

AVANT PROPOS

L'année 2007, serait incontestablement considérée une étape très importante dans l'histoire du système fiscal marocain. En effet, à compter du premier janvier, le Code Général des Impôts^{1(*)}, tant attendu, est mis en application.

Depuis l'an 2000, la DGI, dans une démarche progressive, a lancé avec succès plusieurs chantiers de réformes inspirés des :

- directives royales exprimées dans l'allocution de sa Majesté Mohamed VI à Jorf Lasfar le 25 Septembre 2000 devant les présidents des chambres de commerce, d'industrie, des offices, des établissements publics et plusieurs opérateurs économiques : « ***Partant du rôle incitatif que joue le régime fiscal en matière d'investissement, Nous avons donné Nos Hautes instructions à Notre gouvernement pour élaborer une réforme de la fiscalité basée sur la transparence, la simplification et la rationalité...*** ».

- recommandations issues des travaux des « assises nationales sur la fiscalité au Maroc »^{2(*)}, qui ont réunis des professionnels de l'administration fiscale (nationaux et étrangers), membres des institutions internationales, parlementaires, universitaires, juges, représentants d'organisations professionnelles et syndicales...

Ainsi, les Lois de Finances succédées ont été les occasions d'importantes légiférations dont le but est de mettre en place un système fiscal moderne : rationalisé et aménagé, simple et harmonisé^{3(*)} (harmonisation interne des dispositions régissant les impôts et taxes qui le forment^{4(*)}, et externe avec les autres lois et réglementations notamment, la loi comptable, la loi des sociétés et le code de recouvrement des créances publiques).

En parallèle, au niveau des structures administratives, la DGI a procédé à des forts réaménagements de ses services internes, dont le but est d'asseoir une administration moderne, efficace et surtout en mesure de concrétiser et atteindre les objectifs affichés.

A partir de 1999, la DGI s'est lancée dans une démarche de concentration de la gestion de l'impôt autour du « dossier unique », en fonction de la nature du contribuable. Ce qui a permis :

1- De remédier aux dysfonctionnements de l'ancienne conception administrative articulée autour de l'impôt :

§ cohabitation de services autonomes et distincts ;

§ les contribuables sont obligés, avec la multiplicité des dossiers, de traiter avec différents services des questions souvent analogues ;

§ présence d'un grand risque de traitement inégal et incohérent des contribuables, selon la nature de l'impôt ;

§ rigidité de gestion du personnel dont les connaissances et les compétences sont confinés par impôts.

2- De perfectionner la gestion fiscale ;

3- D'améliorer le service rendu aux contribuables, par le biais des bureaux d'accueil et de coordination ;

4- De faciliter le processus d'harmonisation des dispositions fiscales afférentes aux différents impôts et taxes (obligations déclaratives, procédures, contentieux...) ;

5- De faciliter l'informatisation des services administratifs et la mise en place des services électroniques.

En revanche, consciente de la variété des caractéristiques et du comportement de chaque catégorie de redevable en matière de civisme fiscal, qui implique par conséquent, un comportement différencié, la DGI a réaménagée ses services autour des « segments de contribuables », qui consiste en une gestion par « portefeuilles » en fonction des catégories des contribuables : grandes entreprises, autres personnes morales, professionnels particuliers, établissements stables et les non résidents.

Ainsi, la réorganisation de juillet 2005^{5(*)}, a été marquée par un regroupement d'activités fonctionnelles au sein de structures unifiées et spécialisées, ce qui a permis une amélioration du niveau global de la gestion de l'impôt et de la maîtrise du risque fiscal.

INTRODUCTION

De prime abord des questions pertinentes s'imposent :

- *quelle est la définition du contrôle fiscal ?*

- *quels sont ses fondements, types et finalités ?*

Le but de cette introduction est de répondre à ces questions et de définir l'objet et la finalité de ce travail.

I- Définition :

Le contrôle fiscal peut être défini comme le pouvoir dévolu, en vertu de la loi, à l'administration fiscale pour procéder au contrôle des déclarations auxquelles la loi soumet les contribuables.

Ceci , sous entend, dans le cadre du système fiscal marocain qui repose sur le principe déclaratif , que les contribuables dont la bonne foi est présumée , souscrivent des déclarations réputées sincères jusqu'à preuve du contraire.

Ce principe qui attribue au système fiscal marocain le qualificatif de libéral, a été institué dans les années quatre vingt (1984) lors de la restructuration de ce système et son fondement, par là, sur la déclaration.

Ainsi, les plus importants impôts qui le composent, à savoir l'IS, l'IR et la TVA font de la déclaration du chiffre d'affaires, du revenu professionnel et du résultat fiscal, la base sur laquelle l'administration assoit l'impôt.

Dans ce cadre, le contrôle fiscal intervient comme étant la contrepartie logique et nécessaire du système déclaratif^(*) et se concrétise par le pouvoir dévolu à l'administration de réparer les éventuelles omissions, insuffisances ou erreurs commises par les contribuables.

II- Fondements :

1- Fondements constitutionnels :

La constitution du Maroc révisée en 1996, stipule dans son article 17 : « *Tous (citoyens) supportent en proportions de leurs facultés contributives, les charges publiques que seule la loi peut, dans les formes prévues par la présente constitution créer et répartir* »

De la lecture de cet article, il découle que la constitution énonce implicitement le principe du contrôle fiscal.

En effet, les facultés contributives de chacun ne peuvent être cernées, voire déterminées qu'à partir d'un contrôle effectué par l'autorité publique attributaire de ce pouvoir, en l'occurrence l'administration fiscale.

2- Fondements énoncés par le code général des impôts

Le droit de contrôle tel qu'il a été défini est attribué, à ce niveau, à l'administration fiscale par l'article 210 du CGI, qui stipule dans son premier alinéa : « L'administration fiscale contrôle les déclarations et les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droit et Taxes... »

Ce même article énonce les types de contrôles traités ci-après.

III- Types de contrôle :

Généralement, on distingue deux types de contrôles : le contrôle au bureau et le contrôle sur place dit vérification de comptabilité.

En outre, le législateur a institué (en 2007) par le code général des impôts, un nouveau type de contrôle dit « droit de constatation ».

1- Contrôle au bureau :

C'est un contrôle effectué par l'inspecteur des impôts à partir de son bureau, sans déplacement dans les locaux du contribuable contrôlé. Il se compose de deux types :

a- Contrôle formel :

Comme son nom l'indique, ce contrôle préliminaire vise à s'assurer que les déclarations respectent les principes de forme exigés, notamment :

§ adéquation entre la déclaration et la forme juridique du contribuable ;

§ adéquation entre la déclaration et la nature des éléments déclarés (chiffre d'affaires, résultat fiscal, revenu professionnel, revenu et profit fonciers...) ;

§ respect du délai de dépôt de la déclaration ;

§ identification du contribuable ;

§ existence de toute les pièces et annexes constituant la déclaration ;

Il s'agit, en bref, d'un contrôle succinct visant à s'assurer que les déclarations ne présentent pas d'incohérences notoires.

b- Contrôle sur pièces :

Il consiste à examiner d'une manière plus attentive les déclarations par les services chargés de la gestion quotidienne des impôts (services d'assiette).

Dans la pratique, ce contrôle est dévolu au chef de secteur d'assiette dont dépend le siège social, le principal établissement ou le domicile du contribuable.

Ces deux contrôles ne se traduisent par aucune modification des éléments déclarés, mais ils ont pour but de relever des irrégularités ou anomalies dont les principales répercussions se présentent comme suit :

§ déclencher la procédure de demande de déclarations par les contribuables défallants. Cette procédure s'achève, soit par le dépôt de la déclaration, soit dans le cas contraire par une taxation d'office ;

§ sanctionner les déclarations incomplètes ou déposées hors délai ;

§ demander aux contribuables des explications ou des compléments de pièces ou d'informations ;

§ déclencher la procédure de rectification en matière des droits d'enregistrement et des profits immobiliers ;

§ sélectionner les entreprises soumises au régime de comptabilité susceptibles de faire l'objet d'une vérification de comptabilité.

2- Vérification de comptabilité :

Sommairement, la vérification de comptabilité peut être définie comme le pouvoir attribué à l'administration fiscale pour procéder à un examen approfondi de la comptabilité d'une entreprise au sein de ses locaux et ce pour s'assurer de :

§ l'adéquation entre les données comptables et les déclarations souscrites ;

§ l'existence d'une comptabilité répondante aux exigences légales ;

§ l'exactitude des déclarations souscrites ;

§ l'existence matérielle des éléments de l'actif immobilisé et des stocks ;

§ l'adéquation entre la situation réelle du contribuable et les revenus déclarés.

3- Droit de constatation :

Ce droit constitue l'une des nouveautés majeures du nouveau code générale des impôts. Il est attribué à l'administration fiscale, également en vertu de l'article 210 du CGI. Il a un caractère inopiné, en ce sens que l'inspecteur des impôts peut intervenir à l'improviste dans l'entreprise pour procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation et se faire présenter tous les documents et pièces justificatives en vue de chercher les manquements aux obligations prévues par la législation et la réglementation en vigueur.

Vu sa nature, ce contrôle relève des compétences du vérificateur, mais il ne se traduit par aucune modification des éléments déclarés. Cependant, les constatations qui en découlent peuvent être opposées aux contribuables dans le cadre d'un contrôle fiscal.

Ces deux types de contrôle ont été examinés succinctement, car ils feront l'objet des développements ultérieurs.

IV- Finalités du contrôle fiscal :

De part sa définition et ses fondements, le contrôle fiscal a pour principales finalités :

§ garantir le respect et la bonne application de la loi fiscale au moyen de l'examen approfondi des déclarations souscrites par les contribuables. Il revêt alors le caractère d'une mission pédagogique à l'égard des contribuables citoyens pour réduire et éviter les erreurs et omissions, et une mission d'identification et surtout de répression des différentes formes d'évitement de l'impôt ;

§ témoigner du degré de crédibilité du système déclaratif mis en application ;

§ garantir une justice sociale dans le sens où il permet d'assurer une égalité des citoyens devant l'impôt et devant le financement des charges publiques, en fonction de la capacité contributive de chacun ;

§ garantir une justice économique en assurant le respect des conditions de la concurrence loyale entre les opérateurs économiques en assurant leur égalité devant la charge fiscale ;

§ éviter la minoration des rentrées fiscales.

L'objet de notre présent travail ne prétend pas présenter une étude exhaustive et complète de l'opération du contrôle fiscal, dès lors que cette démarche nécessite un travail plénier qui s'intéresse non seulement aux textes qui la régissent, mais aussi à son environnement, avec qui elle est en pleines interactions.

Ainsi, nous allons essayer de nous limiter à la vérification de la comptabilité, pièce maîtresse du contrôle fiscal, en décrivant son organisation administrative et juridique en une première partie, et en une deuxième partie, on tentera de présenter les formes de sa pratique, en retraçant les modalités de contrôle exercées et les vérifications à opérer à travers les comptes de la comptabilité soumise au contrôle.

PARTIE I : ORGANISATION ADMINISTRATIVE ET JURIDIQUE DU CONTROLE FISCAL AU MAROC

CHAPITRE PREMIER : ORGANISATION ADMINISTRATIVE DU CONTROLE FISCAL

Au Maroc, la mission du contrôle fiscal est assurée par les services de la DGI, dont les attributions sont fixées par le décret du 22 Novembre 1978 portant organisation du ministère des finances. Toutefois, la structure actuelle de la DGI a radicalement évolué par rapport à ce qu'a été prévue par le décret précité.

En général, le contrôle fiscal fait intervenir, tout au moins indirectement, la plupart des services de la DGI. Ainsi, y concourent les services chargés de la législation, de la coopération internationale, des études et documentation, des affaires juridiques et les services de la gestion des ressources humaines et de formation.

Néanmoins, les services directement chargés du contrôle fiscal peuvent être distingués en deux niveaux, en fonction de leurs compétences territoriales :

§ organes à compétences nationales ;

§ organes à compétences régionales ou inter-préfectorales.

Section 1 : Organes à compétences nationales

Sont constitués par les services de la « Direction du contrôle fiscal »^{7(*)}, créée en 2005 au sein de la DGI (au niveau central) et placée sous l'autorité directe du Directeur Général des Impôts. Cette direction remplit deux types de missions :

§ 1 : Missions de conception, analyse, programmation et suivi des vérifications

Ces missions sont assurées par deux divisions :

1- Division de la programmation, des recoupements et des monographies

Cette division se charge de l'accomplissement de trois tâches de grandes importances :

a- L'étude des propositions des vérifications reçues et l'élaboration du programme annuel des vérifications [*Service de la programmation*].

Les travaux de programmation ont été formalisés depuis 1999 et les critères de choix des dossiers à vérifier ont été fixés par une note de service du 26 Janvier 2000. Les principaux paramètres à retenir sont :

§ l'évolution anormale des indicateurs de performance de l'entreprise ;

§ les résultats de la comparaison avec des activités similaires ;

§ les recoupements dont dispose l'administration.

La démarche de programmation suivie, vise principalement la mesure du risque fiscal, et cibler ainsi, les dossiers où celui-ci s'avère fort probable. OEuvrer à dégager un gain de productivité en réussissant un engagement de moyens adéquat au risque fiscal potentiel.

Le service de programmation étudie et approuve les propositions des vérifications arrêtées par les commissions régionales ou inter-préfectorales. Les dossiers sélectionnés par ces commissions sont établis en trois listes, en fonction du chiffre d'affaires et du secteur d'activité comme suit :

Liste	Seuil de chiffre d'affaires par secteurs d'activité		
	Négoce	Industrie- Transformation	Service
A	= 100 000 000 DHS	= 50 000 000 DHS	= 30 000 000 DHS
B	= 3 000 000 DHS < 100 000 000 DHS	= 2 000 000 DHS < 50 000 000 DHS	= 1 000 000 DHS < 30 000 000 DHS
C	< 3 000 000 DHS	< 2 000 000 DHS	< 1 000 000 DHS

Outre le programme annuel approuvé par la direction générale, des programmations ponctuelles sont établies. Elles concernent principalement les cessions et les cessations d'activités, dont l'impératif de la sauvegarde des intérêts du trésor implique un enclenchement immédiat du processus du contrôle fiscal, qui peut être engagé sans approbation préalable de la direction centrale, une simple lettre d'information est suffisante.

En outre, des vérifications hors programme annuel sont couramment engagées. Elles concernent les dossiers proposés à vérification à la suite des recoupements ou détection d'anomalies graves lors de l'examen des déclarations fiscales souscrites.

b- La constitution d'une base de données qui gère les casiers fiscaux des contribuables, à partir des informations recueillis du circuit interne de l'administration ou auprès des tiers. La réalisation des travaux de recherches et des investigations de détection des moyens et des formes de fraude [*Service des recoupements et enquêtes fiscales*]

c- La conception et la réalisation d'une base documentaire en vue de l'élaboration des guides et études monographiques sectorielles [*Service des monographies*].

2- Division du suivi des vérifications et des recours

Cette division a pour principale mission est d'assurer le suivi des travaux des services des vérifications déconcentrés, l'encadrement du corps opérationnel, la coordination et l'harmonisation des méthodes de travail.

Ces fonctions sont assurées par le biais de trois services, structurés en fonction de la nature des contribuables :

§ service du suivi des vérifications régionales des grandes entreprises ;

§ service du suivi des vérifications régionales des autres personnes morales ;

§ service du suivi des vérifications des personnes physiques.

En outre, cette division se charge du suivi des dossiers en cours de procédure, en phase des recours devant les commissions [*Service du suivi des recours devant les commissions*].

§ 2 : Organes opérationnels : Division des vérifications nationales

Cette division est de nature opérationnelle, elle assure le contrôle fiscal au titre de tous les impôts et taxes. Ses compétences territoriales s'étendent sur tout le territoire national.

Elle se charge du contrôle des contribuables (physiques ou morales) qui présentent un risque fiscal important notamment les grandes entreprises, les organismes financiers, les groupes d'entreprises, les établissements publics, les établissements stables et étrangers...qui nécessitent des investigations approfondies et portant sur des activités diversifiées, tant sur le plan national qu'international et impliquent des recherches particulières qui ne peuvent être conduites par les services déconcentrés.

La Division des vérifications nationales est structurée autour de trois services :

§ service des vérifications des grandes entreprises ;

§ service des vérifications des autres personnes morales ;

§ service des vérifications des personnes physiques.

Section 2 : Organes à compétences régionales

Au Maroc, l'organisation des services déconcentrés est assurée par les Directions régionales ou inter-préfecturales. Elles couvrent tout le territoire national à l'exception de la région sud du Maroc (Laayoune, Oued Edhab, Es Smara).

Chacune de ces directions dispose d'un service régional des vérifications composé, de brigades des vérifications dont le nombre est en fonction de l'importance de la direction.

Chaque brigade de vérification est composée en moyenne de cinq vérificateurs polyvalents, qui interviennent au titre de tout les impôts et taxes et sur tout le territoire de la direction de rattachement.

Au niveau de Rabat et Casablanca, deux brigades spécialisées ont été créées depuis 2000. Sont spécialisées dans le contrôle des grandes entreprises qui enregistrent un chiffre d'affaires annuel supérieur à 50 millions de Dh.

Section 3 : Compétences et obligations des vérificateurs

§ 1 : Compétences des vérificateurs

Les inspecteurs vérificateurs des impôts sont sélectionnés parmi le personnel de la DGI. Ils doivent être classés au moins au grade d'inspecteur adjoint et dotés d'un important niveau des connaissances en matière du droit et techniques fiscales, la comptabilité des sociétés et droit commercial, maîtrise de l'outil informatique...

Auparavant, les affectations aux services des vérifications ne se basaient sur aucun critère de choix objectif, permettant de garantir l'opportunité de sélection. En 2006, la DGI a inauguré, dans le cadre d'une démocratisation de gestion des ressources humaines, un nouveau procédé louable (qu'on espère s'étendre à d'autres fonctions tels que les postes de responsabilités administratives) consistant en une sélection composée d'une épreuve écrite suivie d'un entretien oral devant une commission de hauts responsables de la DGI.

Les compétences et les pouvoirs des inspecteurs vérificateurs sont réglementés par la loi et consignés dans le CGI, ils portent généralement sur quatre catégories :

1- Pouvoir d'exercer le droit de communication

En vertu des dispositions de l'article 214 du CGI, les inspecteurs vérificateurs peuvent demander à tout organisme soumis au contrôle de l'Etat et à toute personne physique ou morale exerçant une activité passible des impôts, la communication de tout les livres et documents dont la tenue est rendue obligatoire par la loi en vigueur et utiles au contrôle de l'impôt.

2- Pouvoir de vérifier

Des dispositions de l'article 210 du CGI, les inspecteurs vérificateurs sont dotés du droit de contrôler les déclarations et les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits et taxes du contribuable qu'ils vérifient.

En général, un seul vérificateur est affecté par dossier, mais si des circonstances particulières s'imposent, plusieurs vérificateurs peuvent intervenir à l'occasion du même contrôle. Souvent, le chef de brigade est amené à apporter concours à ses subordonnés sans que cela ne porte atteinte à la régularité de l'opération du contrôle.

3- Pouvoir d'exercer le droit de constatation

A compter du 1^{er} Janvier 2007, des dispositions de la loi de Finances pour l'année budgétaire, l'administration fiscale peut exercer un « droit de constatation », en vertu duquel elle peut demander aux contribuables de se faire présenter les factures, livres, registres et les documents professionnels se rapportant à des opérations ayant ou devant donné lieu à facturation, et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation pour rechercher les manquements aux obligations prévues par la loi en vigueur.

4- Pouvoir de notifier

Aux termes conjugués des articles 212, 220 et 221 du CGI, l'inspecteur vérificateur est doté du droit de notifier les éventuelles rectifications issues de la vérification effectuée. La notification des redressements porte sur tous les impôts et taxes sans aucune restriction, et son pouvoir de notification s'étend à tout le territoire national, dès lors que la personne vérifiée possède son siège social ou à été élu domicile en dehors du ressort territorial de la direction de rattachement du vérificateur.

§ 2 : Les obligations des vérificateurs

1- Obligations communes au personnel de la fonction publique

Les inspecteurs vérificateurs sont avant tout des fonctionnaires de l'Etat, sont soumis aux obligations générales régissant la fonction publique consignés par le dahir n°1-58-008 de 1958 portant statut général de la fonction publique. Sont tenus d'assurer la bonne marche du service, sont responsables dans l'exécution des tâches qui leur sont confiées, soumis à la discrétion professionnelle...

2- Secret professionnel

Compte tenu des prérogatives largement conférées à l'administration fiscale, notamment avec le droit de communication, de constatation et de vérification et des obligations déclaratives ; le législateur avait instauré la règle du secret professionnel^{8(*)}, en vue de protéger les contribuables et leurs intérêts.

En outre, le législateur fiscal a manifestement référé, en cas de violation du principe, au droit pénal.

3- Obligation du rendement

Malgré la diversité des enjeux du contrôle fiscal, la contrainte du rendement est significative pour le vérificateur, dont le travail est évalué principalement en fonction des dossiers réalisés et surtout en fonction des chiffres réalisés (redressements et recouvrements).

En outre, étant donné qu'une partie de sa rémunération est tributaire du chiffre affiché, la contrainte du rendement structure de manière contraignante son travail, qui le mène progressivement à ignorer les autres contraintes tels que la qualité du contrôle, le nombre de contentieux, la régularité des dossiers rendus.

Section 4 : L'originalité de l'organisation administrative du contrôle fiscal

La connaissance formelle de la structure administrative du contrôle fiscal ne permet pas, dans la réalité des faits, de comprendre le fonctionnement de son organisation. Elle se distingue de toutes les autres structures, par une originalité^{9(*)} due pour une bonne part à deux éléments : les caractéristiques, plus ou moins, spécifiques des fonctions de la vérification et du rôle du vérificateur d'une part, et les conséquences de la prééminence de la logique du rendement dans l'évaluation du contrôle fiscal d'autre part.

§ 1 : Les caractéristiques des fonctions du vérificateur : un pouvoir informel

Tout examen approfondi du fonctionnement des structures administratives chargées du contrôle fiscal, met en évidence une réalité qui se résume par la reconnaissance d'une place centrale au vérificateur, dont le travail comporte des caractéristiques de compétence et d'indépendance.

La technicité du vérificateur est communément reconnue. Son travail exige des compétences importantes : la maîtrise du droit et techniques fiscales, la comptabilité des sociétés, le droit commercial, le droit civil, l'informatique... La détection de la fraude et l'identification de ses formes deviennent de plus en plus un travail délicat et complexe. La conduite d'une vérification nécessite un apprentissage spécifique du fait de la complexité de la réglementation. L'image du vérificateur est donc associée à celle d'un expert, et cette expertise constitue pour lui une source de pouvoir.

Le pouvoir d'expert du vérificateur est renforcé par son indépendance, qui dépasse de loin celle qui lui a été conférée par le statut de la fonction publique. Certes le contrôle hiérarchique et organisationnel est omniprésent, mais l'indépendance du vérificateur est plus importante : il gère librement son emploi du temps et la répartition de ses tâches, est seul responsable du déroulement de ses vérifications à condition de remplir ses objectifs annuels de rendement.

A cela, s'ajoute l'importance de la zone des compétences du vérificateur, il dispose lui seul d'un monopole quasiment absolu sur les informations concrètes des dossiers dont il est en charge de vérifier.

§ 2 : La prééminence de la logique du rendement dans l'évaluation du contrôle

En privilégiant la contrainte financière, la politique de l'administration fiscale à tendance de plus en plus à rechercher un rendement statistique du contrôle fiscal. Pour cela, elle admet, voire encourage, l'aboutissement des dossiers par des accords à l'amiable dont le fond de toile est la négociation. L'évolution des dossiers réglés à l'amiable en nombre et en valeurs n'a cessé d'accroître ces dernières années.

Evolution du rendement des dossiers réglés à l'amiable en millions de Dh

	2003	%	2004	%	2005	%
Dossiers réglés à l'amiable	1.084	44	861	50	2.089	71
Total du rendement	2.426		1.718		2.950	

Source : les rapports d'activité 2003, 2004 et 2005.

Les implications de ce choix organisationnel, sont appréhendées à deux niveaux :

a- l'organisation du contrôle fiscal répond plus à un choix rationnel, mais non pas d'une manière optimale à la fonction objective du contrôle fiscal, celle de lutter contre toutes les formes d'évitement de l'impôt et crédibiliser le système déclaratif, mais de faire alimenter les caisses du trésor par des recettes supplémentaires ;

b- le pouvoir décisionnel du vérificateur se voit renforcé, vu l'importance de son rôle dans le processus de négociation des accords à l'amiable. De part ses pouvoirs, il s'arrange, pour afficher de bonnes performances (bons chiffres) à concilier entre trois objectifs : trouver des redressements et pas tout les redressements, réaliser une moyenne annuelle satisfaisante et non la meilleure et enfin, aboutir au maximum d'accords et de recouvrements.

De ce que précède, en privilégiant le choix d'évaluer le contrôle fiscal par la contrainte financière conjuguée au pouvoir informel du vérificateur dans la sphère décisionnelle, il y'a lieu d'envisager le risque de basculement des choix et enjeux ; de la recherche de l'intérêt collectif du contrôle fiscal au terme duquel le vérificateur doit examiner en toute impartialité, si les déclarations contrôlées sont justes et conformes à la loi, vers un intérêt individuel du vérificateur, en cherchant un rendement statistique satisfaisant, il pourra alors, mener un travail cadré dans l'horizon d'un accord négocié. Face à cela, il est impératif de prévoir ce que pourra dissimuler cette option de travail, notamment toutes les éventuelles formes de dérives alimentées par un contexte favorable, à savoir l'ampleur de la fraude au Maroc et l'importance des sommes mises en jeu et où, malheureusement, l'intégrité n'est pas une devise précieuse.

CHAPITRE 2 : L'ORGANISATION JURIDIQUE DU CONTROLE FISCAL : DROITS DE L'ADMINISTRATION ET GARANTIES DU CONTRIBUABLE

Section 1 : Droits de l'administration

§1 : Droit de communication et échange d'information

Le droit de communication et échanges d'informations est régi par l'article 214 du CGI, il exprime le droit reconnu à l'administration fiscale de prendre connaissance, aux besoins utiles de l'assiette et du contrôle de l'impôt, de tous les renseignements détenus par les tiers.

1- Exercice du droit de communication :

Le droit de communication est exercé auprès :

§ des organismes de l'Etat, des collectivités et administrations publiques, des collectivités locales et tout organisme soumis au contrôle de l'Etat ;

§ des personnes physiques ou morales exerçant une activité passibles des impôts, droits et taxes ;

§ cadis chargés du taoutik.

En outre ; l'administration fiscale peut demander communication des informations auprès des administrations des Etats ayant conclu, avec la Maroc, des conventions de non double imposition.

Le droit communication s'exerce par une demande écrite, et dans les locaux du siège social ou du principal établissement des personnes concernées. Toutefois, les intéressés peuvent fournir les renseignements sollicités par l'administration, par écrit ou les remettre aux agents de l'administration contre récépissé.

2- Etendu du droit de communication

Aux termes de l'article 214 du CGI, la communication portera sur tous les renseignements utiles à l'établissement de l'assiette et au contrôle de l'impôt.

Il concerne tous les documents comptables ou de services détenus par les organismes d'Etat ou ceux soumis à son contrôle, sans qu'aucun secret professionnel ne puisse être opposé.

Pour les personnes physiques ou morales exerçant une activité passible des impôts, droits et taxes, le droit de communication porte sur tout les livres et documents, dont la tenue est rendue obligatoire par les lois en vigueur (livre journal, livres d'inventaires, correspondances, pièces justificatives dépenses, les factures de ventes...). Toutefois, pour les personnes qui exercent des activités qui impliquent le secret professionnel, la communication des renseignements ne concernera pas la globalité du dossier.

§ 2 : Droit de constatation

En vertu des dispositions de la Loi de Finances n°43-06 relative à l'année budgétaire 2007 ; l'administration fiscale est vouée d'un nouveau droit : droit de constatation.

L'article 210 du CGI, confère à l'administration le droit de procéder, dans le cadre du contrôle des déclarations et actes utilisés pour l'établissement des impôts et taxes, à l'encontre des contribuables (personnes physiques ou morales) de se faire présenter les factures, les livres, les registres et les documents professionnels se rapportant à des opérations ayant donné ou devant donné lieu à facturation, et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation, pour rechercher les manquements aux obligations prévus par la législation et la réglementation en vigueur.

1- Exercice du droit de constatation

Le droit de constatation, aux termes de l'article 210 du CGI, s'exerce immédiatement, après remise au contribuable concerné par l'opération, d'un avis de constatation par les agents assermentés de l'administration. Il est effectué dans les locaux des contribuables ; aux heures légales et durant les heures d'activité professionnelle.

2- Procédure

La première intervention de l'administration est inopinée ; un avis de constatation doit être remis contre récépissé, au contribuable ou toute autre personne travaillant avec lui. L'avis doit comporter le nom et prénoms de l'agent chargé de la mission et doit informer le contribuable de l'opération.

L'opération de constatation sur place est fixée au maximum à huit (8) jours ouvrables, à compter de la date de réception de l'avis. La clôture de l'opération est matérialisée par un procès verbal, établi en double exemplaire, signé par les deux parties et dont un exemplaire est remis au contribuable.

Les résultats de l'opération et éventuellement les manquements relevés sur place, donnent lieu à l'établissement d'un procès verbal dans les trente (30) jours qui suivent l'expiration de l'opération. Une copie du dit procès est remise au contribuable qui dispose d'un délai de huit (8) jours, suivant la date de réception, de faire part de ses observations.

§ 3 : Droit de contrôle : vérification de la comptabilité et examen de l'ensemble de la situation fiscale du contribuable

Aux termes de l'article 210 du CGI c'est le droit dévolu à l'administration fiscale de contrôler les déclarations et les actes utilisés pour l'établissement de l'impôt, droits et taxes.

Ce contrôle ne peut être assuré que par :

§ un examen approfondi de la comptabilité du contribuable^{10(*)}; en rapprochant les déclarations souscrites aux données comptables du contribuable et éventuellement aux renseignements externes en possession de l'administration ;

§ un examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables^{11(*)}, qui consiste à vérifier la cohérence entre les revenus déclarés par le contribuable à situation patrimoniale, de trésorerie et son train de vie.

Le contrôle de l'administration fiscale prend généralement deux formes essentielles : un contrôle exercé sur pièces et un contrôle sur place. Bien que ces deux types de contrôles se différencient au niveau des procédures qui les régissent et aussi au niveau leurs finalités, mais se complètent en dernier ressort.

1- Contrôle sur pièces

En principe, ce contrôle effectué par l'administration à partir du bureau, ne doit pas être confondu avec le contrôle fiscal proprement dit qui suppose un examen critique des déclarations du contribuable et débouche éventuellement sur des redressements, et ce à l'issue d'une procédure dont le strict respect est formel.

Le contrôle sur pièce est une série d'opérations exercées par l'inspecteur chargé de la gestion du dossier du contribuable au niveau des services de l'assiette. Il est appelé, dans le cadre de ses tâches ordinaires de gestion de s'assurer :

§ que toutes les obligations déclaratives ont été remplies par les contribuables, dans les formes et les délais prévues par la loi ;

§ que les déclarations souscrites ne comportent pas d'erreurs et incohérences.

Ce contrôle doit être systématique et exhaustif. Doit être mené au fur et à mesure de la réception des déclarations et au moment de leurs classements aux dossiers appropriés.

Bien que, souvent ces opérations de contrôle aient été qualifiées de « formel », mais sont d'une importance capitale. C'est à ce niveau d'examen des dossiers et des documents y sont rattachés que le risque fiscal est bien appréhendé (nature et ampleur des irrégularités constatées) ; aussi le degré de moralité et du civisme fiscal du contribuable est mesuré (niveau de réactivité et de coopération du contribuable aux relances de régularisations des anomalies adressées par l'administration).

2- Contrôle sur place

C'est le contrôle fiscal proprement dit, il constitue le prolongement du contrôle sur pièces^{12(*)} par la recherche des éléments externes. Il est exercé par des brigades spécialisées et en dehors des bureaux de l'administration fiscale. Il consiste en la vérification de comptabilité des entreprises et en l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables.

Généralement est défini, comme étant un ensemble d'opérations, effectuées dans les locaux professionnels de l'entreprise, qui ont pour but d'examiner la comptabilité et la confronter à certaines données de fait ou matérielles, en vue de s'assurer de l'exactitude des déclarations souscrites et de l'existence matérielle des éléments de l'actif et des stocks.

Le législateur fiscal, a encadré l'exercice de ce contrôle par des dispositions précises, stipulées dans l'article 212 du CGI, et portent principalement sur l'obligation de l'information du contribuable du début de l'exercice du contrôle, son lieu et sa durée et les formes et procédures à respecter en cas de rectification des bases d'impositions déclarées par le contribuable.

a- Avis de vérification^{13(*)}

Une vérification de comptabilité, ne peut être engagée sans que le contribuable n'en soit informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification. L'intervention sur place, ne peut être effectuée qu'à partir du 16^{ème} jour à compter de la date de réception dudit avis. Le défaut d'envoi de cet avis aussi bien que le non respect du délai requis, peuvent engendrer l'irrégularité de la procédure.

L'avis de vérification est envoyé au contribuable sous pli fermé par lettre recommandée avec accusé de réception, soit par remise en main propre au moyen d'un certificat de remise^{14(*)} établi en double exemplaires dont une copie dûment signée est remise au contribuable. Il doit être notifié à l'adresse indiquée par le contribuable dans ses déclarations, actes ou correspondances communiqués à l'administration fiscale. Il est considéré valablement notifié suite à sa remise :

§ pour les personnes physiques ; soit au contribuable lui même, à son domicile, à l'un des parents, employés ou toute personne habitant ou travaillant avec lui ;

§ pour les sociétés ou autres groupements soumis à l'impôt sur le revenu (sociétés en nom collectif, en commandite simple et de fait ne comportant que des personnes physiques) ; à l'associé principal, son représentant légal ou toute autre personne travaillant avec le contribuable destinataire ;

§ en cas de refus de réception par le contribuable destinataire après écoulement d'un délai de dix (10) jours, à compter de la date du refus de réception dont l'agent notificateur doit constater par un procès verbal dit de carence.

L'avis de vérification, bien que les textes ne le prévoient pas, comporte quelques indications nécessaires qui informent le contribuable et lui explicitent la nature de l'opération de vérification dont il fera l'objet :

§ l'identité de l'agent chargé d'exécution de la mission du contrôle, son grade, le numéro et date de sa carte de commission ;

§ les impôts, taxes et droits soumis au contrôle ;

§ la période concernée par le contrôle.

b- Durée de la vérification :

Aux termes de l'article 212 du CGI, la vérification de comptabilité ne doit pas dépasser :

§ six (6) mois pour les entreprises dont le montant du chiffre d'affaires hors taxe sur la valeur ajoutée déclaré au titre des exercices soumis au contrôle est inférieur à cinquante (50) millions de dirhams ;

§ douze (12) mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxe sur la valeur ajoutée déclaré au titre d'un des exercices soumis au contrôle, est supérieur à cinquante (50) millions de dirhams.

Il y'a lieu de signaler que les éventuelles interruptions que peut connaître l'opération de vérification, ne sont pas comptées dans les délais précités, dans la condition doivent être constatées par des lettres de mises en demeure^{15(*)}, pour défaut de présentation des documents comptables demandés ou refus de se soumettre au contrôle.

c- Lieu de vérification

En principe, et selon les termes du CGI, le lieu de vérification est les locaux du domicile fiscal, du siège social ou du principal établissement des contribuables personnes physique ou morales. Toutefois, et notamment pour les PME, ce contrôle s'exerce couramment dans les locaux des cabinets comptables chargés de la tenue ou la supervision de la comptabilité du contribuable, sans que cela ne porte atteinte à la régularité de la procédure du contrôle.

d- Clôture de la vérification :

Selon les dispositions de l'article 212 du CGI, l'inspecteur est tenu d'informer le contribuable de la date de clôture de la vérification. Il ressort de cette disposition que le législateur tiens au respect de la limitation de la durée de la vérification sur place. Toutefois, son observation souffre des lacunes de textes, qui se rapportent au jour du début et la date de notification de la lettre d'information de clôture.

En pratique, les vérificateurs établissent conjointement avec le contribuable ou son représentant légal deux procès verbaux : le premier à la date du début de vérification, le deuxième à la date de sa clôture. Ainsi, les dates consignées dans les deux PV, établis en doubles exemplaires dont une copie est remise au contribuable, s'apposent aux deux parties (l'administration et le contribuable), et servent de références pour la lettre d'information de la clôture de vérification rendue obligatoire par la loi.

Section 2 : les garanties du contribuable

Certes, l'administration fiscale dispose des diverses prérogatives, néanmoins le contribuable n'est pas démunie de garanties qui assurent sa protection contre tout débordement ou arbitraire, dont le formalisme exprime à la fois une contrainte et une protection.

On peut classer les garanties accordées au contribuable sous trois formes :

§ 1 : Droit à l'information

Le droit à l'information est considéré comme la constante dans tous les actes liés à l'exercice des droits de l'administration. En effet, il lui est fait obligation d'informer le contribuable de la nature et la teneur des renseignements détenus par elle, recueillis dans le cadre du droit de communication.

Aussi, même dans le cas de l'exercice du droit de constatation, qui renferme à lui seul, dans sa procédure le caractère de l'improviste, à l'issue de la clôture de l'opération, un procès verbal décrivant les éventuels manquements relevés sur place est remis au contribuable, pour faire part de ses observations.

En matière de vérification de comptabilité, l'envoi d'un avis de vérification est formellement prescrit, sous peine de nullité de la procédure, par la loi fiscale. Outre l'obligation d'information de la clôture et des résultats du contrôle.

§ 2 : garanties temporelles

Elles découlent du principe que le droit de contrôle de l'administration est limité dans le temps ; elles concernent aussi bien la durée de vérification que la période concernée par elle.

a- La durée de la vérification :

Comme a été préalablement signalé, la vérification de comptabilité est limitée dans le temps. En fonction du montant du chiffre d'affaires hors la taxe sur la valeur ajoutée déclaré :

§ six (6) mois pour les entreprises dont le montant du chiffre d'affaires hors taxe sur la valeur ajoutée déclaré au titre des exercices soumis au contrôle est inférieur à cinquante (50) millions de dirhams ;

§ douze (12) mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxe sur la valeur ajoutée déclaré au titre d'un des exercices soumis au contrôle, est supérieur à cinquante (50) millions de dirhams.

b- La période soumise à vérification : droit de reprise de l'administration

L'administration fiscale, dans l'exercice de son droit de contrôle, est limitée par l'effet de prescription, qui constitue la limite du droit de reprise dont elle est dévolue. Ainsi ; le droit de réparation des erreurs, omissions ou insuffisances est fixé au 31 décembre de la quatrième année, suivant celle au titre de laquelle l'imposition est émise.

Toutefois, ce délai peut être dépassé selon les cas suivants :

- Au cas où des déficits ou des crédits de taxes ont été imputés sur les exercices à vérifier, le délai de reprise est ainsi étendu aux quatre derniers exercices prescrits. Toutefois, les éventuels redressements ou rappels de taxes afférents à cette période prescrite ne peuvent excéder les montants des déficits ou crédits de taxes imputés sur les résultats des exercices non prescrits^{16(c)}.

Ainsi, les redressements constatés au titre des exercices prescrits viendront en diminution des déficits ou crédits ou taxes imputés sur les exercices non prescrits dans la limite de leur annulation.

Toutefois, en ce qui concerne les déficits ou les fractions de déficits correspondants à des amortissements régulièrement constatés, aucune limitation de délai de report n'est prévue.

- Au cas où, la vérification d'un exercice non prescrit laisse apparaître des provisions irrégulièrement constituées, leur réintégration est constatée quel que soit la date de leurs constitution, et rattachées à l'exercice au titre duquel ont été constituées. Si, toutefois, cet exercice est prescrit, elles seront rapportées au premier exercice de la période non prescrite^{17(*)}.

- Dans le cas d'une cessation totale d'activité d'une entreprise suivie de liquidation, aucune prescription ne puisse être opposée à la vérification de comptabilité effectuée après la clôture des opérations de liquidation^{18(*)}.

- Dans le cas où la retenue à la source et le paiement des intérêts perçus, au titre des dépôts en dirham effectués par des personnes non résidentes auprès des établissements de crédit, n'ont pas été réalisés, l'administration dispose du droit de contrôler l'origine des dits dépôts. Toutefois, le droit de réparer ne peut s'exercer au-delà du 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les sommes dues devaient être versés^{19(*)}.

§ 3 : Garanties procédurales

Sans doute se sont les plus importantes pour le contribuable, elles encadrent principalement la vérification de comptabilité, depuis son engagement, au cours et après sa clôture.

Compte tenu de la teneur de la vérification de comptabilité et des résultats sur lesquelles pourra éventuellement déboucher, en matière de rectification à la hausse des bases et des chiffres déclarés par le contribuable, le législateur considère que tout manquement à cette procédure entraînera la nullité de la vérification et les résultats qui en découlent. Delà toute proposition de redressement doit être effectuée dans le cadre d'une procédure assise sur le principe du contradictoire : procédure contradictoire de redressement.

Section 3 : Procédure contradictoire de redressement

En général, que ce soit dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou dans le cadre d'un examen de la situation fiscale des contribuables, des garanties communes existent.

Le déclenchement du contrôle est obligatoirement notifié au contribuable par un avis de vérification. Dans cet avis, l'administration précise l'identité de l'agent chargé d'accomplir la mission du contrôle, précise les impôts et les années soumis à l'opération, ce qui permettra au contribuable de s'assurer que la prescription ne lui est pas acquise. Enfin, le contrôle s'achève obligatoirement par l'envoi d'un avis de clôture de vérification.

Les résultats des vérifications effectuées, aux termes de l'article 212 du CGI, doivent être portées à la connaissance du contribuable concerné, soit par :

§ un avis d'absence des redressements quand l'administration n'a aucun reproche à formuler ;

§ une notification des redressements quand elle envisage rectifier les chiffres et les bases d'imposition déclarés par le contribuable.

Sur le plan juridique, les redressements notifiés au contribuable, ne constituent que des propositions de redressements, ils ne deviennent définitifs et constatés qu'à l'épuisement du formalisme qu'impose la procédure.

§ 1. Les propositions de redressements : les notifications

Il s'agit là de l'engagement d'un débat écrit entre l'administration et le contribuable vérifié, un échange d'arguments et de justifications des positions de chacun, et de clarification des points de désaccords.

1- la première notification des redressements

a- la première lettre de l'administration

La première lettre de notification adressée par l'administration, constitue le premier acte de la procédure contradictoire, elle est envoyée au contribuable sous pli fermé par lettre recommandée avec accusé de réception, soit par remise en main propre au moyen d'un certificat de remise établi en double exemplaires dont une copie dûment signée est remise au contribuable.

§ **Forme et contenu de la première lettre de notification :**

La notification des redressements doit indiquer les coordonnées du service ou la brigade, adresse et numéro de téléphone. Signée, conjointement, par l'inspecteur vérificateur et son chef hiérarchique (chef de brigade, chef de service ou ultérieurement le directeur régional ou préfectoral). Elle doit faire mention, dans la première page de garde, du nombre de feuillets y est annexé.

Quand au fond, la notification doit être établie dans une logique qui permettra au contribuable d'en bien saisir la teneur.

Le vérificateur expose dans une première partie les résultats de la vérification, notamment son évaluation de la comptabilité et des déclarations examinées. Il doit se prononcer clairement sur la probité de la comptabilité examinée et la sincérité des résultats déclarés.

Si le vérificateur se livre au rejet (total ou partiel) de la comptabilité du contribuable, il est dans l'obligation de se conformer aux dispositions légales, en faisant mention des anomalies graves constatées, et préciser la méthode adoptée pour la reconstitution du chiffre d'affaires et les moyens utilisés.

En une seconde partie, il expose par années et par nature d'impôts et taxes, les chefs de redressements notifiés. Ils doivent être détaillés, motivés et justifiés par les dispositions réglementaires (fiscales et comptables). Une récapitulation totale des redressements est établie sous forme de tableaux établis par années, en annexes.

Enfin, dans une dernière partie, le vérificateur rappelle au contribuable ses droits et ses obligations et il l'invite à formuler, dans un délai de trente jours (30), ses observations sur les éléments notifiés.

§ Effets de la notification :

La première lettre de notification engendre deux effets ; Le premier d'ordre juridique ; elle interrompt la prescription. Le second, de nature procédurale : l'administration met un terme à son pouvoir de rectification. Elle ne pourra en aucun cas, par la suite, changer la méthode de reconstitution adoptée, ajouter des chefs de redressements ou augmenter ceux notifiés. En somme, elle est tenue des bases et justifications notifiées tout au long de la procédure qui s'ouvre.

b- La réponse du contribuable :

A la réception de la 1^{ère} notification, le contribuable peut dans le délai imparti de trente (30) jours :

§ ne pas répondre ou bien le faire hors le délai légal, l'imposition sera établie sur la base des éléments notifiés et ne peut être contestée que par voie de contentieux administratif.

§ répondre dans les délais et accepte les redressements notifiés, la procédure sera alors close, et l'imposition sera établie sur les bases notifiées et ne peut en aucun cas être contestée.

§ répondre dans les délais, mais conteste en partie ou en totalité les rectifications proposées, il doit le faire par impôt et période vérifiée.

2- la deuxième notification des redressements :

a- Examen de la réponse du contribuable : la 2^{ème} lettre de notification

A réception de la réponse du contribuable, l'administration dispose d'un délai de soixante (60) jours pour examiner les éléments qu'elle contient et en donner suite.

Si les observations et les contestations du contribuable sont fondées, le vérificateur doit en tenir compte et rectifier ou abandonner les bases notifiées, sinon, va maintenir sa position initiale (par chefs de redressements).

Dans les deux cas, il devra formuler son avis, en invitant le contribuable à donner son accord partiel ou total sur les éléments maintenus par l'administration et lui rappeler son droit de porter le litige, sur les points de désaccords, devant la Commission Locale de Taxation (CLT).

En outre, la deuxième lettre de notification doit rappeler au contribuable, au sujet des chefs de redressement sur lesquels il n'a pas exprimé d'observations, que cette situation est considérée comme accord tacite des dits redressements.

b- Réponse du contribuable :

A réception de la 2^{ème} lettre de notification ; le contribuable peut soit :

§ répondre dans le délai légal de trente (30) jours, trois cas de figures sont à envisager :

o Il exprime expressément son accord sur les éléments notifiés, ainsi l'administration procède à la taxation sur la base des éléments notifiés ;

o il exprime son désaccord sur une partie ou la totalité des propositions de redressements notifiés sans demander le pourvoi devant la CLT, la procédure est alors close à ce niveau et l'imposition sera établie ;

o il fait part de son désaccord avec demande de pourvoi devant la CLT, le dossier doit alors soumis, pour examen, à la CLT.

§ Ne pas répondre ou le faire hors délai, la procédure est ainsi close et l'administration constate l'émission des impôts et taxes sur la base des éléments notifiés.

§ 2. Les instances d'arbitrage : les commissions de recours

En droit fiscal marocain, il existe deux commissions qui interviennent dans le cadre des litiges et des désaccords qui persistent, entre l'administration et le contribuable dans le cadre de la procédure de rectification des impositions issus d'un contrôle fiscal.

Le recours devant ces commissions d'arbitrage, a été souvent qualifié d'un contentieux para juridictionnel^{20(*)}, et ce, au vu de la nature de ces commissions, leurs compositions et de leurs attributions.

1- La Commission Locale de Taxation (CLT)

Conformément aux dispositions de l'article 225 du CGI, les CLT sont instituées par l'administration et en fixe le siège et le ressort.

a- Composition des CLT

La composition de la CLT est fixée par l'article 225 susvisé ;

§ un magistrat, président. Par un arrêté du Premier Ministre en date du 02 Mai 1988, cette mission a été confiée aux présidents des tribunaux de première instance ;

§ un représentant du gouverneur de la préfecture ou la province dans le ressort de laquelle est située le siège de la commission ;

§ le chef de service local des impôts ou son représentant qui tient le rôle de secrétaire rapporteur ;

§ un représentant du contribuable appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité exercée par le contribuable requérant. Il est désigné par le Gouverneur du lieu de la CLT, pour une durée de trois (3) ans.

b- Compétences de la CLT

§ Compétence territoriale :

La CLT est compétente à statuer sur les litiges opposant l'administration fiscale et le contribuable dont le siège social ou le principal établissement se trouve dans le ressort territorial de la préfecture ou la province pour laquelle elle a été créée.

§ Compétences d'attributions :

La CLT est habilitée statuer sur tous les litiges portés devant elle, se rapportant à la détermination des bases des impôts, droits et taxes et doit se déclarer incompétente sur les questions liées à l'interprétation des dispositions réglementaires.

Elle lui appartient ainsi, de statuer et se prononcer sur les questions de fait, sur les infractions relevées, de fixer les redressements dans la limite des montants notifiés.

En revanche, la CLT ne peut porter des modifications aux motifs des redressements notifiés, de statuer sur les redressements ayant fait l'objet d'un accord en cours de procédure, de se prononcer sur une taxation d'office dont a fait l'objet le contribuable soit pour défaut de réponse dans le délai légal (à l'occasion de la 1^{ère} ou la 2^{ème} notification), soit à la suite de son défaut de demande de pourvoi devant la CLT (Réponse à la 2^{ème} notification).

c- Fonctionnement de la CLT :

§ Saisine de la Commission :

La CLT est saisie par le contribuable, et doit être faite au cours de la procédure contradictoire de rectification dans le cadre d'un contrôle fiscal, dans sa réponse à la 2^{ème} lettre de notification de l'administration et dans le délai légal de trente (30) jours qui lui est imparti à compter de la date de réception de la dite notification.

Ainsi, tout manquement à ces dispositions, la demande de recours devant la CLT est irrecevable.

En cas de recevabilité de la demande de pourvoi, l'inspecteur vérificateur établit un « Rapport de la CLT », dont il récapitule tous les éléments se rapportant à la procédure, et un état détaillé des différents points de litiges en retraçant les propositions de l'administration et les observations du contribuable d'une manière à bien éclairer la commission.

§ Tenue de la commission : convocation des parties

La CLT est réunie sur invitation de son président. Selon un calendrier établi, le rapporteur convoque les membres de la Commission : il leur communique la liste des dossiers à examiner et leurs dossiers respectifs (copies des rapports et annexes).

§ Délibération :

En application des dispositions de l'article 225 du CGI, la CLT statue valablement lorsque au moins trois de ses membres, dont le président et le représentant du contribuable, sont présents. Toutefois, elle peut valablement statuer au cours d'une seconde réunion en présence du président et de deux autres membres, quelle que soit leur qualité^{21(*)}.

Si le besoin se sentira, la CLT peut tenir plus qu'une seule séance pour la même affaire, comme elle peut demander des compléments d'enquêtes au vérificateur et d'informations au contribuable.

Elle délibère à la majorité des voix des membres présents. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

Les décisions de la CLT doivent être détaillées et motivées. Elle doit faire ressortir séparément les bases arrêtées par la commission et les rectifications sur lesquelles s'est déclarée incompétente.

Les décisions prises sont consignées sur des rapports conçus selon un modèle prévu à cet effet et signées par les seuls membres habilités à statuer et ayant délibérés.

§ Délai de prise de décision :

Depuis la LF relative à l'année budgétaire 2001, la CLT est tenue de prendre une décision dans un délai de vingt quatre (24) mois qui court depuis la date d'introduction du recours qui correspond à celle de réception de la réponse à la 2^{ème} notification des redressements.

Si la CLT n'a pas pris une décision après expiration de ce délai, l'inspecteur chargé du dossier est appelé à informer le contribuable concerné de son droit de saisir la Commission Nationale de Recours Fiscal (CNRF), et ce dans un délai de soixante (60) jours à compter de la date de réception de ladite lettre d'information. Passé ce délai, si le contribuable n'a pas formulé sa demande de pourvoi devant la CNRF, l'administration constate l'imposition des bases observées dans la 2^{ème} lettre de notification.

§ Notification de la décision de la CLT :

A partir de 2001, les décisions de la CLT sont notifiées par l'inspecteur vérificateur^{22(*)}. Sous pli fermé avec accusé de réception ou au moyen d'un certificat de remise sur place, l'inspecteur vérificateur informe le contribuable de la décision prise par la CLT et lui rappelle son droit de recours à la CNRF, et ce dans un délai de soixante (60) jours à courir de la date de réception de la dite notification.

2- La Commission Nationale de Recours Fiscal (CNRF)

La CNRF est une commission permanente qui siège à Rabat. Elle est placée sous la tutelle directe de Premier Ministre.

a- Composition de la CNRF :

La composition de la CNRF est décrite par l'article 226 du CGI :

§ cinq (5) magistrats appartenants au corps de la magistrature, désignés par le Premier Ministre, sur proposition du Ministre de la Justice.

§ trente (30) fonctionnaires, désignés par le Premier Ministre sur proposition du Ministre des Finances, ayant une formation fiscale, comptable, juridique ou économique et ayant au moins le grade d'inspecteur. Ces fonctionnaires sont détachés auprès de la commission pour une période non déterminée.

§ cent (100) personnes du monde des affaires désignées par le Premier Ministre, sur proposition conjointe des ministres chargés du commerce, de l'industrie, de l'artisanat, des pêches maritimes et du ministre chargé des finances. Leur désignation, est faite pour une durée de trois ans, en qualité de représentants des contribuables. Ces personnalités sont choisies parmi les membres des organisations professionnelles (d'industrie, service, artisanat, chambres de pêche maritime) les plus représentatives.

Il y'a lieu de préciser, qu'aussi bien les représentants de l'administration que ceux des contribuables, n'exercent pas au sein de la CNRF pour défendre les corps dont ils sont issus. Aucune disposition légale ne leur confère cette qualité. Ils siègent au sein de la commission, pour l'éclairer sur certains aspects de l'activité ou de la profession qu'ils représentent et qu'ils sont censés bien maîtriser.

La CNRF, est subdivisée en cinq sous commissions délibérantes, composée chacune de :

§ un magistrat, président ;

§ deux fonctionnaires, tirés au sort, parmi ceux qui n'ont pas instruit le dossier soumis à l'examen de la commission ;

§ deux représentants des contribuables, désignés pour chaque affaire, par le président de la commission parmi les cent personnalités.

§ un rapporteur, choisi par le président de la commission parmi les fonctionnaires, qui assiste aux travaux de la sous-commission sans voix délibérante.

b- Compétences de la CNRF

§ Compétence territoriale :

La compétente territoriale de la CNRF s'étend à tout le territoire national.

§ Compétences d'attributions :

La CNRF est habilitée à statuer sur tous les litiges portés devant elle, se rapportant à la détermination des bases des impôts, droits et taxes et doit se déclarer incompétente sur les questions liées à l'interprétation des dispositions réglementaires.

Elle lui appartient ainsi, de statuer et se prononcer sur les questions de fait, sur les infractions relevées, de fixer les redressements dans la limite des montants notifiés.

Elle intervient, en appel sur les requêtes formulées contre les décisions de la CLT, comme elle peut intervenir en première instance en cas de défaut de délibération de celle ci dans le délai lui est imparti de vingt quatre (24) mois.

c- Fonctionnement de la CNRF

§ Saisine de la CNRF :

La CNRF est ouverte au contribuable et à l'administration. L'une ou l'autre partie peut demander y recourir contre les décisions de la CLT.

La demande de pourvoi doit être formulée par écrit et dans un délai de soixante (60) jours à compter de la date de réception de la décision de la CLT. Elle doit être adressée directement au président de la CNRF qui en informe la partie adverse.

Un recours non sollicité ou déclaré irrecevable^{23(*)}, engendre plusieurs conséquences :

o si les *deux parties* du litige n'ont pas demandés le recours devant la CNRF, l'administration établit alors l'émission de l'impôt et taxes qui résultent de la décision de la CLT. Dans ce cas, le non recours du contribuable est assimilé à un accord tacite de la décision de la CLT ;

o si *seul le contribuable* a demandé le pourvoi devant la CNRF, les décisions de celle ci ne peuvent alors dépasser les bases arrêtées par la CLT ;

o si *seule l'administration* a saisie la CNRF ; le non recours du contribuable est considéré comme un accord tacite de la décision de la CLT. L'administration peut constater les droits et taxes qui en découlent, tout en sauvegardant son droit de recours contre la partie des redressements rejetés par la CLT ;

o au cas où *les deux parties* ont demandés le recours qui s'assimile à celui où *seule l'administration* a saisie la CNRF, la décision de celle-ci est étendue aux bases d'impositions contenues dans la 2^{ème} lettre de notification de l'administration (la CNRF n'est pas tenue de la décision de la CLT) ;

Le fonctionnement de la CNRF est assuré par son président magistrat. Il établit un calendrier des séances, et le communique aux présidents des sous commissions pour examen. Les sous commissions désignent un, des fonctionnaires rattachés à la commission, pour instruction de dossier et un autre pour fonction de secrétaire rapporteur des délibérations.

§ Tenue des commissions : convocation des parties.

En application des dispositions de l'article 226 du CGI, lorsqu'elle est saisie d'un pourvoi, la CNRF :

o avise l'autre partie du recours exercé et lui communique une copie de la requête dont elle a été saisie, et ce dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la demande du recours ;

o demande à l'administration le transfert du dossier fiscal afférent à l'affaire et à la période en litige. Le transfert du dossier doit être directement transmis à la commission, dans un délai de trente (30) jours. A défaut, les bases d'imposition à retenir ne peuvent excéder :

- au cas où le contribuable a saisi la CNRF : les bases déclarées ou éventuellement ceux acceptés au cours de la procédure ;

- en l'absence du recours du contribuable : les bases fixées par la CLT.

Après fixation de la date de l'examen du dossier, le président convoque le contribuable, le vérificateur et les membres de la commission, au moins quinze (15) jours avant la date de réunion.

§ Délibérations :

En application des dispositions de l'article 226 du CGI, les sous commissions délibèrent valablement en présence du président et des deux autres membres, l'un représentant le contribuable et l'autre l'administration. Au cours d'une deuxième séance, en présence du président et de deux autres membres, quelque soit leur qualité.

Les décisions sont prises à la majorité des voix, celle du président est prépondérante en cas de partage. Les voix tenues sont celles des membres présents en dehors de celles de l'inspecteur vérificateur et du contribuable ou leurs représentants^{24(*)}.

La commission peut tenir autant de séances que nécessaire. Elle peut demander à titre consultatif, l'avis d'un expert ou demander des compléments d'enquêtes ou d'instructions.

La commission entend séparément chacune des parties. Toutefois, une confrontation des deux est possible, soit sur leurs demandes ou lorsque la commission le juge nécessaire.

§ Délai de prise de décision :

En vertu des prescriptions de l'article 226 du CGI, la CNRF doit rendre ses décisions dans un délai de douze (12) mois à compter de la date d'introduction du recours. A défaut, l'administration perd tous ses droits de rectification. Aucune rectification ne peut être apportée aux résultats déclarés par le contribuable ou bases d'impositions, retenues par l'administration, en cas d'imposition d'office pour défaut de déclaration.

Toutefois, si au cours de la procédure, le contribuable aurait donné son accord (exprès ou tacite) sur quelques chefs de redressements, c'est la base qui en résulte qui sera retenue pour l'émission de l'impôt.

§ Notification des décisions :

Les décisions prises par la CNRF, doivent être détaillées et motivées. Elles sont notifiées aux deux parties du litige, par le magistrat assurant le fonctionnement de la commission, dans un délai de six (6) mois de leurs constatations.

La notification et la réception de la décision de la CNRF, mettent un terme à la procédure contradictoire de rectification. L'administration fiscale peut émettre l'impôt, assortis des amendes et majorations, assis sur les bases arrêtées par la commission.

Toutefois, les décisions de la CNRF peuvent faire l'objet de recours judiciaire, devant les juridictions compétentes, ouvert au contribuable et l'administration.

Le recours judiciaire contre les décisions de la CNRF, doit être introduit, aussi bien pour l'administration que le contribuable, dans un délai de soixante (60) jours suivant la date de mise en recouvrement des impositions établies, ou suivant la date de notification de la décision, lorsque celle-ci ne donne pas lieu à l'émission de rôle, état de produits ou ordre de recettes.

PARTIE II : LA VERIFICATION DE LA COMPTABILITE

La vérification de comptabilité est communément définie comme étant la comparaison des déclarations souscrites par le contribuable avec les écritures comptables. Toutefois, Le vérificateur ne se limite pas seulement à s'assurer de l'exactitude des déclarations et leurs conformité à la comptabilité, mais s'implique aussi à évaluer la sincérité de cette comptabilité elle-même^{25(*)}, ce qui suppose que le vérificateur est amené à un examen critique des écritures comptables.

CHAPITRE PREMIER : LA PREPARATION DE LA VERIFICATION DE LA COMPTABILITE

Section 1 : les objectifs

En général, la vérification de la comptabilité doit répondre à trois impératifs :

§ 1. La comptabilité est bien tenue

La comptabilité est tenue (en la forme et au fond) en conformité avec la réglementation comptable^{26(*)}, notamment les prescriptions de la loi relative aux obligations comptables des commerçants à la quelle réfère le code de commerce, soit :

1- L'organisation comptable respecte, principalement :

§ l'enregistrement chronologique, opération par opération et jour par jour, des mouvements affectant les actifs et les passifs de l'entreprise.

§ l'enregistrement de ces mouvements sur un livre-journal selon un plan des comptes, reportés sur un grand livre.

§ la comptabilité est tenue dans le respect des principes fondamentaux de fond : continuité de l'exploitation, la permanence des méthodes, le coût historique, la spécialisation des exercices, la prudence, la clarté et l'importance significative.

§ existence d'un manuel des procédures comptables pour les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur à 7.500.000 Dh.

2- Les actifs et les passifs de l'entreprise font l'objet d'un inventaire à la fin de l'exercice. Ces inventaires doivent être détaillés en quantités et en valeurs au titre des immobilisations d'une part et des marchandises, des produits (finis et semis finis), emballages et matières consommables d'autre part.

3- Les livres légaux existent et tenus en conformité avec les prescriptions de la loi (livre journal et livre d'inventaires cotés et paraphés).

4- Les documents comptables (factures de ventes et d'achats, pièces bancaires...) sont conservés.

§ 2. Les opérations de recettes et dépenses sont dûment justifiées

Les opérations des dépenses et recettes doivent être aussi bien justifiées qu'elles remplissent les conditions légales requises.

1- Les opérations relatives aux recettes sont individualisées, et donnent lieu à la délivrance de factures pré numérotées et comportent les mentions obligatoires (numéro de patente, identifiant fiscal...).

2- En cas de vente en détail, à défaut de factures, des tickets de caisse sont délivrés.

3- Pour les entreprises qui se livrent aux ventes en tournées, le numéro de patente du client est opposé sur les factures de vente.

4- Les achats de biens et services sont justifiés par des factures régulières ou tout autre pièce probante établies au nom de l'entreprise avec désignation des biens, du prix, quantités et les autres mentions de base.

§ 3. La comptabilité est probante

A l'issu des résultats des deux précédentes investigations, le vérificateur s'assure si la comptabilité n'est pas entachée d'irrégularités graves, susceptibles de lui ôter sa valeur probante est par conséquent à rejeter. Les irrégularités graves, limitativement énumérés par l'article 213 du CGI, sont :

§ le défaut de présentation d'une comptabilité tenue conformément aux dispositions de l'article 145^{27(*)} ;

§ l'absence des inventaires prévus par le même article ;

§ la dissimulation d'achats ou de ventes dont la preuve est établie par l'administration ;

§ les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées, constatées dans la comptabilisation des opérations ;

§ l'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de toute valeur probante ;

§ la non comptabilisation d'opérations effectuées par le contribuable ;

§ la comptabilisation d'opérations fictives.

Section 2 : les travaux préliminaires

Avant d'entamer la vérification sur place, le vérificateur examine à l'avance le dossier du contribuable. Cette analyse préalable, si elle est bien menée, rendra plus efficace l'intervention sur place, dans la mesure où elle permettra de déceler les principaux comptes sur lesquels devront porter, avec soin particulier, ses investigations.

§ 1. Examen du dossier fiscal

Il permettra de prendre connaissance de l'entreprise, notamment :

§ la forme juridique, date de création, activités exercées, principales évolutions ayant marqué sa vie...

§ sa situation au regard des impôts directs (IS - IR) :

- ° Toutes les déclarations ont été souscrites ;
- ° Les droits ont été bien acquittés (Bordereaux de versement) ;
- ° Vérifications et contentieux antérieurs.

§ sa situation au regard de la TVA :

- ° Déclarations souscrites et les droits acquittés.
- ° Régime d'imposition (encaissement ou débit);
- ° Dossiers de remboursements
- ° Attestations d'achats en exonérations.

§ sa situation vis-à-vis des mesures d'encouragements :

- ° Nature et avantages dont elle bénéficie ;
- ° Période couverte par l'encouragement.

§ 2. Etablir les états comparatifs des bilans^{28(*)}

Bien que ce document soit à l'origine de nature informationnelle au sein du circuit administratif, néanmoins sa structure, qui suppose la transcription des données comptables de l'entreprise sur un seul document pour toute la période concernée par la vérification, constitue un vrai tableau de bord. Sa lecture permet d'en tirer d'importants enseignements :

§ une connaissance d'emblée du plan des comptes de l'entreprise ;

§ une visualisation dans le temps et un suivi de l'évolution de tous les comptes : les fluctuations anormales sont ainsi repérées ;

§ une connaissance des comptes nouvellement créés ou supprimés : recherche des raisons ;

§ une analyse indiciaire, par le biais des ratios de la dernière page :

° Ratio de trésorerie : s'il est supérieur à l'unité, signifie que l'entreprise dispose d'une large trésorerie, ce qui sera incompatible avec un compte des frais financiers important. S'il est inférieur à l'unité, signifie que l'entreprise dispose d'une trésorerie étroite, ça sera incompatible avec des avances consenties aux tiers.

° Ratio de taux de marges : en principe, ce taux est constant pour une même entreprise, et des variations excessives doivent faire l'objet d'un intérêt particulier, puisque derrière peuvent être cachées des irrégularités d'achats, ventes ou stocks.

§ 3. Rassembler les renseignements et les recoupements sur l'entreprise

Il s'agit là de consulter le casier fiscal détenu par la brigade de recherches et recoupements, chercher des renseignements, éventuellement utiles, auprès d'autres services et administrations (service de l'enregistrement, direction des douanes...).

Section 3 : l'exécution de la vérification

§ 1. La première intervention sur place

Au jour et à l'heure fixés, le vérificateur et son chef de brigade se présentent sur les locaux de l'entreprise et prennent contact avec ses dirigeants. Cet instant est autant plus important qu'il marquera toute la période de vérification. Il est le premier « examen - défi » à relever pour réussir dans des bonnes conditions les travaux de vérification à venir.

C'est à partir de cet instant qu'un dialogue doit être engagé. L'échange permettra, de dédramatiser le contrôle fiscal²⁹⁽⁶⁾ aux yeux du contribuable (notamment les PME) et de le faire accepter comme procédure administrative.

A notre avis, ce premier contact ne doit en aucun cas prendre l'allure d'un effectif début de vérification et investigations, mais plutôt doit être une occasion de discussion, d'échanges d'idées...de créer un climat de confiance pour pouvoir gagner la coopération des dirigeants, ce qui permettra de prendre connaissance d'importantes informations utiles, que souvent, seuls les responsables sont en possession ; notamment :

1- Renseignements généraux

§ administration : qualité des dirigeants, administrent ils d'autres entreprises...

§ exploitation : activité principale de l'entreprise, exerce t-elle d'autres activités, ses principaux clients et fournisseurs et nature de leurs liens avec l'entreprise, conditions de paiement, mode usuel de règlement...

§ fabrication : nature, différents phases, importance des déchets et leur sort, importance des moyens utilisés (techniques et humains)...

§ relations avec les tiers : avec la maison mère ou les filiales, les banques, existe -t-il des procès en cours....

§ diverses informations : les conseils d'administrations, les rapports des délibérations des assemblées, rapports d'audit et de commissariat aux comptes...

2- Renseignements comptables

§ existe-t-il un service comptable : sa composition, son fonctionnement, ses liens avec les autres unités de direction...

§ comment sont tenus les livres légaux...

§ existe-t-elle une comptabilité analytique, budgétaire...

§ système comptable utilisé...

Enfin, ce premier contact avec l'entreprise et ses dirigeants ne doit être clôturé avant que le chef de l'entreprise, qui n'assiste généralement pas à la vérification, ne met l'inspecteur vérificateur, en rapport avec un de ses collaborateurs les plus qualifiés au sein de l'entreprise.

§ 2. Examen de la comptabilité

Après avoir pris connaissance des éléments préalables relatives à la présence de tous les livres comptables obligatoires, et ayant constitué une idée sur l'organisation comptable de l'entreprise, du système comptable adopté, le vérificateur entamera la vérification des comptes.

En principe, une vérification complète doit concerner l'ensemble de la comptabilité, en examinant tous les livres comptables et les documents annexes. Toutefois, ceci n'est possible que dans les petites entreprises. De ce fait, le choix d'une méthode de vérification sélective s'impose, en suivant une méthode logique et se basant sur des supports pertinents.

1- Examen préliminaire des documents comptables : rapprochement des masses

Une bonne vérification de comptabilité, même sous son caractère sélectif, doit être menée sur la base des balances des comptes et du grand livre, et si le besoin se sentirait se rapporter aux journaux auxiliaires.

Cette méthode permettra au vérificateur de saisir la comptabilité vérifiée dans tous ses aspects, de l'ouverture de l'exercice jusqu'à sa clôture ; dans la mesure où les comptes soldés ou regroupés avec d'autres qui n'apparaissent pas au bilan de clôture n'échappent pas au contrôle, par le moyen des balances et notamment les balances mensuelles qui permettent un suivi mois par mois des mouvements ayant affectés les comptes.

Ainsi ; le vérificateur devra en un premier temps s'assurer :

§ de la concordance des totaux de la balance avec ceux des journaux ;

§ de l'exactitude des additions et des reports, même si l'usage de l'outil informatique a rendu rare ces types d'erreurs ;

§ de la concordance des soldes des comptes au niveau de la balance avec le grand livre et ce dernier avec les soldes du bilan.

2- Le dépouillement de la comptabilité : la recherche des erreurs

Il est certain que la mission principale du contrôle fiscal est de vérifier que la comptabilité soumise à la vérification ne comporte pas des erreurs, en admettant et respectant le principe que la bonne foi du contribuable est présumée.

Toutefois, au moyen des erreurs éventuellement décelées et en appréciant leur nature que le vérificateur sera en mesure d'avancer la présence d'une quelconque forme de fraude, même si le point de démarcation entre l'erreur et la fraude reste souvent difficile à établir. Néanmoins on peut distinguer trois formes d'erreurs :

a- Erreurs matérielles involontaires

Sont des erreurs commises généralement de bonne foi, sans couvrir des intentions frauduleuses de la part de leurs acteurs. Elles sont dues, dans la majorité des cas, aux insuffisances du système comptable ou des responsables de la tenue des livres. Elles peuvent être avec ou sans incidences fiscales.

b- Erreurs matérielles volontaires

C'est le cas où les erreurs ont été commises avec une intention frauduleuse. En pratique, elles sont difficiles à détecter en raison que leurs acteurs ont mis toutes les précautions à ce qu'elles soient inaperçus : dissimulation de recettes assorties d'une dissimulation d'achats...

c- Erreurs de principes

Ce sont des erreurs constatées dans l'application des dispositions réglementaires (comptables et fiscales), elles peuvent être commises de bonne foi liée à une méconnaissance réelle de la réglementation, comme elles peuvent résulter d'une intention purement frauduleuse.

§ 3. Les méthodes de contrôle

Le vérificateur, lors du contrôle fiscal est appelé à accomplir un contrôle à posteriori de la comptabilité, il aura pour mission de vérifier principalement la régularité des écritures déjà constatées. Pour cela, il mettra en application diverses méthodes qu'il utilisera tout au long de son contrôle.

1- Contrôle arithmétique

Toute comptabilité renferme deux niveaux des écritures : un enregistrement numérique des faits et une production des états de synthèses. Pour qu'elle soit exacte elle doit répondre à deux impératifs :

§ l'enregistrement primaire des faits doit être exacte et complet.

§ la production des états de synthèses ne doit pas comporter d'erreurs de calcul et de transcription.

Le contrôle arithmétique intervient alors pour vérifier les calculs, les transcriptions et l'exactitude des reports des soldes. Toutefois, avec l'évolution de l'usage de la comptabilité informatisée, ce type de contrôle devient de plus en plus non nécessaire.

2- Le sondage

Le recours à la méthode du sondage dans le contrôle fiscal se justifie par deux arguments importants :

§ le renouvellement des mêmes opérations engendre les mêmes erreurs. Il suffit alors, pour une certaine périodicité d'examiner des tranches importantes pour pouvoir déceler les erreurs commises.

§ les erreurs avec intention de fraude, doivent en principe, être fréquemment répétitifs ou portent sur des sommes importantes.

La mise en oeuvre de cette méthode de contrôle prend plusieurs formes :

§ examen par périodes : il consiste en un examen complet de toute les opérations d'une période déterminée. Le choix de la période doit être justifié et significatif (avant ou après inventaire, haute saison pour les activités saisonnières...).

§ examen par opérations : il s'agit d'un examen complet d'un certain nombre d'opérations significatives. Le contrôle commence dès la passation de la commande, la vérification des bons de livraison, du circuit de réception et de magasinage, de la facturation et puis de l'enregistrement comptable.

§ examen par montants : il s'agit d'examiner systématiquement toute les opérations qui portent sur un montant minimum.

3- Le contrôle des pièces justificatives

Le principe du contrôle des pièces justificatives est de s'assurer que l'activité réelle de l'entreprise vérifiée est matérialisée par des écritures comptables, ce qui consiste à vérifier :

§ que chaque écriture comptable est bien justifiée par une pièce probante ;

§ que l'imputation de chaque écriture comptable est régulière ;

§ que chaque pièce comptable a été bien enregistrée.

En pratique, les deux premières conditions sont facilement contrôlées, par contre il est difficile de savoir que toutes les pièces ont été enregistrées. Néanmoins, le vérificateur par le moyen de plusieurs investigations, pourra découvrir ces erreurs :

§ par le contrôle de l'ordre continu des pièces comptables (factures de ventes, les chèques, les bons de commandes et de livraisons..) ;

§ par la vérification de la partie double des écritures : en contrepartie d'une opération de paiement de fournisseur ou client, recherche de la facture correspondante ;

§ au moyen des recoupements en possession du vérificateur (recueillis auprès des clients et fournisseurs de l'entreprise).

En somme, le contrôle des pièces justificatives doit répondre aux impératifs suivants :

a- la pièce justificative enregistrée présente un caractère probant

A ce niveau, le vérificateur doit écarter tout document non probant, tels :

§ les factures établies sur papier libre ne comportant pas cachet et signature du fournisseur ;

§ factures proforma ;

§ devis ;

§ les documents faisant double emploi : relevés de factures, duplicata...

§ les pièces justificatives internes, lorsque les pièces externes peuvent être produites.

b- La pièce justificative est authentique

Le vérificateur doit s'assurer qu'il n'est pas en présence de facturation de complaisance (fausse facture ou facture fictive).

c- L'enregistrement de la pièce comptable est juste

Ce contrôle portera sur deux éléments, le montant exacte de la facture et la bonne imputation comptable (par exemple : immobilisation comptabilisée en charge, comptabilisation du capital remboursé d'un emprunt en charges...).

d- L'enregistrement de la pièce est fait à la date exacte

Une pièce comptable non enregistrée à sa date exacte peut dissimuler une anomalie (caisse créditrice par exemple) ou risque d'être comptabilisée plusieurs fois à des dates différentes.

CHAPITRE 2 : EXAMEN DES COMPTES DU BILAN

L'examen des comptes de gestion et de résultat, constitue la pièce maîtresse de la vérification de comptabilité.

Certes, une parfaite vérification est celle qui puisse toucher tous les comptes de l'entreprise, toutefois ceci n'est possible que pour les entreprises de moyenne ou de petite taille, et aussi en fonction de la nature de l'entreprise et du degré de complexité des mouvements et flux générés par son exercice.

Dans cette partie, par souci de commodité, nous allons passer en revue les différentes dispositions légales, en l'occurrence fiscales, auxquelles est soumise la tenue de chacun des comptes de l'entreprise.

Section 1 : les comptes de financement permanent

1- Le capital social ou personnel

a- Cas où l'entreprise vérifiée est une personne morale

La vérification doit s'intéresser aux mouvements (en hausse ou en baisse) ayant affectés le capital de la société :

§ les actes relatifs aux augmentations et réductions du capital ont été bien enregistrés dans le mois qui suit leur conclusion.

§ en cas de fusion-absorption, si la société bénéficie du régime de faveur prévu par l'article 162 du CGI, avait produit dans un délai de 30 jours :

i. L'acte de fusion dans lequel la société absorbante exprime ses engagements vis-à-vis de l'administration fiscale.

ii. un état récapitulatif des éléments apportés, comportant les détails relatifs aux profits réalisés et pertes subies et dégageant le profit net qui ne sera pas imposé chez la société fusionnée.

iii. un état détaillé des provisions figurant au passif avec indication de celles qui n'ont pas fait objet de déduction fiscale.

b- Cas d'un exploitant individuel :

Dans le cas de figure, le capital social fonctionne comme un compte courant ordinaire qui enregistre les apports et les prélèvements de son exploitant. Ainsi ; le vérificateur doit évaluer l'ampleur de ses mouvements :

§ prélèvements réguliers nécessaires et concordent avec le train de vie de l'exploitant.

§ le volume des apports effectués.

Si ces deux éléments ne sont pas suffisamment justifiés, ils dénotent la présence de revenus occultes qu'il faut chercher et justifier.

2- Les réserves et résultats

Ces comptes logent en principe des résultats en instance d'affectation ; ainsi toute distribution de ses réserves doit être assortie d'une déclaration et paiement d'une retenue à la source au titre des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés prévus à l'article 13 du CGI.

3- Subventions d'investissements

Le vérificateur en examinant ce compte, doit vérifier :

§ que les montants enregistrés au compte correspondent bien à des subventions d'investissements ;

§ que l'imposition de ses subventions d'investissements a été effectuée conformément aux règles applicables en fonction de la nature des biens acquis (Article 9 du CGI)

§ enfin, s'assurera que la fraction de subvention reprise au compte de produits et charges a été soumise au calcul de la cotisation minimale (Article 144 du CGI).

4- Les provisions réglementées

L'examen des provisions sera en fonction de chaque catégorie ; ainsi le vérificateur vérifiera pour :

a- Les provisions pour acquisition et constructions :

§ elles ont été constituées dans la limite de 3% du bénéfice fiscal ;

§ elles ont été utilisées avant l'expiration de la 3^{ème} année suivant celle de leur constitution ; ainsi la part non utilisée dans ce délai doit être réintégrée à l'exercice au titre duquel a été constituée. Si celui-ci est prescrit, la réintégration doit être effectuée sur le premier exercice non prescrit.

b- Les provisions pour reconstitutions de gisements :

§ vérifier que ces provisions ont été constituées dans le respect de la double limite de 50% du bénéfice fiscal et 30% du chiffre d'affaires résultant de la vente des produits des gisements exploités.

§ vérifier que ces provisions ont été utilisées avant l'expiration du délai de 5 ans ; à défaut, sont rapportées au résultat de l'exercice qui suit celui de l'expiration du délai.

c- Les provisions pour investissements :

§ vérifier qu'elles ont été constituées dans la double limite de 20% du bénéfice fiscal avant impôt et de 30% du budget de l'investissement (sont exclus les terrains, les constructions autres qu'à usage professionnel et les véhicules de tourisme).

§ vérifier que ces provisions ont été utilisées dans un délai de trois (3) ans à compter de la date de leur constitution, à défaut il faut réintégrer la fraction non utilisée.

En outre, la vérification de ce compte ne doit pas perdre de vue de s'assurer du respect de la règle de non cumul de la provision pour investissement et la provision pour reconstruction de gisements et la dotation de la provision pour investissement et l'option pour l'exonération totale prévue à l'article 161 CGI assortie de l'engagement de réinvestissement.

5- Les dettes de financement

§ vérifier que ces dettes sont destinées à couvrir les besoins de financement de l'entreprise.

§ vérifier l'exactitude de comptabilisation :

o Seuls les intérêts sont enregistrés dans les charges (pas les annuités d'amortissement).

o Pour les emprunts libellés en monnaie étrangère : évaluation au cour de clôture, constitution de provisions pour risques et charges, imposition du gain de change latent ;

§ vérifier si l'entreprise rémunère un compte courant d'associé, que :

o le capital social est totalement libéré ;

o les taux de rémunérations sont plafonnés ;

o les intérêts versés ont été soumis à la TPPRF, et les retenues ont fait l'objet de la déclaration annuelle prévue par la loi.

6- Les provisions pour risques et charges

§ vérifier que ces provisions ont été constituées pour faire face à un risque devant se réaliser dans un délai supérieur à 12 mois ;

§ s'assurer que la nature du risque est bien précisée ;

§ s'assurer du rattachement du risque à l'exercice en cours ;

§ la provision constituée concerne bien une charge déductible ;

§ la provision est constatée en comptabilité et figure sur le tableau des provisions ;

§ la provision pour propre assureur et la provision pour perte de change ne sont pas déduites ;

§ les provisions constituées sont appuyées des dossiers justificatifs nécessaires et les modalités des calculs sont bien explicitées.

7- Les comptes de liaison des établissements et succursales :

§ vérifier que les comptes de liaison de l'entreprise (siège) et ses succursales ont été tous soldés en fin d'exercice ;

§ vérifier la bonne application des dispositions fiscales consignées dans les conventions de non double imposition (pays de l'entreprise et les pays d'implantation des succursales) ;

§ vérifier la constatation de la retenue à la source au taux de 10% des assistances et études réalisées à l'étranger et utilisées au Maroc.

8- Les écarts de conversion passif

Au cas où l'entreprise vérifiée ayant contracté des dettes en monnaies étrangère :

§ vérifier que ces dettes ont été évaluées au cours du jour à la date de clôture ;

§ vérifier que les écarts dégagés ont été rapportés au résultat fiscal ;

§ vérifier que l'entreprise opère la retenue à la source de 10% sur le montant des intérêts servis hors taxes ;

§ vérifier que l'entreprise opère la retenue à la source relative à la TPPRF au titre des intérêts servis aux personnes domiciliées au Maroc (autre que les organismes bancaires et de crédit) :

o au taux de 20% pour les prêteurs qui déclinent leurs identités ;

o au taux de 30% pour ceux qui optent pour l'anonymat.

Section 2 : les comptes de l'actif immobilisé

§ 1. Les immobilisations en non valeurs

§ vérifier que l'entreprise n'a enregistré sous ce compte que les frais préliminaires, à répartir sur plusieurs exercices, se rapportant aux opérations de sa constitution, d'augmentation de son capital, de sa restructuration (fusion, absorption...). Ainsi ;

o les frais devant se renouveler périodiquement (frais de publicité, de prospections...) doivent être rattachés à leurs exercices en tant que charges.

o les frais accessoires à l'acquisition des immobilisations tels que transports, droits de douanes, frais de transit...doivent être rattachés aux valeurs d'entrées des immobilisations concernées.

o les charges afférentes aux travaux d'aménagements, des installations...doivent être immobilisées à leurs comptes respectifs et amorties selon les règles requises.

§ vérifier si les honoraires qui peuvent éventuellement être enregistrés dans ce compte ont fait l'objet de la déclaration des rémunérations versées aux tiers.

§ 2. Les immobilisations incorporelles

Sont des immobilisations de caractère spécifique, constituées des éléments qui n'ont pas d'existence physique : immobilisations en recherches, brevets et marques, fonds commercial...

La vérification du compte portera principalement à s'assurer que les montants enregistrés dans ce compte correspondent à des immobilisations incorporelles et non pas des charges.

§ 3. Les immobilisations corporelles

1- vérifications d'ordre général

§ vérifier les valeurs auxquelles ces immobilisations sont inscrites en comptabilité :

o immobilisations acquises : coût réel d'achat augmenté des frais accessoires liés (transport, droits de douanes, frais de montages et d'installation...) ;

o immobilisations objet d'apports : valeur d'apport ;

o immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même : coût réel de production (coût d'achat des matières premières augmenté de toutes les charges directes et indirectes, notamment la main d'oeuvre).

Ainsi, le vérificateur sera en mesure de s'assurer que les immobilisations enregistrées n'ont pas fait l'objet de surévaluation (cas fréquent lors de la constitution).

§ s'assurer que les charges ayant servis aux immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même ne sont pas comptabilisées en charges. Dans le cas d'espèce, l'entreprise bénéficiera indûment d'un amortissement immédiat d'une charge devant être amortie sur plusieurs exercices.

§ vérifier que les immobilisations comptabilisées appartiennent à l'entreprise et affectées à son exploitation : fréquemment s'assurer si des parties d'immeubles sont données aux tiers, il y'a lieu de constatation d'un loyer au cour normal.

§ vérifier si les terrains et constructions destinés à la revente ne figurent pas aux immobilisations mais plutôt aux stocks (Cas des entreprises de promotion immobilière ou de lotissement).

§ avec un examen simultané et synchronisé des comptes de charges, s'assurer que les achats aboutissant à la prolongation de la durée de vie d'une immobilisation ou à l'augmentation sa valeur, sont inscrits à l'actif immobilisé.

Dans le cas de retrait ou cession d'immobilisations, la vérification s'intéressera principalement aux éléments suivants :

§ les conditions de cessions doivent être normales ;

§ la comptabilisation de la cession doit être régulière : crédit du compte de l'immobilisation par son prix initial d'enregistrement et non pas par le prix de cession ;

Illustration :

Prix d'origine de l'immobilisation : 30.000,00 Dh

Cumul des amortissements appliqués : 15.000,00 Dh

Prix de cession : 25.000,00 Dh

- Ecriture régulière :

Débit Crédit

Immobilisation cédée 30.000,00 Dh

Plus value 10.000,00 Dh

Trésorerie 25.000,00 Dh

Amortissements 15.000,00 Dh

- Ecriture irrégulière :

Trésorerie 25.000,00 Dh

Immobilisation cédée 25.000,00 Dh

La comptabilisation irrégulière de la cession engendre deux types de risques : la dissimulation d'une éventuelle plus value et l'entreprise continuera d'amortir un élément ne faisant plus partie de son actif.

§ s'assurer de l'exactitude des traitements appropriés sur le tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal, suite à l'option pour l'exonération totale ou l'application des abattements.

§ Vérifier, si l'entreprise est sous option de l'exonération des profits de cession réalisés, que l'engagement de réinvestissement a été produit dans les conditions requises :

o avant expiration de trois ans ;

o les produits de cessions sont bien réinvestis exclusivement en biens d'équipements ;

o vérifier que l'entreprise a procédé à l'inscription, à son passif, de l'excédent du montant du profit exonéré par rapport à l'abattement, et que ce montant est affecté à « l'amortissement exceptionnel » des investissements acquis en réinvestissement.

2- Examen du compte au regard de la TVA

En matière de la TVA, la vérification portera principalement sur les éléments suivants :

§ s'assurer que les immobilisations produites par l'entreprise pour elle même ont été imposées ;

§ en cas de retrait d'un bien immobilisé, dans le délai de cinq (5) ans, vérifier que le reversement de la TVA correspondante à la fraction restante a été effectué ;

§ s'assurer que la TVA déduite sur les achats est faite au prorata des déductions applicable par l'entreprise ;

§ vérifier que la TVA afférente aux immobilisations non rattachées à des opérations imposables ou exonérées sans droit à déduction, n'est pas déduite ;

§ vérifier que l'entreprise n'a pas déduit la TVA relative à l'achat des véhicules de transport autres que ceux utilisés pour le transport de personnel.

3- Examen du compte au regard des amortissements

§ vérifier que les taux appliqués par nature de biens, sont conformes aux normes usuelles de chaque profession, branche ou activité ;

§ vérifier que la règle du prorata temporis a été respectée ;

§ vérifier que l'option à l'amortissement dégressif est faite dans le respect des conditions requises ;

§ s'assurer que l'entreprise ne pratique pas d'amortissement au titre des immobilisations en cours ;

§ vérifier que les amortissements constatés concernent des biens inscrits en comptabilité.

§ 4. Les immobilisations financières

Sont généralement constituées des titres donnant à la société un droit de créance (les prêts immobilisés) ou un droit de propriété (titres de participation).

1- Les droits de créances

Pour ces immobilisations le vérificateur doit s'assurer que :

§ les opérations donnent lieu à application d'intérêts selon les taux normaux du marché ;

§ les intérêts sont soumis à la TVA.

2- Les droits de propriétés

La valeur de leur enregistrement en comptabilité correspond à leur coût réel d'acquisition ; les principales vérifications auxquelles doivent faire l'objet ces droits sont :

§ s'assurer que les produits générés par ces titres ont fait l'objet de déclaration dans les produits d'exploitation de l'entreprise, bien que celle-ci bénéficie à leur regard d'un abattement de 100%^{30(€)} ;

§ en cas de leur cession, s'assurer que l'opération a été faite dans les conditions normales du marché et les plus ou moins values dégagées ont été correctement calculées ;

§ en cas de bénéfice des abattements prévus par la loi^{31(€)} au titre de la taxation des plus values, vérifier les conditions d'application :

o 25% si les titres ont été conservés par l'entreprise entre 2 et 4 ans ;

o 50% si ce délai est supérieur à 4 ans ;

o 100% en cas d'engagement de réinvestissement de la totalité du produit de cession.

§ s'assurer du bien fondé des provisions constituées.

Section 3 : Les comptes de l'actif circulant

§ 1. Les stocks

Les stocks constituent un des éléments de l'actif de l'entreprise. Souvent pour les entreprises de négoce, ils constituent la part la plus importante de ces actifs.

Aux termes du code général de la normalisation comptable^{32(*)}, les stocks se composent des marchandises, matières premières et les fournitures consommables (stocks input) et des produits encours, produits intermédiaires ou semis finis et les produits finis (stocks outputs).

La vérification avec soin du compte est d'ordre capital, en raison que les enregistrements apportés au compte affectent directement les résultats de l'entreprise.

En outre, les éventuelles anomalies qui peuvent être décelées, mettent le vérificateur sur la ligne des minorations ou des dissimulations de revenus taxables :

§ par une dissimulation de stocks, contrebalancée par une diminution des recettes correspondantes ;

§ par une majoration des stocks à la clôture de l'exercice (en valeurs ou en quantités), pour dissimuler une minoration de recettes qui aurait donné un bénéfice brut anormalement faible.

De ce fait ; l'examen de ce compte doit porter sur la vérification de l'exactitude physique ou matérielle des stocks, ainsi que l'exactitude des valeurs de leur comptabilisation.

En raison du caractère extracomptable de l'inventaire, la tâche de vérification de ce compte s'avère une tâche moins facile. La difficulté s'accroît avec l'importance des produits inventoriés et aussi dans le cas des entreprises de productions où les stocks subissent des transformations.

Toutefois, le vérificateur pourra au moyen de quelques investigations pointues et ciblées, vérifier la sincérité des écritures du compte.

1- le contrôle quantitatif des stocks

Le vérificateur doit en premier lieu s'assurer que tous les produits commercialisés par l'entreprise sont inventoriés.

Au jour du contrôle, le vérificateur pourra s'assurer de l'exactitude du stock théorique, en vérifiant l'existence réelle des quantités portées sur les fiches. Ce contrôle pourra être réservé à certains produits facilement identifiables.

Ensuite, le vérificateur pourra vérifier l'exactitude du stock à la clôture d'un des exercices soumis au contrôle en vérifiant le respect l'égalité suivante :

Stock Initial + achats = Stock final + Ventes

Si cette égalité n'est pas vérifiée, cela permettra de prétendre à la présence d'irrégularités dont il faut chercher l'explication et la preuve au niveau des stocks comme au niveau des achats et ventes.

2- le contrôle d'évaluation des stocks

Ce contrôle consiste à s'assurer :

§ que les valeurs d'inscription des stocks respectent les règles prévues par la loi, soit :

o coût d'achat : pour les matières premières et marchandises ;

o coût de production : pour les produits semi finis ou finis ;

o valeur du marché : pour les déchets et rebus.

§ du bien fondé des provisions pour dépréciation des stocks, éventuellement constituées.

§ 2. Les créances de l'actif circulant

1- Clients

En raison de l'étroite dépendance de ce compte avec les comptes des produits imposables et les comptes de trésorerie, un examen très attentif de ses écritures constitue en soi un contrôle indirecte des ventes.

En vue de vérifier ce compte, généralement le vérificateur recourt à trois procédés :

A- Le contrôle arithmétique :

Il consiste principalement à s'assurer de l'exactitude des montants comptabilisés, en procédant à :

§ un rapprochement du solde du compte global avec les soldes des comptes individuels ;

§ un rapprochement des soldes individuels aux comptes de trésorerie et des ventes ;

§ un rapprochement des soldes de la balance avec ceux du grand livre.

B- Le contrôle indiciaire :

Les principaux indices d'irrégularités que l'examen du compte client peut présenter, sont :

§ les comptes clients créditeurs : ces soldes s'expliquent normalement par des avances reçues à valoir sur des commandes futures. Toutefois, ils peuvent dissimuler des ventes non comptabilisées.

§ absence des comptes individuels : le cas d'espèce peut être due à une organisation comptable défectueuse, mais peut être aussi conjecturé avec une intention frauduleuse. Ainsi, le vérificateur devra procéder à des rapprochements aussi nombreux que rigoureux, entre les livres auxiliaires des ventes et les comptes de trésoreries : caisse, banque...

§ des soldes débiteurs persistants : le cas d'espèce peut traduire une intention frauduleuse en matière de la taxe sur la valeur ajoutée, en l'occurrence si l'entreprise est soumise au régime de l'encaissement. Le vérificateur doit s'assurer par diverses investigations de la réalité de ces soldes et s'assure principalement qu'il n' y a pas eu extinction de la créance, en espèce, sans que ça soit constatée en comptabilité ou il n' y a eu d'abandons de créances non régularisées.

§ écritures au crédit du compte : de telles écritures doivent être, dans la mesure du possible, systématiquement vérifiées. Elles peuvent solder anormalement un compte de client et ainsi faire disparaître la créance par le débit d'un des comptes de résultats ou de charges. Elles peuvent être aussi, une vente au comptant et comptabilisée en contrepartie d'une écriture aux comptes de trésoreries ; dans ce cas le compte « vente » se trouve recélé et par conséquent diminué.

Par ailleurs, cet examen est l'occasion de prêter attention aux comptes soldés pour créances irrécouvrables. Le vérificateur, doit s'assurer de l'existence des pièces justificatives que des poursuites ont bien été entreprises pour le recouvrement, les dossiers de relances, encours judiciaires...

C- Le contrôle des pièces justificatives

Ce contrôle, pour qu'il soit efficace doit être simultanément réalisé avec l'examen des comptes de trésoreries et des ventes.

Ainsi, le vérificateur doit s'assurer que :

§ les enregistrements comptables sont réguliers ;

§ tous les règlements effectués correspondent bien à des factures comptabilisées ;

§ toutes les factures émises ont été rattachées à leurs exercices respectifs au regard de la livraison ou la réalisation de la prestation.

§ en cas de présence des factures libellées en monnaie étrangère :

o la créance est enregistrée au cours de change commercial à la date de la facturation ;

o lors du règlement, il y' a eu constatation du gain ou perte de change, qui constitue la différence entre le montant encaissé et celui comptabilisé ;

o à la clôture, ces créances ont été évaluées au cours de la date de clôture, et les éventuelles fluctuations sont constatées aux comptes des écarts de conversion passif et actif. En conséquence, s'assurer en cas de présence de gains de change latents, que leur imposition a été constatée (au niveau du tableau du passage du résultat comptable au résultat fiscal).

En matière de la taxe sur la valeur ajoutée :

§ si l'entreprise vérifiée est soumise au régime de l'encaissement, le fait générateur est respecté :

o jour de réception : recettes en espèce ;

o date d'encaissement effectif : chèques ;

o date d'échéance et non d'escompte : effets.

§ en cas de vente sans facturation de la taxe, sont produites les attestations d'achat en exonération au nom du client concerné, ou soit justifié par la nature de l'opération.

2- Personnel débiteur

Dans ce compte sont inscrites les avances ou acomptes accordés au personnel avant l'échéance de la paie.

La vérification des écritures du compte doit permettre de s'assurer :

§ que ces sommes ne sont pas comptabilisées en charges et par conséquent déduites du résultat fiscal ;

§ que les montants avancés pour une période supérieure à une année ont été soumis au taux d'intérêt (sont générateurs d'intérêts imposables).

3- Comptes courants d'associés débiteurs

Le vérificateur en examinant ce compte, doit à priori s'intéresser à la capacité financière de l'entreprise à accorder des prêts, ce qui lui permettra d'apprécier le caractère normal des ces opérations ; a défaut, il est tenu de demander les éclaircissements nécessaires.

Ensuite, il doit s'assurer que les prêts accordés sont assortis d'intérêts, calculés dans les normes du marché et la taxe sur la valeur ajoutée a été calculée sur ces intérêts.

Section 4 : les comptes du passif circulant : Dettes

1- Fournisseurs et comptes rattachés

Dans ce compte, doivent figurer toutes les dettes liées aux acquisitions de biens et services afférentes au cycle d'exploitation de l'entreprise.

L'examen du compte doit répondre à deux impératifs : toutes les factures d'achats reçues ont été enregistrées et leur comptabilisation est correcte.

Pour ce fait, le vérificateur procédera aux opérations suivantes :

§ le rapprochement des comptes individuels au compte global et aux comptes d'achats et de trésoreries ;

§ l'examen des taxes facturées (régularité, fait générateur...) en les rapprochant aux relevés des déductions opérées ;

§ en cas de réalisation des achats à l'importation ; s'assurer :

o que la dette est enregistrée au cours de change commercial à la date de la facture ;

o à la date de paiement, le compte correspondant est soldé par la constatation des éventuels gains ou pertes de changes résultants de la différence entre le montant payé et celui enregistré ;

o à la clôture, les soldes du compte sont évalués au cours commercial de la date de clôture, et les fluctuations sont constatées aux comptes des écarts de conversion actif-passif.

Ainsi, en cas de gains de change latents, le vérificateur s'assure que leur imposition a été constatée, si au contraire il y'a eu augmentation de la dette, une provision pour risque de change a été constituée.

2- Comptes d'associés créditeurs

Ces comptes enregistrent les opérations financières entretenues entre l'entreprise et les actionnaires, dirigeants ou non. Ils retracent les mouvements des apports en capital, les distributions des dividendes, les avances en comptes courant...

Compte tenu de l'importance des mouvements qui affectent le compte, sa vérification doit être approfondie et attentive.

a- s'agissant des versements de fonds :

Les travaux à dérouler se résument à :

§ vérifier l'opportunité de l'apport ; voir si la situation financière de l'entreprise le justifie ;

§ vérifier la capacité financière de l'associé, acteur de l'apport, et voir si c'est compatible avec le versement effectué. Sinon, le vérificateur sera sur la piste d'irrégularité, en l'occurrence des ventes sans factures.

§ apprécier les taux de rémunération appliqués aux avances des associés, ils ne doivent dépasser ceux arrêtés annuellement par le ministre des finances ;

§ vérifier que la taxe sur la valeur ajoutée a été appliquée aux intérêts versés.

b- s'agissant des rémunérations des associés

Le vérificateur est invité d'apprécier le caractère normal desdites rémunérations compte tenu du travail réellement effectué au sein de l'entreprise.

c- distribution des dividendes

Le vérificateur doit s'assurer que le fait générateur, en matière de la retenue à la source au titre des produits des actions, est l'inscription en compte de ces dividendes ou leur paiement.

3- Autres créanciers :

Sous ces comptes, généralement l'entreprise retrace ses opérations financières avec des tiers qui ne sont ni clients, ni fournisseurs, ni associés, ni salariés...

Souvent, avec des intentions frauduleuses, sont tenus ces comptes sous diverses appellations (comptes transitoires, comptes d'attentes...). Généralement, ils dissimulent des résultats d'opérations de tous ordres qui peuvent se traduire par des profits gardés en sommeil au passif de l'entreprise dans l'attente de circonstances favorables.

A cet effet, le vérificateur doit dépouiller avec soin les écritures et les soldes de ces comptes :

§ généralement ce compte présente un solde global, il appartient alors au vérificateur de se référer aux livres auxiliaires pour vérifier le détail de chaque sous compte ;

§ le vérificateur doit apprécier la nature de la relation des créanciers avec l'entreprise.

Section 5 : Les comptes de trésorerie

L'examen des comptes de trésorerie (caisse, banque, effets...) présente un double intérêt ; il permet aussi de mettre le vérificateur sur la trace des irrégularités comme ça permet d'en porter la preuve.

En conséquence, la vérification de ces comptes doit être attentive et approfondie.

§ 1. Caisse

Les fraudes que peuvent affecter ce compte revêtent généralement deux formes ; les atténuations de recettes ou les majorations des dépenses.

1. Le contrôle indiciaire

Au moyen de ce procédé, le vérificateur sera en mesure de savoir que :

a- des irrégularités sont possibles :

C'est principalement au cas où une grande partie des ventes de l'entreprise s'effectuent au comptant et aussi, dans le cas d'absence de numérotation des factures, ce qui rend possible des ventes non comptabilisées.

b- des irrégularités sont probables :

Notamment dans les cas suivants ;

§ des mouvements de caisse disproportionnés avec les besoins de l'entreprise ;

§ le cas où l'entreprise dispose d'une trésorerie élevée en permanence alors qu'elle présente, par ailleurs, les signes d'une trésorerie étroite (des escomptes nombreux, des retards dans les règlements des dettes...);

§ lorsque les soldes s'accroissent de façons irrégulières et principalement en fin d'exercice.

2. Le contrôle arithmétique :

Après le contrôle indiciaire et compte tenu des appréciations qui en résultent, le vérificateur procède à un contrôle arithmétique plus rigoureux ; il consiste en :

§ la vérification par épreuves des additions et des reports des soldes ;

§ le rapprochement des écritures du brouillard de caisse et du journal de caisse ;

§ s'assurer que le compte n'a été jamais créditeur, non seulement en fin du mois mais surtout à la veille d'importantes entrées ;

§ le rapprochement des écritures en compte aux registres des inscriptions des ventes au comptant. Cet examen doit être minutieux puisque, souvent ces ventes sont portées en bloc au compte « caisse » ;

§ le rapprochement avec le compte « banque », ceci permettra de vérifier la concordance des prélèvements de la caisse aux versements en banque. A défaut, notamment lorsque les versements en banque sont supérieurs aux prélèvements opérés sur la caisse, et si cette discordance se répète souvent, ça permet de conclure à des ventes sans factures.

3. Le contrôle des pièces justificatives :

Ce contrôle est obligatoire pour les ventes au comptant et les dépenses réglées par caisse.

a- contrôle des recettes :

Ca consiste à rapprocher les entrées en caisse aux factures correspondantes, ce qui permettra de s'assurer que les facturations ont été établies dans le respect des règles^{33(*)}. En outre, les ventes ne portent pas sur des montants supérieurs à 20 000,00 Dh, à défaut il y'a lieu de constater les régularisations qui s'imposent : sanction de 6% du montant de la transaction^{34(*)}.

Pour les alimentations de la caisse, le vérificateur doit s'intéresser à l'origine des fonds versés en assurant une vérification simultanée avec les comptes de banques et des comptes courants d'associés.

b- contrôle de dépenses :

Les pièces justificatives des dépenses se constituent des factures, des reçus ou des bons de caisse internes. Ainsi, pour chaque pièce de dépense le vérificateur doit contrôler les règles de facturation et apprécier leur valeur probante.

Aussi, doit s'assurer que les montants des dépenses réglées n'excèdent pas 10 000,00 Dh. A défaut, il doit réintégrer au résultat fiscal 50% du montant de la transaction^{35(*)}, aussi constate le rejet de déduction de 50% du montant de la taxe sur la valeur ajoutée^{36(*)}.

§ 2. Banque

L'examen du compte, doit être poursuivi de la même manière que le compte « caisse ». Toutefois, il doit être complété par quelques opérations qui lui sont spécifiques :

§ dépouiller les récépissés des dépôts et les bordereaux des effets ou des caisses, pour s'assurer de leur probité ;

§ remonter par sondage, aux contreparties des mouvements : caisse, clients, associés...

§ 3. Effets

La vérification des effets, vise essentiellement à s'assurer que tous les effets ont été inventoriés à leur valeur réelle, et ce en rapprochant les comptes des effets au grand livre et aux échéanciers tenus par l'entreprise.

En outre, le vérificateur procédera à un rapprochement des « effets à recevoir » au compte « ventes », pour s'assurer que tous les effets ont pour contrepartie une opération commerciale comptabilisée (non des effets de complaisance) et que toutes les ventes à terme ont été comptabilisées.

CHAPITRE 3 : EXAMEN DU COMPTE DES PRODUITS ET CHARGES

Section 1 : Examen des charges

La vérification des comptes des charges est certainement la plus rude, mais aussi la plus importante, et ce pour plusieurs raisons :

§ les charges comptabilisées ont un effet direct sur le résultat fiscal de l'entreprise ;

§ c'est souvent les comptes de charges qui comportent les preuves des éventuelles irrégularités que peut contenir la comptabilité, et par conséquent les motifs de la remise en cause de sa probité ;

§ en cas de rejet de la comptabilité vérifiée ; la majorité des éléments qui peuvent servir à la reconstitution du résultat imposable, sont généralement puisés dans les charges de l'entreprise.

A cet effet, la vérification des comptes des charges doit être exhaustive le plus que possible.

Vu le nombre important des comptes et des sous comptes de cette rubrique, on essaiera de présenter les investigations communes à tous les comptes et par la suite, on s'intéressera aux seuls comptes qui présentent le grand risque d'irrégularités et les contrôles à y effectuer.

Tout en veillant à ce que les achats comptabilisés doivent être engagés pour les besoins d'exploitation de l'entreprise, la vérification de ce compte doit répondre à trois impératifs :

a- les achats comptabilisés ne sont pas fictifs :

Cela suppose que tous les achats comptabilisés sont appuyés des pièces justificatives probantes et sincères, établies en conformité avec les dispositions légales. Elles doivent comporter tous les renseignements concernant l'identité du vendeur, son identifiant fiscal et le numéro de son imposition à l'impôt des patentes, la date de l'opération, la désignation des quantités et des prix d'achats, la mention du montant de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que les références et les modalités de paiement.

b- les achats comptabilisés ne sont pas majorés :

La vérification à ce niveau se localise sur deux aspects :

§ la date de la facture : le vérificateur s'assure que seules et toutes les factures de l'exercice sont comptabilisées, sans tenir compte de leur paiement ou non (c'est la date de naissance de la dette qui est prise en compte). Ainsi, les charges des exercices antérieurs sont à écarter.

§ la nature des achats : seules les dépenses à caractère de charges qui sont comptabilisées, ainsi le compte ne doit pas enregistrer les dépenses devront être immobilisées.

c- tous les achats de l'exercice ont été comptabilisés :

Le but de ce contrôle est de prévoir le risque de dissimulations d'achats contrebalancées par des dissimulations corrélatives des ventes.

Bien que cet objectif est souvent difficile à atteindre, mais le vérificateur au moyen d'investigations internes et externes, pourra pallier à cette difficulté. Ainsi, il procédera à :

§ des rapprochements des recouplements en sa possession avec les enregistrements en comptabilité de l'entreprise ;

§ des rapprochements des comptes individuels des fournisseurs aux comptes de la trésorerie.

§ des rapprochements des bons de commandes, bons de livraisons, les titres de transport...avec les documents de la comptabilité auxiliaire.

§ 1. Les charges externes

1. Locations et charges locatives

§ s'assurer que les loyers versés concernent les locaux professionnels de l'entreprise ;

§ les loyers des locaux effectués au personnel sont à constater au niveau de l'impôt sur le revenu (avantage imposable).

2. Redevances de crédit bail

Vérifier que l'entreprise réintègre la quote part non déductible des redevances relatives aux voitures de personnes (fraction dépassant le plafond de 300 000,00 Dh).

3. Entretien et réparation

S'assurer que les dépenses qui peuvent augmenter la valeur des actifs immobilisés ne sont pas comptabilisés en charges, mais immobilisés et amorties au même rythme des biens auxquels se rattachent.

4. Primes d'assurance

§ s'assurer que ne sont pas déduites les primes d'assurance souscrites au profit de l'entreprise sur la tête des dirigeants ;

§ s'assurer que les assurances souscrites au profit du personnel sont appréhendées entre leurs mains à l'impôt sur le revenu.

5. Rémunérations du personnel extérieur à l'entreprise

S'assurer que les bénéficiaires ne soient pas des patentables et les sommes versées ont fait l'objet de taxation à l'IR aux taux de 17 ou 30% selon les cas.

6. Rémunérations d'intermédiaires et honoraires

Vérifier que ces rémunérations ont fait l'objet de la déclaration des rémunérations versées aux tiers.

7. Déplacements, missions et réceptions

Vérifier que ces dépenses ne sont pas excessives et sont justifiées par l'activité de l'entreprise ;

Vérifier que la taxe sur la valeur ajoutée afférente à ces dépenses n'a pas été déduite.

8. Cotisations et dons

Pour les dons, le vérificateur doit s'assurer qu'ils ont été déduits dans le respect des plafonds réglementés, soit celui de deux pour mille (2 ‰) du chiffre d'affaires de l'exercice, aux

oeuvres sociales des entreprises publiques ou privées, aux institutions autorisées par la loi qui les institue à percevoir des dons.

S'agissant des cadeaux, le vérificateur s'assure du respect de la double condition : la valeur unitaire du cadeau n'excède pas cent (100,00) Dh et porte soit la raison sociale, soit le nom ou le sigle de l'entreprise, soit la marque des produits qu'elle fabrique ou qu'elle commercialise.

§ 2. Impôts et taxes

§ s'assurer que la comptabilisation de l'impôt des patentes, de la taxe urbaine ou la taxe d'édilité a été faite sur la base des rôles reçus par l'entreprise. Pour ceux dont les rôles ne sont pas encore parvenus, que des provisions à leur égard ont été constituées ;

§ vérifier l'exactitude des valeurs locatives de base à la détermination des impôts et taxes ;

§ vérifier le bien fondé des exonérations dont bénéficie l'entreprise ;

§ vérifier que les droits d'enregistrements afférents aux acquisitions des immobilisations ne sont pas comptabilisés sous cette rubrique, mais inscrits en charges à répartir sur plusieurs exercices ;

§ s'assurer que les impôts et taxes non déductibles, ainsi que les divers intérêts et les majorations ont été réintégrés au résultat fiscal sur le tableau de passage.

§ 3. Les charges de personnel

L'examen de ce compte, portera sur la vérification de l'exactitude des montants inscrits et sur l'accomplissement des obligations déclaratives (d'assiette, taux...) qui s'y rattachent.

Ainsi, le vérificateur est appelé à :

§ s'assurer que l'entreprise tient valablement les registres prévus par la loi, en l'occurrence le livre de paie, tenu dans le respect des prescriptions légales en vigueur (préalablement visé par les services de l'inspection du travail) ;

§ s'assurer de la cohérence globale des chiffres comptabilisés, en rapprochant les montants comptabilisés à ceux portés sur l'état annuel des salaires (mod 9421), aux déclarations de la caisse nationale de sécurité sociale ;

§ s'assurer que l'ensemble des rémunérations accordées au personnel sont correctement soumis à l'IR, et fait l'objet des déclarations correspondantes ;

§ apprécier la réalité des prestations de personnel :

i. supportés dans l'intérêt de l'entreprise ;

ii. le niveau de rémunération correspond aux prestations fournies ;

§ s'assurer que la déduction des indemnités de licenciement a été rattachée à l'exercice de rupture. En outre, lorsque ses indemnités excèdent celles fixées par la législation, sans qu'elles aient été déterminées par une juridiction, l'excédent versé est soumis à l'IR ;

§ vérifier que la rémunération allouée au personnel extérieur à l'entreprise a été soumise à la retenue à la source aux taux spécifiques de 17% ou 30% selon le cas^{37(*)}.

§ 4. Les charges financières

Le contrôle de ce compte a pour objectif de s'assurer que les charges supportées par l'entreprise concernent bien les besoins de l'entreprise, et aussi les conditions de leurs déductibilités sont respectées.

§ a priori, le vérificateur doit établir un état de ventilation des dettes de financement et des avances rémunérées, et apprécie leur objet et les conditions de rémunérations constatées ;

§ s'assurer que les intérêts déduits concernent bien des emprunts contractés pour répondre aux besoins de financement de l'entreprise. Ainsi, sont à réintégrer les intérêts afférents aux opérations non rattachées à l'exploitation ou ceux contractés pour les besoins personnels des associés ;

§ s'assurer que les emprunts contractés n'ont pas été suivis de prêts sans intérêts à un des associés ;

§ vérifier pour le cas des intérêts des comptes courants d'associés que les conditions requises sont remplies :

- i. le capital social est entièrement libéré ;
- ii. les sommes à rémunérer ne dépassent pas le montant du capital ;
- iii. le taux d'intérêt déductible ne dépasse pas celui fixé annuellement par l'arrêté du Ministre des Finances.

§ s'assurer que les intérêts versés aux entreprises non résidentes ont été soumis à une retenue à la source de 10% et soumises à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 20% ;

§ vérifier que les conditions de déduction des intérêts des bons de caisse sont respectées :

- i. les emprunts sont réalisés pour les besoins de l'exploitation de l'entreprise ;
- ii. un établissement bancaire reçoit le montant de l'émission desdits bons et assure le paiement des intérêts y afférents ;
- iii. la liste des bénéficiaires de ces intérêts avec les montants reçus par chacun d'eux a été déposée jointe à la déclaration du résultat fiscal ;

§ vérifier, lorsque des intérêts ont été servis à des personnes domiciliées au Maroc autres que les organismes bancaires ou de crédits, que :

- i. la retenue à la source, au titre des produits de placement à revenu fixe, a été opérée ; au taux de 20% pour les prêteurs, personnes physiques ou morales, soumises au régime du RNR ou RNS ; ou bien au taux de 30% pour les personnes physiques qui ne tiennent pas de comptabilité ou soumises au régime du forfait ;
- ii. le montant de l'impôt est versé le mois qui suit sa retenue.

§ 5. Les charges non courantes

Sont souvent constituées des valeurs nettes d'amortissement des immobilisations cédées. La vérification des écritures du compte consiste à s'assurer que les montants portés au compte sont exacts et correctement calculés. Ainsi, le vérificateur est invité à rapprocher les valeurs des immobilisations concernées avec les tableaux d'amortissements correspondants d'une part, et avec les montants inscrits à l'état extra comptable des cessions de l'autre.

§ 6. Autres charges non courantes

§ s'assurer que ne sont pas déduites :

- i. les pénalités pour paiement tardif des impôts et taxes, les majorations de nature pour infractions à la loi et aux règlements, notamment en matière d'assiette ;
- ii. les amendes pénales et contraventions, en l'occurrence en matière d'impôts, de législation de travail, de réglementation de la circulation et de contrôle des changes ou des prix.

§ les rappels d'impôts déduits se rattachant à un impôt lui même déductible (patente, taxe d'édilité, taxe urbaine..) ;

§ les rappels d'impôts déduits se rattachent à leur exercice concerné ; celui où l'entreprise a exprimé son accord sur le redressement ou a défaut celui de réception du rôle d'imposition.

Section 2 : Examen des produits imposables :

Aux termes de l'article 9 du CGI, les produits imposables sont constitués des produits d'exploitation, des produits financiers et des produits non courants. Cet ensemble constitue un élément essentiel de détermination du résultat fiscal imposable^{38(*)} au titre de l'exercice comptable, et aussi une source d'enrichissement de l'entreprise.

Ainsi, toute éventuelle intention de fraude, sera séduite par une dissimulation de ces produits et qui pourra manifestement concerner toutes les rubriques, dont l'importance de chacune est en fonction de la nature de l'activité de l'entreprise.

Le vérificateur en contrôlant ces comptes, est invité à faire preuve d'une exhaustivité importante dans l'examen des écritures comptables et leur conformité avec les dispositions légales. Aussi doit faire le bon choix de la méthode de vérification, la plus compatible avec

l'importance et la nature de l'activité de l'entreprise vérifiée et du degré de son organisation comptable^{39(*)}.

§ 1. Les produits d'exploitation

1- Les ventes :

La vérification des ventes exige l'adoption d'une approche qui tient compte d'une manière globale l'activité ou les activités de l'entreprise, sa taille, son organisation comptable et les règles de facturation poursuivies...

En général, une vérification réussie du compte, implique l'usage combiné de deux principales méthodes :

§ une méthode se basant sur des investigations internes, par la vérification des pièces et des écritures comptables de l'entreprise et leurs rapprochements aux divers comptes qui renseignent sur les mouvements des flux ;

§ une méthode d'investigations externes, qui puise principalement dans des données extra comptables.

a- La méthode de contrôle interne :

A priori, la vérification interne du compte des ventes doit s'intéresser au respect des dispositions comptables et fiscales lors des enregistrements des écritures :

§ les ventes sont comptabilisées à leurs montants hors la taxe sur la valeur ajoutée, figurants sur les factures, mémoires ou situations des travaux, déduction faite des RRR accordés ;

§ la règle de séparation des exercices est respectée. L'exercice de rattachement des créances est celui au cours duquel intervient la livraison des biens ou l'achèvement des travaux. En cas de vente avec clause de « réserve de propriété », la livraison s'entend par la remise matérielle du bien^{40(*)}, puisque le bien cesse de faire partie des stocks de l'entreprise, et le bénéfice correspondant est imposable sans qu'il y'a lieu d'attendre le transfert de propriété que ce type de contrat diffère jusqu'au paiement intégral du prix par l'acquéreur ;

§ les règles de facturation sont respectées.

Ainsi ; après ces divers travaux préliminaires, le vérificateur procédera à :

§ un rapprochement des copies des factures au journal des ventes. Il peut être systématique ou par sondage, ceci en fonction de la taille de l'entreprise vérifiée ;

§ un rapprochement des écritures du compte aux comptes « clients » et aux comptes de trésoreries. En principe, aucune discordance ne doit être décelée. A défaut, c'est une présomption d'irrégularités dont il faut chercher les explications ;

Ces divers rapprochements permettent au vérificateur :

§ d'apprécier si les facturations ont été établies dans le respect des règles, notamment aux conditions normales du marché pour celles résultant des opérations que les clients en relation de dépendance avec l'entreprise ;

§ de détecter, si éventuellement, des ventes sans factures ou sous facturées ont été faites par l'entreprise ;

§ de s'assurer de l'absence de compensation entre les produits des ventes et les valeurs des achats, dans le cas où l'entreprise vérifiée est à la fois cliente et fournisseur d'une même entreprise ;

§ de s'assurer que les produits des ventes des déchets ou des emballages récupérables^{41(*)} ont été régulièrement reportés au bénéfice imposable ;

§ de s'assurer que les abandons de créances sont dûment justifiés, et les provisions pour créances douteuses ou litigieuses ont été préalablement constituées ;

§ de s'assurer que les RRR accordés après la facturation ont fait l'objet de la déclaration des rémunérations versées aux tiers prévue par la loi^{42(*)} ;

§ de s'assurer de l'absence de ventes en espèce qui portent sur un montant supérieur à 20 000,00 Dh ;

En matière de la Taxe sur la Valeur Ajoutée ;

§ s'assurer que toutes les opérations taxables réalisées par l'entreprise ont été correctement soumises à cette taxe, aux taux correspondants ;

§ s'assurer, au cas où l'entreprise réalise un chiffre d'affaires sans facturation de la TVA, que toutes les formalités ont été respectées.

b- La méthode externe ou indirecte

Elle vient en complémentarité avec la précédente méthode. Le recours à ce type de contrôle, devient de plus en plus impérieux selon les résultats des investigations internes. En effet, souvent le passage de la présomption à la preuve d'une quelconque forme de fraude, se fait au moyen des investigations indirectes ou externes (extra comptables) sur lesquelles repose ce contrôle.

c- L'exploitation des recoupements

Le droit de communication dont jouit l'administration permet au vérificateur d'avoir à sa disposition divers renseignements sur les transactions de l'entreprise.

Ainsi, le vérificateur procède à la confrontation des informations en sa possession avec les données consignées dans la comptabilité de l'entreprise.

d- L'analyse des marges

En fonction de la nature de l'activité de l'entreprise, le vérificateur est amené à apprécier l'évolution des marges et procède éventuellement à des comparaisons avec d'autres entreprises similaires.

e- Le contrôle quantitatif

Il sert principalement pour les entreprises de négoce, qui procèdent à la revente des marchandises en l'état sans leurs apporter des transformations.

La méthode consiste à vérifier la concordance des mouvements des produits commercialisés. Ainsi, le vérificateur s'assure de l'égalité de l'équation suivante :

$$\text{Achats} + \text{Stock initial} - \text{Stock final} = \text{Ventes}$$

Les termes de cette équation doivent s'appliquer au même produit ou marchandise. Généralement, le choix du vérificateur porte sur la marchandise la plus significative dans le circuit commercial de l'entreprise et aussi la plus facile à identifier.

Si éventuellement cette égalité n'est pas vérifiée, ceci dénote la présence de dissimulations au niveau des achats ou ventes, que le vérificateur tentera de trouver les preuves.

f- Le contrôle matière

Cette méthode consiste à reconstituer la production de l'entreprise pour l'exercice en vérification, en remontant toute la chaîne de fabrication.

En fonction du circuit de fabrication de l'entreprise, le vérificateur procède :

§ au choix d'un consommable de fabrication qui soit significatif, nécessaire à la finalisation de la production, facilement identifiable : ciment pour les fabricants des matériaux de construction, les compresseurs pour fabricants des produits de réfrigération, tissu pour les confectionneurs...

§ être en possession d'un taux de chute ou de perte de fabrication qui soit proche le plus possible de la réalité pour ne pas compromettre les résultats de la reconstitution de la production. Souvent, ce taux est détenu, soit :

- i. relevé sur place, à la suite de la vérification de la chaîne de production, en présence des dirigeants de l'entreprise, des techniciens responsables de la fabrication, et consigné sur un procès verbal signé par toutes les parties ;
- ii. auprès des Services de la Direction des douanes, pour les activités auxquelles elle tient un taux pour l'apurement des marchandises soumises au régime de l'admission temporaire ;
- iii. relevé des taux admis par les instances de recours fiscal, pour des entreprises similaires ;
- iv. ou enfin, relevé des dossiers similaires à l'entreprise vérifiée.

Ainsi ; le vérificateur procèdera à la vérification de l'équation suivante :

- + Achats de l'exercice de matière première (en quantité de la matière choisie)
- + Stock initial (en quantité de la matière choisie)
- + Stock initial des produits semi finis
- + Stock initial des produits finis
- Stock final (en quantité de la matière choisie)
- Stock final des produits semi finis
- Stock final des produits finis
- Chutes ou pertes de fabrication
- = Utilisations de l'exercice en produits finis.

Les utilisations de l'exercice, résultat de l'équation, doivent correspondre au nombre des produits vendus (consigné sur les factures de ventes). Toute différence correspond à des produits dont la vente a été dissimulée.

2- Immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même

Le contrôle de ces produits consiste à s'assurer de l'exactitude de leur comptabilisation et leurs soumissions aux règles fiscales.

Les travaux réalisés par l'entreprise pour elle même aboutissant à la production des immobilisations, doivent être comptabilisés à leurs coûts de production et rattachés aux produits imposables⁴³⁽²⁾ au même montant.

Le coût de production de ces immobilisations, comprend :

- le coût d'acquisition des matières et fournitures consommables ;
- les charges directes de production (main d'oeuvre et charges sociales) ;
- les charges indirectes de production.

En matière de TVA, le vérificateur doit s'assurer que la production des immobilisations a été soumise à cette taxe au taux correspondant à la nature du bien produit.

Souvent ces productions portent sur des travaux de construction immobilière soumise au taux de 14%. Par ailleurs, la base de taxation est égale au coût de revient exclusion faite de la valeur du terrain.

Enfin, le contrôle du compte doit s'intéresser aux cessions faites au personnel et les prélèvements en nature de l'exploitant, qu'il faut comptabiliser en vente comme des livraisons à soi même.

3- Les subventions d'exploitation

Il s'agit des versements, faits généralement par des organismes publics (Etat, collectivités locales...) pour compenser le besoin de financement de l'entreprise (cas des minoteries par exemple). Le vérificateur doit s'assurer que :

§ les subventions reçues ont été comptabilisées comme un élément de leur chiffre d'affaires imposable de l'exercice ;

§ que ces subventions ont été retenues pour le calcul de la cotisation minimale ;

§ ont fait l'objet d'une déclaration de la TVA au titre du mois de leur encaissement, tout en considérant que les sommes reçues étant TTC (au taux de 20%).

4- Les produits financiers

C'est le résultat des opérations réalisées par l'entreprise avec les tiers. Leur contrôle est réalisé dans la même logique que les autres produits, s'assurer de la régularité de leurs enregistrements et leurs respects des règles fiscales applicables.

Le vérificateur en examinant ces produits, doit :

§ s'assurer, pour les titres de participation et assimilés ; bien que les revenus générés par ces titres sont exonérés entre les mains de l'entreprise bénéficiaire, le vérificateur, est tout de même, invité à s'assurer que ces produits ont été enregistrés en produits imposables et donnent lieu à l'application d'un abattement de 100%, aussi bien au niveau de la base de la cotisation minimale qu'au niveau du passage du résultat comptable au résultat fiscal ;

§ si l'entreprise bénéficie de l'amortissement du capital d'une autre dont elle est actionnaire, s'assurer que leur a été réservé le même traitement que celui des titres de participation. Il en est de même pour la distribution des réserves et les bonis de liquidation ;

§ pour les revenus des titres immobiliers autres que les titres d'actions qui ne sont pas exonérés ; s'assure que ces produits ont subi une retenue à la source en matière de la TPPRF au taux de 20% et sont enregistrés à leurs montants bruts ;

§ s'agissant des prêts et avances financiers, consentis aux tiers, vérifier que leur rémunération correspond aux conditions normales du marché ;

§ en cas de cession des valeurs mobilières, s'assurer que les profits des cessions ont été inclus dans les produits d'exploitation, après vérification des abattements calculés et prévus par la loi^{44(*)}.

§ 3. Les produits non courants

La vérification doit s'intéresser à deux éléments :

1- s'assurer de l'exactitude des enregistrements effectués ; en rapprochant les montants comptabilisés avec l'état extra comptable des profits de cessions ;

2- s'assurer des sorts fiscaux des plus values réalisés :

§ en cas de taxation ; vérifier l'exactitude des abattements appliqués, en fonction de la durée de détention de l'actif cédé, soient :

i. 25%, si la durée de détention du bien à l'actif de l'entreprise est compris entre 2 et 4 ans ;

ii. 50%, si cette durée est supérieur à 4 ans.

§ en cas d'exonération totale ; vérifier que l'entreprise remplit les conditions requises :

i. l'engagement de réinvestir^{45(*)} le produit global des cessions au cours d'un exercice, dans le délai maximum de trois (3) années qui suivent la date de clôture dudit exercice ;

ii. conservation des biens acquis pendant un délai de cinq (5) ans à courir de la date de leurs acquisitions.

§ 4. Les autres produits non courants

Il s'agit souvent des :

§ dégrèvements d'impôts déductibles accordés par l'administration fiscale ; ils doivent être inclus dans les produits imposables au titre de l'exercice de leur notification ;

§ les rentrées sur créances soldées et les dons, ils doivent être inclus dans les produits imposables de l'exercice de leur encaissement ;

§ les indemnités reçues par l'entreprise à la suite de la destruction d'un élément de son actif (incendie, sinistre, vol...) doivent être portées aux produits imposables.

CHAPITRE 4 : LES CONSEQUENCES DE LA VERIFICATION DE LA COMPTABILITE

Section 1. Appréciation de la valeur probante de la comptabilité

La vérification comptable effectuée a pour conséquence, soit admettre la régularité de la comptabilité en la forme et au fond, soit déboucher sur son rejet si elle a été entachée d'irrégularités graves susceptibles de lui ôter toute valeur probante.

Sont qualifiées d'irrégularités graves celles limitativement énumérées par les dispositions de l'article 213 du CGI :

§ le défaut de présentation d'une comptabilité tenue conformément aux dispositions de l'article 145^{46(*)} ;

§ l'absence des inventaires prévus par le même article ;

§ la dissimulation d'achats ou de ventes dont la preuve est établie par l'administration ;

§ les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées, constatées dans la comptabilisation des opérations ;

§ l'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de toute valeur probante ;

§ la non comptabilisation d'opérations effectuées par le contribuable ;

§ la comptabilisation d'opérations fictives.

§ 1. La comptabilité vérifiée est régulière

Lorsque la comptabilité vérifiée est jugée conforme et régulière en la forme et au fond, et ne présente pas d'irrégularités graves qui lui ôtent sa probité, le vérificateur est tenu du respect des bases d'impositions déclarées par le contribuable.

Toutefois, le vérificateur conserve le droit de rectifier les déclarations du contribuable, lorsqu'il relève des omissions ou des insuffisances mineures ou involontaires (mauvaises imputations, erreurs d'additions...), ou bien des manquements à certaines obligations fiscales (charges non déductibles, doubles emplois, défaut de quelques déclarations spéciales assortis de sanctions...).

Dans ce cas, le vérificateur, sans écarter les bases déclarées par l'entreprise ou les remettre en cause, leur apportent les réintégrations supplémentaires qui résultent de ces rectifications.

§ 2. La comptabilité vérifiée est rejetée

Si la vérification comptable laisse apparaître des anomalies graves, le vérificateur peut procéder au rejet de la comptabilité vérifiée.

Le rejet de la comptabilité, peut être partiel ou total.

Le rejet total est constaté quand les irrégularités relevées sont d'un degré de gravité qui ôtent à la comptabilité toute valeur probante.

Le rejet est partiel, lorsque le vérificateur estime que bien que la comptabilité vérifiée est régulière en la forme mais manque de sincérité, c'est notamment le cas où est en possession de quelques recoupements, ou souvent dans le cas où les contrôles matières ou quantitatifs dégagent des manquants qui se traduisent par des dissimulations importantes du chiffre d'affaires.

En fonction de la nature de l'activité de l'entreprise et de sa taille, le vérificateur opte pour l'une ou l'autre méthode de reconstitution du chiffre d'affaires imposable, celle qui pourra se rapprocher le plus possible de la réalité fiscale du contribuable.

En pratique, les méthodes de reconstitutions utilisées ne sont pas nombreuses, l'option à une méthode ou l'autre ressort du libre choix du vérificateur. Ainsi, la méthode choisie est marquée de subjectivité qui diffère selon le niveau de formation du vérificateur et de sa compétence qui s'affine avec l'expérience, avec l'accumulation de la diversité des dossiers traités. En France, la reconstitution est soumise à des critères^{47(*)} ; elle doit être effectuée à l'aide de plusieurs méthodes, le vérificateur doit tenir compte des conditions concrètes de fonctionnement de l'entreprise et éviter l'utilisation des données étrangères à sa gestion et enfin le débat contradictoire doit permettre d'intégrer dans la méthode les renseignements donnés par le contribuable au cours de la vérification de sa comptabilité, s'ils apparaissent fondés.

§ 1. La méthode du contrôle quantitatif et matière

Comme a été explicité auparavant, les deux méthodes ont pour but de vérifier s'il existe des produits ou marchandises dont le produit des cessions a été dissimulé.

Dans le cas d'une entreprise de négoce, qui applique la revente en l'état des marchandises, la méthode consiste à appliquer aux manquants dégagés du contrôle quantitatif réalisé un prix de cession. Généralement le prix appliqué est celui pratiqué par l'entreprise, ou le prix moyen pondéré dans le cas où l'entreprise commercialise plusieurs produits.

Dans le cas des entreprises de fabrication, le vérificateur applique aux manquants des productions dégagés du contrôle matière réalisé le prix appliqué par l'entreprise et éventuellement le prix moyen pondéré au cas où le prix de vente s'avère non uniforme pour tout l'exercice concerné.

§ 2. La méthode du taux de bénéfice brut

C'est une méthode qui s'applique souvent aux entreprises de négoce en déterminant un coefficient théorique du bénéfice brut appliqué aux achats revendus de l'entreprise.

La méthode du calcul du bénéfice brut, peut être effectuée soit sur la base d'une mesure par échantillonnage ou par extrapolation.

1- La mesure par échantillonnage :

La mesure par échantillonnage consiste en l'utilisation de sondages destinés à dégager un échantillon de produits qui soit le mieux possible représentatif de l'activité exercée, cette méthode est conçue en trois étapes :

§ Les achats comptabilisés sont éventuellement rectifiés, afin de tenir compte par exemple, des marges d'achats supplémentaires supposés non comptabilisées ou des soustractions connues et justifiées (pertes, des prélèvements par la société...) ;

§ le vérificateur calcul ensuite un pourcentage moyen pondéré de bénéfice brut. Ce taux théorique doit tenir compte les différents taux de marge pratiqués par l'entreprise et concerne les divers produits commercialisés ;

§ enfin, au total des achats rectifiés, le vérificateur applique ce pourcentage moyen de bénéfice brut pour obtenir le chiffre d'affaires reconstitué.

2- La mesure par extrapolation

Cette méthode envisage le calcul des achats. C'est souvent dans le cas où le vérificateur est en mesure de relever un pourcentage de minoration des achats sur une période donnée qu'il peut généraliser à la période vérifiée. Il peut également étendre aux autres exercices les chiffres reconstitués à condition de tenir compte les spécificités de chaque exercice.

§ 3. La méthode des constantes de fabrication

La méthode consiste, en l'occurrence pour les entreprises de fabrication, à identifier une composante incorporée au produit fini sans aucune transformation. Le nombre utilisé des cet article permet de reconstituer les quantités des produits finis de l'exercice.

§ 4. La reconstitution par les charges

Selon cette méthode, les recettes sont évaluées à partir d'une charge dont la consommation est jugée proportionnelles avec le chiffre d'affaires. A partir de cette relation, le vérificateur pourra reconstituer le chiffre d'affaires de l'exercice.

CONCLUSION

Nul doute, le dispositif juridique et administratif de la vérification de la comptabilité au Maroc ou du contrôle fiscal en général s'apparente beaucoup à celui des pays les plus avancés, en l'occurrence la France dont il est d'ailleurs fortement inspiré.

Toutefois, au niveau de son application il souffre de sérieux handicaps qui compromettent la réalisation des objectifs recherchés. Ceci est du, en partie à des raisons qui lui sont intrinsèques, mais aussi aux résistances de son environnement économique, culturel, idéologique et voire politique.

Certes, au cours de la dernière décennie de grands efforts ont été déployés pour mettre à jour le système fiscal marocain, néanmoins des zones d'ombres subsistent encore et qui nécessitent de sérieuses réformes pour pouvoir :

Premièrement, consolider les acquis de la mise en place du « code général des impôts », qui vient couronner le long processus de simplification, de modernisation et d'harmonisation que la DGI avait entrepris depuis les « assises nationales sur la fiscalité au Maroc ».

Deuxièmement, revoir le système fiscal dans son ensemble, en le libérant aussi bien des pressions budgétaires que corporatistes qui conditionnent son fonctionnement. Ceci suppose une réflexion profonde qui touche le système fiscal en l'intégrant à une politique économique et sociale audacieuse et volontariste.

S'agissant du contrôle fiscal en général, en vue de gagner son efficacité et garantir à l'impôt son équité et efficacité, un certain nombre de mesures d'avèrent nécessaires :

1- Au niveau administratif :

a- augmenter le nombre des vérificateurs, les doter d'une formation approfondie en matière de la comptabilité des sociétés, le droit commercial, droit administratif, le droit et techniques fiscales et la maîtrise de l'outil informatique ;

b- améliorer la situation administrative et matérielle des vérificateurs, par une revalorisation et une démocratisation de leur mode de rémunération, ceci en vue de les mettre à l'abri des tentations de corruption et les motiver a bien accomplir leurs devoirs.

c- améliorer les procédés du choix et de programmation des dossiers à vérifier, par la sélection de critères scientifiques et objectifs qui tiennent compte de la mesure du risque fiscal et mettre en face des moyens appropriés et adéquats.

d- mettre en place, au niveau de tous les services, une base de documentation qui rassemble les études monographiques, les enquêtes sur les formes d'évitement de l'impôt, les décisions rendues par la CLT et la CNRF et les jugements des tribunaux ;

e- mieux assainir les relations de l'administration fiscale avec le contribuable en mettant en place une « charte du contribuable vérifié » où les droits et les obligations de chacune des parties seront définis avec précision.

2- Au niveau législatif :

a- Entourer les outils d'investigation et de recherches de renseignements par des sanctions sérieuses et dissuasives à l'encontre des contribuables défaillants.

b- augmenter le délai de reprise pour la vérification des contribuables dont la mauvaise foi a été témoinnée par des manoeuvres frauduleuses.

c- réduire la durée de la procédure pour gagner la rapidité et l'efficacité par :

§ la réduction des délais de réponses de l'administration ; les ramener à trente (30) jours au lieu de soixante (60) jours ;

§ réduire les instances de recours ; par l'introduction d'une commission régionale de recours fiscal qui se substitue à la CLT et la CNRF et dont les décisions sont portées directement en cassation devant les tribunaux.

d- institutionnaliser la procédure de l'accord à l'amiable, par la création d'une instance de réconciliation administrative préalable aux recours (à l'instar de la procédure de règlement particulière en France).

En somme, ces différentes mesures, bien qu'elles contribueront à améliorer le dispositif du contrôle fiscal et la vérification de la comptabilité en particulier, mais un impôt juste et équitable ne peut être abouti que dans un cadre général, celui du consentement à l'impôt et à sa légitimité et du développement d'une démocratie par et de l'impôt.