



Journal Homepage: [-www.journalijar.com](http://www.journalijar.com)

## INTERNATIONAL JOURNAL OF ADVANCED RESEARCH (IJAR)

Article DOI:10.21474/IJAR01/11657  
DOI URL: <http://dx.doi.org/10.21474/IJAR01/11657>



### RESEARCH ARTICLE

#### LES GARANTIES DU CONTRIBUABLE FACE A L'ADMINISTRATION FISCALE : CAS DU MAROC

Ouafaa Khallouk

#### Manuscript Info

##### Manuscript History

Received: 10 July 2020

Final Accepted: 14 August 2020

Published: September 2020

##### Key words:-

Contrôle de La Comptabilité, Garanties Du Contribuable Verifié, Avis De Verification, Charte Du Contribuable, Debat Oral Et Contradictoire

#### Abstract

Afin de résorber le déséquilibre de ses finances publiques, le Maroc a engagé une modernisation de son administration fiscale visant à accroître le rendement de l'impôt, à travers notamment un renforcement des règles de procédure du contrôle fiscal. Le développement des outils de vérification ne s'est toutefois pas accompagné d'un accroissement équivalent des droits et des garanties offerts aux contribuables, créant ainsi une situation de déséquilibre qu'il est nécessaire de corriger en poursuivant les efforts significatifs déjà consentis.

Copy Right, IJAR, 2020,. All rights reserved.

#### Introduction:-

Faire face à un contrôle fiscal est toujours source de désagrément. Néanmoins, le droit fiscal marocain donne au contribuable vérifié de nombreuses possibilités pour **se défendre à chacune des étapes de la procédure**.

Le contrôle fiscal<sup>1</sup> vise à appréhender l'ensemble des manquements aux obligations fiscales pour recouvrer les droits éludés (finalité budgétaire), sanctionner les pratiques illégales (finalité répressive) et dissuader les tentations de fraude (finalité dissuasive). Il suppose le respect des garanties légales prévues en faveur du contribuable vérifié<sup>2</sup>.

Dans sa mise en œuvre, le contrôle fiscal prend deux formes principales :

- un « contrôle sur pièces » effectué sur la base des déclarations des contribuables et de documents que l'administration obtient de tierces personnes. Il vise à remédier à l'absence de déclaration, notamment en relançant les défaillants, et à corriger les erreurs et irrégularités ponctuelles affectant les déclarations déposées ;
- un « contrôle sur place », ponctuel ou général, encadré de manière rigoureuse par la loi et qui permet à l'administration d'examiner notamment la comptabilité d'une entreprise. Ce type de contrôle est toujours source d'inquiétude et d'incertitude pour le contribuable qui en fait l'objet.

<sup>1</sup> Dans le système fiscal marocain, l'impôt est assis, en règle générale, sur des bases d'imposition déclarées par le contribuable lui-même. Les déclarations déposées par le contribuable bénéficient d'une présomption d'exactitude et de sincérité, et les insuffisances ou omissions relevées dans ces documents sont présumées être commises de bonne foi. Ces erreurs, doivent être corrigées par l'administration à qui il incombe de préserver les intérêts du Trésor tout en assurant l'égalité des citoyens devant l'impôt.

<sup>2</sup> Peu de citoyens paient leurs impôts de bonne grâce. De même, personne n'envisage avec plaisir le contrôle de ses déclarations fiscales, mais nous pouvons tous y être confrontés un jour ou l'autre. Une pression fiscale élevée et une législation trop complexe suscitent souvent la résistance des contribuables.

L'objectif de ce travail est d'analyser le contrôle sur place, dans la législation marocaine et particulièrement l'amélioration des garanties offertes au contribuable. Des mesures législatives et administratives fixant les limites des pouvoirs de l'administration ont été prises pour sauvegarder les droits des contribuables aussi bien dans le cadre de l'engagement (1), du déroulement, (2) et de l'achèvement de la vérification (3).

### **Garanties lors de l'engagement de la vérification de comptabilité : la notification du contrôle**

Un contrôle fiscal ne peut se dérouler correctement que si certains droits sont garantis au contribuable vérifié lors de l'engagement de la vérification de comptabilité notamment :

1. Le droit d'être informé du début de la procédure de vérification ;
2. Le droit d'être informé selon une forme de notification précise ;
3. Le droit de bénéficier d'un délai avant la date de l'opération de vérification.

Afin d'engager son contrôle dans les meilleures conditions et de ne pas commettre un vice de procédure, le vérificateur est tenu d'**informer** le contribuable de ses droits et de ses obligations.

Avec courtoisie et pédagogie, le vérificateur incite le contribuable à se montrer coopératif, lui faisant comprendre que sa présence dans les locaux du contribuable est légitime et qu'il exerce sa mission dans un cadre strictement défini par la loi.

### **Le droit d'être informé du début de la procédure de vérification :**

avis de vérification et charte du contribuable vérifié

Les pouvoirs donnés au vérificateur sont conséquents, en revanche, les textes encadrent le déroulement du contrôle permettant au contribuable vérifié d'être informé du début de la procédure de vérification :

1. Une vérification de comptabilité ne peut être engagée sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise en mains propres d'un avis de vérification ;
2. L'avis de vérification doit être accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié ;
3. Un certain délai doit être laissé entre la réception de l'avis de vérification et la première intervention du vérificateur dans l'entreprise.

Le contribuable est informé à l'avance de la mise en œuvre de la procédure de vérification par l'envoi ou la remise d'un « **avis de vérification** », qui constitue une formalité obligatoire de la vérification de comptabilité. Le législateur a donc voulu permettre au contribuable de prendre ses dispositions avant le début de la vérification, pour ne pas être pris au dépourvu.

### **La charte du contribuable vérifié : une remise obligatoire**

Le souci de l'administration de dédramatiser le contrôle fiscal, afin de le rendre moins conflictuel et de faciliter le travail du vérificateur, a conduit récemment, en 2011, à l'institution d'un document à vocation pédagogique, la charte du contribuable vérifié<sup>3</sup>.

Adressé ou remis au contribuable obligatoirement en même temps que l'avis de vérification de comptabilité, à peine de nullité de la procédure, ce document présente au contribuable la manière dont se déroule un contrôle et insiste sur les droits dont il dispose et qu'il peut à tout moment faire valoir auprès de l'administration fiscale.

### **Destinataire de l'avis de vérification**

Outre les cas particuliers, le destinataire de l'avis de vérification est le contribuable qui peut être une personne morale ou une personne physique.

Lorsque le contribuable est une **personne physique**, l'avis de vérification est considéré notifié s'il est remis soit à personne, soit à domicile, entre les mains de parents, d'employés ou de toute autre personne habitant ou travaillant avec le destinataire ou, en cas de refus de réception du document après un délai de 10 jours qui suit la date de refus de réception.

<sup>3</sup> Les garanties dont bénéficie le contribuable sont définies par le CGI et sont reprises dans ce document remis systématiquement au contribuable avant tout engagement de contrôle sur place.

Lorsque le contribuable est une **personne morale** (sociétés et groupements visés à l'article 26 du CGI), l'avis de vérification est considéré notifié s'il est remis entre les mains de l'associé principal, du représentant légal, des employés ou de toute autre personne travaillant avec le contribuable destinataire ou après écoulement d'un délai de 10 jours qui suit la date du refus de réception.

Si le document n'a pu être remis au contribuable à l'adresse communiquée à l'administration, il est considéré avoir été remis après écoulement d'un délai de 10 jours qui suit la date de la constatation de l'échec de remise. Il convient de préciser que la notification peut également être effectuée par voie électronique à l'adresse électronique visée à l'article 145-X, communiquée à l'administration fiscale par le contribuable (LF 2018).

#### **Modalités d'envoi de l'avis de vérification**

Aux termes de l'article 219 du CGI, la notification est effectuée à l'adresse indiquée par le contribuable dans ses déclarations, actes ou correspondances communiqués à l'inspecteur des impôts de son lieu d'imposition, soit 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.

Le document à notifier doit être présenté à l'intéressé par l'agent notificateur sous pli fermé. La remise est constatée par un certificat de remise établi en double exemplaire, sur un imprimé fourni par l'administration. Un exemplaire de ce certificat est remis à l'intéressé.

Le certificat de remise doit comporter les indications suivantes :

1. le nom et la qualité de l'agent notificateur ;
2. la date de la notification ;
3. la personne à qui le document a été remis et sa signature.

Si celui qui reçoit la notification ne peut ou ne veut signer le certificat, mention en est faite par l'agent qui assure la remise. Dans tous les cas, cet agent signe le certificat et le fait parvenir à l'inspecteur des impôts concerné.

Si cette remise n'a pu être effectuée, le contribuable n'ayant pas été rencontré, ni personne pour lui, mention en est faite sur le certificat, lequel est signé par l'agent et retourné à l'inspecteur visé à l'alinéa précédent.

Il convient d'observer que la notification peut également être effectuée par voie électronique à l'adresse électronique visée à l'article 145-X du CGI, communiquée à l'administration fiscale par le contribuable.

Ainsi, le document à notifier doit être présenté à l'intéressé par l'agent notificateur sous **pli fermé**, la remise est constatée par un **certificat de remise** remis à l'intéressé et comportant le nom et la qualité de l'agent notificateur, la date de la notification et la personne à qui le document a été remis et sa signature.

#### **Contenu de l'avis de vérification**

L'avis de vérification doit préciser un certain nombre d'éléments :

1. le nom, prénom et grade de l'agent vérificateur ;
2. la période objet de la vérification ;
3. la nature des impôts à vérifier,
4. les postes ou opérations à vérifier en cas de contrôle ponctuel ;
5. la date du début de l'opération de vérification, qui commence à partir du 16<sup>ème</sup> jour suivant la date de notification du dit avis, sans dépasser le cinquième jour ouvrable à compter de la date fixée pour le début du contrôle.

Aux termes de l'article 221 IV, la **procédure de rectification est frappée de nullité** en cas de **défaut de notification de l'avis de vérification et/ou de la charte du contribuable** dans le délai prévu à l'article 212-I, alinéa 1er et en cas de défaut de notification de la réponse de l'inspecteur aux observations des contribuables dans le délai prévu au II de l'article 220 du CGI.

Il convient d'observer qu'au Maroc, l'avis de vérification ne signale pas que le contribuable peut se faire assister du conseil de son choix, formalité qui figure plutôt à l'article 212 du CGI lequel ne fixe pas non plus de délai minimum laissé au contribuable pour faire appel à un conseil. Ce droit d'être assisté par un conseil pour assister le contribuable lors de l'opération de vérification figure également dans la charte du contribuable qui précise que ces

derniers disposent de la garantie de choisir librement aussi bien la qualité que l'effectif des personnes pouvant remplir ce rôle d'assistance.

#### **Le droit d'être informé selon une forme de notification précise**

L'administration fiscale doit notifier l'avis de vérification dans les formes prévues par l'article 219 du CGI. La notification est ainsi effectuée à l'adresse indiquée par le contribuable dans ses déclarations, actes ou correspondances communiqués à l'inspecteur des impôts de son lieu d'imposition, soit 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.

Le document à notifier doit être présenté à l'intéressé par l'agent notificateur sous pli fermé. La remise est constatée par un certificat de remise établi en double exemplaire, sur un imprimé fourni par l'administration. Un exemplaire de ce certificat est remis à l'intéressé.

Le certificat de remise doit comporter les indications suivantes :

1. le nom et la qualité de l'agent notificateur ;
2. la date de la notification ;
3. la personne à qui le document a été remis et sa signature.

Si celui qui reçoit la notification ne peut ou ne veut signer le certificat, mention en est faite par l'agent qui assure la remise. Dans tous les cas, cet agent signe le certificat et le fait parvenir à l'inspecteur des impôts concerné.

Si cette remise n'a pu être effectuée, le contribuable n'ayant pas été rencontré, ni personne pour lui, mention en est faite sur le certificat, lequel est signé par l'agent et retourné à l'inspecteur visé à l'alinéa précédent.

#### **Le document est considéré avoir été valablement notifié s'il est remis :**

en ce qui concerne les **personnes physiques** soit à personne, soit à domicile, entre les mains de parents, d'employés, ou de toute autre personne habitant ou travaillant avec le destinataire ou, en cas de refus de réception dudit document après l'écoulement d'un délai de dix (10) jours qui suit la date du refus de réception ;

en ce qui concerne les **sociétés et les groupements** visés à l'article 26 ci-dessus, entre les mains de l'associé principal, de leur représentant légal, d'employés, ou de toute autre personne travaillant avec le contribuable destinataire ou, en cas de refus de réception dudit document après l'écoulement d'un délai de dix (10) jours qui suit la date du refus de réception.

**S'il n'a pu être remis au contribuable à l'adresse qu'il a communiquée à l'inspecteur des impôts** , lorsque l'envoi du document a été fait par lettre recommandée avec accusé de réception ou par l'intermédiaire des agents du greffe, des huissiers de justice ou par voie administrative et qu'il a été retourné avec la mention non réclamé, changement d'adresse, adresse inconnue ou incomplète, locaux fermés ou contribuable inconnu à l'adresse indiquée, le pli est considéré avoir été remis, après l'écoulement d'un délai de dix (10) jours qui suit la date de la constatation de l'échec de la remise du pli précité.

Il convient de noter que la notification visée au paragraphe I ci-dessus peut également être effectuée par voie électronique à l'adresse électronique visée à l'article 145-X ci-dessus, communiquée à l'administration fiscale par le contribuable.

#### **Le droit de bénéficier d'un délai avant la date de l'opération de vérification.**

L'**avis de vérification** est le document par lequel l'administration fiscale informe le contribuable de son intention d'exercer son droit de contrôle sur place. Il est obligatoirement notifié au contribuable<sup>4</sup> **au moins quinze jours**<sup>5</sup> avant la date fixée pour le contrôle, accompagné de la **charte du contribuable**.

---

<sup>4</sup> Le contribuable est informé à l'avance de l'opération de contrôle.

<sup>5</sup> L'opération de vérification ne peut débuter que le 16<sup>ème</sup> jour suivant la date de notification de l'avis de vérification sans dépasser le cinquième jour ouvrable à compter de la date fixée pour le début du contrôle.

En outre, la vérification de la comptabilité doit être entamée dans un délai ne dépassant pas cinq jours ouvrables à compter de la date fixée pour le début du contrôle.

Dans le souci de préserver les droits du contribuable vérifié et éviter les litiges éventuels relatifs à la durée de vérification, la loi de finances pour 2014 a prévu l'**institution d'un PV attestant le commencement de l'opération du contrôle fiscal**.

La date de commencement de l'opération de contrôle est constatée par un PV établi par l'administration et signé par les deux parties, dont une copie est remise au contribuable. Ce PV daté, doit comporter notamment les informations suivantes :

1. Le nom, prénom ou raison sociale de l'entreprise vérifiée ;
2. La date de commencement de l'opération de contrôle ;
3. Le nom et la qualité des signataires ;
4. Les références de l'avis de vérification.

Ces exigences sont d'importance car la loi précise que leur violation entraîne la nullité de la procédure<sup>6</sup>.

#### **Garanties en cours de vérification de comptabilité**

En cours de vérification, les garanties concernent principalement le lieu et la durée de vérification de la comptabilité ainsi que le respect du débat oral et contradictoire.

#### **Lieu de la vérification**

La vérification de comptabilité a lieu selon le cas, dans le siège social ou le principal établissement pour les personnes morales, le domicile fiscal ou le principal établissement pour les personnes physiques et le domicile fiscal élu pour les contribuables non résidents au Maroc.

Il appartient au contribuable de réserver un local où le vérificateur puisse conduire sa mission avec sérénité.

#### **Durée et démarrage de la vérification : un contrôle limité dans le temps**

La LF pour 2016 a réaménagé la durée de vérification sur place de 6 à 3 mois et de 12 à 6 mois. Ainsi, la vérification de comptabilité ne peut, sous peine de nullité de l'imposition, s'étendre sur une durée supérieure à **3 mois**<sup>7</sup> pour les entreprises dont le montant du chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre des exercices soumis à vérification, est **inférieur ou égal à 50 millions** de dirhams hors TVA et s'étendre sur une période supérieure à **6 mois** pour les entreprises dont le montant du chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre de l'un des exercices soumis à vérification, est **supérieur à 50 millions** de dirhams hors TVA.

Les suspensions dues à l'application de la procédure prévue à l'article 229 du CGI relatif au défaut de présentation des documents comptables ne sont pas comptées dans la durée de vérification.

Au cours du contrôle, l'emport par le vérificateur des documents comptables et autres pièces justificatives est théoriquement proscrit : il s'agit d'éviter que le vérificateur procède au contrôle uniquement depuis son bureau, et donc sans offrir au contribuable un « débat oral et contradictoire ». Néanmoins, dans la pratique, il est admis que le vérificateur puisse procéder à un emport des documents concernés sur autorisation du contribuable et contre remise d'un reçu détaillant les pièces concernées.

L'administration n'est donc pas en droit d'exiger du contribuable de lui faire parvenir à ses locaux des documents comptables ou des extraits de sa comptabilité et ne doit pas emporter les livres et pièces comptables originaux, sauf autorisation expresse du contribuable et à condition de lui délivrer un récépissé détaillé desdits livres et pièces. Une copie du récépissé est versée dans le dossier fiscal du contribuable concerné. Une décharge du contribuable ou de son représentant légal est donnée à l'agent vérificateur lors de la restitution des documents.

<sup>6</sup> L'administration peut reprendre la vérification pour les exercices non prescrits par l'envoi d'un nouvel avis de vérification au contribuable.

<sup>7</sup> La loi de finances pour 2016 a apporté des modifications concernant la durée du contrôle, 3 ou 6 mois selon le cas. En effet, pour éviter d'embarrasser les petites entreprises (celles dont le CA est inférieur ou égal à 50 millions de dh hors TVA), la loi prévoit que les opérations de contrôle qui les concernent ne peuvent excéder un délai de 3 mois.

Cela dit, ces emports sont très fréquents car ils arrangent aussi bien le vérificateur que le contribuable qui préfère limiter le nombre de rencontres avec le vérificateur, et de l'avoir le moins possible dans ses locaux. Quelques entretiens au cours et à l'issue du contrôle suffisent généralement à satisfaire les deux parties.

En outre, lors de son arrivée, le vérificateur procédera bien souvent à une visite de l'entreprise et exigera un interlocuteur principal pour pouvoir échanger avec lui pendant toute la procédure.

Le vérificateur doit pouvoir accéder à tous les **documents comptables**. Le contribuable peut être **accompagné de son expert-comptable** et ainsi disposer d'un conseil tout au long de la procédure, notamment pour pouvoir répondre plus rapidement aux questions du vérificateur.

### **Respect du débat oral et contradictoire<sup>8</sup> : une exigence légale depuis 2020,**

Dans le cadre de la vérification de comptabilité, l'administration est obligée de respecter le principe du débat oral et contradictoire, sous peine d'irrégularité de la procédure. La signification de cette obligation est simple : il s'agit d'une part pour le vérificateur d'informer le contribuable vérifié des éléments qui ont été constatés lors du contrôle<sup>9</sup> et d'autre part de permettre au contribuable de s'expliquer sur les points que le vérificateur juge confus ou litigieux, et d'éviter que les éventuels rappels d'impôts significatifs au terme du contrôle n'aient pas donné lieu, auparavant, à une discussion.

On peut estimer que le vérificateur s'efforce effectivement de jouer le jeu, en abordant, lors de ses visites, des points qui lui apparaissent de prime abord problématiques et qu'il envisage de redresser. L'administration fiscale adresse d'ailleurs des directives à ses agents en leur demandant d'agir dans ce sens. C'est ainsi que par note<sup>10</sup> de service du 15 mai 2017, fut instauré un cadre formel du débat oral et contradictoire comprenant le contenu et le déroulement du débat ainsi que le compte rendu de synthèse, le lieu des réunions et les intervenants aux différentes réunions.

Ce dispositif bien que notifié par une note de service de la DGI, n'était cependant pas systématiquement appliqué. Il a fallu attendre la loi de finances pour 2020 pour le renforcer de manière légale (art.212-I du CGI, complété par la LF pour 2020).

Ainsi, l'administration fiscale a désormais pour obligation d'inviter le contribuable dans un délai de 30 jours suivant la date de clôture de la vérification de ses comptes et préalablement à l'envoi de la première lettre notification des redressements envisagés, prévue aux articles 220-I (3ème alinéa) et 221-I (2ème alinéa) du CGI, à un débat oral et contradictoire sur les rectifications que l'inspecteur envisage d'apporter à sa déclaration fiscale. Les observations formulées par le contribuable sur les redressements envisagés par l'inspecteur devront être prises en compte lorsque le vérificateur estimera qu'elles sont fondées, et celles-ci seront par la suite intégrées dans un PV. Une copie de ce PV, indiquant notamment la date de l'échange et les parties signataires est remise au contribuable.

Il convient de préciser que « débat oral et contradictoire » ne signifie pas « procédure contradictoire ». Autrement dit, il n'existe pas une obligation de soumettre à la contradiction tous les éléments susceptibles d'être retenus contre le contribuable. La notification reste le seul document destiné à fixer le montant des redressements et l'engagement d'enclencher la procédure de rectification des impositions.

Il serait souhaitable que le dit échange se déroule avant la clôture du contrôle fiscal pour permettre au contribuable vérifié de mettre à la disposition du vérificateur les informations lui permettant de défendre sa position.

---

<sup>8</sup> Le débat contradictoire est la base incontournable d'une vérification de comptabilité.

<sup>9</sup> Pour cela, des échanges réguliers doivent avoir lieu entre le vérificateur et le contribuable tout au long du déroulement de la vérification. Ces échanges portent sur les incohérences ou omissions relevées ainsi que sur les points susceptibles de faire l'objet de redressements.

<sup>10</sup> La note fixe le déroulement du débat qui doit être engagé au fur et à mesure de l'avancement du contrôle et qui doit être assuré durant toutes les phases.

## **Encadre : Etapes Du Debat Oral Et Contradictoire**

### **Etape 1 : Réunion de prise de contact**

Le débat oral et contradictoire débute par une réunion de prise de contact dès la première intervention sur place du vérificateur. Une discussion est engagée avec le contribuable ou son représentant légal sur les aspects généraux et spécifiques de l'entreprise.

### **Etape 2 : Réunions au cours du contrôle**

Elles se tiennent au fur et à mesure de l'avancement des travaux de vérification sur place en vue de débattre des points qui exigent des éclaircissements. Elles sont importantes car elles permettent au vérificateur d'inviter le contribuable à produire des documents justificatifs non encore présentés.

### **Etape 3 : Réunion de synthèse tenue dans le lieu de déroulement de la vérification**

Les séries de rencontres sont clôturées par une réunion de synthèse qui doit se tenir avant la notification des redressements.

La réunion de synthèse vise à présenter au contribuable les rectifications envisagées, de recueillir ses arguments et de lui rappeler ses droits en termes de voies de recours. Un compte rendu de synthèse est établi par le vérificateur et versé dans le dossier fiscal du contribuable.

### **Etape 3 : Réunion de synthèse tenue dans les locaux de l'administration**

## **Garanties liées à la clôture de la procédure de vérification**

La vérification de comptabilité s'achève par la dernière intervention sur place suivie de l'envoi de la proposition de rectifications qui notifie au contribuable les impositions supplémentaires qui sont mises à sa charge.

Une fois le contrôle fiscal effectué, une **réunion de synthèse** est tenue. Elle peut déboucher sur une **absence de rectification**, ou au contraire une **proposition de rectification**, c'est-à-dire un redressement. Cet avis est contestable dans un délai de 30 jours, et il existe des voies de recours ensuite, même si l'administration maintient certains points.

Les garanties liées à la clôture de la procédure de vérification concernent essentiellement :

1. Le droit d'être informé de la date de clôture de la vérification ;
2. La garantie de respect de la procédure de rectification des bases d'imposition ;
3. Le droit du contribuable d'être informé en cas d'absence de rectifications ;
4. La garantie de respect de la charge de la preuve ;
5. La garantie de non reprise de la vérification pour les exercices prescrits.

## **Le droit d'être informé de la date de clôture de la vérification**

L'administration a obligation d'informer le contribuable sur le résultat du contrôle fiscal. En effet, après achèvement des travaux de vérification, l'inspecteur est tenu d'informer le contribuable, selon un imprimé modèle établi par l'administration, dans les formes prévues à l'article 219 du CGI, de la date de clôture de la vérification et de la date fixée pour l'échange oral et contradictoire. En cas de défaut de notification de l'inspecteur, la procédure de rectification est frappée de nullité.

En outre, avant la notification, l'administration fiscale doit inviter le contribuable, dans les trente jours suivant la date de clôture de la vérification, à un échange oral et contradictoire dans ses locaux, concernant les rectifications que l'inspecteur envisage d'apporter à la déclaration fiscale.

## **La garantie de respect des procédures de rectification des bases d'imposition**

A l'issue du contrôle fiscal sur place, l'administration fiscale doit, en cas de rectification des bases d'imposition, engager, selon le cas, la **procédure normale** de rectification prévue à l'article 220 du CGI ou la **procédure accélérée** prévue à l'article 222 du CGI.

**La procédure normale de rectification des impositions** s'applique pour la rectification des bases d'imposition initiales résultant soit d'une déclaration, soit d'une taxation d'office au titre des impôts, droits et taxes. Il s'agit d'une procédure contradictoire écrite qui comprend cinq étapes :

1. la première lettre de notification ;
2. la réponse du contribuable à la première lettre de notification ;
3. la deuxième lettre de notification ;
4. la réponse du contribuable à la deuxième lettre de notification ;

5. le pourvoi devant la commission locale de taxation (C.L.T) ou devant la commission nationale du recours fiscal (C.N.R.F), selon le cas.

**Droit d’être informé des résultats de la vérification dans une première lettre de notification**

Les nouvelles bases arrêtées en matière d’impôt sur les sociétés et d’impôt sur le revenu, les montants des droits complémentaires arrêtés en matière de T.V.A, la base retenue en matière de droits d’enregistrement, de droits de timbre ( sur déclaration) et de taxe sur les contrats d’assurances, ainsi que les droits complémentaires résultant de la base précitée doivent être notifiés par l’administration au contribuable, dans les formes prévues à l’article 219 du C.G.I, durant les trois (3) mois qui suivent la date de clôture des travaux de vérification.

Ladite date de clôture est celle portée à la connaissance du contribuable par la lettre d’information, prévue par les dispositions de l’article 212-I du C.G.I.

La lettre de notification des redressements doit être motivée et doit comporter l'assignation au contribuable d'un délai de réponse de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre pour faire parvenir à l’inspecteur son acceptation ou ses observations détaillées et motivées par nature de redressement et par période d’imposition.

Cette lettre a pour effet d’interrompre la prescription et de fixer les limites d'imposition établie suite à un contrôle fiscal à celle résultant des bases fixées dans cette première lettre de notification.

**Droit de réponse à la première lettre de notification**

Le contribuable peut adresser sa réponse, pour donner son accord total ou partiel, ses observations ou propositions sur la base qui lui a été notifiée, par lettre recommandée avec accusé de réception à l’inspecteur des impôts ou la déposer au service des impôts concerné,

à l’adresse figurant sur la lettre de notification, dans le délai franc de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre.

L’examen par l’inspecteur de la réponse du contribuable peut aboutir soit à l'abandon total des redressements notifiés, soit au maintien total ou partiel de ces redressements.

A défaut de réponse ou en cas de réponse hors délai, les droits complémentaires sont émis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes, sans préjudice de l’application des sanctions prévues par le C.G.I.

**Droit d’être informé des observations de l’administration dans une deuxième lettre de notification**

Si l’inspecteur estime que les observations du contribuable ne sont pas fondées en tout ou en partie, il lui notifie dans les formes prévues à l’article 219 du C.G.I, dans un délai maximum de soixante (60) jours suivant la date de réception de la réponse du contribuable, les motifs de son rejet partiel ou total ainsi que la base d'imposition qui lui paraît devoir être retenue et, le cas échéant, le montant des droits et taxes.

Il doit également informer le contribuable que cette base sera définitive s’il ne présente pas un recours devant la Commission Locale de Taxation (C.L.T) ou devant la Commission Nationale de Recours Fiscal (C.N.R.F), selon le cas, dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de cette deuxième lettre de notification.

A défaut de réponse de l’inspecteur aux observations du contribuable dans un délai de soixante (60) jours, la procédure de vérification est frappée de nullité.

**Droit de réponse à la deuxième lettre de notification**

Les redressements acceptés totalement ou partiellement par le contribuable ainsi que ceux n’ayant pas fait l’objet de réponse de sa part donnent lieu à une imposition immédiate.

La procédure est poursuivie pour les redressements ayant fait l’objet de recours par le contribuable devant la C.L.T ou devant la C.N.R.F, selon le cas.

Il est à noter que les cas de nullités précités et visés aux articles 220-VIII et 221-IV ne peuvent être soulevés pour la première fois devant la C.L.T. ou la C.N.R.F.

Ainsi, la procédure normale de rectification des impositions a un caractère contradictoire puisqu'au cours de cette procédure, le contribuable peut apporter la contradiction aux propositions de redressements qui lui sont faites par l'administration.

Dans ce cadre, le contribuable ainsi informé des redressements opérés par l'administration lors du contrôle entrepris, peut les discuter dans leurs détails. Il peut également présenter des observations et des justifications les concernant. Il peut enfin en cas de désaccord persistant entre lui et l'administration demander l'arbitrage des commissions.

Il convient de retenir que lors de la dernière réunion dans les locaux de l'entreprise, le vérificateur récapitule les rehaussements envisagés, donne des explications sur la nature et le montant d'éventuels redressements et recueille les arguments du contribuable en réponse.

Si les arguments sont admis, certaines rectifications envisagées peuvent être abandonnées à l'issue de cet échange. Dans tous les cas, les opérations de contrôle menées dans le cadre d'une vérification de comptabilité se traduisent soit par l'envoi d'une proposition de rectification, soit par l'envoi d'un avis d'absence de rectification dans l'hypothèse où les chiffres déclarés n'ont pas été remis en cause.

### **Encadre : Procédure Normale De Rectification Des Impositions**

Conformément à l'article 220 du CGI,

L'inspecteur des impôts peut être amené à rectifier :

1. les bases d'imposition ;
2. les montants des retenues en matière de revenus salariaux ;
3. les prix ou déclarations estimatives, exprimés dans les actes et conventions.

Les bases, les montants et les prix susvisés peuvent résulter soit de la déclaration du contribuable, de l'employeur ou du débirentier, soit d'une taxation d'office. Dans ce cas, l'inspecteur notifie aux contribuables, durant les trois mois qui suivent la date de la fin du contrôle fiscal et dans les formes prévues à l'article 219 :

les motifs, la nature et le montant détaillé des redressements envisagés en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu ou de taxe sur la valeur ajoutée ;

la nouvelle base devant servir d'assiette à la liquidation des droits d'enregistrement ainsi que le montant des droits complémentaires résultants de cette base.

L'inspecteur des impôts invite les contribuables à produire leurs observations dans un délai de trente jours suivant la date de réception de la lettre de notification. A défaut de réponse dans le délai prescrit, les droits complémentaires sont mis en recouvrement et ne peuvent être contestés que dans les conditions prévues à l'article 235 du CGI.

Si les observations des intéressés parviennent à l'inspecteur dans le délai prescrit et si ce dernier les estime non fondées, en tout ou en partie, il leur notifie, dans les formes prévues à l'article 219, dans un délai maximum de soixante **(60) jours** suivant la date de réception de leur réponse, les motifs de son rejet partiel ou total, ainsi que la base d'imposition qui lui paraît devoir être retenue en leur faisant connaître, que cette base sera définitive s'ils ne se pourvoient pas, devant la commission locale de taxation prévue à l'article 225 ou devant la commission nationale de recours fiscal prévue à l'article 226, selon le cas, dans un délai de **trente (30) jours** suivant la date de réception de cette deuxième lettre de notification.

Sont immédiatement émis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes, les droits supplémentaires, les majorations, les amendes et les pénalités y afférentes découlant des impositions établies ;

Les décisions des commissions locales de taxation et celles de la commission nationale du recours fiscal sont susceptibles de recours devant le tribunal compétent conformément aux dispositions de l'article 242 du CGI.

La procédure de rectification est frappée de nullité :

- en cas de défaut de notification aux intéressés de l'avis de vérification et/ou de la charte du contribuable dans le délai prévu à l'article 212-I (1<sup>er</sup>alinéa) ;

- en cas de défaut de notification de la réponse de l'inspecteur aux observations des contribuables dans le délai prévu au paragraphe II du même article.

Les cas de nullité visés ci-dessus ne peuvent pas être soulevés par le contribuable pour la première fois devant la commission nationale du recours fiscal ou devant la commission locale de taxation.

Les dispositions de l'article 220 du CGI sont applicables en cas de rectification des bases d'imposition des sociétés ayant fait l'objet de fusion.

### **Le droit du contribuable d'être informé en cas d'absence de rectifications**

Un contrôle fiscal n'est pas obligatoirement synonyme de redressement fiscal. Au terme de la vérification, et afin de respecter les garanties du contribuable, l'administration fiscale doit en porter les résultats à la connaissance du contribuable, même en l'absence de rectification, conformément aux dispositions de l'article 219 du CGI.

### **La garantie de respect de la charge de la preuve**

La charge de la preuve dépend des 3 cas de figure :

- 1<sup>er</sup> cas : la comptabilité n'est entachée d'aucune irrégularité grave, la charge de la preuve incombe à l'administration ;
- 2<sup>ème</sup> cas : la comptabilité présente des irrégularités graves, la charge de la preuve incombe au contribuable ;
- 3<sup>ème</sup> cas : la comptabilité est inexistante ou n'a pas été mise à la disposition de l'administration, la charge de la preuve incombe au contribuable.

### **La garantie de la non- modification des bases d'imposition retenues au terme d'un contrôle fiscal**

L'administration peut procéder ultérieurement à un nouvel examen des écritures déjà vérifiées, sans que ce nouvel examen, même lorsqu'il concerne d'autres impôts et taxes, puisse entraîner une modification des bases d'imposition retenues lors du premier contrôle.

Lorsque la vérification a porté sur des postes ou opérations déterminés, au titre d'un ou plusieurs impôts ou taxes, pour une période déterminée, l'administration peut procéder ultérieurement à un contrôle de ladite comptabilité au titre de tous les impôts et taxes et pour la même période, sans que ce contrôle puisse entraîner le rehaussement des montants des redressements ou rappels retenus au terme du premier contrôle, au titre des postes et opérations précités.

### **La garantie de non reprise de la vérification pour les exercices prescrits**

Le pouvoir de vérification ou délai de reprise du fisc est limité à une certaine durée, au-delà de laquelle il y a prescription. L'administration ne peut ainsi procéder au contrôle des écritures se rapportant à une période prescrite. Toutefois, une dérogation est prévue dans les 4 cas suivants :

1. en matière d'I.S ou d'I.R, le droit de réparer peut s'étendre aux quatre (4) derniers exercices prescrits, lorsque des déficits afférents à des exercices comptables prescrits ont été imputés sur les revenus ou les résultats d'un exercice non prescrit ;
2. en cas de cessation d'activité suivie d'une liquidation : le droit de contrôle peut concerner toute la période de liquidation, sans que la prescription puisse être opposée à l'administration pour toute cette période ;
3. en matière de T.V.A, lorsqu'un contribuable dispose au début de la première année non atteinte par la prescription d'un crédit de taxe, l'administration est en droit de vérifier les périodes d'imposition ou les quatre (4) derniers exercices prescrits.
4. en matière de taxe sur les contrats d'assurances, l'administration est en droit de vérifier la sincérité des déductions opérées au cours des cinq (5) derniers exercices prescrits, lorsque le crédit de taxe afférent à ces exercices a été imputé sur la taxe due au titre d'un exercice non prescrit.

Dans tous les cas, cette vérification ne peut aboutir qu'à la réduction ou à l'annulation des crédits ou déficits précités et ne peut engendrer un complément d'impôt ou de taxe au titre de la période prescrite.

### **Droit de rectification des erreurs au profit du contribuable**

**Le vérificateur peut rectifier les erreurs et omissions qu'il constate lors de l'opération de vérification et qui peuvent être en faveur du contribuable.**

**Conclusion:-**

Au Maroc, les mesures prises en faveur des droits du contribuable vérifié sont malheureusement moins denses que celles consacrées à l'administration fiscale. En effet, on assiste à une très forte dynamique législative en termes de renforcement des moyens de contrôle tandis que la réglementation tendant à préserver les droits des contribuables évolue lentement. S'il faut conserver une attitude ferme vis-à-vis de ceux qui cherchent à échapper à leurs obligations, il est également indispensable de rétablir une relation de confiance entre l'administration fiscale et les citoyens.

**References:-**

---

1. La Constitution du Maroc de 2011, dahir n°1.11.91 du 29 juillet 2011.
2. Le code général des impôts, 2020.
3. La Charte du contribuable, 2020.
4. Dahir n°1-15-62 du 2 juin 2015, portant promulgation de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances.
5. Notes circulaires de la DGI.