⁽³⁾.

Donc le contentieux vise toute procédure engagée, soit après contestation du contribuable, soit à l'initiative de l'administration, et ayant pour objet la réparation d'erreur dans l'application de la loi, en matière de détermination des bases d'impositions ou de liquidation de l'impôt. C'est ce qu'on appelle le « contentieux de l'imposition », par opposition au contentieux de recouvrement où le contribuable ne

(1) -G.Schmolders : « La psychologie de l'impôt », P.U.F. 1973 page 69 à 75.

(2)-J. C. Martinez : « Le statut du contribuable » Tome 1, page 46, L.G.D.J. 1980

(3) -MM Rousset et G. Garagnon : « Droit Administratif Marocain », Rabat, page n 7 éd. 1979.

discutera pas le principe ou le montant de l'imposition, mais la régularité d'une poursuite engagée à son encontre pour le contraindre à s'acquitter de ses obligations envers le trésor.

L'abus de pouvoir pour l'administration et surtout la direction des impôts, augmentera à partir des années 80, et poussera le contribuable marocain à devenir dans le cadre de la démocratie et de la mondialisation, plus conscient de ses droits et des rouages juridiques. Soit à contester son imposition, soit à opter pour d'autre solution telle que la fraude et l'évasion fiscale. Car avant cette réforme le principe était « payer avant de réclamer ». Ce qui mettait le contribuable sous une pression insoutenable.

Aujourd'hui, ce n'est qu'à l'issue de la procédure contradictoire, c'est-à-dire après la décision de la commission nationale de recours fiscal que le contribuable va devoir payer, sur la base de cette décision.

Mieux encore, même après cette décision, il peut recourir aux juridictions administratives d'appel et même devant la cour suprême pour obtenir gain de cause, sur un pied d'égalité avec l'administration fiscale qui dispose des mêmes droits de recours (1).

Ainsi le contribuable dispose de deux catégories de recours pour défendre ses intérêts : le recours administratif et le recours juridictionnel.

Notre volonté d'analyser le contentieux de l'imposition au Maroc se trouve animée par la mouvance de la législation fiscale dans notre pays, surtout avec l'entrée en vigueur, à partir du premier janvier 2007, du code général des impôts « **CGI** », et une mise à jour des trois grands impôts « **IS, IR, TVA** ».

(1)- Rachid LAZRAK : « Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc », éd. imprimeries najah el jadida, Casablanca, 2007 page numéro 11

En fait, la promulgation du CGI constitue l'aboutissement d'un long processus de réforme mené, de façon cohérente, par la direction générale des impôts.

Cependant, il est opportun de s'interroger sur les points suivants :

- ✱ **Qu'est qu'on entend par contentieux fiscal ?**
- ✱ **Quels sont les problèmes que soulève le contentieux fiscal ?**
- ✱ **Quelles sont les règles procédurales qui gouvernent le contentieux fiscal ?**

La réponse à l'ensemble de ces questions précédemment soulevées sera fait à travers le présent rapport , qui sera consacré au contentieux fiscal, comme étant un cas où l'application que fait l'entreprise des textes fiscaux est remise en cause ,et de ce fait elle se met dans une possible situation d'irrégularité avec la loi fiscale en vigueur.

Nous allons tout d'abord rechercher dans la légitimité de l'impôt, en détaillant les éléments représentants ses fondements et leurs implications directes.

Comme suite logique nous aborderons en première partie la phase administrative du contentieux fiscal, les différents types d'attitudes qui définissent les stratégies possibles face à l'obligation que représente l'impôt et les types de relations sur lesquelles elles peuvent déboucher entre le contribuable et l'administration, où interviennent les commissions de taxation dont la nature administrative est établie, ou encore dans le cadre d'une procédure de réclamation ou de recours gracieux. La deuxième partie sera consacrée à la phase juridictionnelle du contentieux fiscal, où intervient le tribunal administratif et, le cas échéant, la cour administrative d'appel, du ressort du siège social ou du principal établissement du contribuable qui décide d'y recourir. Cette phase est considérée comme phase finale du contentieux, où le juge intervient en dernier lieu dans le règlement des différends opposant le fisc au contribuable, sur un pied d'égalité avec l'administration fiscale qui dispose des mêmes droits de recours. Enfin un cas pratique

viendra alimenter l'ensemble avec quelques remarques tirées de la pratique des situations contentieuses à travers le récit du parcours d'un recours d'un entrepreneur contre le contrôle fiscal de l'administration.

Avant d'entrer dans le vif du sujet, il est opportun commencer par un chapitre préliminaire traitant une présentation de l'environnement fiscal en général .

CHAPITRE PRELIMINAIRE : PRESENTATION DE L'ENVIRONNEMENT FISCAL

On ne peut comprendre le phénomène fiscal, que si on le replace dans son environnement. La science fiscale comporte ainsi plusieurs aspects : des aspects économiques, sociologiques, politiques et juridiques : ce dernier aspect de la science fiscale étudie, outre le régime juridique des différents impôts, les conditions d'élaboration et d'application de la loi fiscale, les organes compétents en matière fiscale, les prérogatives de l'administration, les garanties accordées aux contribuables, les rapports entre le fisc et les contribuables, et enfin le contentieux fiscal.

Ainsi en abordant la définition de l'impôt nous aurons à traiter de sa raison d'être et les fondements soutenant les doctrines de base de sa justification. Nous passerons en relief les différents comportements possibles de l'entreprise face au système fiscal en vigueur tout en relatant les motifs sous-jacents de chaque type de stratégie et les implications directes et indirectes possibles sur la gestion de l'entreprise et la relation entre cette dernière et l'administration.

SECTION I

PHILOSOPHIE DE L'IMPOT : DE L'OBLIGATION DE PRELEVEMENT AU RESPECT VOLONTAIRE DE LA LOI FISCALE

Dans sa conception la plus simpliste, l'impôt est une somme due dont doit s'acquitter l'assujettie, de par son imposition à un régime définie qui se rattache à la pratique de certains actes et opérations, et ce selon des conditions et critères fixées par l'Etat. Ces sommes sont mis à la disposition de cette dernière dans le but de servir dans la réalisation de projet d'intérêt générale.

Ainsi, nous pouvons distinguer la dimension pécuniaire de l'impôt (nous utiliserons le terme « impôt » pour désigner communément les impôts et taxes « 1 »).

« 1 » : "En étant un prélèvement qui prend comme base différentes manifestations de richesse (opérations économique, détention de biens, ...) pour quantifier le montant d'imposition. En effet, l'objectif qui est de disposer de ressources de financement pour l'Etat rend primordial le caractère liquide de ses ressources qui seraient plus facilement quantifiable et aisées à collecter".

Ce qui nous pousse à parler de quelques difficultés relatives au caractère pécuniaire de l'impôt en relation avec les différentes étapes par lesquelles passe ce dernier. Des difficultés principalement lors de la liquidation où l'assiette est à redéfinir à chaque fois qu'on entreprend la liquidation de l'impôt, avec l'utilisation pour certains impôts de méthodes (telle des barèmes sectoriels ou des coefficients fiscaux) qui frôlent parfois les limites de la rationalité. Cette situation est une des origines de contestations de l'impôt de la part du redevable lors du recouvrement et qui peut déboucher sur des retards de paiement vu la complexité des recours par lesquelles passe le traitement de tels litiges.

Reste aussi à marquer la « tutelle » de l'Etat sur l'impôt et ce à travers la mainmise qu'il pratique en partant de la législation régissant l'acte fiscal et en arrivant à l'usage qu'il fait des ressources mises à sa disposition sans possibilité apparente à une tierce partie de contrôler l'usage qui en est fait ou de permettre la mesure de l'efficacité des emplois qu'on fait de cette manne importante.

Cependant d'autres facettes de l'impôt restent encore à éclairer. Nous présenterons une définition qui, en plus de reprendre les éléments déjà cités, apportera de nouvelles données à notre analyse.

L'impôt peut être défini comme un prélèvement pécuniaire, de caractère obligatoire, effectué en vertu de prérogatives de puissance publique, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics administratifs.

Ainsi l'impôt est un prélèvement de caractère obligatoire et qui constitue le nerf de la puissance publique. On ne saurait concevoir que les contribuables aient la faculté de déterminer eux-mêmes le principe de leur imposition, le montant de leurs cotisations et d'en fixer les modalités de recouvrement. Cette notion d'autorité de l'Etat revêt deux aspects différents mais qui, compte tenu de la nature du prélèvement fiscal, sont

étroitement liés. L'impôt n'est pas seulement obligatoire, il est encore établi et recouvré en vertu des prérogatives de puissance publique. La généralisation de la formule de la déclaration contrôlée et des régimes d'imposition d'après le bénéfice réel a entraîné un accroissement et une extension des prérogatives conférées à l'administration fiscale pour contrôler les déclarations et évaluer elle-même les bases d'imposition en cas de carence du contribuable : droit de communication, vérification de comptabilité, examen contradictoire de la situation fiscale personnelle combiné avec la procédure de la demande de justifications, procédures d'imposition d'office, pouvoir de sanction

L'impôt est aussi un prélèvement effectué à titre définitif. L'impôt ne peut faire l'objet d'une restitution de la part de la personne publique qui en est bénéficiaire. On notera surtout que l'impôt n'est un prélèvement effectué à titre définitif que s'il a été légalement établi. Dans le cas contraire, le contribuable peut demander, dans un certain délai, la décharge ou la réduction de son imposition.

L'action dont il dispose alors obéit aux règles spéciales de la procédure fiscale, l'administration a elle-même la faculté de prononcer d'office le dégrèvement ou la restitution des impositions qui comportent une surtaxe.

Reste encore à signaler que l'impôt est un prélèvement effectué sans contrepartie déterminée et directe. Un autre principe se trouve en cause ici : le principe de l'égalité de tous devant les services publics. Le paiement de l'impôt n'est pas une condition de l'accès aux services publics.

Qu'il paie l'impôt ou qu'il ne le paie pas, tout citoyen a accès aux services publics. L'absence de contrepartie déterminée entraîne une autre conséquence à savoir que les conditions dans lesquelles le produit des impôts est utilisé ne peuvent être utilement contestées devant la justice du fait qu'aucune corrélation n'existe entre les impositions, qui font partie des ressources générales de la communauté, et telle ou telle dépense particulière inscrite au budget de l'Etat. Et Même lorsque l'impôt est affecté, le redevable ne peut se prévaloir de l'absence de contrepartie pour refuser de s'acquitter de sa dette.

L'absence de contrepartie directe n'est pas seulement le critère de l'impôt, lorsque le prélèvement n'a effectivement aucune contrepartie possible. La notion d'impôt s'oppose encore à ce que le redevable puisse, pour échapper au paiement, invoquer l'absence de contrepartie, même dans le cas où une contrepartie au moins indirecte aurait pu exister du fait de l'affectation de l'impôt au financement d'ouvrages dans l'intérêt des redevables.

L'ensemble de ces principes que nous venons d'énoncer constituent les fondements qui soutiennent toute construction d'un système fiscal légitime et admis. Cependant l'évolution de la pensée de la doctrine fiscale a permis l'émergence de nouvelle notion atténuant les rapports de force qui a longtemps présidé aux relations entre l'Etat et le contribuable. Deux modèles sont ainsi à distinguer à savoir le modèle orthodoxe où les objectifs de finance publics prennent le dessus sur toute autre considération et le modèle contemporain de respect volontaire de l'impôt qui prône une plus grande considération du contribuable et une meilleure efficacité.

Sous-section 1 : Modèle classique de résistance à l'impôt

Dans ce modèle, la justification des prélèvements fiscaux prend source dans la philosophie des finances publiques, c'est à dire que l'impôt a une finalité unique: le financement des dépenses publiques.

Ce modèle orthodoxe de l'Etat domine la théorie économique des finances publiques depuis plus de deux siècles. Le modèle consiste à dire que l'Etat a sous sa charge la décision de produire les biens et les services publics et qu'il est la seule partie capable de satisfaire à ces différents besoins. Ainsi il se charge de déterminer le niveau de contribution nécessaire à la réalisation des projets planifiés dans le but de mettre à la disposition des citoyens sans différenciation des prestations de sécurité, de santé, de défenses nationales... ce qu'on appelle généralement les « services publics ». Tout le monde profite des biens publics, tous doivent contribuer à leur financement.

Ce modèle est caractérisé par une séparation très nette entre la direction de recouvrement et celle d'assiette. Cette séparation nuit à l'efficacité de l'action administrative et à l'amélioration des relations avec les usagers. Plusieurs dysfonctionnements sont régulièrement constatés sur ce point. L'organisation actuelle, qui repose sur des principes aujourd'hui largement dépassés, manque de transparence pour l'utilisateur qui, selon la nature des impôts ou des démarches à effectuer, a des interlocuteurs différents dont aucun n'a de vision globale de sa situation.

Si le présent modèle à travers sa démarche de contrainte (étant un acte de souveraineté de l'Etat) arrive à persuader les contribuables par la force de la chose à consentir au paiement de l'impôt, reste qu'il laisse apparaître de nombreux inconvénients. En effet, le caractère obligatoire de l'impôt n'est pas sans influence sur le comportement et l'attitude du contribuable. Ce dernier perd tout sens de moralité quand il est question d'obligation et cherche à remettre en cause l'équité et la légitimité de l'acte fiscal en essayant d'échapper d'une façon ou d'une autre à tout ou une partie de l'impôt. Ce qui provoque une situation d'iniquité qui fragilise la situation des contribuables honnêtes qui s'acquittent de leurs obligations. Aussi le principe d'égalité de tout le monde devant les biens et services publics crée la tentation de jouer au « passager clandestin » en essayant d'en bénéficier sans pour autant remplir ses engagements financiers découlant de l'appartenance à un statut fiscal désigné. Une résistance fiscale que la loi sanctionne à travers des peines pénales et fiscales qui nécessite la mobilisation de moyens légaux, matériels et humains de plus en plus coûteux vu la complexité et la mouvance de cet environnement. Emerge de ce fait une nouvelle philosophie de respect volontaire de l'impôt qui essaye de rallier le contribuable à la cause de l'impôt et d'adhérer à la politique étatique dans ce domaine.

Sous-section 2 : Le modèle de respect volontaire de la loi fiscale

L'évolution du modèle de l'impôt prélevé par voie de contrainte vers l'objectif du respect volontaire de la loi fiscale est le résultat d'une nouvelle philosophie, qui part de l'idée de l'acceptation de la pertinence de la contrainte fiscale par le citoyen en même temps que l'Etat se soumet au contrôle exercé par le citoyen sur la gestion des affaires publiques.

Dans ce contexte, l'administration fiscale approche le contribuable comme étant un client qui peut, à l'image de l'entreprise en économie de marché, la censurer s'il l'estime non efficiente.

La distinction va encore plus loin, en touchant à la définition même de l'impôt, n'étant plus une dette du contribuable envers l'Etat, et qui est recouverte par voie de force, mais plutôt un sacrifice consenti par les privés, de part la nature de la vie en société qui exige la mobilisation des moyens nécessaires à l'Etat, afin qu'elle soit en mesure de répondre aux besoins de ce type de vie. Pour ce modèle, nous nous inscrivons plus dans une perspective client, en considérant les sommes recouvertes de l'impôt comme une rémunération de la prestation présentée et un moyen d'atteindre les objectifs de la politique économique en terme de régulation de l'économie, de création d'emploi et de redistribution des richesses. L'impôt devient de ce fait un devoir plutôt qu'une obligation.

Une telle doctrine trouve sa justification dans le fait que le paiement spontané des impôts représente la part du lion dans les recettes fiscales et dans le respect de la philosophie du système déclaratif. Ainsi on aspire à un niveau de civisme fiscal tels que toutes les obligations fiscales seraient accomplies volontairement par la partie concernée et permettant une plus grande efficacité avec de moindres coûts.

Au centre de cette doctrine se trouve la notion de « compliance » ou la conformité aux obligations de déclaration et de liquidation. Le but est d'arriver à une plus grande équité en distinguant les contribuables qui paient leurs impôts de bonne volonté, à qui on devrait leur faciliter à la tâche, et les contribuables malveillants qui essaient d'éluder au

paiement de l'impôt par diverses pratiques frauduleuses et auxquelles devrait répondre l'Etat par des actions répressives.

La réalisation de tels objectifs nécessite l'adoption de plusieurs actions correctives dans le but de se conformer aux nouvelles exigences du système. Ainsi devra t-on disposer de fichiers présentant une vue d'ensemble de la situation fiscale de chaque contribuable et regroupant les données pour chaque impôt à part. L'ensemble de ces fichiers permettrait de disposer d'informations plus précises sur la capacité contributive de chaque contribuable.

Tous les éléments d'informations y compris les déclarations fiscales concernant un contribuable donné sont réunis ainsi dans un « dossier unique », on parle donc de l'identifiant unique.

Ce dernier pourra être défini comme l'agrégation des familles de données distinctes recueillies pour chaque impôt et cotisation sociale en un système d'information intégré, centré sur la personne imposable.

Conçu autour de l'attribution d'un numéro d'identification unique permanent et général pour chaque assujetti, ce système permet de brasser avec exactitude la physionomie fiscale du contribuable. Le correspondant fiscal unique, chargé de la gestion de l'ensemble du dossier de chaque contribuable et sa tenue à jour, aura un accès direct, en temps réel, à la situation fiscale du contribuable, et l'orientera, si nécessaire, vers un spécialiste, pour les questions les plus difficiles.

Cette démarche permet sans aucun doute d'améliorer les recettes fiscales et la prestation d'ensemble tout en combinant les services d'assiette et ceux de contrôle afin d'un côté, aboutir à un très haut degré de maîtrise du contribuable et d'un autre côté, minimiser les anomalies apparues aux agents du fisc.

La réalisation de ces objectifs permettrait de consolider l'adhésion au devoir fiscal par le contribuable puisque ne concevant plus l'impôt comme une contrainte et ce en cultivant une plus grande conscience commune de l'importance de l'impôt et de sa légitimité. Un consentement à l'impôt permet d'accroître l'efficacité en augmentant les recettes et réduisant les coûts tout en gérant la relation avec le contribuable selon son

degré de conformisme à ses obligations. Reste que l'atteinte de ces objectifs est conditionnée par quelques démarches qui nécessitent des investissements de structure induisant des changements très coûteux en équipement, en structure et en capital humain.

En effet, l'obligation d'être plus proche du contribuable nécessite la création de structures nouvelles qui permettraient de mieux servir le contribuable tout en trouvant le bon équilibre entre contrôle et service. Le besoin est ainsi évident de s'armer de nouvelles compétences pour une plus grande maîtrise et analyse de l'information débouchant sur une meilleure efficacité du système.

Au vu de la comparaison des deux modèles, nous pouvons conclure à l'étroite similitude en terme d'objectifs quoi que l'âme diffère entre l'un et l'autre. Mais le second modèle reste le plus adapté aux conditions actuelles d'économie libérale se basant sur l'initiative privée et la pratique démocratique dans le domaine politique, ce qui est une garantie supplémentaire à l'adhésion populaire au régime en cours et un appui à la gestion des finances publiques.

Néanmoins et quel que soit le système, la « bulle fiscale » n'est pas que fatalité. Le législateur laisse entre les mains du contribuable un ensemble de choix fiscaux dont relève parfois la survie de l'exploitation. Reste que l'utilisation qu'on veut en faire définit la stratégie qu'adopte le contribuable envers cette législation.

SECTION II

ATTITUDE DU CONTRIBUABLE FACE A

L'ADMINISTRATION FISCALE : LES STRATEGIES A

ADOPTER

Tenant compte de leurs impacts qui peuvent avoir des conséquences profondes sur l'existence même des entreprises, il est d'une évidence claire qu'il a lieu de parler stratégie en faisant références aux choix fiscaux que l'entreprise peut adopter. Des choix qui dépendent de l'évaluation correcte de l'avantage que le contribuable peut avoir et des risques qu'il en court lorsqu'il adopte telle ou telle option s'offrant dans le cadre de sa gestion. Mais parler de choix pourrait paraître pour les uns, en lisant ce qui suivra, comme un consentement tacite de notre part à accepter des pratiques qui ne sont pas toujours conformes aux lois en vigueur et ce à des degrés différents. Le récit qu'on fera n'est qu'une image des pratiques réelle qu'on rencontre dans la vie courante.

Sous-section 1/2 : La stratégie de légalité totale

Cette sous – section aura pour objet de traiter ce qu'on entend par la stratégie de l'égalité totale (1) et les déterminants de la stratégie de la légalité totale (2).

1- Définition de la stratégie de légalité totale

La légalité totale comme stratégie pouvant être choisie par les entrepreneurs consiste à faire appliquer les textes d'une manière transparente et faire preuve de haut niveau de civisme fiscal.

En se conformant à toutes les obligations dont le charge le législateur, le contribuable à travers la présente stratégie entend écarter tout soupçon de fraude de sa personne. Il évite de se mettre en situation contradictoire avec les dispositions légales ce qui lui vaudra de se soumettre à une législation spéciale et contraignante de contentieux avec l'administration.

Mais avant de parler des raisons sous-jacentes à ce type de comportements, il est nécessaire de souligner le rôle de l'Etat dans le renforcement du comportement honnête des contribuables et ce en présentant les garanties nécessaires assurant l'équité et la transparence recherchées afin de mettre fin au cadre de suspicion cultivée entre le contribuable et l'administration. Le contribuable est ainsi assuré de l'égalité de tous à l'égard de la loi ce qui encouragera de plus en plus le respect de l'impôt. De ce fait, une administration moderne est celle qui respecte la loi et les engagements donnés tel que le remboursement des montants dus dans les délais et l'orientation des efforts vers « les contribuables à risques ».

2- Les déterminants de la stratégie de la légalité totale

Envisager la légalité totale comme une stratégie choisie de plus en plus par les entrepreneurs suppose qu'un certain nombre de déterminants soient éclaircis ou tout au moins établis afin de comprendre les éléments qui poussent le contribuable à choisir de telle stratégie. Ces déterminants peuvent en fait être classés en déterminants spécifiques et déterminants d'ordre fiscal.

2-1 : Les déterminants spécifiques

Dans le cadre des déterminants spécifiques, on va essayer de toucher la rentabilité de l'entreprise (a), et pour la transparence on va l'analyser dans l'aspect de la structure de capital (b), et enfin on va traiter la problématique des organisations complexes (c).

a- la rentabilité de l'entreprise :

La rentabilité de l'entreprise et sa prospérité joue un rôle primordial dans le choix de la stratégie la plus adéquate. Une grande entreprise rentable trouve dans la transparence la stratégie la mieux adaptée à sa situation et la plus simple à mettre en oeuvre. Elle comporte un risque extrêmement faible pour ne pas dire quasi nul.

Le raisonnement judicieux des chefs d'entreprises considère que, pour être rentable, il faut s'organiser de manière efficace dans tous les domaines y compris fiscalement. La rentabilité d'une entreprise est fortement dépendante des choix stratégiques qu'elle effectue, parmi lesquelles on peut trouver ceux d'ordre fiscal dont les

coûts de mise en conformité, dû principalement à la mouvance des législations et leurs complexités, sont moindres à ceux qu'on peut risquer d'encourir en cas d'actes de mauvaise foi apparente.

Dans un contexte économique favorable, la tendance à accepter l'impôt est forte, ce qui explique que les entreprises qui sont prospères s'engagent volontiers dans la transparence fiscale.

b- la structure du capital :

Plus l'entreprise est ouverte, plus elle est contrainte à être crédible auprès des tiers et à suivre une stratégie de transparence. Lorsqu'une personne publique participe de façon majoritaire au capital d'une société où détient la majorité des droits de votes, elle est soumise au contrôle de la cour des comptes, l'entrée en bourse transforme une entreprise privée en entreprise ouverte au public. Cela ne va pas sans conséquences sur la société. Elle devient transparente et doit désormais rendre des comptes à un large public. La pression des actionnaires s'ajoute aux défis du marché.

c- les organisations complexes :

Les entreprises de grandes tailles et décentralisées géographiquement suivent le plus souvent une stratégie de légalité totale. Une société mère possédant plusieurs filiales réparties dans des endroits différents est contrainte à la transparence pour s'organiser efficacement et permettre une meilleure maîtrise des activités.

2-2 : Les déterminants d'ordre fiscal

Comme la méthodologie qu'on suit ci-dessus, et pour relever les déterminants d'ordre fiscal, on propose de passer par la simplicité des lois (a) et arriver au contrôle efficace des opérations (b)

a- la Simplicité et la stabilité de la loi :

Une loi simple modère les coûts d'application de la fiscalité et incite les entreprises à respecter les lois et règles fiscales. De même, le fait d'assurer la stabilité des textes fiscaux renforce la confiance de l'opérateur économique et incite à la création d'un climat sécurisant.

En outre, la simplicité des déclarations et procédures d'immatriculation, de déclaration et de paiement et le cas échéant de remboursement contribuent à faciliter la tâche au contribuable. L'administration s'assure de ce fait que les procédures et imprimés sont aussi simples que possibles, facilement accessibles par les contribuables et que les formalités de déclaration et de paiement sont aisées et rapides. En définitive, la simplicité et la stabilité de la loi fiscale incitent à plus de transparence.

b- le Contrôle efficace des déclarations :

Les contribuables doivent savoir que s'ils manquent à leurs obligations fiscales, ils encourent des risques certains d'être détectés. Le non-respect des obligations fiscales coûte très cher.

Tout défaillant retardataire ou fraudeur doit avoir la conviction qu'en cas de non-respect des règles légales, il risque non seulement d'être identifié mais qu'une fois ses agissements détectés, il sera sévèrement sanctionné avec d'éventuelles poursuites pénales.

Ainsi, le contrôle fiscal est un moyen de pression qui pousse vers la transparence dès lors qu'il préserve les garanties des contribuables et qu'il se focalise sur les contribuables à risque. Le cas contraire serait pénalisant pour les contribuables **« compliant »**.

Sous-section 2/2 : Stratégie de fraude

Entre le contribuable et le «fisc » c'est le jeu du plus rusé contre le plus fort. Le contribuable ne reconnaît pas l'état comme législateur, mais le considère comme un créancier qui est assez puissant pour imposer sa loi, et se croit ainsi ayant le droit d'y échapper.

Ce désir d'échapper à l'impôt est universel il se manifeste par la mise en oeuvre d'une stratégie réaliste : la fraude ou son succédané (l'évasion fiscale) du fait que la conscience morale et politique des contribuables s'affaiblit dès qu'elle se trouve confronté à l'obligation fiscale.

1- La stratégie de fraude fiscale

Il y a lieu d'analyser deux points : la fraude fiscale (1-1) dans deux aspects, la fraude résultant d'une décision de gestion (a) et la fraude résultant d'une manipulation de la comptabilité (b), d'une part, d'autre part, on traite d'évasion fiscale, comme un phénomène voisin de la fraude fiscale (1-2)

1-1 : La fraude fiscale

La loi n'interdit pas au contribuable, lorsqu'il a le choix entre deux solutions parfaitement légales, de choisir la moins coûteuse sur le plan fiscal. En revanche, le «fisc» sanctionne sévèrement le fait de se soustraire ou tenter de se soustraire à l'impôt par la fraude.

La fraude fiscale peut être définie comme étant tout acte contraire à la loi fiscale ayant pour but ou pour effet de réduire la créance du «fisc ». Il y a fraude lorsque le contribuable se soustrait volontairement et illégalement à l'impôt.

La fraude peut prendre une grande variété d'aspects dont voici quelques exemples :

a- la Fraude résultant d'une décision de gestion :

- La rémunération excessive ou fictive ou encore les compléments de rémunération sous forme de prestation en nature qui sont versées à des employés qui n'existent que sur le papier ou qui existent réellement mais dont le travail dans l'entreprise n'a rien d'effectif.
- L'achat de biens pour une utilisation personnelle.
- La dissimulation de recettes sur les ventes.

b- la Fraude résultant d'une manipulation de la comptabilité :

- La destruction des factures d'achat et des factures de vente correspondantes.
- La falsification de l'inventaire des quantités de marchandises en stock
- La répétition en comptabilité des négligences, insuffisances, omissions ou double emploi.

- La présentation de pièces comptables erronées à l'appui d'une déclaration.
- C'est dans ce sens qu'il convient d'orienter la recherche d'une définition de la fraude. C'est également ce qui différencie la fraude définie juridiquement de son succédané l'évasion fiscale.

1-2 : L'évasion fiscale, un phénomène voisin de la fraude fiscale

L'évasion se définit comme étant tout acte établi par le contribuable qui tend à réduire ou à supprimer volontairement la charge fiscale en utilisant son habilité pour abuser des droits et possibilités offertes par la loi. Reste que l'Etat n'apprécie pas l'excès d'habiliter dans la manipulation des dispositions légales.

Etant libre d'organiser ses affaires, le contribuable peut minimiser ses charges fiscales dans les limites de la loi. Il peut ainsi décider de supprimer ou de réduire ses activités imposables ou s'abstenir de consommer des produits fortement taxés.

Ce comportement ne peut pas faire l'objet de sanction parce que le contribuable ne contrevient pas à la loi fiscale et n'utilise pas des manœuvres frauduleuses pour échapper à l'impôt mais il use de l'abus à la loi. Pour faire face, l'administration fiscale dispose d'un double recours : celui de l'abus de droit et celui de l'acte anormal de gestion.

Cependant la frontière qui sépare l'acte normal de gestion et l'évasion est très fine et elle dépend du jugement de la personne concernée. Ainsi un acte qui peut sembler normal pour le contribuable risque d'être pris comme action frauduleuse pour le contrôleur fiscal.

2- Les déterminants de la stratégie de fraude

Tout le monde est unanime pour condamner la fraude fiscale, mais le plus important pour réussir l'action contre la fraude fiscale est de comprendre les facteurs qui en favorisent le développement dont :

2-1 : Les déterminants psychologiques

Afin d'appréhender la psychologie du fraudeur, il est nécessaire de fixer les causes psychologiques à l'origine du comportement irrationnel des acteurs. L'iniquité des lois développe chez les contribuables un comportement caractérisé par la discrétion, l'habileté et le refus de la transparence.

a- Impôt non consenti :

L'impôt est reconnu généralement comme une conséquence nécessaire de la vie en société mais il reste dans l'esprit de certains contribuables comme un signe de soumission et non un élément nécessaire de l'organisation sociale.

Cet état d'esprit fait naître chez le contribuable une conviction que la charge fiscale est une spoliation, une privatisation de ressources. Cette attitude découle essentiellement de l'absence de consensus démocratique.

L'acceptation de l'obligation fiscale suppose le sentiment d'appartenir à une communauté sociale. Dans beaucoup de pays, le régime politique en place et le modèle de société choisie ne bénéficient pas toujours de l'appui de la majorité. Le contribuable dans ces pays ne se sent pas concerné par l'obligation fiscale et la fraude y est socialement acceptée.

b- L'incivisme fiscal :

La soustraction illégale à l'impôt est favorisée par le faible sentiment de l'intérêt général. Il serait faux de croire que tout le monde condamne la fraude fiscale. C'est pour certains la meilleure façon de se défendre contre d'une part les prélèvements excessifs de l'Etat et d'autre part des attitudes qui discriminent entre les assujetties.

c- Le bien fondé de la lutte contre la fraude :

Si l'action contre la fraude est faible, cela contribue à rendre le paiement des impôts presque une malchance de la part des contribuables et par la même à l'extension du phénomène de la fraude. Si au contraire on considère que lutter contre la fraude fiscale

est un élément déterminant de la part de l'Etat, cela contribue à la création d'un environnement de soumission à la loi pouvant être un facteur dissuasif pour les fraudeurs surtout si l'administration fiscale préserve l'équité entre les contribuables.

d- La gestion des finances publiques :

Les impôts sont perçus afin de couvrir les charges publiques. Le sentiment que l'Etat gaspille les ressources peut inciter le contribuable à réduire sa contribution fiscale en signe de mécontentement.

2-2 : Les déterminants sociologiques

Le comportement de fraude s'enracine autour de multiples causes sociologiques:

a- L'ampleur du forfait :

Le forfait est par excellence le domaine où la fraude fiscale est la plus simple à mettre en oeuvre. Ce régime s'adresse souvent aux très petites entreprises. Le forfaitaire n'a quasiment aucune chance d'être soumis à une vérification de comptabilité. D'ailleurs, nombreux les entrepreneurs qui souhaitent rester au forfait car être soumis au réel c'est supporter une charge fiscale et sociale beaucoup plus lourde.

b- Une législation unilatérale :

La fraude fiscale constitue une forme moderne de réaction à l'impôt. Le législateur est contesté dans sa légitimité, la majorité des lois fiscales ont été établies unilatéralement par l'administration sans avoir été soumises à l'approbation du contribuable.

c- Le poids de l'impôt :

Il est généralement admis qu'un taux d'imposition élevé encourage la fraude. L'observation montre qu'au-delà d'un certain taux, la fraction déclarée du revenu devient très élastique par rapport au taux d'imposition et que la relation positive entre la décision de dissimuler une partie du revenu croît à mesure que le taux d'imposition augmente.

d- L'inefficacité des sanctions de l'administration fiscale :

La fraude constitue un pari pour le fraudeur qui essaie d'obtenir un revenu supplémentaire contre le risque d'être découvert ou pénalisé. Or de faibles pénalités fiscales et une administration non efficace encouragent le contribuable à frauder.

e- L'injustice fiscale :

Faute de pouvoir comprendre les conditions d'établissement de sa contribution fiscale et l'utilisation qui est faite de l'impôt, le contribuable peut développer le sentiment d'être victime de l'injustice du système fiscal et que la charge fiscale n'est pas équitablement répartie entre tous les citoyens. Il peut alors considérer que les services qui lui sont rendus par l'état ne sont pas équivalents à sa contribution fiscale, la fraude lui apparaît alors comme un moyen d'ajustement.

f- La Complexité et l'instabilité de la loi :

Quand les règles sont trop compliquées ou inutilement rigoureuses elles deviennent inapplicables. La multiplication des interdits provoque le rejet de toutes les contraintes. Les excès de la bureaucratie, la complexité des procédures, l'inadaptation des mesures administratives aux réalités psychologiques et sociales expliquent bien la révolte.

Il s'avère donc qu'à force de refaire les textes et les modifier, on risque de provoquer la méfiance et le doute des opérateurs économiques quant à l'existence d'une véritable stratégie politico-économique dans laquelle ils peuvent arrêter leurs choix.

g- Les incohérences et lacunes des textes

Le fait qu'un contribuable mette à son profit les possibilités laissées par la loi n'a rien de frauduleux en soi.

Si le choix laissé au contribuable ou le vide juridique ne résulte pas d'une visée utilitaire consciente, ils constituent des incohérences et lacunes des textes qui peuvent être utilisées pour faire échapper, légalement, des revenus importants à toute imposition.

h- Les techniques fiscales :

1) La technique de déclaration :

Bien qu'assortie d'une présomption de sincérité, la déclaration donne la possibilité à celui qui l'établit de minorer l'impôt. La technique de la déclaration implique un risque de fraude.

2) La technique de déduction :

La technique de déduction incite à la fraude. L'imposition se repose sur la base nette, il suffit d'accroître les charges déductibles pour minorer l'impôt à payer.

3) Les causes économiques

La fraude peut concerner tout autant les entreprises prospères que les firmes en difficulté.

3-1 : Les difficultés économiques :

Sur un plan macro économique, plus une économie est en crise, plus la propension à la fraude est forte. En revanche, dans un contexte économique favorable la tendance à accepter l'impôt et à le répercuter est forte.

3-2 : L'organisation de certains secteurs :

L'organisation et la structure de certains secteurs dominés par l'informel rendent la tâche très difficile voire impossible aux opérateurs qui veulent être transparents fiscalement.

La connaissance de ces phénomènes et la prise en compte des contraintes des opérateurs avec réalisme aident à la restructuration de ces secteurs.

3-3 : L'arbitrage des risques :

L'attitude vis à vis du « fisc » dépend de l'appréciation que le contribuable se fait du rapport risque/avantage associé à la fraude. S'il estime que l'avantage couvre bien le risque, la fraude devient économiquement judicieuse.

Ainsi, la fraude se manifeste comme étant un moyen d'auto défense privilégiée par les contribuables. Certains veulent récupérer ce que l'Etat a tenté de prélever. D'ailleurs, dans un tel environnement le législateur ne peut plus attendre aucune loyauté du contribuable et la fraude devient presque une pratique sociale.

SECTION III

STRATEGIE INTERMEDIAIRE

La complexité croissante des relations sociales entre le contribuable et l'administration fiscale et les redressements fiscaux subis par les entreprises ont entraîné une multiplication des conflits entre l'administration et ses partenaires.

Beaucoup d'entreprises et leurs conseils développent une stratégie intermédiaire et utilisent la négociation comme une méthode de résolution des conflits lors d'une vérification fiscale.

1- Définition de la stratégie intermédiaire

La stratégie intermédiaire implique le respect d'un certain nombre de règles et de principes fiscaux sans exclure d'éventuelles insuffisances susceptibles de provoquer des redressements. On peut aussi définir la stratégie intermédiaire comme étant une conséquence de la stratégie de fraude que le contribuable adopte en vue de réduire au maximum les redressements subis. Cette stratégie consiste en une attitude de négociation reposant sur le dialogue engagé entre les parties.

La plupart du temps, pouvoir dialoguer permet de mettre fin à un mal entendu, régulariser une situation et surtout savoir frapper à la bonne porte pour obtenir, le renseignement, le dégrèvement ou le délais de paiement et parvenir à se placer dans une situation de nature à atténuer la rigueur.

L'idée de base est qu'on ne négocie pas l'élaboration du droit ou l'interprétation d'une loi car là où il existe une autorité compétente pour régler les affaires il n'y a pas de place pour une libre discussion entre parties rivales, sauf si c'est dans le domaine tout à fait secondaire des transactions matérielles. C'est principalement à travers l'usage du pouvoir de transaction que s'accomplit la régulation des situations litigieuses et les

arrangements que les acteurs négocient directement ou indirectement pour rendre leur stratégie compatible dans le système.

Les négociations qui préparent cette activité transactionnelle ne portent pas seulement sur des montants mais aussi et plus fondamentalement sur des qualifications, d'où la disparité considérable entre les contribuables selon leur statut fiscal et leur catégorie professionnelle qui n'ont pas la même marge de négociation.

En adoptant cette stratégie, le contribuable vise réduire au maximum les redressements subis. Cela ne peut se réaliser qu'en fonction de l'attitude du vérificateur et la pression psychologique exercée à l'encontre du contribuable.

D'un coté, l'administration fiscale, voulant faire oublier l'image négative et répressive qu'elle a aux yeux des contribuables, ne privilégie pas le contentieux sauf quand elle choisit de tirer le meilleur profit du contentieux en le gérant.

De l'autre coté, le contribuable, préférant abandonner toute perspective contentieuse, souhaite avoir un dialogue avec l'administration fiscale afin d'aboutir à un terrain d'entente et mettre fin à un mal entendu et surtout faire réduire au maximum son redressement, car conscient que de mauvais rapport entre le «fisc » et le contribuable en particulier lors d'un contrôle fiscal nuisent à la bonne marche des affaires et peut même mener l'entreprise jusqu'à la liquidation judiciaire **(1)**.

(1) code de commerce, livre V, les Difficultés de l'entreprise. B.O N°date.....

Il est donc de l'intérêt général d'améliorer les relations entre tous les acteurs et examiner leurs attitudes dans l'univers de la négociation.

2- Les moyens et pratiques suivies par les acteurs

L'ensemble des pratiques utilisées par les acteurs concernant la stratégie intermédiaire est défini comme étant des procédures qui n'entrent pas dans un cadre défini par les textes ; il y' a d'abord les discussions puis viennent les ententes enfin certains effets déviants pourraient être soupçonnés.

2-1 : La communication

Le dialogue est obligatoire. Le rôle de cette discussion est de permettre au contribuable d'apporter des réponses aux questions posées par l'administration fiscale et surtout d'arriver à un accord.

S'il y' a un point de litige, le contribuable ne doit pas élever sa voix et essaie d'obtenir un compromis par prudence. Il discute en cas de contrôle afin de prouver qu'il a raison. Il donne tous ses documents et se concerte sur tous les points litigieux.

La discussion permet aussi de tenir compte de la solvabilité de l'entreprise. En ce qui concerne le petit commerçant et la personne physique, la question est de savoir ce qu'il va pouvoir payer. Ainsi l'administration fiscale peut parvenir à un accord en fonction de ce que le contribuable est en mesure de payer tout en demeurant rationnel.

La discussion peut arranger les acteurs même s'ils font un peu « les marchands de tapis ». Cet arrangement dépend surtout de l'attitude du vérificateur : si par exemple, le vérificateur était un homme dure, sévère ; le dialogue devient quasiment inutile. S'il est ouvert ; on recherche le dialogue. C'est surtout l'aspect psychologique qui lie le contribuable et son conseil au «fisc » qui va permettre de discuter, avoir des arrangements et pourquoi pas des ententes.

2-2 : Les accords

L'entente n'est valable selon les vérificateurs que sur des questions de fait et non de droit. En principe, le vérificateur essaie d'avoir un accord dans le cadre de la vérification si le contribuable est disposé à dialoguer mais il faudrait que les accords soient respectés.

La meilleure formule c'est de confronter toutes les opinions des différents acteurs, car il existe dans certains cas des possibilités d'arrangement et si la pénalisation est trop lourde cela peut poser des problèmes à l'entreprise comme la liquidation judiciaire (1). De ce fait, l'administration fiscale est le plus souvent d'accord pour éviter le contentieux, surtout si le montant du litige n'est pas assez significatif.

La réussite d'une stratégie intermédiaire basée sur la négociation dépend donc de la psychologie et de l'attitude du vérificateur. On comprend qu'un bon climat soit nécessaire pour que les parties arrivent à une transaction raisonnable.

Pour arriver à leur fin, certains contribuables peuvent recourir à des pratiques déviantes.

2-3 : Les déviations :

En vue d'arriver à un arrangement, certains acteurs effectuent des actes hors la loi. Parmi les pratiques hors du cadre juridique, c'est la corruption.

Après avoir examiné les moyens et pratiques caractérisant la stratégie intermédiaire, il convient d'examiner les modalités de mise en oeuvre d'une stratégie basée sur la négociation.

3- Le Comportement et l'attitude des acteurs

En ce qui concerne la négociation ; c'est bien au conseil que revient la tâche la plus importante dans le processus. L'influence de l'expert comptable est ainsi déterminante dans le choix de cette stratégie puisque son objectif est de minimiser l'impôt des contribuables.

Pour favoriser un climat de discussion fructueux aussi bien l'expert que son client doivent avoir des relations fortes avec l'administration fiscale.

(1) code de commerce, livre V, les Difficultés de l'entreprise.

3-1 : Le comportement et l'attitude du conseil face au «fisc »

La relation de l'expert comptable avec l'administration fiscale lors d'une négociation n'a qu'un but : s'attirer « les bonnes grâces » de l'inspecteur des impôts. Pour cela, il doit être le plus souple avec lui, le plus agréable et surtout minimiser les coûts.

L'étude des relations non contentieuses avec l'administration fiscale montre avant tout un expert comptable qui tient à tisser des liens amicaux les plus solides possibles avec son vis à vis.

Les aspects psychologiques de la relation montrent que les bonnes relations avec l'inspecteur vont permettre de discuter en faveur du client. Cela dépend dans une large mesure des vérificateurs. Si on les connaît ou pas, s'il existe des relations sympathiques, s'ils sont compréhensifs. L'expert doit toujours conserver une certaine diplomatie et être le plus agréable possible avec l'inspecteur.

Lors du contrôle fiscal, le comportement de l'expert comptable est en grande partie fondé sur la coopération et la négociation évitant à la fois les faux arguments pour défendre le client et la remise en cause de l'inspecteur des impôts.

Les relations avec l'administration visent à éviter le contentieux. La réputation du cabinet est un facteur qui aide à faire aboutir la stratégie intermédiaire. L'expert doit être bien vu par l'administration fiscale et se comporter de façon correcte dans ses relations avec elle.

Néanmoins, si l'influence de l'expert comptable est aussi déterminante dans le déroulement de la négociation, l'attitude et le comportement de son client face au «fisc » est aussi importante.

3-2 : Le comportement et l'attitude du contribuable face au «fisc »

La relation du contribuable avec l'administration fiscale déclenche le plus souvent un climat de peur ; c'est une appréhension naturelle.

Dans le cadre de la stratégie de négociation, le contribuable s'applique pour avoir généralement de bonnes relations avec les vérificateurs. Le contribuable suit les conseils

de son expert, comme le fait de ne pas trop discuter avec l'inspecteur des impôts, ne pas intervenir lors du contrôle, être le plus courtois possible avec lui.

En définitive, le client ne doit pas intervenir et c'est son expert qui prend tout en charge.

Cependant, le contribuable doit être ouvert en cas de discussion avec l'administration fiscale et n'éluder aucune question posée par l'inspecteur.

La négociation avec l'inspecteur des impôts nécessite avant tout une bonne compétence relationnelle. La compétence relationnelle facilite le débat et permet à la négociation d'aboutir.

Vu ce qui précède dans ce chapitre préliminaire, nous avons essayé de passer en revue les différentes stratégies pouvant être adoptées par le contribuable. Ce choix de stratégie qui revient aux entrepreneurs assistés de leurs conseils, peut conditionner, à court ou à moyen terme, les performances de l'entreprise.

Le contribuable doit effectuer un arbitrage avantage/coût des différentes stratégies qui s'offrent à lui.

L'arbitrage reste en définitif une question de jugement professionnel au service de l'objectif fondamental recherché à savoir réduire au maximum l'impôt à payer.

La stratégie choisie va déterminer le comportement du contribuable et sa façon de gérer le contrôle fiscal dans ces différentes phases.

Première partie :

La phase administrative du contentieux

Le mot « contentieux », tout d'abord, tire son origine du verbe latin qui signifie « mettre au prise » ⁽¹⁾ ce titre, évoque les difficultés que soulèvent les rapports entre des parties défendant des intérêts contraires. Pris dans son acception étymologique, il vise donc à la fois :

- l'ensemble des litiges qui peuvent naître entre sujets de droit ;
- et les moyens qui permettent de résoudre ces litiges.

Sans nulle doute, le contentieux fiscal repose autour de deux principaux types d'organes : administratifs et juridictionnels. Pour ce qui est des organes administratifs, il intervient en premier lieu dans le processus de règlement des litiges fiscaux. C'est une intervention impérative devant précéder tout recours juridictionnel ⁽²⁾.

Dans ce sens, on va subdiviser notre étude de la phase administrative du contentieux fiscal à deux chapitres : les fonctions contentieuses de l'administration fiscale (chapitre I), et Les voies de recours administratif (chapitre II).

Chapitre premier :

Les fonctions contentieuses de l'administration fiscale

Les pouvoirs d'élaboration et d'application de la législation fiscale conférés à l'administration l'assiette de se conjuguer avec une autre mission. Celle de connaître directement des litiges portés devant elle ⁽³⁾. Les fonctions contentieuses de l'administration fiscale nous amène à traiter les conditions requises pour la mise en oeuvre de la procédure administrative (section 1) en premier lieu, et l'étude de l'objet des différents types de contentieux (Section 2) en deuxième lieu.

(1) Abdellah BOUDAHRINE, *contentieux fiscal*, ed. EDEMAR, Casablanca 1984, p : 14-15.

(2) Mohammed CHERKAOUI, « le contentieux fiscal au Maroc », mémoire D.E.S. 1982, Université MV, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, pages 16.

(3) Mohammed CHERKAOUI, « le contentieux fiscal au Maroc », mémoire D.E.S. 1982, Université MV, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, pages 17.

Section 1 :

Les conditions requises pour la mise en œuvre de la procédure administrative

Pour que la mise en œuvre de la procédure administrative soit valable, il faut que le contribuable réponde à certaines conditions (sous-section 1-1) par ailleurs d'autres Conditions sont inhérentes à l'administration (sous-section 1-2)

Sous - section 1-1 : Conditions inhérentes au contribuable

Il sera question tout au long de cette partie des dispositions qui concernent l'IS, l'IR et la TVA et dont le respect conditionne la régularité de la situation fiscale de l'entreprise.

a) : Etablissement et délivrance de facture (1)

L'établissement et la délivrance de factures en appui à toute opération générant des recettes et effectuée dans le cadre de l'activité professionnelle est une obligation à laquelle est soumise toute entreprise.

En effet, toutes les recettes réalisées à l'occasion de leurs activités professionnelles de ventes de biens ou de prestations de services à des clients ou à des particuliers doivent être individualisées et donner lieu à la délivrance de factures ou mémoires pré numérotés et tirés d'une série continue ou édités par un système informatique selon une série continue. Dans le cas de vente au détail et à défaut de factures, la société doit délivrer des tickets de caisse. Ainsi la mention de la TVA implique automatiquement la redevabilité des sommes facturées par la dite personne.

(1) il est à noter que le libellé de l'art. 51 du Dahir n° 1-00-225 du 2 Rabii I (5 juin 2000) portant promulgation de la loi n° 06-99 sur la liberté des prix et de la concurrence prévoit dans son chapitre II intitulé : De la transparence dans les relations commerciales entre professionnels comme suit : « Tout achat de bien ou de produit ou toute prestation de service entre professionnels doit faire l'objet d'une facturation. Le vendeur est tenu de délivrer la facture dès la réalisation de la vente ou de la prestation de service ou bien un document en tenant lieu au cas où ladite vente ou prestation de service entrerait dans le cadre de règlements mensuels à condition de délivrer la facture à la fin de chaque mois. L'acheteur doit réclamer la facture. La facture doit être rédigée en double exemplaire pré numéroté et tirée d'une série continue ou édictée par un système informatique selon une série continue.

Conformément aux dispositions de l'article 145.-III du CGI, les mentions obligatoires que doit comporter une facture ou toute autre mémoire en plus des indications habituelles d'ordre commercial :

- le numéro d'identification attribué par le service des taxes sur le chiffre d'affaire ainsi que le numéro d'article à l'impôt des patentes et celui de l'impôt général sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, selon le cas ;
- les noms, prénoms ou raison sociale et adresses des acheteurs et clients ;
- tous renseignements utiles quant aux prix, quantités et nature des marchandises vendues ou services rendus ;
- d'une manière distincte, le montant de la taxe réclamée en sus du prix ou comprise dans le prix et les modalités de paiement se rapportant à ces factures ou mémoires. En cas d'exonérations ou d'opérations sous régime suspensif, l'indication en est portée sur le document.

Tout contribuable qui pratique des tournées en vue de la vente directe à des patentables doit mentionner sur les factures ou les documents en tenant lieu qu'il délivre à ses clients le numéro d'article du rôle d'imposition des dits clients à l'impôt des patentes.

Le vendeur et l'acheteur doivent en conserver chacun un exemplaire, pendant cinq (5) ans à compter de la date d'établissement de la facture, et ce sans préjudice des dispositions prévues par la législation fiscale en vigueur. Sous réserve de l'application de toute autres dispositions législatives ou réglementaires en vigueur, notamment les numéros d'immatriculation au registre de commerce, montant de capital social et adresse de siège social, numéro d'identification fiscale, numéro d'article à l'impôt des patentes, la facture doit mentionner :

- *le nom, la dénomination ou raison sociale des parties ainsi que leur adresse ;*
- *la date de la vente de produit ou de la prestation de service et, le cas échéant, la date de livraison*
- *les quantités et les dénominations précises des produits ou des services ;*
- *les prix unitaires hors taxe ou toutes taxes comprises des biens ou produits vendus et des services rendus ;*
- *le cas échéant, les réductions accordées et leur montant chiffrable lors de la vente ou de la prestation de service, quelle que soit leur date de règlement ;*

b) : Justification des dépenses

Sous peine d'irrecevabilité des dépenses et des droits de déductions qui en résulte, la présentation de pièce justificative est une obligation exprimée par le législateur.

Ainsi, tout achat de bien ou de service effectué par un exploitant auprès d'un fournisseur patentable doit être justifié par une facture régulière ou toute autre pièce probante établie au nom de l'intéressé. La pièce doit comporter tous les renseignements prescrits par les dispositions légales. L'exploitant doit aussi mentionner le mode de financement. L'inobservation de ces dispositions fait perdre au contribuable le droit de déductibilité qui s'y rattache.

Aussi, les employeurs privés ou établis au Maroc, ainsi que les administrations et autres personnes morales de droit public sont tenus de remettre dans le courant du mois de février de chaque année à l'inspecteur des impôts directs et taxes assimilées du lieu de leur domicile, de leur établissement ou de leur siège une déclaration présentant des informations qui concernent les bénéficiaires de revenus salariaux payés au cours de l'année précédente et la formation de leur traitements et salaires. (Voir art.79⁽¹⁾ du CGI).

- les modalités de paiement.

Il est interdit de délivrer des factures comportant de faux renseignements quant au prix, quantité et qualité des produits ou marchandises vendues ou des services rendus.

Le refus de délivrer facture peut être constaté par tout moyen, notamment par une mise en demeure sous forme de lettre recommandée ou par procès verbal dressé par tout agent de la force publique. »

Quant à l'art. 119 de code général des impôts prévoit à cet effet que : « la facturation :

I.- les personnes effectuant les opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée sont tenues de délivrer à leurs acheteurs ou client passible de ladite taxe des factures établies conformément aux dispositions de l'article 145_III ci-dessous.

II.- toute personne qui mentionne la taxe sur les factures qu'elle établit en est personnellement redevable du seul de sa facturation. »

(1) il est à noter que l'article 79 de CGI intitulé (Déclaration des traitements et salaires) prévoit : « I.- les employeurs privés domiciliés ou établis au Maroc ainsi que les administrations et autres personnes morales de droit public sont tenus de remettre avant le 1^{er} mars de chaque année à l'inspecteur des impôts de leur domicile fiscal, de leur siège sociale ou de leur principal établissement une déclaration présentant, pour chacun des bénéficiaires de revenus salariaux payés au cours de l'année précédente, les indications suivantes :

La déclaration doit, le cas échéant, être complétée par un état annexe des rémunérations et indemnités occasionnelles versées aux employés ne faisant pas partie du personnel habituel, et imposé par retenue à la source au taux prévu à l'art. 73 du CGI. Les mêmes obligations de déclaration concernant les revenus salariaux sont applicables aux pensions et rentes viagères versées à leurs titulaires par tous débirentiers domiciliés ou établis au Maroc. (Voir art. 81 du CGI)

Les employeurs ou débirentiers chargés d'effectuer la retenue à la source doivent tenir un livre spécial ou tout autre document tenant lieu où doivent être mentionnées toutes les indications de nature à permettre le contrôle de la déclaration de revenu.

1° nom, prénom et adresse ;

2° numéro de la carte d'identité nationale ou de la carte de séjour pour les étrangers et le numéro d'immatriculation à la Caisse Nationale de la Sécurité sociale ;

3° numéro matricule de la paie principale des rémunérations du Ministère de Finance pour les fonctionnaires civils et militaires ;

4° montant brut des traitements, salaires et émoluments ;

5° montant brut des indemnités payées en argent et en nature, pendant ladite année ;

6° montant des indemnités versées à titre de frais d'emploi et de service, les frais de représentation, de déplacement, de mission et autre frais professionnels ;

7° montant des revenus brut imposable ;

8° montant des retenues opérées au titre de pension de retrait, de la caisse nationale de sécurité sociales et des organismes de prévoyance sociale ;

9° taux des frais professionnels ;

10° montant des échéances prélevées au titre de principal et intérêts de prêts contractés pour l'acquisition de logement sociaux ;

11° nombre de réductions pour charge de famille ;

12° montant de revenu brut imposable ;

13° montant des retenues opérées au titre d'impôts ;

14° période à laquelle s'applique le paiement.

La déclaration est, en outre, complétée par un état annexe des rémunérations et indemnités occasionnelles visées à l'article 58-C ci dessus indiquant pour chaque bénéficiaire les noms et les prénoms, l'adresse et la profession ainsi que le montant brut des sommes payées et des retenues opérées.

Cette déclaration doit être rédigée sur ou d'après un imprimé modèle établi par l'administration. Il en est délivré récépissé... »

Sont imposés dans les mêmes conditions les contribuables domiciliés au Maroc et employés par les organismes internationaux et les missions diplomatiques ou consulaires accréditées au Maroc.

Dans le cas où un contribuable ayant une profession au Maroc verserait à des contribuables inscrits à l'impôt des patentes ou à l'impôt sur les sociétés des honoraires, des commissions courtages et autres rémunérations de même nature ou leur accorde après facturation, des rabais remises et ristournes, il doit produire dans les conditions de temps et délai invoquées dans les articles 83 et 85 du CGI aux articles 20 et 150 de la même loi, une déclaration des sommes comptabilisées au cours du dernier exercice comptable au titre des dites rémunérations. Cette déclaration est rédigée sur et d'après un imprimé modèle de l'administration et contient, pour chacun des bénéficiaires, les indications contenues dans l'article 151 et 153 du CGI ...

D'autre part, et ce concernant l'IR sur revenu agricole, l'obligation d'un justificatif couvre aussi les frais de main d'œuvre qui devraient être justifiés par la tenue d'un carnet de paie comportant :

- les noms et prénoms des personnes employées ;
- en ce qui concerne le personnel journalier, la nature du travail exécuté et l'indication de la parcelle de terrain concernée ;
- en ce qui concerne le personnel permanent, le lieu du domicile, le numéro de la carte d'identité nationale de chaque intéressé et le numéro de son affiliation à la Caisse Nationale de Sécurité Sociale.
- le montant des salaires versés dans la journée, la semaine, la quinzaine ou le mois.

c) : Etablissement d'un inventaire détaillé

Cette obligation tient au fait que l'entreprise est dans le besoin de savoir l'ensemble des existants dans son patrimoine tant en quantité qu'en valeur et ceci en tenant compte des mouvements connus au courant de l'exploitation.

Ainsi, toute entreprise est tenue à la fin de chaque exercice d'établir les inventaires détaillés des stocks, en quantité et en valeur, des marchandises, des produits divers, des emballages ainsi que des matières consommables qu'elle achète en vue de la revente ou pour les besoins de l'exploitation.

En plus, si le contribuable est soumis au régime du résultat net simplifié de l'IR, deux autres états détaillés sont obligatoirement exigés :

- il est dans l'obligation d'établir la liste des tiers débiteurs et créditeurs avec l'indication de la nature, de la référence et du montant détaillé des créances et des dettes ;
- il doit avoir un registre pour l'inscription des biens d'exploitation amortissables, visé par le chef du service local d'assiette et dont les pages sont numérotées. La déductibilité d'une annuité d'amortissement est ainsi conditionnée par sa mention dans ce même registre. (Voir art. 145 du CGI)

Pour les exploitants soumis à l'IR et qui deviennent imposables selon le régime du bénéfice net réel obligatoirement ou sur option, ceux ci ne peuvent pratiquer les amortissements sur les biens corporels et incorporels qui se déprécient par le temps ou par l'usage qu'à condition de dresser l'inventaire de l'ensemble des biens affectés à l'exploitation. Ils doivent dresser un bilan de départ comportant à l'actif la valeur actuelle des biens en cause et au passif les capitaux propres et les dettes à long ou court terme. L'inventaire détaillé et le bilan de départ accompagnés de pièces justificatives sont à adresser à l'inspecteur des impôts directs et taxes assimilées du lieu dont relève l'exploitation avant l'expiration du troisième mois de l'exercice comptable. (Voir art. 54 du CGI)

(1) Il est à noter que l'établissement de l'inventaire détaillé est une obligation juridique, sachant que le CGNC prévoit dans l'art. 5 sur : « *Inventaire physique* : La valeur des éléments actifs et passifs de l'entreprise doivent faire l'objet d'un inventaire au moins une fois par exercice, à la fin de celui-ci ».

Et dans l'article 6 : « *Livre d'inventaire* :

Il doit être tenu un livre d'inventaire sur lequel il est transcrit le bilan et le compte de produits et charges de chaque exercice ».

d) : Conservation des documents

Autre obligation à laquelle doit se conformer tout contribuable est celle de la conservation des documents qui constituent un moyen de preuve sur l'historique des opérations et situations qu'a permis l'exercice d'une activité professionnelle.

Ainsi les sociétés soumises à l'IS ⁽¹⁾ sont tenues de conserver et ce pendant dix ans suivants leur date d'établissement, dans leurs lieux d'imposition, les doubles des factures de vente ou des tickets de caisse, les pièces justificatives des dépenses et des investissements ainsi que les documents comptables nécessaires au contrôle fiscal, notamment les livres sur lesquels les opérations ont été enregistrées, le livre d'inventaire, les inventaires détaillés s'ils ne sont pas recopiés intégralement sur ce livre ainsi que le livre journal et les fiches des clients et des fournisseurs.

Concernant l'IR ⁽²⁾ (art. 78, 82... de CGI) cette obligation touche également les livres et les registres spéciaux tenus par les employeurs et débirentiers et sur lesquels doivent être mentionnées toutes les indications concernant les rémunérations, allouées aux personnes rétribuées et sur lesquelles ils exercent la retenue à la source, et qui sont à conserver jusqu'à l'expiration de la quatrième année suivant celle au titre de laquelle la retenue devait être effectuée.

Toute perte de documents comptables pour quelque cause que se soit doit être signalée à l'inspecteur des impôts directs et taxes assimilées ou des taxes sur le chiffre d'affaire du siège social ou du lieu du principal établissement par lettre recommandée avec accusée de réception dans les quinze jours suivant la date à laquelle la perte a été constatée ⁽³⁾.

(1) Voir Rachid LAZRAK : *l'impôt sur les sociétés*, 2005 éd. La porte Rabat p.67.

(2) Il est à remarquer qu'en matière fiscale il a plusieurs types de revenus dégagés et contrôlés par le législateur fiscal et faisant l'objet des déclarations, dont :

- La déclaration sur le revenu global
- La déclaration en matière d'impôt sur le revenu sectoriel (revenu professionnel, revenus salariaux et revenus assimilés, revenus et profit foncier, revenus et profits de capitaux mobiliers, revenus agricole)

Pour plus de détails, voir Rachid LAZRAK, « le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc », éd. la porte 2007, pages : 39, 47, 53,57, 61 et 65.

(3) Il y a lieu de signaler, que d'après certains auteurs, la déclaration d'identité fiscale n'est plus réclamé par l'administration, et l'imprimé y relatif n'est plus disponible, malgré la persistance de cet article 78 du CGI (VOIR Mohammed CHAKIRI (en arabe) le droit fiscal marocain éd. Remald 2003 p 133)).

e) : Déclaration du résultat fiscal et du chiffre d'affaires⁽¹⁾

A l'exception des sociétés étrangères adjudicatrices de marché de travaux, de construction ou de montage optant pour le régime d'imposition forfaitaire, toutes les sociétés soumises à l'IS doivent adresser à l'inspecteur des impôts directs et taxes assimilées du lieu de leur siège social ou de leur principal établissement au Maroc, dans les trois qui suivent la date de clôture de chaque exercice comptable, une déclaration de leur résultat fiscal établie sur ou d'après un imprimé modèle par l'administration. Cette déclaration doit comporter les références des paiements antérieurs et doit être accompagnée des pièces annexes légalement établies.

Les sociétés à prépondérance immobilière doivent en outre joindre à leurs déclarations du résultat fiscal, la liste nominative des détenteurs de leurs actions, parts bénéficiaires, parts de fondateurs ou parts sociales.

Concernant les sociétés étrangères imposées selon le régime forfaitaire, elles doivent produire, avant le premier avril de chaque année, une déclaration de leur chiffre d'affaire établie sur ou d'après un imprimé modèle fourni par l'administration comportant, outre leur raison sociale, la nature de leur activité et le lieu de leur principal établissement au Maroc ⁽²⁾,

- le nom ou la raison sociale, la profession ou la nature de l'activité et l'adresse de leurs clients au Maroc ;
- le montant de chacun des marchés en cours d'exécution ;
- le montant des sommes encaissées au titre de chaque marché, au cours de l'année civile précédente, en distinguant les avances financières des encaissements correspondant à des travaux ayant fait l'objet de décomptes ;

(1) En matière de la TVA, selon la note circulaire n° 305 du 24 Mars 1986, commentant les dispositions de la loi 30-85 émanant de la direction générale des impôts (op. cit) l'imposition devant porter sur l'ensemble des affaires par un même assujetti, les déclarations relatives au CA réalisé par les succursales, agences, et établissements secondaires doivent être regroupés au lieu de siège social l'établissement principal.

(2) Voir art 234 du CGI.

- le montant des sommes pour lesquelles une autorisation de transfert a été obtenue de l'office des changes avec références de cette autorisation ;
- les références des paiements de l'impôt exigible ;

f) : Déclaration annuelle du revenu global

Les contribuables assujettis à l'IR sont tenus d'adresser par lettre recommandée avec accusé de réception ou à déposer contre récépissé à l'inspection des impôts directs et taxes assimilées du lieu de leur résidence habituelle, leur principal établissement ou leur domicile fiscal, au plus tard le 31 mars de chaque année, une déclaration sur ou d'après l'imprimé modèle de l'administration fiscale.

Les salariés disposant uniquement de revenus salariaux alloués par un seul employeur ou débirentiers sont dispensés de l'accomplissement de cette formalité.

Concernant les revenus d'origine agricole, les contribuables sont tenus, après avoir été avisés quinze jours avant la date prévue pour le recensement annuel effectué dans les communes du lieu de situation de leurs exploitations agricoles, de fournir à l'inspecteur des impôts directs et taxes assimilés, par écrit ou verbalement, les indications relatives à la superficie de leurs terres cultivées, aux cultures qui y sont pratiquées et au nombre de pieds d'arbres plantés par essence.

Un récépissé de déclaration, comportant le numéro d'identification fiscal attribué à l'exploitation, à daté du jour du recensement et indiquant la consistance des biens retenus pour la détermination du bénéfice forfaitaire, est remis au contribuable. (Voir art.55 du CGI)

Les employeurs et les débirentiers chargés d'effectuer les retenus à la source doivent les verser, durant le mois qui suit celui où ces retenus ont été opérées, à la caisse du percepteur du lieu de leurs domiciles.

En cas de transfert de domicile ou d'établissement hors du ressort de la perception, ainsi que dans le cas de cession ou de cessation d'entreprise, les retenus effectués doivent être versés dans le mois qui suit le transfert, la cession ou la cessation. Un

bordereau avis daté comportant les informations sur les parties versantes et le montant du paiement est délivré à chaque versement.

Les sommes retenues par les administrations et les comptables publics sont versées au trésor au plus tard dans le mois qui suit celui au cours duquel la retenue a été opérée ; chaque versement est accompagné d'un état récapitulatif.

Aussi en ce qui concerne les revenus fonciers, les propriétaires et les usufruitiers sont tenus de joindre à leur déclaration du revenu global une annexe modèle de l'administration sur laquelle doivent être porté les renseignements suivants ⁽¹⁾ :

- Les noms et prénoms ou raison sociale de chaque locataire ;
- Le lieu de situation de chaque immeuble donné en location, sa consistance ainsi qu'éventuellement le numéro d'article d'imposition à la taxe d'édilité ;
- Le montant des loyers ;
- L'identité de chaque occupant à titre gratuit et les justifications motivant l'occupation à titre gratuit ;
- La consistance des locaux occupés par le propriétaire et leur affectation ;
- La consistance des locaux vacants, ainsi que le montant des loyers acquis entre le 1^{er} janvier et la date de la vacance.

En cas de changement d'affectation d'un immeuble soumis à la taxe urbaine au premier janvier de l'année au titre de laquelle la déclaration est souscrite, l'annexe doit mentionner en outre :

- Le numéro d'article d'imposition à la taxe urbaine ;
- La date du changement intervenu dûment justifié.

(1) voir Mohammed CHAKIRI, infra. P 44

g) : déclaration d'imposition à la TVA

La TVA est due par les personnes qui réalisent les opérations situées obligatoirement ou par option dans le champ d'application de la taxe soit sous le régime de déclarations mensuelles ou celui de déclaration trimestrielle. La déclaration doit être faite sur un imprimé fourni par l'administration comportant les informations contenues dans l'article 112 du CGI et ce dans les délais de dépôt légaux.

Ainsi, les redevables imposés sous le régime de la déclaration mensuelle doivent déposer, avant l'expiration de chaque mois, auprès du bureau du percepteur compétent, une déclaration du chiffre d'affaire réalisé au cours du mois précédent et verser, en même temps, la taxe correspondante. Les redevables imposés sous le régime de la déclaration trimestrielle doivent déposer, avant l'expiration du premier mois de chaque trimestre, auprès du bureau du percepteur compétent, une déclaration du chiffre d'affaires réalisé au cours du trimestre écoulé et verser, en même temps, la taxe correspondante.

Lorsque le délai de dépôt de la déclaration expire un jour de congé légal, l'échéance est reportée au premier jour ouvrable qui suit.

k) : Obligation de recouvrement

Passé le stade de la déclaration, l'impôt devient exigible au vu de l'administration fiscale suivant un calendrier strict que fixent les dispositions légales en vigueur. Ainsi chaque impôt comporte les modalités propres à sa liquidation garantissant une certaine clarté dans l'acte de recouvrement de l'impôt. Reste que pour appuyer la force probante de ces dispositions, le législateur a mis l'accent sur l'exigibilité des sommes dues et du respect strict de la loi en instaurant des mécanismes de contrainte pour les plus récalcitrants des redevables.

Ainsi le « Code de recouvrement des créances publiques » consacre ses articles aux différentes conditions et cas de figures relatifs à l'acte de recouvrement des sommes dues par les contribuables. Concernant les impôts et taxes établies par voie de déclaration et versés spontanément (sujets de notre rapport) sont exigibles dans les conditions fixées par les textes ou les conventions les concernant mais peuvent être immédiatement exigibles en cas d'émission par voie de rôles et états de produits établis à titre de

régularisation en matière d'impôts et taxes. (Art. 15 ⁽¹⁾ et 18 ⁽²⁾ de la loi 15-97 instituant le code de recouvrement).

Lorsque les versements sont effectués spontanément sur déclaration mais en dehors des délais prescrits, une amende de 15% est calculée sur le montant principal « art 184 du CGI », en plus une pénalité de 10% et une majoration de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire est applicable au montant « art 208 du CGI » les redevables doivent être acquittés en même temps que les sommes dues.

Par dérogation aux dispositions de l'article cité, les majorations prévues ne s'appliquent pas pour la période située au-delà des trente-six mois écoulés entre la date de l'introduction du recours du contribuable devant la commission local de taxation prévu à l'article 225 du CGI et celle de la mise en recouvrement du rôle ou de l'état de produit comportant le complément d'impôt exigible.

(1) l'art. 15 du Dahir n° 1-00-175 du 28 moharrem 1421 (3mai 2000) portant promulgation de la loi n° 15-97 formant le code de recouvrement des créances publiques (B.O. n° 4800 du safar 1421 (1^{er} juin 2000 page 357)) prévoit que : « les impôts et taxes payables sur déclaration par versement spontané, les droits et taxes de la douane, les droits d'enregistrement et de timbre ainsi que les impôts et les taxes locaux et autres créances des collectivités locales et de leur groupements sont exigibles dans les conditions fixées par les textes ou les conventions les concernant ».

(2) l'art. 15 du Dahir n° 1-00-175 du 28 moharrem 1421 (3mai 2000) portant promulgation de la loi n° 15-97 formant le code de recouvrement des créances publiques (B.O. n° 4800 du safar 1421 (1^{er} juin 2000 page 357)) prévoit que : « sauf dispositions particulières et par dérogation aux articles 13, 14, et 15 ci-dessus, sont immédiatement exigibles les rôles et états de produits émis à titre de régularisation en matière d'impôts et taxes devant initialement faire l'objet de paiement sur déclaration »

Sous- section 1-2 : Conditions inhérentes à l'administration

En vertu de l'article 210 du CGI, l'administration fiscale dispose d'un droit de contrôle général, ce dernier s'exerce en matière d'impôt sur les sociétés, d'IR, TVA, et des droits d'enregistrement et du timbre. En effet, d'après l'administration fiscale celle-ci dispose du pouvoir de contrôle des déclarations souscrites par les contribuables ainsi que les autres documents, pièces ou éléments nécessaires à l'assiette et à l'établissement de ces impôts et taxes.

Ainsi, en se référant à l'article 210 du CGI, on constate que l'administration, fiscale dispose d'un large pouvoir de contrôle des déclarations souscrites par les contribuables.

Quels sont les moyens utilisés par l'administration pour lui permettre de relever tout renseignement utile à l'établissement de l'imposition ?

a) Le droit de communication et échange d'informations: « Article 214 du CGI »

Pour permettre de relever tout renseignement utile en vue de l'assiette et du contrôle des différents impôts et taxes dus par des tiers, l'administration des impôts peut demander communication de l'original ou délivrance d'une reproduction sur support magnétique ou sur papier :

1.- les documents de service ou comptables détenus par les administrations de l'Etat, les collectivités locales, les établissements publics et tout organisme soumis au contrôle de l'Etat, sans que puisse être opposé le secret professionnel. La demande doit être formulée par écrit et comporter l'adresse complète et le numéro du téléphone du service qui l'a envoyée ;

2.- des livres et documents dont la tenue est rendue obligatoire, par les lois en vigueur, pour les personnes physiques ou morales exerçant une activité passible des impôts directs.

Dans tous les cas, le droit de communication ne peut pas porter sur la communication globale du dossier en ce qui concerne les professions libérales dont l'exercice implique le respect du secret professionnel et qui comportent des prestations de services à caractère juridique, fiscal ou comptable.

Le droit de communication ne peut s'exercer dans les locaux des personnes physiques et morales concernées, lorsque les intéressés fournissent les renseignements par écrit ou remettent, contre récépissé, les documents aux agents des impôts.

Les renseignements et documents visés ci-dessus sont présentés aux agents des impôts assermentés et ayant, au moins, le grade d'inspecteur adjoint.

b) Le droit de contrôle de l'administration fiscale : « Article 212 du CGI ».

Afin que l'administration fiscale puisse juger la sincérité et la régularité des déclarations produites par les assujetties .D'une part l'administration doit au préalable en informer le contribuable concernés et ce par un avis de vérification adressé par lettre recommandée avec accusé de réception ,soit par remise en main propre par l'intermédiaire des agents assermentés de l'administration fiscale ,des agents du greffe , des huissiers de justice ou par voie administrative ,et ce quinze jours au moins avant la date fixée pour le contrôle . « Article 219 du CGI »

Ainsi le contribuable doit consentir toutes les facilités aux agents contrôleurs dans l'exercice de leurs tâches en leur apportant toutes les justifications nécessaires et en mettant à leur disposition tous les documents comptables. Des agents, qui doivent avoir au moins le grade d'inspecteur adjoint, vérifient la sincérité des écritures comptables et des déclarations souscrites par le redevable et s'assurent, sur place, de l'existence matérielle des biens figurant à l'actif. Si la comptabilité est tenue par des moyens informatiques ou si les documents sont conservés sous forme de microfiches, le redevable doit consentir aux agents toutes les facilités pour l'exercice du contrôle et l'analyse sur place des données enregistrées.

A l'issue de cette procédure qui ne peut durer plus de six mois, l'inspecteur vérificateur est tenu d'informer l'autre partie des conclusions tirées de l'examen de sa situation ,?et ce indépendamment de leur nature.

SECTION II :

Objet des différents types de contentieux

Le contentieux est difficile à définir par ce qu'il revêt de nombreuses formes et survient dans des cadres différents. Il semble que le conflit soit, par essence, un désaccord entre l'administration fiscale et le contribuable sur **l'assiette imposable** (Sous-section 2.1) ou sur le recouvrement de cette assiette ce qu'on l'appelle communément : **Contentieux de recouvrement** (Sous section 2-2)

Sous-section 2-1 : Les contentieux d'assiette

Il met essentiellement en cause la régularité et le bien fondé de l'imposition .La contestation du contribuable dans ce cas vise le plus souvent ,à assurer l'application exacte de la loi et les règlements à son cas individuel . Dans ce cadre là, il critiquera soit la procédure d'imposition, soit la détermination de la base d'imposition, soit les calculs relatifs à la liquidation de l'impôt.

A priori, la chose paraît contestable, en vertu de l'adage « On ne peut être juge et partie », mais en réalité il est légitime d'accorder aux services fiscaux un pouvoir, car elle permet à l'administration fiscale de connaître directement les litiges portés devant elle, en plus cette attribution à caractère mi-juridictionnel, mi-administratif, fait d'ailleurs partie de son contrôle général de l'activité fiscale.

a)- L'imposition d'office : « Article 228 du CGI »

D'après l'article 228 du CGI, la procédure de taxation peut être appliquée au contribuable qui n'effectue pas ou ne verse pas au trésor ce que dont il est responsable,et au contribuable qui n'a pas produit, dans les délais prescrits aux articles de loi des différents impôts ou qui produit une déclaration incomplète, sur laquelle manquent les renseignements nécessaires pour l'assiette ou le recouvrement de l'impôt, est invité, par lettre, dans les conditions de formes légales, à déposer ou à compléter sa déclaration dans le délai de trente jours suivant la date de réception de ladite lettre.

Si le contribuable ne dépose ou ne complète pas sa déclaration dans le délai de trente jours précité, l'administration l'informe, dans les formes prévues des bases qu'elle a évaluées et sur lesquelles le contribuable sera imposé d'office si ce dernier ne dépose pas ou ne complète pas sa déclaration dans un deuxième délai de trente jours suivant la date de réception de ladite lettre d'information.

Il est à signaler que le code général des impôts, ne prévoit pas les critères que doit retenir l'administration fiscale pour établir les règles de la taxation d'office .mais d'après l'administration fiscale, il s'agit, selon le cas, de recourir :

- au contrôle quantitatif
- au contrôle matière
- à l'utilisation des constantes et de paramètres de fabrication.

Le choix de la méthode utilisée reste tributaire des éléments en possession de l'administration ou puisés dans les données de la comptabilité présentée.

La nature de l'activité peut être, elle aussi, déterminante dans ce choix. Tel est le cas de l'utilisation de la méthode quantitative pour la reconstitution du chiffre d'affaire dégagé par une activité de revente en l'état de produits achetés.

b)-Procédures de rectifications des impositions : « Article 220 du CGI »

En dehors du cas de taxation d'office pour défaut de présentation des documents comptables ou le refus de se soumettre au contrôle, pour lequel le législateur a prévu une procédure particulière de taxation.

Quoi que se caractérisant par une plus grande implication du contribuable, la présente procédure reste cependant une autre manifestation de l'hégémonie que pratique l'administration sur l'acte d'imposition. En effet, même si la procédure de rectification présente plus de garantie pour le contribuable en terme de recours face aux décisions de l'administration, il renferme l'avantage pour cette dernière de procéder au changement des bases d'impositions préalablement retenues invoquant pour la circonstance le droit de regard que lui confère le législateur.

Comme base à son action, l'administration devra disposer d'information contredisant ceux à l'origine de l'établissement de la déclaration contestée souscrite par le contribuable ou ayant présidé à l'imposition d'office de ce dernier, des informations qui trouvent leur origine dans les droits de communication et de contrôle dont se prévaux le fisc dans l'objectif ultime d'une imposition juste.

Dès à présent, nous pouvons remarquer que, contrairement au cas de figure précédent, le litige porte sur des éléments réels composant l'assiette de l'impôt et non sur la base légale de l'action de l'administration et sa nullité.

Ainsi l'inspecteur des impôts notifie dans les conditions légales prévues dans l'article 219 du CGI, les nouvelles bases retenues et les éléments qui ont contribué à les fixer et invite le contribuable à produire ses observations dans un délai de trente jours suivant la date de réception de la lettre de notification. A défaut les bases notifiées seront considérées comme acceptées et ne peuvent être contestées que par voie de réclamation au service concerné.

L'observation du redevable du délai légal de réponse lui permet de donner suite à une résolution à l'amiable du contentieux entre lui et l'administration fiscale, et ce en faisant parvenir sa réponse aux arguments développés par le fisc, soit en acceptant la nouvelle imposition soit en rejetant tout ou partie des nouveaux éléments mis à sa charge. Informé de ces observations, l'inspecteur doit tenir compte des nouveaux éléments portés à sa connaissance et a le droit de rejeter tous les motifs invoqués qu'il juge non fondés. Il dispose d'un nouveau délai de soixante jours après la réception de la réponse du redevable pour informer ce dernier des bases définitivement retenues en portant à sa connaissance qu'à présent toute contestation ne peut être produite que devant la « Commission Locale de Taxation » dans le délai de trente jours de la réception de la deuxième notification.

Il est à signaler que le non respect des dispositions de l'article 219 du CGI, entraîne automatiquement la nullité de la procédure. La jurisprudence a toujours été constante sur ce point.

Ainsi le tribunal administratif d'Oujda (1) a annulé une taxation d'office, car l'administration n'a pas pu justifier de la réception effective de la lettre d'information. Il a été suivi par les tribunaux de Rabat (2) et de Casablanca (3).

La saisine de la CLT marque le passage à un autre stade dans le contentieux à savoir l'étape du contentieux administratif où un ensemble de commission seront appelées à traiter du litige.

En saisissant la commission, le contribuable met en relief son désaccord avec les bases retenues. La commission a ainsi sous sa charge la lourde responsabilité de départager les deux parties et ce en statuant sur les questions relatives aux éléments réels de l'assiette. Ses décisions sont ainsi notifiées aux deux parties qui disposent d'un délai de soixante jours pour saisir la « Commission Nationale de Recours Fiscal » pour exercer leur droit de rejet. Après instruction du dossier par le CNRF et si le désaccord persiste entre les parties concernées, ces dernières entament le stade de contentieux judiciaire en saisissant le tribunal compétent et ce comme ultime recours pour statuer sur les différentes questions du litige.

Sous section 2-2 : Contentieux de recouvrement

Les contentieux de recouvrement concernent l'ultime étape de liquidation du redevable de sa dette envers l'administration et ceci en conformité avec les dispositions légales régissant l'acte de recouvrement de chaque impôt et taxe.

Ainsi et vu son caractère capital, la perception de l'impôt a nécessité la mise en place d'un cadre réglementaire particulier qui vient épauler les législations fiscales en vigueur. Le « Code de recouvrement des créances publiques » vient logiquement répondre à l'ensemble de ces besoins en apportant une batterie de dispositions auxquelles renvoient les lois instituant les différents impôts et taxes. La TVA, l'IS et l'IR font eux aussi référence à ces dispositions afin que l'acte de perception soit aussi fluide et clair que possible.

(1) Tribunal administratif d'Oujda, jugement n°48-95 du 29/05/95 dossier n°47/95

(2) Tribunal administratif de Rabat, jugement n°1032 du 12/11/98 dossier n°1263/97

(3) Tribunal administratif de Casablanca, jugement n°1871 du 10/03/97 dossier n°10/96

Pour bien comprendre la différence qui existe entre le contentieux de l'imposition et celui de recouvrement, il convient de distinguer, d'une part, les opérations d'assiette et de liquidation, et d'autre part, les opérations de recouvrement de l'impôt.

Si, en tant qu'organe administratif, le fisc jouit de prérogatives exorbitantes du droit commun, il exerce normalement ses pouvoirs sans avoir recours à des moyens de coercition, car il recherche avant tout la collaboration du contribuable.

C'est évident en matière de contributions directe : Si en ce domaine le « rôle » qui a pour objet de déterminer la dette de chaque redevable constitue en lui-même une décision exécutoire, le contribuable ne doit au rôle, du moins dans un premier temps, qu'une obéissance libre. De même, en matière d'impôt indirect, le fisc attend à priori le paiement volontaire de l'impôt. Ainsi, comme le note M. Trotabas : « Le paiement volontaire est donc la règle du recouvrement de l'impôt » ⁽¹⁾.

Toutefois, si le contribuable fait preuve de mauvaise volonté, le fisc sera bien obligé de procéder à un recouvrement forcé en ayant recours à des moyens de coercition efficaces. Et l'utilisation de ces moyens pourra naturellement susciter des protestations.

Toutefois, dans la mesure où le contribuable ne discutera pas le principe ou le montant d'une imposition, mais la régularité d'une poursuite engagée à son encontre pour le contraindre à se mettre en règle avec le trésor, le litige ne relèvera pas du contentieux de l'imposition mais de celui du recouvrement.

Ainsi la survenance de ce genre de contentieux signifie que le litige a dépassé l'étape de recouvrement à l'amiable et qu'il a entamé la phase de recouvrement forcé régie par les dispositions du code de recouvrement. Un recouvrement à l'amiable qui ne peut être réalisé qu'à travers un respect total des règles relatives à l'exigibilité ⁽²⁾.

(1) M. Trotabas, *finances publiques*, Dollaz 4^{ème} éd., 1970, n° 323.

(2) Nous citerons pour le besoin :

Article 13 : Les impôts et taxes établis par voie de rôles sont exigibles à l'expiration du deuxième mois suivant celui de leur mise en recouvrement.

Article 14 : Les impôts et taxes retenus à la source sont exigibles à l'expiration du mois qui suit celui au cours duquel les retenues afférentes aux paiements assujettis ont été opérées.

Article 15 : Les impôts et taxes payables sur déclaration par versement spontané, les droits et taxes de douane, les droits d'enregistrement et de timbre ainsi que les impôts et taxes locaux et autres créances des collectivités locales et de leurs groupements sont exigibles dans les conditions fixées par les textes ou les conventions les concernant. Ces délais dépassés, un dernier avis est adressé au redevable pour le sommer de s'acquitter de son dû avant d'engager la procédure de recouvrement forcé à son encontre

Article 36 : Le recouvrement forcé ne peut être engagé qu'après l'envoi d'un dernier avis sans frais au redevable. La date d'envoi de cet avis doit être constatée au rôle ou sur tout autre titre exécutoire ; cette mention faite foi jusqu'à inscription de faux.

Section 3 :

Les différents types de contentieux « Les réclamations »

Le domaine des réclamations contentieuses comporte l'ensemble des demandes émanant le plus souvent des contribuables et qui sont généralement divisées en trois catégories :

- Les demandes tendant à obtenir la réparation d'erreur commises au préjudice des contribuables dans l'assiette ou dans la liquidation d'impôt ;
- Les demandes tendant à obtenir le bénéfice d'un droit d'une disposition législative ou réglementaire ;
- Les demandes tendant à obtenir une mesure de bienveillance.

Sous-section 3-1 : La demande en décharge ou réduction « Article 235 du CGI »

Ce type de réclamation est considéré comme une voie ordinaire et commune de contestation. Elle est valable en toute matière fiscale, mais elle prend une place essentielle dans le contentieux des impôts directs.

Les contribuables qui, pour un motif quelconque, estiment avoir été imposé à tort ou surtaxé peuvent solliciter un dégrèvement total (décharge) ou partiel (réduction).

En effet, la nature même du contentieux, le législateur lui confère le pouvoir de recours pour nullité d'une décision administrative devant la juridiction compétente pour abus d'autorité. Le refus de l'administration d'accorder les dégrèvements justifiés est ainsi contesté devant un tribunal administratif pour annulation d'une décision administratif contraire aux règles légales et qui reste comme unique recours devant le mutisme de la législation en vigueur à ce sujet (1).

(1) M. B. CASTEGNEDE donne à la demande en décharge ou réduction toute l'ampleur d'une véritable action contentieuse « par l'action en décharge ou réduction autrement dit, le contribuable a la possibilité d'obtenir un examen complet de la légalité de son imposition et la garantie que tous les éléments de son statut de contribuable ont été respectés ».

Sous-section 3-2 : La demande en restitution

Il s'agit, d'une réclamation spéciale dont l'ouverture est bourdonnée à l'intervention d'événements ou à l'apparition de situation que l'administration fiscale ne pouvait prendre en considération lors de l'établissement de l'impôt.

La demande en restitution de droits est une réclamation mise à la disposition des redevables qui prétendent avoir effectué des versements indus lorsque ces versements se rapportent à des impositions n'ayant pas donné lieu ni à l'établissement d'un rôle, ni à la notification d'un avis en recouvrement.

De ce fait la loi prévoit qu'en cas de non-réponse du ministre des finances ou d'une réponse défavorable, un recours devant la juridiction compétente est offert au contribuable. En recours juridictionnel qui en aucun cas ne peut prendre la forme d'un contentieux d'annulation remettant en cause le bien fondé et la légitimité de la décision du ministre chargé des finances de rejeter la demande en restitution – l'annulation n'apporte pas de nouveau à la requête-, puisque son objet porte sur des droits pécuniaires dont la restitution est réclamée par le contribuable. Ceci dit, on est en présence d'un contentieux de pleine juridiction qui traite du fait même de l'imposition et qui est du ressort de la juridiction normale du fait que le litige n'est pas naît d'une décision administrative.

Sous-section 3-3: La demande en mutation de côte

La mutation de côte est la mise à la charge d'un contribuable d'une cotisation qui lui incombe, d'après les faits existants au premier janvier de l'année d'imposition, alors qu'elle est établie au nom d'un autre contribuable.

En réalité, le caractère contentieux de la demande en mutation de cote n'est pas apparent. On lui nie la matière à litige car il s'agit plus d'un retard d'inscription au rôle du nouveau propriétaire dû le plus souvent à une négligence du contribuable ou des services fiscaux que d'une erreur délibérée de ces derniers.

Sous-section 3-4: La demande de remise gracieuse

C'est un recours qui permet au contribuable de demander une mesure de bienveillance (remise totale ou partielle des pénalités et les intérêts de retard).

D'où ce recours est un but humanitaire, basé sur la condition suivante :

Lorsqu'il s'agit d'une demande visant l'obtention de remise des majorations et les intérêts de retard pour cause de gêne ou d'indigène.

Si les formes de litiges précédemment cités traitent principalement des questions relatives directement à l'impôt en ce qui concerne son calcul et sa liquidation, la présente procédure s'intéresse elle à tout ce qui peut grever l'impôt en terme de pénalités et de majorations pour diverses infractions.

Comme l'indique l'intitulé de la procédure, le redevable qui engage ce recours gracieux vise à gagner les faveurs de l'administration fiscale afin qu'il bénéficie de sa grâce pour le décharger partiellement ou totalement des pénalités et majorations qui lui auraient été imputées. Il s'agit en effet d'une prérogative dont jouit le ministre chargé des finances qui lui accorde le pouvoir d'accorder à la demande du redevable la remise ou la modération des pénalités et autres sanctions auxquelles il peut avoir été sujet.

Le contribuable doit accompagner sa demande du récit des circonstances et arguments qui justifient sa requête afin que l'administration fiscale statue en connaissance de cause des motifs sous-jacents sur l'éligibilité du redevable à la remise ou la modération réclamée. La légitimité des prétentions exprimées par le redevable doit se baser sur des difficultés financières apparentes tels des risques de liquidation qui entameraient la capacité contributive de la partie concernée. Ainsi la partie compétente a le droit d'accorder ou de refuser sa demande, même avec présence d'arguments.

L'absence d'une désignation expresse dans la loi d'un recours dans telle situation de litige ne veut en aucun cas dire la privation du contribuable de son traditionnel droit de s'opposer à l'injustice qu'il juge l'avoir atteint. L'action à engager est donc une action en annulation d'une décision administrative dans le cadre d'un abus de pouvoir, à savoir le pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale, et le droit de regard qu'il pratique sur les requêtes de grâce formulées par les contribuables. Un recours qui rentre dans les attributs des tribunaux administratifs qui ne reconnaissent aucune immunité à

l'administration en cas d'erreurs manifeste d'appréciation ou de détournement de pouvoir ou de procédure.

De par notre exposé des quelques facettes du contentieux fiscal et ce au vu des dispositions légales, il est évident que ces litiges varient entre la forme du simple contentieux en annulation et celle du contentieux de plein juridiction. Reste que le manque d'explicité du législateur sur les juridictions compétentes pour le traitement d'un tel ou autre litige porte atteinte à la bonne marche de l'exercice des recours contentieux en matière fiscale et qui est due entre autre à l'absence d'une procédure harmonisée relative à ces situations entre les différents impôts.

CHAPITRE II

Les voies de recours administratif ⁽¹⁾ :

Passé un certain délai durant lequel les deux parties essaient de régler leurs différends dans le cadre d'une procédure de concertation à l'amiable et où il est rare de voir le désaccord se dissiper, il s'avère généralement qu'il est nécessaire de recourir à l'arbitrage d'une tierce partie. Pour régler ces différends qui les opposent, ces parties tentent de rapprocher leurs intérêts en empruntant tous les canaux de conciliations légalement possibles dans le but de trancher définitivement sur les points de litige qui persistent.

Le législateur, dans la quête éternelle de l'égalité de tous devant la loi et ceci en respect du principe d'équité du système fiscal, a cherché à mettre en place le cadre légal le plus propice à la réalisation de ces objectifs. Les situations de conflit peuvent nous en apporter confirmation de par la batterie de dispositions mise au profit des deux parties, que sont le contribuable et l'administration fiscale, dans le but de régler leurs différends.

En effet, les pourvois formulés par l'une ou l'autre des parties se trouvent devant un ensemble complet de dispositifs mis en place afin de donner l'attention nécessaire au traitement de chaque cas à part. En plus un effort d'harmonisation a permis de distinguer un circuit général pour les recours dans différents impôts et taxes du système déclaratif.

(1) *L'objet de recours devant l'administration fiscale doit être basé sur la contestation de l'assiette d'impôt.*

Cette contestation peut être conçue dans quatre cas :

-La contestation de ou des erreurs commises par l'administration fiscale (exemple : double imposition, imposition erronée ...);

-Le contribuable peut demander de bénéficier d'un droit qui lui est reconnu par les textes législatifs ou réglementaire (cas des avantages prévus en matière d'investissement (selon le Dahir du 8 novembre 1995 portant charte d'investissement, B.O. 4335);

- la contestation d'une imposition non-conformité à un texte de loi qui lui est supérieur ce qui le rend illégale (cas des conventions fiscales), en d'imposition d'office. (Voir à cet effet, Abdelkader Taliati, « le contentieux fiscal dans la législation marocaine, éd. Edemar, 1997, p : 46(ouvrage en arabe).

Dans ces cas, le contribuable ne peut contester l'imposition à laquelle il est soumis devant la juridiction administrative sans respecter le recours préalable devant l'administration fiscale

Ainsi, nous allons en ce qui suit passer en revue l'ensemble des étapes par lesquelles passent les recours pour les impôts ou taxes déclaratifs en mettant en relief la distinction entre les recours administratifs et le recours juridictionnel .

Section 1 :

La saisine de la Commission Locale de Taxation (CLT)

Sont instituées dans chaque préfecture ou province, les commissions locales de taxation qui ne peuvent recevoir que les réclamations des contribuables de leur ressort.

Sous-section 1-1 : les attributions de la commission locale de taxation

Chaque CLT ne traite que les litiges dont les redevables possèdent leur siège social ou leur principal établissement à l'intérieur dudit ressort. Elle statue sur les réclamations qui lui sont soumises et ne peut traiter les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

Sous-section 1-2 : la composition de la commission locale de taxation

Dans un souci de représentativité des intérêts de chacune des parties et de diversification des compétences, la CLT comprend parmi ses membres :

- un magistrat, qui préside les travaux 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 ;
- un représentant de l'administration fiscale assurant le rôle de secrétaire rapporteur ;
- un représentant du contribuable appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité exercée par le requérant.

Sous-section 1-3 : le fonctionnement de la CLT

La commission est dans l'obligation de statuer sur les pourvois qui lui sont adressés dans une durée maximum de vingt-quatre mois suivant la date de leur réception. Elle peut s'attacher les services de deux experts ou plus, fonctionnaires ou contribuables,

qu'elle désigne pour une mission consultative. La commission peut entendre sous sa demande le contribuable ou son représentant à la demande du concerné. Elle peut convoquer également l'agent qui a notifié le redressement en vue d'une parution ou d'une confrontation avec le contribuable si elle le juge nécessaire.

A la suite de ses travaux, la CLT délibère valablement lorsque trois au moins de ses membres, dont le président et le représentant des contribuables, sont présents. Elle délibère à la majorité des voix des membres présents. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante. Les décisions prises à l'issue des délibérations de la CLT doivent être détaillées et motivées.

Les décisions de la CLT sont notifiées au contribuable par les soins de l'inspecteur et ceci conformément aux dispositions légales de forme déjà énoncées.

A la suite de la décision de la CLT, le contribuable aussi bien que l'administration fiscale sont en droit de recourir à la Commission Nationale de Recours Fiscal.

Section 2 :

La saisine de la Commission Nationale de Recours Fiscal (CNRF)

La décision de la CLT étant connue par les deux parties, chacune d'elles peut recourir à la Commission Nationale de Recours fiscal et ceci sous forme d'une requête adressée par lettre recommandée avec accusé de réception dans un délai maximum de 60 jours suivant la date de notification des conclusions de la CLT. La requête définit l'objet du désaccord et contient un exposé des arguments invoqués.

La Commission Nationale de Recours Fiscal (CNRF) est une commission permanente sise à Rabat et qui est sous l'autorité directe du Premier Ministre.

N.B : le délai des vingt-quatre mois alloués à la CLT pour statuer sur la requête du contribuable expiré sans que celle-ci énonce ses conclusions, l'inspecteur informe le contribuable, dans les formes prévues légalement, de l'expiration du délai et qu'il peut introduire un recours devant la commission nationale de recours fiscal dans le délai de soixante jours à compter de la date de réception de l'avis. A défaut, l'inspecteur établit les impositions d'après les bases de la deuxième notification et ne sont plus contestables que par voie de réclamation.

Sous-section 2-1 : Les attributions et la composition de la CNRF

Elle est habilitée à statuer en recours sur les décisions des Commissions Locales de taxation. Elle statue sur les litiges qui lui sont soumis et doit se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

La composition de la commission se présente comme suit :

- cinq magistrats appartenant au corps de la magistrature, désignés par le Premier Ministre, sur proposition du ministre de la justice ;
- vingt-cinq fonctionnaires désignés par le Premier Ministre, sur proposition du ministre des finances ayant une formation fiscale, comptable, juridique ou économique et qui 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 sur proposition conjointe des Ministres chargés du commerce, de l'industrie et de l'artisanat, des pêches maritimes et du ministre chargé des finances pour une période de trois ans, en qualité de représentants des contribuables. Tout représentant des contribuables ne peut siéger pour un litige dont il a eu déjà à connaître en commission locale de taxation.

L'ensemble de cet effectif est subdivisé en cinq sous-commissions délibérantes composées chacune :

- 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 représentants visés ci-dessus ;

- Un secrétaire rapporteur est choisi par le président de la commission en dehors des deux fonctionnaires membres de la sous-commission pour assister aux réunions de ladite sous-commission sans voix délibératives.

Sous-section 2-2 : Le fonctionnement de la CNRF

La présidence et le fonctionnement de la CNRF sont assurés par un magistrat désigné par le Premier Ministre sur proposition du ministre de la justice, qui en cas d'empêchement ou d'absence, est suppléé dans ses fonctions par un président des sous-commissions qu'il désigne chaque année.

A la réception d'une requête, qui doit être adressée au président de la commission, de l'une des parties prenantes à un litige entrant dans le cadre des attributions de la CNRF, cette dernière en informe l'autre intéressé, selon les dispositions légales de forme, dans le délai d'un mois suivant la date de réception du recours en lui communiquant la copie de la requête dont elle a été saisie. En même temps, elle demande à l'administration fiscale, par lettre recommandée avec accusé de réception, de lui faire parvenir le dossier fiscal afférent à la période litigieuse et ceci dans le délai d'un mois suivant la réception par celle-ci de la demande du CNRF.

Tout recours reçu est confié par les soins du président de la CNRF à un ou plusieurs des fonctionnaires, visés ci-dessus, pour instruction. Il répartit les dossiers entre les sous-commissions. La CNRF informe les deux parties de la date à laquelle elle tient sa réunion au moins trente jours avant la date fixée.

Les sous-commissions se réunissent sur l'initiative du président de chaque commission qui convoque les représentants des contribuables par lettre recommandée avec accusé de réception au moins quinze jours avant la date fixée pour la réunion.

Chaque sous-commission tient autant de réunions qui s'imposent pour traiter au mieux le recours qui lui est présenté. Elle convoque obligatoirement le contribuable ou ses représentants et l'agent qui a notifié le redressement ou son remplaçant désigné à cet effet par l'administration, dans le but de les entendre séparément ou conjointement soit à la demande de l'une ou l'autre des parties soit qu'elle estime leur confrontation

nécessaire. Lors de ces séances, chaque sous-commission peut s'adjoindre, dans chaque affaire, deux experts au plus, fonctionnaires ou non, qui ont voix consultative.

Elle ne peut pas prendre ses décisions en présence du contribuable ou un de ses mandataires, du représentant de l'administration ou des experts.

Les sous-commissions délibèrent valablement lorsque le président et deux autres membres parmi ceux visés ci-dessus sont présents, l'un représentant les contribuables et l'autre l'administration.

Elle délibère valablement, une seconde fois, en présence du président et deux autres membres. En cas de partage des voix, celle du président est toujours prépondérante.

Les décisions doivent être détaillées et motivées et sont notifiées aux parties par le magistrat assurant le fonctionnement de la commission et ce dans les trente jours suivant la date de prise de décision dans les conditions de forme légales.

En aucun cas, le délai entre la date d'introduction d'un recours devant la CNRF et la date de la décision ne doit dépasser douze mois.

Deuxième partie : Le contentieux fiscal dans sa phase juridictionnelle

La deuxième grande voie de recours de contentieux est la voie juridictionnelle le juge intervient en dernier lieu dans le règlement des différends opposant le fisc au contribuable. C'est la phase finale du contentieux, considérée par certains auteurs français comme véritablement contentieuse au point de vouloir circonscrire tout le contentieux fiscal à cette phase. De tous les temps et lieux, le juge est regardé comme le véritable garant des droits du contribuable : "le recours au juge judiciaire ou au juge administratif demeure une pièce maîtresse de l'ensemble du système fiscal" (1). Aussi, son intervention dans le contentieux fiscal est prépondérante en dépit de la place importante qu'occupe l'Administration fiscale dans ce domaine.

Pour bien toucher les cotes du contentieux fiscal dans sa phase juridictionnelle, il y a lieu d'analyser la compétence les voies de recours ordinaires (chapitre I), les voies de recours extraordinaire et la juridiction en référé (chapitre II).

(1) A. Tixier "droit fiscal" Dollaz, 2eme éd. P 277) dit M. Tixier

Chapitre I :

De la compétence et des voies de recours ordinaire

Avant de passer à l'étude des voies de recours ordinaire (section II), il y a lieu de déterminer les compétences d'attributions et territoriales dans ces types de voies (section I)

Section I :

Des compétences en matière fiscale

Dans la matière fiscale, on doit différencier entre deux compétences, la compétence d'attribution (1) et celle territoriale (2).

1 - La compétence d'attribution

La détermination des juridictions compétentes a donné lieu, en raison de la complicité du contentieux fiscal pour "l'ensemble juridique très dense" (1) que constitue la législation fiscale et les problèmes qu'il présente intimement liés à la vie des affaires et plus généralement à la vie économique", (2) des solutions différentes selon les pays.

La première solution consiste à conférer la compétence en la matière à des juridictions spécialisées, solution adoptée par l'Allemagne, le Portugal, la Grèce, les États-unis. De même au Venezuela des tribunaux spéciaux sont chargés du contentieux de l'impôt sur le revenu.

La deuxième solution concerne l'attribution de compétence à des juridictions non spécialisées. C'est la solution la plus satisfaisante et qui a généralement été adoptée.

La troisième solution consiste, pour les pays ayant optés pour une dualité de la juridiction, à attribuer la compétence en matière fiscale soit à la juridiction administrative (cas de Suède et de Luxembourg) soit aux tribunaux civils (cas de Belgique).

(1) L. MAHEL « Science et technique Fiscales » Col. Themis T.2 P. 744, 745

(2) L. MAHEL op.cit.

La quatrième solution consacre le partage de compétence entre les tribunaux administratifs pour le contentieux pour le contentieux des impôts directs, et les tribunaux judiciaires pour le contentieux des impôts indirects. C'est le cas de la France. (1) Pour le cas du Maroc, il a connu sous le Protectorat une musique de juridictions rendant ainsi, son organisation judiciaire des plus complexe (2).

La question de la compétence est sans doute la plus importante. La compétence "rationne nationalités" primait sur la "rationne materiae" ou la "rationne loci" et selon que le contribuable était ou marocain de droit commun ou étranger (français ou espagnol ou autre) le tribunal compétent était tantôt cherifien, tantôt français ou espagnol, selon les deux zones d'influence dont était soumis le pays (3)

Le dahir du 22 Novembre 1924 attribut la compétence générale aux tribunaux français aussi bien pour le contentieux des impôts directs que pour celui des impôts indirects. Les dahirs du 21 Août et de 24 décembre 1935 ont maintenu cette compétence pour le recouvrement des impôts directs. De plus tous les textes successifs instituant des impôts directs et indirects ont donné compétence aux tribunaux dits "modernes" pour trancher les litiges fiscaux. Une unité de juridiction ayant été alors réalisé en la matière au profit des tribunaux modernes.

Après l'indépendance, les pouvoirs publics visaient entre autres objectifs, celui de l'unification. Les tribunaux modernes créés par le dahir de 1913 ont été maintenus dans la zone sud avec la même organisation et la mêmes compétence qu'ils avaient sous le Protectorat jusqu'à la loi de l'unification des tribunaux, promulgués le 26 Janvier 1965.

(1) P.M. Gaudemet "Finances Publique, Emprunt et Impôts" Coll. U.N. P.352

(2) J. Jouanet "l'Évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du Protectorat" Tome II).

(3) J. Jouanet "l'Évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du Protectorat" Tome II).

Deux dahirs du 15 Juillet 1974 suivis de deux décrets pris respectivement, en application des deux dahirs, ont institué une nouvelle organisation judiciaire qui est entré en vigueur le premier Octobre 1974.

La réforme de la justice au Maroc a innové en instituant par la loi 41-90, des tribunaux à compétence spéciale en matière administrative et par conséquent en matière fiscale. Le législateur marocain a reconnu la compétence générale en matière des conflits qui naissent de l'application des textes législatifs et règlement en matière fiscal, ainsi qu'en matière des actions tendant au recouvrement des créances de trésor public, et de contrôle de la légalité des actes administratifs, à l'exception de ceux qui proviennent du premier Ministre (1).

C'est ainsi que les tribunaux administratifs ont hérité des affaires administratives qui relevaient de la compétence des tribunaux de première instance, en vertu:

- Du dahir du 22 Novembre 1924 relatif au recouvrement des créances de l'État;
- Du dahir 21 Août 1935 relatif à l'organisation des poursuites pour le recouvrement des impôts directs et taxes assimilées;
- Du dahir du 24 décembre 1958 relatif aux litiges en matière d'enregistrement.

Ces tribunaux conformément à la loi 41-90 sont aussi compétents pour trancher les litiges qui naissent de l'application des impôts suivants:

- la taxe sur la valeur ajoutée
- l'impôt sur les sociétés
- l'impôt general sur le revenue

Ainsi que les recours contre les commissions suivantes:

- commission d'arbitrage en matière de T.U.;
- Commission provinciale et préfectorale;
- Commission nationale d'évaluation.

(1) Louis Tratobas et Jean-Marie-Cotteret: droit fiscal, éd. DOLLAZ, 1997, p. 247.

En générale, les tribunaux administratifs sont compétents dans la matière fiscale soit pour l'excès de pouvoir soit pour avoir un jugement en pleine juridiction.

2) La compétence territoriale:

Un litige doit avoir un lieu donné, ce qu'on appelle La compétence territorial.
Elle présente un principe et des exceptions :

a- Le Principe:

La règle générale dans la matière de compétence territoriale est prévue par l'article 27 du code de procédure civile qui édicte que "la compétence, territoriale appartient au domicile réel ou élu de défendeur". Cette règle, qu'on retrouve dans la plupart des législations, se fonde sur le principe selon lequel toute personne est libre d'obligation tant qu'elle n'a pas été prouvée le contraire.

Elle est comparable à la présomption d'innocence matière pénale.

En vertu des dispositions 519 du code de la procédure civile, le domicile de toute personne physique est le lieu où elle a son habitation habituelle et le centre de ses affaires et de ses intérêts.

L'article 519 a pris en considération deux éléments nécessaires pour déterminer le domicile:

- L'habitation habituelle, d'une part;
- L'activité professionnelle, d'autre part.

Mais il peut arriver que les deux éléments se trouvent dans des lieux différents, soit dans une même ville, soit dans des villes distinctes.

Le même article 519 a prévu ce cas pour lequel il a édicte la règle suivante: "Si la personne a son habitation habituelle en un lieu et le centre de ses affaires dans un autre, elle est considérée comme domiciliée à l'égard de ses droits de la famille et de son patrimoine personnel, là où elle a cette habitation habituelle, et à l'égard de ses droits de ressortissant à son activité professionnelle là où elle a le centre de ses occupations et de ses intérêts".

En ce qui concerne le domicile des personnes morales, l'article 522 dispose que le domicile d'une société est le lieu où se trouve son siège social. La même règle doit s'appliquer aux associations.

Par ailleurs, l'article 524 a prévu la notion de domicile élu par opposition au domicile réel.

Il s'agit pour une ou plusieurs personnes de faire élection de domicile spécial, pour l'exécution de certains actes pour l'accomplissement des faits et obligations qui en résultent.

Il est à noter que certaines personnes sont astreintes de droit à un domicile et ne peuvent le perdre, c'est le domicile légal et, c'est une question qui relève de droit et non du fait, il n'existe pas d'autres domicile que ceux fixés par la loi «les personnes qui sont dans la situation a raison de laquelle ce domicile leur est imposé» (1)

Pour les défendeurs qui n'ont pas de domicile au Maroc mais y possède une résidence, le tribunal compétent en est celui de cette résidence. L'article 520 définit la résidence comme suit: "le lieu où la personne se trouve effectivement à un moment déterminé".

Pour les défendeurs qu'ils n'aient pas ni un domicile ni une résidence au Maroc, le tribunal compétent en est celui du domicile de la résidence du demandeur (2).

Pour qu'un jugement étranger puisse être exécuté il doit être d'abord rendu exécutoire . C'est le problème d'exequatur.

Or, le tribunal ne donnera pas l'exequatur s'il estime qu'il était lui-même la juridiction compétente pour connaître le litige dès lors que le défendeur y avait, dans son ressort, son domicile ou sa résidence.

En cas de pluralité de défendeurs, le demandeur a la possibilité de choisir le tribunal du domicile ou de la résidence de l'un d'eux.

(1) M. Morere "manuel d'Organisation Judiciaire au Maroc" 1961 P.36

(2) Voir art.27 alinéa 3 du CPC

b- Les Exceptions:

Dans les articles 28 à 30 du code de la procédure civile, figurent plusieurs dérogations au principe mentionné ci-dessus, dont la matière fiscale.

En effet, le 10^{ème} alinéa de l'article 28 du code de la procédure civile dispose que : "en matière d'impôts directs et de taxes municipales le tribunal compétent est celui du lieu ou l'impôt où la taxe est dû".

Ainsi en application de cette disposition, le tribunal compétent serait celui de siège de la subdivision du contrôle des impôts directs ou des taxes relevant de sa compétence.

Cette règle s'applique quelque soit la position de la régie, demanderesse ou défenderesse.

Il en résulte que c'est toujours le tribunal du siège du fisc qui est compétent.

Cette particularité de la règle de compétence "ratione loci" montre que le contentieux fiscal n'est pas organisé dans l'intérêt du plaideur, mais dans l'intérêt de la bonne marche de l'administration.

Il est à remarquer que la loi 41-90 régissant les tribunaux administratifs renvoi dans son art. 7, à cet effet, au code de la procédure civile, et l'article 10 de la même loi prévoit que: « les règles de compétences territoriales prévues par les articles 27 à 30 du code de la procédure civile sont applicables devant les tribunaux administratifs... »

Section II:

La procédure judiciaire fiscale et les voies de recours ordinaires

Les voies de recours dites ordinaires sont l'opposition et l'appel. Ces deux procédés réalisent des garanties importantes pour les justiciables et donnent:

- La possibilité de contester les jugements pour des raisons tenant aussi bien au fond qu'à la forme;
- La possibilité de soumettre le litige à une juridiction compétente pour connaître de l'affaire;
- La possibilité de soumettre la contestation à un magistrat qui est muni de pouvoirs ordinaires qui étaient confères au juge qui a rendu le jugement contesté.

1) La procédure judiciaire fiscale, l'opposition et l'appel :

Avant de passer aux voies de recours ordinaires, **l'opposition (B)** et **l'appel (C)**, il y a lieu d'analyser **La procédure judiciaire fiscale (A)**.

A- La procédure judiciaire fiscale:

Il est impératif de souligner que les litiges qui interviennent dans la matière fiscale entre soit dans le cadre d'un recours en annulations pour excès de pouvoir, soit dans le cadre d'un recours tendant à un jugement de pleine juridiction.

Pour distinguer entre ces deux types de recours, nous nous accordons pour dire que l'action en annulation vise généralement à contrôler la légalité de l'acte administratif par ses annulations en raison de l'excès de pouvoir d'une autorité administrative.

Alors que le jugement en pleine juridiction a pour objet non seulement d'annuler la décision, mais aussi de la remplacer par une autre décision qui prend sa place en cas de besoin.

Ainsi, le législateur à travers la loi 41-90 a donné aux tribunaux administratifs la compétence pour connaître les deux types de recours. Il convient maintenant de savoir, après cette énonciation fatale, la procédure judiciaire fiscale.

Elle commence par l'introduction à l'instance. Cette introduction signifie la soumission de litiges au juge. Elle s'effectue dans des délais bien précisés moyennant une requête qui doit respecter des conditions de forme et de fond.

L'analyse des textes fiscaux fait ressortir une diversité de délais qu'on va essayer de cerner à travers les délais de recours en cas de décision des commissions fiscales et les délais fixés pour le recours en cas de procédure de réclamation.

Pour ce qui est de la procédure de contestation en matière d'assiette, elle s'achève dans sa phase administrative par une décision de la commission fiscale compétente en dernier ressort.

Cette décision ouvre la voie aux parties au litige de contester ladite décision ou les impositions qui en résultent et ce, dans des délais précis.

Ces délais de recours devant les tribunaux administratifs varient entre un, deux mois ou 30 jours.

- Le délai de deux mois : la société peut contester, par voie judiciaire, dans le délai de deux mois suivant la date de la mise en recouvrement, du rôle, les impositions émises suite 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. L'administration peut contester aussi, dans le même délai, les décisions de la commission nationale du recours fiscal, lorsqu'elle estime que cette dernière a statué à tort sur des questions de droits.
- Le délai d'un mois: il concerne les taxes urbaines, à partir de la notification de la décision par la commission d'arbitrage au contribuable.

- Le délai de 30 jours: ce délai concerne les impôts dus aux collectivités locales, le redevable peut contester, par voie judiciaire, dans le délai de 30 jours suivant la date de la mise en recouvrement de l'ordre de recette, les impositions émises à la suite de la décision de la commission protectoral et ou provinciale de recours fiscal ou celles établies d'office par l'ordonnateur d'après la base qu'il a notifié du fait de la reconnaissance par ladite commission de son incompétence. L'ordonnateur peut aussi contester par voie judiciaire, dans le même délai, les décisions de la commission compétente de recours fiscal lorsqu'il estime que ces décisions ne sont pas valablement fondées.

Pour ce qui est de droit d'enregistrement, il n'y a pas de délai légal prévu pour cet effet.

Pour le délai de recours en cas de la procédure de réclamation (1), en cas de réclamation formulée par le contribuable, dans le cadre de l'article 243 de CGI, celui-ci peut saisir le tribunal compétent, dans le délai de trente jours, suivant la date de notification de la décision de l'administration.

A défaut de réponse par l'administration dans un délai de six mois, suivant la date de réclamation du contribuable, celui-ci peut introduire un recours devant le tribunal compétent, dans le délai de trente jours, suivant l'expiration du délai de la réponse.

L'expiration de ce délai ne dispense pas l'administration de statuer et de notifier sa décision au contribuable qui, en cas de rejet total ou partiel ou dégrèvement en partie, lui ouvre le droit s'il n'a pas encore saisi le tribunal de le faire dans un délai de 30 jours, à partir de la réception de la décision administrative.

En ce que concerne le respect des délais légaux, il y a lieu de souligner que les juges ont pris certaines positions, non dépourvues d'intérêt.

Concernant le cas de recours gracieux et de compensation, et en général le cas de la demande de dégrèvement, remise ou modération et celui de la compensation, aucun délai n'a été décidé par la loi, car aucun recours juridictionnel n'a été prévu dans ces différents cas.

(1) M. Rachid LAZRAK dans son ouvrage 'le contentieux et le contrôle de l'impôt au Maroc'

Il est nécessaire de signaler que le respect du délai n'est pas la seule condition pour la recevabilité de la requête, il faut que cette requête soit présentée par un avocat conformément à l'article 3 de la loi 41-90 instituant les tribunaux administratifs: « le tribunal administratif est saisi par une requête écrite et signée par un avocat inscrit au tableaux de l'un des barreaux du Maroc...».

En France, l'assistance d'un avocat, n'est pas obligatoire et le contribuable peut lui-même présenter la requête, moyennant le paiement d'un droit de timbre de 150Euros (1.650 dhs)

Pour le contenu de la requête l'article 7 de la loi 41-90 prévoit que: «les règles du code de procédure civile applicable devant les tribunaux administratifs, sauf dispositions contraires prévues par la loi».

Dans ce cas, on peut considérer que l'article 32 de CPC est le cadre général du contenu de la requête ; alors celle-ci, doit comporter les énonciations suivantes:

- le nom;
- le prénom;
- le demeure de requérant;
- la décision contestée et éventuellement l'avis de sa notification;
- l'exposée de faits;
- les moyens de preuve;
- les conclusions du requérant.

Il ne suffit pas que le contribuable manifeste son désir de soumettre le litige au tribunal ou de refuser la décision de l'administration ou de la commission fiscale (page 84).

La requête doit être assortie des documents suivants :

- une copie de la réclamation administrative ;
- la décision de refus de ladite réclamation, pour permettre au tribunal de contrôler si l'action est exercée dans le délai légal ;
- la présentation, de l'acte qui prouve que l'administration a reçu la réclamation ;

- la décision d'imposition ou la décision de la notification. (1)

L'action demande de payer les taxes judiciaires par le contribuable, ce dernier peut solliciter l'assistance judiciaire en cas de besoin. Aussi, la requête est présentée contre le directeur général des impôts, le trésorier général, le trésorier général, ministre des finances ou en général contre le premier ministre en sa qualité de chef de gouvernement et chef des défendeurs.

Après la présentation de la requête, le juge fiscal doit consulter sa condition de la forme et de fond (2). Il statue sur ses bases et selon sa compétence, à défaut de celle-ci, le juge déclare sa non compétence.

Après cet aperçu sur les requêtes, on va traiter maintenant la preuve et les mesures d'instruction dans le contentieux de l'imposition.

Pour les moyens de preuve, le législateur en matière fiscale n'a pas établi un texte particulier qui organise les formes et la charge de la preuve. Ce qui fait que les règles qui doivent recevoir application en la matière sont prévues par le DOC.

1) c'est dans ce sens que le tribunal administratif de Meknès dans son arrêt du 6 Avril 1995, dossier n° 12-95 a jugé que : « la déclaration administrative préalable exercée par le contribuable, soumis à la TPI, devant la commission locale de taxation, est dans la procédure est encours, rend le recours juridictionnel anticipé. Par conséquent, la requête est non recevable à sa forme ».

(2) le tribunal administratif de Meknès dans son arrêt du 6 Avril 1995, dossier n° 14-95 a jugé que : « le non respect par l'administration de la procédure visée par la loi relative à la taxe sur le profit immobilier, notamment l'envoi d'un avis demandant au contribuable de faire sa déclaration, et toutes les mesures qui s'en suivent, a pour effet d'éteindre le droit à l'action en recouvrement de l'impôt, si le délai de prescription de 3 ans n'a pas été respecté ».

Cependant certaines règles prévus par le DOC tel que la règle « : la preuve de l'obligation doit être faite par celui qui s'en prévaut » qui ne peut être prise en considération en matière fiscale. Car l'application de cette règle se fait dans des affaires civiles opposant deux parties de droit égaux, alors que dans le litige fiscal, dans lequel l'administration est en position de force, la mise en application de cette règle peut vider le litige de son sens, et constituer un obstacle devant le contribuable pour faire valoir ses droits qui sont basés sur des documents qui, souvent, se trouve en la possession de l'administration.

Ainsi, l'intervention du juge doit être faite de sorte que l'application des dispositions du DOC se fasse de manière permettant un équilibre entre le contribuable et l'administration fiscale ou au contribuable en fonction des éléments du litige(1).

(1) - le tribunal de première instance à Rabat a décidé que : « **l'État en tant que créancier privilégié dans une affaire de faillite, n'est pas tenu de prouver sa créance** ».

- Le tribunal de Salé quant à elle, a préféré prendre une position de juste milieu, dossier n° 7-90-697 du 7 Décembre 1990, lorsqu'il a décidé que : « **la doctrine et la jurisprudence ont partagé la charge de la preuve entre l'administration fiscale et le contribuable, même si cela s'oppose dans l'apparence à la règle qui dit que :'' la charge de la preuve incombe au demandeur** ».
- Le tribunal administratif d'Agadir, et dans son arrêt n° 13-95 du 2 Fév. 1995, dossier n° 34-94 **a fait supporté la charge de la preuve à l'administration.**

Mais, et pour considérer que le moyen de preuve soit valable, il doit être passé par écrit **(1)**. Ainsi, les documents comptables, dans ce contexte là, sont certes les principaux moyens de preuve, mais ils ne sont pas les seuls. En effet, la jurisprudence a admis d'autres moyens de preuve telle :

- la preuve par la présomption **(2)** ;
- la preuve par l'aveu **(3)** ;
- la preuve par les copies faites sur les originaux des titres authentiques et des actes sous seing privé.

(1) L'analyse de l'article 52 du code de l'enregistrement, on conduit à l'exclusion de la preuve testimoniale et le serment comme moyen de preuve s'ils ne sont pas accompagnés d'un commencement de preuve par écrit, un arrêt de la cour suprême du 26 Fév. 1959 a exclu le serment et la preuve testimoniale en l'absence d'un commencement de preuve par écrit.

(2) La cour suprême dans un arrêt du 26 Fév. 1959 a décidé que : **« l'exclusion de la preuve par serment conformément à l'article 52 du dahir du 11-3-1915, et de la preuve testimoniale en l'absence d'un commencement de preuve par écrit en matière d'enregistrement, n'empêche pas le juge de fond de prendre en considération les présomption selon les conditions stipulées dans les articles 454 et 455 du DOC »** (Mohammed Merzak et Abderrahmane Iblila : régime juridique de contentieux fiscal au Maroc, Imprimerie Al Oumnia, éd. 1996, p. 213 (ouvrage en arabe)

(3) Dans un arrêt de la cour suprême du 10 Août 1989, il a été décidé que : **« étant donné qu'il apparaît de l'analyse des dispositions de l'acte contesté que les juges d'appel ont motivé leur jugement, annulant le recours, d'une part par l'aveu du demandeur que les sommes qui reste à la disposition du défendeur sont de l'ordre de 142.779 DH... »** (Mohammed Merzak et Abderrahmane Iblila : régime juridique de contentieux fiscal au Maroc, Imprimerie Al Oumnia, éd. 1996, p. 231 (ouvrage en arabe)

Pour ce qui est des mesures d'instruction, à l'ouverture d'un dossier, il est transmis au président de tribunal administratif qui choisit la chambre compétente composée de trois magistrats, dont un président. Ce dernier charge un conseiller rapporteur d'instruire l'affaire, en prenant toutes les mesures qui paraissent utiles à cet effet.

Il s'agit de la visite des lieux, l'enquête (1), l'interrogation, la vérification d'écriture, l'inscription de faux et l'expertise qui est souvent ordonnée par le tribunal dont la méconnaissance des techniques fiscales est manifeste, cette mesure consiste à charger un ou plusieurs hommes de l'art, pour procéder aux constatations dans le cadre d'une mission définie par le juge à des vérifications. En tout cas, l'expertise n'est pas obligatoire et une contre expertise est possible mais il joue un rôle très important pour permettre la réunion des éléments du litige (2).

Un supplément d'instruction, peut en outre, être ordonné quand le contribuable invoque des moyens nouveaux avant la clôture des débats.

(1) le recours à cette mesure a été confirmé par le tribunal administratif de Casablanca dans une décision du 7 Fév. 1996 (n'est pas publié) : « **il est permis au tribunal d'ordonner une enquête sur les faits de nature à être contestés par les témoins et dont la vérification paraît admissible et utile à l'instruction de l'affaire (Art. 71 du CPC)** ».

(2) la jurisprudence Égyptienne a opté pour une position différente qui implique que l'expert n'a pas le droit de prendre connaissance du dossier du contribuable, en se basant sur le fait que le législateur a veillé sur la confidentialité des travaux du service des impôts en sanctionnant toutes personnes qui les communique au tiers...de là, le tribunal ne peut charger l'expert de prendre connaissance du dossier privé d'un commerçant particulier (tribunal de première instance de Damahour, arrêt du 31 Mars 1948, in : Zakaria Mahmoud Bayoumi : « les recours fiscaux en matière d'assiette » imprimerie Université du Caire, 1990.

Après ces mesures arrive le jugement, ainsi suite aux délibérations, le tribunal rend sa décision sur le fond de la requête, bien sur après s'être prononcé sur la forme de la demande.

Malgré les pouvoirs étendus de tribunal administratif, le juge ne peut décider que dans les limites de la demande des parties aux litiges. Donc, il peut annuler tout ou une partie du montant des impôts, mais il ne doit pas attribuer au contribuable, par exemple, des dégrèvements d'impôts qu'il n'a pas demandé, ou la remise de son imposition alors qu'il ne l'a pas demandé .

Ce jugement doit être rendu en audience publique au nom de sa Majesté le Roi, et comporte les mentions suivantes :

- le nom du juge qui a rendu la décision ;
- les nom, prénoms, qualité ou profession, domicile ou résidences des parties, ainsi que, s'il y a lieu, nom, qualité et domicile des mandataires ;
- Il rappelle les conclusions des parties, l'analyse sommaire de leurs moyens, le visa des pièces produites et les dispositions législatives dont il a fait application ;
- Il doit être motivé, daté et signé... **(1)**

Le greffe de tribunal compétent doit notifier le jugement aux intéressés pour leur exécution, cette notification doit être accompagnée d'une expédition dûment certifiée de ce jugement **(2)**.

En cas de condamnation du fisc, le directeur des impôts doit exécuter la décision de la justice en mettant immédiatement à la disposition du contribuable les dégrèvements prononcés accrus des intérêts moratoires aux taux de droit civil.

(1) voir l'art. 54 du CPC

(2) voir l'art. 54 du CPC

Par contre, si c'est le contribuable qui succombe, on distingue entre deux situations :

- l'exécution du jugement ne soulève guère de problème, quant le contribuable a payé le fisc avant d'ester en justice, en raison de privilège exorbitant de l'exécution d'office reconnu à l'administration fiscale.
- L'exécution ne sera poursuivie que si le contribuable avait exceptionnellement obtenue le sursis au paiement. Dans ce cas, il aura à supporter les majorations d'impôt en raison du paiement tardif.

Il est à noter avant d'achever ces procédures judiciaires fiscales que, souvent, la problématique de la non-exécution des décisions de la juridiction administrative est manifeste.

Le juge qui émane le jugement ou la décision n'a pas le pouvoir d'obliger l'administration d'exécuter (1), ce dernier, en effet, ne peut ni imposer à l'administration l'exécution, ni se substituer à elle pour l'exécution du jugement, par ce que n'existe aucun texte de loi qui confié au juge cette obligation (2).

On profite de cette occasion pour solliciter que le législateur doit intervienne, pour résoudre cette problématique qui touche gravement la crédibilité de l'appareil judiciaire de notre pays, notamment la transparence doit prendre sa provenance de la tête et pas des pieds, il est irraisonnable de l'exécuter sur des personne et pas sur d'autres,

(1) dans ce contexte, le tribunal administratif de Casablanca dans son arrêt du 24 Juin 1998, dossier n° 788-96, a décidé que : « **le jugement ayant acquis l'autorité de la force jugée, doit obligatoirement être exécuté ;**

- **les autorités administratives en faisant fi des jugements exécutoires se rendent coupables d'exès de pouvoir ;**
- **l'acte administratif occulte de non exécution de jugements définitifs ayant acquis la force d'autorité jugée s'analyse en un exès de pouvoir et doit être annulé ».**

(2) Jean Claude Bonichot : « caractères généraux et évolution de la juridiction administrative française » journée d'étude préparée par les tribunaux administratifs et l'ordre des avocats, sous le thème : les tribunaux

administratifs un appui fondamental à l'édification de l'État de droit, Casablanca du 5 au 7 Mars 1999 sous le slogan : l'édification de l'État de droit une option irréversible.

L'administration doit être l'exemple et tendre sa main en collaboration avec le tribunal pour qu'on puisse dire on est en État de droit avec croyance.

B) L'opposition :

Ici, on va commencer une véritable étude sur les voies de recours juridictionnelles ordinaire en matière fiscale, il s'agit de l'opposition et de l'appel, ces deux procédés réalisent des garanties importantes pour les justiciables car elles :

- la possibilité de contester les jugements pour des raisons tenant aussi bien au fond qu'à la forme ;
- la possibilité de soumettre le litige à une juridiction compétente pour connaître l'affaire ;
- la possibilité de soumettre la contestation à un magistrat qui est muni de pouvoirs ordinaires qui étaient conférés au juge qui a rendu le jugement contesté.

Pour ce qui est de l'opposition, M. Rachid LAZRAK dans son ouvrage : « le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc » (1) le définit comme suit : « c'est un voie de recours ordinaire ouverte à une partie défaillant qui peut demander à la juridiction de première instance qui a rendu la décision par défaut (en l'absence de défendeur ou son mandataire par exemple), et en dernier ressort, de se rétracter.

Autrement dit, en matière de contentieux fiscal, le jugement est rendu par défaut, quand le contribuable ne remet pas ses conclusions au tribunal qui lui a notifié la contestation présentée par l'administration fiscale.

De même, on peut considérer que le jugement est rendu par défaut quand le contribuable présente ses conclusions avec des moyens juridiquement incorrectes, comme par exemple : la remise des conclusions sans se faire représenter par un avocat dans le cas où la loi exige cette représentation.

(1) Rachid LAZRAK, « le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc », imprimerie éd. De la porte, p. 411, 2007.

Il est à noter que l'article 47 du CPC en 4ème alinéa dispose que : « Si le défendeur ou son mandataire régulièrement convoqué ne comparait pas en jour fixé, il est statué par défaut à moins qu'il n'ait été touché à personne et que le jugement soit susceptible d'appel... »

Or, nous savons déjà que la recevabilité même de la requête en matière administrative est subordonnée à sa représentation par le biais d'un avocat. L'opposition doit être exercée dans un délai de 10 jours, à compter de la notification du jugement par défaut, conformément à l'art. 130 du CPC.

Certains auteurs, comme M. Abdelkader TIALATI, considère que les jugements rendus par défaut des tribunaux administratifs lorsqu'ils ne sont pas susceptibles d'appel peuvent faire l'objet d'une opposition, puisqu'il assimile les juridictions administratives de premier degré aux tribunaux de première instance qui constituent le premier degré des juridictions de droit commun **(1)**.

D'autres, comme M. Abdellah HADAD **(2)**, estime que l'opposition contre les jugements par défaut rendus par les tribunaux administratifs en dernier ressort, ne peut intervenir. Bien plus, il ajoute que seul l'appel est possible comme moyen de contestation des jugements administratifs rendus en premier ressort.

Bien que M. Youness BENAYAD **(3)**, estime qu'aucune de ces deux dispositions n'est juridiquement motivée. Mais il ce joint à la première par ce qu'aucun texte en droit fiscal marocain n'interdit le recours à l'opposition. Par conséquent, celle-ci reste possible en matière administrative en général et en matière fiscale en particulier.

(1) Abdelkader Tialati, « le contentieux fiscal dans la législation marocaine » op. cit. p. 235

(2) Abdellah Haddad : « la juridiction administrative dans la lumière de la loi instituant les tribunaux administratifs » imprimerie et 2D. OKAD, Rabat 1994. (ouvrage en arabe)

(3) dans sa thèse « le contentieux de l'imposition au Maroc »

Ceci étant, que l'opposition développe un effet suspensif. C'est-à-dire qu'il suspend l'exécution à moins qu'il n'en ait été autrement ordonné par le juge qui a statué par défaut (1).

Dans ce cas, si la partie condamnée en fait la demande, la chambre statue préalablement sur la défense à exécution provisoire.

C) L'appel :

Avant l'an 2006, tous les litiges administratifs ont connu l'appel devant la chambre administrative de la cour suprême, cette époque a été spécifique est considérée comme une particularité des litiges administratifs où la cour suprême a été compétente d'apporter une solution définitive aux litiges d'ordre administratif.

Aujourd'hui, une nouvelle loi est née, elle s'agit de la loi 80-83 (2) constituant et organisant les cours d'appel administratives.

En matière fiscale, les cours d'appel administratives sont compétentes pour connaître, en appel, des jugements rendus par les tribunaux administratifs et les ordonnances de leurs présidents (3), le premier président de la cour d'appel administrative ou le vice président exerce les compétences de juge des référés lorsque la cour est saisie du litige.

(1) voir l'art. 132 du CPC

(2) Dahir n° 1-06-07 du 14 Fév. 2000, portant promulgation de la loi 80-83 instituant des cours d'appel administratives- B.O. n° 5400 du 2 Mars 2006.

(3) Mohammed Amine Benabdallah : « réflexion sur la loi instituant les cours d'appel administratives » in revue marocain de contentieux, éd. Remarc 5/6/2007 p. 11

En effet, les jugements redus en matière fiscale peuvent faire l'objet de recours ordinaire d'appel devant les cours administratives d'appel, devenues opérationnelles depuis le 14 Septembre 2006 (1).

Par conséquent la chambre administrative de la cour suprême ne statue pas aujourd'hui sur l'appel des jugements rendus par les tribunaux administratifs, elle est compétente maintenant pour juger en premier et dernier ressort, des recours en annulation pour excès de pouvoir contre les actes réglementaires et individuels de l'administration, ainsi que des recours contre les décisions des autorités administratives, dont le champ d'application est situé en dehors du ressort territorial des tribunaux administratifs.

Le requérant doit présenter une requête d'appel contre le jugement du tribunal administratif auprès du greffe de ce tribunal, ce greffe et dans un délai de 15 jours de dépôt de cette requête, transmet celle-ci accompagnée au greffe de la cour d'appel administrative.

La requête d'appel doit être écrite et signée par un avocat, sauf lorsque l'appel est interjeté par l'État et les administrations publiques, auquel cas le recours à l'avocat est facultatif.

Pour ce qui est des délais ordonnant le sursis à l'exécution d'une décision administrative n'a pas d'effet suspensif, mais il faut souligner que la cour d'appel doit statuer sur la demande d'appel de cet appel dans un délai de 60 jours, compter de la date de la réception du dossier de l'appel auprès du secrétariat de la cour d'appel.

Parmi les particularités des cours d'appel administratives réside la dispense de paiement de la taxe judiciaire, en cas de formation d'appel contre les tribunaux administratifs, et le non développement de l'effet suspensif de l'appel.

(1) celle de Rabat pour les décisions rendues par les tribunaux administratifs de Rabat, Casablanca, Fès, Meknès et Oujda et celle de Marrakech pour les décisions rendues par les tribunaux administratifs de Marrakech et Agadir.

Pour l'assistance judiciaire, malgré le caractère technique de la requête d'appel présentée en matière fiscale et en matière du contentieux administratif d'une manière générale, le législateur dispose que l'assistance judiciaire peut être accordée, sur requête, par le président de la cour d'appel administrative, dans les conditions du décret royal portant loi n° 514-65 du 1^{er} novembre 1966, relatif à l'assistance judiciaire.

Enfin, il est à noter que l'exécution des décisions rendues par les cours d'appel administratives, sont exécutées par les tribunaux administratifs qui ont rendu le jugement, elle est prévue par l'article 18 de la loi 80-63.

Chapitre II :

Les voies de recours extraordinaires et la juridiction en référé

Les voies de recours sont dites extraordinaires, quand il s'agit d'une tierce opposition, une rétractation ou un pourvoi en cassation. La question qui se pose ici est celle de savoir si les parties au contentieux fiscal peuvent jouir de ces différentes voies de recours ?

La réponse sera : oui, par ce que l'une des originalités de l'organisation judiciaire au Maroc réside en ce que : « les autorités publiques se sont résolues de confier à la chambre administrative de la cour suprême la compétence pour trancher en droit et en fait, les recours contre les jugements du tribunal administratif, faisant ainsi de cette haute juridiction une cour d'appel administrative » (1)

En France les voies de recours diffèrent selon la nature des impôts. En effet, les litiges relatifs à l'impôt direct et taxes assimilées sont soumis en première instance au tribunal administratif, à la cour administrative en appel et au conseil de l'État en cassation.

Alors que les litiges relatifs aux droits d'enregistrement et contribution indirects sont soumis en première instance au tribunal de grande instance, et ne peuvent faire l'objet d'appel puisque seul un pourvoi en cassation est possible.

En droit fiscal marocain, il n'y a aucun texte qui interdit le contribuable au l'administration de faire appel à ces voies de recours extraordinaire.

Pour bien cerner cette section, on va traiter tout d'abord, les voies de recours extraordinaires (section I), et on va s'arrêter sur l'étude de la juridiction en référé, en suite (section II).

(1) voir l'art. 45 de la loi 41-90

Section I :

Les voies de recours extraordinaires

La tierce opposition 1), la rétraction 2) et le pourvoi en cassation 3), se sont les trois recours extraordinaires qu'on va analyser dans cette section.

1) le recours en tierce opposition :

La tierce opposition, selon les dispositions des arts. 303 à 305 du CPC, sont une voie de recours extraordinaire ouverte aux personnes qui subissent un préjudice par l'effet d'un jugement auquel elles n'ont pas pris part, ni étaient représentées et à l'égard duquel sont des tiers. En effet il n'y a aucun texte de loi qui interdit l'usage de cette voie de recours devant les tribunaux administratifs de qui émane le jugement.

Pour former une tierce opposition, il faut avoir l'intérêt, être un tiers et qu'il s'agisse d'une décision susceptible de tierce opposition. Mais il est rare de faire usage de cette voie de recours dans le contentieux fiscal.

En principe toute décision peut être attaqué par cette voie de recours sauf les arrêts de la cour suprême, à moins que ceux-ci ne soient rendus sur les recours en annulation formés contre les décisions des autorités administratives (1).

Le contentieux de recouvrement constitue, l'un des cas les plus fréquents d'application de cette voie de recours, c'est ainsi que par ce procédé le trésor public a le meilleur moyen pour protéger les droits et avantages qui lui reviennent.

En effet, le trésor peut être influencé par les effets d'un jugement dans lequel il n'a pas été ni partie, ni représenté et qui pourrait porter atteinte aux garanties de ses droits, alors comme on a dit auparavant, il n'y a aucun texte lui interdisant l'usage de cette voie de recours devant le tribunal administratif.

(1) voir Art. 379 du CPC

2) le recours en rétraction :

Le recours en rétraction est une voie de recours extraordinaire, l'article 402 de CPC prévoit 7 cas pour former un recours en rétraction comme suit :

- 1- s'il a été statué sur une chose non demandée ou adjugée plus qu'il n'a été demandé ou s'il a été omis de statuer sur un chef de demande ;
- 2- si dans le cours de l'instruction de l'affaire il y a eu dol ;
- 3- s'il a été jugé sur des pièces reconnues ou déclarées fausses depuis la décision rendue ;
- 4- si depuis la décision, il a été découvert des pièces décisives qui avaient été retenues par la partie adverse ;
- 5- si dans la même décision, il y a eu des dispositions contraires ;
- 6- si par suite d'ignorance d'une décision extérieure ou d'une erreur de fait, il a été rendu par la même juridiction entre les mêmes parties, sur les mêmes moyens deux décisions en dernier ressort qui sont contradictoires.
- 7- si des administrations publiques ou des incapables n'ont pas été valablement défendues.

Le premier alinéa de l'art. 402 du CPC, énonce que les décisions judiciaires susceptibles de rétraction ne doivent pas avoir été attaquées par voie d'opposition ou d'appel.

Cette dernière situation, ainsi que la première constituent celles les plus fréquentes à la base desquelles le recours en rétraction est adressé à la juridiction même qui tranche un contentieux fiscal, et surtout de la part de l'administration fiscale qui souvent prétend que le tribunal a statué ULTRA PETITA, autant dire au delà de la demande adressée à la cour (1).

(1) la cour suprême a rendu un arrêt du 10 Août 1989 dossier n°7158-86,dans lequel elle a décidé ce qui suit : « **Concernant le deuxième moyen, attendu que le demandeur du pourvoi reproche à la décision attaquée, le non respect de la règle prévue par l'art. 172 du CPC, qui veut que l'on ne peut pas aller au delà de ce qui a été demandé, et qu'il est reconnu que la société défenderesse au pourvoi, a prétendu en appel que qu'elle a honoré toutes ses dette, en demandant une expertise pour fixer l'assiette fiscale de la société et les sommes versées à l'administration fiscale, alors que l'arrêt attaqué, a statué sur ce qui n'a pas été demandé lorsqu'il a refusé la requête en l'état.**

Toutefois, attendu que le jugement de plus que ce qu'il a été demandé, n'est pas une raison de faire un pourvoi, mais entre dans le cadre des recours en rétraction, comme prévu à l'art. 402 du CPC, il s'avère nécessaire de refuser ce moyen ».

3) le pourvoi en cassation devant la Cour Suprême

C'est une voie de recours extraordinaire visant à faire annuler par la cour suprême les décisions rendues par les cours d'appel administratives, selon le CPC, n'est admis que s'il y a une violation d'une interne, d'une règle de procédure, d'un cas d'incompétence ou excès de pouvoir et enfin s'il y a un défaut de motif ou de base légale, l'art. 16 de la loi 80-03 prévoit que sont applicables, en matière de pourvoi en cassation, les règles prévues par le CPC.

En effet, l'art. 16 de la loi 80-03 dispose que les dispositions rendues par les cours d'appel administratives sont susceptibles de pourvoi en cassation, devant la cour suprême, sauf les décisions rendues en matière électorale ainsi qu'en matière d'appréciation de la légalité des décisions administratives. Le délai du pourvoi en cassation est fixé à 30 jours, à compter de la date de la notification de l'arrêt, objet du recours.

Lorsque la cour suprême statue sur une affaire, il ne statue pas en tant qu'une juridiction de fond (1) et elle ne prononce pas des décisions, soit elle confirme l'arrêt de la cour d'appel administrative, soit elle renvoi le dossier à ce tribunal pour statuer une autre fois sur l'affaires dans les cas mentionnés ci-dessus en cas de non confirmation de son arrêt.

Ceci peut être justifié par le fait que la cour suprême n'est pas un troisième degré de juridiction et par conséquent sa mission consiste à contrôler et vérifier la bonne démarche et application de droit, sans s'intéresser aux questions de fond.

(1) la cour suprême a rendu un arrêt du 13 Nov. 1981, elle a décidé ce qui suit : « **quand la cour suprême connaît des affaires qui lui sont soumises à l'occasion du recours en annulation, elle est considérée comme étant le juge du fond. Par conséquent, elle est habilitée à toutes les questions aussi bien ayant trait au droit qu'au fait. Pour lui permettre de rendre sa décision sur la légalité de la décision contestée, que cette décision soit soumise aux règles de droit public ou à celle du droit commun** »

Cependant, une partie de la doctrine considère que la cour suprême, exception faite de la règle, peut connaître de l'affaire quand il s'agit de la demande en annulation pour excès de pouvoir (1).

Ceci étant, il convient toutefois de préciser que le recours au ministère d'avocat agréé par la cour suprême est nécessaire voir même une condition d'acceptation du pourvoi formé par le contribuable, alors que l'administration fiscale est dispensé de cette condition (2).

(1) cour suprême arrêt de 13 Nov. 1981, in : jurisprudence de la cour suprême en matière administrative 1958-1997, p. 213 (en arabe).

(2) La cour suprême a rendu un arrêt dans lequel elle a affirmée que : « **sur la base de l'art. 8 du dahir du 27 Septembre 1957, créant la cour suprême, et attendu que cet article précise que la demande par laquelle on soumet à la cour l'annulation, doit être signée par un avocat agréé près de la cour suprême, et attendu que la demande présentée par Monsieur (.....) en date du 2 Fév. 1966 est signée par un avocat dont le nom ne figure pas à la liste des avocats agréés à la cour suprême. Pour ces motifs, la cour décide de rejeter la demande d'annulation** » (Souad Bannour, la jurisprudence en matière fiscale, mémoire DES université Hassan 2 , 1999, p. 45.)

Section II :

La juridiction des référés

La juridiction des référés est un ensemble de mesures différentes, prises par l'autorité compétente, en vue de protéger un droit en danger qui peut l'exposer à la perte, s'il juge par voie judiciaire normale et lente **(1)**.

Les mesures prises par le juge en référé sont émises en la forme de décision et d'ordonnances. Ainsi vu l'importance de ces mesures, leur exécution ne peut être retardée. Bien plus, elles peuvent être prises en l'absence même des parties, le juge en référé statue par une manière provisoire et conservatoire.

Pour traiter ce sujet, on va parler des conditions générales de la juridiction des référés (1) et la compétence du juge des référés (2).

1) les conditions générales devant le juge des référés

Pour ce qui est des conditions générales devant le juge des référés, il y a lieu de voir l'élément de l'urgence (a) et, aussi, le domaine de l'incompétence du juge des référés (b).

a) l'urgence :

“L'urgence” n'est pas définie par le législateur marocain, c'est une condition nécessaire pour la compétence du juge des référés. Par contre la jurisprudence et la doctrine se sont mis d'accord pour dire que l'urgence est le danger réel qui menace le droit qu'on veut préserver, et ce par des mesures urgentes ne peuvent être retardées. Ce danger peut être différent selon la nature de l'affaire et le droit à préserver **(2)**.

1) M. Ferket : « la juridiction des référés devant le tribunal administratif » la REMALD, n° 9, 1996, p. 124. (article en arabe)

2) Dans un arrêt du tribunal administratif de Fès relatif à la nécessité de l'urgence, arrêt n° 1-94 –du 9 Juin 1994, dossier n° 14-94, in Ibrahim Zaim, p. 669, il a été décidé que : « **le tribunal administratif saisi de recours, doit d'abord constater qu'il y a d'urgence..** »

En cas d'extrême urgence, la demande peut être présentée au juge des référés, en dehors même des jours et heures indiquées pour les référés (1).

b) le domaine de l'incompétence :

Le juge des référés ne doit pas dépasser les limites des mesures conservatoires et provisoires. Ainsi, il ne peut toucher au fond d'un droit et changer par ceci la position juridique de l'une des parties (2).

Ces conditions nous conduisent à traiter une autre condition, à savoir la compétence du juge des référés.

2) la compétence du juge des référés

Les mesures prises par le juge des référés sont émises sous forme de décisions et des ordonnances. L'article 19 de la loi 41-90 a institué le président du tribunal administratif en tant que juge des référés sans préciser la procédure qui doit être suivie devant le tribunal administratif.

L'article 6 de la loi 80-83 a précisé qu'au niveau des cours administratives d'appel, c'est le président de la cour ou le vice président qui exerce les compétences de juge des référés, lorsque la cour est saisie du litige.

1) Abdellah Haddad : " la juridiction administrative marocaine à la lumière de la loi instituant les tribunaux administratifs" p. 263, (ouvrage en arabe)

2) Abdellah Haddad : " la juridiction administrative marocaine à la lumière de la loi instituant les tribunaux administratifs" p. 204, (ouvrage en arabe)

Mais en matière fiscale, on trouve qu'il y a une note de Ministère de l'économie et des finances du 22 Avril 1998 aux trésoriers régionaux et provinciaux et percepteurs communaux, dans laquelle il a été estimé que le contentieux dans la procédure de recouvrement des impôts est un contentieux au fond qui ne rentre pas dans la compétence du juge des référés.

Ce qui nous incite à poser la question de savoir si le juge des référés est compétent à la fois en matière d'assiette et en matière de recouvrement ? Sachant que plusieurs tribunaux administratifs et même la cour suprême ont pris des décisions relatives à la suspension du paiement des impôts et se sont érigés ainsi en juge des référés en matière de contentieux de recouvrement.

Cette position de l'administration s'est fondée sur un arrêt du tribunal administratif de Rabat du 4 Fév. 1998 qu'elle a considérée comme jurisprudence (1). Cette manifestation de l'administration ne reflète que la position de la majorité des tribunaux administratifs du Royaume qui s'opposent à cette prise de position.

1) ordonnance n° 105 dossiers n° 629 - 97, du 4 Fév. 1998

Conclusion

Le contentieux fiscal tel qu'il est organisé et appliqué vise à réaliser deux objectifs fondamentaux :

- 1 – assurer le contrôle de l'activité du fisc ;
- 2 – assurer la défense des droits du contribuable.

Cependant entre ces deux objectifs règne un déséquilibre total. Déséquilibre qui trouve sa légitime explication dans la nature propre du droit fiscal : l'impôt est l'une des expressions par excellence de souveraineté.

C'est finalement vers ce contrôle que se concentre les préoccupation du fisc. Le législateur s'attelle à la recherche des différentes sources d'imposition et à la préhension d'une matière qui se diversifie, mais tend à s'éclipser.

Or, dans un pays connaissant une crise financière, la recherche du rendement fiscal et de l'augmentation des ressources fiscales face au développement démesuré des dépenses publiques, prime sur le caractère dirigiste de la fiscalité. Celles-ci perd un rôle d'instrument de développement économique et social pour ne conserver que la finalité fiscale neutre d'antan.

Les aménagements annuels, dans la hausse, des taux d'imposition à l'impôt direct et à la contribution indirecte, la création de nouvelle cellule, l'intégration de nouvelles bases, bases souvent fragiles, et éphémères, démontrent aisément le but fiscal du législateur marocain.

Le fonctionnaire, fort de sa position, de ses connaissances et de ses prérogatives, se cache derrière le secret professionnel et dispose d'un arsenal juridique varié et efficace , recherche une fiscalisation complète.

Le juge voit, d'ailleurs on a même pu parler de la protection de l'administration contre le contribuable, que son rôle est limité, la plupart du temps il est hors jeu. De toutes les administrations publiques manifestes la plus grande hostilité au contrôle juridictionnel. Fait le plus souvent avorter.

Face à ce souci de contrôle, les garanties aux droits du contribuable sont limitées. Le contribuable n'est regardé que comme un débiteur : un débiteur de l'impôt. Il y a des impôts il faut les payer. et il faut les recouvrer. C'est le parent pauvre, la cendrillon dont on ne s'occupe point.

Or, le contribuable est avant tout un citoyen. S'il arrive qu'il soit partiellement contribuable à sa naissance, il le sera d'une manière pleine et entière à son âge d'adulte au cours de ses activités professionnelles quiconque, commerciales, industrielles... permanentes ou occasionnelles. C'est donc à ce citoyen qu'il faut s'intéresser. En tant que tel. En ajoutant que l'augmentation des recettes dans les réformes fiscales s'avère inopportune.

Le centre du problème et sa cause profonde se trouvent ailleurs, la réforme fiscale n'est pas l'unique solution même accompagnée de moyens humains et matériels adéquats pour sa mise en application.

Elle doit être précédée de multiples autres réformes de structures agricoles, industrielles et commerciale, sans parler des structure de pensée. C'est-à-dire que la réforme fiscale tient de l'espoir mythique. Surtout lorsqu'à tout prendre le meilleur contribuable serait le développement du niveau économique et social de citoyen.

La bibliographie

- Tixier "droit fiscal" Dollaz, 2eme éd. dit M. Tixier ;
- L. Mehl « Science et technique Fiscales » Col. Themis T.2 ;
- Louisb Tratobas et Jean-Marie-Cotteret: droit fiscal, éd. DOLLAZ, 1997 ;
- P.M. Gaudemet "Finances Publique, Emprunt et Impôts" Coll. U.N ;
- M. Morere "manuel d'Organisation Judiciaire au Maroc" 1961 ;
- Rachid LAZRAK, « le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc », imprimerie éd. De la porte, 2007 ;
- Abdelkader Tialati, « le contentieux fiscal dans la législation marocaine » ;
- Abdellah Haddad : « la juridiction administrative dans la lumière de la loi instituant les tribunaux administratifs » imprimerie et 2D. OKAD, Rabat 1994. (Ouvrage en arabe) ;
- Mohammed Amine Benabdallah : « réflexion sur la loi instituant les d'appel administratives » in revue marocain de contentieux, éd. Remarc 5/6/2007 ;
- M. Ferket : « la juridiction des référés devant le tribunal administratif » la REMALD, n° 9, 1996, (Article en arabe) ;
- Abdellah BOUDAHRINE, contentieux fiscal, ed. EDEMAR, Casablanca 1984 ;
- Mohammed CHERKAOUI, « le contentieux fiscal au Maroc », mémoire E.S.D. 1982, Université MV, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales ;
- Rachid LAZRAK : l'impôt sur les sociétés, 2005 éd. La porte Rabat ;
- M. Tratobas, finances publiques, Dollaz 4^{ème} éd., 1970 ;
- Schmolders : « la psychologie de l'impôt », P.U.F. 1973;
- J. c. Martinez : « le statut du contribuable » Tome 1, L.G.D.J. 1980 ;
- MM Rousset et G.Garagnon : « Droit Administratif Marocain », Rabat, page n 7 éd. 1979 ;

Annexes

Modèles Imprimés

Modèles Décisions

Annonces Journaux

Jugements

Table des matières

Liste des abréviations	5
Introduction	6
Chapitre Préliminaire : Présentation de l'environnement fiscal	11
Section I – Philosophie de l'impôt : De l'obligation de prélèvement au respect volontaire de la loi fiscale	12
Sous-section 1 : Modèle classique de résistance à l'impôt	15
Sous-section 2 : Le modèle de respect volontaire de la loi fiscale	17
Section II – Attitude du contribuable face à l'administration fiscale : les stratégies à adopter	20
Sous-section 1/2 : La stratégie de légalité totale	
1) Définition de la stratégie de légalité totale	
2) Les déterminants de la stratégie de la légalité totale	21
2-1 : Les déterminants spécifiques	
a- la rentabilité de l'entreprise	
b- la structure du capital	22
c- les organisations complexes	
2-2 : Les déterminants d'ordre fiscal	
a- la simplicité et la stabilité de la loi	
b- le contrôle efficace des déclarations	23
Sous-section 2/2 : Stratégie de fraude	
1. La stratégie de Fraude fiscale	24
1-1 : La fraude fiscale	
a- la fraude résultant d'une décision de gestion	
b- la fraude résultant d'une manipulation de la comptabilité	
1-2 : L'évasion fiscale, un phénomène voisin de la fraude fiscale	25
2. Les déterminants de la stratégie de fraude	
2-1 : Les déterminants psychologiques	26

a- Impôt non consenti	
b- L'incivisme fiscal	
c- Le bien fondé de la lutte contre la fraude	
d- La gestion des finances publiques	27
2-2 : Les déterminants sociologiques	
a- L'ampleur du forfait	
b- Une législation unilatérale	
c- Le poids de l'impôt	
d- L'inefficacité des sanctions de l'administration fiscale	28
e- L'injustice fiscale	
f- La Complexité et l'instabilité de la loi	
g- Les incohérences et lacunes des textes	
h- Les techniques fiscales	29
1) La technique de déclaration	
2) La technique de déduction	
3) Les causes économiques	
3-1 : Les difficultés économiques	
3-2 : L'organisation de certains secteurs	
3-3 : L'arbitrage des risques	
Section III : Stratégie intermédiaire	30
1. Définition de la stratégie intermédiaire	
2. Les moyens et pratiques suivies par les acteurs	32
2-1 : La communication	
2-2 : Les accords	
2-3 : Les déviations	33
3. Le comportement et l'attitude des acteurs	
3-1 : Le comportement et l'attitude du conseil face au «fisc »	34
3-2 : Le comportement et l'attitude du contribuable face au «fisc »	
Première partie : La phase administrative du contentieux fiscal	36
Chapitre premier : Les fonctions contentieuses de l'administration Fiscale	37
Section 1 : Les conditions requises pour la mise en œuvre de la procédure Administrative	38

Sous - section 1-1 : Conditions inhérentes au contribuable	
a) Etablissement et délivrance de facture	
b) Justification des dépenses	40
c) Etablissement d'un inventaire détaillé	42
d) Conservation des documents	44
e) Déclaration du résultat fiscal et du chiffre d'affaires	45
f) Déclaration annuelle du revenu global	46
g) Déclaration d'imposition à la TVA	48
k) Obligation de recouvrement	
Sous- section 1-2 : Conditions inhérentes à l'administration	50
a) Le droit de communication et échange d'informations	
b) Le droit de contrôle de l'administration fiscale	51
Section 2 : Objet des différents types de contentieux	52
Sous-section 2-1 : Les contentieux d'assiette	
a) L'imposition d'office	
b) Procédures de rectifications des impositions	53
Sous section 2-2 : Contentieux de recouvrement	55
Section 3 : Les différents types de contentieux « Les réclamations »	57
Sous-section 3-1 : La demande en décharge ou réduction	
Sous-section 3-2 : La demande en restitution	58
Sous-section 3-3: La demande en mutation de côte	
Sous-section 3-4: La demande de remise gracieuse	59
Chapitre II – Les voies de recours administratif	61
Section 1 : La saisine de la Commission Locale de Taxation (CLT)	62
Sous-section 1-1 : les attributions de la commission locale de taxation	
Sous-section 1-2 : la composition de la commission locale de taxation	
Sous-section 1-3 : le fonctionnement de la CLT	
Section 2 : La saisine de la Commission Nationale de Recours Fiscal (CNRF)	63
Sous-section 2-1 : Les attributions et la composition de la CNRF	64
Sous-section 2-2 : Le fonctionnement de la CNRF	65
Deuxième partie : le contentieux fiscal dans sa phase juridictionnelle	67

Chapitre I : De la compétence et les voies de recours ordinaire	69
Section I : Des compétences en matière de fiscal	
1) la compétence d'attribution	
2) La compétence territoriale	72
a) Le principe	
b) Les exceptions	74
Section II: la procédure judiciaire fiscale et les voies de recours ordinaires	75
1) La procédure judiciaire fiscale, l'opposition et l'appel	
A) La procédure judiciaire fiscale	
B) L'opposition	85
C) L'appel	87
Chapitre II : les voies de recours extraordinaires et la juridiction en référé	90
Section I : les voies de recours extraordinaires	91
1) le recours en tierce opposition	
2) le recours en rétraction	92
3) le pourvoi en cassation devant la Cour Suprême	94
Section II : la juridiction des référés	96
1) les conditions générales devant le juge des référés	
a) l'urgence	
b) le domaine de l'incompétence	97
2) la compétence du juge des référés	
Conclusion	99
La bibliographie	102
Annexes	104