



HAL
open science

Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain

Khalil Haloui

► **To cite this version:**

Khalil Haloui. Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain. Droit. Université de Grenoble, 2011. Français. NNT : 2011GREND005 . tel-00683303

HAL Id: tel-00683303

<https://theses.hal.science/tel-00683303>

Submitted on 28 Mar 2012

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

THÈSE

Pour obtenir le grade de

DOCTEUR DE L'UNIVERSITÉ DE GRENOBLE

Spécialité : Droit Privé

Arrêté ministériel : 7 août 2006

Présentée par

Khalil HALOUI

Thèse dirigée par Charles ROBBEZ MASSON

Préparée au sein du **Laboratoire Centre de Recherches Juridiques** dans l'**École Doctorale Sciences Juridiques**

Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain

Thèse soutenue publiquement le **2 décembre 2011 à 9h00**
devant le jury composé de :

Monsieur Charles ROBBEZ MASSON

Professeur de droit fiscal à l'Université de Grenoble, Directeur de thèse

Monsieur Christian LOPEZ

Maître de conférences, HDR, auprès de l'Université de Cergy Pontoise, Rapporteur

Monsieur Thierry LAMBERT

Professeur de droit fiscal à l'Université d'Aix Marseille, Rapporteur

Monsieur Jacques GROSCLAUDE

Professeur émérite de droit fiscal à l'Université de Strasbourg, Président

Monsieur Jean Claude DRIE

Docteur en droit fiscal, Avocat fiscaliste à Paris, Membre



« L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur. »

REMERCIEMENTS

Je remercie mon Directeur le Professeur Charles Robbez-Masson, ce travail lui doit beaucoup.

Mes remerciements s'adressent également aux membres du jury de soutenance qui ont bien voulu se joindre à ce travail.

Je le dédie à tous ceux qui ont contribué à sa réalisation, plus particulièrement mon épouse, Fouzia et mes enfants Yasmine et Adam.

PLAN SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE.....	17
DES GARANTIES LACUNAIRES DU CONTRIBUABLE DANS LA PHASE ADMINISTRATIVE DU CONTROLE FISCAL	
TITRE I	21
Des garanties insuffisantes dans la phase de contrôle	
Chapitre 1.....	25
Les droits du contribuable face aux pouvoirs d’investigation de l’administration	
Section1.....	26
Les droits du contribuable face au pouvoir de communication de l’administration	
Section 2.	30
Les droits du contribuable face au pouvoir de constatation de l’administration	
Chapitre 2.....	35
Les droits du contribuable face au pouvoir de vérification de comptabilité de l’administration	
Section 1.	36
Le cadre juridique de la vérification de comptabilité	
Section 2.	44
L’approche technique de la vérification de comptabilité	

Section 3.	59
Les garanties du contribuable soumis à une procédure de vérification de comptabilité	
TITRE II	69
Des garanties minimalistes dans la phase de redressement	
Chapitre 1.....	73
Les droits du contribuable face au pouvoir de redressement de l'administration	
Section 1.	74
Le champ d'application de la procédure de redressement contradictoire	
Section 2.	77
Les garanties attachées à la procédure de redressement contradictoire	
Chapitre 2	95
Les droits du contribuable face au pouvoir de sanctions de l'administration	
Section 1.	96
La nature juridique des sanctions prononcées par l'administration	
Section 2.	99
Le régime des sanctions appliquées par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de comptabilité et les droits du contribuable	
Section 3.	109
Le pouvoir de modération des sanctions administratives	

DEUXIEME PARTIE.....	117
DES GARANTIES INSUFFISAMMENT PROTECTRICES DU CONTRIBUABLE DANS LA PHASE JURIDICTIONNELLE DU CONTROLE FISCAL	
TITRE I.....	121
La portée limitée des recours para-contentieux du contribuable	
Chapitre 1.....	125
Le recours consultatif devant la commission locale de taxation	
Section 1.	126
L'organisation des commissions locales : la composition paritaire de la commission locale	
Section 2.	129
La consultation de la commission locale	
Section 3.	136
Les pouvoirs de décision de la commission locale	
Chapitre 2	145
Le recours consultatif devant la commission nationale de recours fiscal	
Section 1.	146
L'organisation de la commission nationale : la composition paritaire de la commission nationale	
Section 2.	150
La consultation de la commission nationale	

Section 3.	157
Les pouvoirs de décision de la commission nationale	
Section 4.	166
Les conditions liées à l'édition de l'acte d'imposition consécutif à la décision de la commission nationale	
Titre 2.....	175
Les déséquilibres intrinsèques aux recours juridictionnels du contribuable et la rupture d'égalité entre les parties au procès fiscal	
Chapitre 1.....	181
Le recours juridictionnel devant le tribunal administratif	
Section 1.	182
La saisine du tribunal administratif	
Section 2.	191
La décision du tribunal administratif	
Chapitre 2.....	207
Le recours juridictionnel devant la cour administrative d'appel	
Section 1.	208
Les conditions de recevabilité du recours du contribuable devant le juge d'appel	
Section 2.	213
Le droit du contribuable au rejugement complet de l'instance et les limites du double degré de juridiction	

CONCLUSION GENERALE	221
TABLE BIBLIOGRAPHIQUE.....	225
TABLE DES MATIERES.....	236

TABLE DES ABREVIATIONS

Art	Article
B.O	Bulletin Officiel
C.A	Cour d'Appel
C.A.A	Cour Administrative d'Appel
Cass.	Cour de Cassation
C.C	Conseil Constitutionnel
C.E	Conseil d'Etat
C.G.I.M	Code Général des Impôts Marocain
C.L.T	Commission Locale de Taxation
C.N.R.F	Commission Nationale du Recours Fiscal
Concl	Conclusions
C.S	Cour Suprême
D.F	Revue Droit Fiscal
D.G.I	Direction Générale et impôts
D.O.C	Dahir des Obligations et des Contrats
DOC adm	Documentation administrative
Ed	Edition
I.G	Instruction Générale
I.G.R	Impôt Général sur le Revenu
I.S	Impôt sur les Sociétés
Lebon	Recueil des décisions du Conseil d'Etat
L.F	Loi de Finances
L.G.D.J	Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence
L.P.F	Livre des Procédures Fiscales
Plén	Assemblée Plénière du Conseil d'Etat
Rec	Recueil
Req	Requête
R.F.F.P	Revue Française des Finances Publiques
R.J.F	Revue de Jurisprudence Fiscale
R.S.F	Revue des Sciences Financières
S.S	Sous Section
T.A	Tribunal Administratif
T.V.A	Taxe sur la Valeur Ajoutée

INTRODUCTION GENERALE

Le droit fiscal¹ est ordinairement défini comme l'ensemble des règles déterminant le champ d'application – au regard des personnes et des biens - le tarif et les modalités de recouvrement des impositions.

Toutefois, cette acception qui privilégie la notion d'impôt confond droit fiscal et fiscalité. Elle pêche par une insuffisance : elle donne une vision réductrice ou, plus simplement une image tronquée du droit fiscal négligeant l'existence, par delà les impôts considérés en eux mêmes, d'un cadre général à l'intérieur duquel se nouent les relations entre l'administration et les contribuables.

Il s'agit ici de relations spécifiques marquées sans doute par l'étendue des prérogatives dont jouit l'administration, mais caractérisées tout aussi bien par la réalité des garanties que la loi accorde aux contribuables.

La nécessaire mais délicate conciliation des prérogatives de l'administration et des garanties des contribuables peut être recherchée alors par une intervention du législateur notamment en aménageant des procédures fiscales de plus en plus complètes.

A la faveur de la loi-cadre 3-83 relative à la réforme fiscale², le législateur du Maroc a entrepris de réorganiser le système d'imposition des revenus³ alors en vigueur, qui reposait sur des impôts cédulaires⁴ et dont le rendement était contrarié par une importante fraude fiscale⁵.

¹ Cette notion est définie comme « la branche du Droit régissant les impôts quant à leur assiette, leur liquidation et leur recouvrement ». *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, ss dir G. Cornu, puf

² Cette loi fut promulguée par le Dahir n° 1-83-38 du 23 avril 1984

³ Pour plus de détail, Voir la thèse du Pr. M. Boumlik, *l'imposition des revenus au Maroc, Contribution à une théorie générale du droit fiscal marocain*, thèse d'Etat en Droit, Bordeaux, 26 juillet 1982, III volumes.

⁴ Les impôts formant ce système, tel qu'ils sont mis en application pour l'année fiscale 1983 sont les suivants : impôt agricole, impôt des patentes, impôt sur les bénéfiques professionnels, prélèvement sur les traitements et salaires, pensions et rentes viagères, taxe urbaine, contribution complémentaire sur le revenu global des personnes physiques, taxes sur les produits des actions et parts sociales, impôt sur les terrains urbains, taxe sur les profits immobiliers et enfin participation à la solidarité nationale. Voir M. Boumlik, (*Le système d'imposition des revenus à la veille de la réforme fiscale*), *Revue marocaine de droit et d'économie du développement*, n° 4, 1983, Université Hassan II, Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales, Casablanca.

⁵ Une mission du Fond Monétaire International (FMI) dans un rapport intitulé « vers le renforcement et la consolidation des réformes fiscales » en analysant la cotisation minimale calculée sur la base des produits

Dans la mesure où la loi-cadre pose des principes généraux, le texte voté a fixé des dispositions particulières relatives à la réforme du système fiscal en place.

L'article premier de la loi-cadre énonce les objectifs poursuivis par le législateur qu'il y a lieu d'évoquer ici.

Ainsi « La réforme fiscale sera réalisée selon les objectifs fondamentaux et dans les limites prévues par la présente loi.

Elle concernera les impôts directs sur le revenu des personnes physiques et morales, la taxe sur les produits et la taxe sur les services.

Elle tendra également à corriger les disparités du système actuel et à instituer toutes les mesures de nature à prévenir et supprimer la fraude et l'évasion⁶ fiscales dans le cadre d'une procédure légale garantissant les droits des contribuables.

Elle aura également pour objet de promouvoir et consolider les finances des collectivités locales en tenant compte des exigences du développement économique et social dans le cadre d'une justice sociale.

Toutefois, la présente réforme ne devra pas porter atteinte aux mesures tendant à encourager les investissements (...)»⁷

Par ailleurs, la réforme consacrée par la loi-cadre fait prévaloir des principes majeurs.

-Elle permet de rompre avec le système cédulaire et lui substituer des impôts synthétiques.

L'impôt sur les sociétés, l'impôt général sur le revenu global des personnes physiques⁸ et la taxe sur la valeur ajoutée forment les trois piliers du nouveau système fiscal.

-Elle permet ensuite une imposition réelle du contribuable à base de l'évaluation déclarée de celui-ci.

d'exploitation des sociétés conclut que « la cotisation minimale permet, en outre de lutter contre la prolifération des sociétés en sommeil et de limiter l'impact de la fraude à la minoration des bénéficiaires. Il est, en effet, estimé que plus de 50% des sociétés déclaraient des pertes fiscales dans le cadre de l'ancien IBP (impôt sur les bénéfices professionnels) en 1984-85 », conclusion citée par M. Bouchareb, *La lutte contre la fraude fiscale au Maroc*, Thèse de Doctorat en Droit Public, Université Paris I Panthéon-Sorbonne, 2004.

⁶ Précisons ici avec le Pr. C. Robbez-Masson que le vocabulaire fiscal utilise parfois indifféremment les deux expressions de fraude et d'évasion pour désigner une contravention (lato sensu) à la loi fiscale.

Or, cette assimilation terminologique ne peut être admise car les deux expressions renvoient à des comportements différents de la part de contribuables face au phénomène fiscal qu'il y a lieu de distinguer nécessairement.

Sur cette question, Voir la thèse du Pr. C. Robbez-Masson, *la notion d'évasion fiscale en droit interne Français*, Paris, LGDJ, 1990.

⁷ Article 2 du Dahir n° 1-83-38 du 23 avril 1984 de la loi relative à la réforme fiscale

⁸ Il est devenu impôt sur le revenu depuis l'instauration du code général des impôts par l'article 5 de la loi de finances n° 43-06 pour l'année budgétaire 2007

Les personnes morales notamment seront désormais imposables selon un régime de comptabilité qui déterminera leur base d'imposition.

A cet effet, elles doivent souscrire une déclaration annuelle de leur revenu professionnel.

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, la réforme soumet les redevables qui justifient de la qualité d'assujetti au titre de leurs opérations taxables ou exonérées à une obligation déclarative de leur chiffre d'affaires.

-la réforme fiscale prévoit enfin de lutter contre la fraude fiscale en instaurant des procédures de contrôle fiscal.

Le système d'imposition issu de la réforme repose alors sur « un système moderne de type déclaratif, largement comparable sur de nombreux points à ceux en vigueur dans les pays occidentaux⁹ ». Du reste, pour contrer le risque fiscal inhérent au système déclaratif notamment celui de « résistance à l'impôt¹⁰ » ou de fraude fiscale, la réforme prévoit des dispositifs de contrôle fiscal.

Le système d'imposition des revenus mis en place marque alors une rupture¹¹ avec le système précédent : il introduit pour la première fois au Maroc le régime de la déclaration spontanée dit encore, « régime de la déclaration contrôlée ».

Toutefois, si la fraude fiscale est ordinairement présentée comme une des formes « de résistance à l'impôt », la définition de la notion, malgré la clarté apparente des distinctions, n'est pas simple : « Tromperie ou falsification punie par la loi »¹², « pratique illicite destinée à payer moins d'impôts »¹³, ou encore « soustraction illégale à la loi fiscale de tout ou partie de la matière imposable qu'elle devrait frapper »¹⁴.

En revanche, la fraude fiscale est qualifiée de délit par l'article 1741 du code général des impôts Français : « c'est le fait ou la tentative de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement de l'impôt par dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt ».

⁹ K. Haloui, *Le contrôle fiscal des sociétés au Maroc, aspects juridiques et pratiques*, mémoire de Master Droit des Affaires M.2, 2004-2005.

¹⁰ Le concept est emprunté au Professeur C. Robbez-Masson, op.cit. p. 50.

¹¹ Notons ici que le régime de l'impôt sur les bénéficiaires professionnels qui se présentait comme un pilier essentiel du système d'imposition précédent ne favorisait guère la protection souhaitée des contribuables notamment au plan du contrôle de cet impôt. Voir sur ce point, J. Celeste, *le contrôle fiscal au Maroc*, édition CJ, 1978

¹² Dictionnaire Le Robert illustré d'aujourd'hui en couleur, 1996.

¹³ R. Cabrillac (ss dir.), Dictionnaire du vocabulaire juridique, Litec, 2005.

¹⁴ R. Guillien, *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 13^e édition, 2001.

Véritable « manquement à l'éthique sociale »¹⁵, la fraude fiscale est ainsi un délit fiscal et pénal qui suppose toutefois la réunion d'une intention délibérée de fraude et d'éléments matériels, tels une insuffisance de déclaration ou une organisation d'insolvabilité ou autres manœuvres.

A cet égard, il importe de remarquer que le législateur Marocain va se résoudre à mettre en place, notamment dans le cadre de l'article 12 de la loi de finances n°8-96 pour l'année 1997, un régime¹⁶ qui permettra de rechercher la responsabilité pénale de tout contrevenant qui commet le délit de fraude fiscale.

Le régime des sanctions pénales, tout comme la procédure d'application de ces sanctions, est organisé et prévu par les dispositions respectives des articles 192 et 231 du code général des impôts.

A cet effet, l'article 192 pose la règle suivante : « indépendamment des sanctions fiscales édictées par le présent code, est punie d'une amende de cinq mille (5 000) à cinquante mille (50 000) dirhams, toute personne qui, en vue de se soustraire à sa qualité de contribuable ou au paiement de l'impôt ou en vue d'obtenir des déductions ou remboursements indus, utilise l'un des moyens : délivrance ou production de factures fictives, production d'écritures comptables fausses ou fictives, vente sans facture de manière répétitive, soustraction ou destruction de pièces comptables légalement exigibles, dissimulation de tout ou partie de l'actif de la société ou augmentation frauduleuse de son passif en vue d'organiser son insolvabilité ».

Le même article ajoute : « en cas de récidive, avant l'expiration d'un délai de cinq (5) ans qui suit un jugement de condamnation à l'amende précitée, ayant acquis l'autorité de la chose jugée, le contrevenant est puni, outre de l'amende prévue ci-dessus, d'une peine d'emprisonnement de 1 à 3 mois (...)».

Il résulte de cette définition légale que le délit de fraude fiscale est constitué par les moyens de fraude, énumérés ci-dessus, lesquels représentent l'élément matériel de l'infraction pénale.

De même, il est primordial de remarquer ici que ces moyens de fraude, fixés limitativement par le législateur marocain, ne peuvent être constatés que lors d'un contrôle fiscal.

¹⁵ M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, 7^e édition, 2005, p.154, collection systèmes, Fiscalité.

¹⁶ Ce régime pénal qu'il faut rattacher, selon les rédacteurs de la note circulaire n° 703 de la Direction générale des impôts, à la réforme fiscale consacrée par la loi-cadre n° 3-83, vise les cas de fraude caractérisée, limitativement énumérés par la loi et relevés à l'occasion d'un contrôle fiscal, notamment dans le cadre d'une vérification de comptabilité.

Il apparaît alors que le contrôle fiscal a vocation à appréhender l'ensemble des situations de manquements à la loi fiscale.

Notons ici que la doctrine¹⁷ d'emploi du contrôle fiscal à des fins de lutte contre la fraude fiscale repose sur un triptyque :

-les pouvoirs publics souhaitent consolider le « civisme fiscal »¹⁸ de tous les contribuables en assignant une fonction dissuasive au contrôle.

-Ils veulent faire sanctionner les comportements les plus frauduleux sur le plan financier voire sur le plan pénal, c'est la finalité répressive des opérations de contrôle.

-le contrôle doit enfin permettre de récupérer l'impôt éludé, expression de l'objectif budgétaire.

Du reste, le contrôle fiscal qui se fixe l'objectif ultime de faciliter la déclaration du contribuable et donc le paiement de l'impôt, mais encore de lutter contre la fraude fiscale, est prévu à l'article 210 du code général des impôts qui énonce : « l'administration fiscale contrôle les déclarations et les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits et taxes ».

Les dispositions législatives permettent ainsi de préciser que le contrôle fiscal concerne tous les impôts établis, en totalité ou en partie, au moyen de déclarations et actes rédigés par les contribuables.

Ces déclarations spontanées des contribuables, qui sont donc utiles à l'établissement comme au paiement de l'impôt dans le régime déclaratif, sont le résultat d'une obligation légale « générale et sanctionnée »¹⁹.

La nature juridique de la déclaration résulte de son origine législative. Il appartient en effet au législateur de définir les redevables visés par la déclaration, l'étendue de leurs obligations et les sanctions auxquels ils s'exposent s'ils refusent de se conformer à leurs obligations déclaratives.

Ainsi conçue dans le système déclaratif, la déclaration apparaît à la fois comme le fait juridique qui enclenche la procédure d'imposition du contribuable, mais encore comme l'acte juridique qui formalise la relation avec l'administration pour discuter

¹⁷ L'orientation de cette doctrine est inscrite officiellement dans « les contrats de performance » de la Direction Générale des Impôts Française. Sur cette question, Voir Th. Lambert, *La direction générale des impôts et la performance, Constitution et Finances publiques*, Etudes en l'honneur de L. Philip, (ouvrage collectif), Economica, 2005, p. 423 à 434.

¹⁸ Il faut entendre ici l'accomplissement volontaire de leurs obligations par les contribuables, selon le commentaire attribué à la formule par JL. Barcon-Maurin, (Eléments sur les objectifs et les résultats du contrôle fiscal en matière de lutte contre la fraude fiscale), DF, 2007, N° 3, p. 16-18.

¹⁹ J. Grosclaude, P. Marchessou, *Procédures fiscales*, Dalloz, 1998, p. 38

avec elle, le cas échéant, de l'assiette de l'imposition et des modalités de sa liquidation.

Plus précisément, la déclaration peut se définir comme « l'acte initial par lequel le contribuable reconnaît entrer dans le champ d'application de l'une des dispositions du CGI et engage de ce fait, avec l'administration, un dialogue de nature à permettre à celle-ci d'établir, sur des bases en principe exactes, une cotisation d'impôt »²⁰.

De ce point de vue, la déclaration présente deux traits majeurs qu'il importe de préciser ici :

D'une part, elle est une formalité initiale, expression d'un acte de volonté du contribuable pour se conformer au cadre légal applicable à son imposition.

D'autre part, elle est un acte d'information sur la liquidation de l'imposition en portant à la connaissance de l'administration l'évaluation faite par le contribuable de ses bases d'imposition²¹.

Cependant, la déclaration n'est pas seulement un moyen d'évaluation par le contribuable de ses bases d'imposition.

Le législateur lui confère une valeur déterminante pour le choix et le déroulement de la procédure d'imposition à l'encontre du contribuable dans le cadre du système déclaratif.

Elle constitue alors de ce fait une formalité substantielle dont le non respect est sévèrement réprimé par le droit fiscal.

Ainsi, le contribuable défaillant qui renonce à ses obligations déclaratives encourt une taxation selon des modalités non « contradictoires »²² aggravées par des sanctions administratives à caractère pécuniaire.

De la même manière, il voit se réduire sensiblement les droits et les garanties de procédure²³ notamment dans la phase de redressement du seul fait de son manquement à ses obligations déclaratives.

La sanction est ici d'importance, puisque c'est le régime de détermination de l'assiette de l'imposition qui est bouleversé : la procédure d'évaluation et de taxation d'office supplée alors la procédure de redressement contradictoire.

²⁰ « concl. Lobry s. /CE, Sect. 22 octobre 1976, 92182 : DF, 1977, 677), cité in C. Gour, J. Molinier, G. Tournié, *Procédure fiscale*, Puf Collection thémis droit, 1982, p. 22

²¹ La doctrine range habituellement la déclaration par le contribuable dans la catégorie des procédures de détermination directe de l'assiette. Sur cette question, voir J. Grosclaude, P. Marchessou, op. cit, p. 34.

²² Le contribuable défaillant s'expose ici à une procédure d'évaluation et de taxation d'office

²³ La question des droits et garanties du contribuable est une question centrale qui se trouve au cœur de la problématique du contrôle fiscal. Nous y reviendrons largement dans nos développements.

Le législateur a voulu ainsi mettre l'accent sur le caractère essentiel de l'obligation déclarative que supporte le contribuable entrant dans le champ d'application de la loi. Toutefois, force est de constater que le développement de l'obligation déclarative dans le système déclaratif est tel qu'il ne se limite plus aux seuls contribuables concernés dont la survenance du « fait générateur de l'impôt »²⁴ déclenche l'application à ces contribuables des dispositions de la loi.

Il englobe encore des tiers²⁵ au regard de l'obligation fiscale²⁶ et le législateur intervient à cet effet par un régime de sanctions, applicables aux tiers qui renoncent à leur propre obligation déclarative.

Le souci du législateur est ici de maintenir l'exhaustivité des déclarations des contribuables et donc de permettre à l'administration d'exercer son droit à l'information aux fins de contrôler l'établissement de l'impôt et son paiement.

Seconde clef²⁷ de déclenchement de la procédure d'imposition, le contrôle fiscal peut se définir comme l'ensemble des compétences et attributions des services des impôts pour vérifier l'exactitude et la sincérité des déclarations.

Sa réalisation suppose alors que ces services soient à même de recueillir les éléments d'information et d'opérer les constatations matérielles qui leur permettent de déceler les fraudes fiscales.

A cet égard, il importe de constater que l'avènement du système déclaratif au Maroc a été l'occasion pour le législateur de mettre en place des procédures de contrôle

²⁴ C'est une règle de fond qui touche à l'assiette de l'impôt et qui enclenche les opérations fiscales à l'encontre du contribuable.

²⁵ Nous pensons ici particulièrement à la déclaration des revenus alloués aux tiers et à la déclaration annuelle des revenus salariaux, prévues respectivement aux articles 20 et 79 du CGI Marocain.

De la même manière, le code des impôts Français met à la charge de l'employeur une obligation déclarative matérialisée par le formulaire « DAS 2 » qui recense le détail des sommes versées à titre d'honoraires, commissions ou courtage avec l'identité des bénéficiaires. L'information ainsi recueillie par les services de l'impôt sera croisée avec la déclaration de revenu des bénéficiaires.

De même, l'employeur doit souscrire une « déclaration annuelle des données sociales » encore appelée « DADS 1 » sur lequel il mentionne les rémunérations, les avantages en nature et les charges sociales exposés ou versés pour chacun des salariés employés l'année précédente.

Ces informations seront versées au dossier fiscal des dits salariés pour permettre à l'administration de confronter ces chiffres à ceux indiqués par le contribuable dans sa déclaration de revenu.

Notons enfin que des obligations comparables sont imposées aux débiteurs de pensions et de produits financiers.

²⁶ Précisons ici avec les professeurs C. Gour, J. Molinier, G. Tournie que « l'obligation fiscale étant définie comme le lien de droit à caractère pécuniaire qui unit le redevable de l'impôt au Trésor public ». Elle est constituée par la dette d'impôt. Il est donc indispensable de distinguer de l'obligation fiscale - au sens d'obligation pécuniaire - les obligations diverses d'ordre administratif ou comptable auxquels les contribuables ou des tiers sont assujettis. Et au premier rang de ces obligations qui ont précisément pour finalité de rendre effective l'obligation fiscale, figure celle de déclarer. Sur ce point Voir C. Gour, J. Molinier, G. Tournie, p.22, op. cit.

²⁷ Comme déjà annoncé, la déclaration fiscale constitue la première procédure de détermination de l'impôt qui est déclenchée à l'initiative du contribuable.

destinées à détecter la fraude et à la contenir, mais encore de doter l'administration fiscale de pouvoirs²⁸ importants en matière de contrôle fiscal²⁹.

Ces pouvoirs peuvent être scindés en deux catégories suivant en cela une distinction fondamentale consacrée par la doctrine³⁰ : les pouvoirs d'investigation et les pouvoirs de contrôle.

Les pouvoirs d'investigation s'intègrent généralement dans le cadre d'une prérogative plus large - le droit d'investigation de l'administration - et comprennent d'une part, l'exercice du droit de communication, prévu à l'article 214 du code général des impôts marocain et d'autre part, le droit de constatation, énoncé à l'article 212 du code précité.

Si le droit de constatation qui s'inspire du droit d'enquête prévu par les procédures de contrôle fiscal françaises reste limité eu égard à son champ d'application – la taxe sur la valeur ajoutée – le droit de communication apparaît de plus en plus comme l'instrument de portée générale sur lequel l'administration fonde l'essentiel de son pouvoir de contrôle.

Son champ d'application s'élargit au fur et à mesure que se généralise le système de l'évaluation réelle à base de la déclaration des contribuables et s'étend à tous les impôts.

Ces deux prérogatives d'apparence parallèle – le droit de communication et le droit de constatation – constituent les instruments juridiques du contrôle fiscal.

Le législateur veille à en contenir la portée en précisant les pouvoirs qui les concrétisent et en organisant sur le plan de la procédure leur mise en œuvre.

Ils représentent ainsi les pouvoirs généraux du contrôle unilatéral de l'administration qui ne requiert du contribuable aucune contrainte de collaboration.

En revanche les pouvoirs de contrôle, qui s'attachent habituellement au droit de vérification de l'administration, comprennent : le contrôle sur pièces, l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu, connu sous le nom d' « examen d'ensemble de la situation fiscale des contribuables », prévu respectivement aux articles 29 et 214 du code général des

²⁸ Il est à noter ici que l'administration est dans le nouveau régime « le sujet actif », elle se voit attribuer par la loi « des droits ou des pouvoirs déterminés ». Quant au contribuable « sujet passif », la loi lui impose « des obligations déterminées » dont la principale en fait le débiteur de la dette d'impôt. Il paie un impôt que l'administration prélève. Sur ce point, voir J-C. Martinez, *Le statut de contribuable*, LGDJ, 1980, Tome 1, p. 28

²⁹ K. Haloui, *Evaluation du dispositif mis en place à la lumière des nouvelles procédures fiscales de l'article 22 de la loi de finances 2005*, actes du colloque sur les procédures de taxation et de vérification fiscales, Centre Marocain des Etudes Juridiques, 2006

³⁰ Concernant cette distinction fondamentale lire J-CL. Drie, *Procédures de contrôle fiscal. La voie de l'équilibre*, L'Harmattan, collection Finances publiques, 2005.

impôts marocain, et enfin la vérification de comptabilité énoncée à l'article 212 du code précité.

Ces compétences de contrôle peuvent être exercées de deux manières :

- le contrôle fiscal peut être réalisé d'abord par référence aux pièces d'un dossier – c'est l'exactitude ou la pertinence des pièces du dossier qui sera appréciée –
- le contrôle fiscal sera réalisé ensuite par confrontation d'une situation de fait – situation comptable d'une entreprise ou situation patrimoniale d'une personne physique – et du régime fiscal qui la régit.

Le « contrôle fiscal par référence » est la première forme de contrôle pratiqué sur les déclarations émanant des contribuables ou des tiers, déposées auprès des services des impôts, chargés du contrôle de l'assiette et du paiement de l'impôt.

Il consiste d'une part, en un contrôle de la présentation formelle des déclarations déposées et d'autre part, en un contrôle de leur contenu à l'aide des pièces qui sont, dès ce stade, en la possession de l'administration.

Toutefois, le « contrôle par confrontation » traditionnellement circonscrit à la vérification de comptabilité représente assurément la forme supérieure du contrôle fiscal. Il a été étendu au contrôle de la situation d'ensemble des personnes physiques.

Ainsi, il ne constitue pas seulement un contrôle sur place de la situation concrète d'une entreprise ou d'une personne physique, mais aussi et surtout une mise en œuvre systématique de toutes les formes du contrôle : contrôle sur pièces, droit de constatation, droit de communication, vérification de comptabilité, examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle.

Le « contrôle par confrontation » est donc un contrôle contradictoire subjectif qui requiert ici une collaboration et un dialogue avec l'administration.

Ses instruments, en l'occurrence, la vérification de comptabilité et l'examen contradictoire de la situation fiscale d'ensemble constituent alors les moyens matériels du contrôle fiscal.

Du reste, les procédures permettant de mettre en œuvre les pouvoirs d'investigation et les pouvoirs de contrôle incombant à l'administration sont différentes et le contribuable a, dans les deux hypothèses, des droits et des garanties qui délimitent les prérogatives administratives de contrôle.

A cet égard, le législateur soucieux de maintenir un certain équilibre entre les parties entend assortir les procédures de contrôle fiscal d'une série de garanties, destinées

à protéger les droits du contribuable contre les abus de l'administration notamment dans l'exercice de ses prérogatives de contrôle.

Nous pourrions citer ici à titre indicatif, suivant la distinction opérée par la doctrine³¹ :

-les garanties de droit commun privé tenant au secret de la vie privée et au principe du contradictoire ;

-les garanties de droit administratif général constituées notamment par les mécanismes³² - détournement de procédure, détournement de pouvoir, voie de fait, secrets professionnels ;

-et enfin les garanties prévues par le droit fiscal tenant notamment aux règles de mise en œuvre du contrôle fiscal et aux garanties qui l'encadrent dont le juge de l'impôt veille à leur application stricte.

A cet égard, il importe d'évoquer à ce stade que le régime des pouvoirs d'investigation, tout comme celui des pouvoirs de contrôle de l'administration, prévoit des garanties en faveur du contribuable vérifié.

Toutefois, les « dispositifs » liés à l'investigation organisant sous une forme ou une autre un accès direct de l'administration aux documents comptables et extracomptables des contribuables sont bien moins largement dotés en garanties du contribuable que la procédure de vérification de comptabilité.

Ils représentent alors les outils « désencadrés » du contrôle fiscal et ouvrent des brèches non négligeables dans l'édifice des garanties spécifiques attachées traditionnellement aux procédures de vérification de comptabilité.

Au demeurant, l'exercice du droit de communication et du droit de constatation par l'administration reste soumis au contrôle du juge de l'impôt, a priori ou a posteriori.

Qu'elles relèvent de son autorisation et de son contrôle immédiat, ou qu'elles lui soient soumises dans la phase contentieuse, les mesures d'investigation et modalités d'obtention d'information de l'administration n'échappent pas à son contrôle.

³¹ G. Vidal, (Les limites du droit à l'information de l'administration) DF, 2007 n° 3, p. 32-41.

³² Notons ici que les juges du fond se réservent le droit de sanctionner les détournements établis des procédures et des pouvoirs de contrôle par rapport à leur objet.

L'administration ayant exercé, selon la formule jurisprudentielle, « un de ses pouvoirs dans un but autre que celui en vue duquel il lui a été conféré » l'acte sera entaché de l'illégalité de détournement de pouvoir et la procédure d'imposition annulée par les juges du fond.

De même, les juges sanctionnent dans les mêmes conditions le détournement établi des pouvoirs d'investigation (droit de constatation ou droit d'enquête) par rapport à leur objet. Ces actes sont qualifiés d'illégaux pour voie de fait et la procédure de redressement fondée sur des constatations irrégulières est annulée par les juges du fond.

En revanche, l'exercice des pouvoirs de contrôle et d'imposition ne peut se faire sans l'observation des garanties « lourdes » attachées à la procédure de contrôle fiscal, en l'occurrence, la procédure de vérification de comptabilité.

Qu'ils s'agissent des délais de reprise ou de répétition de l'administration, du droit du contribuable de présenter ses observations sur les redressements envisagés, de l'obligation faite à l'administration de répondre de façon motivée à ces observations, ou du droit de saisine des commissions para-contentieuses par le contribuable dans la mesure où le litige est persistant, ces garanties doivent d'être observées pour qu'il y ait rappel d'imposition.

Le juge de l'impôt veille en effet à l'application des règles de mise en œuvre du contrôle fiscal et des différentes garanties qui l'encadrent.

Il devra prononcer, le cas échéant, l'annulation de la procédure de redressement pour cause d'irrégularité, cette annulation emportant la décharge des impositions correspondantes. La violation des garanties légales entache en principe la procédure d'imposition d'irrégularité.

Il apparaît dans ces conditions que l'administration a une obligation de rétablir les impôts éludés dans le respect des garanties du contribuable vérifié et supporte, à ce titre, une obligation de motivation fiscale « autonome ».

Il s'ensuit que les rectifications envisagées, et donc la proposition qui les formalise, doivent être motivées de manière à mettre le contribuable en état de pouvoir formuler ses observations.

Elles doivent être précisées en fait et en droit et la détermination du caractère « suffisant » des motivations d'une proposition de redressement relève de l'appréciation souveraine des juges du fond.

A cet égard, la jurisprudence se montre exigeante quant à la mention des articles du code général des impôts fondant le rehaussement envisagé, ou, sur l'appréciation de l'indication des motifs de droit et de fait du rehaussement.

Or, il importe de constater ici que ces propositions de rehaussement sont motivées par référence aux articles du code général des impôts, dont les règles et les principes édictés sont dérogatoires aux principes de droit commun privé et de droit administratif général.

L'administration doit alors assumer une obligation de motivation fiscale en se conformant à un droit fiscal « autonome ».

En abordant maintenant les problèmes que pose l'application de la loi fiscale, il nous faut donc préciser, comment il faut entendre ce caractère général d'autonomie du droit fiscal et quelle est sa portée en droit positif.

A cet égard, il importe de préciser avec le plus fervent théoricien de l'autonomie du droit fiscal notamment le doyen Louis Trotabas³³ que, c'est un fait que sur bien des points, la loi fiscale a posé des règles de droit qui s'écartent franchement des dispositions du droit privé.

La jurisprudence³⁴ tend, à son tour, à s'affranchir en matière fiscale des règles du droit privé : elle qualifie certains meubles d'« immeubles » ; elle considère comme « revenu » ce qu'il est convenu d'appeler capital dans les rapports régis par le code civil ; elle appelle commerçants des personnes qui ne justifient pas de cette qualité selon la définition adoptée par le code de commerce ; elle reconnaît l'existence d'activités ou de personnes morales qu'elle soumet à l'impôt alors que le droit privé ne reconnaît pas ; elle entend la notion de domicile de manière différente que le droit civil ; elle s'est refusée, malgré l'article 1152 du code civil, à accorder des intérêts moratoires au contribuable qui obtient, après une longue procédure contentieuse, le dégrèvement d'un impôt, indûment perçu par l'administration, tant qu'une disposition express de la loi d'impôt ne l'a pas prévu, etc.

Ces solutions du droit positif et ces constructions prétoriques ont abouti à instaurer une « autonomie légalisée » du droit fiscal, au regard du droit privé.

Mais en dehors des hypothèses et des solutions positives où la loi a fixé une légalité particulière, établissant une « autonomie légalisée » qui écarte expressément l'application de la loi de droit privé, la question qui se pose est de savoir si le droit fiscal est libre d'appréhender les situations de fait selon ses règles propres et dans quelle mesure il doit admettre les règles du droit privé.

La règle dominante, soutient le théoricien³⁵ de l'autonomie du droit fiscal, « c'est que la loi fiscale n'atteint pas des situations en tant que situations juridiques, mais en tant qu'états de fait. Alors même qu'elle emploie un terme juridique pour définir une situation, il n'en résulte pas nécessairement que ce terme doit être pris dans le sens juridique qu'il peut avoir, par exemple en droit civil ou en droit commercial.

³³ Sur cette question, Voir L. Trotabas, JM. Cotteret, *droit fiscal*, Paris, Précis Dalloz, 3^{ème} édition, 1977.

³⁴ Pour justifier sa thèse de l'autonomie du droit fiscal, le doyen L. Trotabas ne manque pas d'invoquer la jurisprudence dont on reproduit ici certains arrêts du Conseil d'Etat. Sur ce point, voir L. Trotabas, *Finances publiques*, Dalloz, 4^e édition, 1971

³⁵ Laissons parler ici le doyen Louis Trotabas, afin de ne pas trahir sa pensée. Sur ce point, Voir L. Trotabas, JM. Cotteret, *op.cit.*, p. 15-16.

Chaque problème doit donc être résolu en fait d'après la loi fiscale, en tenant compte du climat fiscal si l'on peut dire dans lequel il est posé, parce que le droit fiscal apparaît nécessairement comme indépendant des autres disciplines juridiques.

Et c'est bien ce que fait la jurisprudence quand elle écarte des dispositions de droit privé pour résoudre les questions d'assiette ou de liquidation estimant qu'il lui appartient de définir en droit fiscal les conditions d'application de l'impôt ».

Dès lors, il faut concéder au doyen Louis Trotabas que les solutions ainsi adoptées par la jurisprudence fiscale permettent de compléter l'« autonomie légalisée » du droit fiscal et finissent par surprendre non seulement le contribuable, mais encore les praticiens qui ne sont pas versés dans les questions de l'impôt.

Cependant, si le droit fiscal est bien autonome au regard du droit privé, il importe de constater notamment³⁶ avec le Professeur Philippe Bern³⁷, il ne l'est guère par rapport au droit administratif³⁸. Il constitue un droit bien spécifique au sein du droit administratif.

D'ailleurs, de l'avis même du théoricien de l'autonomie du droit fiscal, « si le droit fiscal est autre chose que le droit administratif, c'est toutefois sur le modèle et dans l'esprit du droit administratif qu'il s'élabore »³⁹.

Nous ne pourrions donc déceimment, sans forcer le sens des mots, parler d'autonomie du droit fiscal vis-à-vis du droit administratif.

En réalité, la « spécificité » du droit fiscal est particulièrement accentuée, au regard de sa mission qui s'avère à la fois délicate et complexe.

L'impôt étant le procédé de répartition des charges publiques entre les individus et que celui-ci étant essentiellement justifié par une nécessité de rendement⁴⁰, le droit fiscal, en effet, doit résoudre des questions totalement ignorées du reste du droit administratif parce que n'intéressant que l'impôt.

En ce sens, il doit mettre au point les règles d'assiette, de liquidation et de recouvrement de l'impôt et donc définir précisément le régime de l'impôt.

De là d'innombrables règles spécifiques quant au fond qui concernent la détermination de la matière imposable.

³⁶ Sur cette question, voir l'article édifiant « Propos désobligeants sur une – tarte à la crème - : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal » du Professeur M. Cozian, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, pp. 3-12

³⁷ P. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, LGDJ, Paris, 1972.

³⁸ Il s'agit à présent de prendre parti dans le débat.

³⁹ L. Trotabas, JM. Cotteret, *op.cit.*, p. 14.

⁴⁰ Louis Trotabas, JM. Cotteret, *op. cit.*, p. 11

Mais encore, le droit fiscal doit prévoir et réglementer les pouvoirs d'investigation et de contrôle dans le cadre de procédures permettant à l'administration d'assumer son obligation de rétablir les impôts éludés.

De là encore d'innombrables règles concernant l'organisation des procédures fiscales qui sont dérogoires aux procédures administratives générales.

Toutefois, nous remarquerons à cet égard que les prérogatives de puissance publique se manifestent de la même manière en droit fiscal et en droit administratif, et que les procédures qui permettent d'en assurer l'exercice sont, dans les deux cas, du type de la « décision exécutoire » et de l'« action d'office » avec leur conséquence normale l'intervention a posteriori du juge fiscal comme du juge administratif.

Ces prérogatives de puissance publique rendent compte de la « sujétion » où se trouve le contribuable envers l'administration, incontestable en fait et qu'il faut bien analyser en droit.

Cette sujétion, bien qu'elle reflète la situation objective des contribuables, ne signifie pas pour autant que les contribuables sont dépourvus de droits à l'égard de cette administration « régaliennne ».

Dans le cas du Maroc, si le rendement financier est encore aujourd'hui un souci primordial de l'administration fiscale surtout dans le cas du contrôle fiscal, la légalité fiscale suppose d'abord l'établissement d'une législation sur le contrôle fiscal qui doit aménager un équilibre juridique entre les prérogatives administratives de contrôle et les garanties du contribuable vérifié.

L'étude critique de l'organisation du contrôle fiscal au Maroc est donc utile. En dehors de son aspect didactique, elle permet de répondre à la question de savoir si l'organisation mise en place permet-elle de favoriser les garanties du contribuable vérifié.

La présente étude a pour objet d'examiner les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain.

Il importe de préciser ici que le terme contrôle fiscal est employé dans le sens de la définition que nous avons adoptée en considération de notre approche de la notion de fraude fiscale :

Il désigne l'ensemble des compétences et attributions des services des impôts pour vérifier l'exactitude et la sincérité des déclarations.

Il autorise ces services à exercer des pouvoirs d'investigation et de contrôle qui leur permettent de déceler la fraude fiscale et de rétablir les impôts éludés.

Il ouvre un droit de contestation au contribuable devant le juge de l'impôt qui se charge d'appliquer les règles de mise en œuvre du contrôle fiscal et des différentes garanties qui l'encadrent.

Il concerne le contrôle en rapport avec les impôts et seulement celui-ci, à l'exclusion des contrôles en rapport avec ceux des administrations des douanes, des changes ou de la réglementation économique.

Il concerne enfin le revenu professionnel issu des comptes sociaux des personnes morales, notamment les sociétés qui sont assujetties obligatoirement à l'impôt sur les sociétés et qui justifient leur revenu imposable selon le régime de la comptabilité.

Avant d'achever cet exorde, il importe de préciser également que pour étayer notre thèse, nous invoquerons la jurisprudence fiscale française. Au Maroc, la norme jurisprudentielle⁴¹ ne bénéficie pas encore d'une publicité analogue à la loi.

Nous pouvons à présent entamer le corps de nos développements qui comprendra deux parties dont l'ordre est justifié par la méthode de recherche à laquelle cette problématique conduit nécessairement :

Première partie : Des garanties lacunaires du contribuable dans la phase administrative du contrôle fiscal.

Deuxième partie : Des garanties insuffisamment protectrices du contribuable dans la phase juridictionnelle du contrôle fiscal.

⁴¹ Notons ici que les juridictions de l'ordre administratif au Maroc sont de création récente. Les Tribunaux administratifs ont été institués en 1990 en vertu de la loi 41-90 organisant la création des tribunaux administratifs. En revanche, les Cours administratives d'appel ont été instaurées encore plus récemment notamment en 2003 par la loi 80-03 organisant la mise en place du deuxième degré de juridiction.

PREMIERE PARTIE

DES GARANTIES LACUNAIRES DU CONTRIBUABLE DANS LA PHASE ADMINISTRATIVE DU CONTROLE FISCAL

A la suite de l'adoption du régime d'imposition déclaratif, l'administration s'est vue confier par le législateur des pouvoirs importants de contrôle fiscal.

Nous citerons ici, en particulier, le droit de constatation, le droit de communication, la vérification de comptabilité, le pouvoir d'appréciation, le pouvoir de redressement et le pouvoir des sanctions administratives.

Mais le législateur a cherché aussi à définir, certes de façon graduelle, des garanties de procédure d'imposition destinées à protéger les droits du contribuable vérifié.

Ainsi, son action a consisté à délimiter les prérogatives administratives de contrôle, notamment en précisant les pouvoirs qui les concrétisent et en organisant leur mise en œuvre sur le plan procédural.

Par ailleurs, il faut constater qu'en matière fiscale, les erreurs commises par les agents vérificateurs au cours de la procédure d'imposition sont susceptibles de conduire à une décharge des impositions supplémentaires, si le juge estime que l'irrégularité est substantielle.

Or, le risque de commettre une erreur substantielle dans les phases de contrôle et de redressement qui s'intègrent d'ailleurs à la procédure d'imposition est d'autant plus important que les garanties accordées au contribuable vérifié sont de plus en plus précises.

Il apparaît, en définitive, que dans le régime de la déclaration contrôlée, l'administration va se résoudre à mettre en œuvre les moyens juridiques que lui offre la loi en vue de contrôler les obligations fiscales du contribuable vérifié.

Mais jusque là, et si complexes qu'en soient les règles, il importe de préciser, du reste, que la procédure d'imposition à son ouverture met en avant la relation qui oppose l'administration au contribuable, c'est la phase administrative du contrôle fiscal.

Dans cette première partie que nous avons choisi d'intituler, « Des garanties lacunaires du contribuable dans la phase administrative du contrôle fiscal », nous nous proposons d'étudier en première analyse les garanties du contribuable dans la phase de contrôle.

Nous serons alors amené à préciser, au terme de notre étude, que les garanties accordées au contribuable dans la phase de contrôle sont insuffisantes eu égard aux pouvoirs importants de contrôle fiscal attribués à l'administration.

D'où notre Titre premier, Des garanties insuffisantes dans la phase de contrôle.

Nous envisageons dans un deuxième temps d'aborder les garanties du contribuable dans la phase de redressement.

Nous nous efforcerons alors de montrer que les garanties du contribuable qui sont assorties à cette phase sont de faible ampleur.

D'où notre Titre deuxième, Des garanties minimalistes dans la phase de redressement.

Nous avons enfin opté pour cette méthode d'approche des garanties du contribuable dans la phase administrative du contrôle fiscal, notamment en distinguant les phases de contrôle et de redressement, car il est difficile de présenter notre étude dans un cadre intellectuel rigide. Il n'existe pas en effet de règle de présentation de la procédure d'imposition, même s'il est communément admis de présenter chronologiquement les différents contrôles et actes qui composent les procédures de contrôle et de redressement.

TITRE I

Des garanties insuffisantes dans la phase de contrôle

Pour constater les obligations fiscales du contribuable dans le cadre du système déclaratif, l'administration tient de la loi deux prérogatives de contrôle : le pouvoir d'investigation et le pouvoir de vérification.

Par ailleurs, le droit pour le contribuable d'être informé constitue une garantie essentielle des droits de la défense.

L'information est souvent une condition préalable à l'application effective d'autres garanties offertes par la loi, notamment quand l'administration est amenée à exercer son droit de contrôle à l'encontre du contribuable.

Ce droit à l'information implique alors que le contribuable soit préalablement averti des mesures qui le concernent.

Toutefois, cette obligation d'informer le contribuable mise à la charge de l'administration ne se pose pas toujours, lorsque les mesures diligentées ne sont pas de nature à influencer immédiatement sur les intérêts propres du contribuable.

Tel est notamment le cas, lorsque l'administration exerce son droit de communication dans le cadre des dispositions de l'article 214 du code général des impôts marocain¹ en vue de recueillir des informations supplémentaires sur la situation fiscale du contribuable vérifié, du moins tant qu'elle n'oppose pas ces informations au contribuable lui-même.

En outre, le non respect de l'obligation d'information du contribuable trouve encore à s'expliquer, particulièrement dans les cas où l'administration est amenée à exercer certaines procédures d'investigation considérées comme contraignantes, où l'information du contribuable ôterait tout intérêt à la procédure mise en œuvre.

C'est le cas du contrôle dit « inopiné », aménagé récemment² par les dispositions de l'article 210 du CGIM, qui a pour but d'effectuer des constatations purement matérielles.

Ce type de contrôle a vocation à s'appliquer en particulier aux contribuables astreints à la tenue d'une comptabilité.

Ainsi, en vertu de l'article 210 précité, l'administration a désormais la possibilité d'engager à l'encontre de cette catégorie de contribuables le contrôle « inopiné » qui

¹ Nous utiliserons dans la suite de nos développements la formule par abréviation CGIM

² Précisons ici que le contrôle « inopiné » a été introduit par l'article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année 2008 promulguée par le Dahir n° 1-07-211 du 27 décembre 2007 complétant les dispositions de l'article 212 du code général des impôts marocain (CGIM)

doit toutefois se limiter à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables.

Hormis ces situations particulières qui justifient donc l'absence d'information préalable du contribuable, ce dernier doit en principe être avisé avant le début d'une opération de contrôle ou la mise en œuvre d'une procédure à son encontre.

Ce principe est d'application générale malgré l'absence de procédure contradictoire, y compris dans les hypothèses, où les droits de la défense sont réduits à leur plus simple expression.

Nous nous proposons ici de consacrer notre premier chapitre à l'étude des droits du contribuable face aux pouvoirs d'investigation de l'administration, avant d'étendre notre examen dans un deuxième temps aux droits du contribuable face au pouvoir de vérification de comptabilité de l'administration.

Chapitre 1

Les droits du contribuable face aux pouvoirs d'investigation de l'administration

Comme nous venons de l'évoquer¹, l'administration dispose de la faculté de mettre en œuvre son droit de contrôle dans le système déclaratif en exerçant deux prérogatives de contrôle : le pouvoir d'investigation et le pouvoir de vérification.

Le pouvoir d'investigation confère à l'administration le droit de se faire communiquer certains documents détenus par des tiers.

Les renseignements recueillis peuvent être utilisés sous certaines conditions à l'encontre du contribuable vérifié et permettent alors de recouper² ses déclarations.

La doctrine³ range traditionnellement, au titre des pouvoirs d'investigation de l'administration, le droit de communication.

A cet égard, il importe de constater que le droit de communication apparaît de plus en plus comme l'instrument de portée générale sur lequel l'administration fonde l'essentiel de ses pouvoirs de contrôle⁴.

Il a un domaine d'application très large et, est systématiquement utilisé en matière de contrôle des impôts déclaratifs, tels l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou encore la taxe sur la valeur ajoutée.

Il est distinct du pouvoir de vérification. Celui-ci répond au souci d'une analyse très fine de la matière imposable, notamment en matière de vérification de comptabilité.

Cependant, nous allons voir que nous pouvons rattacher également, au titre des pouvoirs d'investigation de l'administration, le contrôle « inopiné » introduit par la loi sous l'appellation, droit de constatation.

Ce nouveau pouvoir de constatation autorise l'administration à se faire communiquer certains documents en suivant une certaine procédure.

¹ Voir supra, p. 23

² Nous touchons ici à la rationalité du contrôle fiscal où l'administration exerce sa compétence de contrôle selon une démarche critique ou contradictoire, c'est le contrôle par communication des tiers.

³ Voir J. Grosclaude et P. Marchessou, op. cit. p. 97

⁴ En l'occurrence, la vérification de comptabilité.

Ainsi, pouvoir d'investigation et pouvoir de vérification sont les deux manifestations du pouvoir de contrôle de l'administration. Il faut y voir deux degrés dans l'investigation fiscale.⁵

En nous limitant ici aux pouvoirs d'investigation de l'administration, nous tenterons dans une première approche d'examiner les droits du contribuable face au pouvoir de communication de l'administration, avant de présenter en deuxième analyse les droits du contribuable face au pouvoir de constatation de l'administration.

Section 1.

Les droits du contribuable face au pouvoir de communication de l'administration

L'administration dispose, conformément à l'article 214 du CGIM, de la faculté d'exercer son droit de communication auprès de tiers avant, pendant ou après une vérification de comptabilité.

Toutefois, si aucun texte ne s'oppose à ce que l'administration utilise des renseignements provenant d'autres sources que la vérification de comptabilité pour déterminer les bases d'imposition, c'est à la condition que le contribuable en soit informé par le service des impôts et soit mis à même de les contester.

Il convient de préciser alors la portée de cette garantie liée à l'obligation faite à l'administration d'informer le contribuable de la nature et de la teneur des renseignements recueillis dans l'exercice du droit de communication, mais auparavant nous nous proposons d'examiner l'étendue du pouvoir de communication de l'administration.

§ 1. L'étendue du pouvoir de communication de l'administration

L'article 214 précité en définissant le domaine du droit de communication précise les personnes assujetties au pouvoir de communication de l'administration, mais encore les documents sur lesquels il porte.

⁵ Sur cette question, voir L. Trottabas et J. M. Cotteret, op.cit. p. 43

Les entreprises privées sont soumises au premier chef au droit de communication conformément à ce texte.

A. Le champ d'application du droit de communication auprès des entreprises privées

L'article 214 du CGIM donne compétence au service des impôts d'exercer le pouvoir de communication à l'égard des personnes privées, en l'occurrence, les sociétés commerciales qui sont soumises à une obligation spécifique de communication eu égard aux livres et documents qu'ils tiennent à l'appui de leurs déclarations fiscales.

B. Les documents sur lesquels porte le droit de communication

Le texte de l'article 214 précité ne vise que les documents comptables dont la tenue est rendue obligatoire, en vertu des dispositions du code de commerce et, dans une certaine mesure, les pièces justificatives y afférentes.

L'interprétation de la notion de pièces justificatives peut conduire alors à allonger la liste des documents même s'ils ne sont pas de nature strictement comptable.

1. La communication des livres dont la tenue est rendue obligatoire par le livre premier du titre IV de l'article 19 du code de commerce.

L'administration a été conduite à préciser, notamment dans sa circulaire⁶ relative à l'impôt sur les sociétés, que le droit de communication qui peut être exercé auprès des entreprises commerciales porte sur les documents comptables obligatoires, notamment le livre journal et le livre d'inventaires, prévus par les dispositions de la loi 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants.

⁶ Note circulaire portant instruction générale de la loi 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés, promulguée par le Dahir n° 1-86-239 du 31 décembre 1986

2. La communication de tous actes, écrits, registres et dossiers détenus par les personnes physiques ou morales exerçant une activité passible des impôts droits et taxes

Cette communication doit s'entendre au regard de la doctrine administrative de tous les livres et documents qui ont une corrélation certaine avec les données de la comptabilité commerciale.

Il est à préciser ici que le droit de communication peut s'exercer non seulement sur les documents obligatoires précités, mais encore sur les documents facultatifs dans la mesure où ils sont tenus.

Dans ce dernier cas, le droit de communication s'exerce particulièrement sur les livres de paie, les livres d'ordre et la comptabilité des prix de revient.

En définitive, les entreprises commerciales représentent la catégorie d'assujettis la plus importante⁷ qui sont visées particulièrement par les dispositions de l'article 214 et demeurent exposées à un droit général de communication.

§ 2. La portée de la garantie liée à l'obligation d'information du contribuable dans le cadre d'une vérification de comptabilité

L'administration supporte une obligation d'informer le contribuable de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus par son droit de communication, afin de lui permettre de les contester dans le respect du contradictoire.

La notion de contradictoire doit ici être entendue dans un sens restrictif, dans la mesure où l'administration peut très bien mettre en œuvre son droit de communication sans en informer le contribuable et donc sans engager la moindre discussion contradictoire avec lui.

Mais, si l'administration n'a pas l'obligation d'engager un débat contradictoire avec la personne soumise au droit de communication dans les conditions évoquées, elle ne peut en revanche utiliser les informations obtenues à l'encontre du contribuable

⁷Signalons ici que les dispositions de l'article 214 du CGIM confèrent également à l'administration un droit de communication élargi à divers assujettis, notamment les administrations publiques et les tribunaux qui restent soumis à un régime particulier de communication.

vérifié que dans des conditions compatibles avec le principe⁸ général des droits de la défense, conformément à une décision du Conseil d'Etat⁹.

Ceci implique que le contribuable soit suffisamment informé de la nature et de la teneur des renseignements recueillis et qu'il soit à même d'en demander la communication et de les contester.

Toutefois, l'administration n'est tenue à cette obligation qu'en ce qui concerne les renseignements effectivement utilisés¹⁰ pour procéder à des redressements, en vertu d'une solution suggérée par le Conseil d'Etat¹¹.

Il apparaît ainsi que l'information du contribuable est obligatoire et doit être formalisée dans la notification de redressement dans le cadre de la procédure contradictoire.

La notification de redressement constate alors les conditions d'obtention des renseignements recueillis, en précisant notamment la procédure d'investigation ayant permis de les obtenir et l'identité du tiers auprès duquel cette procédure a été diligentée.

Du reste, le pouvoir de communication permet à l'administration de recouper les renseignements recueillis et donc de contrôler les déclarations du contribuable soumis à contrôle fiscal.

A cet égard, il importe de constater que l'administration verra encore s'élargir ses compétences dans le domaine des pouvoirs d'investigation et de contrôle.

Elle sera dotée d'un autre pouvoir, codifié à l'article 210 sous l'appellation, droit de constatation qui se distingue nettement du droit de communication et qui constitue une procédure relativement contraignante pour le contribuable pour les raisons que nous allons expliquer à présent.

⁸ Précisons ici que dans un sens étroit, le principe des droits de la défense permet à toute personne de faire valoir des moyens de défense dans une procédure susceptible de préjudicier à ses droits et est donc applicable au défendeur à l'instance. Mais dans un sens large, la procédure contradictoire suivie devant la juridiction saisie garantit aussi les droits du demandeur. Les droits de la défense apparaissent ainsi comme l'expression de l'égalité devant la justice, désignée par une métaphore empruntée au duel, l'égalité des armes.

Eu égard à ce principe, le contribuable doit être alors en mesure quel que soit sa position à l'instance de défendre ses prétentions.

⁹ CE, 7^e et 9^e sous-section, 31 octobre 1990, requête n° 51223, RJF 12/1990, n° 1513

¹⁰ Précisons ici que le renseignement susceptible d'être utilisé par l'administration peut concerner notamment un taux de marge commerciale du secteur d'activité où opère le contribuable, que celle-ci va lui opposer pour asseoir le redressement fiscal dans le cadre d'une procédure de reconstitution du chiffre d'affaires.

¹¹ CE, 8^e et 9^e sous-section, 30 septembre 1996, requête n° 139846, RJF 11/1996, n° 1325

Section 2.

Les droits du contribuable face au pouvoir de constatation de l'administration

Le pouvoir de constatation prévu à l'article 210 du CGIM peut être mis en œuvre auprès de tout assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée.

Il n'est pas une procédure de contrôle fiscal mais un pouvoir d'investigation, le plus souvent, inopiné visant à rechercher les manquements aux règles de facturation.

Forts de ce pouvoir, les enquêteurs de l'administration peuvent vérifier le bien fondé des opérations et mentions portées sur les factures reçues d'un fournisseur ou adressées à un client.

La facturation peut être rapprochée notamment des livres, des registres, de la comptabilité matière ainsi que de tout document professionnel se rapportant à des opérations qui ont donné lieu ou auraient donné lieu à facturation.

Ainsi, le pouvoir de constatation se distingue du pouvoir de communication, énoncé à l'article 214 précité, dont il n'a pas le caractère passif. En ce sens, il s'agit d'une procédure qui a pour objet la constatation, par voie de procès verbal, des manquements ou l'absence de manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée.

Mais encore, il se distingue dans son objet du droit de contrôle, énoncé à l'article 210 du CGIM. Il ne représente nullement une procédure de vérification des bases de l'impôt, mais les constatations relevées par l'enquêteur seront exploitées par le vérificateur et opposées au contribuable dans le cadre d'une procédure de vérification de comptabilité.

Afin de délimiter la portée de cette procédure d'investigation, il nous faut étudier successivement le domaine du pouvoir de constatation et la procédure de constatation.

Nous tenterons dans un deuxième temps de préciser les limites à la mise en œuvre de ce pouvoir d'investigation et donc d'examiner les garanties du contribuable face à ce pouvoir.

§ 1. Le domaine du pouvoir de constatation

Le pouvoir de constatation peut être mis en œuvre auprès de tout assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée, conformément aux dispositions de l'article 89 du CGIM.

Eu égard à ces dispositions légales, les personnes qui sont assujetties effectuent de manière indépendante des activités économiques de producteur, commerçant, prestataire de services y compris les activités extractives, agricoles et libérales.

Remarquons ici que la qualité d'assujetti est indépendante du statut juridique des personnes qui se livrent à des opérations imposables à la taxe sur la valeur ajoutée. Elle suppose la réalisation répétée de prestations de services ou de livraisons de biens.

§ 2. La procédure de constatation

A. Le déroulement de la procédure de constatation

La première intervention de l'administration est inopinée. L'agent de l'administration remet à l'assujetti ou à son représentant un avis de constatation.

Le pouvoir de constatation s'exerce durant les heures légales dans les locaux réservés à un usage professionnel à l'exclusion du domicile privé.

Notons que l'avis de constatation et le procès-verbal qui clôt la procédure ne peuvent interrompre la prescription du droit de reprise énoncé à l'article 232 du CGIM.

Aussi, les constatations du procès-verbal n'ont pas pour effet de renverser la charge de la preuve au cours de la procédure de vérification de comptabilité qui peut faire suite à la mesure diligentée.

B. Le procès verbal

A l'issue de chaque intervention, un procès-verbal est dressé dans lequel doivent figurer les manquements constatés ou l'absence de manquements.

Parmi les mentions qui doivent apparaître sur ce document figurent la date et l'heure de début et de fin d'intervention, les qualités des agents intervenant dans cette opération.

Ce document doit être signé par tous les enquêteurs ainsi que par le contribuable. Une copie de ce document est remise au contribuable qui dispose alors d'un délai de trente jours francs à partir de la réception de la copie du procès-verbal pour faire valoir ses observations.

C. Les opérations de constatation

Les opérations de constatation portent sur des documents conservés à l'intérieur de la période couverte par le droit de constatation.

1. La période couverte par le pouvoir de constatation

Le texte de l'article 210 précité qui organise cette procédure d'investigation ne précise pas la période sur laquelle peut porter le pouvoir de constatation.

A défaut de précision légale, le pouvoir de constatation peut porter vraisemblablement sur la période de dix (10) ans mentionnée à l'article 211 du CGIM.

Il s'agit de la période durant laquelle doivent être conservés les livres, les registres ou les pièces sur lesquels peuvent s'exercer le droit de communication et le droit de constatation.

2. Les documents susceptibles d'être examinés

En vertu de l'article 210 précité, les agents enquêteurs peuvent se faire présenter les factures, les livres, les registres et les documents professionnels se rapportant à des opérations ayant donné lieu ou devant donner lieu à facturation.

Ces documents sont examinés pour s'assurer de la réalité des mentions portées sur les factures et de celle des opérations ayant donné lieu à facturation et détecter, le cas échéant, les opérations qui auraient dû donner lieu à facturation.

Par ailleurs, les agents enquêteurs peuvent procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation, conformément à leur droit de constatation qu'ils tiennent de la loi.

A cet effet, ils peuvent procéder à la constatation et à l'inventaire au jour de leur intervention de toutes les ressources affectées à l'exploitation de l'entreprise notamment des moyens immobiliers, mobiliers et humains nécessaires à l'exploitation sociale.

Les constatations sont consignées dans le procès-verbal qui récapitule, le cas échéant, les manquements aux règles de facturation commis par les assujettis.

A cet égard, il importe de remarquer que le pouvoir de constatation a élargi la portée juridique du procès verbal à un double point de vue :

D'une part, elle rend les constatations du procès-verbal opposables aux tiers concernés par la facturation.

D'autre part, elle prévoit que l'administration peut se prévaloir des constatations du procès verbal en les opposant au contribuable qui a failli à son obligation de facturation, notamment dans le cadre d'une procédure de vérification de comptabilité. Mais cet effet ne peut jouer que si l'agent enquêteur a respecté, lors de la mise en œuvre de son pouvoir de constatation, les garanties de procédure qui bénéficient au contribuable, qu'il convient d'examiner à présent.

§ 3. Les limites à la mise en œuvre du pouvoir de constatation ou les garanties du contribuable

La vérification d'une comptabilité peut nécessiter une intervention inopinée de la part de l'administration, en vue de procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables dans les conditions que nous venons de voir.

Toutefois, l'exercice de ce contrôle inopiné doit rester conciliable avec la garantie offerte au contribuable de se faire assister par un conseil de son choix, avant le début d'une opération de contrôle.

Ceci implique que, l'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable, permettant au contribuable d'avoir recours à l'assistance d'un conseil.

La procédure de constatation est ainsi irrégulière, lorsque les investigations ont, par leur nature et leur ampleur, constitué une vérification de comptabilité¹².

Mais nous devons observer ici, qu'il n'y a en principe vérification de comptabilité que dans la mesure où l'administration se livre à un examen critique des documents comptables : comparaison des données de fait résultant de l'examen des écritures comptables avec les déclarations du contribuable et les observations matérielles.

A cet égard, le Conseil d'Etat considère que le vérificateur peut procéder, dans le cadre d'un contrôle inopiné, au relevé des quantités de marchandises en stock et des prix de vente dans une entreprise, dès lors qu'il n'a pas confronté ces constatations avec la comptabilité de l'entreprise, préalablement à l'expiration d'un délai suffisant pour que le contribuable puisse faire appel à un conseil, conformément à une décision¹³.

Ainsi, en se bornant à relever les quantités de marchandises en stock et les prix destinés à la vente, le vérificateur a limité son intervention à des constatations matérielles de la nature de celles qui peuvent légalement procéder d'un contrôle inopiné.

En revanche, le Conseil d'Etat a jugé dans une autre affaire¹⁴ qu'un inventaire des stocks, accompagné d'une demande de communication des factures d'achats de certaines marchandises, révèle une recherche d'achats sans factures et constitue une vérification de comptabilité excédant les limites du contrôle inopiné.

De telles investigations excèdent les limites admises du contrôle inopiné et privent le contribuable du droit à l'assistance d'un conseil, ce qui entache d'irrégularité la procédure de constatation pour violation des droits de la défense.

Du reste, la mise en œuvre d'une procédure de vérification de comptabilité requiert au plan juridique un formalisme et des garanties dont le respect est soumis au contrôle de la jurisprudence.

Tel sera l'objet de notre second chapitre consacré aux droits du contribuable face au pouvoir de vérification de comptabilité de l'administration.

¹² Il importe de constater ici que les techniques de contournement de la vérification de comptabilité déployées par l'administration sont multiples. Plus précisément les « stratégies » de contournement vont consister en la mise en œuvre (consciente ou non) d'une (ou plusieurs) procédure (s) de contrôle non formellement présentée comme une vérification de comptabilité, mais pouvant s'apparenter objectivement à celle-ci (au sens de la confrontation critique dégagée par la jurisprudence. Voir à ce sujet, A. -A.Bettan, *Le contournement de la procédure de vérification de comptabilité* : Thèse, Paris II, 2001, p. 99

¹³ CE, 7^e et 8^e sous-section, 3 mai 1989, requête n° 79893, RJF 6/1989, n° 714

¹⁴ CE, 7^e et 8^e sous-section, 5 juin 1989, requête n° 78301, RJF 8/1989, n° 985

Chapitre 2

Les droits du contribuable face au pouvoir de vérification de comptabilité de l'administration

Le passage au système déclaratif a rendu possible la mise en œuvre par l'administration d'un droit de contrôle, prévu à l'article 210 du CGIM.

Ce droit de contrôle recouvre en pratique un ensemble de pouvoirs de l'administration allant du simple contrôle formel à l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, en passant par le contrôle sur pièces¹ et la vérification de comptabilité.

La vérification de comptabilité se distingue néanmoins des autres types de contrôle essentiellement pour trois motifs : en raison d'une part, du lieu où elle est mise en œuvre d'autre part, de son caractère limité quant aux contribuables concernés enfin, de l'étendue des opérations de contrôle.

Au plan de l'étendue et de l'objet des investigations réalisées, la vérification de comptabilité ne se traduit pas seulement par des opérations matérielles de constatation et de contrôle des documents comptables.

Elle oblige les vérificateurs, dûment commissionnés à cet égard, à une recherche critique de conformité ou de cohérence des documents comptables et à un examen de régularité et de normalité des actes de gestion des entreprises assujetties.

Toutefois, le législateur a cherché à encadrer ce pouvoir de contrôle, notamment en accordant aux contribuables vérifiés des garanties spécifiques qui délimitent les prérogatives administratives de contrôle.

Pour la distinguer alors des autres investigations comptables qui échappent à ces contraintes², la notion de vérification a dû par conséquent être définie et son régime précisé.

¹ Notons ici que le contrôle sur pièces est généralement défini comme étant un contrôle de cohérence entre les différentes déclarations d'un même contribuable d'une part, les informations en provenance de tiers d'autre part, éventuellement complétées par des réponses faisant suite aux demandes de renseignements adressées au contribuable lui-même. C'est l'instrument qui permet à l'administration de tirer les premières conclusions quant à l'opportunité d'un contrôle fiscal au titre d'un dossier.

² Notons ici que les autres pouvoirs d'investigation - le droit de communication et le droit de constatation - sont beaucoup moins richement dotés en garanties pour les contribuables.

Nous nous proposons dans les développements qui suivent d'examiner en premier lieu le cadre juridique de la vérification de comptabilité.

Nous tenterons en seconde analyse de présenter l'approche technique de la vérification de comptabilité. L'étude technique de la vérification de comptabilité participe à la définition de ce pouvoir de contrôle ainsi qu'à la compréhension de l'objet et de l'étendue des opérations qu'il renferme.

Nous terminerons notre étude en nous interrogeant sur les garanties offertes au contribuable vérifié pour assurer sa défense.

Section 1.

Le cadre juridique de la vérification de comptabilité

L'administration entend donner une définition particulièrement large des opérations de vérification de comptabilité.

Elle évoque à cet effet³ « (...) un ensemble d'opérations qui a pour but d'examiner sur place la comptabilité d'une entreprise, et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles, afin de contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires (...) ».

Mais elle y intègre aussi la recherche des faits derrière les apparences comptables. Soit « (...) au-delà du simple examen de la comptabilité, une confrontation de renseignements extra-comptables aux données comptables qui se trouvent à la base même des déclarations souscrites ».

Toutefois, cette définition de portée générale soulève la question des prérogatives de l'administration en matière de vérification de comptabilité.

Il convient alors de cerner l'étendue des prérogatives administratives en cette matière.

A cet effet, il nous faut étudier successivement, le cadre général de la vérification de comptabilité et le régime de l'acte anormal de gestion.

Cette approche nous permettra alors d'appréhender les prérogatives importantes de l'administration en cette matière eu égard aux droits et garanties du contribuable exposé à ce pouvoir de contrôle.

³ Circulaire relative à la loi 24-86 portant réglementation de l'impôt sur les sociétés du 31 décembre 1986

§ 1. Le cadre général de la vérification de comptabilité

Il importe ici de définir la notion de vérification de comptabilité au regard des dispositions législatives, afin de délimiter l'objet des opérations qu'elle renferme d'une part, et les obligations des contribuables soumis à cette procédure de contrôle d'autre part.

A. La définition de la notion de vérification de comptabilité

Traitant des vérifications de comptabilité, l'article 212 du CGIM dispose :

« En cas de vérification de comptabilité par l'administration au titre d'un impôt ou d'une taxe déterminée (...) les documents comptables sont présentés dans les locaux selon le cas, du domicile fiscal, du siège social, ou du principal établissement des contribuables personnes physiques ou morales concernées, aux agents de l'administration qui vérifient la sincérité des écritures comptables et des déclarations souscrites par les contribuables et s'assurent, sur place, de l'existence matérielle des biens figurant à l'actif (...) »⁴.

L'article 212 précité pose ainsi la règle selon laquelle la vérification de comptabilité consiste à comparer les déclarations souscrites avec les écritures comptables et leurs justifications.

La vérification se définit alors moins par ses modalités que par la finalité, la cause et l'objet du contrôle.

Ainsi, elle a d'abord pour finalité l'appréciation de la régularité d'une situation fiscale, c'est-à-dire fondamentalement la recherche des impôts éludés.

C'est pourquoi le vérificateur peut décider des redressements pour l'assiette de tous impôts légalement dus.

La vérification a deuxièmement pour cause immédiate le contrôle du contribuable vérifié. Lorsque les investigations ont d'autres motivations, elles s'exercent sans garantie spécifique, notamment grâce au droit de communication.

⁴ Il importe de constater ici que la définition légale de l'article 212 du code évoque brièvement deux caractéristiques de la vérification de comptabilité notamment son lieu d'exécution et quelques éléments de son champ d'application, mais n'en précise pas les contours et les composantes.

Nous pourrions citer ici, à titre d'illustration, les cas de l'enquête pour réunir les éléments de réponse aux observations du contribuable dans le cadre d'une procédure de redressement contradictoire, ou de l'instruction des affaires soumises à l'avis des commissions de taxation ou encore des expertises ordonnées par le juge fiscal.

La vérification a troisièmement pour objet le contrôle des déclarations. Il s'ensuit que le défaut de déclaration dans les délais légaux prive le contribuable des garanties spécifiques attachées à la vérification.

Précisons ici que la vérification autorise un examen au fond par le vérificateur des documents comptables du contribuable concerné.

Sur un plan technique, les opérations de contrôle doivent revêtir, à titre principal, l'examen de la régularité, de la sincérité et du caractère probant de la comptabilité.

En pratique toutefois, il importe de constater que la distinction de la vérification des autres investigations – le droit de communication et le droit de constatation - est la source de nombreuses difficultés : pour échapper aux garanties spécifiques du contribuable attachées à la vérification de comptabilité, l'administration est tentée parfois de lui substituer⁵ une procédure « apparente » bien moins contraignante, tel le droit de communication.

Le juge fiscal a donc du pallier la déficience des matériaux législatifs et requalifier les comportements administratifs en fixant lui-même les éléments de la définition de la vérification de comptabilité.

A cet égard, il ne s'estime pas tenu par les qualifications « officielles » données par l'administration à ses investigations. Il effectue un contrôle étroit de leur nature réelle et opère, le cas échéant, leur requalification exacte avec le souci du respect des textes du contrôle fiscal.

B. Les obligations des contribuables assujettis

Les contribuables qui sont soumis à cette procédure de contrôle ont une obligation spécifique de communication.

⁵ Remarquons ici que les techniques de contournement de la vérification de comptabilité déployées par l'administration sont multiples. Plus précisément les « stratégies » de contournement vont consister en la mise en œuvre (consciente ou non) d'une (ou plusieurs) procédure (s) de contrôle non formellement présentée comme une vérification de comptabilité, mais pouvant s'apparenter objectivement à celle-ci (au sens de la confrontation critique dégagée par la jurisprudence. Voir à ce sujet, A. -A.Bettan, *Le contournement de la procédure de vérification de comptabilité* : Thèse, Paris II, 2001, p. 99

Conformément à l'article 210 du CGIM, ils sont tenus de fournir toutes justifications nécessaires et présenter tous documents comptables aux agents de l'administration qui sont commissionnés pour procéder au contrôle fiscal.

Le non respect de cette obligation serait analysé comme un obstacle à l'accomplissement du contrôle et le contribuable concerné se rendrait coupable d'une opposition à contrôle fiscal sanctionnée légalement.

Il importe de préciser ici que le contribuable qui ne présente pas les documents comptables et les pièces justificatives requis ou qui refuse de collaborer au contrôle fiscal s'expose à des sanctions pécuniaires dont le régime est défini à l'article 191 du CGIM.

Tel est le cadre général inhérent au droit de vérification de comptabilité dévolu à l'administration. Il importe à présent d'examiner le régime de l'acte de gestion anormal et de montrer comment ce pouvoir de contrôle administratif qui s'exerce cette fois-ci sur les décisions de gestion de l'entreprise constitue un pouvoir de nature à étendre le droit de contrôle de l'administration pour les raisons que nous allons exposer à présent.

§ 2. Le régime de l'acte de gestion anormal

Liée au droit de contrôle de l'administration, « la notion d'acte anormal de gestion résulte d'un édifice prétorien longuement et patiemment bâti à force d'arrêts de principe et de décisions rendues à l'origine de façon subreptice et circonstancielle, et qui se sont révélées a posteriori être à la base d'une progression irréversible de la jurisprudence en cette matière »⁶.

L'acte anormal de gestion est celui qui, dans le cadre de la gestion d'une entreprise⁷, est étranger à l'intérêt de celle-ci. Plus précisément, l'acte qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui prive cette dernière d'une recette sans que cela soit justifié par les intérêts de l'exploitation commerciale.

La lente élaboration de la théorie de l'acte anormal de gestion paraît découler à la fois d'une interprétation des dispositions légales, notamment des articles 38 et 39 du code général des impôts, par l'administration et d'une censure⁸ de l'inquisition fiscale

⁶ C. Robbez Masson, *op.cit*, p. 291

⁷ Précisons ici que cette théorie joue surtout en matière de sociétés. Voir à cet égard M. Cozian, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, 2003-2004, p. 588, 27^e édition.

⁸ Nous nous joignons ici au professeur C. Robbez Masson pour constater, selon sa formule, le caractère relativement subjectif du contrôle exercé par l'administration sur le fondement de la théorie de l'acte de gestion

réalisée par la jurisprudence à travers le principe de non immixtion de l'administration dans la gestion de l'entreprise.

Nous tenterons ici de préciser d'abord les fondements juridiques de la notion d'acte de gestion anormal au regard du droit positif français, avant de présenter en seconde analyse les conditions d'application de cette théorie du point de vue du droit marocain.

A. La notion de l'acte de gestion anormal au regard du droit positif français

1. Une interprétation des dispositions des articles 38 et 39 du CGI par l'administration

En vertu de l'article 38 du CGI, le bénéfice imposable s'entend du bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises.

Cette disposition est complétée par l'article 39 du CGI qui énonce que le bénéfice net est établi sous déduction de toutes les charges.

Il s'ensuit que le bénéfice imposable est déterminé par l'entreprise sous sa responsabilité.

Il comprend les dépenses engagées dans l'intérêt de l'exploitation sociale ainsi que toutes les opérations réalisées par l'entreprise.

Il constitue, à ce titre, l'assiette de l'impôt dont elle est redevable dans le régime d'imposition déclaratif.

Fort de ce pouvoir d'appréciation des résultats de l'entreprise, rendu possible par le régime légal de détermination de l'impôt, comme évoqué ci-dessus, l'administration finira par échafauder une théorie générale de contrôle fiscal des résultats de l'entreprise qui dépasse manifestement le cadre de sa mission initiale de constatation matérielle des opérations de l'entreprise dans ses écritures comptables et leur justification.

Usant alors de ce pouvoir de contrôle supplémentaire, l'administration soutient que dans l'exercice de son droit de vérification comptable, il lui appartient non seulement, de vérifier le bien fondé de « la déductibilité fiscale » des dépenses engagées par

anormal et que son application allait obliger le juge à réaliser un important « travail de bornage » afin de sauvegarder une nécessaire liberté de gestion au profit du chef d'entreprise.

l'entreprise, mais encore d'apprécier corrélativement les opérations réalisées en conformité avec son objet social.

Ce 'contrôle d'opportunité' de l'entreprise, en application de la théorie de l'acte de gestion anormal, aboutit alors à systématiser deux principes de contrôle qui sont à la base du contrôle administratif des choix de gestion de l'entreprise.

a. Le principe à la base de la déductibilité des charges

Pour apprécier la régularité fiscale des dépenses engagées par l'entreprise, l'administration a résolu d'adopter un critère d'appréciation de la charge déductible, en l'occurrence, le critère d'acte « contraire à une gestion normale de l'exploitation ». Ce critère de l'intérêt de l'entreprise devient alors, outre le critère d'appréciation de la charge d'exploitation, le fondement de la théorie jurisprudentielle de l'acte anormal de gestion.

b. Le principe à la base de la taxation des opérations de l'entreprise

L'enseignement qui se dégage de la pratique des affaires conduit à poser en principe que, la gestion de l'entreprise est nécessairement commandée par la recherche plus au moins immédiate du profit.

Il s'ensuit que le principe qui fonde la théorie des actes de gestion est que les relations commerciales impliquent un échange équilibré entre les parties.

En effet, « tout acte accompli par une entreprise au profit d'un tiers doit avoir pour elle une contrepartie certaine, normale et immédiate, du moins dans sa reconnaissance juridique : ainsi, les avances de fonds doivent-elles donner lieu au paiement d'intérêts, la délivrance de produits au paiement de leurs prix, etc. Il n'est fait d'exception à ce principe de la contrepartie certaine, normale et immédiate que si la charge assumée par une entreprise, donc sans contrepartie, lui procure par ailleurs un avantage »⁹.

Or, toute la difficulté est d'apprécier cet avantage, par définition plus incertain et moins immédiat que la contrepartie que l'acte doit normalement engendrer.

L'anormalité reconnue conduit alors à des redressements. Si elle consiste en des charges indues, celles-ci sont réintégrées dans les résultats de l'entreprise. Si elle

⁹ J.-Classeur. Procédures fiscales., fasc. 324 « Bénéfices industriels et commerciaux »

résulte d'une renonciation à profit, le manque à gagner injustifié est repris dans les résultats de l'entreprise.

Dans les deux hypothèses, nous aboutissons en l'état de la jurisprudence à une double imposition.

Cependant, il importe de constater que le contrôle exercé par l'administration en application de la théorie de l'acte de gestion anormal ne lui permet en aucune manière de s'immiscer dans la gestion de l'entreprise qui reste naturellement dominée par la prise de risque.

Ce contrôle peut conduire alors à apprécier la régularité des opérations effectuées mais non à juger de leur opportunité.

2. La censure de l'inquisition fiscale par la jurisprudence à travers le principe de non immixtion

Pour permettre à l'administration d'exercer son droit de contrôle et de rectifier les conséquences des actes anormaux de gestion, sans céder de surcroît à une inquisition préjudiciable à la liberté de gestion de l'entreprise, la jurisprudence administrative allait adopter un autre principe, celui de la non immixtion de l'administration dans la gestion de l'entreprise.

Le Conseil d'Etat a affirmé à cet égard de façon constante dans sa doctrine le principe de non immixtion que nous pouvons rapporter comme suit :

« Il ne s'agit évidemment pas pour le juge de se substituer à l'exploitant pour apprécier ce qui eût le mieux convenu à son entreprise. Votre contrôle ne peut être que négatif. Il n'appartient ni à l'administration fiscale, ni au juge de l'impôt de restreindre la liberté d'entreprise »¹⁰ .

« L'application de la notion d'acte de gestion anormal ne doit pas, en effet, vous entraîner dans la voie d'un contrôle de la qualité de la gestion des entreprises »¹¹ .

Dans ces conditions, il importe de constater ici avec le professeur Charles Robbez-Masson que la notion d'acte anormal de gestion ne doit jouer au profit du fisc que comme une exception¹² à ce principe de non immixtion de l'administration dans la gestion de l'entreprise.

¹⁰ CE, 9^e sous-section, 05 janvier 1965, requête n° 62099, DF 1970, n° 3bis, concl. M. Poussière

¹¹ CE, 7 et 8^e sous-section., 10 janvier 1973, req. n° 79312, DF 1974, n° 8 comm. 223, concl. J.Delmas-Marsalet

¹² C. Robbez-Masson, op.cit, p. 295

B. Les conditions d'application de la théorie de l'acte de gestion anormal du point de vue du droit marocain

De la même manière, l'administration fiscale marocaine ne se contente pas des investigations qui portent sur la constatation matérielle des opérations de l'entreprise dans ses écritures comptables et leur justification.

A l'occasion d'une vérification de comptabilité, elle apprécie aussi les choix de gestion du contribuable sur le fondement de la théorie de l'acte de gestion anormale. Il en résulte que « le principe de non immixtion » n'interdit pas au vérificateur de rectifier les conséquences des actes anormaux de gestion, notamment en réintégrant dans les résultats de l'entreprise les dépenses qui ne remplissent pas les conditions de déductibilité fiscale.

L'administration précise, à cet égard, notamment dans sa note circulaire portant instruction de la loi 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés que « les charges déductibles pour la détermination du résultat fiscal sont celles qui sont engagées ou supportées pour les besoins de l'activité ».

Ainsi, le contrôle exercé en application de cette théorie permet à l'administration de s'assurer que les charges ont bien été supportées dans l'intérêt de l'entreprise.

Pour apprécier alors la régularité fiscale des dépenses engagées par l'entreprise, le vérificateur s'en tiendra strictement au critère « de l'intérêt de l'exploitation » comme critère unique d'appréciation de la charge déductible du résultat fiscal.

Sur le plan contentieux, il appartiendra alors à l'administration d'apporter la preuve de l'anormalité apparente et à l'entreprise de démontrer l'intérêt qu'elle a trouvé dans l'opération incriminée.

Ayant examiné en définitive le droit de contrôle de l'administration en matière de vérification de comptabilité et étendu notre examen à la théorie de l'acte de gestion anormal, il nous faut maintenant remonter aux fondements pratiques des investigations comptables, ce qui nous permettra alors de cerner l'approche technique de la vérification de comptabilité.

Section 2.

L'approche technique de la vérification de comptabilité

Les articles 210 et 212 du CGIM servent de fondement juridique au droit d'intervention sur place et de contrôle de l'entreprise assujettie à une vérification de comptabilité.

Mais ces dispositions contribuent aussi à la définition de la vérification de comptabilité dès lors qu'elles suggèrent la confrontation des déclarations déposées par l'entreprise avec ses documents comptables.

Toutefois, ce droit d'intervention, assorti de celui d'examiner la comptabilité, a conduit l'administration à mettre au point des « procédés¹³ empiriques » de vérification comptable comprenant un certain nombre d'investigations.

Ces procédés, dits encore « techniques de vérification de comptabilité », sont définis et commentés par l'administration dans un document de service, appelé « rapport de vérification¹⁴ », qu'il incombe à tout agent vérificateur de rédiger à la clôture des investigations comptables, afin de matérialiser les résultats du contrôle sur place.

Force est de constater que ces procédés distinguent ordinairement trois phases dans la vérification de comptabilité.

D'abord, une phase préparatoire au cours de laquelle sont dressés des états comparatifs, afférents à la période soumise à contrôle fiscal, en particulier un état comparatif des bilans et un état comparatif des comptes de produits et de charges.

Ensuite, la phase de contrôle sur place qui permet notamment de prendre contact avec le contribuable, de constater les éléments de l'exploitation et d'examiner les documents comptables.

Enfin, la phase de synthèse dans laquelle le vérificateur centralise les informations ainsi recueillies dans son rapport de vérification et procède à la notification de redressement.

Nous nous efforcerons, dans ce qui suit, d'examiner les procédés empiriques de vérification comptable, utilisés par le vérificateur à la lumière de ce découpage.

¹³ Voir à cet égard Juris - Classeur Procédures Fiscales Fascicule. 325

¹⁴ Notons que ce document de service dans sa composante « résultats de la vérification » est un canevas qui comprend la nomenclature des comptes de l'entreprise et la méthode à suivre pour contrôler ces comptes.

§ 1. La phase préparatoire

Les investigations effectuées par le vérificateur à ce stade ont pour objet de préparer son intervention à l'entreprise et lui permettre ainsi d'entamer le contrôle sur place des documents comptables.

A cet effet, le vérificateur cherchera d'abord à dégager les caractéristiques de l'entreprise, avant d'approfondir le « contrôle sur pièces » du dossier fiscal de l'entreprise en examinant ses états financiers.

A. La connaissance de l'entreprise

La démarche du vérificateur consiste ici à situer l'entreprise dans son environnement économique, notamment à la lumière des monographies propres à l'entreprise élaborées par l'administration. L'objectif poursuivi par celui-ci étant d'affiner, dès cet instant, sa connaissance de l'entreprise du point de vue de sa performance économique et financière.

Mais au delà, il doit situer l'entreprise dans son environnement légal aux plans juridique, comptable et fiscal.

1. L'approche de l'entreprise au plan juridique

Le vérificateur commence par examiner les statuts de la société, versés au dossier de l'entreprise, en vue de situer l'influence des dirigeants d'entreprise et leur liberté d'action. Il étendra par ailleurs son examen aux extraits d'actes d'enregistrement, qui peuvent se révéler une source d'information, utile pour le contrôle de l'assiette des impôts de l'entreprise.

Il peut y prendre connaissance de conventions conclues par l'entreprise, comme par exemple, un contrat de location gérance, susceptible d'expliquer les dépenses supportées à ce titre par le contribuable et constatées dans ses écritures comptables.

Dans la grande entreprise particulièrement, le vérificateur cherchera à étudier minutieusement les liens juridiques de l'entreprise assujettie avec d'autres

entreprises, comme par exemple, les relations des sociétés mères filiales, afin de déceler éventuellement des actes anormaux de gestion et rectifier leurs conséquences sur l'entreprise contrôlée.

2. L'approche de l'entreprise au plan comptable

La démarche du vérificateur est tournée ici vers l'étude des particularités du plan comptable sectoriel où opère l'entreprise, afin de les prendre en compte dans ses opérations de contrôle et de constatation.

En outre, le vérificateur prendra note du recours éventuel de l'entreprise aux services d'un expert comptable ou d'un conseiller fiscal.

3. L'approche de l'entreprise au plan fiscal

L'approche est orientée ici vers l'étude du régime d'imposition de l'activité de l'entreprise tant, au titre de l'impôt sur les sociétés que, de la taxe sur la valeur ajoutée.

A cet égard, la consultation des documents de service, notamment d'éventuels rapports de vérification antérieurs peut se révéler instructive pour le vérificateur lors du contrôle sur place. Ainsi, il peut contrôler le non renouvellement des infractions commises par le contribuable.

4. L'approche de l'entreprise au plan économique

Le vérificateur peut ici chercher à identifier le secteur d'activité de l'entreprise notamment en recourant aux conclusions des monographies administratives. Mais encore, des éléments d'appréciation certes profitables peuvent être tirés de la consultation des rapports de vérification concernant le secteur d'activité de l'entreprise.

B. L'examen des états de synthèse de l'entreprise assujettie

Ayant amorcé le travail d'identification de l'entreprise dans son environnement, le vérificateur poursuivra ici l'examen de ses états financiers.

Cet examen comporte deux phases : l'examen analytique des comptes et l'analyse financière. Il doit aboutir à envisager quelques pistes de contrôle sur place et, donc, à fixer une orientation de celui-ci.

1. L'examen analytique des comptes de l'entreprise assujettie

L'examen du vérificateur consistera ici à étudier l'évolution des comptes durant la période contrôlée, notamment leurs proportions respectives les uns par rapport aux autres.

A cet effet, il cherchera à mettre en relief des constatations se rapportant, par exemple, à l'évolution des comptes d'immobilisations et de charges proportionnellement à celle des comptes de produits. L'objectif poursuivi étant d'appréhender les corrélations entre le surplus d'activités de l'entreprise et sa politique d'investissement.

De la même manière, le vérificateur s'intéressera également aux choix de financement de l'entreprise en mesurant, notamment son taux d'endettement. Comme, il pourra constater le comportement du compte courant d'associés par rapport à la structure de financement de l'entreprise.

Il procédera enfin au rapprochement du chiffre d'affaires déclaré à la TVA avec celui inscrit au compte de résultats à l'impôt sur les sociétés. Une discordance qui apparaîtrait, le cas échéant, est susceptible d'explications lors du contrôle sur place des ventes déclarées par l'entreprise.

2. L'analyse financière des comptes de l'entreprise assujettie

En se livrant ici à l'analyse financière des comptes de l'entreprise, le vérificateur cherchera à évaluer les besoins en fond de roulement de l'entreprise ainsi que ses ratios de rentabilité. Il s'intéressera particulièrement, dans ce dernier cas, à la mesure de sa rentabilité commerciale et de sa rentabilité financière.

L'étude de la rentabilité commerciale durant la période soumise à contrôle permettra de cerner l'évolution de l'activité de l'entreprise et donc la cohérence de ses comptes. Mais encore, elle permettra d'apprécier la rentabilité de l'entreprise au regard des standards admis dans son secteur d'activité et de tirer les conséquences eu égard à ses résultats fiscaux.

L'étude de la rentabilité financière permettra, quant à elle, d'apprécier le rendement des capitaux investis par les actionnaires et, partant, les revenus prélevés par eux pour financer leur train de vie.

3. L'orientation du contrôle sur place

L'orientation des travaux de contrôle sur place est le résultat, comme nous venons de le voir, des investigations menées par le vérificateur au double plan d'une part, de la connaissance de l'entreprise par rapport à son environnement et d'autre part, de l'analyse financière de ses performances que permet l'étude de ses états de synthèse.

Enfin, remarquons que l'examen de la normalité des actes de gestion, notamment dans la grande entreprise, constituera l'axe principal de recherche du vérificateur lors de son intervention sur place.

§ 2. La phase du contrôle sur place

Préalablement à son intervention sur place et à la mise en œuvre de son droit de contrôle, le vérificateur est tenu d'adresser au contribuable un avis de vérification au moins quinze (15) jours avant la date fixée pour le contrôle, conformément aux dispositions de l'article 212 du CGIM.

Cependant, l'intervention inopinée reste possible depuis que le législateur a réformé le droit de contrôle, prévu à l'article 210 du CGIM, en instaurant un droit de constatation¹⁵. Depuis lors, le vérificateur est fondé à exercer ce pouvoir d'investigation lorsqu'il lui paraît important de saisir sur le fait les éléments de la fraude pressentie.

Sur place, l'examen de régularité de la comptabilité porte à la fois sur la forme et quant au fond des documents produits par l'entreprise à l'appui de ses déclarations. Mais l'intervention sur place du vérificateur va être aussi l'occasion d'approfondir sa connaissance de l'entreprise.

¹⁵ Voir supra, p. 30

A. L'approfondissement de la connaissance de l'entreprise

Les investigations menées ici par le vérificateur ont pour objet d'affiner sa connaissance de l'entreprise sur les plans juridique, économique, comptable et fiscal et de mettre à jour les renseignements collectés lors de l'étude sur pièce du dossier de l'entreprise contrôlée.

Comme il importe de remarquer ici que les investigations menées par le vérificateur ont pour but de constater les éléments de l'exploitation et de cerner les conditions concrètes de fonctionnement de l'entreprise.

En somme, en intervenant sur place, le vérificateur pourra ajuster dès cet instant sa procédure de redressement lorsqu'il entend procéder à une reconstitution du chiffre d'affaires de l'entreprise.

1. L'approche de l'entreprise au plan juridique

Le vérificateur va compulser ici toutes les conventions de l'entreprise se rapportant à son mode d'exploitation et notamment les statuts de la société.

Dans les grandes sociétés, le vérificateur s'attachera à examiner naturellement l'organigramme du groupe auquel appartient l'entreprise ainsi que les procès-verbaux de réunion de son conseil d'administration.

Si ces procès-verbaux font état de relations avec une autre entreprise du groupe, les éventuelles conventions liant les deux entreprises seront examinées attentivement dans la perspective d'un contrôle ultérieur de la normalité des échanges commerciaux et financiers.

2. L'approche de l'entreprise au plan économique

En pénétrant l'organisation de l'entreprise, le vérificateur procédera à des échanges notamment avec l'encadrement de l'entreprise dans le but de s'enquérir des relations commerciales avec les tiers et des méthodes de promotion de l'entreprise.

Mais encore, l'intervention sur place du vérificateur va lui permettre de constater les moyens d'exploitation engagés par l'entreprise.

Elle lui permet en définitive de mieux cerner l'activité de l'entreprise et autorise ultérieurement un certain nombre de recoupements avec les écritures comptables et les pièces justificatives.

3. L'approche de l'entreprise au plan comptable

Le vérificateur cherchera ici à prendre des repères par rapport à l'organisation comptable mise en place par l'entreprise.

Ainsi, il examinera le système d'enregistrement comptable de l'entreprise et s'intéressera tout particulièrement à son organisation comptable elle-même et, le cas échéant, à son contrôle interne¹⁶.

Le vérificateur tachera enfin de prendre connaissance des procédures mises en œuvre par l'entreprise en consultant le manuel d'organisation et procédures comptables.

4. L'approche de l'entreprise au plan fiscal

Au cours des échanges que le vérificateur peut avoir sur place avec l'encadrement de l'entreprise, il prendra connaissance de l'application effective du régime d'imposition de l'entreprise.

A cet égard, il cherchera à comprendre les éventuelles options formulées par l'entreprise pour des régimes d'imposition dérogatoires.

B. L'examen sur place de la comptabilité de l'entreprise

Ayant approfondi sa connaissance de l'entreprise au regard des éléments de l'exploitation et de la documentation produite sur place, le vérificateur peut entreprendre le contrôle des documents comptables.

A cet effet, il procédera à un examen de régularité en la forme et quant au fond de la comptabilité produite par l'entreprise.

1. L'examen de régularité en la forme de la comptabilité de l'entreprise

¹⁶ Notons ici que le contrôle interne peut être défini comme une « activité fonctionnelle de surveillance » destiné à protéger le patrimoine de l'entreprise.

L'entreprise soumise à une procédure de vérification de comptabilité doit d'abord satisfaire à une obligation de communication des documents comptables, conformément aux dispositions de l'article 212 du CGIM.

A cet égard, elle doit être en mesure de présenter une comptabilité régulière en la forme, c'est-à-dire, une comptabilité tenue dans les formes prescrites par la loi 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants¹⁷.

Notons que les manquements relevés dans la tenue et l'organisation de la comptabilité selon les formes ainsi prescrites entachent la comptabilité produite d'irrégularités¹⁸.

2. L'examen de régularité quand au fond des documents comptables

Le contrôle de régularité au fond des documents comptables comportera trois aspects.

Le premier intéresse les comptes eux-mêmes de l'entreprise et porte sur l'examen des comptes de bilan et de résultat.

Le second contrôle vise l'examen de la cohérence des comptes et se traduit par une étude des coefficients de bénéfices déclarés par l'entreprise.

Le dernier contrôle caractérise particulièrement la grande entreprise et se traduit par un contrôle de la normalité des actes de gestion.

a. Le contrôle des comptes de bilan et de résultat

Le vérificateur examinera dans une première approche tant les postes de l'actif que ceux du passif du bilan, avant d'étendre son examen au contrôle des comptes de résultat.

¹⁷ La loi 9-88 permet de préciser les obligations de tenue et d'organisation de la comptabilité qui incombent au contribuable assujetti à la dite loi.

¹⁸ Remarquons ici que l'article 23 de la loi 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants donne le pouvoir à l'administration de « rejeter les comptabilités qui ne sont pas tenues dans les formes prescrites par la présente loi »

α) L'examen des postes du bilan

En examinant les postes de l'actif, le vérificateur s'assure notamment :

- de la nature des frais préliminaires et des charges à répartir sur plusieurs exercices au titre des immobilisations en non valeur ;
- de la composition et du mode d'acquisition des immobilisations incorporelles ;
- de la composition et du mode d'acquisition des immobilisations corporelles, que les sorties d'immobilisations ont été correctement enregistrées, les prix de cession enregistrés et les plus values et moins values correspondantes dégagées et correctement déclarées ;
- de la nature des immobilisations financières, du cadre stratégique des prises de participation et de la valeur d'acquisition des titres des sociétés émettrices ;
- du calcul des dotations d'exploitation aux amortissements et du respect de la législation en vigueur ;
- de la composition des stocks, de leur mode d'évaluation et de leur rapprochement avec les brouillards des états d'inventaires contradictoires ;
- du contrôle de la dotation aux provisions pour dépréciation des stocks ;
- de la nature des créances de l'actif circulant notamment des avances fournisseurs et des créances clients et, dans ce dernier cas, s'assurer de la régularité des provisions sur créances douteuses ;
- que les comptes en banque, ouverts au nom de l'entreprise, figurent bien dans la comptabilité et que toutes les pièces justificatives des entrées et sorties en banque sont régulières quant à leur forme et leur montant.

Par ailleurs, en examinant les postes du passif, le vérificateur s'assure que :

- le compte capital est régulièrement tenu au titre des opérations d'augmentation ou de diminution ainsi que de leur mode de financement ; le vérificateur s'assure également ici de la cohérence des apports en numéraire avec le revenu de l'associé ou sa surface financière ;
- le solde du compte collectif fournisseur concorde bien avec le solde de la balance auxiliaire fournisseurs ;
- les comptes courants créditeurs des dirigeants de l'entreprise ne constatent pas des achats opérés dans des conditions anormales et réglés directement par le chef d'entreprise. Le vérificateur constate ici également l'ampleur des avances consenties

à l'entreprise en vérifiant leur origine eu égard à la capacité financière du dirigeant de l'entreprise.

Le vérificateur contrôle également que :

- les comptes de tiers créditeurs ne recèlent pas en réalité des opérations frauduleuses dont le trait commun est d'utiliser le crédit d'un compte de passif sans incidence sur les résultats au lieu du crédit d'un compte de produits ;
- les frais et charges à payer comme les comptes de régularisation ne comportent pas de charges injustifiées ;
- les effets à payer sont réels et sont la contrepartie des comptes « fournisseurs » et « achats ».

β) Le contrôle du compte de résultat dans la petite entreprise

Le contrôle du compte de résultat dans la petite entité est surtout orienté sur l'examen des comptes achats, ventes et stocks.

Ainsi, en contrôlant les achats, le vérificateur s'assure notamment :

- de l'organisation du service des achats, de la nature des achats engagés et de leur mode de comptabilisation.

Le vérificateur effectue également des rapprochements avec les documents internes de l'entreprise et en particulier les bons de commande, les bons de réception et les titres de transport.

De même, ayant exercé son droit de communication, le vérificateur procédera au rapprochement des achats recoupés avec les achats constatés dans la comptabilité.

Par ailleurs en contrôlant les ventes, le vérificateur s'intéressera particulièrement :

- à la gestion des ventes et leur rapprochement avec les documents internes de l'entreprise notamment les bons de commande, les feuilles d'expédition, les bons de livraison et les copies des factures.

Le vérificateur constatera également la nature des ventes, leur mode de comptabilisation et leur mode de règlement.

De la même manière, il cherchera à croiser les ventes recoupées avec les ventes enregistrées dans la comptabilité de l'entreprise.

Il terminera son contrôle des ventes en effectuant, selon le cas, un contrôle matière ou contrôle quantitatif qui lui permettra de rapprocher les ventes quantifiées résultant du contrôle matière aux ventes déclarées de l'entreprise.

En revanche, la vérification des stocks s'opèrera à partir des inventaires de l'entreprise.

Le vérificateur va alors effectuer d'après les documents d'inventaire les rapprochements nécessaires et s'assurer par exemple que le stock initial augmenté des achats corresponde à la somme des ventes et du stock final.

Le vérificateur procédera enfin au contrôle des charges supportées par l'entreprise sur le fondement de la théorie de l'acte anormal de gestion en s'en tenant notamment au critère de la gestion normale ou de l'intérêt de l'exploitation de l'entreprise.

b. Les examens de cohérence

Le vérificateur examinera ici la normalité de la rentabilité de l'entreprise et étudiera alors le coefficient de bénéfice brut effectivement pratiqué en le comparant avec celui qui ressort des déclarations de résultat de l'entreprise.

A cet effet, il va entreprendre trois séries d'investigations.

- Dans un premier temps, le vérificateur contrôle la marge commerciale réalisée sur un échantillon de produits significatifs du chiffre d'affaires de l'entreprise.

Pour ce faire, il compare les prix d'achats hors taxes mentionnés sur les factures d'achats et les prix de vente tels qu'ils figurent sur les factures de vente.

L'étude des prix s'étalera sur toute la période soumise au contrôle pour tenir compte, notamment des variations de prix tant à l'achat qu'à la vente.

- Dans un second temps, le vérificateur procédera à une pondération du coefficient de bénéfice brut, les produits vendus ne relèvent pas tous d'un même taux de bénéfice.

- Enfin, le vérificateur cherchera à appliquer au chiffre d'affaires de la période soumise au contrôle un abattement, afin de tenir compte notamment des méthodes commerciales dont il a eu connaissance lors de l'approche économique de l'entreprise.

Au terme de son examen de cohérence, les « irrégularités graves » susceptibles d'affecter les achats, les ventes et les stocks, que le vérificateur aura relevées, peuvent donner lieu à une rectification des bases d'imposition de l'entreprise selon une procédure de reconstitution de son chiffre d'affaires.

Ayant achevé en définitive ses opérations de contrôle en la forme et quant au fond de la comptabilité, le vérificateur tire un premier bilan de son examen.

Deux situations peuvent se présenter alors selon qu'il a été constaté une tenue régulière des documents comptables ou l'existence de documents présentant des irrégularités graves.

Dans le premier cas, lorsque le contribuable justifie d'une tenue régulière de ses documents comptables et satisfait, d'une manière générale, à son obligation de justification au moyen d'une comptabilité régulière et sincère, il n'encourt pas de rehaussement affectant le chiffre d'affaires proprement dit.

Dans le deuxième cas, lorsque les documents produits présentent des irrégularités graves de nature à mettre en cause la valeur probante de la comptabilité, le vérificateur est fondé à rectifier les bases d'imposition de l'entreprise dans le cadre d'une procédure contradictoire¹⁹ de redressement, conformément aux dispositions de l'article 220 du CGIM.

3. La reconstitution des résultats de l'entreprise

A cet égard, il importe de constater que la rectification des bases d'imposition de l'entreprise, notamment au moyen d'une reconstitution de son chiffre d'affaires, prendra appui sur les constatations du vérificateur au sein de l'entreprise. Elle est dite « reconstitution par des moyens intrinsèques », selon la formule empruntée à la doctrine administrative.

Le droit à la reconstitution du chiffre d'affaires de l'entreprise est intimement lié à la constatation préalable de l'irrégularité de la comptabilité.

L'article 213 du CGIM en organisant en effet « le pouvoir d'appréciation de l'administration » prévoit les conditions dans lesquelles la comptabilité d'une entreprise assujettie perd « sa valeur probante » et autorisent de ce fait le vérificateur à élaborer une reconstitution du chiffre d'affaires.

Au plan de la jurisprudence, le Conseil d'Etat a déjà jugé, notamment dans une affaire²⁰, que « dès que la comptabilité présentée au vérificateur était dépourvue de toute valeur probante, l'Administration ne pouvait se borner à apporter des corrections aux résultats déclarés par le contribuable; qu'elle avait la possibilité de

¹⁹ Nous serons amené à préciser dans les développements qui suivront les garanties attachées à cette procédure qui bénéficient au contribuable.

²⁰ CE, 7^e et 8^e sous-section, requête n° 13329, DF 1981, n° 17, commentaire 937, concl. P. Rivière

retenir toute méthode de reconstitution de ces résultats qui lui paraissait appropriée ».

Du point de vue de la charge de la preuve, le vérificateur doit être en mesure, si le litige connaît des suites contentieuses, de démontrer le bien-fondé de la reconstitution dont il se prévaut qui tient compte nécessairement des éléments de l'exploitation et des conditions de fonctionnement de l'entreprise.

Pour sa part, l'entreprise en contestant la méthode de reconstitution administrative peut prendre appui sur des moyens tirés du fonctionnement de l'entreprise.

Toutefois, nous devons constater ici que les contestations par l'entreprise des méthodes de reconstitution administratives ont donné l'occasion au juge de l'impôt d'échafauder la théorie « des méthodes excessivement sommaires » et « des méthodes radicalement viciées »²¹.

Les premières sont entachées d'insuffisances majeures que le juge entend cerner en ordonnant une mesure d'instruction, en l'occurrence, une expertise et qui aboutissent généralement à une réduction des bases d'imposition.

Les secondes sont assimilées à des erreurs de droit et justifient alors la décharge des impositions litigieuses.

Ces précisions signalées, deux types de méthodes de reconstitution sont utilisés habituellement par le vérificateur.

La plus courante fait appel à une reconstitution par le coefficient de bénéfice brut effectivement pratiqué par l'entreprise.

Mais le vérificateur peut également recourir à des méthodes quantitatives.

a. La reconstitution fondée sur un coefficient de bénéfice brut

Le vérificateur utilise cette méthode notamment lorsque son examen de cohérence lors du contrôle de régularité au fond de la comptabilité a fait apparaître une insuffisance de coefficient, au titre de la période soumise au contrôle.

Sa démarche consiste alors à déterminer un coefficient moyen de bénéfice brut qui servira de base à la reconstitution du chiffre d'affaires de l'entreprise.

²¹ CE, 19 juin 1991, requêtes n° 60976 et 60977, DF 1991, n° 42, comm. 1945

Pour ce faire, il va chercher à évaluer, à partir des factures de ventes et d'achats, le coefficient de bénéfice brut réalisé par article vendu et à dégager le coefficient moyen si l'échantillon des produits ciblés ne présente pas de fortes disparités²².

Le chiffre d'affaires reconstitué est obtenu alors en appliquant aux achats revendus le coefficient moyen de bénéfice brut.

Ce chiffre d'affaires reconstitué est rapproché du chiffre d'affaires déclaré et le montant de l'insuffisance du chiffre d'affaires est repris dans les nouvelles bases d'imposition de l'entreprise.

Toutefois, il importe de remarquer que si la méthode de reconstitution par le coefficient de bénéfice brut reste d'un maniement assez aisé dans le secteur de la distribution ou des entreprises pratiquant l'achat pour revendre, elle rencontre néanmoins des obstacles dans les entreprises de fabrication en raison notamment de la difficulté de la détermination du prix de revient des produits vendus.

Dans ces conditions, le vérificateur va recourir aux méthodes quantitatives.

b. La reconstitution fondée sur les méthodes quantitatives

L'article 213 du CGIM en permettant à l'administration de mettre en cause la valeur probante d'une comptabilité accorde aussi au vérificateur une compétence de rectification des résultats déclarés de l'entreprise sans toutefois le lier par une disposition de reconstituer le chiffre d'affaires par application d'une méthode déterminée.

Il s'ensuit que d'autres voies que, celles de la reconstitution par un coefficient de bénéfice brut, sont ouvertes au vérificateur.

Elles reposent notamment sur des méthodes quantitatives, dites encore méthodes de contrôle quantitatif ou de contrôle matière.

Ces méthodes visent à cerner les quantités vendues par une analyse des achats ou des entrées.

Ainsi, la méthode de contrôle quantitatif permettra au vérificateur de contrôler la sincérité des ventes de l'entreprise qui pratique la revente en l'état.

Pour ce faire, il va entreprendre un contrôle extra comptable des flux quantitatifs des achats, des stocks et des ventes dans le but de reconstituer les ventes réelles de l'entreprise, selon la formule : ventes réelles = achats + stock initial – stock final.

²² En présence de fortes disparités, le vérificateur procédera à la pondération des coefficients de bénéfice brut.

Cette méthode nécessitera alors un récolement des articles soumis au contrôle quantitatif à partir des factures de ventes, des factures d'achats et de l'état d'inventaire.

Ayant achevé ses opérations de récolement des articles soumis au contrôle, le vérificateur rapprochera le montant des ventes reconstituées au montant des ventes déclarées et valorisera, le cas échéant, ' les manquants ' en leur appliquant le prix de vente pratiqué par l'entreprise ou un prix moyen pondéré en vue de dégager le montant du chiffre d'affaires redressé.

En revanche, la méthode de contrôle matière qui a vocation à s'appliquer dans les entreprises de production consistera à identifier 'une constante de fabrication ' dans le produit vendu et à contrôler, de la même manière, la sincérité de la production déclarée vendue.

Pour ce faire, le vérificateur va déterminer les flux en quantité de matière consommée selon la formule : $\text{entrées} = \text{stock initial} + \text{achats} - \text{stock final}$, avant de comparer le résultat à la production déclarée vendue déterminée, selon la formule $\text{sorties} = \text{ventes} + \text{stock final} - \text{stock initial}$).

Si le rapprochement des consommations matière à la production vendue laisse apparaître des manquants, ceux-ci seront valorisés en leur appliquant le prix de vente pratiqué par l'entreprise.

Lorsque, l'activité de l'entreprise porte sur la production de plusieurs articles, le contrôle matière de la production ciblera les articles qui représentent la proportion la plus importante du chiffre d'affaires de l'entreprise.

Toujours est-il que l'importance des travaux de dépouillement des articles engendrée par ces méthodes explique qu'elles intéressent, dans la quasi-totalité des cas, les petites entreprises.

En définitive, les rectifications envisagées des bases d'imposition seront portées à la connaissance de l'entreprise selon une notification de redressements dans le cadre d'une procédure contradictoire.

A cet égard, le vérificateur est tenu d'exposer clairement et complètement, au regard des éléments de fait et de droit, la méthode de reconstitution du chiffre d'affaires envisagée, afin de permettre au contribuable de faire connaître ses observations dans le respect du contradictoire.

Cependant, avant d'entamer notre étude de la procédure de redressement contradictoire et des garanties attachées à cette procédure, il nous faut examiner

maintenant les garanties du contribuable soumis à une procédure de vérification de comptabilité.

Section 3.

Les garanties du contribuable soumis à une procédure de vérification de comptabilité

Le droit pour le contribuable d'être informé constitue une garantie essentielle des droits de la défense dans le contexte d'une procédure de contrôle diligentée par l'administration.

L'information est souvent une condition préalable à l'application effective d'autres garanties offertes par la loi.

Ainsi, cette information se concrétise en présence d'une vérification de comptabilité par la remise d'un avis de vérification au contribuable vérifié.

Elle se traduit aussi par la mention faite au contribuable qu'il dispose de la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix et par la notification formelle des résultats du contrôle.

Les garanties ainsi instituées, qui s'ajoutent aux garanties de droit commun²³ relatives à l'établissement et à la contestation des impositions, interviennent s'agissant des vérifications de comptabilité avant la vérification, pendant son déroulement et après son achèvement.

Nous nous proposons ici d'examiner successivement les garanties du contribuable préalables à la mise en œuvre de la vérification, celles à respecter pendant son déroulement et enfin celles liées son achèvement.

§ 1. Les garanties préalables à la mise en œuvre de la vérification

La première des garanties permettant au contribuable d'être informé résulte de la remise d'un avis de vérification avant le commencement du contrôle contradictoire de l'administration.

²³ Nous serons amené à examiner notamment dans la deuxième partie de ce travail l'étendue des garanties juridictionnelles

Cette garantie, qui est prévue à l'article 212 du CGIM, met à la diligence de l'administration l'obligation d'information préalable du contribuable des dispositions, relatives au contrôle de ses déclarations, par l'envoi d'un avis de vérification.

Le respect de cette garantie fait l'objet d'un contrôle très strict de la part du juge de l'impôt et les violations constatées sont réputées porter atteinte aux droits de la défense. Elles constituent, semble-t-il, des irrégularités substantielles qui entraînent la nullité de la procédure d'imposition.

Il importe alors de préciser la portée de cette garantie avant d'examiner le contenu de l'avis de vérification.

A. La portée de la garantie liée à l'envoi de l'avis de vérification

Au regard de la doctrine de l'administration sur cette question, l'avis de vérification ne doit être adressé au contribuable que, si l'opération envisagée à son encontre est bien une vérification de comptabilité, c'est-à-dire, elle a pour objet de contrôler au fond les documents comptables et les déclarations du contribuable, notamment dans les conditions légales déjà étudiées.

En revanche cet avis n'a pas à être adressé, si le service des impôts entend mettre en œuvre son droit de communication auprès des tiers de l'entreprise, dans le but de recouper les informations contenues dans la comptabilité.

Du reste, l'administration supporte la charge de prouver qu'elle s'est régulièrement acquittée de la formalité de remise de l'avis de vérification.

B. Le contenu de l'avis de vérification

L'avis de vérification prévu à l'article 212 du CGIM, afin de satisfaire à l'obligation d'information préalable du contribuable, doit légalement contenir trois catégories d'informations.

1. L'identification des années soumises à vérification

L'avis doit préciser les années soumises à vérification. Cette mention doit être suffisamment précise.

Le défaut de mentionner sur l'avis de vérification des années soumises au contrôle entache la procédure d'irrégularité pour violation des droits de la défense, en vertu d'une décision²⁴ du Conseil d'Etat.

De la même manière la procédure est viciée, lorsque l'avis mentionne que le contrôle portera sur la période non prescrite, conformément à une décision²⁵ du Conseil d'Etat.

Cependant, dès lors que les redressements procédant de la vérification comptable ne portent que sur la période mentionnée sur l'avis de vérification, la procédure reste régulière.

2. Le destinataire de l'avis

L'avis doit être adressé au contribuable, en l'occurrence, le dirigeant légal de l'entreprise, désigné ès qualités d'une personne morale : président du conseil d'administration dans une société anonyme, gérant dans une société à responsabilité limitée.

Il importe de préciser ici que la désignation du contribuable doit être exacte et précise.

Les erreurs commises, à cet égard, vicient la procédure, car elles sont de nature à porter atteinte aux droits de la défense et il appartient au juge de censurer les décisions d'imposition y afférentes.

3. La date d'envoi de l'avis de vérification

L'avis doit mentionner enfin la date de la première intervention du vérificateur, dans le respect du délai légal²⁶, avant la date fixée pour le contrôle, afin de permettre au contribuable de se faire assister du conseil de son choix.

²⁴ CE, 8^e et 9^e sous-section, 30 septembre 1987, requête n° 50156, RJF 11/1987, n° 1109

²⁵ CE, 7^e et 8^e sous-section, 9 octobre 1992, requête n° 82144, DF, 1993, n° 17-18, comm. 933 bis.

²⁶ Précisons ici que le délai légal pour le commencement du contrôle sur place est fixé à quinze (15) jours avant la date prévue pour le contrôle par l'article 212 du CGIM.

C. La garantie liée à l'information du contribuable de la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix

Conformément à l'article 212 du CGIM, le contribuable doit être informé du fait qu'il a la faculté de se faire assister, dans le cadre de la vérification de comptabilité, d'un conseil de son choix²⁷.

Le contribuable doit, en outre, bénéficier d'un délai suffisant²⁸ à la suite de la réception de l'avis de vérification pour pouvoir recourir à l'assistance d'un conseil.

L'administration préconise ici à ses agents de respecter un délai minimum de quinze jours entre la réception de l'avis de vérification et le début des opérations de contrôle. Il s'agit d'un délai franc, ce qui exclut le jour de la réception de l'avis et le jour où débute la vérification.

Précisons, du reste, que lorsqu'un contribuable a été régulièrement informé de l'engagement d'une procédure de contrôle, notamment par la remise d'un avis de vérification, aucune disposition n'impose à l'administration lorsqu'elle décide un report de la date des travaux de contrôle sur place de remettre au contribuable un avis de vérification rectificatif.

En revanche l'administration est tenue d'informer²⁹ le contribuable, en temps utile, par tous moyens de la date à laquelle est reporté le début des opérations de contrôle sur place, afin de lui permettre de se faire assister du conseil de son choix.

§ 2. Les garanties concernant le déroulement de la vérification sur place

Les garanties qui conditionnent la mise en œuvre d'une vérification de comptabilité ont pour objet d'une part, d'assurer les travaux de contrôle sur place d'un débat oral et contradictoire avec le vérificateur et d'autre part, de circonscrire l'opération administrative de contrôle dans certaines limites.

²⁷ Il importe de constater ici que l'article 212 ne précise aucun corps professionnel susceptible d'accompagner le contribuable dans cette procédure de contrôle. Il appartient dans ces conditions au contribuable de choisir le conseil professionnel de son choix qui peut être en l'occurrence un avocat conseil ou un conseiller fiscal.

²⁸ CE Section, 11 juillet 1988, requête 73302, DF 1988, n° 44, comm. 2044

²⁹ CE 8^e et 3^e sous-section, 28 juillet 2000, requête n° 185401, DF, 2001, n° 6, comm. 108

A. La garantie d'un débat oral et contradictoire

Il résulte des dispositions de l'article 212 précité que le vérificateur doit d'abord se rendre dans les locaux de l'entreprise pour y contrôler la comptabilité.

Il doit à cette occasion rencontrer le contribuable lui-même ou son représentant et recueillir dès ce stade ses observations dans le cadre d'un débat oral et contradictoire voulu par le législateur.

1. Le principe d'exercice du contrôle dans les locaux du contribuable

La vérification de comptabilité doit en principe se dérouler au siège de l'entreprise ou à son principal établissement.

Ainsi, le vérificateur n'est pas en droit de fixer dans les locaux de l'administration le lieu d'exécution de la vérification de comptabilité d'une société en liquidation ne disposant plus de locaux d'exploitation dès lors que le liquidateur amiable, seul représentant légal de la société, a proposé que la vérification se déroule à son domicile où sont détenus les documents comptables au regard d'une solution proposée par la jurisprudence³⁰.

De même que l'examen d'une comptabilité effectué chez le comptable en la seule présence du conseil ou de l'avocat du contribuable ne permet pas en principe de caractériser l'existence d'un débat oral et contradictoire³¹, sauf si l'interlocuteur qui représente le contribuable est muni d'un mandat.

Par ailleurs, l'absence de débat oral et contradictoire ne doit pas être imputable au comportement du contribuable.

Tel est le cas lorsque les opérations de vérification ont été effectuées dans les locaux professionnels du contribuable en présence de son expert comptable même si les obligations professionnelles du contribuable lui imposaient de fréquentes absences n'ayant pas permis l'instauration d'un débat oral et contradictoire avec celui-ci³².

³⁰ CAA Nancy, 1^{er} décembre 1994, requête n° 91765, DF 1995, n° 25, comm. 1357

³¹ CAA Nancy, 5 novembre 1992, requête n° 90577, DF 1993, n° 41, comm. 1959

³² CE, 8^e et 9^e sous-section, 2 mars 1994, requête n° 79785, RJF 5/1994, n° 591

Par contre, une vérification de comptabilité est irrégulière au motif que le vérificateur n'a effectué qu'une seule intervention sur place avant de notifier des redressements, alors même que cette notification n'a eu pour seul objet que d'interrompre la prescription et que le débat s'est poursuivi ultérieurement avec le contribuable³³.

Enfin, nous avons déjà évoqué le fait que, lorsque l'administration se fonde sur des renseignements recueillis auprès des tiers et les oppose au contribuable, celui-ci doit être en mesure de les discuter avant la mise en recouvrement des redressements correspondants. Cette obligation résulte du caractère contradictoire de la vérification elle-même.

En conséquence, la vérification doit, sauf cas particulier, se caractériser par une présence suffisante du vérificateur au sein des locaux de l'entreprise, afin de remplir le contribuable de son droit à un débat oral et contradictoire.

Toutefois, le vérificateur peut déroger à son obligation de vérifier sur place notamment dans des conditions qu'il convient de préciser maintenant.

2. L'exception de l'emport des documents comptables

Par dérogation au principe de contrôle sur place des documents comptables que nous venons d'évoquer, le contribuable peut demander au vérificateur qu'il emporte la comptabilité, afin que son examen s'opère dans les locaux de l'administration.

Le vérificateur peut refuser cette demande, mais s'il déroge à son obligation légale en acceptant les conditions d'emport sont soumises à des règles très strictes définies par la jurisprudence³⁴.

Ainsi, la demande d'emport des documents comptables ne peut être formulée que par le contribuable ou son représentant légal. Elle constitue une condition essentielle de la régularité de la procédure.

S'il accède à la demande du contribuable, le vérificateur lui remet un reçu détaillé des documents dont l'administration devient temporairement dépositaire. Ce reçu doit être signé par le vérificateur et par le contribuable³⁵.

Lors de la restitution des documents, le vérificateur exige une décharge qui mentionne strictement les documents emportés.

³³ CAA Nantes, 31 décembre 1992, requête n° 91251, RJF 6/1993, n° 869

³⁴ CE, Section, 21 mai 1976, requête n° 94052, RJF 7-8/1976, n° 344

³⁵ CE, 7^e et 8^e sous-section., 21 octobre 1987, requête n° 60512 DF 1988, n° 7, comm. 317

Enfin, l'emport des documents par le vérificateur ne doit pas avoir pour effet de priver le contribuable du débat oral et contradictoire avec celui-ci.

La garantie liée au débat oral permet au contribuable de présenter ses observations dès ce stade d'investigations dans le respect des droits de la défense.

Du reste, nous devons constater que l'achèvement de la vérification ne met pas un terme à la procédure contradictoire et l'emport par le vérificateur de documents comptables après l'achèvement de la vérification entache la procédure d'une irrégularité substantielle qui entraîne la décharge des impositions³⁶.

B. Les limites à la mise en œuvre d'une vérification de comptabilité

Le droit d'intervention sur place et d'examen au fond des documents comptables reconnu à l'administration est délimité légalement dans le temps.

Celle-ci ne peut étendre la durée de vérification de comptabilité sur place conformément aux dispositions de l'article 212 du CGIM.

Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification de comptabilité ne peut, en vertu de l'article 212 précité, s'étendre sur une durée supérieure à six mois en ce qui concerne les entreprises dont le montant du chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre des exercices soumis à vérification, est inférieur ou égal à cinquante (50) millions de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée

Sur le plan contentieux, la preuve de la durée exacte du contrôle n'est pas à la charge du contribuable qui invoque la violation de l'article 212 du CGIM. Elle doit être appréciée par le juge du fond au regard des éléments de l'instruction³⁷.

§ 3. Les garanties liées à l'achèvement de la vérification

Les garanties liées à l'achèvement d'une vérification de comptabilité se trouvent pour l'essentiel contenues dans la procédure de redressement contradictoire organisée par l'article 220 du CGIM.

³⁶ CE, 8^e et 9^e sous-section, 3 décembre 1990, requête n° 66385, RJF 2/1991, n° 205

³⁷ CE, 9^e et 8^e sous-section, 20 mars 1996, requête n° 123716, DF 1997, n° 41, comm. 1045

Dans ce cadre, dès lors que la vérification est achevée, le contribuable dispose de deux garanties qui tendent, au sens des dispositions de l'article 212 précité, d'une part, à interdire à l'administration de procéder à une modification des bases d'imposition à l'issue de la première intervention d'autre part, à l'informer du résultat de la vérification et à donner à cette dernière un caractère définitif.

A. La notification formelle des résultats de la vérification

Quand elle a procédé à une vérification de comptabilité, l'administration doit en porter les résultats à la connaissance du contribuable même en l'absence de redressement.

Notons qu'en l'absence de redressement, l'irrégularité résultant de la violation de cette garantie est généralement sans conséquence pratique.

B. L'interdiction de modifier les nouvelles bases d'imposition résultant de la première vérification

Aux termes de l'article 212 - II - alinéa premier du CGIM, l'administration peut procéder ultérieurement à un nouvel examen des écritures déjà vérifiées, sans que ce nouvel examen puisse entraîner une modification des bases d'imposition, retenues au terme du premier contrôle.

Ainsi, le législateur marocain semble autoriser les vérifications de comptabilité successives quand elles ne procèdent pas à une modification des nouvelles bases d'imposition, arrêtées lors de la première vérification.

Toutefois, il importe de constater ici que le législateur français a interdit formellement à l'administration, notamment dans le cadre des dispositions de l'article 51 du livre des procédures fiscales, de procéder à un nouvel examen, lorsque la seconde vérification porte sur les mêmes impôts que la première et pour les mêmes périodes. A son tour le Conseil d'Etat, abondant dans le sens de la solution retenue par le législateur, a décidé par un arrêt de principe que l'interdiction des vérifications successives ne vaut que si elles concernent la même entreprise³⁸.

³⁸ CE 7^e et 9^e sous-section, 6 février 1981, requête n° 12117 DF 1981, n° 27 comm. 1480

CONCLUSION DU TITRE I

En définitive, les garanties du contribuable exposé à une procédure de contrôle sont liées directement au processus de la vérification dont les deux principales visent :

-d'une part, à une information du contribuable quant au résultat de la vérification sur place de sa comptabilité ;

-d'autre part, à donner un caractère définitif aux résultats de la vérification en interdisant de faire procéder à une modification des nouvelles bases d'imposition arrêtées à l'issue de la première vérification.

Or, les garanties concernant l'achèvement d'une vérification de comptabilité se trouvent pour l'essentiel contenues dans la procédure de redressement contradictoire que l'administration est tenue de respecter dans la mesure où elle envisage de rectifier les impositions initiales du contribuable.

Dans ce cadre et en vue de la délimitation des nouvelles bases d'imposition, l'administration va exercer d'autres prérogatives, en l'occurrence, les pouvoirs de redressements et de sanctions.

Les conflits qui peuvent en résulter réclament alors une organisation relativement poussée des procédures qui empruntent souvent à la procédure juridictionnelle certains de ses principes. Ce sera là tout l'objet de notre second titre.

TITRE II

Des garanties minimalistes dans la phase de redressement

A l'issue du contrôle sur place de la comptabilité, le contribuable doit en principe être informé des résultats du contrôle, notamment par une notification de redressement qui contient les éléments de fait et de droit sur lesquels l'administration fonde les redressements.

A cet égard, la motivation de la notification de redressement constitue une garantie essentielle pour le contribuable qui bénéficie de la procédure contradictoire de redressement.

Elle est prévue expressément à l'article 220 du CGIM qui la fait supporter d'ailleurs à l'administration et que le juge de l'impôt se montre particulièrement exigeant quant au respect de cette garantie de procédure.

Outre cette information du contribuable contenue dans la notification, le caractère contradictoire de la procédure de redressement fait bénéficier celui-ci d'autres garanties.

Parmi ces garanties, on évoquera ici le droit du contribuable de présenter ses observations sur les redressements proposés, l'obligation faite à l'administration de répondre de façon motivée à ces observations, enfin le droit de saisine des commissions de taxation dans la mesure où le litige naissant qui oppose l'administration au contribuable est persistant.

La procédure contradictoire de redressement interdit donc à l'administration de mettre directement en recouvrement une imposition dès lors que le contribuable n'a pas été mis à même d'user des garanties attachées à cette procédure.

Du reste, cette procédure qui est indépendante de la procédure de contrôle doit être engagée, chaque fois que le contribuable a accompli ses obligations déclaratives, conformément à l'article 220 précité.

Notons enfin que l'application de sanctions fiscales à caractère pécuniaire, qui accompagnent en outre les droits en principal, notamment dans la procédure contradictoire de redressement, est soumise à une obligation de motivation spécifique.

Nous nous proposons ici d'examiner dans un premier chapitre les droits du contribuable face au pouvoir de redressement de l'administration.

Nous présenterons en deuxième analyse les droits du contribuable face au pouvoir de sanctions de l'administration.

Chapitre 1

Les droits du contribuable face au pouvoir de redressement de l'administration

Comme nous venons de le voir, lorsque le contrôle sur place a permis de constater des omissions, des insuffisances ou des dissimulations, le paiement des suppléments de droits exigibles assortis de pénalités ne peut être réclamé en principe qu'après l'aboutissement d'une procédure de redressement.

A cet égard, la procédure de redressement contradictoire¹ prévue à l'article 220 du CGIM est organisée autour de cette formalité substantielle, à savoir la notification de redressement.

La notification de redressement est en effet obligatoire. Elle présente la caractéristique d'être à la fois un acte interruptif de prescription et un acte de procédure visant à informer le contribuable.

Toutefois, remarquons ici que le Conseil d'Etat rattache le moyen² tiré de la prescription au bien fondé de l'imposition et non à la régularité de la procédure.

C'est son effet interruptif de prescription qui rattache la notification au bien-fondé de l'imposition³. Le fait que le juge soit conduit à examiner des questions, se rattachant à la procédure d'imposition, pour apprécier le caractère interruptif de l'acte n'influe pas sur ce principe : en contrôlant les formes de la notification, le juge vérifie l'exigibilité de l'impôt et donc le bien-fondé de l'imposition.

Par ailleurs, il faut préciser que l'effet interruptif de prescription attaché à une notification de redressement ne dépend pas nécessairement de la pertinence des motifs de redressements⁴.

¹ Notons ici que la procédure de l'article 220 du CGIM est dite encore procédure de droit commun

² CE, 10 avril 1974, requête n° 83451, DF 1974, n° 32, comm. 998

³ CE, 25 février 1981, requêtes n° 18514 et 18515, RJF, 5/1981, n° 473

⁴ CE, 12 juin 1992, requête n° 72194, DF 1993, n° 6, comm. 256

La notification peut s'apprécier par référence, d'une part, à son caractère interruptif de prescription, d'autre part, à sa régularité intrinsèque bien que le juge tende à unifier l'appréciation de ces deux aspects⁵.

Il s'ensuit que la notification de redressement produit des effets qui se répercuteront jusqu'au stade de la procédure juridictionnelle.

C'est pourquoi une jurisprudence aussi ancienne que constante⁶ sanctionne l'inaccomplissement de cette formalité et la méconnaissance des formes légales qu'elle doit comporter par la nullité de la procédure de redressement et la décharge des impositions.

Du reste, il importe de constater que pendant la phase de redressement, les garanties inhérentes au principe du contradictoire sont conditionnées par la procédure mise en œuvre. Lors d'une procédure contradictoire de redressement, le contribuable dispose de différentes opportunités pour faire valoir ses observations. En revanche, dans le cadre d'une procédure d'imposition d'office, le principe du contradictoire est presque inexistant.

Après avoir rappelé le champ d'application de la procédure de redressement contradictoire, nous nous proposons d'examiner les garanties attachées à cette procédure.

Section 1.

Le champ d'application de la procédure de redressement contradictoire

La procédure prévue à l'article 220 du CGIM doit être suivie par l'administration dès lors que le contribuable s'est conformé aux obligations déclaratives lui incombant et il est indifférent que le rehaussement résulte d'une appréciation des faits ou de l'application directe d'un texte fiscal.

Nous examinerons successivement le caractère général de la procédure de redressement contradictoire et l'obligation faite à l'administration d'indiquer la procédure suivie dans la notification de redressement.

⁵ CE, 8 février 1991, requête n° 69712, DF 1991, n° 10, comm. 490

⁶ CE sect. 5 octobre 1973, requête. n° 87519, DF 1974 n° 64 concl. Mandelkern

§ 1. Le caractère général de la procédure de redressement contradictoire

A cet égard, la doctrine de l'administration⁷ précise que « le caractère essentiel de la procédure normale de rectification est d'être contradictoire, en ce sens qu'elle tend à préserver le droit des sociétés, dès lors qu'elle oblige l'administration fiscale à ne pas établir des impositions supplémentaires correspondant à des rectifications portant aussi bien sur des questions de fait que sur des questions de droit, avant l'accord express de la société ou avant de soumettre le différend aux commissions de taxation (...) ».

Ainsi, la procédure de redressement contradictoire a pour objet d'interdire à l'administration de mettre directement en recouvrement un redressement à la suite d'une procédure de contrôle.

Cette précision faite, la procédure contradictoire doit être suivie par l'administration pour l'ensemble des redressements qui correspondent à une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation d'une part, et concernent les éléments servant de base au calcul de l'impôt d'autre part.

Il convient alors de préciser la portée du caractère général de la procédure de redressement contradictoire.

A. La nature de l'irrégularité

A cet égard, la procédure contradictoire doit être suivie quelle que soit la nature de l'irrégularité qu'il s'agisse, d'une insuffisance, d'une inexactitude, d'une omission ou d'une dissimulation.

La sanction applicable au redressement n'influe pas en outre sur l'obligation faite à l'administration de se conformer à la procédure contradictoire dès lors qu'elle envisage de rectifier les bases d'imposition.

Il s'ensuit que la procédure contradictoire s'applique non seulement en cas de manquements pour lesquels la bonne foi est admise, mais également en cas d'irrégularités pour lesquelles la mauvaise foi est établie.

Toutefois, il faut que l'irrégularité soit consommée et que le contribuable justifie du dépôt de sa déclaration.

⁷ Précisons ici que la doctrine de l'administration en cette matière est contenue dans la circulaire portant instruction de la loi 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés, promulguée par le Dahir n° 1-86-239 du 31 décembre 1986

En conséquence la procédure contradictoire est écartée, lorsque pour l'établissement de l'impôt la loi ne prévoit pas de déclaration.

D'un autre côté, cette procédure est également écartée, lorsque le contribuable n'a pas respecté son obligation déclarative.

B. Les éléments servant de base de calcul de l'impôt

La jurisprudence admet que la procédure contradictoire doit être mise en œuvre dès lors que le redressement concerne des éléments servant de base au calcul de l'impôt.

De ce fait, le domaine de cette procédure concerne non seulement les rehaussements d'éléments chiffrés déclarés par les contribuables, mais encore les rectifications de qualifications données par ces derniers aux éléments déclarés et que ces rectifications engendrent un supplément d'imposition.

§ 2. L'indication par l'administration de la procédure suivie

Conformément aux dispositions de l'article 220 du CGIM, l'administration est tenue d'indiquer au contribuable, au moment elle lui notifie un redressement, la nature de la procédure suivie.

La notification ne doit pas en effet induire en erreur le contribuable sur les garanties offertes par la procédure d'imposition suivie.

La jurisprudence avait d'abord considéré que l'absence d'indication dans la notification de la nature de la procédure mise en œuvre pouvait entraîner la décharge des impositions, alors même que le contribuable se trouvait en situation d'imposition d'office⁸.

Cette même jurisprudence est ensuite revenue sur sa position en considérant que l'absence d'indication de la procédure suivie, qui ne constitue pas une mention obligatoire, ne prive le contribuable imposé d'office d'aucune garantie⁹.

Mais le Conseil d'Etat a jugé¹⁰ que l'administration est tenue d'indiquer au contribuable, lorsqu'elle lui notifie des redressements, la nature de la procédure

⁸ CAA Paris, 13 mai 1993, requête n° 91649, RJF 8-9/1993, n° 1188

⁹ CAA Paris, 5 avril 1994, requête n° 92880, DF 1994, n° 50, comm. 2149

¹⁰ CE, 8 juillet 1998, 8^e et 9^e sous-section, requête n° 159135, RJF 8-9/1998, n° 973

d'imposition, contradictoire ou d'office, par laquelle elle procède à ces redressements.

L'indication sur la notification d'une procédure erronée, qui peut dissuader le contribuable de présenter ses observations, entraîne l'irrégularité de la procédure d'imposition, a jugé¹¹ encore le Conseil d'Etat.

La procédure contradictoire permet en définitive de renforcer les droits de la défense en prévoyant des garanties de procédure qu'il importe d'examiner à présent.

Section 2.

Les garanties attachées à la procédure de redressement contradictoire

Lorsque le service des impôts envisage d'apporter des rectifications aux bases d'imposition initiales, notamment dans le cadre d'une procédure de redressement contradictoire, il doit en premier lieu adresser au contribuable vérifié une notification de redressement. La notification est un acte obligatoire.

Cette obligation est mentionnée expressément à l'article 220 précité qui dispose : « L'inspecteur des impôts peut être amené à rectifier les bases d'imposition (...). Dans ce cas, il notifie aux contribuables, dans les formes prévues à l'article 219, les motifs, la nature et le montant détaillé des redressements envisagés en matière d'impôt sur les sociétés (...) et invite les contribuables à produire leurs observations dans un délai de (30) trente jours suivant la date de réception de la lettre de notification ».

La procédure de redressement contradictoire débute alors par une notification de redressement.

Elle se poursuit par la possibilité donnée au contribuable de présenter ses observations.

Le caractère contradictoire de la procédure se matérialise non seulement par les observations formulées par le contribuable sur les redressements proposés, mais encore par l'obligation faite à l'administration de répondre de façon motivée à ces observations.

¹¹ CE, 8^e et 7^e sous-section, 12 février 1992, requête n° 68247, RJF 4/1992, n° 520

Le caractère contradictoire de la procédure permet enfin au contribuable, soumis à une vérification de comptabilité, de saisir les commissions de taxation¹² prévues aux articles 225 et 226 du CGIM préalablement à la mise en recouvrement des impositions.

Il apparaît ainsi que la procédure de redressement contradictoire est organisée autour de cette formalité substantielle, à savoir la notification de redressement.

Mais encore il y a lieu de constater que l'exercice de cette prérogative de redressement est encadré strictement par le législateur permettant de ce fait d'assortir la procédure de redressement de garanties destinées à faire respecter les droits de la défense.

§ 1. La notification de redressement dans la procédure contradictoire

Les dispositions du code général des impôts ne définissent pas les formes que doit revêtir la notification de redressement.

Toutefois, l'article 220 du CGIM en traitant de la procédure contradictoire de redressement pose la nécessité de cette formalité substantielle qu'est la notification de redressement : la notification est l'expression d'une décision et le premier acte de procédure.

Sur le plan contentieux, l'administration supporte la charge de la preuve de l'accomplissement de la formalité légale.

La notification doit dans ces conditions revêtir le caractère d'un document écrit.

En outre, la régularité en la forme de l'acte requiert aussi que l'administration se conforme à certaines règles qui concernent notamment le destinataire de la notification et les modalités de la notification.

Nous examinerons successivement dans les développements qui suivent les formes et le contenu de la notification de redressement.

¹² Les commissions visées ici par la loi concernent la commission locale de taxation et la commission nationale de recours fiscal.

A. Les formes de la notification de redressement

1. Le destinataire de la notification de redressement

A cet égard, la notification doit être adressée à la bonne personne et à la bonne adresse, afin de produire son effet interruptif de prescription.

Est nulle et de nul effet une notification adressée à une personne qui n'avait pas qualité pour la recevoir.

Observons ici que l'administration a été amenée à préciser, notamment dans sa note circulaire précitée relative à l'impôt sur les sociétés que, « la notification doit être faite à la société ou à son représentant ».

2. Les modalités de la notification de redressement

L'administration a affirmé dans sa circulaire relative à l'impôt sur les sociétés déjà évoquée que « la notification de redressements doit être envoyée par lettre recommandée avec accusé de réception à l'adresse que la société a elle-même fait connaître au service dans ses déclarations ».

Toutefois, la jurisprudence administrative considère comme valide la remise de la notification en mains propres¹³.

Est ainsi irrégulière et donc non interruptive de prescription, la notification de redressement envoyée à une adresse erronée.

L'administration doit alors prendre ses dispositions pour envoyer la notification à l'adresse indiquée par le contribuable c'est-à-dire à celle portée sur ses déclarations¹⁴.

Cependant, la régularité de l'acte de notification dépend non seulement des règles de forme ainsi exposées, mais encore de son contenu qu'il s'agit d'étudier à présent.

B. Le contenu de la notification de redressement

Les mentions que la notification doit comporter, à peine de nullité de la procédure, sont énumérées à l'article 220 précité.

¹³ CE, 23 mars 1992, requête n° 99425 et n° 99426, DF 1992, n° 41 comm. 1865

¹⁴ CE 29 juin 1988, requête n° 61551, DF 1989, n° 1 comm. 39, concl. O. Fouquet

A cet égard, la notification de redressement doit porter la signature de l'agent notificateur et permettre l'identification de celui-ci.

De même, elle doit mentionner le délai de réponse dont dispose le contribuable et exposer chaque chef de redressement.

Elle doit enfin comporter les motifs de droit et de fait sur lesquels se fondent les redressements.

1. La signature de l'agent notificateur

Sur un plan purement formel, la notification doit porter la signature de l'agent compétent pour notifier les redressements.

Une notification qui ne comprend pas une signature manuscrite est sans valeur juridique¹⁵ même si elle porte la mention du nom d'un agent.

La garantie substantielle qui est accordée ici au contribuable est celle de la signature manuscrite de l'agent qui a rédigé la notification de redressement en vue de permettre son identification. Une notification de redressement devant, par elle-même, faire la preuve de sa régularité, elle est irrégulière dès lors qu'elle ne comporte pas le nom de l'agent ayant qualité pour autoriser la mise en œuvre de la procédure de redressement.

2. La mention du délai de réponse

L'article 220 précité fait obligation au service des impôts de mentionner sur la notification le délai légal dont dispose le contribuable pour produire ses observations. Il importe de préciser ici que le Conseil d'Etat a jugé que l'absence dans une notification de redressement de la mention du délai de trente jours, ouvert au contribuable pour présenter ses observations, entache la procédure d'irrégularité et entraîne la décharge des intérêts de retard¹⁶.

Dans le même sens, une autre solution jurisprudentielle considère que lorsque la mention préimprimée du délai de trente jours a été rayée sur la notification de redressement, envoyée au contribuable, ce dernier a été privé d'une garantie, ce qui rend alors irrégulière la procédure suivie par le service des impôts¹⁷.

¹⁵ CE 12 décembre 1990, requête n° 57510, Torras, DF 1992 n° 46 comm. 2169

¹⁶ CE 11 juillet 1984, requête n° 36866 RJF 10/1984, n° 1249

¹⁷ CAA Paris 21 avril 1992, requête n° 90-107 DF 1993, n° 3 comm. 68

3. La mention des chefs de redressement

Conformément à la règle de l'individualisation, mise en exergue par l'article 220 du CGIM, chaque chef de redressement doit apparaître de façon distincte dans la notification de redressement avec sa traduction chiffrée pour chaque année concernée en éléments servant de base au calcul de l'impôt, afin de permettre au contribuable de formuler ses observations dans le respect du contradictoire.

L'administration a précisé ici, notamment dans sa circulaire relative à l'impôt sur les sociétés déjà évoquée que, « la notification adressée à la société doit faire connaître la rectification envisagée par l'inspecteur et en indiquer les motifs, la nature et le montant détaillé par chef de redressement et par année (...).»

D'autre part, il est souligné dans cette même circulaire que « la notification doit faire ressortir distinctement les rectifications relatives à des questions de fait sur lesquelles les commissions de taxation statuent valablement et les questions de droit pour lesquelles elles doivent déclarer leur incompétence.

Il s'ensuit donc, au regard des dispositions de la circulaire précitée, qu'une notification est considérée comme étant entachée d'irrégularité dès lors qu'elle ne contient pas la nature, le motif du redressement ainsi que le montant détaillé par année et par chef de rappel.

La jurisprudence du Conseil d'Etat a illustré cette règle notamment en jugeant que la notification doit opérer les rehaussements année par année¹⁸ et identifier l'impôt¹⁹ objet du contrôle fiscal.

4. La mention des motifs de droit et de fait sur lesquels se fondent les redressements

La motivation de la notification de redressement constitue une garantie essentielle pour le contribuable contrôlé.

Elle est prévue notamment par l'article 220 précité qui indique qu'une notification doit être motivée de manière à permettre à l'intéressé de formuler des observations.

La doctrine²⁰ considère pour sa part qu'à ce stade « le contribuable doit être en mesure de connaître très précisément ce qui lui est reproché, d'apprécier le

¹⁸ CE, sect. 8 février 1991, requête n° 69712, Lemonnier DF 1991, n° 10 comm. 490

¹⁹ CE, 7 décembre 1987, requête n° 65003 RJF 2/1988, n° 212

²⁰ T. Lambert, *Contrôle fiscal, droit et pratique*, PUF, Paris, 1991, p. 387, 2^{ème} édition

fondement légal des griefs, de discuter la pertinence des arguments qui lui sont opposés ».

Toutefois, la précision que doit revêtir ici l'énoncé des motifs est une question de fait qui reste soumise au contrôle des juges du fond.

En toute hypothèse, la notification de redressement doit, pour être régulière, mentionner les motifs de droit et de fait sur lesquels elle s'appuie.

La jurisprudence qui annule des impositions, en raison de l'insuffisante motivation de la notification de redressement, est abondante et dénote d'une grande subtilité. Nous pouvons préciser comme suit les exigences du juge de l'impôt en cette matière.

Ainsi « une proposition de rectification est suffisamment motivée si elle permet au contribuable de connaître la nature de l'impôt et la période d'imposition ainsi que les motifs de droit et de fait du redressement.

La présentation de ces éléments doit être faite de façon suffisamment explicite pour que le contribuable puisse présenter utilement ses observations et engager, notamment par ces dernières, un dialogue avec l'administration »²¹.

En conséquence, le vérificateur doit exposer et établir clairement les faits dans la notification de redressement. Avant de tirer toutes les conséquences et procéder à des rectifications, il doit asseoir sa proposition sur des arguments juridiques incontestables.

De la même façon, lorsque l'administration décide de modifier le fondement juridique de son redressement, elle est tenue d'en aviser le contribuable par une nouvelle notification ouvrant droit à un nouveau délai de réponse²².

A défaut d'informer le contribuable par une nouvelle notification du changement de motif opéré avant la mise en recouvrement, l'administration commet une violation des droits de la défense.

Par ailleurs, l'administration est tenue sur un autre plan d'indiquer au contribuable que la remise en cause d'un résultat déficitaire entraîne de ce fait l'annulation du report de ce déficit sur les exercices ultérieurs.

Par conséquent le simple fait que, les redressements opérés par l'administration ne soient que la conséquence directe du rejet de reports déficitaires d'années antérieures dont les résultats ont été redressés, ne dispense pas l'administration de motiver la notification de redressement correspondante.

²¹ Juris Classeur Procédures fiscales, fascicule. 351 n° 47

²² CE, 11 janvier 1978, requête n° 87894, DF 1978, n° 19, comm. 780

De même, il incombe au vérificateur à tout moment de la procédure contradictoire d'informer le contribuable, dont il envisage de rehausser les bases d'imposition, de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus auprès des tiers qu'il a utilisés pour établir les impositions, avec une précision suffisante pour permettre à l'intéressé de discuter utilement leur provenance²³.

Les manquements à ce principe²⁴ sont susceptibles d'être sanctionnés par l'irrégularité de la procédure suivie.

Le contribuable dont les déclarations sont soumises à contrôle fiscal doit avoir à tout moment de la procédure contradictoire la possibilité de se défendre et de répondre ainsi aux notifications de l'administration.

Il importe enfin de constater que le Conseil d'Etat par un arrêt de section n'exige nullement la mention des textes ou des articles du code sur le fondement desquels l'administration établit la notification de redressement pour peu que celle-ci soit correctement motivée²⁵.

Il apparaît en définitive que la notification est irrégulière lorsque l'administration ne satisfait pas à son obligation de motivation.

Celle-ci reste soumise en toute hypothèse au contrôle juridictionnel des juges du fond.

Ces précisions faites, la notification de redressement, outre l'interruption qu'elle permet de la prescription, elle produit encore un effet non moins important.

L'effet principal de la notification, à ce stade, est précisément d'ouvrir au profit du contribuable un délai de réponse pour présenter ses observations, ce qui constitue une garantie de procédure assurément importante qu'il convient d'examiner à présent.

§ 2. La réponse du contribuable à la notification de redressement

La procédure de redressement est en principe contradictoire dès lors que le contribuable contrôlé a accompli ses obligations déclaratives.

²³ CE, 8^e et 9^e sous-section., 20 juillet 2007, n° 288145, Desille, DF, n° 48, 29 novembre 2007, comm. 1013

²⁴ Précisons ici avec le Professeur M. Bouvier que le principe des droits de la défense a une portée étendue en droit fiscal. Au-delà, de la seule phase juridictionnelle, on le retrouve tout au long de la procédure administrative de contrôle fiscal et il constitue une garantie importante pour le contribuable vérifié. Voir à cet égard M. BOUVIER, op.cit. p. 57

²⁵ CE, section, 6 décembre 1995, n° 126826, SA Samep, DF 1996, n° 7, comm. 203, concl. G. Bachelier

Ceci se traduit par le fait que le contribuable dispose d'un droit de réponse dont l'exercice est garanti par l'octroi d'un délai suffisant.

La notification ouvrant alors un droit de réponse au contribuable, enserré toutefois dans le délai de trente jours dans la procédure contradictoire, Celui-ci peut soit accepter le redressement formellement ou tacitement, soit présenter des observations.

On peut donc envisager des conséquences différentes selon la réponse donnée par le contribuable.

A. Le défaut de réponse de la société dans les délais légaux

Dans la mesure où le contribuable renonce à son droit de réponse à la notification de redressement, les droits complémentaires sont mis en recouvrement, conformément à l'article 220 du CGIM. Les bases notifiées par le service des impôts sont alors retenues d'office.

Toutefois le législateur, soucieux de préserver les droits de la défense, a prévu un droit de contestation du contribuable, conformément à la procédure organisée à l'article 235 du CGIM.

Cela étant, le Conseil d'Etat a jugé que le contribuable est considéré comme acceptant tacitement le redressement s'il ne donne aucune réponse dans le délai de trente jours²⁶ ou s'il ne présente pas d'observations sur le bien fondé de celui-ci²⁷.

Comme il importe de remarquer que l'accord pur et simple du contribuable ne doit pas être entaché d'un vice de consentement.

Ainsi, le comportement de l'administration menaçant le contribuable de poursuites pénales, au cas où il n'accepterait pas les redressements envisagés, est une faute lourde pouvant amener le juge administratif à prononcer le versement d'une indemnité pour couvrir le préjudice subi²⁸.

Il est à signaler enfin qu'une réponse tardive ou hors délais produit les mêmes effets qu'une acceptation tacite du redressement dans le délai de trente jours.

²⁶ CE 17 janvier 1990, requête n° 68477 et n° 68678, Duboscq, RJF mars 1990, n° 323

²⁷ CE 22 décembre 1976, requête n° 330, RJF février 1977, n° 87

²⁸ CAA Lyon, 7 décembre 1994, requête n° 92-597 SA Mareson, DF 1995 n° 4 comm. 142

B. L'acceptation express par la société de la totalité du redressement notifié

La procédure contradictoire de redressement touche ici à son terme lorsque le contribuable accepte expressément la totalité du redressement notifié.

Il n'est donc plus fondé à demander la saisine de la commission locale de taxation prévue à l'article 225 du CGIM

C. L'acceptation en partie par la société du redressement notifié

Le contribuable est fondé à donner une réponse, par laquelle, il accepte en partie le redressement notifié.

Les effets de l'acceptation partielle du contribuable se limiteront alors aux redressements qui en font l'objet.

D. Les observations de la société

Le refus du redressement résulte des observations du contribuable qui constate formellement son désaccord dans la réponse à la notification de redressement en se conformant, toutefois, à la condition des délais requis.

Ainsi l'exercice du droit de réponse, acquis au contribuable dans la procédure contradictoire, est garanti par l'octroi d'un délai légal de trente jours suivant la réception de la notification, en vertu de l'article 220 du CGIM.

Il s'agit d'un délai franc, ce qui signifie que les jours de réception de la notification et de la réponse ne sont pas pris en compte.

Dans ces conditions, l'impôt ne peut être mis en recouvrement avant l'expiration du délai imparti au contribuable pour répondre à la notification de redressement.

En outre, le service des impôts est tenu de répondre aux observations faites par le contribuable dans les délais impartis sur les redressements proposés.

Par conséquent, l'obligation que supporte l'administration de répondre aux observations du contribuable est une garantie légale dont le non respect est sanctionnée par la jurisprudence.

§ 3. La réponse de l'administration aux observations du contribuable

Lorsque le contribuable apporte dans sa réponse à la notification de redressement des éléments de fait ou de droit de nature à infléchir les prétentions de l'administration, celle-ci doit en tenir compte.

Si au contraire les moyens invoqués n'ont aucune force probante, l'administration supporte l'obligation d'y répondre de façon motivée, conformément à l'article 220 du CGIM qui prévoit expressément une obligation de motivation de rejet des observations du contribuable. Cette obligation est une garantie essentielle du contribuable.

Ainsi, l'administration doit informer le contribuable qui refuse le rehaussement, dans le délai légal de soixante jours, de la persistance d'un désaccord en lui faisant connaître ses motifs.

Sur le plan contentieux, l'administration supporte la charge de la preuve de la formalité légale de réponse aux observations du contribuable.

Observons ici que le Conseil d'Etat a été amené à préciser dans une affaire²⁹, que l'administration est réputée avoir répondu aux observations du contribuable si elle justifie par la production d'un accusé de réception postal, dûment signé du contribuable, avoir adressé à celui-ci sa réponse.

Cela étant, le vérificateur doit expliquer dans sa réponse pourquoi les observations du contribuable sont rejetées. Aussi, les moyens invoqués ne doivent pas être différents de ceux de la notification de redressement.

Ainsi, le vérificateur doit répondre de manière motivée à l'ensemble des contestations soulevées³⁰.

Est irrégulière la réponse de l'administration qui porte sur un seul un point de contestation alors que le contribuable en a soulevé deux, la réponse à l'une des contestations ne pouvant valoir réponse implicite à l'autre³¹.

Par ailleurs, lorsque le contribuable fait observer que la notification de redressement n'indique pas les termes de comparaison que le service affirme avoir utilisés et, n'apporte pas la preuve du caractère excessif des rémunérations versées à son dirigeant, l'administration ne motive pas suffisamment la réponse aux observations du contribuable en se bornant à relever que celui-ci n'apporte aucun argument de

²⁹ CE, 19 mars 2001, n° 169880, Chabonnier, DF 2001, n° 38, comm. 841

³⁰ CAA Bordeaux, 20 février 1996, requête n° 94 1017, RJF 5/1996, n° 630

³¹ CAA Paris, 19 janvier 1993, requête n° 91912, DF 1993, n° 47-48, comm. 2293

nature à modifier les redressements notifiés, sans fournir les éléments comparatifs dont elle disposait et dont elle fait état ultérieurement devant une commission d'imposition³².

En outre, dès lors que le contribuable invoque la doctrine de l'administration pour contester tant le principe que le montant du redressement, la réponse du vérificateur qui se prononce sur le seul quantum du redressement est insuffisamment motivée³³.

De même, en se bornant à confirmer un chef de redressement notamment en renvoyant à la notification de redressement et, en ce qui concerne un autre chef de redressement, à reprendre les termes généraux de la dite notification sans répliquer sur la spécificité des travaux pour lesquels le contribuable demandait une réduction d'impôt, ni répondre au moyen tiré par celui-ci du bénéfice de la doctrine administrative, l'administration ne peut être regardée comme ayant satisfait à l'obligation de motiver le rejet des observations du contribuable³⁴.

Remarquons ici que l'obligation de motivation dont il s'agit doit être proportionnelle à l'argumentation soulevée par le contribuable.

Ainsi la réponse de l'administration peut être succincte, si les observations du contribuable à la notification sont sans rapport avec les motifs des redressements³⁵.

En outre, l'administration n'est tenue de répondre qu'aux seules observations écrites. Un contribuable qui a exprimé son désaccord sur l'ensemble des redressements, mais n'a formulé des critiques qu'à l'égard de certains d'entre eux est réputé avoir refusé la totalité des redressements notifiés. Dans ce cas, l'administration n'est tenue de motiver le maintien que des seuls redressements dont le refus a été argumenté par le contribuable.

Du reste, l'administration est tenue, en application de l'article 220 du CGIM, de confirmer les redressements, en cas de refus du contribuable de les admettre.

Notons enfin que l'irrégularité résultant de l'absence de réponse aux observations du contribuable ou du caractère insuffisamment motivé de cette réponse ne peut être couverte par l'admission partielle des observations du contribuable, ni par le fait que ce dernier aurait formulé de nouvelles observations, ni par les entretiens qui ont pu avoir lieu entre l'administration et le contribuable³⁶.

³² CE, 16 mars 2001, requête n° 198087, DF 2001, n° 29, comm. 703

³³ CAA Douai, 28 novembre 2000, requête n° 97328, RJF 5/2001, n° 652

³⁴ CAA Paris, 8 décembre 1998, requête n° 962154, DF 1999, n° 46-47, comm.848

³⁵ Circulaire relative à la loi 24-86 portant réglementation de l'impôt sur les sociétés du 31 décembre 1986

³⁶ CAA Paris, 9 novembre 1993, requête n° 91-70, DF 1994 n° 30-31, comm. 1478

L'absence de réponse par l'administration aux observations du contribuable notamment dans les délais impartis, ou la réponse insuffisante à ces observations, constitue une irrégularité substantielle au sens des dispositions de l'article 220 précité qui justifie la décharge des impositions.

Sur un plan formel, la réponse aux observations du contribuable doit être signée par un agent compétent pour notifier des redressements : une réponse aux observations du contribuable dépourvue de signature manuscrite est sans valeur juridique même si elle porte la mention du nom de l'inspecteur qui a signé la notification initiale.

En définitive, la réponse aux observations du contribuable qui se conforme aux principes évoqués, énoncés par la loi et précisés par la jurisprudence, est susceptible de fixer les limites de l'imposition relativement à son objet et à son montant.

Mais encore, elle permet d'ouvrir un nouveau délai au profit du contribuable par lequel celui-ci est fondé à demander l'intervention de la commission locale de taxation dans la mesure où le litige entre les parties persiste.

§ 4. La faculté de saisine de la commission locale de taxation

Au sein de la procédure de redressement contradictoire, l'article 220 du CGIM prévoit la faculté de saisine de la commission locale de taxation.

Le domaine de compétence de cette commission est fixé par l'article 225 du CGIM.

A cet égard, il importe de constater que la commission locale est saisie par le contribuable en tant qu'organisme consultatif.

Elle peut alors émettre un avis lorsque, à la suite de rectifications apportées aux déclarations du contribuable dans le cadre de la procédure de redressement, le désaccord porte sur des redressements en rapport avec des questions de fait et doit se déclarer incompétente sur les questions de droit, conformément à l'article 225 précité.

Le législateur a ainsi apporté une limite à la compétence de cette commission et à la nature des désaccords qu'elle peut connaître : dans les litiges où elle peut être appelée à émettre un avis, la commission locale doit se limiter à l'examen et à la solution des seules questions de fait à l'exclusion de toute question de droit.

Il s'ensuit que lorsque la commission est saisie d'une demande d'intervention sur une question de droit, elle doit déclarer son incompétence, eu égard à la règle de limitation de sa compétence déjà évoquée.

Par ailleurs, la faculté de saisir la commission locale de taxation, prévue à l'article 225 précité, constitue une garantie³⁷ du contribuable dont il doit pouvoir bénéficier avant la mise en recouvrement des impositions.

L'initiative de la saisine de la commission appartient au contribuable qui dispose, en vertu de l'article 220 du CGIM, d'un délai de trente jours suivant la réception de la réponse de l'administration à ses observations, pour présenter la demande de saisine de la commission locale compétente.

Toutefois, le contribuable ne disposant pas du pouvoir de saisine directe, c'est l'administration qui soumet le litige à l'avis de la commission sur demande du contribuable.

Dans ce cas, l'obligation matérielle de saisir la commission incombe à l'administration.

Par ailleurs, il y a lieu de constater que l'absence de saisine de la commission locale nonobstant la demande du contribuable constitue une irrégularité substantielle qui justifie la décharge des impositions litigieuses³⁸.

En outre, l'administration doit soumettre à la commission l'ensemble des redressements contestés y compris ceux pour lesquels le contribuable n'a pas présenté d'observations motivés.

A défaut, l'irrégularité entraîne la décharge de l'imposition correspondant aux redressements non soumis à la commission et qui portent sur une question de droit comme il ressort d'une solution jurisprudentielle³⁹.

Toutefois, le Conseil d'Etat considère que le défaut de saisine de la commission malgré la demande du contribuable n'entraîne pas l'irrégularité de la procédure dès lors que la commission n'est pas compétente⁴⁰.

En revanche, la Cour de cassation estime notamment dans une affaire⁴¹ que l'administration est tenue de donner suite à la demande du contribuable, même si le litige ne porte pas sur un point de sa compétence.

³⁷ Nous serons amené à préciser notamment dans la deuxième partie de nos développements la portée de cette garantie de recours « para-contentieux ».

³⁸ CE, 7^e et 8^e sous-section, 22 février 1989, requête n° 61908, DF 1989, n° 40, comm. 1762

³⁹ CAA Nantes, 26 janvier 1994, requête n° 92744, RJF 4/1994, n° 459

⁴⁰ CE, 29 janvier 1993, requête n° 79476, RJF 3/1993, n° 414

⁴¹ Cass. Com. 9 février 1993, requête n° 90-22158, DF 1993, n° 20, comm. 1050

Elle qualifie cette irrégularité de substantielle au motif que l'administration partie à la procédure n'est pas juge de la compétence des organismes dont la loi offre la saisine au contribuable.

En revanche en cas de saisine de la commission locale de taxation, le contribuable peut se faire assister par un conseil de son choix durant la procédure suivie devant la commission saisie, conformément à l'article 212 du CGIM.

De même, l'avis ou la décision de la commission locale doit être motivé et notifié au contribuable en vertu des dispositions de l'article 220 précité.

Il résulte de ces dispositions que, lorsque le contribuable a manifesté son désaccord sur les redressements qui lui ont été notifiés, l'avis de la commission saisie de ce désaccord doit être notifié au contribuable avant la mise en recouvrement de l'imposition.

A défaut d'accomplissement de cette formalité substantielle, la procédure est entachée d'irrégularité au regard d'une solution jurisprudentielle⁴².

Enfin, il importe de constater que l'avis de la commission locale ne peut avoir d'autre effet selon le Conseil d'Etat que de modifier, le cas échéant, la dévolution de la charge de la preuve.

Ainsi, lorsque la commission se déclare à tort incompétente pour examiner les questions de fait qui lui ont été soumises, cette erreur n'affecte pas la régularité de la procédure d'imposition et par suite n'est pas de nature à entraîner la décharge de l'imposition contestée.

Il en va de même dans le cas où l'avis de la commission est entaché d'un vice de forme⁴³.

Au surplus, le Conseil d'Etat a été amené à affirmer que les vices de procédure dont serait entaché l'avis de la commission n'affectent pas la régularité de la procédure d'imposition en précisant, notamment dans une affaire⁴⁴ que, le moyen tiré de ce que la commission aurait siégé dans une composition irrégulière est inopérant au soutien d'une demande en décharge des impositions litigieuses.

Nous devons constater alors, à ce stade, que les irrégularités concernant le déroulement même de la procédure devant la commission, telles que sa composition, la présence irrégulière de représentants de l'administration ou les conditions d'envoi des convocations, demeurent sans incidence sur les impositions

⁴² CAA Paris, 7 octobre 1999, requête n° 96-803, DF 2000, n° 28, comm. 587

⁴³ CE, 9^e et 8^e sous-section, 23 avril 1997, requête n° 183969, RJF 6/1997, n° 600, concl. G. Goulard.

⁴⁴ CE, 8^e et 9^e sous-section, 11 février 1998, requête n° 178841, RJF 4/1998, n° 442

et n'affectent que la dévolution de la charge de la preuve dans le cadre d'une éventuelle instance contentieuse.

Du reste le législateur, en prévoyant l'intervention de la commission locale sur le litige naissant entre les parties, a précisé le champ de compétence de cette commission.

Ainsi, la compétence de la commission locale porte sur les questions de fait qu'il s'agisse de la matérialité des faits eux-mêmes ou de l'appréciation qu'il convient de leur donner.

Il faut alors distinguer l'appréciation des faits de leur qualification – qui constitue une question de droit – la commission étant compétente à l'égard des questions de fait, même lorsque l'administration soutient son redressement sur un point de droit.

Toutefois, en pratique la distinction entre l'appréciation et la qualification des faits se révèle souvent délicate et ceci conduit parfois la commission locale à se déclarer à tort incompétente.

Le contribuable va alors se résoudre à introduire un nouveau recours devant une autre commission, dite nationale dont la loi offre la saisine, ce qui a pour effet de prolonger la procédure de redressement contradictoire et de retarder la procédure juridictionnelle.

§ 5. La faculté de saisine de la commission nationale de recours fiscal

L'article 220 du CGIM a aménagé au sein de la procédure de redressement contradictoire un recours contre les décisions de la commission locale tendant à les faire réformer par une commission à compétence centrale dite commission nationale de recours fiscal.

Conformément aux dispositions de l'article 220 précité, les décisions de la commission locale peuvent faire l'objet, soit par le contribuable, soit par l'administration, d'un recours devant la commission nationale du recours fiscal prévue à l'article 226 du CGIM.

Le domaine de compétence de cette commission est fixé par l'article 226 précité.

Ainsi, la commission nationale statue sur les litiges qui lui sont soumis et doit se déclarer incompétente sur les questions de droit en vertu de l'article 226 précité.

Elle statue alors sur les litiges dont elle est saisie, lorsque à la suite d'un avis rendu par la commission locale, le désaccord persiste et porte sur des redressements en rapport avec des questions de fait.

Le litige doit donc concerner une question de fait à l'exclusion de toute question de droit.

Lorsque la commission nationale est saisie d'une demande d'intervention sur une question de droit, elle doit écarter sa compétence, conformément l'article 226 précité. Le législateur a ainsi fixé le domaine de cette commission et précisé la portée des désaccords qu'elle est susceptible de connaître.

A l'instar de la commission locale, elle est compétente pour donner un avis en sa qualité d'organisme consultatif sur des litiges portant sur des questions de fait à l'exclusion de toute question de droit.

Il apparaît alors que l'avis rendu par la commission nationale est dépourvu de tout caractère juridictionnel et ne revêt, en aucune manière, autorité de la chose jugée.

Toutefois, si le litige persiste et connaît des suites contentieuses, la charge de la preuve se trouvera modulée du moins, dans l'hypothèse où, l'avis a été rendu sur une question pour laquelle la commission nationale était bien compétente pour se prononcer.

A cet égard, il importe de constater que les règles de dévolution du fardeau de la preuve ne sont pas appliquées en fonction de critères exclusivement procéduraux : la charge de la preuve est supportée conjointement par l'administration et le contribuable, nonobstant l'avis donné par la commission compétente. La charge de la preuve⁴⁵ est donc indépendante de l'avis de la commission nationale.

Par ailleurs, la faculté de saisir la commission nationale, prévue à l'article 226 du CGIM, constitue une garantie⁴⁶ du contribuable dont il doit pouvoir bénéficier avant la mise en recouvrement des impositions.

A cet effet, le contribuable a, conformément à l'article 220 du CGIM, un délai de soixante jours, à dater de la notification de la décision de la commission locale, pour saisir la commission nationale compétente.

⁴⁵ Nous précisons dans la deuxième partie de nos développements le régime de dévolution de la charge de la preuve au stade juridictionnel et ses implications pour le contribuable.

⁴⁶ Nous serons amené à préciser dans la deuxième partie de nos développements la portée de cette garantie de recours « para-contentieux ».

Le défaut de saisine par le contribuable de cette commission dans les délais requis est considéré comme une acceptation tacite par celui-ci de la décision de la commission locale préalablement saisie.

Il s'ensuit que l'absence de saisine n'entraîne pas d'irrégularité de la procédure si le contribuable n'a pas demandé l'intervention de cet organisme.

En revanche, il y a irrégularité si la commission saisie d'un désaccord n'a pas donné suite à la demande du contribuable alors qu'elle était bien compétente pour statuer.

Pour être recevable, le recours du contribuable doit non seulement intervenir dans les délais légaux, mais encore satisfaire à une condition de forme.

Eu égard aux dispositions de l'article 220 précité, le recours du contribuable est présenté sous forme d'une requête, adressée à la commission nationale sous pli recommandé, par laquelle celui-ci définit l'objet du désaccord et invoque ses moyens de défense, notamment sur les points de litige persistant en contestation de l'avis de la commission locale préalablement saisie.

Lors de la procédure suivie devant la commission compétente, le contribuable est convoqué trente jours au moins avant la date de la réunion.

Toutefois, il y a lieu de signaler ici que le contribuable ne peut, en l'état du droit, exercer son droit à l'information sur le rapport de l'administration ainsi que tous les autres documents dont l'administration se prévaut pour appuyer sa thèse.

Il peut néanmoins se faire assister par un conseil de son choix devant la commission saisie du litige.

Il importe par ailleurs de constater que les erreurs commises par la commission portant sur l'existence, la nature ou l'appréciation des faits demeurent sans incidence sur la régularité de ses avis.

De la même manière, les irrégularités concernant le déroulement même de la procédure devant la commission, telles que sa composition ou les conditions d'envoi des convocations demeurent sans incidence sur les impositions et n'affectent éventuellement que la dévolution de la charge de la preuve.

Enfin, l'avis ou la décision de la commission nationale doit être motivé et notifié au contribuable avant la mise en recouvrement des impositions.

A cet égard, il importe de constater que l'administration supporte une obligation de preuve dans la procédure de contrôle et d'établissement de l'impôt dès lors qu'elle se propose de « rectifier » la situation irrégulière d'un contribuable.

Mais elle supporte, en outre, la même charge probatoire lorsqu'il s'agit d'apprécier la moralité fiscale de l'intéressé, notamment en appliquant au redressement envisagé des sanctions fiscales.

L'application de sanctions fiscales équitables expose alors l'administration à une obligation de motivation au même titre que celle inhérente au redressement et, représente au demeurant une autre garantie du contribuable que la doctrine⁴⁷ considère tout aussi importante que celles étudiées précédemment.

Tel sera l'objet de notre second chapitre consacré aux droits du contribuable face au pouvoir de sanctions de l'administration.

⁴⁷ T. Lambert, (Hasard et contrôle fiscal), *Gazette du Palais*, 17 février 2001 n° 48, p. 13

Chapitre 2

Les droits du contribuable face au pouvoir de sanctions de l'administration

L'administration tient de la loi le pouvoir d'appliquer des sanctions qui prolongent ses pouvoirs de contrôle dans le cadre du système déclaratif.

Ces sanctions dites fiscales qui sont essentiellement pécuniaires n'ont pas toujours le même objet.

Tantôt, elles visent simplement à assurer le respect d'une obligation imposée au contribuable notamment déclarative et à réprimer alors des manquements à une obligation formelle.

Tantôt, elles tendent à punir le contribuable fautif qui a cherché à se soustraire à ses obligations fiscales et qui se rend alors responsable d'une infraction à la loi fiscale.

Comme il importe de constater ici que ces sanctions ne produisent pas toujours les mêmes effets.

Elles peuvent soumettre en effet le contribuable fautif à un traitement fiscal plus contraignant et se traduire alors par une pénalité distincte de l'imposition.

Au demeurant, ces sanctions à « coloration pénale » sont appliquées immédiatement par l'administration conformément à la loi et relèvent de ses pouvoirs.

La jurisprudence a été amenée à admettre ce caractère lorsqu'elle précise que ces sanctions « consistent dans une majoration d'impôt appliquée par l'administration et qu'elles ne peuvent être assimilées aux amendes prononcées par le juge de répression »¹.

L'exercice de ce pouvoir par l'administration qui aboutit en définitive à aggraver la charge fiscale du contribuable s'analyse juridiquement comme une modalité spéciale de l'assiette qui exprime alors une obligation fiscale.

A cet égard, il importe de constater que l'administration, pour reprendre la formule du Professeur L. TROTABAS, « est plus libre pour appliquer les sanctions que pour

¹ Cité par L. Trotabas et J. M. Cotteret op cit. p. 52

appliquer l'impôt, car celui-ci suppose une compétence liée, tandis que celles-la présentent un caractère discrétionnaire »².

Après avoir rappelé la nature juridique des sanctions prononcées par l'administration, nous nous proposons dans une deuxième approche d'examiner les garanties qui conditionnent la mise en œuvre de ces sanctions par l'administration.

Nous présenterons en dernière analyse le pouvoir de modération des sanctions fiscales que l'administration exerce à l'occasion sous certaines conditions notamment pour surseoir à la poursuite de la procédure de redressement contradictoire.

Nous serons ainsi amené à montrer que cette procédure d'atténuation de pénalités qui est stigmatisée par une bonne partie de la doctrine peut avoir des conséquences graves pour le contribuable.

Section 1.

La nature juridique des sanctions prononcées par l'administration

Le régime actuel des pénalités fiscales, prévu par le code général des impôts marocain, se caractérise par l'application généralisée d'un intérêt de retard qui n'est pas lui-même considéré comme une sanction, mais qui s'ajoute aux majorations calculées sur le montant des droits éludés par le contribuable.

Au contraire, les majorations proportionnelles présentent le caractère de sanctions civiles ayant une fonction punitive, ce qui emporte un certain nombre de conséquences pour l'administration, notamment l'obligation légale qui lui est faite de motiver les majorations proportionnelles ou punitives.

Ces majorations proportionnelles n'ont pas vocation à réparer un préjudice subi par le trésor, mais à sanctionner des infractions manifestement délibérées.

Il convient alors de préciser la nature juridique de l'intérêt de retard et des majorations proportionnelles qui représentent essentiellement les sanctions prononcées par l'administration.

² L. TROTABAS et J. M. COTTERET, op. cit. p. 54

§ 1. La nature juridique de l'intérêt de retard

Conformément à l'article 208 du CGIM, l'intérêt de retard a pour objet de réparer le préjudice subi par le trésor du fait de l'absence, de l'insuffisance ou du paiement tardif de toute somme, établie ou recouvrée par l'administration.

Il paraît impossible dans ces conditions de considérer l'intérêt de retard comme constituant une sanction fiscale.

Destiné à compenser le préjudice financier occasionné au trésor et revêtant alors le caractère d'une pénalité, le Conseil d'Etat a jugé notamment par un arrêt³ d'assemblée plénière que, les intérêts de retard n'ont pas besoin de faire l'objet d'une interruption spécifique de la prescription laquelle est distincte de celle qui est faite pour les droits en principal.

Il s'ensuit que l'intérêt de retard s'applique quelles que soient la nature des impositions en cause (impôts directs, taxe sur la valeur ajoutée, droits de l'enregistrement) ou encore la nature de l'infraction ou les modalités de réparation de cette infraction.

Du reste, la solution retenue par cette jurisprudence permet de préciser que l'intérêt de retard est dû indépendamment de toutes sanctions.

Il importe toutefois de constater à cet égard, que la loi n'accorde pas la déductibilité fiscale des intérêts de retard quand bien même ces intérêts revêtent le caractère de pénalités au sens de l'article 11 du CGIM. Il semble légitime de soulever ici la question de leur déductibilité fiscale.

L'article 11 précité dispose que ne sont pas admises en déduction du résultat fiscal « les amendes, pénalités et majorations de toute nature mises à la charge des entreprises pour infractions aux dispositions législatives ou réglementaires, notamment à celles commises en matière d'assiette des impôts et taxes, de paiement tardif des dits impôts et taxes, de législation du travail, de réglementation de la circulation et de contrôle des changes ou des prix. »

Or, il ressort des dispositions de l'article 208 du CGIM que l'intérêt de retard est manifestement une pénalité touchant au recouvrement de l'impôt et non à l'assiette.

Il pourrait de ce point de vue être considéré comme constituant une charge financière de l'entreprise déductible des bénéfices soumis au prélèvement de l'impôt.

³ CE, 9 novembre 1988, Plénière, requête n° 69965, concl. Martin Laprade, DF 1989, n° 27 comm. 1360

Enfin, il importe de signaler que sur le plan des règles de procédure, l'intérêt de retard n'étant pas une sanction, la question de l'obligation de sa motivation ne se pose même pas.

§ 2. La nature juridique des majorations proportionnelles

Les dispositions de l'article 186 du CGIM définissent les sanctions applicables aux infractions constatées en cas de rectification de la base imposable en l'occurrence, des majorations proportionnelles.

Ces sanctions ont pour objet de réprimer les infractions les plus graves constituées notamment par les insuffisances de déclaration et qui touchent à l'assiette de l'impôt. Au regard de la règle consacrée par l'article 186 précité, ces majorations punitives sont déterminées en fonction des droits éludés et constituent, de ce fait, un accessoire de l'impôt.

Comme il importe de préciser ici, que ces majorations sanctionnent des infractions qui peuvent être commises de bonne foi ou selon le cas de mauvaise foi, dont la qualification suppose l'appréciation par l'administration du comportement du contribuable fautif.

Toutefois, l'absence ou l'insuffisance de motivation des sanctions en cause est de nature à initier un vice de procédure dans la fixation des seules pénalités et non pas de l'imposition en principal. L'administration supporte alors une obligation de motivation des sanctions fiscales.

Du reste, les suppléments d'impôt consécutifs au redressement des bases d'imposition sont soumis à un régime de pénalités différentes, dont le taux varie selon la qualification de l'infraction constatée.

Dans ces conditions, il incombe à l'administration d'apporter, conformément à une jurisprudence⁴ bien établie, la preuve de la mauvaise foi ou de l'existence de manœuvres frauduleuses.

L'obligation de motiver les sanctions fiscales ne s'applique alors que pour les pénalités qui présentent le caractère d'une sanction, notamment les majorations proportionnelles.

Tel n'est pas le cas de l'intérêt de retard qui présente seulement le caractère de réparation pécuniaire.

⁴ CE, 16 avril 1982, requête n° 17218, RJF, 1982 n° 6, comm. 568

Il importe de constater enfin que la motivation des sanctions correspond aux éléments de fait ou de droit qui fondent les pénalités litigieuses.

A cet égard, l'administration doit invoquer les circonstances particulières de l'affaire ou encore préciser les éléments de fait qui justifient l'application de majorations punitives.

Cela implique que sur le plan pratique, la motivation des sanctions fiscales pour insuffisance de déclaration doit apparaître dans la notification de redressement.

De la même manière, la mention de l'article visé pour fonder l'application des majorations proportionnelles est requise légalement dans la notification de redressement.

Ce qui signifie du reste, que l'application des pénalités fiscales n'est soumise, en l'état du droit, à aucune procédure particulière des droits de la défense : La procédure administrative de redressement empruntant à la procédure juridictionnelle son caractère contradictoire, le contribuable mettra à profit la garantie légale de présenter ses observations pour discuter, le cas échéant, la motivation des sanctions que l'administration envisage d'appliquer à son encontre.

Ayant examiné en définitive la nature juridique des pénalités fiscales qu'il s'agisse de l'intérêt de retard ou des majorations proportionnelles, nous tenterons de préciser à présent le régime des sanctions prononcées par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de comptabilité ainsi que les droits du contribuable qui s'y rattachent.

Section 2.

Le régime des sanctions appliquées par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de comptabilité et les droits du contribuable

Le régime des sanctions appliquées aux infractions constatées par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de comptabilité est défini aux articles 186 et 208 du CGIM.

A cet égard, le CGIM a introduit une innovation sur le plan de la présentation formelle, en opposant l'intérêt de retard défini à l'article 208 précité, en tant que sanction liée au recouvrement de l'impôt, aux sanctions proprement dites notamment les majorations proportionnelles prévues à l'article 186 précité qui touchent à l'assiette de l'impôt.

Il importe de rappeler ici que l'intérêt de retard ne constitue pas une sanction⁵ encore que ce terme soit couramment et improprement utilisé.

Il constitue la pénalité de base destinée simplement à compenser proportionnellement au temps écoulé le préjudice financier subi par le trésor du fait de l'encaissement hors délai de l'impôt.

Il s'applique en cas de paiement tardif de l'impôt et se cumule avec les majorations proportionnelles lesquelles répriment des infractions manifestement délibérées.

Il convient alors de préciser le régime des sanctions mises en œuvre par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de comptabilité en distinguant d'une part, l'intérêt de retard et d'autre part, les majorations proportionnelles ou punitives.

§1. Le régime de l'intérêt de retard

Il nous faut étudier ici successivement le champ d'application de l'intérêt de retard et la liquidation de l'intérêt de retard.

A. Le champ d'application de l'intérêt de retard

Conformément aux dispositions de l'article 208 – I du CGIM « Une pénalité de 10% et une majoration de 5% pour le premier mois de retard et de 0,5% par mois ou fraction de mois supplémentaire est applicable au montant :

-des versements effectués spontanément en totalité ou en partie, en dehors du délai prescrit, pour la période écoulée entre la date d'exigibilité de l'impôt et celle du paiement ;

-des impositions émises par voie de rôle ou d'état de produit pour la période écoulée entre la date d'exigibilité de l'impôt et celle de l'émission du rôle ou de l'état de produit. (...) »

⁵ Voir supra, p. 97

Il résulte de ces dispositions légales que l'intérêt de retard a un champ d'application très large. Il s'applique :

d'une part, dès lors qu'il y a défaut de paiement, paiement insuffisant ou paiement tardif.

d'autre part, lorsque ces conditions sont réunies, l'intérêt de retard est dû quelle que soit la procédure de régularisation de l'infraction : régularisation spontanée par le contribuable qui souscrit et paie hors délai, notamment sa taxe sur le chiffre d'affaires au titre d'une période d'imposition ou engagement d'une procédure contradictoire consécutive à une rectification de ses bases d'imposition.

En somme, l'intérêt de retard est exigible du seul fait du paiement tardif de l'impôt, nonobstant la bonne foi du redevable qui commet une erreur dans la détermination de ses bases d'imposition et qui s'expose ainsi à un supplément d'imposition.

B. La liquidation de l'intérêt de retard

1. Le taux de l'intérêt de retard

En sus d'une pénalité de 10%, le taux de l'intérêt de retard est fixé à 5% pour le premier mois de retard et à 0,5% par mois supplémentaire du montant des droits correspondant au défaut ou à l'insuffisance dans le paiement ou au versement tardif de l'impôt, en vertu de l'article 208 - I du CGIM.

L'intérêt de retard se calcule de la façon suivante :

Intérêt de retard = 10% + 5% + 0,5% × nombre de mois de retard × droits éludés.

Les droits éludés correspondent aux sommes mises à la charge du contribuable dont le versement a été différé.

Le décompte du nombre de mois s'apprécie au regard d'un point de départ et d'un point d'arrivée.

Le point de départ est le premier jour du mois qui suit celui au cours duquel la somme concernée devait être acquittée.

Il est à préciser ici que le décompte de l'intérêt de retard au titre des insuffisances de déclarations, relevées à la suite des constatations matérielles effectuées par le service des impôts dans le cadre d'une vérification de comptabilité, ne peut couvrir la période située au-delà des trente-six (36) mois écoulés entre la date d'introduction du recours du contribuable devant la commission locale de taxation prévue à l'article

225 du CGIM et celle de la mise en recouvrement du rôle comportant le complément d'impôt exigible. Cette règle est fixée notamment à l'article 208, alinéa 5 du code précité.

2. Le cumul de l'intérêt de retard et des majorations proportionnelles

Il résulte des dispositions de l'article 208 du CGIM que l'intérêt de retard est dû indépendamment de toutes sanctions.

Il s'ensuit que l'intérêt de retard et, sauf dispositions contraires, doit être appliqué concurremment avec les majorations proportionnelles de droits correspondant aux infractions constatées par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de comptabilité.

§ 2. Le régime des majorations proportionnelles

L'article 186 du CGIM fixe le régime des sanctions applicables en cas d'insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulations constatées par l'administration à la suite de la mise en œuvre de son pouvoir de vérification de comptabilité.

Ces sanctions comprennent des majorations proportionnelles qui sont déterminées en fonction des droits éludés et de la nature des infractions commises.

Il importe de préciser alors le champ d'application des majorations proportionnelles avant d'examiner le pouvoir de qualification des infractions constatées par l'administration.

A. Le champ d'application des majorations proportionnelles

Conformément à l'article 186 précité, « une majoration de 15% est applicable :

A.

1° - en cas de rectification du résultat bénéficiaire ou du chiffre d'affaires d'un exercice comptable ;

2° - en cas de rectification d'un résultat déficitaire tant que le déficit n'est pas résorbé ;

3° - à toute omission, insuffisance ou minoration de recettes ou d'opérations taxables, toute déduction abusive, toute manœuvre tendant à obtenir indûment le bénéfice d'exonération ou de remboursement.

La majoration de 15% est calculée sur le montant des droits correspondant à cette rectification ou de toute réintégration affectant le résultat déficitaire.

B. Le taux de la majoration de 15% est porté à 100% :

1°- quand la mauvaise foi du contribuable est établie ; (...) »

Il résulte de ces dispositions légales que les insuffisances, omissions ou inexactitudes concernées sont celles qui affectent une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt et qui, lorsqu'elles sont réparées, donnent lieu à un supplément d'impôt mis à la charge du contribuable.

Comme il importe de préciser ici que les infractions visées doivent être constatées dans le cadre d'une procédure de redressement contradictoire consécutive à une vérification de comptabilité.

Ces infractions sont enfin sanctionnées en vertu de l'article 186 du CGIM par une majoration de 15% quand elles sont commises de bonne foi.

Il s'ensuit que le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 208 du CGIM et de la majoration de 15% pour bonne foi de l'intéressé.

Observons ici que la bonne foi du contribuable est sanctionnée par l'application conjointe de l'intérêt de retard et de la majoration proportionnelle de 15%.

Il apparaît ainsi que le régime des pénalités fiscales en vigueur est handicapant pour le contribuable qui s'écarte de bonne foi de la norme fiscale.

Il se voit appliquer la majoration proportionnelle de droits au taux de 15% en sus de l'intérêt de retard qui est considéré comme le loyer de l'argent dû au Trésor.

Toutefois, lorsque la bonne foi du contribuable est écartée, les infractions constatées encourent alors une majoration dont le taux est porté à 100%.

Dans ce dernier cas, les dispositions de l'article 186 du CGIM précisent de façon évidente la question de la dévolution de la charge de la preuve sur le plan contentieux en la faisant supporter à l'administration. Celle-ci est tenue en effet d'établir la mauvaise foi du contribuable.

B. Le pouvoir de qualification des infractions constatées par l'administration

Les sanctions susceptibles d'être appliquées par l'administration diffèrent selon que le contribuable peut ou non être considéré comme ayant agi de bonne foi et, dans le cas, où sa mauvaise foi est établie suivant qu'il s'est rendu coupable ou non de manœuvres frauduleuses.

La bonne foi du contribuable est en droit fiscal toujours présumée. Il appartient alors à l'administration d'apporter la preuve de la mauvaise foi du contribuable pour mettre en œuvre les majorations prévues à l'article 186 précité.

1. L'établissement de la mauvaise foi

L'article 186 du CGIM prévoit des sanctions applicables à l'encontre du contribuable fautif lorsque la mauvaise foi de celui-ci est établie.

Il résulte alors de cette disposition que les insuffisances, inexactitudes ou omissions qui peuvent être relevées dans les bases d'imposition de la déclaration du contribuable sont présumées avoir été commises de bonne foi.

La mauvaise foi doit donc être prouvée. Il appartient dans ces conditions à l'administration lorsqu'elle fait application de la majoration proportionnelle prévue à

l'article 186 précité pour absence de bonne foi, d'apporter la preuve⁶ de la mauvaise foi du contribuable.

A cet égard, il importe de remarquer que l'importance des droits éludés par rapport aux droits dus et la permanence de l'infraction ou l'importance des sommes d'origine indéterminée imposées d'office ne suffit pas, en soi, à établir⁷ la mauvaise foi du contribuable.

Il en est de même du simple fait que le contribuable n'a pas été en mesure de justifier⁸ de l'origine de sommes perçues.

De simples irrégularités comptables n'établissent pas non plus la mauvaise foi du contribuable au regard d'une solution jurisprudentielle⁹.

De même, la qualité de dirigeant de sociétés de l'intéressé, combinée à l'importance du redressement résultant de l'omission de déclarer une plus-value de cession ne permet pas à l'administration d'apporter la preuve de la mauvaise foi du contribuable¹⁰.

La motivation ne peut résulter enfin des seules mentions « omissions de recettes » et « antécédents en matière d'infractions fiscales » sans faire aucune référence aux circonstances particulières de l'affaire¹¹.

En définitive, le Conseil d'Etat a été conduit à préciser notamment dans une affaire¹² que l'administration ne peut non plus se limiter à faire valoir que le comportement du contribuable a « eu pour effet de minorer de manière injustifiée les bases de l'impôt » sans démontrer que le contribuable avait délibérément poursuivi cette fin.

2. L'appréciation de la mauvaise foi

La doctrine¹³ soutient pour sa part le point de vue selon lequel la mauvaise foi se déduit de l'ensemble des circonstances de fait conduisant à penser que le contribuable a eu certainement conscience qu'il méconnaissait ses obligations. C'est pourquoi elle admet deux critères de nature à établir la mauvaise foi.

⁶ CE, 9^e et 10^e sous-section, 20 octobre 2000, requête n° 182156, DF 2001, n° 9, comm. 190

⁷ CE, 9^e et 10^e sous-section, 19 avril 2000, requête n° 163222, RJF 5/2000, n° 600

⁸ CE, 8^e et 9^e sous-section, 2 juin 1999, requête n° 184896, DF 2000, n° 5, comm. 59

⁹ CAA Bordeaux, 25 mai 1999, requête n° 96192, RJF 11/1999, n° 1362

¹⁰ CAA Paris, 12 octobre 2000, requête n° 971802, RJF 3/2001, n° 332

¹¹ CAA Nantes, 30 juin 1994, requête n° 92506, DF 1994, n° 52, comm. 2312

¹² CE, 9^e et 8^e sous-section, 21 juin 1995, requête n° 132 531, DF 1995, n° 41, comm. 1902

¹³ Voir sur cette question J. Grosclaude, P. Marchessou, op.cit, p. 168

a. L'appréciation objective de la mauvaise foi

Au premier chef, un critère objectif de la mauvaise foi peut être recherché à travers l'importance, la nature et la fréquence des redressements.

α. L'importance du redressement

Les omissions ou insuffisances qui ont pour effet de ramener le chiffre d'affaires ou les bénéfices à des niveaux en deçà de la rentabilité admise peuvent en principe être considérées comme impliquant la mauvaise foi.

Il en est ainsi, notamment lorsque le coefficient de bénéfice brut d'une ou de plusieurs déclarations fiscales souscrites par un contribuable accuse une diminution sensible par rapport aux déclarations antérieures et que l'auteur de ces insuffisances n'est pas en mesure de justifier les diminutions en cause.

β. La nature des redressements

Certains redressements portant notamment sur des questions de fait permettent d'écarter la présomption de bonne foi.

Il en est ainsi, par exemple, de l'appropriation par le dirigeant d'entreprise des recettes professionnelles ou encore de l'inscription dans les charges de l'entreprise des dépenses personnelles incombant aux associés ou aux dirigeants.

γ. La fréquence des redressements

Dans certaines situations de fait, la fréquence et le sens des erreurs commises notamment dans les enregistrements comptables de l'entreprise sont tels que la bonne foi du contribuable peut être mise en cause.

b. L'appréciation subjective de la mauvaise foi

Un deuxième critère procède d'un point de vue subjectif pour établir la mauvaise foi. Il consiste à admettre que la mauvaise foi du contribuable est suffisamment établie, chaque fois que l'administration est en mesure de prouver que l'intéressé ne pouvait ignorer les faits qui lui sont reprochés et qui fondent alors les redressements et les pénalités encourues pour mauvaise foi.

Il en est ainsi, lorsque le redressement découle de renseignements obtenus soit auprès des tiers soit au vu des documents détenus par l'entreprise.

α. Les redressements consécutifs aux informations recueillis auprès des tiers

S'agissant de questions de fait, l'exemple le plus significatif de cette catégorie de redressements est celui de l'infraction commise par l'entreprise et découverte par l'administration dans le cadre de l'exercice de son « droit de communication » auprès d'un fournisseur ou d'un client de l'entreprise.

La découverte dans la comptabilité d'un tiers d'achats ou de ventes non comptabilisés par l'entreprise vérifiée établit, de manière formelle, l'infraction commise par l'intéressé puisque ce dernier ne pouvait ignorer l'existence de ces actes essentiels à l'exercice de son activité.

β. Les redressements consécutifs à des informations recueillies auprès de l'entreprise vérifiée

Lorsque les insuffisances relevées sont constatées lors du contrôle sur place au vu de pièces justificatives produites par l'entreprise, la bonne foi du contribuable peut être mise en cause.

Il apparaît en définitive que la décision d'appliquer les pénalités pour mauvaise foi dans le cadre de l'article 186 du CGIM suppose que l'administration se conforme à son obligation légale de motiver la pénalité infligée notamment dans les conditions que nous venons d'étudier. Cette obligation supportée par l'administration constitue une garantie essentielle pour le contribuable.

Du reste, lorsque la mauvaise foi du contribuable peut être établie, les pénalités pour mauvaise foi, dont le taux est porté à 100% par les dispositions de l'article 186 précité, se cumulent avec l'intérêt de retard visé à l'article 208 du CGIM.

3. Les insuffisances assorties de manœuvres frauduleuses

Il importe de préciser à cet égard que la notion de « manœuvres frauduleuses » n'est pas définie par le code général des impôts.

Néanmoins, l'article 213 du CGIM prévoit « la dissimulation des achats ou des ventes dont la preuve est établie par l'administration » qui sont des insuffisances de déclaration commises de mauvaise foi et qui sont réputées, de ce point de vue, constituer des manœuvres frauduleuses.

A défaut d'une définition légale de la notion, nous préciserons alors la doctrine de l'administration en cette matière.

Selon la doctrine de l'administration, la notion fiscale de « manœuvres frauduleuses » peut être analysée comme consistant « dans la mise en œuvre de procédés ayant pour effet soit de faire disparaître ou de réduire la matière imposable, soit d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés. »

La notion de manœuvres frauduleuses recouvre alors deux séries d'éléments :

-des éléments intentionnels qui caractérisent l'infraction fiscale commise de mauvaise foi ;

-des éléments matériels qui sont destinés à masquer l'existence de l'infraction.

Il importe de constater ici que le Conseil d'Etat a eu à juger notamment dans une affaire¹⁴ qu'il n'y a manœuvre frauduleuse que si le contribuable a accompli des actes, des opérations, des artifices ou des manœuvres destinés à égarer l'administration ou à restreindre son pouvoir de vérification.

Il résulte alors du principe posé par la définition du Conseil d'Etat que l'administration est fondée à conclure à l'existence de manœuvres frauduleuses à chaque fois qu'elle identifie des infractions révélant la mauvaise foi du contribuable.

Or, il a déjà été jugé que la tenue d'une comptabilité occulte, la dissimulation de recettes correspondant à des ventes sans facture, la dissimulation de recettes et la facturation d'achats au nom de tiers sont autant de situations pour lesquelles les manœuvres frauduleuses ont été retenues, conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat.

Au demeurant, le contribuable dont les manœuvres frauduleuses peuvent être établies par l'administration encourt l'application du régime sévère des pénalités fiscales dans le cadre des articles 186 et 208 du CGIM.

A ce titre, il risque de se voir infliger, en sus de l'intérêt de retard, la majoration proportionnelle dont le taux peut être porté à 100% des droits éludés.

Toutefois, le contribuable peut dans le cadre de la juridiction gracieuse, prévue à l'article 236 du CGIM, présenter à l'administration un recours par lequel il demande une remise ou une atténuation des pénalités mises à sa charge.

¹⁴ CE, 10 octobre 1984, requête. n° 37323, RJF 1984 n° 12, comm. 1477

L'administration dispose, à cet égard, d'un pouvoir de modération des sanctions qu'elle peut utiliser dans certaines conditions, qu'il convient d'examiner à présent.

Section 3.

Le pouvoir de modération des sanctions administratives

Le contribuable qui se voit infliger des sanctions fiscales peut, conformément à l'article 236 du CGIM, demander à bénéficier des mesures de bienveillance pour obtenir une réduction plus au moins importante des pénalités qui le frappent.

Cette réduction peut prendre la forme soit d'une remise ou d'une modération, soit d'une transaction dont le régime juridique est à peu de choses près identique.

L'opportunité d'une demande de remise gracieuse est laissée à l'appréciation discrétionnaire de l'administration qui détermine le montant des atténuations des pénalités litigieuses eu égard à l'importance des fraudes décelées et du comportement du contribuable.

Nous nous proposons ici d'examiner successivement la nature juridique des remises et des transactions avant de préciser les règles de procédure correspondantes.

§ 1. La nature juridique des remises et des transactions

A cet égard, il y a lieu de distinguer soigneusement les deux notions, car la remise est un acte unilatéral tandis que la transaction est un contrat.

A. La remise

La remise ou la modération est un abandon pur et simple ou conditionnel, consenti par l'administration au contribuable et portant sur tout ou partie de la créance fiscale. Elle est accordée par l'administration pour tenir compte, conformément aux dispositions de l'article 186 du CGIM, des circonstances particulières invoquées, telles que la situation financière du contribuable ou les conditions dans lesquelles l'infraction a été commise.

Une remise ou une modération ne peut normalement être accordée qu'autant que la pénalité est devenue définitive c'est-à-dire qu'elle n'a pas été contestée dans le délai

de réclamation ouvert au contribuable ou a été validée par un jugement ayant acquis autorité de la chose jugée.

Observons ici que les décisions prises par l'administration en ce domaine ne sont pas susceptibles de recours juridictionnels au regard de la doctrine de l'administration en cette matière.

B. La transaction

La transaction est un autre cadre juridique dans lequel peut intervenir une remise ou une modération de la dette fiscale, mais seulement en matière de pénalités et à l'exclusion des droits en principal.

La transaction est une convention par laquelle les parties, en l'occurrence, l'administration et le contribuable s'engagent à mettre fin au litige qui les oppose moyennant des concessions réciproques sur leurs droits respectifs.

Le contribuable s'y engage en se désistant de ses voies de recours notamment devant les commissions d'imposition et les juridictions administratives et en acceptant la solution fiscale retenue par l'administration.

L'administration s'engage dans la transaction en accordant une atténuation des pénalités.

Par ailleurs, il ne peut y avoir matière à transaction que dans les cas où les infractions constatées entraînent l'application soit d'une amende, soit d'une majoration proportionnelle, ces sanctions étant les seules qui présentent le caractère de pénalités.

La doctrine de l'administration exclut ici du champ d'application de la transaction l'intérêt de retard qui ne présente pas le caractère de pénalités.

De même, la transaction ne peut conduire selon cette doctrine de l'administration à une atténuation de l'impôt principal qu'il s'agisse d'un droit ou d'une taxe.

En outre, en raison de ses caractères, la transaction ne peut porter que sur des pénalités qui ne revêtent pas un caractère définitif c'est-à-dire qui ne sont pas devenues insusceptibles de recours contentieux.

Du reste, lorsque la transaction est devenue définitive, elle fait obstacle à la poursuite de la procédure contentieuse par le contribuable qui aurait pour but de mettre en cause les pénalités litigieuses, alors même que l'illégalité de l'imposition serait établie.

La transaction peut donc avoir des conséquences graves pour le contribuable et constitue pour une bonne partie de la doctrine une atteinte au principe constitutionnel¹⁵ de la légalité de l'impôt, puisque le contribuable en acceptant une réduction des pénalités peut se voir contraint d'acquiescer une imposition principale illégale dans son principe.

Au demeurant, lorsque la transaction est conclue, l'administration ne peut plus réclamer au contribuable des sommes supérieures à celles portées dans la transaction, conformément à la règle établie par la jurisprudence du Conseil d'Etat¹⁶. En contrepartie, la transaction met fin à la procédure contradictoire de redressement et interdit alors au contribuable d'intenter un recours devant une autorité contentieuse.

La transaction exécutée acquiert, en effet, autorité de la chose jugée et met fin au litige. Quand bien même la procédure de redressement, suivie antérieurement à la transaction, est entachée d'irrégularités graves, la demande du contribuable devient insusceptible de recours contentieux devant les juridictions¹⁷.

§ 2. Les règles de procédure

Les dispositions de l'article 236 du CGIM posent le principe d'une demande express formulée par le contribuable qui désire bénéficier d'un dégrèvement dans le cadre d'une juridiction gracieuse.

L'administration précise ici que les réclamations en matière de recours gracieux ne sont soumises à aucune condition de délai.

En pratique, le contribuable formule sa demande de transaction ou de remise sans s'astreindre à une condition de forme ou de délai en l'adressant tout simplement au service des impôts territorialement compétent.

Lorsque l'administration estime que la demande du contribuable est susceptible d'être accueillie, elle arrête les conditions et informe celui-ci de son projet de transaction.

Le contribuable donnera suite à la proposition de transaction de l'administration en faisant connaître, selon le cas, son acceptation ou son refus.

¹⁵ Le principe de légalité de l'impôt est élevé au rang de principe à portée constitutionnelle constate le Professeur M. Bouvier, op cit., p. 42

¹⁶ CE 28 septembre 1983, requête n° 11513, RJF, 1983, n° 11, comm. 1398

¹⁷ CE 9 février 1983, requête 29313, RJF, 1983, n° 4, comm. 564

S'il refuse, les propositions de l'administration deviennent caduques. S'il accepte, la transaction est conclue et doit être considérée comme approuvée.

Il importe toutefois de remarquer ici qu'une transaction n'est réputée aboutie que lorsque le contribuable s'est intégralement acquitté des droits et pénalités, laissés à sa charge.

En définitive, la loi fiscale prévoit expressément le droit du contribuable de présenter à l'administration une demande de réduction gracieuse des pénalités qui le frappent.

Néanmoins, cette faculté qui est laissée à l'appréciation discrétionnaire de l'administration n'est pas à proprement parler un mode de règlement des litiges fiscaux : le contribuable ne peut en toute hypothèse discuter ou contester dans le cadre de son recours gracieux le fondement de l'imposition ou de la dette mise à sa charge.

CONCLUSION DU TITRE II

Le droit à l'information du contribuable dans la phase de redressement se traduit par la notification de redressement qui constate, en principe, les éléments de fait et de droit sur lesquels l'administration fonde les redressements envisagés.

L'obligation de motivation constitue une garantie essentielle pour le contribuable lorsque celui-ci bénéficie de la procédure contradictoire, mais la notification doit tout de même déterminer les bases ou les éléments servant au calcul des impositions.

De même, l'administration supporte une obligation de preuve dans la procédure contradictoire de redressement dès lors qu'elle se propose de « rectifier » la situation irrégulière d'un contribuable.

De la même manière, elle assume une obligation de preuve, lorsqu'elle envisage d'appliquer au redressement des sanctions fiscales.

L'application de sanctions fiscales équitables expose alors l'administration à une obligation de motivation au même titre que, celle inhérente au redressement et, représente au demeurant une autre garantie importante du contribuable.

Du reste, le contribuable dispose au sein de la procédure de redressement contradictoire d'autres opportunités pour faire valoir ses observations notamment devant des commissions de taxation.

Mais encore, il peut par la voie de recours juridictionnels saisir le juge administratif de l'impôt pour discuter au fond les prétentions de l'administration dans le respect des droits de la défense.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Au terme de notre étude des garanties du contribuable dans la phase administrative du contrôle fiscal, quelles conclusions générales pouvons-nous en tirer ?

Tout d'abord l'intervention du législateur notamment par la loi-cadre 3-83 relative à la réforme fiscale en faisant une large place au régime déclaratif a renforcé d'autant les procédures administratives de contrôle fiscal.

Mais ce renforcement des moyens juridiques de l'administration de contrôle s'est accompagné de procédures en matière d'investigations fiscales dites « périphériques » qui bénéficient de bien moins de garanties et qui présentent de surcroît des risques de détournements de procédure¹.

Ainsi, les contrôles matériels inopinés que représente le droit de constatation se rattachent légalement à la vérification de comptabilité.

Les risques de détournement de cette procédure de contrôle ne se posent pas en principe, puisque les constatations matérielles sont formellement intégrées dans la vérification de comptabilité, mais en réalité des risques existent. En ce sens, les constatations matérielles sont effectuées dans le cadre des dispositions de l'article 210 du CGIM : le contribuable est alors informé dès le début des opérations de contrôle inopiné suivant l'avis de constatation qu'on lui remet séance tenante, mais les enquêteurs débutent immédiatement leurs constatations matérielles débordant sur une vérification de comptabilité « innomée » au sens du critère jurisprudentiel de la « confrontation critique » excluant ainsi le contribuable de l'avantage des garanties spécifiques attachées à cette procédure.

Nous nous interrogeons alors dans ces conditions si l'administration en mettant à profit l'article 210 du CGIM ne cherche pas à contourner l'interdiction qui lui est faite d'effectuer des contrôles inopinés au fond ?

En outre, le droit de communication est une procédure d'investigation distincte du droit de vérification de comptabilité au regard du régime légal qui l'organise. Toutefois, en pratique il présente un risque élevé de détournement de procédure.

¹ Sur cette question, Cf. G. Noël, (Une manifestation pernicieuse d' « impressionnisme » fiscal : la perméabilité de la procédure de vérification de comptabilité), *revue de droit fiscal* n° 8, 22 février 2007, p. 201

Ainsi, comme la vérification de comptabilité, il permet à l'administration d'exercer son droit à l'information notamment en se rendant sur place chez le contribuable.

Celle-ci peut alors être tentée d'effectuer une « exploitation critique » des documents consultés sur place au mépris des droits de la défense.

Du reste, le foisonnement des moyens « désencadrés » du contrôle fiscal renforce les possibilités de mise en oeuvre de vérifications occultes de comptabilité fragilisant d'autant l'édifice des opérations de vérification de comptabilité et celui des garanties du contribuable qui en sont le « précieux » frontispice².

Dans ce contexte, le juge administratif qui peut être saisi à l'initiative du contribuable interviendra en tant que juge de l'impôt pour assurer un équilibre, la gestion prétorienne reflétant ici un double souci : lutter contre la fraude et protéger le contribuable³ contre des abus de pouvoir de l'administration ; tel sera la matière de notre seconde partie.

² Nous empruntons ici la formule due au Professeur G. Noël dans son article cité dans la note n° 1

³ Voir, à ce sujet, J. Grosclaude et P. Marchessou, op. cit. p. 28

DEUXIEME PARTIE

DES GARANTIES INSUFFISAMMENT PROTECTRICES DU CONTRIBUABLE DANS LA PHASE JURIDICTIONNELLE DU CONTROLE FISCAL

Dès lors qu'un contribuable entend contester l'imposition supplémentaire qui lui est infligée suite à l'application individuelle d'une procédure de contrôle, il rencontre le problème liminaire de la détermination de l'autorité contentieuse susceptible de répondre à sa demande.

A cet égard, le législateur a institué des garanties de recours en faveur du contribuable lui permettant notamment de faire valoir ses droits dans cette phase procédurale et de faire face aux prérogatives considérables de l'administration qu'il s'est vu opposer dans la phase administrative du contrôle fiscal.

Du reste, le contribuable peut emprunter des voies de droit qui varieront en définitive suivant sa demande.

Il peut d'abord introduire un recours, en marge du contentieux proprement dit par nature soumis au juge, notamment devant des organismes consultatifs de conciliation.

Pour combattre alors les prétentions de l'administration, le contribuable peut choisir des voies 'administratives' de discussion, intervenant avant l'établissement de l'impôt et tendant à une sorte d'arbitrage, confié à des commissions d'allure quasi-juridictionnelle qui statuent en premier ressort sur sa demande.

Il peut d'autre part opter pour une solution réellement contentieuse en portant le litige devant le tribunal.

La solution du recours contentieux notamment au juge administratif de l'impôt offre au contribuable la possibilité d'obtenir la décharge d'impositions qu'il estime infondées.

Au soutien de sa demande, il lui appartient de faire valoir que l'administration a commis des erreurs substantielles soit dans la détermination de l'assiette, soit dans la procédure d'imposition.

Il apparaît alors que la demande au fond en décharge se distingue du recours paraccontentieux parce que, le contribuable en saisissant les premiers juges conteste l'imposition dans son principe et soulève alors la question de son bien-fondé méconnue par une administration « régaliennne ».

Ce sont en définitive ces deux voies de droit qu'il importe d'étudier au titre des garanties de recours du contribuable dans cette phase juridictionnelle du contrôle fiscal.

A cet effet, nous nous proposons d'examiner les procédures de saisine et de décision de l'autorité contentieuse.

Nous examinerons alors dans un Titre premier, les recours para-contentieux du contribuable en montrant comment ils se révèlent d'une portée limitée à l'aune de la réalité juridique, avant d'étudier dans un second Titre, les recours juridictionnels du contribuable en mettant en exergue les déséquilibres intrinsèques à ces voies de recours et la rupture d'égalité entre les parties au procès fiscal.

TITRE I

La portée limitée des recours para-contentieux du contribuable

Les recours « para-contentieux » du contribuable instaurés au stade de la procédure contradictoire de redressement concernent les demandes introduites par celui-ci auprès de commissions qui sont appelées à entendre les parties avant de décider ou proposer une solution dans des domaines bien délimités.

Nous les qualifierons ici de « recours para-contentieux »¹ parce que d'une part, la mission de ces commissions se situe bien avant le stade de la mise en recouvrement de l'imposition correspondant au redressement litigieux et donc, dont le rôle n'est pas lié à l'existence d'un véritable « litige né » au sens contentieux du terme, d'autre part, ces commissions permettent l'intervention d'un organisme tiers dans le différend, organisme collégial dont les règles de fonctionnement rappellent dans une certaine mesure celles applicables devant les juridictions.

Ainsi, le contribuable peut d'abord saisir une commission à compétence départementale dite « commission locale de taxation » qui statuera en premier ressort sur sa requête.

Dans la mesure où le contribuable n'obtiendra pas satisfaction de sa demande, il peut exercer un recours contre l'avis de la commission locale préalablement saisie en portant son différend cette fois devant une commission à compétence centrale dite « commission nationale de recours fiscal ».

Pour défendre ses prétentions, le contribuable est alors tenu de faire 'juger' deux fois son différend par des commissions qui statuent à titre consultatif en matière de redressements et qui exercent en définitive la même prérogative d'assiette et de contrôle des bases d'impositions.

Avant d'évoquer la portée d'un tel dispositif de recours à l'aune de la réalité juridique, il importe de cerner au préalable le régime des instances ouvertes par le contribuable devant ces commissions.

Nous nous proposons d'examiner ainsi dans un premier chapitre « Le recours consultatif devant la commission locale de taxation » avant d'étendre notre étude dans un deuxième chapitre au « recours consultatif devant la commission nationale de recours fiscal ».

¹ Nous empruntons ici le concept de recours para-contentieux au professeur Daniel Richer et nous nous inspirons également de sa définition de ce concept. Voir D. Richer, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, LGDJ, 1997, p. 67

Chapitre 1

Le recours consultatif¹ devant la commission locale de taxation

En instituant un droit de recours du contribuable durant la procédure contradictoire de redressement grâce notamment à la saisine de la commission locale, le législateur a défini aussi le rôle de cette commission et les conditions de son intervention.

La commission locale statuant en effet à titre consultatif en matière de redressement, émet seulement un avis sur les désaccords dont elle est saisie.

Il s'ensuit que dans son fonctionnement, la commission locale exerce un rôle de conciliation qui contribue sans doute à prévenir le contentieux fiscal.

Toutefois, sa place ne se situe pas dans l'organisation de la procédure juridictionnelle.

En cas de désaccord, seule l'imposition faisant suite à la décision est susceptible d'être contestée au contentieux, non la décision de la commission.

Sa place apparaît ainsi au moment où elle intervient notamment lors de la procédure d'imposition supplémentaire et dans certaines hypothèses de redressement.

Il faut alors étudier le rôle de cette commission, préciser ses règles de composition et de fonctionnement en montrant dans quelles conditions elle peut protéger les intérêts du contribuable dans le différend qui l'oppose à l'administration.

A cet effet, nous consacrerons notre première section à l'organisation des commissions locales.

Nous présenterons en seconde analyse la consultation de la commission locale.

Nous terminerons notre étude de la commission locale en nous interrogeant dans une troisième section sur ses pouvoirs de décision.

¹ Ce recours est dit consultatif car il s'explique même par le rôle de cet organisme et les conditions de son intervention dans le différend qui oppose le contribuable à l'administration.

Section 1.

L'organisation des commissions locales : la composition paritaire de la commission locale

Créées par le législateur en vue de régler les désaccords naissant à l'occasion des redressements infligés aux contribuables par l'administration, les commissions locales fonctionnent selon des principes destinés à garantir leur parité et leur impartialité. C'est pourquoi toute illégalité en ce domaine est susceptible d'affecter la procédure suivie devant la commission locale.

Remarquons que la composition de la commission locale de taxation est organisée par l'article 225 du CGIM. Celle-ci est susceptible de varier en fonction de l'affaire que la commission peut connaître.

Mais bien que le législateur ne qualifie pas de paritaire cet organisme, la parité numérique découle de dispositions légales fixant le nombre des représentants, elle doit alors être respectée dans chaque affaire soumise à l'avis de la commission saisie.

En revanche, la parité qualitative ou encore la parité concernant la qualité des représentants du contribuable est recherchée dans toute la mesure du possible.

Elle procède elle aussi des dispositions légales déterminant la profession que les représentants du contribuable doivent exercer pour que celui-ci ait la garantie que sa situation sera examinée par des professionnels appartenant à la même branche d'activité

En somme, la parité est une règle majeure dans le fonctionnement de la commission locale dont le non respect entache d'irrégularité la procédure suivie devant la commission et rend alors inopposable son avis au contribuable requérant.

Après avoir traité de la présidence et des représentants de l'administration, nous exposerons donc les conditions de représentation des contribuables au sein de l'organisme consultatif.

§ 1. La présidence de la commission

Conformément aux dispositions de l'article 225 – II – A - 1° du CGIM, la présidence de la commission locale est confiée à un magistrat.

Précisons ici que l'article 225 – II – A – 3° du CG IM prévoit qu'un agent du service des impôts remplit les fonctions de secrétaire rapporteur et qui, à ce titre, exerce les pouvoirs du président pour l'accomplissement des tâches administratives et de fonctionnement de la commission.

Ces dispositions ne donnent cependant aucune indication sur l'appartenance professionnelle du magistrat désigné à cette fonction.

Le législateur ayant décidé, semble-t-il, de confier la charge au pouvoir réglementaire de désigner le magistrat préposé qui peut appartenir à une juridiction de l'ordre judiciaire ou administratif.

Il est toutefois à déplorer ici le fait que le législateur ne mesure pas toutes les conséquences de cette situation sur le contribuable requérant.

Sans doute, son entreprise serait plus avantageuse pour le contribuable en confiant d'emblée par la loi la présidence de la commission à un magistrat de l'ordre administratif qui est plus versé, au regard de la pratique contentieuse, dans la connaissance des questions fiscales.

§ 2. Les représentants siégeant à la commission locale

Les commissions locales qui se réunissent sous la présidence d'un magistrat notamment dans les conditions évoquées, comprennent nécessairement des représentants des parties au litige naissant conformément à la règle de la parité. Le législateur cherche ici à faire de cette règle une garantie essentielle pour le contribuable.

A. Les représentants de l'administration

L'article 225 – II – A - 2° du CGIM organise la représentation de l'administration au sein de l'organisme paritaire.

Ces dispositions précisent que dans chaque ressort de préfecture ou province, la commission comprend d'une part, un représentant du gouverneur et d'autre part, le chef du service local des impôts, ou son représentant, qui remplit les fonctions de secrétaire de la commission avec voix consultative.

Ainsi, c'est un membre fonctionnaire des autorités locales qui siège à la commission et qui tient de la loi le pouvoir de représentation de l'administration auprès de l'organisme local.

En pratique le secrétaire de la commission qui est un fonctionnaire des impôts assume un rôle important dans les travaux de celle-ci en participant à ses séances avec une voix consultative et supplée alors le représentant de droit de l'administration qui ne présente pas toute la garantie de compétence.

B. Les représentants des contribuables

L'article 225 – II – A – 4° du CGIM organise la représentation des contribuables justiciables de la commission locale de taxation.

Conformément à ces dispositions, la commission comprend un représentant des contribuables appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité exercée par le contribuable requérant.

Observons ici que ces dispositions ne précisent pas les conditions que doit remplir le membre représentant du contribuable pour siéger au sein de la commission et qui ont trait, notamment à l'obligation de moralité fiscale ou encore l'obligation de secret professionnel.

Toutefois, elles permettent de fixer des principes généraux qui sont à la base de sa désignation.

En ce sens que la composition de la commission locale varie, en ce qui concerne les représentants des contribuables, en fonction de la catégorie professionnelle du contribuable requérant, celui-ci pouvant exercer une activité commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou libérale.

Ainsi, le législateur met en place une garantie en faveur du contribuable permettant d'assurer une certaine adéquation entre la composition de la commission et le différend soumis à son avis. A chaque type de désaccord correspond alors une formation de la commission.

A cet effet, des membres titulaires et des membres suppléants, représentant les contribuables dans les diverses matières susceptibles d'être soumises aux décisions de la commission, sont désignés.

L'article 225 – II – B du CGIM prévoit les modalités de désignation des représentants des contribuables et les règles de leur désignation.

Nous évoquerons ici en particulier le principe de formations différentes de la commission et donc, de désignations distinctes des représentants du contribuable en fonction de la qualification fiscale de la profession exercée par le contribuable requérant.

Il apparaît en définitive au terme de notre étude de l'organisation de la commission locale que la parité constitue une règle de base de son fonctionnement.

La parité numérique de la commission a été fixée par la loi à trois membres. Outre le président, magistrat du ressort, siègent un représentant de l'administration et un représentant du contribuable.

En revanche, la parité qualitative ou la parité concernant la qualité du représentant du contribuable est susceptible de varier en fonction de la qualification fiscale de l'activité exercée par le contribuable requérant.

La commission composée paritairement permet ainsi à ses membres de donner de l'impulsion² au débat qui les oppose en exposant notamment les données de fait se rapportant au différend sous l'autorité d'un président, magistrat.

La composition paritaire de la commission reflète, dans ces conditions, la volonté du législateur de rechercher un équilibre entre les droits des parties en présence et d'entourer les débats de la commission d'une certaine impartialité.

Aussi, ces mécanismes de type quasi-juridictionnel ne sont sans doute pas étrangers à la relative confiance que l'organisme peut inspirer aux contribuables qui y recourent.

Section 2.

La consultation de la commission locale

Conformément aux dispositions de l'article 220 du CGIM, lorsque le désaccord persiste entre l'administration et le contribuable à la suite de la notification des redressements, il peut être soumis à la demande du contribuable à l'avis de la commission locale de taxation.

² En discutant les moyens de faits, se rattachant au différend, les membres de la commission se conforment ainsi au principe « de coopération entre les parties et le juge » sous jacent au procès civil. Sur ce principe de procédure, voir E. Verges, *Procédure civile*, PUG, 2007, p. 31

Précisons ici que le contribuable n'est pas tenu de saisir directement la commission, il suffit qu'il se borne à faire connaître dans ses observations, en réponse à la notification de redressement, son désir de voir la commission intervenir.

L'administration doit alors obligatoirement saisir la commission sous peine d'entacher d'irrégularité toute la procédure d'imposition et de transgresser le droit de recours du contribuable devant l'organisme paritaire.

Le Conseil d'Etat a précisé notamment dans une décision³ en matière de procédure contradictoire que, le contribuable ne doit pas être dissuadé de saisir la commission ce qui est le cas, lorsque le service a rayé sur la réponse aux observations du contribuable la mention pré-imprimée, relative à la possibilité pour celui-ci de saisir la commission alors qu'il était en droit de le faire.

Nous envisageons d'examiner ici successivement les conditions d'intervention de la commission chargée de donner son avis sur le litige naissant et la forme de saisine de la commission par le contribuable requérant.

§ 1. Les conditions de la saisine

La saisine de la commission locale obéit d'abord à des conditions de fond notamment en ce qui concerne la recevabilité de la requête du contribuable.

Ces conditions sont propres au domaine d'intervention de la commission locale et se rapportent à la nature des différends entre l'administration et le contribuable apparus notamment à la suite de l'engagement de la procédure de redressement contradictoire, à leur objet et enfin à leur portée.

A. La saisine de la commission locale dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire

Conformément aux dispositions de l'article 220 du CGIM, lorsqu'il persiste un désaccord afférent aux bases d'imposition notifiées au contribuable dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire, ce désaccord peut être soumis à la demande du contribuable à l'avis de la commission locale de taxation, organisée suivant les règles de composition et de fonctionnement fixées à l'article 225 – II du CGIM.

³ CE, 7 octobre 1985, n° 43242, Mme GILBERT, DF 1986 n° 12, comm. 383

De ce fait, la commission locale ne peut être saisie, conformément à ces dispositions, que d'un litige provoqué par l'application de la procédure de redressement contradictoire et à la suite du désaccord manifesté par le refus du contribuable d'accepter le rehaussement.

Nous pouvons alors avancer ici que la compétence de la commission locale dépend directement du champ d'application de la procédure de redressement contradictoire. Seuls en effet les redressements conduits suivant une procédure contradictoire⁴ entrent dans le champ des attributions de la commission locale à l'exclusion des redressements opérés dans le cadre d'une procédure de taxation d'office.

Le contribuable doit alors satisfaire aux obligations lui incombant notamment déclaratives pour bénéficier de la garantie de recours devant la commission locale de taxation.

Le Conseil d'Etat a déjà jugé dans une affaire⁵ et fixé la règle, selon laquelle, la commission n'a pas vocation à formuler un avis, lorsque les bases d'imposition du contribuable ont été évaluées d'office par l'administration, à la suite de la défaillance de celui-ci qui a renoncé à son obligation déclarative.

Par ailleurs, la compétence de la commission locale est aussi directement fonction du déroulement de la procédure contradictoire, dans la mesure où le désaccord est persistant par suite de la présentation, dans le délai légal, des observations du contribuable sur le redressement notifié et de sa demande de saisine de la commission paritaire.

Il appartient donc au contribuable s'il souhaite que la commission locale soit saisie d'en faire la demande.

A défaut de formuler expressément sa demande, il ne peut être fondé à soutenir que l'absence de saisine est de nature à entacher d'irrégularité la procédure d'imposition conformément à une décision du Conseil d'Etat⁶.

En tout état de cause, le contribuable ne peut valablement introduire sa demande de saisine devant la commission locale, si celui-ci a formellement ou tacitement accepté le redressement qui lui a été notifié, aucun désaccord ne subsistant alors entre lui et l'administration et la procédure de redressement étant close de ce fait.

⁴ Sur cette question, voir T. Lambert, op. cit. p. 121

⁵ CE, 26 juin 2002, n° 198536, M. Faivre, RJF, 2002, n° 10, comm. 1154

⁶ CE, 24 avril 1981, n° 12292, DF 1981, n° 51 comm. 2335

Comme il y a lieu de préciser ici que l'intervention de la commission locale s'intègre dans la procédure d'imposition et n'en est pas détachable.

Ainsi, une demande d'introduction du recours devant la commission paritaire par le contribuable par suite de la formulation de son accord sur le redressement notifié deviendrait sans objet.

Dans ce cas, l'absence de saisine de la commission ne pourrait vicier la procédure d'imposition selon une solution⁷ retenue par le Conseil d'Etat.

B. L'objet et la portée des litiges

En prévoyant la garantie de recours du contribuable devant la commission locale notamment à l'article 220 du CGIM, le législateur a veillé à définir aussi la compétence matérielle⁸ de cette commission.

Dans ce cadre, le différend soumis à l'appréciation de la commission doit avoir pour objet la détermination des résultats d'une activité ou d'une profession exercée à titre indépendant passible de l'impôt sur les sociétés ou de la taxe sur la valeur ajoutée.

La compétence de la commission locale est fixée légalement par l'article 225 du CGIM énumérant les matières suivantes.

La commission ne peut connaître que des différends liés à l'évaluation des bénéfices réels passibles de l'impôt sur les sociétés, notamment des activités commerciales, industrielles, artisanales, agricoles et de professions libérales, ou encore des désaccords portant sur l'évaluation du chiffre d'affaires passibles de la taxe sur la valeur ajoutée.

Le législateur a donc fixé une première limite à l'intervention de la commission locale en délimitant sa compétence « *ratione materiae* ».

Il s'ensuit que le contribuable qui saisit à tort la commission d'un désaccord qui n'entre pas dans le champ de ses attributions encourt le rejet de sa demande eu égard à la compétence matérielle de l'organisme.

Il est à noter ici que le législateur n'a pas défini en l'état du droit les cas d'incompétence de la commission.

Outre ce critère légal de compétence matérielle, la commission locale est investie de compétences relativement réduites, puisque celles-ci ne s'étendent pas à l'ensemble

⁷ CE, 30 septembre 1981, n° 20854, DF 1981, n° 50 comm. 2259

⁸ Par compétence matérielle, il faut entendre la compétence « *ratione materiae* » de la commission que le législateur a définie strictement.

des questions susceptibles de déboucher sur un procès devant le juge administratif de l'impôt.

La commission locale statuant en effet avec pouvoir consultatif en matière de redressement n'a pas à être saisie lorsque le différend porte exclusivement sur une question de droit.

L'appréciation de la notion de question de droit n'est pas toujours des plus évidentes aussi bien pour les contribuables que pour les membres de la commission locale de taxation.

La doctrine⁹ précise ici que « ce sont les applications qui posent des difficultés en raison du manque fréquent de netteté des questions soumises aux commissions, ou leur caractère mixte mélangé de droit et de fait ».

La jurisprudence a, au coup par coup, délimité la notion qui, théoriquement ne laisse plus guère subsister des zones d'ombre. En règle générale, sont regardées comme constituant des questions de droit les questions de principe ou d'interprétation d'un texte, ou ayant pour objet de qualifier telle ou telle opération¹⁰, tandis que la matérialité des faits aussi bien l'appréciation de l'importance ou de la nature d'une activité relève d'une question de fait¹¹.

En pratique, la différence est souvent subtile ou très difficile à percevoir entre les deux notions.

Ainsi, dans le doute quant à l'existence d'une question de droit soulevée par un contribuable requérant, le législateur donne compétence à la commission pour apprécier la requête de celui-ci et lui opposer, le cas échéant, son incompetence sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires conformément à l'article 225 du CGIM.

Notons ici que, l'administration préférant ne pas prendre le risque d'une erreur de procédure donne suite systématiquement à la demande de saisine du contribuable en demandant toutefois à la commission de se déclarer incompétente.

Si par suite la commission locale déclare son incompetence, il semble que cette erreur sur la compétence n'affecte en rien la procédure d'imposition suivie.

⁹ D. Richer, op.cit

¹⁰ CE, 26 juin 1991, requête n° 67941, RJF 10/1991, n° 1274

¹¹ CE, 21 janvier 1991, requête n° 75070, RJF 3/1991, n° 258

Toutefois, le Conseil d'Etat précise ici que l'administration est tenue de donner suite aux demandes de saisine de la commission que lui fait parvenir le contribuable, même si le désaccord porte sur une question de droit¹².

Les questions de droit échappent ainsi à toute possibilité de discussion devant la commission locale lors de la phase de redressement de l'imposition, alors même que le contribuable demanderait la saisine de celle-ci.

Le législateur fixe alors une deuxième limite à la compétence de la commission chargée de donner son avis sur le litige naissant.

Ainsi, le désaccord doit non seulement concerner une matière dans laquelle l'intervention de la commission est expressément prévue par la loi, mais encore le litige doit porter sur une question de fait à l'exclusion de toute question de droit.

Enfin, il importe de remarquer que les procédures d'imposition d'office privent le contribuable du droit de saisir la commission locale, une telle faculté étant réservée aux redressements conduits selon une procédure contradictoire.

Il apparaît en définitive que le domaine d'intervention de la commission locale reste circonscrit la confinant dans une fonction essentiellement consultative.

La commission n'est compétente en effet que pour résoudre des questions de fait relevant le plus souvent de la pratique professionnelle à l'exclusion des questions de droit.

Toutefois, le droit de saisine de la commission locale reconnu au contribuable dans les conditions légales évoquées, obéit encore à des conditions de forme notamment pour ce qui est de la recevabilité de sa requête qu'il convient de préciser à présent.

§ 2. La forme de la saisine

La demande de saisine de la commission locale introduite par le contribuable requérant dans le cadre des dispositions de l'article 220 du CGIM doit être recevable. Elle doit notamment satisfaire à une condition de délai. Toutefois, elle est exempte de formalisme.

¹² CE, 23 avril 1997, n° 183929, DF, 1997 n° 39, comm. 1007

A. La condition de délai

Pour être recevable, la demande du contribuable doit intervenir dans les délais légaux et se conformer au délai de trente (30) jours fixé à l'article 220 du code général des impôts.

La doctrine de l'administration précise ici que la réception par le contribuable de la réponse de l'administration à ses observations¹³ constitue le point de départ du délai de saisine de la commission.

La date à partir de laquelle doit être calculé le délai de réponse de trente jours est celle à laquelle le contribuable a reçu la réponse de l'administration à ses observations. Elle correspond notamment à la date de sa signature figurant sur l'avis de réception postale.

Ainsi, le délai de trente jours doit être considéré, au regard de cette doctrine, comme un délai franc.

Dès lors, pour son calcul, il doit être fait abstraction du jour du point de départ du délai et de celui de son échéance.

De plus, lorsque le dernier jour où le contribuable présente sa demande est un jour non ouvrable, le délai peut être prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

Il importe enfin de signaler que pour apprécier la recevabilité de la demande à l'égard du délai, la date à retenir est celle de la réception de la demande par l'administration, telle qu'elle résulte notamment du timbre apposé par le service postal ou des éléments de preuve présentés par le contribuable.

Le contribuable peut invoquer ici l'avis de réception postal de la lettre de demande envoyée à l'administration sous pli recommandé.

Toutefois, le contribuable qui introduit sa demande de saisine de la commission à l'expiration du délai de trente jours risque de se voir opposer la forclusion.

Présentée en effet plus de trente jours après la deuxième lettre de notification de redressement, la demande de saisine de la commission locale est tardive.

Le contribuable est forclos et s'expose alors à l'interdiction de bénéficier du droit de recours devant la commission locale.

¹³ Soit la deuxième lettre de notification de redressement

B. L'absence de formalisme de la demande de saisine

Les dispositions de l'article 220 du CGIM ne précisent aucune forme particulière que doit revêtir la demande de saisine de la commission locale par le contribuable requérant.

Il doit néanmoins satisfaire à l'exigence de constatation matérielle de sa demande de saisine en adressant, à cet effet, une requête écrite au service des impôts.

Le contribuable supporte ici une obligation d'établir par tous moyens, conformément aux dispositions précitées, la réalité et l'objet de sa demande faite à l'administration, notamment en confirmant son intention de soumettre le différend à la commission locale par l'envoi d'une lettre recommandée dans les trente jours de la réception de la deuxième lettre de notification de redressement.

En somme, le contribuable exerce son droit de recours devant la commission locale en saisissant celle-ci d'une requête écrite par laquelle il constate son désaccord sur le redressement notifié par l'administration.

En pratique, l'administration donne suite à la demande de saisine de celui-ci en présentant sa requête à la commission chargée de statuer sur le recours dont elle est saisie.

Section 3.

Les pouvoirs de décision de la commission locale

Outre les règles de composition et de compétence, l'organisme saisi par le contribuable requérant comporte des règles de fonctionnement qui rappellent des règles de procédure contentieuse provoquant du coup une relative « juridictionnalisation » de cet organe pourtant investi d'un rôle purement consultatif.

La doctrine¹⁴ emploie à propos de cette commission la formule d' « atmosphère juridictionnelle » pour décrire un état d'esprit inspiré notamment par le respect des droits de la défense.

Ainsi, la procédure qui se déroule devant la commission sous l'autorité d'un président magistrat est engagée par le rapport établi par l'administration et revêt un caractère essentiellement contradictoire.

¹⁴ Voir J.-P. Chaudet, *Les principes généraux de la procédure administrative contentieuse*, LGDJ 1967, p. 372

En effet, le législateur veille à ce que les droits de la défense soient respectés devant la commission qui exige, lors du déroulement de l'instance, une procédure contradictoire.

Il édicte de ce fait une obligation pour les parties dûment représentées de respecter entre elles le principe du contradictoire¹⁵.

Celui-ci est un principe naturel de l'instance en vertu duquel, chaque partie doit être en mesure de discuter les prétentions, les arguments et les preuves de son adversaire avant que l'organisme saisi ne rende sa décision.

Il importe de remarquer ici que le Conseil d'Etat a désigné le principe du contradictoire d'abord comme un « principe général applicable à toutes les juridictions administratives »¹⁶ puis comme un principe général du droit et une « garantie essentielle des justiciables »¹⁷.

Du reste, le Conseil constitutionnel en a fait un corollaire du principe du droit de la défense devant le juge de l'impôt¹⁸ dont nous pouvons soutenir ici qu'il emprunte la valeur constitutionnelle.

La commission obéissant ainsi au regard de son fonctionnement à la règle contentieuse du contradictoire formule en définitive son avis à l'issue de la procédure de consultation suivie devant elle.

Celui-ci doit être motivé et notifié au contribuable selon une procédure revêtant un caractère substantiel.

Nous nous proposons ici d'étudier le déroulement de la procédure suivie devant la commission locale dans le cadre de la mission consultative confiée à l'organisme.

A cet effet, nous examinerons les dispositions qui concernent successivement l'engagement de la procédure devant la commission, la convocation du contribuable, la tenue de la séance, la motivation et la notification de l'avis de la commission.

¹⁵ Rappelons ici que le principe du contradictoire a une portée étendue en droit fiscal. Au-delà de la seule phase juridictionnelle, nous le retrouvons présent tout au long de la procédure administrative de rectification et il constitue une garantie importante du contribuable soumis à vérification fiscale. Voir supra, p. 85

¹⁶ CE, 12 mai 1961, Sté La Huta, Lebon, p.313

¹⁷ CE, Assemblée, 12 octobre 1979, Rassemblement des nouveaux avocats de France, AJDA 1980, p. 248, note C. Debouy

¹⁸ CC, 29 décembre 1989, Loi de finances pour 1990, Recueil des décisions du Conseil constitutionnel, p. 110

§ 1. L'engagement de la procédure devant la commission

La procédure suivie devant la commission est engagée par l'envoi d'un rapport du fait de l'administration.

Le rapport de l'administration est établi par le vérificateur qui a mis en œuvre la procédure de redressement à l'égard du contribuable requérant.

Il fait ressortir la nature et l'étendue des différents points de litige ainsi que les positions respectives du contribuable et de l'administration.

Eu égard au redressement envisagé, ce rapport doit obligatoirement faire apparaître, selon le cas, le montant du bénéfice passible de l'impôt sur les sociétés ou du chiffre d'affaires à soumettre au prélèvement de la taxe sur le chiffre d'affaires. S'agissant plus particulièrement des différends consécutifs à la mise en œuvre des dispositions de l'article 10 du CGIM, relatifs à la déduction des rémunérations, lorsque pour une même entreprise, des litiges de nature différente concernant les uns, l'application de l'article précité, les autres, des chefs de redressement procédant de la mise en œuvre d'autres dispositions¹⁹ il doit être établi un rapport distinct à l'appréciation de la commission, appelée à émettre un avis sur les seuls points de désaccords relevant de sa compétence.

En outre, il importe de constater que l'administration supporte, en vertu du caractère contradictoire de la procédure suivie devant la commission, une obligation de joindre au rapport adressé à la commission tous les actes de procédure et tous les documents d'assiette dont elle dispose et entend faire état²⁰.

Il s'agit notamment de permettre à la commission de se prononcer sur les désaccords dont elle est saisie et de contrôler ainsi les documents invoqués par l'administration à l'appui de sa thèse.

¹⁹ Amortissements excessifs ou provisions non justifiées

²⁰ Nous citerons notamment les notifications de redressement, les réponses et observations du contribuable ainsi que les déclarations fiscales.

Or, le régime de fonctionnement de la commission locale tel que prévu à l'article 225 du CGIM ne prévoit guère le principe d'une obligation de communication dans ce sens à la charge de l'administration.

Il s'ensuit que le rapport adressé à la commission ainsi que les documents utilisés par l'administration pour appuyer ses prétentions ne sont pas tenus en l'état du droit à la disposition du contribuable.

Le contribuable se voit alors privé d'une garantie²¹ substantielle, notamment du droit de prendre connaissance des moyens invoqués par l'administration dans le rapport adressé à la commission et de faire connaître ses observations y afférentes.

Du reste, il n'est pas indifférent de constater ici que le Conseil d'Etat en se prononçant en cette matière, notamment dans une décision²², a fixé la règle suivante : Si l'administration omet de communiquer au contribuable un document lié à l'examen du dossier, au motif que celui-ci en a eu connaissance à l'occasion du contrôle, la procédure est irrégulière.

Cette précision faite, la procédure qui se déroule devant la commission est engagée par le rapport établi par l'administration.

Le secrétaire de la commission s'assure que le dossier du contribuable est régulièrement constitué, en vue de sa communication au président et de la convocation du contribuable à la séance de la commission saisie.

§ 2. La convocation du contribuable

L'article 225 – II – D du CGIM prévoit que la commission locale, composée paritairement, se réunit sur convocation de son président qui « convoque en même temps le ou les représentants du contribuable et les représentants de l'administration désignés à cet effet ».

Il résulte de ces dispositions que la convocation du contribuable ou de son représentant est obligatoire et, à défaut, la procédure devant la commission est irrégulière.

²¹ La portée de cette garantie est précisée par le professeur D. Richer, op. cit., p. 72

²² CE, 23 octobre 1989, requête n° 77816 et 94577, RJF 1989, 12, comm. 1415

A. Le délai de convocation

En autorisant le contribuable à se présenter lui-même à la séance de la commission ou en s'y faisant représenter par un mandataire, les dispositions de l'article 225 – II – D du CGIM protègent relativement le contribuable dès lors qu'elles prévoient sa convocation.

Toutefois, elles ne le protègent pas suffisamment assez dans la mesure où elles ne fixent pas un délai de convocation avant la réunion de façon à lui permettre de préparer son audition éventuelle et de prendre contact avec une personne²³ de son choix pouvant le représenter.

Comme il importe d'évoquer ici le fait que, le contribuable est d'autant moins protégé encore qu'il ne peut consulter le rapport établi par l'administration adressé à la commission ainsi les documents que celle-ci pourrait produire à l'appui de sa thèse devant la commission saisie.

B. Les obligations du contribuable

Dès lors qu'il a été régulièrement convoqué, il appartient au contribuable de prendre toutes les dispositions pour qu'en son absence la convocation qui lui était adressée à son domicile lui soit transmise.

C'est ainsi qu'il peut envisager de se présenter à la séance de la commission en se faisant accompagner du conseil de son choix aux fins de son audition.

§ 3. La tenue de la séance

La commission composée paritairement des représentants de l'administration et des représentants du contribuable se réunit sur convocation de son président, conformément à l'article 225 du CGIM.

Elle examine en séance le différend dont elle est saisie et délibère pour rendre son avis dans le respect de sa compétence matérielle.

²³ Le maximum admis est fixé à deux personnes dont un expert de la profession du contribuable requérant et un conseiller fiscal

A. L'examen du dossier en séance

La commission recueille suivant l'instance présentée devant elle les observations du contribuable et, le cas échéant, celles de l'agent vérificateur qui est à l'origine du différend, conformément aux dispositions de l'article 225 – II – D du CGIM.

Ainsi, l'audition des parties peut sous certaines conditions permettre d'apporter des éclaircissements utiles dans le cadre d'un débat oral contradictoire.

Le contribuable est invité notamment à présenter ses observations en séance dans le respect de la procédure contradictoire suivie devant la commission.

C'est ainsi qu'il peut soumettre à la commission tous éléments d'appréciation utiles et faire état notamment de sa comptabilité.

Il appartient alors à la commission d'apprécier la valeur probante des éléments qui lui sont soumis suivant le rapport de saisine présenté par l'administration.

Toutefois, dans le cas où le contribuable conteste la sincérité ou l'exactitude des relevés contenus dans ce rapport²⁴, il lui appartient de le faire devant la commission qui peut si la contestation lui paraît sérieuse se faire communiquer les pièces à partir desquelles ont été effectués les relevés litigieux.

Il importe de constater à cet égard que le Conseil d'Etat a déjà jugé²⁵ en cette matière et reconnaît en effet un droit de communication à la commission dans le cadre de son pouvoir d'information.

Toutefois, si la commission dispose d'un pouvoir d'information comme évoqué ici, aucune disposition du code général des impôts ne prescrit en revanche à la commission d'examiner notamment la comptabilité du contribuable, ni de faire procéder à une contre vérification.

Il appartient seulement au contribuable de présenter lui-même sa comptabilité s'il le juge utile à la défense de ses intérêts.

²⁴ Précisons ici qu'aucune disposition légale n'exige que le dossier soumis par l'administration à la commission comprenne toutes les pièces comptables qui ont servi à l'élaboration de son rapport.

²⁵ CE, 24 octobre 1966, n° 62459, RO, p. 248

Dans ces conditions, la commission ne peut faire droit à la requête du contribuable à défaut de pouvoirs de contrôle lui permettant de vérifier directement les allégations de l'administration en rapport avec la comptabilité ainsi produite par le contribuable.

B. La délibération de la commission

L'article 225 – II du CGIM prévoit que la commission statue valablement, lorsque trois au moins de ses membres dont le président et le représentant des contribuables sont présents.

Elle délibère à la majorité des voix des membres présents. Elle statue valablement au cours d'une seconde réunion, en présence du président et de deux autres membres.

En cas de partage des voix, la voix du président de la commission est prépondérante.

Ainsi, il résulte de ces dispositions que les décisions de la commission sont prises selon la règle de la majorité comme dans une juridiction.

De même, la régularité de la procédure suivie devant la commission implique un quorum qui est de trois membres comprenant le président.

Le président dégage à la fin des débats les motifs des conclusions qui ont été arrêtées et les fait consigner²⁶ dans la notification destinée au contribuable.

La commission supporte ainsi une obligation de motivation de ses décisions au regard de son fonctionnement. Celle-ci constitue, du reste, une autre garantie essentielle pour le contribuable.

§ 4. La motivation et la notification de l'avis de la commission

Lorsqu'elle a délibéré, la commission locale doit rendre un avis motivé qui est notifié au contribuable, conformément à la procédure prévue à l'article 220 – III du CGIM.

A. La motivation de l'avis de la commission

La commission locale a pour mission de donner un avis motivé sur le désaccord dont elle est saisie.

²⁶ Précisons ici que la teneur de la décision de la commission est consignée également dans le procès-verbal de séance lequel n'est pas accessible au contribuable

L'obligation qui est faite ici à la commission de motiver son avis est prévue par les dispositions de l'article 225 – II du CGIM pour l'application duquel, la jurisprudence admet une motivation relativement succincte²⁷, tenant compte de la relative imprécision des justificatifs parfois fournis par les parties et de l'intime conviction que les membres de la commission peuvent se forger sur des données de pur fait.

Son objet – l'obligation de motiver son avis incombant à la commission - est donc essentiellement de permettre au contribuable de discuter devant le juge de l'impôt à l'occasion d'un développement contentieux du litige les éléments admis par la commission comme de nature à fonder les redressements.

B. La notification de l'avis de la commission

L'article 220 – III du CGIM prévoit que l'administration notifie au contribuable l'avis de la commission dûment motivé notamment dans les formes prescrites à l'article 219 du code précité.

Ainsi, en même temps qu'elle notifie l'avis et dans la même lettre, l'administration doit faire connaître au contribuable le chiffre qu'elle se propose de retenir comme bases d'imposition.

La notification de l'avis émis par la commission locale a pour conséquence de permettre au contribuable d'introduire un nouveau recours auprès de la commission nationale de recours fiscal, prévue à l'article 226 du CGIM.

Le contribuable est fondé en effet à présenter un nouveau recours devant cette commission nationale, selon la voie prévue et organisée par le code général des impôts marocain notamment à l'article 220.

²⁷ CE, 27 juillet 1988, requête n° 50020, RJF 10/88, n° 1139, concl. O. Fouquet p. 577

Chapitre 2

Le recours consultatif devant la commission nationale de recours fiscal

La loi fiscale a institué à titre de garantie légale une « commission nationale de recours fiscal » qui est susceptible d'intervenir à titre consultatif sur les désaccords persistant entre l'administration et le contribuable par suite de la décision de la commission locale préalablement saisie.

Investie dès lors par la loi, cette commission a compétence pour statuer sur des droits subjectifs et arrêter en définitive des bases d'imposition.

Elle intervient dans les mêmes conditions que la commission locale tant du point de vue des matières relevant de sa compétence que de la nature des questions qu'elle peut connaître.

Toutefois, l'organisme consultatif à compétence centrale se démarque de la commission locale en ce sens qu'il a été créé, semble-t-il, pour prendre en compte de façon plus radicale des problématiques propres à certaines catégories d'entreprises. La commission locale, au regard de ses règles de composition¹, n'étant pas spécialement qualifiée pour traiter en effet certaines questions qui sont complexes – régime des provisions, régime d'imposition des établissements stables et des succursales de sociétés étrangères, prix de transfert, par exemple - et qui se rattachent à la détermination du résultat imposable des entreprises en cause.

En somme, le législateur prévoyant une commission nationale dans l'organisation de la procédure d'imposition a entendu confier à l'organisme consultatif une mission consistant le plus souvent à formuler un avis sur les désaccords dont il est saisi tout comme la commission locale.

La question est donc de savoir dans quelle mesure cette voie de recours ouverte au contribuable qui prolonge manifestement la procédure d'imposition, permet-elle de défendre au mieux les intérêts du contribuable face à une administration forte de ses pouvoirs de contrôle ?

¹ Voir supra, p. 126

Il convient d'étudier alors à l'instar de notre approche de la commission locale le rôle de cette commission nationale dans le cadre des consultations préalables entamées par le contribuable requérant.

A cet effet, nous nous proposons d'examiner dans une première section l'organisation de la commission nationale.

Nous présenterons en seconde analyse la consultation de la commission nationale.

Pour achever notre étude de la commission nationale, nous nous interrogerons dans une troisième section sur ses pouvoirs de décision avant d'examiner dans une quatrième section les conditions liées à l'édition de l'acte d'imposition consécutive à la décision de la commission nationale.

Section 1.

L'organisation de la commission nationale : la composition paritaire de la commission nationale

Conçue par le législateur comme une garantie supplémentaire permettant au contribuable de contester l'avis rendu par la commission locale, la commission nationale obéit pour son fonctionnement à des règles de composition destinées à garantir sa parité et son impartialité.

Le non respect de ces règles est susceptible d'entacher la procédure suivie devant la commission nationale et rend alors l'avis de celle-ci inopposable au contribuable à l'occasion d'un développement contentieux du litige naissant.

A cet égard, la composition de la commission nationale est organisée par l'article 226 du CGIM. La commission nationale est un organisme mixte qui comprend, au titre des membres délibérants, des fonctionnaires et des représentants du contribuable requérant.

La première caractéristique de cette commission réside dans sa composition. La parité constitue en effet une règle de base de son fonctionnement et par là même une garantie essentielle du contribuable soumettant la commission à une obligation d'impartialité lors de la procédure de consultation suivie devant elle.

Après avoir traité de la présidence et des représentants de l'administration, nous exposerons donc les conditions de représentation des contribuables au sein de l'organisme consultatif.

§ 1. La présidence de la commission

Conformément aux dispositions de l'article 226 – II du CGIM, la commission nationale est présidée par un magistrat, désigné par le Premier ministre sur proposition du ministre de la justice, qui peut déléguer cette fonction à un président de sous-commission qu'il désigne chaque année.

Précisons ici que la commission nationale, au regard de son fonctionnement, se subdivise en cinq sous-commissions délibérantes.

Cette dernière disposition qui vise à éviter toute interruption dans le fonctionnement de la commission nationale trouve particulièrement à s'appliquer lorsque les affaires pendantes devant la commission exigent une solution rapide et que les délais de reprise des impositions litigieuses y afférentes sont menacés par la prescription.

Toutefois ces dispositions, à l'instar du régime de la procédure suivie devant la commission locale, ne donnent aucune indication sur l'appartenance professionnelle du magistrat désigné aux fonctions de président de la commission nationale.

Il est à déplorer ici le fait que la loi ne désigne pas d'emblée un magistrat relevant de l'ordre administratif qui préside la commission nationale et qui présente sans doute une garantie de compétence pour appliquer sa juridiction sur les recours dont il est saisi.

§ 2. Les représentants siégeant à la commission nationale

Les commissions nationales qui se réunissent sous la présidence d'un magistrat notamment dans les conditions évoquées, comprennent obligatoirement des représentants des parties au litige eu égard à la règle de la parité laquelle conditionne la régularité de la procédure suivie devant lesdites commissions.

A. Les représentants de l'administration

L'article 226 – III du CGIM prévoit la représentation de l'administration au sein de l'organisme paritaire.

Il énonce en effet que chaque sous-commission délibérante comprend « deux fonctionnaires tirés au sort parmi ceux qui n'ont pas instruit le dossier soumis à délibération ».

Toutefois, il ne précise pas les conditions de participation des membres fonctionnaires de la sous-commission délibérante et encore moins les cas d'incompatibilités eu égard à leur participation pouvant vicier la délibération de la sous-commission et entraîner de ce fait la nullité de l'avis subséquent.

Nonobstant cette insuffisance du texte, l'ensemble de la procédure d'imposition se trouve radicalement vicié en cas d'irrégularité grave de la composition de la sous-commission chargée de fixer le montant de l'imposition litigieuse.

Ainsi, le fait que la composition de la sous-commission délibérante n'offre pas au contribuable des garanties suffisantes d'impartialité pour l'établissement des impositions litigieuses constitue une irrégularité de nature à entacher la procédure suivie devant la sous-commission.

Une telle irrégularité est susceptible de se présenter, comme il ressort d'une décision du Conseil d'Etat², lorsque parmi les membres représentants de l'administration figure un agent qui a pris parti sur le fond du litige.

B. Les représentants des contribuables

L'article 226 du CGIM prévoit un régime général qui organise la représentation professionnelle du contribuable au sein de la commission nationale.

Conformément aux dispositions du texte précité, la parité numérique afférente à la représentation du contribuable a été fixée à deux représentants.

Ces derniers sont choisis parmi les membres des organisations professionnelles les plus représentatives et désignés par décision du Premier ministre selon les propositions initiées par les ministères de tutelles.

Ils siègent alors à la sous-commission délibérante en fonction de la catégorie professionnelle du contribuable.

Ainsi ce régime, à l'instar de l'organisation de la commission locale, pose le principe de formations différentes de la commission et donc de désignations distinctes des représentants des contribuables en fonction de la qualification fiscale de l'activité exercée par le contribuable requérant.

² CE, 9 mars 1990, n° 52260, DF n° 1990 n° 27, comm. 1318

Il vise alors à atteindre une correspondance entre la composition de la sous-commission délibérante et le litige soumis à son appréciation. Il permet ainsi d'améliorer dans une certaine mesure la protection du contribuable requérant.

Toutefois ce régime de représentation professionnelle, bien que relativement protecteur du contribuable, comprend des limites qu'il y a lieu d'évoquer ici.

Ainsi, il importe de constater d'abord le fait que le régime de représentation, édicté à l'article 226 du CGIM, ne prévoit pas la participation d'un expert comptable³ parmi la représentation professionnelle du contribuable.

Le caractère technique⁴ du litige soumis à l'avis de la sous-commission délibérante soulève inévitablement des questions pointues d'ordre comptable, financier et managérial en rapport avec la détermination de l'imposition litigieuse et nécessitent, pour leur dénouement, des compétences spécialement qualifiées que doit justifier au moins l'un des représentants du contribuable.

L'expert comptable de formation présente dans ces conditions une garantie de compétence relativement à la matière du litige et pourrait dès lors participer à la sous-commission chargée de fixer le montant de l'imposition litigieuse.

Or cette disposition qui fait défaut au régime actuel contribuerait sans doute à assurer au contribuable une meilleure défense.

Par ailleurs, il importe de citer le fait que le régime de représentation visé à l'article 226 du CGIM ne prévoit guère la possibilité pour le contribuable de demander que l'un des représentants soit désigné par une organisation professionnelle de son choix.

Le mode de désignation des représentants prévu en l'état du droit à l'article 226 du CGIM semble privilégier un régime de désignation administratif. Les deux représentants du contribuable qui y sont prévus sont désignés en effet par le Premier ministre sur propositions des ministères de tutelle et des organisations professionnelles.

³ Précisons ici que le législateur français a prévu, dans le cadre de l'article 1651 du CGI, la participation d'un expert comptable parmi la représentation professionnelle. Il a disposé en outre, notamment dans l'article 347-I-2, alinéa 2, que celui-ci doit être inscrit au tableau régional de l'ordre et exercer son activité dans le ressort de la commission.

⁴ Nous avons tenté de mettre en évidence ce caractère technique du litige fiscal en étudiant les pouvoirs de contrôle de l'administration, notamment en matière de vérification de comptabilité, dans la première partie de ce travail.

Du reste, ce régime de désignation et de représentation professionnelle est peu favorable au contribuable à un double point de vue.

D'abord, en ce sens que ce ne sont pas les organisations professionnelles qui désignent les représentants parmi les professionnels qui exercent dans le ressort de la commission, comme évoqué ci-dessus.

Ensuite, le contribuable ne peut voir remplacer un des commissaires par un représentant de l'organisation professionnelle dont il est membre.

Cette possibilité permettrait d'assurer en effet le respect de la règle de la parité qualitative indispensable de surcroît à la régularité de la composition de la commission et constitue sans conteste une autre garantie favorable au contribuable.

Il importe d'évoquer enfin, pour conclure notre étude des limites du régime de représentation professionnelle consacré par l'article 226 du CGIM, l'absence de publicité de la liste des représentants du contribuable susceptibles de siéger dans la formation considérée.

L'économie du texte de l'article 226 du CGIM ne prévoit pas encore cette garantie liée à l'obligation d'information du contribuable et présente de ce fait une atteinte à ses droits fondamentaux.

Outre sa composition, la commission nationale comporte des règles de fonctionnement qui organisent le recours du contribuable lors de la procédure de consultation suivie devant elle, qu'il convient d'étudier à présent.

Section 2.

La consultation de la commission nationale

En vertu des dispositions de l'article 220 – IV du CGIM, le contribuable peut saisir la commission nationale de recours fiscal, prévue à l'article 226 du CGIM, d'une demande en contestation de la décision prise par la commission locale de taxation.

La commission nationale revêt ainsi le caractère d'un organisme d'appel, lorsqu'elle intervient pour trancher les contestations consécutives aux décisions de la commission locale en matière de redressement.

Toutefois, ses attributions essentielles sont celles d'un organisme consultatif. Elle tient en effet de la loi le pouvoir de donner son avis sur des redressements décidés en premier ressort par la commission locale dans les mêmes conditions que celles définies à l'article 225⁵ du CGIM.

Nous envisageons d'examiner ici successivement les conditions d'intervention de la commission nationale et la forme de saisine de la commission nationale par le contribuable requérant.

§ 1. Les conditions de la saisine

A l'instar de la procédure suivie devant la commission locale, l'intervention de la commission nationale est subordonnée à plusieurs conditions dont dépendra, en définitive, la recevabilité au fond du recours du contribuable.

Ces conditions ont trait à la compétence « *ratione materiae* » de la commission nationale et concernent la nature du litige, son objet et enfin sa portée.

A. La saisine de la commission nationale dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire

En vertu de l'article 220 du CGIM, la commission nationale ne peut être saisie que d'un litige résultant notamment de l'application individuelle d'une procédure de redressement contradictoire et à la suite du refus du contribuable d'accepter le rehaussement décidé, en premier ressort, par la commission locale.

La commission nationale intervient ici en qualité d'organisme d'appel.

Il résulte des dispositions précédentes que l'intervention de la commission nationale obéit d'abord à deux conditions de fond.

D'une part, le redressement, objet du litige soumis à l'avis de la commission nationale, est effectué suivant la procédure de redressement contradictoire, définie à l'article 220 du CGIM.

⁵ Nous rappelons ici que l'article 225 du CGIM organise la procédure de consultation devant la commission locale.

De ce fait, les redressements opérés dans le cadre de la procédure de taxation d'office sont exclus, en principe, du champ des attributions de la commission nationale.

D'autre part, la commission nationale ne peut pas être saisie non plus qu'à la suite du refus du contribuable d'accepter le rehaussement décidé par la commission locale statuant en premier ressort et de sa demande de voir intervenir la commission nationale.

En vertu de la règle posée à l'article 220 du CGIM, les décisions de la commission locale peuvent faire l'objet, par le contribuable, d'un recours devant la commission nationale.

Il est imparti, en effet, au contribuable un délai de soixante jours pour faire connaître s'il entend que le différend soit soumis à l'avis de la commission nationale.

Il apparaît alors que la persistance du désaccord entre les partis, à la suite de l'avis intervenu de la commission locale, constitue une autre condition de fond, notamment à la recevabilité de la requête du contribuable devant la commission nationale.

Mais encore, il faut que la requête du contribuable relève de la compétence de la commission nationale réunie sur le fondement de l'article 220 du CGIM.

B. L'objet et la portée des litiges

Conformément aux dispositions des articles 220 et 226 du CGIM, la commission nationale intervient pour donner son avis, lorsque à la suite de rectifications apportées aux déclarations du contribuable, imposé selon le régime du bénéfice réel, le désaccord porte sur le montant du bénéfice ou du revenu professionnel du contribuable.

Le différend soumis à l'appréciation de la commission doit avoir alors pour objet la détermination des résultats d'une activité ou d'une profession exercée à titre indépendant passible de l'impôt sur les sociétés ou de la taxe sur la valeur ajoutée.

De ce fait, comme la commission locale, la compétence matérielle de la commission nationale est doublement limitée, par le champ des matières à l'égard desquelles elle peut légalement se prononcer ainsi que par la nature et la portée des désaccords qui, dans les matières concernées, peuvent lui être déferées.

S'agissant des matières que la commission nationale peut connaître, le législateur a fixé sa compétence, notamment à l'article 226 du CGIM, énumérant les matières

suivantes : évaluation des bénéfices réels passibles de l'impôt sur les sociétés notamment des activités commerciales, industrielles, de services, artisanales ou de pêches maritimes ainsi que du chiffre d'affaires passible de la taxe sur la valeur ajoutée.

Eu égard aux dispositions légales, la commission nationale peut être amenée à exprimer son avis notamment en cas de litige sur l'application de l'article 10 du CGIM, lequel prévoit que l'administration peut refuser la déduction par les entreprises des rémunérations qui ne correspondent pas à un travail effectif et sont anormalement élevées, principalement lorsque ces rémunérations sont allouées à des dirigeants de sociétés.

De même, la commission nationale peut être sollicitée pour donner son avis notamment en cas de différend sur l'application de l'article 10 du code précité, lequel autorise l'administration à réintégrer dans les bénéfices imposables des entreprises certaines dépenses qui présentent un caractère excessif ou sans rapport justifié avec l'intérêt de l'entreprise.

De la même manière, la commission nationale est compétente pour trancher les contestations relatives à la détermination du bénéfice imposable des sociétés étrangères⁶ ainsi que des problématiques propres à cette catégorie d'entreprise, notamment la question récurrente de la déductibilité des « frais de siège » imputables à ces sociétés et liée à la détermination de leur bénéfice imposable.

Il importe de constater enfin que l'article 8 du CGIM prévoit, d'une manière générale, que les bénéfices qui sont imposables à l'impôt sur les sociétés sont déterminés selon les règles fixées aux articles 9, 10, 11 et 12 du CGIM.

Il s'ensuit que les désaccords qui se rapportent aux redressements affectant ces résultats entrent dans la compétence de la commission nationale.

Signalons, du reste, que la commission nationale est appelée, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, à donner son avis sur les différends venant à se produire entre l'administration et le redevable à propos de redressement du chiffre d'affaires déterminé selon un mode réel d'imposition.

Toutefois, la commission nationale n'a pas à connaître des matières autres que celles pour lesquelles sa compétence est expressément prévue.

La limitation de la compétence de la commission nationale est prévue « juris et de jure » par le code général des impôts.

⁶ C'est une appellation consacrée par le CGIM qui désigne les filiales des sociétés multinationales

L'article 226 du code délimite le domaine de compétence de la commission selon la distinction entre questions de fait et de droit.

Il énonce « elle (la commission) statue sur les litiges qui lui sont soumis et doit se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires ».

Le législateur a donc défini la nature et la portée des désaccords qui peuvent être soumis à l'appréciation de la commission.

La commission ne peut connaître en définitive que des désaccords portant sur une question de fait, hormis toute question de nature juridique.

Il s'ensuit que dans les matières où elle peut être appelée à formuler un avis, la commission doit se limiter à l'examen et à la solution des seules questions de fait. Toutefois, lorsqu'elle est saisie d'une demande d'intervention sur un point de droit, la commission doit écarter sa compétence, en vertu de la règle posée à l'article 226 du CGIM.

Il apparaît en définitive que la compétence « *ratione materiae* » de la commission nationale est limitée à plus d'un titre.

Une première limite concerne les matières précédemment énumérées à l'égard desquelles elle peut légalement se prononcer.

La seconde limite de cette compétence tient à la nature et à la portée des désaccords qui, dans les matières précédemment énumérées, doivent être déférées à cette commission.

Cette seconde frontière à la compétence de l'organisme, qui limite légalement son intervention à l'examen des seules questions de fait, a été définie par une décision ancienne du Conseil d'Etat⁷ à partir d'une distinction entre questions de fait et de droit.

Le Conseil d'Etat a précisé en effet que dans les matières où la commission⁸ émet un avis, elle ne peut trancher que des questions de fait, à l'exclusion des questions de droit.

Toutefois, nous devons constater ici que la distinction entre question de droit et question de fait est souvent délicate à établir et ne résiste guère à l'analyse.

⁷ CE, 15 janvier 1932, Dupont, p. 314, cité par JurisClasseur Procédures Fiscales, Fascicule 230

⁸ Il faut entendre ici la commission française départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires dont le régime de fonctionnement a beaucoup inspiré celui de la commission nationale de recours fiscal en droit marocain.

C'est ainsi qu'il a été amené à préciser dans ses conclusions, le commissaire du gouvernement Monsieur F. Lavondès, notamment dans une affaire⁹ où il constatait déjà, à juste titre, que « ... dans cette affaire, comme dans la plupart des cas, le droit et le fait sont intimement liés ».

Nous nous interrogeons dans ces conditions comment une commission peut formuler un avis sur le montant du bénéfice imposable en appréciant la sincérité d'une comptabilité tout en se gardant de vérifier si la comptabilité est tenue régulièrement au regard des règles comptables ?

Du reste, en cette matière, la commission n'est pas à l'abri de l'erreur. En effet, il peut arriver que ce qui était apparu à la commission être une question de droit soit reconnu ultérieurement par le juge de l'impôt comme constituant une question de fait. Une telle situation n'est sans doute pas protectrice des droits du contribuable.

Nous pouvons alors évoquer ici de nouveau la règle générale de construction prétorienne en cette matière, élaborée progressivement.

Ainsi, sont regardées comme constituant des questions de droit les questions de principe ou d'interprétation d'un texte, ou ayant pour objet de qualifier telle ou telle opération¹⁰, tandis que la matérialité des faits aussi bien l'appréciation de l'importance ou de la nature d'une activité relève de la question de fait¹¹.

A l'appui de cette définition, nous pouvons citer des questions de fait susceptibles d'être soumises, en toutes circonstances, à l'appréciation de la commission au regard des décisions du Conseil d'Etat, notamment les litiges relatifs :

-au caractère anormalement élevé des rémunérations d'un dirigeant de société, dans la mesure où la contestation n'a pas pour objet de déterminer si la convention liant l'intéressé à la société constitue un véritable contrat de travail ou si les émoluments rémunèrent un travail effectif¹² ;

-au caractère excessif des taux utilisés par un contribuable pour le calcul des amortissements¹³ ;

-au caractère probant et sincère d'une comptabilité¹⁴ ;

-à la réintégration de provisions pour renouvellement du matériel et d'amortissements industriels de constructions, dans la mesure où le désaccord est

⁹ CE, 6 juin 1969, requête n° 75076, DF 1969, n° 4, comm. 1209, concl. F. Lavondès

¹⁰ CE, 14 mai 1975, requête n° 88141, RJF 1975, n° 8 comm. 358

¹¹ CE, Plénière, 27 juillet 1988, RJF 1988, n° 10 comm. 1139

¹² CE, 2 mai 1961, requête n° 45065, RO p. 344

¹³ CE, 5 juin 1961, requête n° 48550, Recueil CE, p. 369

¹⁴ CE, 9e et 8e sous section, 22 mars 1999, requête n° 164819, DF 1999, n° 45, comm. 831

relatif à l'appréciation des circonstances particulières invoquées par le contribuable pour justifier l'importance de ces provisions et de ces amortissements¹⁵ ;

-au mode de calcul d'une provision pour dépréciation de stock, lorsque le dit calcul ne peut être effectué qu'en tenant compte de la diversité des marchandises et des délais variables de leur dépréciation¹⁶.

En revanche, l'appréciation du caractère normal d'un acte de gestion soulève un point de droit, mais il appartient à l'administration en principe d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer le caractère anormal.

Il s'ensuit que même si l'administration invoque l'anormalité d'un acte de gestion, la commission demeure compétente pour donner son avis, en cas de désaccord, sur les faits dont se prévaut le service pour établir le caractère anormal de l'acte, conformément à une solution adoptée par la Cour administrative d'appel de Paris¹⁷.

Cependant, il importe de préciser ici que la commission n'est pas compétente pour apprécier l'existence d'un acte anormal de gestion qui pose manifestement une question de qualification des faits et donc une question de droit, en vertu d'une décision¹⁸ du Conseil d'Etat.

Il apparaît en définitive que le domaine d'intervention de la commission nationale est circonscrit en raison de son rôle purement consultatif et les questions de droit échappent ainsi à toute discussion devant cette commission.

Son intervention est cependant requise par la loi et est susceptible de créer des effets de droit dans le cadre d'une éventuelle instance contentieuse.

Le contribuable doit alors impérativement provoquer l'avis de la commission avant de saisir la juridiction contentieuse.

Il doit se conformer à cet effet à un formalisme inhérent à la procédure de consultation devant cet organisme qu'il convient d'examiner à présent.

§ 2. La forme de la saisine

La demande de saisine de la commission nationale par le contribuable obéit notamment pour ce qui est de sa recevabilité à deux conditions.

Elle doit satisfaire à une condition de forme et une condition de délai.

¹⁵ CE, 10 juillet 1974, requête n° 79461, DF 1974, n° 33-38, comm. 1072

¹⁶ CE, 16 avril 1975, requête n° 93460, DF 1975, n° 40-41, comm. 4911

¹⁷ CAA Paris, 2^e chambre, 20 décembre 1990, requête n° 89-816, DF 1992, n° 43, comm. 1949

¹⁸ CE, Plénière, 27 juillet 1984, requête n° 34588, SA « Renfort Service », RJF 10/1984, n°1233

A. La condition de forme

En vertu de l'article 220 – IV du CGIM, le recours du contribuable devant la commission nationale est présenté sous forme de requête adressée au président de ladite commission.

Celle-ci définit l'objet du désaccord et contient un exposé des moyens invoqués par le contribuable à l'appui de sa demande.

Elle permet donc de constater les conclusions du contribuable dans le cadre du différend qui l'oppose à l'administration.

B. La condition de délai

Le recours du contribuable présenté devant la commission nationale dans le respect des formes ainsi précisées, pour être recevable doit également se conformer à une condition de délai, prévue à l'article 220 – IV du CGIM.

Ainsi, le recours du contribuable doit intervenir dans un délai maximum de soixante (60) jours. Eu égard aux dispositions de l'article 220 –IV précité, la réception par le contribuable de la décision de la commission locale constitue le point de départ du délai de saisine de la commission nationale.

Le contribuable doit donc éviter de présenter une demande tardive qui lui fera perdre naturellement l'avantage lié au droit de recours devant l'organisme consultatif.

Du reste, le contribuable en se conformant à ces deux conditions qui sont nécessaires à la recevabilité de sa demande peut provoquer ainsi l'avis de la commission nationale.

Section 3.

Les pouvoirs de décision de la commission nationale

En vertu de l'article 220 – IV du CGIM, le contribuable peut, en contestation d'une décision rendue en première instance par la commission locale, introduire un recours devant la commission nationale, prévue à l'article 226 du code précité.

A cet égard, la procédure de consultation suivie devant la commission nationale, à l'instar de l'instance devant la commission locale, obéit à deux principes fondamentaux.

La procédure est contradictoire. Le contribuable doit être en mesure de discuter les prétentions, les arguments et les preuves de son adversaire avant que l'organisme saisi ne rende sa décision.

La commission doit être à même d'exercer son droit à l'information vis-à-vis des deux parties afin de pouvoir statuer sur la requête du contribuable.

En somme, le législateur a cherché ici à marquer la procédure devant la commission d'une volonté de transparence et de clarté de débat qui permet, soit de mettre fin au différend, soit du moins d'éclairer les développements ultérieurs d'un avis émis par une instance qui, sans être totalement étrangère aux parties en présence, présente cependant une garantie de neutralité.

Nous nous proposons d'étudier ici le déroulement de la procédure suivie devant la commission nationale dans le cadre de la mission consultative attribuée à l'organisme.

A cet effet, nous examinerons les dispositions qui concernent successivement l'engagement de la procédure devant la commission, la convocation du contribuable, la tenue de la séance, la motivation et la notification de l'avis de la commission.

§ 1. L'engagement de la procédure devant la commission

En vertu des dispositions de l'article 220 du CGIM, la procédure devant la commission nationale est engagée à la demande du contribuable ou à l'initiative de l'administration.

A. L'engagement de la procédure par le contribuable

La procédure de consultation devant la commission nationale peut être initiée d'abord par le contribuable, conformément à son droit de recours prévu à l'article 220 du CGIM.

La commission compétente peut être saisie en effet d'un recours du contribuable qui obéit, notamment pour ce qui est de sa recevabilité, à des conditions de forme et de délai évoquées précédemment.

Précisons néanmoins ici que ce recours est présenté sous la forme d'une requête par laquelle le contribuable constate son désaccord eu égard au redressement envisagé par l'administration et précise ses conclusions.

B. L'engagement de la procédure par l'administration

La procédure devant la commission nationale peut être engagée également à l'initiative de l'administration, conformément aux dispositions de l'article 220 du CGIM.

Celle-ci peut saisir en effet la commission compétente d'un recours¹⁹ présenté, notamment par le directeur des impôts, sous forme d'une requête en contestation d'un avis rendu, en premier ressort, par la commission locale et portant notamment sur un rejet du redressement envisagé par le service.

Il n'est pas indifférent de constater ici que lorsque l'administration saisit la commission nationale, celle-ci en informe l'autre partie, en l'occurrence, le contribuable en vertu de l'article 220 du CGIM, dans le délai de trente (30) jours, suivant la date réception du recours, en lui communiquant copie de la requête dont elle est saisie.

La commission se conforme ainsi à l'obligation de communication des actes de saisine, énoncée à l'article 220 du CGIM.

Toutefois, il est à déplorer ici que cette obligation de communication ne s'étend pas, eu égard aux dispositions législatives précitées, aux documents invoqués par l'administration au cours de l'examen de l'affaire par la commission.

Le fonctionnement de la commission ne protège pas, dans ces conditions, les droits du contribuable. Celui-ci ne peut exercer notamment son droit d'appréciation contradictoire des documents invoqués par l'administration.

Du reste, le Conseil d'Etat a été amené à préciser, notamment dans une décision²⁰, les documents qui sont soumis à cette obligation de communication à la charge de l'administration.

¹⁹ Le droit de saisine ainsi institué en faveur de l'administration est limité toutefois par la condition de délai prévu à l'article 220 du code précité.

²⁰ CE, section, 6 octobre 1972, n° 81674 et n° 81758, Lebon, p. 615

Nous citerons ici, en particulier, les documents destinés à justifier des termes de comparaison.

En pareille hypothèse, la communication doit porter alors sur les documents contenant des indications relatives aux bénéficiaires ou revenus de tiers de telle manière que le contribuable puisse s'assurer que les points de comparaison retenus par l'administration concernent bien des entreprises dont l'activité est comparable à la sienne.

Il s'ensuit que l'avis de la commission ne peut être ainsi opposable au contribuable que dans la mesure où ce dernier a été mis à même de connaître et, par suite, de critiquer les points avancés par l'administration. La procédure suivie devant la commission présente un caractère essentiellement contradictoire.

Plus récemment, la Cour administrative d'appel de Paris, abondant dans le sens de la décision du Conseil d'Etat, précitée, a jugé²¹ irrégulier l'avis rendu par la commission départementale des impôts, en tant qu'il était fondé sur des documents remis par l'administration en séance.

Elle a fait, en l'occurrence, une analyse rigoureuse et protectrice des droits des contribuables ainsi que des dispositions des articles L.60 et R.60-1 du LPF qui font obligation à l'administration de tenir à la disposition du contribuable les documents utilisés par elle pour fonder ses prétentions.

Ces précisions constatées, le régime de la procédure devant la commission nationale prévoit la convocation du contribuable. Cette convocation est obligatoire, sans quoi la procédure est irrégulière.

§ 2. La convocation du contribuable

L'article 226 – III du CGIM prévoit que la sous-commission délibérante se réunit à l'initiative du président qui arrête pour chaque affaire sa composition²².

Celui-ci convoque par ailleurs le ou les représentants du contribuable et le ou les représentants de l'administration, désignés à cet effet, aux fins de leur audition.

Il résulte de ces dispositions que la convocation du contribuable ou de son représentant est obligatoire.

Son audition est nécessaire dans la mesure où elle permet d'apporter des éclaircissements utiles dans le cadre d'un débat oral contradictoire.

²¹ CAA Paris, 22 janvier 1991, n° 89-858 et 89-873, DF 1992, n° 42, comm. 1898

²² Voir supra, p. 146

A. Le délai de convocation

Conformément aux dispositions de l'article 220 – V du CGIM, le contribuable est convoqué trente jours au moins avant la date de la réunion.

Le respect de ce délai est une formalité substantielle. Il s'agit de permettre au contribuable de préparer son audition, de désigner le mandataire pouvant l'accompagner devant la commission et de consulter les documents soumis à son droit à l'information.

C'est ainsi que le forfait fixé par la commission sans que le contribuable ait été mis à même de prendre connaissance de son dossier et de faire connaître ses observations ne peut être regardé comme établi suivant une procédure contradictoire.

La procédure suivie, en l'occurrence, serait irrégulière et l'imposition qui en résulte doit être annulée en principe.

B. Les obligations du contribuable

Le contribuable doit satisfaire ici à une obligation, notamment celle de prendre toutes les dispositions pour recevoir la convocation qui lui a été notifiée par la commission dans les formes prescrites par la loi²³.

Il s'ensuit que le caractère contradictoire inhérent à la procédure devant la commission est respecté dès lors que le contribuable ou son représentant a pris connaissance en temps utile de son dossier.

Il peut donc envisager de se présenter à la séance de la commission, accompagné de son mandataire aux fins de son audition.

§ 3. La tenue de la séance

Conformément à l'article 226 – II du CGIM, la sous-commission délibérante est convoquée à l'initiative de son président.

Après examen du recours du contribuable, elle délibère et rend son avis dans le respect de sa compétence matérielle.

²³ Notamment la forme du pli recommandé contenant la lettre de convocation avec avis de réception prévu à l'article 219 du CGIM

A. L'examen du dossier en séance

Au cours de la séance, la sous-commission, sur le fondement de l'article 226 – III du CGIM, recueille les observations du contribuable et, le cas échéant, de l'agent de l'administration qui a participé à la préparation des impositions litigieuses.

Ainsi qu'il a été indiqué précédemment, le contribuable est invité, trente jours au moins avant la réunion de la sous-commission, à présenter ses observations en séance, eu égard au litige subsistant qui l'oppose à l'administration.

Il peut soumettre alors à l'appréciation de la sous-commission tous éléments d'information utiles et se prévaloir notamment de sa comptabilité.

La sous-commission peut ainsi, à l'instar de la procédure devant la commission locale²⁴, apprécier la valeur probante des éléments qui lui sont soumis, notamment dans le cadre de son droit de communication.

Toutefois, elle ne peut en l'état du droit se livrer à un examen au fond de la comptabilité du contribuable ni de faire procéder à une contre-vérification.

Nous nous interrogeons dans ces conditions comment la sous-commission délibérante peut faire droit à la requête du contribuable, à défaut de prérogatives en la matière lui permettant, notamment de constater les griefs de l'administration sur ce plan.

Précisons par ailleurs, que l'article 226 – III du CGIM prévoit, que la sous-commission convoque obligatoirement le ou les représentants du contribuable et le ou les représentants de l'administration aux fins de les entendre séparément ou en même temps, soit à la demande de l'une ou de l'autre partie, soit lorsqu'elle estime leur confrontation nécessaire.

C'est ainsi que le vérificateur pourra être entendu au même titre que son supérieur hiérarchique s'il a pris part à la détermination de la base d'imposition litigieuse.

Toutefois, cette audition du représentant de l'administration devant la commission ne pourrait se faire que seulement en présence du contribuable ou de son représentant contrairement à la disposition prévue à l'article 225 du code, énoncée ci-dessus.

Cette situation étant relativement protectrice des droits du contribuable qui à l'inverse peut être entendu seul, soutient la doctrine²⁵.

²⁴ Précisons ici que la sous-commission nationale n'est pas liée par l'avis que la commission locale aurait émis précédemment sur les mêmes questions, s'agissant du même litige.

Le contribuable doit ainsi, eu égard au caractère contradictoire de la procédure, être toujours présent à l'audition du représentant de l'administration afin de pouvoir exercer le droit de communication et de réponse que lui accorde expressément la loi. Il importe de signaler, du reste, que l'audition de l'agent de l'administration est cantonnée dans des limites.

La régularité de la procédure requiert en effet que l'agent intéressé se borne à fournir les explications ou précisions qui lui sont demandées par le président ou les membres de la sous-commission. Il ne peut, enfin, assister aux délibérations proprement dites.

B. La délibération de la sous-commission

L'article 226 – III du CGIM prévoit que les sous-commissions délibèrent valablement lorsque le président et au moins deux autres membres représentants du contribuable sont présents. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

Il s'ensuit que la régularité de la procédure suivie devant la sous-commission délibérante implique un quorum qui est de cinq membres comprenant le président.

Eu égard aux dispositions légales précitées, la sous-commission ne doit, en aucun cas, prendre ses décisions en présence du mandataire du contribuable ou du représentant de l'administration.

Il importe de préciser ici que les délibérations de la sous-commission n'étant pas publiques, le Conseil d'Etat²⁶ a jugé que la présence d'un fonctionnaire qui n'est ni membre ni secrétaire de cet organisme, en particulier celle de l'agent qui a proposé les rehaussements examinés, comme d'une manière générale de toute personne étrangère à la commission, entraîne l'irrégularité de la procédure.

De ce fait, l'agent qui se trouve être à l'origine du litige examiné et dont l'audition a été décidée par la sous-commission doit se retirer avant la délibération de celle-ci sous peine d'entacher la procédure.

Du reste, l'obligation de motivation et de notification des décisions de la sous-commission constitue une autre garantie essentielle pour le contribuable.

²⁵ D. Richer, op.cit, p. 73

²⁶ CE, 15 juillet 1960, n° 47720, RO, p. 142 ; 20 juin 1962, n° 55085, RO, p. 119

§ 4. La motivation et la notification de l'avis de la sous-commission

Lorsque la sous-commission a délibéré, celle-ci doit en principe, rendre un avis lequel est soumis à des règles de fond et de forme.

Ainsi, la sous-commission supporte une obligation de motivation de l'avis rendu sur le différend dont elle est saisie, conformément à l'article 226 – III du CGIM.

Cet avis motivé doit être notifié au contribuable, selon une procédure qui revêt un caractère substantiel, en vertu de l'article 226 – III du code précité.

A. La motivation de l'avis de la sous-commission

L'obligation de motiver son avis qu'encourt la sous-commission doit être analysée dans sa nature et quant à sa portée.

1. La nature de la motivation

L'obligation édictée à la sous-commission de motiver son avis doit être comprise, à l'instar de la procédure devant la commission locale, dans le sens de faire connaître la nature et le montant des rehaussements retenus par elle et d'indiquer, pour chacun des rehaussements, les raisons qui ont emporté la conviction des membres de la commission, notamment en ce qui concerne les termes de comparaison utilisés, de sorte que le contribuable soit en mesure de les discuter devant le juge de l'impôt.

C'est ainsi que le contribuable doit être informé notamment des motifs sur lesquels la sous-commission s'est fondée pour écarter une comptabilité et entériner le chiffre d'affaires reconstitué et, d'une manière générale, des éléments d'appréciation utilisés par la sous-commission pour arrêter une base d'imposition.

Il importe de préciser ici que le Conseil d'Etat a considéré insuffisante la motivation de l'avis de la commission départementale, notamment dans le cas²⁷ où elle s'est bornée à reprendre les propositions du service des impôts sans préciser les éléments essentiels qui l'ont conduite à les retenir, ou encore en se limitant²⁸ à indiquer les positions respectives des contribuables et de l'administration, sans

²⁷ CE, 26 juin 1985, n° 40095 et n° 45793, DF, 1986, n° 11, comm. 521

²⁸ CAA Nancy, 18 décembre 1990, n° 90-32, DF, 1991, n° 41, comm. 1903

préciser les raisons pour lesquelles les arguments de l'administration avaient été retenus.

Du reste, il y a lieu d'observer ici que la sous-commission n'étant pas une juridiction, n'est pas tenue de répondre point par point à l'argumentation développée devant elle par le contribuable. Il suffit que la motivation de son avis permette le contrôle du juge de l'impôt sur les appréciations auxquelles elle s'est livrée, tient à préciser le Conseil d'Etat, notamment dans une affaire²⁹.

2. La portée de la motivation

Lorsqu'elle est appelée à fixer les bases d'imposition du contribuable, la sous-commission est liée par les prétentions respectives des parties au litige et ne peut se prononcer que dans les limites ainsi définies.

De ce fait, la sous-commission en arrêtant une base d'imposition supérieure à celle proposée en dernier lieu par l'administration, elle prend une décision irrégulière qui vicie la procédure suivie devant elle et doit alors entraîner la décharge des impositions correspondantes, c'est ce qui ressort d'une solution retenue par le Conseil d'Etat³⁰.

B. La notification de l'avis de la sous-commission

L'article 226 – III du CGIM prévoit que les décisions des sous-commissions doivent être détaillées et motivées et sont notifiées par le magistrat assurant le fonctionnement de la commission aux parties, selon les formes prévues à l'article 219 du code, dans les six mois suivant la date de la décision.

Il en résulte, le fait que, conformément à ce que prévoit l'article 226 précité, l'avis de la sous-commission n'ait pas été notifié préalablement à la mise en recouvrement de l'imposition litigieuse constitue une irrégularité substantielle de nature à priver le contribuable d'une garantie essentielle dès lors que la sous-commission était compétente.

²⁹ CE, 5 février 1975, n° 79458, DF, 1975, n° 40-41, comm. 1312

³⁰ CE, 12 juillet 1969, n° 73784, Rec. CE, p. 389

Section 4.

Les conditions liées à l'édition de l'acte d'imposition consécutive à la décision de la commission nationale

Conformément à la règle prévue à l'article 220 du CGIM, l'administration est autorisée à mettre en recouvrement les droits supplémentaires liés à la décision de la commission nationale notamment en procédant selon le cas à l'édition de l'acte individuel d'imposition : avis d'imposition ou avis de mise en recouvrement.

Ces actes représentent l'aboutissement des procédures d'imposition dès lors qu'ils fixent le montant de la « dette »³¹ fiscale et la rendent exigible.

Du reste, l'apparence de ces actes devrait suffire à les distinguer : le rôle est en effet un titre collectif comportant une liste nominative de contribuables avec pour chacun deux, l'indication de sa dette fiscale, tandis que l'avis de mise en recouvrement revêt normalement le caractère d'un titre individuel.

Ce critère formel s'avère cependant insuffisant : le rôle peut être considéré en quelque sorte comme une somme de décisions individuelles - rôles nominatifs – réunies en un même document pour des raisons de commodité.

De surcroît, il importe de constater qu'en tant qu' « ordres de recettes », les actes d'imposition, avant de parvenir à leurs destinataires que sont les contribuables qu'ils visent, doivent être pris en charge par des comptables³² qui ont pour mission d'assurer le recouvrement notamment de la créance fiscale, en vertu de l'article 3 de la loi 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques.

Il appartient alors au comptable chargé du recouvrement de notifier au contribuable la créance fiscale ; le recours à l'acte d'imposition, jusque là évité, devient ainsi indispensable : le rôle nominatif est le titre en vertu duquel, le comptable du Trésor

³¹ Notons ici que cette dette ne présente pas encore à ce stade un caractère acquis au Trésor dans la mesure où le contribuable est fondé à la contester dans son principe ou son montant notamment devant le tribunal administratif compétent.

³² Les comptables du Trésor sont désignés à l'article 3 de la loi 15-97 relative au code de recouvrement des créances publiques. Ils sont notamment les percepteurs qui sont titulaires d'un poste comptable dénommé « trésorerie ».

peut en effet exiger le paiement de l'impôt et en poursuivre le recouvrement par les voies de droit nécessaires.

Après avoir précisé la nature juridique de l'acte d'imposition, il convient d'examiner plus particulièrement les conditions auxquelles est soumise l'administration lorsqu'elle procède à l'édition de l'acte.

§ 1. La nature juridique de l'acte d'imposition

La doctrine³³ s'accorde aujourd'hui à définir l'acte d'imposition comme une décision exécutoire qui est le résultat d'une compétence liée.

A. L'acte d'imposition, une décision exécutoire

L'acte d'imposition est une décision unilatérale et obligatoire prise par l'administration en vertu de son privilège d'action d'office.

Ce privilège essentiel, dit encore principe de la décision exécutoire, dispense l'administration de demander au juge la délivrance d'un titre de perception de l'impôt. L'obligation de payer les créances fiscales résulte alors des seuls titres exécutoires émis par l'administration.

A cet égard, il importe de constater que le titre exécutoire peut être constitué aux termes de l'article 4 de la loi 15-97 déjà évoquée par « les ordres de recettes³⁴ individuels qui sont émis sous forme de rôles, états de produits et titres de recettes ». Dans ces conditions, le rôle d'impôt³⁵ est le titre de recette qui autorise le comptable chargé du recouvrement à recevoir les deniers versés par le contribuable et qui justifie dès lors l'entrée de ces derniers dans les caisses du Trésor.

Situé à la charnière des procédures d'imposition et de recouvrement, l'acte d'imposition est considéré comme le dernier acte de la procédure d'imposition puisqu'il authentifie la créance du Trésor.

³³ Voir notamment G. Gour, J. Molinier, G. Tournié, op.cit., p. 169

³⁴ On remarquera ici que les ordres de recettes sont prévus à l'article 22 du décret royal n° 330-66 du 21 avril 1967 portant règlement général de comptabilité publique. Ils servent de fondement à toute créance publique liquidée et peuvent être constitués notamment par un titre de recette ou un extrait de décision de justice.

³⁵ Notons que les impôts directs sont recouverts en vertu de rôles établis par le service chargé de l'assiette de l'impôt à l'expiration du deuxième mois suivant celui de la date de leur mise en recouvrement conformément à l'article 13 de la loi 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques. En revanche, les taxes sur le chiffre d'affaires sont recouverts selon la procédure de l'avis de mise en recouvrement, dans la mesure où les redevables concernés ne se sont pas acquittés spontanément de leur imposition conformément aux dispositions de l'article 15 de la loi 15-97 précitée.

Toutefois, si l'acte d'imposition est une décision exécutoire en ce sens qu'il produit de lui-même des effets de droit à l'égard du contribuable et se distingue ainsi des actes préparatoires à l'établissement de l'impôt, son édicton n'autorise pas pour autant l'administration à en poursuivre l'exécution forcée : il est le titre exécutoire indispensable pour le recours aux mesures d'exécution forcée.

Le recours à cette voie de droit implique lorsque le contribuable n'accepte pas de se libérer de sa dette fiscale que d'autres actes complémentaires de l'acte d'imposition soient pris par l'administration.

Ces actes édictés notamment à l'article 36 de la loi 15-97 déjà évoquée prévoient que « le recouvrement forcé ne peut être engagé qu'après l'envoi d'un dernier avis sans frais au redevable ».

Du reste, le fait que l'acte d'imposition ne constitue pas en lui même un acte de poursuites et, même n'autorise les poursuites³⁶ que s'il est complété par une mise en demeure, présente pour le contribuable l'avantage de pouvoir introduire avant toute coercition un recours préalable devant l'autorité administrative elle-même et une demande de sursis de paiement auprès du comptable chargé du recouvrement avant de saisir les tribunaux.

B. L'acte d'imposition, résultat d'une compétence liée

L'obligation faite à l'administration d'édicter l'acte d'imposition donc de procéder à la taxation des bases d'imposition découle de la loi qui fixe alors les règles relatives à l'assiette au taux et aux modalités de recouvrement de l'impôt.

Le statut du contribuable étant ainsi déterminé de façon générale et impersonnelle, son assujettissement à l'impôt requiert le respect par l'administration d'une condition en particulier : la survenance du fait générateur qui donne naissance à la créance fiscale.

Il faut alors distinguer acte d'imposition et fait générateur et, partant, la détermination du fait générateur permet de répondre à une question essentielle : quand naît l'obligation fiscale ?

Dans un premier temps, une grande partie de la doctrine³⁷ affirmait que le fait générateur était nécessairement un acte administratif émanant du service chargé de

³⁶ Prévus à l'article 36 de la loi 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques, les actes de poursuite comprennent des degrés et sont engagés dans l'ordre suivant : commandement, saisie, vente.

³⁷ On pense ici particulièrement au chef de file G. Jèze cité par G. Gour, J. Molinier, G. Tournié, op. cit., p. 169

l'assiette de l'impôt ; le fait générateur type étant à cet égard le rôle. Mais une jurisprudence de la Cour de cassation³⁸ a permis d'accéder à une conception moins péremptoire : le fait générateur est constitué par la réunion chez le redevable des conditions d'imposition prévues par la loi.

Cette jurisprudence a inspiré par la suite une solution adoptée par le Conseil d'Etat notamment dans une affaire³⁹.

Ainsi définie la survenance du fait générateur traduit en définitive, l'idée que la situation d'un contribuable entre dans le champ d'application d'une loi fiscale⁴⁰ et il appartient dans ces conditions à l'administration d'en tirer toutes les conséquences et d'exercer ainsi ses prérogatives de contrôle et d'établissement de l'impôt.

§ 2. Les conditions liées à l'édition de l'acte d'imposition

Lorsque la créance fiscale naît par suite de la survenance du fait générateur, comme évoqué dans les conditions ci-dessus, l'administration cherche à en opérer la mise en recouvrement.

L'administration dispose en effet d'un droit de reprise en vertu duquel, elle peut réparer les omissions, insuffisances ou erreurs commises dans l'établissement de l'impôt.

Cette rectification aboutit à l'édition d'un nouvel acte d'imposition qui vient se substituer à celui qui était entaché d'irrégularité.

Toutefois, ce droit de reprise est enfermé dans un certain délai, dit délai de reprise ou de répétition à l'expiration duquel l'administration ne peut plus, en raison de la prescription⁴¹, établir d'imposition primitive ou supplémentaire.

Ce délai de répétition peut par ailleurs être interrompu étendant d'autant la période au cours de laquelle les actes d'imposition qui sont susceptibles d'être édictés avant que la prescription ne produise ses effets.

³⁸ C. Cass, requête, 21 janvier 1935, S., 1935, 1, 321, rapport Pilon, GD, p. 85

³⁹ CE, 8 juillet 1977, requête n° 2996, RJF, 1977 n° 349

⁴⁰ Précisons ici que chaque impôt a son fait générateur propre déduit de la loi fiscale. Pour les impôts sur les revenus et les bénéfices, le principe est que le fait générateur est situé au jour de la clôture de la période de réalisation des profits imposables. Pour l'impôt sur les sociétés, il est situé à la date de clôture de l'exercice.

⁴¹ Notons ici que « la prescription, pendant le laps de temps fixé par la loi, éteint l'action naissant de l'obligation » en vertu de l'article 371 du Dahir des obligations et des contrats (Dahir du 12 août 1913, modifié et complété par la loi 44-00.

A. Les délais de reprise

Conformément à l'article 232 du CGIM, les insuffisances, les erreurs, les omissions totales ou partielles constatées dans la détermination des bases d'imposition ou le calcul de l'impôt peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de la quatrième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Le délai de prescription du pouvoir d'imposition en l'occurrence le droit de reprise a donc pour point de départ le 1^{er} janvier de l'année de réalisation ou de disposition de bénéfices ou revenus imposables.

L'action en répétition peut intervenir au plus tard le 31 décembre de la quatrième année suivant l'année d'imposition⁴².

Précisons ici que l'action en répétition se manifeste essentiellement par la mise en œuvre de procédures de redressement et qui permet à l'administration non seulement de mettre en cause des impositions déjà établies, mais encore d'établir des impositions initiales.

Du reste pour interrompre la prescription, l'homologation du rôle ne suffit pas, il faut encore qu'il soit mis en recouvrement en temps utile : la décision d'homologation du rôle a pour objet de rendre exécutoire le rôle, la date de mise en recouvrement étant celle à partir de laquelle le comptable va procéder au recouvrement de l'impôt et qui peut faire l'objet d'un contrôle juridictionnel par le juge de l'impôt.

B. Les interruptions des délais de reprise

Il importe de constater ici que le délai de reprise, ayant le caractère d'un délai de prescription comme déjà précisé, l'on peut relever des causes d'interruption qui sont prévues par l'article 232 du CGIM.

Précisons que l'interruption a pour effet d'annuler la prescription commencée et de faire courir à compter de l'acte interruptif une prescription nouvelle de même nature et de même durée que celle à laquelle elle se substitue.

⁴² Conformément à cette règle, l'administration pourra exercer en 2010 son droit de reprise pour les années 2006, 2007, 2008, 2009.

L'acte 232 précité a prévu les actes susceptibles d'entraîner l'interruption de la prescription. L'on peut citer notamment les notifications de redressement ainsi que les notifications respectivement prévues par les articles 220 et 228 du CGIM.

Toutefois, il importe de constater ici que la cause d'interruption la plus fréquente est la notification de redressement qui doit cependant répondre à un certain nombre de conditions déjà étudiées précédemment.

Rappelons à cet égard que la notification doit non seulement être adressée au contribuable mais également être reçue par celui-ci antérieurement à l'expiration du délai de reprise.

Elle doit comporter aussi les mentions de l'impôt concerné, de l'année d'imposition ainsi que l'indication de la nature et des motifs du redressement envisagé.

Plus généralement, une interruption de prescription provoquée par une notification de redressement régulière demeure acquise à l'administration quand bien même celle-ci ne la ferait pas suivre d'un acte d'imposition.

Toutefois, l'administration garde la possibilité jusqu'à l'expiration du nouveau délai ouvert par la notification de procéder à l'édiction de l'acte d'imposition.

En définitive, la prescription du droit de reprise ayant un caractère extinctif, l'expiration du délai représente pour l'administration un obstacle à la mise en œuvre de ses prérogatives de contrôle et d'établissement de l'impôt et pour le contribuable un moyen libératoire d'une dette née depuis la survenance du fait générateur mais qui n'aura pas été concrétisée en temps utile par l'édiction d'un acte individuel d'imposition.

Le contribuable pourra alors se prévaloir de ce moyen à tout moment de la procédure contentieuse notamment devant le juge de l'impôt.

CONCLUSION DU TITRE I

Les commissions de taxation locale et nationale sans faire partie de l'organisation du contentieux des impositions entretiennent avec lui des relations de deux natures.

D'abord, leur fonctionnement traduit une forte imprégnation des méthodes juridictionnelles.

Ensuite, les avis pris ne sont pas neutres à l'égard d'un litige susceptible de se « cristalliser » dans la phase juridictionnelle de l'instance fiscale.

Du reste, l'avis de la commission nationale notifié aux parties met fin à la procédure contradictoire de redressement et entraîne deux conséquences :

L'une immédiate sur la procédure d'imposition, en ce sens que l'administration peut être autorisée légalement¹ à mettre en recouvrement les impositions supplémentaires dans la limite toutefois du montant indiqué dans la notification.

Toutefois, la notification de l'avis de la commission n'entraînant en toute hypothèse aucun nouvel effet interruptif au profit de l'administration le rôle ou l'avis de mise en recouvrement doit être, sous peine d'irrégularité, émis avant l'expiration du nouveau délai de répétition² courant depuis la notification initiale de redressement.

L'autre conséquence est à terme dans le cadre d'une éventuelle procédure contentieuse.

En cas de contestation ultérieure, l'avis rendu par la commission a pour effet de fixer notamment l'attribution du fardeau de la preuve devant le juge de l'impôt.

C'est ainsi qu'il fait supporter la charge de la preuve à celle des parties qui n'accepte pas l'avis de la commission lorsque cet avis est régulier et à l'administration en cas d'absence d'avis ou lorsque ce dernier est entaché d'irrégularité.

Il apparaît ainsi que l'acte de notification de l'avis de la commission nationale aux parties et notamment au contribuable sert de point de départ à l'introduction d'un recours de celui-ci devant la juridiction contentieuse, selon la voie prévue et organisée par l'article 242 du CGIM. Tel sera l'objet de notre second titre.

¹ Article 220 du CGIM

² Notons ici que le délai de reprise des impositions litigieuses est fixé à quatre (4) ans, selon l'article 232 du CGIM, au delà duquel il encourt une prescription.

Titre 2

LES DESEQUILIBRES INTRINSEQUES AUX RECOURS JURIDICTIONNELS DU CONTRIBUABLE ET LA RUPTURE D'EGALITE ENTRE LES PARTIES AU PROCES FISCAL

La loi fiscale notamment dans son article 242 du CGIM, en améliorant les garanties juridictionnelles du contribuable a reconnu à celui-ci le seul droit de contester les modalités d'exercice du pouvoir d'imposition dévolu à l'administration qui ne saurait de surcroît être purement discrétionnaire.

La reconnaissance du droit au procès fiscal permet ainsi au contribuable de disposer de moyen propre à compenser dans une certaine mesure le déséquilibre résultant de sa situation d'assujetti notamment dans le cadre d'une procédure contradictoire assurant une certaine égalité de traitement entre les parties à l'instance fiscale.

Le droit au procès fiscal dont il s'agit ici relève du «contentieux de l'imposition» qui appréhende les situations individuelles des contribuables auxquels est réclamé le paiement d'une imposition.

La doctrine considère qu'il « constitue la principale branche du contentieux fiscal »¹ mais non la seule puisque d'autres contestations peuvent se fonder notamment sur l'obligation de payer une dette fiscale exigée par les services chargés du recouvrement, contentieux dit alors de l'opposition ou du recouvrement, ou encore sur l'existence de poursuites pénales.

En outre, le contentieux fiscal n'ignore pas dans certains cas bien définis le recours pour excès de pouvoir et plus exceptionnellement la mise en jeu de la responsabilité des services fiscaux².

Au demeurant, le contentieux de l'imposition se manifeste sous forme d'une action tendant aux termes de l'article 242 évoqué à contester devant le juge administratif le bien-fondé des impositions infligées au contribuable et visant à obtenir la décharge ou une réduction d'impôts indus.

Hormis l'hypothèse³ prévue à l'article 226 du CGIM, le contribuable se réserve toujours le droit de saisir les premiers juges administratifs. La situation n'est paradoxale qu'en apparence dans la mesure où si l'intéressé fait valoir des droits pour se défendre, c'est bien en raison du « privilège d'action d'office » qui fait que 'd'agressé' par l'administration dans le cadre d'une procédure de contrôle, il ne peut riposter que par une demande adressée au tribunal. Dans cette mesure, le droit au procès fiscal et le droit de la défense se confondent.

¹C. Gour, J. Molinier, G. Tournie, op.cit, p. 189

²Notons ici que si la diversité des litiges auxquels la mise en œuvre de la loi fiscale par l'administration peut donner naissance peut s'intégrer sans difficulté majeure dans le cadre général du contentieux administratif, le droit positif fait éclater cet ensemble en une série de recours qui soulèvent chacun des problèmes propres.

³ Dans le cas où la commission nationale statue à tort sur une question de droit dans le cadre d'un recours présenté devant elle par un contribuable, l'administration peut, en vertu de l'article 226 du CGIM, introduire une action en demande devant le tribunal administratif.

Ce n'est qu'en appel que disparaît toutefois cette ambivalence notamment dans le cas où l'administration occupe la position de requérant, le contribuable alors intimé⁴ est véritablement en position de défense au sens procédural du terme.

Le droit au procès fiscal étant ainsi institué par la loi fiscale, la question demeure de savoir si une telle évolution permet de remplir le contribuable de ses droits, d'une part dans le déroulement d'une procédure parfaitement contradictoire au cours de laquelle les parties pourront pleinement faire valoir leur point de vue, d'autre part grâce à un traitement des parties par le juge sur un pied d'égalité au cours et à l'issue du procès.

En réalité, le procès fiscal tout particulièrement le contentieux de l'imposition qui oppose le contribuable à une administration forte de prérogatives contraignantes, place dès son origine les parties en situation inégalitaire. Le rôle du juge est de rétablir alors un certain équilibre entre les parties de sorte que le contribuable puisse bénéficier dans des conditions équitables du droit de s'expliquer contradictoirement.

Toutefois, les règles spéciales édictées en matière de procès fiscal qui vont jusqu'à influencer la logique du raisonnement des parties et du juge, si elles jouent parfois en faveur du contribuable notamment grâce à des mécanismes tels que l'invocabilité de la doctrine administrative *contra legem*, en revanche les règles qui régissent la charge de la preuve sont le plus souvent favorables à l'administration.

D'avantage que dans le déroulement même de l'instance, nous pouvons nous demander si ce n'est pas dans ces « outils contentieux » utilisables par les parties que réside principalement la rupture d'égalité entre les parties au procès fiscal ?

En nous limitant à l'étude du contentieux de l'imposition dans le cadre du droit au procès fiscal reconnu donc légalement au contribuable, nous nous proposons d'examiner dans un premier chapitre « Le recours juridictionnel devant le tribunal administratif ».

Toutefois, le droit au procès fiscal et notamment le droit à un contrôle juridictionnel complet du litige fiscal suppose aussi que l'intéressé en l'occurrence le contribuable, insatisfait de la décision rendue en premier ressort, puisse obtenir un réexamen de celle-ci par une juridiction supérieure notamment par la voie de l'appel.

⁴ Partie contre laquelle a été engagée la procédure d'appel d'un jugement de première instance, en l'occurrence le contribuable.

Nous étendrons alors notre étude au deuxième degré de juridiction en examinant dans un deuxième chapitre « Le recours juridictionnel devant la cour administrative d'appel ».

Chapitre 1

Le recours juridictionnel devant le tribunal administratif

Le droit fiscal est en grande partie un droit procédural, comme il y a lieu de le constater ici.

Cela est vrai au stade de la détermination de l'imposition notamment dans le cadre de la mise en œuvre de la procédure de redressement, mais encore lorsque l'on arrive à la phase juridictionnelle du litige, où non seulement le juge doit veiller au respect des règles encadrant les procédures d'imposition, mais aussi à celles dites « processuelles » propres au procès fiscal.

Comme tout procès au fond, l'instance fiscale introduite par le contribuable devant la juridiction suppose l'existence d'un litige « né et actuel »¹.

Le contribuable ne saurait en effet introduire une demande devant le tribunal ayant pour objet de contester une imposition avant son émission.

D'autre part, il doit provoquer l'avis de la commission nationale selon la procédure de recours préalable, lequel constitue une condition de recevabilité de la demande devant le tribunal, en vertu de la règle énoncée à l'article 242 du CGIM.

La procédure organisée devant la commission nationale peut ainsi être regardée comme s'inscrivant dans la phase d'approche du procès au même titre que les règles de recevabilité.

L'ensemble de ces préalables va jouer un rôle essentiel dans la détermination des conditions d'accès au juge de l'impôt.

Du reste, il incombe au contribuable à partir du moment où il entend soumettre sa demande au tribunal de respecter les règles propres à l'introduction de l'instance qui, en matière fiscale, s'écartent parfois sensiblement des procédures de droit commun.

Observons ici que « les règles générales qui gouvernent habituellement la conduite du procès administratif ou civil ne sont que partiellement applicables, des

¹ Sur l'existence de litige « né et actuel » et l'irrecevabilité d'un recours devant le juge de l'impôt en l'absence d'assujettissement à l'impôt, voir CAA Bordeaux 16 juillet 1991, requête n° 89-1650, DF n° 29, 1992, comm. 1486

mécanismes originaux se voulant adaptés à la spécificité du litige fiscal prévoyant certaines dérogations dont la raison d'être n'apparaît pas toujours évidente »².

Nous nous proposons alors d'étudier dans un premier temps, dans le cadre du droit au procès fiscal reconnu désormais au contribuable, la saisine du tribunal administratif.

Nous présenterons en seconde analyse la décision du tribunal administratif.

Dans notre approche du contentieux de l'imposition », nous serons ainsi amené à montrer notamment comment les règles procédurales ne paraissent pas toujours garantir aux solutions retenues par les premiers juges la parfaite équité souhaitable.

Section 1.

La saisine du tribunal administratif

L'instance fiscale, en tant que méthode d'approche du procès fiscal notamment du contentieux de l'imposition devant le tribunal administratif, est introduite par une demande émanant du contribuable titulaire du droit d'agir au contentieux, conformément aux articles 242 du CGIM et 33 de la loi 41-90 instituant des tribunaux administratifs³.

Par ailleurs, le tribunal administratif est saisi par voie de requête écrite, signée par un avocat inscrit au tableau de l'ordre des avocats du Maroc, et adressée au greffe de ce tribunal, conformément à l'article 3 de la loi n°41-90 précitée.

En outre, cette requête doit énoncer en vertu des dispositions de l'article 32 du code de procédure civile marocain⁴, l'objet de la demande, les faits et les moyens invoqués par le contribuable au soutien de ses conclusions représentées devant le tribunal administratif : le contribuable doit satisfaire à ce stade à une obligation de représentation.

Au demeurant, le tribunal saisi est amené à apprécier la recevabilité de la demande qui lui est ainsi soumise préalablement à son examen au fond.

Précisons ici que les moyens tirés des irrecevabilités de la demande devant le tribunal administratif sont d'ordre public.

² Voir D. Richer, op.cit., p. 19-20

³ Nous utiliserons l'abréviation L. 41-90 TA dans les développements qui suivent

⁴ Notons ici que conformément à l'article 7 de la loi 41-90, les règles du code de procédure civile sont applicables devant les tribunaux administratifs, sauf dispositions contraires prévues par la loi

Ainsi, ces moyens sont susceptibles en raison même de l'importance des questions sur lesquels ils portent d'être soulevés pour la première fois par la juridiction d'appel alors même qu'ils auraient dû l'être mais ne l'ont pas été par les juges précédemment saisis, conformément à un arrêt de principe du Conseil d'Etat⁵.

Il importe d'étudier alors les règles de recevabilité de la demande du contribuable devant le tribunal administratif qui, dans le contentieux de l'imposition, comportent des particularités.

Celles-ci intéressent d'une part, tant la personne du requérant que les conditions de délais d'autre part, le contenu même de la demande.

§ 1. Le droit d'agir au contentieux

La demande présentée devant le tribunal administratif doit nécessairement être située à la fois par rapport à son auteur et dans le temps.

Le droit d'agir au contentieux est en effet réservé aux personnes qui se voient reconnaître qualité à cette fin. Il doit en outre être exercé à l'intérieur de délais au-delà desquels il se trouve éteint.

A. La qualité pour agir

La qualité de contribuable conférée par la loi à une personne physique ou morale implique la qualité de cette dernière pour présenter un recours au fond en vue de la décharge ou d'une réduction de l'imposition mise à sa charge.

L'intérêt à agir, qui conditionne habituellement la qualité pour agir, ne soulève guère de difficultés d'appréciation en contentieux de l'imposition : est recevable à réclamer au sens des dispositions de l'article 242 du CGIM, tout contribuable qui entend contester, par voie judiciaire, les impositions établies à son nom personnel.

Toutefois, le principe en vertu duquel l'exercice du droit d'introduire un recours contentieux incombe à la personne qui en est titulaire connaît des modalités d'application nécessairement différentes, selon que le contribuable est une personne physique ou une personne morale.

⁵ CE Section, 9 novembre 1979, requête n° 1100, DF n° 12, 1982, commentaire n° 655

Force est de constater que dans les deux cas, la possibilité de recourir à la technique du mandat est prévue, qui apparaît à la fois comme un assouplissement et comme un prolongement de l'obligation de saisir personnellement la juridiction contentieuse. Nous devons signaler cependant que pour ce qui est des sociétés, la production d'un mandat spécial n'est pas exigée, lorsque à la date où ils agissent les intéressés tiennent de leurs fonctions telles qu'elles sont définies soit par la loi ou par les statuts, soit par une décision régulièrement prise par les organes compétents de la personne morale, délégation permanente pour réclamer ou ester en justice au nom de la société⁶. Il en est ainsi du président du conseil d'administration, du directeur général d'une société anonyme⁷.

En l'absence d'une telle compétence résultant des fonctions, les personnes morales peuvent donner une habilitation permanente générale ou une habilitation spéciale à des personnes physiques telles qu'un directeur général adjoint⁸ aux mêmes fins de représentation.

Les facilités ainsi consenties au contribuable pour se faire représenter devant le tribunal administratif sont entourées d'un minimum de rigueur destiné, semble-t-il, à permettre à la juridiction de s'assurer des intentions véritables des personnes agissant au nom du contribuable.

Nonobstant ces facilités, il importe d'évoquer ici le fait que le tribunal est saisi par un avocat dûment mandaté par la personne ayant qualité pour agir au nom du contribuable, celui-ci étant soumis à une obligation de ministère d'un avocat, conformément à l'article 3 de la loi n°41-90 instituant des tribunaux administratifs.

B. Les délais pour agir

Les délais pour agir en vue de la décharge ou d'une réduction de l'imposition mise à la charge du contribuable ont un caractère d'ordre public. Ils sont prévus à l'article à l'article 242 du CGIM.

⁶ CE, section, 20 juillet 1971, requête n° 76760, DF, 1973, comm. 124

⁷ CE, 5 mars 1980, requête n° 14611, DF, n° 22, 1980, comm. 1256

⁸ CE, 27 mai 1983, requête n° 30443, RJF 7, 1983 n° 908

1. Le délai de saisine de deux mois

Conformément à l'article 242 du CGIM, les impositions établies à la suite de l'intervention de la décision de la commission nationale peuvent être contestées par le contribuable, par voie judiciaire, dans le délai de soixante (60) jours suivant la mise en recouvrement du rôle.

Il importe de constater ici que les délais habituels de recours applicables aux litiges fiscaux prennent comme point de départ, en vertu d'une règle consacrée en droit administratif, une décision administrative.

Il s'ensuit que le délai de recours contentieux n'est opposable au contribuable que si une décision expresse suffisamment motivée lui a été régulièrement notifiée.

Toutefois, il faut préciser le fait que le recours fiscal qui est un recours de « plein contentieux »⁹ n'est pas, à la différence du recours pour excès de pouvoir, à proprement parler dirigé contre la décision 'administrative' de la commission nationale saisie. Celle-ci ne représente qu'un préalable de nature à « lier » le contentieux autorisant de surcroît la taxation du contribuable sur les bases arrêtées définitivement par ladite commission.

Du reste, le procès intenté par le contribuable n'est pas fait à cette décision de la commission nationale, mais à l'acte d'imposition dont seules les irrégularités sont susceptibles d'être censurées par le juge.

Ces précisions faites, le recours du contribuable doit être enregistré au greffe du tribunal dans le délai de deux mois suivant la date de mise en recouvrement du rôle.

En revanche, la demande qui est intervenue postérieurement à l'expiration du délai de recours contentieux est dite tardive et par suite irrecevable.

⁹ Observons ici que Monsieur Edouard Laferrière a joué un rôle prépondérant dans le développement du recours de plein contentieux ou de pleine juridiction en le distinguant nettement du contentieux de l'annulation et en mettant en exergue l'étendue des pouvoirs du juge – qui peut substituer sa propre décision à celle de l'administration – et l'importance de la décision préalable de nature administrative pour lier le contentieux. Voir M. Deguergue, *Procédure administrative contentieuse*, Montchestien, 2003, p. 145

2. La portée du caractère d'ordre public des délais

Les règles applicables aux délais pour agir sont d'ordre public comme toutes les règles de recevabilité, mais en matière de contentieux de l'imposition, le principe s'applique avec une particulière rigueur dans la mesure où les tardivités ne sont pas susceptibles de donner lieu à une régularisation ultérieure.

La sévérité de ce principe se trouve amplifiée par la circonstance que même si l'administration renonce expressément ou non à se prévaloir de l'irrecevabilité, le juge se trouvera cependant dans l'obligation de la retenir¹⁰, l'administration ne pouvant pas « par ses pratiques porter atteinte au caractère d'ordre public, impératif des dispositions législatives relatives aux délais de recours » et donc renoncer à cette irrecevabilité.

Du reste, toute demande présentée hors délai se heurte à la forclusion sans qu'aucune circonstance ne puisse être invoquée par le contribuable en faveur d'une prorogation, d'une interruption ou d'une suspension de délai.

Il apparaît en définitive que le droit au procès fiscal rendu possible notamment pour le contribuable diligent n'est jamais entièrement à la discrétion de celui-ci eu égard au caractère d'ordre public des règles de recevabilité qui gouvernent la saisine de la juridiction contentieuse.

Il convient d'examiner maintenant les conditions de recevabilité tenant à la demande même présentée au tribunal.

§ 2. Le contenu de la demande contentieuse

Les conditions de recevabilité tenant à la demande même présentée au tribunal sont pour l'essentiel des conditions de fond.

Les exigences de forme apparaissent en effet relativement réduites : il doit principalement être mentionné à cet égard le caractère nécessairement écrit de la demande.

De surcroît, le contribuable supportant une obligation de constitution d'avocat comme déjà évoqué saisit le tribunal d'une requête¹¹ écrite et signée par celui-ci.

¹⁰ CE, 26 novembre 1984, requête n° 35104, RJF 1/1985, n° 99

¹¹ Précisons ici que la requête est l'acte par lequel est formé le recours administratif ou contentieux du contribuable

Remarquons ici que lorsque la requête d'une personne morale est présentée par un avocat, il est loisible au tribunal de vérifier d'office que le représentant de celle-ci justifie de sa qualité pour engager l'action¹².

Du reste, la recevabilité au fond de la demande présentée au tribunal s'apprécie par référence d'une part, à l'objet de cette dernière d'autre part, aux moyens invoqués à son appui.

A. L'objet de la demande

La demande présentée par le contribuable devant le tribunal administratif doit avoir un objet bien délimité.

En effet, les dispositions de l'article 32 du code de procédure civile prévoient que devant la juridiction contentieuse, la requête doit « énoncer sommairement l'objet de la demande, les faits et moyens invoqués » faisant ainsi obligation au contribuable de préciser notamment sur quelles impositions et au titre de quelle période est formulée sa contestation.

Il s'ensuit que la demande introduite devant la juridiction contentieuse a nécessairement pour objet une imposition.

En revanche, la demande serait dépourvue d'objet et par suite irrecevable en l'absence d'une imposition¹³.

Toutefois, l'objet de la demande ne revêt pas seulement une signification matérielle au sens de l'identification de l'imposition contestée par le contribuable. Il désigne aussi le résultat recherché par celui-ci dans le cadre de son action, c'est-à-dire la reconnaissance par la juridiction et avec toutes les conséquences qui s'y rattachent d'un droit résultant de la loi fiscale.

Dans ces conditions, le contribuable fera valoir un droit à la décharge ou une réduction de l'imposition qui lui est infligée notamment dans ses conclusions.

Du reste, il importe de constater que l'objet de la demande sera doté tout au long de l'instance d'une certaine « permanence des prétentions du contribuable ».

Par voie de conséquence, même si la requête a été présentée dans les délais de recours contentieux, des conclusions portant sur un chef de redressement non visé

¹² CE, Section, avis, 29 novembre 1991, Syndicat des commerçants non sédentaires de la Savoie, DF, n° 21, 1991, commentaire n° 1106

¹³ CE, Pleinière, 29 juillet 1983, requête n° 31761, DF, n° 51, 1983, commentaire n° 2367

dans la requête initiale et présentées tardivement sont donc irrecevables et le moyen tiré d'une telle irrecevabilité est d'ordre public¹⁴.

B. La motivation de la demande

C'est ainsi que devant la juridiction contentieuse, le contribuable est tenu non seulement de préciser sur quelles impositions et au titre de quelle période est formulée sa contestation, mais encore pour quels motifs il estime être en droit d'obtenir une réduction ou la décharge totale de l'imposition.

En outre, il importe de constater ici que le défaut de motivation de la demande initiale présentée au tribunal par le contribuable ne pourra être suppléé par une production tardive postérieure à l'expiration du délai de recours contentieux, en raison notamment du principe de limitation de la demande initiale du contribuable par sa cause juridique lors de la saisine des premiers juges, cristallisé dans la règle prétorienne de l'« immutabilité de l'instance fiscale »¹⁵.

Il s'ensuit que l'obligation de motivation¹⁶ que supporte ici le contribuable et qui subordonne ainsi la recevabilité de sa demande initiale doit alors se combiner avec les règles applicables aux délais¹⁷.

Au demeurant, cette situation qui est manifestement défavorable au contribuable et qui est de nature à rompre l'équilibre présumé entre les parties au procès fiscal ne peut être bien perçue sans la situer encore par rapport aux règles appliquées aux deux protagonistes.

1. La libre évolution de la motivation de l'administration

A cet égard, il importe d'évoquer le droit traditionnellement reconnu à l'administration de modifier son argumentation à tout moment de l'instance par le juge administratif de l'impôt. Cette « mutabilité de l'instance fiscale »¹⁸ qui joue essentiellement en faveur de l'administration trouve à s'expliquer selon la doctrine¹⁹ par la situation de « compétence liée » qui caractérise la position de l'administration notamment lors

¹⁴ CAA de Paris, 28 janvier 1992, requête n° 1119, RJF 4/1992, n° 548

¹⁵ En vertu de cette règle, le contribuable n'est pas fondé à invoquer devant les premiers juges, postérieurement à l'expiration du délai de recours contentieux, de moyen nouveau fondé sur une cause juridique qui n'avait pas été invoquée avant l'expiration de ce délai (CE, 20 février 1953, société Intercopie, Lebon, p. 88).

¹⁶ Précisons ici que les règles relatives au contenu des requêtes étant d'ordre public, le tribunal n'a pas à inviter le contribuable à régulariser un recours non motivé. CE, 28 mars 1984, requête n° 36890, DF n° 39, 1984, comm. n° 1605

¹⁷ Voir « Supra », p. 178

¹⁸ Sur cette question, voir A. Chautard, *La mutabilité de l'instance fiscale et le droit à un procès équitable*, L'Harmattan, Paris, 2003

¹⁹ G. Gour, J. Molinier, G. Tournie, op.cit., p. 261

de la procédure de redressement contradictoire et qui est de nature à se reproduire dans la procédure contentieuse.

Elle conduit alors au principe selon lequel l'administration ne peut renoncer au bénéfice de la loi fiscale²⁰.

De ce point de vue, l'administration est en droit de façon générale d'invoquer tous moyens de nature à faire reconnaître le bien-fondé des impositions contestées²¹ et cela à tout moment de la procédure²².

De surcroît, la liberté de motivation dont jouit l'administration tout au long de l'instance est d'autant plus grande qu'elle peut soutenir une nouvelle qualification juridique des faits notamment en vue d'obtenir du juge une « substitution de base légale » permettant de justifier l'imposition contestée sur un autre fondement que celui initialement retenu.

2. L'évolution limitée de la motivation du contribuable

Contrastant avec l'extrême latitude dont dispose l'administration pour modifier son argumentation en cours d'instance, le contribuable ne peut plus librement changer la motivation de sa demande une fois expiré le délai de saisine du tribunal, le juge administratif lui opposant les fins de non-recevoir eu égard à la règle de l'immutabilité de l'instance fiscale.

En effet, le contribuable est tenu, en vertu de cette règle d'origine jurisprudentielle²³, de choisir sa défense dans le délai de recours contentieux en optant définitivement pour une ou plusieurs causes juridiques²⁴.

Il n'est recevable à invoquer en cours d'instance de nouveaux moyens que dans la mesure où ceux-ci se rattachent à la cause juridique soulevée initialement dans sa requête introductive d'instance.

²⁰ CE, 27 juillet 1936, C. Gour, J. Molinier, G. Tournie, *Grandes décisions de la jurisprudence du droit fiscal* PUF, 1977, p. 170

²¹ CE, 24 avril 1949, requête n° 99424, Lebon, p. 33

²² CE, Pleinière, 4 novembre 1974, requête n° 91396, DF, 1975, comm. 541

²³ Voir à cet égard la note n° 15

²⁴ La cause juridique peut se définir ici comme l'acte ou le fait juridique qui constitue le fondement direct et immédiat du droit invoqué ou le principe générateur de ce droit. Dès lors, la notion de cause juridique de la demande contentieuse est fondamentale. Elle a fait l'objet d'une construction jurisprudentielle évolutive. Voir F. Colly, (Aspects de la notion de cause juridique de la demande en justice dans le contentieux administratif de pleine juridiction), *RFDA* 1987

Précisons ici que la jurisprudence fiscale a dégagé progressivement à la suite d'un effort de systématisation trois causes juridiques que le contribuable peut invoquer pour justifier ses prétentions, objet de sa demande.

Ainsi, elle a été amenée à distinguer les moyens²⁵ relatifs à la régularité de la procédure d'imposition, au bien-fondé des impositions et aux pénalités fiscales.

Par application du principe des causes juridiques distinctes, un moyen soulevé par le contribuable et tiré notamment d'un vice de procédure affectant les impositions dont seul avait été critiqué dans le délai de recours contentieux l'absence de bien-fondé, est ainsi irrecevable et ne permet pas d'obtenir la décharge des impositions contestées.

Toutefois, cette circonstance ne fait pas obstacle à ce que le contribuable tire argument de l'irrégularité de la procédure d'imposition invoquée notamment pour soutenir à l'appui de sa contestation du bien-fondé de l'imposition que c'est l'administration qui doit supporter en définitive la charge de la preuve devant les juges du fond.

Il apparaît ainsi que la situation du contribuable est moins favorable. Il ne dispose en effet que du délai de recours contentieux pour choisir la ou les causes juridiques de sa demande. A l'expiration de ce délai, la cause de sa demande est cristallisée.

Seuls les moyens que le juge reconnaît comme étant d'ordre public²⁶ constituent une dérogation à ce principe puisqu'ils sont susceptibles d'être invoqués à tout moment de l'instance et ajoutent encore à la liberté dont dispose l'administration dans le domaine de la motivation dans la mesure où ils ont trait à d'autres éléments que le bien-fondé de l'imposition.

Certes, ils présentent l'intérêt pour le contribuable de pouvoir s'affranchir du cloisonnement²⁷ des causes juridiques soulevées initialement à l'appui de sa requête introductive, mais il y a lieu de constater ici le fait que la jurisprudence particulièrement complexe et évolutive relative aux moyens présentant un caractère d'ordre public est restrictive.

²⁵ Précisons ici que les moyens peuvent être définis comme les raisons de droit ou de fait invoquées par le contribuable au soutien de sa demande.

²⁶ Les moyens d'ordre public sont très variés de par leur nature et leur définition est de ce fait assez imprécise : est d'ordre public un moyen « relatif à une question d'une importance telle que le juge méconnaîtrait lui-même la règle de droit qu'il a mission de faire respecter si la décision juridictionnelle rendue n'en tenait pas compte : c'est l'importance de cette question qui légitime son examen d'office » R. Odent, *Contentieux administratif*, Les cours de droit 1976-1981, p. 1205

²⁷ Précisons ici qu'un tel moyen apparu en cours d'instance ne constituera jamais une demande nouvelle par définition quand bien même il reposerait sur une cause juridique distincte que celle sur le terrain de laquelle le contribuable s'était placé précédemment.

Au demeurant la précarité de la situation du contribuable apparaît encore dans la phase de l'instruction et du jugement de sa demande où le contribuable doit faire face ici à des règles de procédure particulièrement pénalisantes.

Section 2.

La décision du tribunal administratif

La garantie légale essentielle que constitue le droit de faire trancher son litige par un juge ne peut avoir de portée utile pour le contribuable que pour autant que le procès présente toutes les garanties d'impartialité.

A cet égard, la procédure devant le tribunal administratif est profondément marquée par le principe selon lequel le débat contentieux doit être contradictoire et donner aux parties la possibilité de présenter au juge leur propre version des faits et leur interprétation de la règle de droit applicable.

Cette règle de la contradiction qui est un principe directeur du procès découle du simple constat que « tout, dans le procès, postule l'existence, à côté de la partie qui prend l'initiative de saisir le juge, d'une partie défenderesse qui s'efforce de faire échec, par des moyens appropriés, aux prétentions de la demande »²⁸.

Le respect du caractère contradictoire de la procédure implique alors pour le juge l'obligation de communiquer aux parties l'ensemble des arguments et documents produits par leurs adversaires qui sont de nature à assurer leur information et à leur permettre de répliquer, cette dernière faculté supposant en outre que les intéressés se voient accorder à cet effet des délais suffisants.

Toutefois, il arrive que le juge intervienne dans le débat contradictoire notamment pour ordonner une mesure spéciale d'instruction, et donner ainsi un caractère inquisitoire²⁹ à la procédure.

Du reste, il importe de constater que la règle de la contradiction dite encore du contradictoire trouve à s'appliquer à l'intérieur du procès essentiellement dans la phase de l'instruction.

²⁸ P. Colson, *L'office du juge et la preuve dans le contentieux administratif*, LGDJ, 1970, p. 15

²⁹ Précisons ici que la procédure devant le tribunal administratif est de type inquisitoire. A la différence du procès civil, l'initiative du juge administratif tend à s'affirmer, eu égard aux parties, notamment dans la direction du procès et la recherche des preuves.

Dans la mesure où le contentieux de l'imposition est le plus souvent complexe et met très fréquemment en jeu des questions de fait, l'instruction est en effet une phase de l'instance fiscale presque toujours indispensable³⁰ pour que soient précisés les arguments des parties et réunies les preuves qui leur incombent.

Force est de constater cependant que le respect du caractère contradictoire de la procédure devant le tribunal doit se concilier notamment avec la recherche dans un délai raisonnable d'une solution à la question en litige : le tribunal doit se saisir de l'affaire et la juger dès lors qu'elle semble être en état au regard des résultats de l'instruction.

C'est ainsi que nous examinerons d'abord, dans le cadre de notre étude de la décision du tribunal administratif, l'instruction de la demande présentée par le contribuable en montrant notamment comment l'intéressé bénéficie tout comme la partie adverse d'un bout à l'autre de la procédure du droit à la communication et au « contredit » qui constituent une garantie constante.

Nous étudierons en seconde analyse l'appréciation du bien-fondé des allégations en précisant par contre ici comment les règles contraignantes de dévolution de la charge de la preuve constituent un autre facteur de déséquilibre entre les parties à l'instance fiscale.

Nous tacherons enfin de terminer notre étude de la décision du tribunal administratif notamment en faisant mention de la conclusion de l'instance.

§ 1. Le caractère essentiellement contradictoire de l'instruction

Eu égard au caractère nécessairement écrit de la procédure contentieuse fiscale, l'instruction de la demande du contribuable devant le tribunal administratif occupe une place importante dans le procès fiscal certes amplifiée par la technicité du débat fiscal, lequel exige la production de nombreux documents justificatifs et de preuves écrites qui se révéleront souvent déterminantes pour la solution du litige.

Du reste, il importe de constater que l'instruction de la requête du contribuable au tribunal administratif est conduite conformément aux règles de la procédure de droit commun³¹.

³⁰ Rappelons ici que le Conseil d'Etat qualifie le principe de l'obligation d'instruire les affaires de « formalité essentielle » et en impose le respect à toute juridiction administrative. CE, Section, 25 janvier 1957, recueil Lebon, p. 66

³¹ En l'occurrence les règles du code de procédure civile

De surcroît, cette procédure est contradictoire, c'est-à-dire que tout mémoire produit par l'une des parties intéressées soit l'administration, soit le contribuable, doit être obligatoirement communiqué à l'autre partie afin qu'elle puisse y répondre.

La procédure contradictoire crée ainsi des droits au profit des parties à l'instance en particulier le droit à communication et le droit de produire sa défense qu'il importe d'examiner à présent.

A. Le droit à communication

Le respect de la règle de la contradiction implique que chacun des acteurs au procès ait connaissance de l'ensemble des productions de son adversaire de manière à utiliser son droit de réplique.

Cette règle garantit ainsi tout d'abord que le défendeur en l'occurrence l'administration soit mis en cause.

Elle impose ensuite la communication aux parties de toutes les pièces de la procédure.

Toutefois, la non communication d'un mémoire entache en principe le jugement du tribunal administratif d'une irrégularité devant entraîner son annulation. Tel est le cas du défaut de communication au requérant du mémoire en défense de l'administration³².

Précisons ici que l'obligation de communication que supporte la juridiction, telle qu'elle apparaît dans la loi 41-90 instituant des tribunaux administratifs concerne la requête introductive d'instance et les mémoires en défense et en réplique³³.

Cette obligation de communiquer ne s'applique en outre au regard des dispositions légales qu'aux mémoires produits avant la clôture de l'instruction³⁴.

Il s'ensuit que les mémoires produits après la clôture de l'instruction ne sont pas soumis au droit de communication et la juridiction est fondée à les écarter du débat contradictoire.

Par ailleurs, la juridiction n'a pas l'obligation de communiquer des mémoires en réplique n'apportant pas d'éléments nouveaux par rapport aux productions antérieures qu'il s'agisse de conclusions, de moyens, données de fait contenus dans

³² CE, 06 juin 1984, requête n° 29323, Renault, DF, n° 47, 1984, comm. 2085

³³ ~~Il s'agit notamment du mémoire~~ en défense de l'administration à la requête introductive et du premier mémoire en réplique de chaque défendeur, en l'occurrence, l'administration et le contribuable.

³⁴ Précisons ici que l'instruction contradictoire se termine par le silence de l'une des parties qui s'abstient de répliquer au mémoire de la partie adverse qui lui a été communiqué ou encore par l'absence de production d'un mémoire en réplique dans le délai imparti.

le mémoire³⁵ ou de simples pièces n'apportant aucun élément nouveau³⁶, ou encore de mémoires ou pièces contenant de tels éléments mais sur lesquels le juge n'envisage pas de fonder sa décision³⁷.

Notons enfin que le rapport d'expertise bien qu'il ne s'agisse pas d'un document produit par les parties est obligatoirement communiqué à celles-ci afin qu'elles présentent leurs observations.

Cette communication a été regardée de longue date par la jurisprudence comme une règle de procédure « qui découle de la nature même des choses, une expertise contradictoire ne pouvant se concevoir en dehors de la faculté pour les parties intéressées de discuter le rapport des experts »³⁸.

B. Le droit de produire sa défense

L'information des parties par l'échange de mémoires notamment dans les conditions légales évoquées ci-dessus ne saurait respecter la garantie d'un débat contradictoire sans possibilité pour elles de produire leur défense.

La contradiction appelle ainsi « un enchaînement de réponses alternées jusqu'au terme de la procédure dans laquelle elle s'inscrit (demande, réponse ou défense, intervention, réplique) et manifeste un intérêt à influencer sur la résolution d'une question »³⁹.

Du reste, la discussion contradictoire est de l'essence même de la procédure contentieuse, elle est le seul moyen de soumettre au juge tous les éléments de la contestation⁴⁰.

Dans ces conditions, le principe du contradictoire signifie que le juge soumis à un devoir d'impartialité doit entendre les deux parties.

Concrètement, le juge est chargé de veiller au respect du contradictoire notamment en s'assurant de la production et de la communication des mémoires avec célérité.

Cette faculté de produire sa défense suppose en outre que les intéressés se voient accorder à cet effet par le juge des délais de réponse suffisants.

³⁵ CE, 23 janvier 1981, Coudert, recueil Conseil d'Etat Lebon, p. 23

³⁶ CE, 08 avril 1994, Ville de Savigny-le-temple, recueil Conseil d'Etat Lebon, p. 1119

³⁷ CE, 04 mars 1983, Association SOS Paris, recueil Conseil d'Etat Lebon, p. 94

³⁸ CE, 05 février 1902, Parmentier-Danet recueil Conseil d'Etat Lebon, p. 80

³⁹ O. Schrameck, *Quelques observations sur le principe du contradictoire : l'état du droit*, Mélanges Guy Braibant, Paris, Dalloz, 1996, p. 630.

⁴⁰ Maurice Haurio cité par O. Gohin, *La contradiction dans la procédure administrative contentieuse*, Paris, LGDJ, Bibliothèque de droit public, tome 151, 1988, p. 19.

Or, la liberté dont jouissent les parties pour déterminer par l'échange de mémoires le rythme de l'instruction est susceptible d'être limitée par un régime de délais de production de mémoires qui se révèle être particulièrement discriminatoire pour le contribuable.

Ainsi, la production du mémoire introductif par le contribuable devant le tribunal administratif est soumise à la condition de délai de saisine de deux mois fixés à l'article 242 du CGIM.

En revanche l'administration bénéficie pour présenter ses observations notamment dans un mémoire en défense d'un délai fixé par le droit commun à six mois suivant la notification de la requête introductive, ce délai pouvant être prorogé en outre par le juge d'un délai supplémentaire de trois mois.

Au demeurant, de tels délais qui sont stipulés légalement au préjudice du contribuable ne présentent guère d'inconvénient au regard de la durée habituelle des instances : celle-ci est anormalement longue.

Une telle différence de traitement entre les parties qui a pour seule justification le volume important du contentieux traité par les services de l'administration est mal comprise par le contribuable.

Force est de constater cependant que cette différence de traitement est susceptible de se produire encore avec plus d'acuité dès lors que le juge intervient dans le débat contradictoire notamment pour ordonner une mesure spéciale d'instruction.

§ 2. L'appréciation du bien-fondé des allégations et la rupture d'équilibre entre les parties au procès fiscal

Le tribunal doit pour se prononcer sur le recours du contribuable porter tout d'abord une appréciation sur le bien-fondé des allégations. Ce n'est qu'ensuite qu'il pourra apprécier le bien-fondé de la demande du contribuable.

A cet égard, il importe de constater que la preuve des allégations est au centre du débat juridictionnel devant le juge de l'impôt.

La doctrine⁴¹ considère qu'« un droit ne présente pour son titulaire d'utilité véritable que pour autant qu'il peut être établi en justice : un droit qui ne peut être prouvé est un droit pratiquement inexistant ».

⁴¹ P. Pactet, *Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative*, édition Pédone, 1952, p. 3

Il existe ainsi un véritable « droit à la preuve » qui a pour contrepartie des règles contraignantes de dévolution de la charge de cette preuve.

En outre, il importe de préciser que le problème de la preuve des allégations soumises à l'appréciation du tribunal ne se pose qu'en cas de contestation des bases d'imposition. Il ne peut être envisagé séparément des justifications que doivent réunir le contribuable et l'administration pour l'évaluation des bases d'imposition.

Lorsque c'est le principe même de l'imposition et non l'assiette qui est en cause du fait d'une interprétation divergente de la règle de droit applicable, le problème de preuve est inexistant car le juge définit lui-même l'interprétation indépendamment des prétentions des parties.

Centré ainsi principalement sur le débat juridictionnel⁴², le régime de la preuve soulève traditionnellement deux interrogations : sur quelle partie pèse la charge de la preuve ? Dans quelles conditions elle doit être administrée ?

A. La preuve des allégations : Des exigences plus rigoureuses à l'égard du contribuable

Suivant les principes établis dans le procès civil, la charge de la preuve incombe au demandeur. Or, en droit fiscal comme d'une façon générale en droit administratif l'administré est systématiquement demandeur à l'instance.

Ceci est la conséquence de l'effet obligatoire de l'acte administratif. « L'un des privilèges essentiels de l'Administration consiste en ce que à la différence des particuliers, elle n'est pas tenue de s'adresser au juge pour faire valoir les droits qu'elle prétend avoir sur les tiers. Elle a le pouvoir de prendre des décisions qui sont obligatoires pour les administrés et c'est à eux qu'il appartient de saisir le juge s'ils contestent les prétentions de l'Administration. C'est ce que les auteurs appellent le privilège du préalable ou encore le privilège de la décision exécutoire »⁴³.

Il résulte alors de ces principes, la charge de la preuve devrait systématiquement peser sur le contribuable. Ceci n'est pas le cas. Les conditions dans lesquelles est

⁴² Remarquons ici que pour l'évaluation des bases d'imposition notamment lorsque le désaccord est porté devant les commissions locale ou nationale, aucun formalisme particulier n'est prévu par le CGIM pour la production des justifications. C'est dire que la question de la réglementation minutieuse de la preuve des allégations ne concerne directement que la phase juridictionnelle du contentieux de l'imposition, celle où s'affrontent réellement devant le juge deux parties.

⁴³ M. Bernard, Conclusions sur Conseil d'Etat, 7 février 1964, Association syndicale du Canal de Gap, Recueil Lebon, p. 81

attribué le fardeau de la preuve illustrent l'une des originalités du contentieux de l'imposition.

La partie qui doit initialement supporter la charge de la preuve devant le juge de l'impôt est en effet précisément déterminée par la loi et ceci quelle que soit la position qu'elle occupe dans le procès.

Toutefois, cette originalité du contentieux de l'imposition est atténuée au cours de l'instance dans la mesure où la procédure de type inquisitorial autorise le juge à nuancer la répartition initiale de la charge de la preuve.

Il importe alors d'examiner ce critère légal d'attribution initiale de la charge de la preuve avant de préciser comment le juge utilisant les prérogatives de la procédure inquisitoriale tempère la rigidité de la répartition initiale de la charge de la preuve.

1. La charge de la preuve dans la procédure contradictoire de redressement

Dans le régime de la procédure de redressement et de recours préalable devant les organismes consultatifs de l'article 220 du CGIM, le mécanisme de dévolution de charge de la preuve initiale peut être résumé à l'aide du principe suivant. Lorsqu'une commission nationale est saisie compétemment à l'initiative du contribuable ou de l'administration pour donner son avis sur un redressement, c'est celle des parties qui n'accepte pas le sens de l'avis de la commission qui supporte ultérieurement la charge de démontrer le bien-fondé de sa position.

Ainsi, en cas de recours juridictionnel, la charge de la preuve est commandée non par l'acte d'imposition qui résulte de cet avis mais par la conformité de la « dette fiscale » à l'avis de la commission.

Il s'ensuit que si la base d'imposition retenue par l'administration à la suite d'un redressement est conforme à l'avis de la commission nationale, la charge de la preuve incombe au contribuable. Dans le cas contraire, elle incombe à l'administration.

L'intervention de la commission débouche donc sur un réaménagement de la charge de la preuve⁴⁴ qui fait supporter toutefois l'essentiel des preuves au contribuable dès lors que celui-ci est taxé conformément à l'avis de la commission.

⁴⁴ Remarquons ici que l'administration supporte normalement la charge de la preuve durant la procédure contradictoire de redressement. Les déclarations des contribuables sont réputées exactes, de sorte que l'administration qui entend procéder à un redressement, doit justifier qu'elle était en droit de recourir à une procédure de redressement.

De surcroît, il importe de constater que sur le plan contentieux, le fardeau de la preuve sera particulièrement lourd pour le contribuable dans la mesure où les réalités concrètes d'établissement de la preuve souffrent certaines restrictions.

Les modes de preuve devant le juge de l'impôt constituent parfois l'ultime écueil sur lequel viennent se briser les prétentions du contribuable : celui-ci ne pouvant recourir à volonté aux procédés de preuve de droit commun.

Bien qu'obéissant aux principes traditionnels en la matière, le contentieux de l'imposition se distingue du contentieux civil dans la mesure où le recours à certains modes de preuve est réglementé.

2. L'objet de la preuve

Si cette question ne présente aucune difficulté majeure lorsqu'il s'agit de démontrer le non respect des règles de procédure à l'origine de l'imposition litigieuse ou la régularité de la procédure d'imposition, il en est autrement lorsque ce sont les bases d'imposition qui sont contestées.

Une distinction doit cependant être apportée selon que la preuve incombe à l'administration ou au contribuable.

D'abord l'administration lorsqu'elle supporte la charge de la preuve est généralement soumise à l'obligation d'apporter le bien-fondé de l'imposition, conformément à une décision du Conseil d'Etat⁴⁵ certes ancienne mais qui garde toute son actualité. Ce qui revient à exiger de l'administration au regard de cette décision la preuve de l'exactitude des bases imposées.

Une telle précision de l'objet de la preuve n'est pas de nature à créer une difficulté insurmontable à l'administration qui dispose de pouvoirs considérables d'investigation et de contrôle⁴⁶ nécessaires à la réunion des preuves.

En revanche, la situation du contribuable est toute autre et l'évolution de la loi en l'état du droit ne permet guère de lui faciliter l'action contentieuse notamment en élargissant au maximum l'objet de la preuve lorsque celle-ci lui incombe.

Ainsi, lorsqu'il n'en est pas disposé autrement par le CGIM, le contribuable dès lors qu'il est taxé conformément à l'avis de la commission, il doit apporter la preuve de l'exagération de l'imposition selon une jurisprudence constante⁴⁷. Ainsi, il peut en

⁴⁵ CE, 19 mars 1958, requête n° 38576, DF, 1958, n° 27 bis, concl. Méric

⁴⁶ Cf. supra, p. 25

⁴⁷ CE, 21 février 1973, requête n° 82521, DF 1973, 1239, concl. Mehl

vertu de cette solution soit établir le montant exact de ses résultats, soit démontrer l'existence d'éléments ayant faussé l'évaluation de l'administration.

3. Les modes de preuve

Le contribuable serait souvent désarmé face à l'administration si pour réduire l'inégalité des parties la jurisprudence n'avait pas consacré, à titre de garantie fondamentale du contribuable, le droit pour lui d'apporter la preuve par tous moyens légalement admis.

Ce principe purement jurisprudentiel a été dégagé notamment pour permettre au contribuable astreint à la tenue d'une comptabilité de recourir à des moyens extra-comptables lorsque sa comptabilité n'a pas été reconnue probante

Or, les modes de preuve devant le juge de l'impôt sont nécessairement écrits compte tenu précisément du caractère écrit de la procédure contentieuse fiscale.

Ceci a pour conséquence de restreindre l'utilisation de certains moyens, tel l'aveu ou le serment.

La preuve testimoniale⁴⁸ ne peut prendre la forme que d'attestations écrites qui relatent les faits et mentionnent l'identité complète de leur auteur.

Toutefois, le juge du fond dispose d'un pouvoir souverain pour écarter les attestations ne présentant pas de garanties suffisantes pour emporter sa conviction notamment lorsqu'elles ne comportent pas ces mentions ou ne sont pas suffisamment précises.

Du reste, la preuve extra-comptable peut être apportée soit au moyen de preuves littérales, soit au moyen de présomptions de fait.

Le contribuable peut ainsi produire tout acte ou convention justifiant ses allégations. Toutefois, cette preuve littérale est soumise à certaines conditions tenant notamment à l'antériorité de l'écrit, à son authenticité ou à sa validité.

Les présomptions de fait constituent un mode de preuve complémentaire et peuvent parfois se substituer à une preuve écrite dont la production est impossible. Néanmoins pour être admises, elles doivent selon le droit commun être graves,

⁴⁸ Il est fréquent de constater que les seules possibilités de preuve qui s'offrent au contribuable résident dans la preuve testimoniale. Le recours à ce type de preuve sera particulièrement nécessaire pour les contribuables de bonne foi qui n'ont pu se ménager des documents écrits.

précises et concordantes ou devant le juge de l'impôt revêtir les deux derniers caractères seulement, conformément à une solution admise par le Conseil d'Etat⁴⁹

Force est de constater en définitive que parmi les modes de preuve légalement admis, la preuve comptable est un des moyens les plus utilisés dans tous les cas où la loi impose la tenue de documents comptables.

La doctrine⁵⁰ précise à cet égard que l'obligation de préconstituer des preuves que supporte ici le contribuable reflète la logique du système de la déclaration contrôlée : C'est parce que le contribuable détermine lui-même les bases de son imposition que le service doit pouvoir par l'examen de divers documents s'assurer de l'exactitude et de la sincérité de celle-ci.

Dès lors, pratiquement le système de la déclaration contrôlée débouche nécessairement sur une préconstitution des preuves illustrée à l'évidence en ce qui concerne certains contribuables par la production d'une comptabilité.

La comptabilité apparaît alors comme un mode de preuve privilégié devant le juge de l'impôt. Cependant, elle doit avoir un caractère probant, c'est-à-dire être régulière en la forme et sincère.

La régularité en la forme suppose que la comptabilité soit tenue dans le respect des dispositions du code de commerce.

La sincérité de la comptabilité même régulière en la forme est subordonnée à l'enregistrement de tous les éléments de l'activité du contribuable.

Si le caractère non probant d'une comptabilité ne ressort pas d'éléments précis et concordants figurant dans le dossier d'une instance devant le tribunal, le juge doit examiner lui-même la comptabilité ou ordonner une expertise pour en apprécier la régularité.

B. La vérification des allégations : L'utilité du supplément d'instruction ou le caractère non frustratoire de l'expertise fiscale

Le juge afin de statuer sur le recours du contribuable est très souvent amené à ne pas se contenter des affirmations invoquées devant lui pour ordonner d'office ou à la demande d'une partie des investigations plus poussées destinées à vérifier la réalité de certains faits.

⁴⁹ CE, 19 mars 1956, requête n° 34246, Recueil Dupont 1956

⁵⁰ M. C. Bergeres, (Quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal) *Gazette du Palais*, 1983, p. 153

Aussi est-ce par voie d'expertise⁵¹ que le juge obtient souvent les éléments de preuve et d'évaluation nécessaires à la solution du litige.

La doctrine⁵² précise que l'expertise souvent coûteuse apparaît comme un « mal nécessaire » résultant de l'incapacité pour le juge d'obtenir par les procédés habituels d'instruction les éléments nécessaires à son information.

Toutefois, le pouvoir d'ordonner par jugement provisoire avant dire droit une expertise est délimité jurisprudentiellement à partir de ses deux caractères fondamentaux qu'il est important d'évoquer ici. L'expertise, en premier lieu, n'est jamais obligatoire ; elle ne doit pas, en second lieu, être frustratoire pour les parties.

1. Le caractère non obligatoire de l'expertise

Régie par les articles 59 à 66 du code de procédure civile marocain, l'expertise apparaît bien comme l'expression d'un pouvoir inquisitorial du juge de l'impôt qui l'ordonne pour parfaire son information.

Il s'ensuit que même si elle est demandée, l'expertise n'est généralement pas obligatoire en particulier si le juge s'estime suffisamment informé, la demande d'expertise éventuelle est écartée alors comme étant « frustratoire » : le tribunal apprécie en effet l'opportunité de recourir à l'expertise sans être lié par la position des parties mais ne peut le faire que si elle est utile à la solution du litige.

Toutefois, le juge doit indiquer dans sa décision les raisons pour lesquelles il refuse de faire droit notamment à une demande d'expertise, conformément à une solution du Conseil d'Etat⁵³.

2. Le caractère non frustratoire de l'expertise pour les parties

Eu égard au caractère onéreux de la mesure, le pouvoir du juge d'ordonner avant dire droit une expertise est limité par une autre considération : l'utilité de cette mesure pour la solution du litige à défaut de laquelle elle serait frustratoire.

Ainsi, une expertise ordonnée par la juridiction ne peut porter que sur des éléments de fait non des points de droit, le juge étant seul habilité à trancher ceux-ci en vertu

⁵¹ Remarquons ici que les différents moyens d'investigations autres que l'expertise sont d'une utilisation moins courante dans le contentieux de l'imposition. La vérification d'écritures et la visite des lieux régies par les articles 67 et 89 du code de procédure civile marocain ne sont jamais obligatoires pour le juge.

⁵² D. Richer, op. cit.

⁵³ CE, 22 décembre 1976, requête n° 1843, RJF 2/1977 p. 76

d'une décision du Conseil d'Etat⁵⁴. Il en résulte, un litige qui ne soulève aucune question de fait ne saurait donner lieu à une expertise.

Observons ici que d'un point de vue pratique, l'organisation d'une expertise peut s'avérer utile surtout pour l'imposition des contribuables qui sont astreints à la tenue d'une comptabilité, mais elle ne dispensera pas l'intéressé de supporter la charge de la preuve lorsque celle-ci lui incombe.

Toutefois, elle n'a pour le juge qui l'a ordonné que la valeur de simples investigations. Même si elle n'est pas rappelée expressément par le code de procédure civile marocain, cette liberté d'appréciation du juge est évidente⁵⁵.

Ainsi, le juge exerce un contrôle sur l'opinion de l'expert et est en droit compte tenu de tous les éléments de l'instruction et des constatations de l'expert notamment de conclure que la comptabilité présentée ne pouvait être regardée comme probante alors même que l'expert estimait que les livres comptables présentaient 'un caractère incontestable de sincérité'⁵⁶.

Il apparaît en définitive que le juge de l'impôt dispose avec le supplément d'instruction et l'expertise d'instruments lui permettant notamment de pallier les insuffisances des résultats de l'instruction et d'éclairer ainsi les zones d'ombres pouvant subsister en dépit des mécanismes de dévolution de la charge de la preuve. La jurisprudence révèle que l'expertise est utilisée tantôt pour aider la juridiction à apprécier la pertinence de la critique du contribuable, tantôt pour suppléer les carences d'une démonstration a priori convaincante mais inachevée.

Mais, il importe de constater que l'expertise ne saurait en aucun cas se substituer à l'obligation supportée par l'une ou l'autre partie de fournir l'essentiel des preuves dont les règles légales ou jurisprudentielles évoquées ci-dessus lui font supporter le fardeau. Et à cet égard, les mécanismes de dévolution de la charge de la preuve font apparaître que le contribuable est traité de manière défavorable, celui-ci supportant l'essentiel des preuves comptable et extra-comptable dès lors qu'il est taxé conformément à l'avis de la commission nationale.

Il semble que le législateur veuille lui faire supporter cette charge comme prix de son « incivisme fiscal » regardé comme répréhensible et par suite sanctionnable. Or, ce fardeau particulièrement lourd pour le contribuable restera-t-il supportable ?

⁵⁴ CE, 14 février 1964, requête n° 59902, Bulletin Dupont 6/1964 p. 484

⁵⁵ Remarquons ici que le pouvoir d'appréciation du juge constitue une compétence liée. A ce titre, le principe de légalité de l'impôt réduit de façon très sensible son pouvoir d'appréciation.

⁵⁶ CE, 7^e sous-section, 7 mai 1962, requête n° 33973, Recueil Lebon, p. 946

La question doit être posée car elle est essentielle. Le contrôle fiscal reste en dépit de sa nécessité difficilement supportable. Le contribuable ne peut le tolérer que si il est compensé par l'octroi de garanties qui ne sont pas au demeurant des panacées. Cela dit, essayons d'examiner maintenant dans quelles conditions le tribunal statue sur le bien-fondé de la demande du contribuable.

§ 3. L'appréciation du bien-fondé de la demande du contribuable

Le tribunal délibérant en formation de jugement⁵⁷ doit se prononcer sur le litige à l'issue du débat contentieux et admettre ou rejeter totalement ou partiellement la demande du contribuable.

C'est ainsi que des obligations pèsent sur le juge qui sous certaines conditions permettent de préserver la régularité de son jugement et qui donnent à sa décision une portée qu'il convient de préciser au terme de notre étude de la garantie qu'offre le recours juridictionnel du contribuable notamment devant les premiers juges.

A. Les obligations du juge

La première de ces obligations consiste à vider le litige. Le juge doit notamment dans le dispositif du jugement⁵⁸ soit rejeter la requête, soit fixer le montant du dégrèvement qu'il accorde.

Précisons ici que le dispositif est la partie du jugement qui contient la décision du tribunal.

La jurisprudence pour l'essentiel administrative ne reconnaît la valeur de la chose jugée qu'au dispositif du jugement seul susceptible de faire l'objet d'un recours en appel.

Par ailleurs, la jurisprudence exige non seulement que le dispositif ne soit pas contradictoire avec les motifs du jugement, mais aussi qu'il soit chiffré.

Il appartient dans ces conditions au juge de fixer lui-même les bases de l'imposition ou tout au moins de chiffrer sans ambiguïté les éléments de calcul du dégrèvement qu'il accorde⁵⁹.

⁵⁷ ~~Le principe demeure ici que les jugements du tribunal administratif sont rendus par une formation collégiale composée de trois membres. Les règles relatives à la composition de la formation de jugement sont d'ordre public.~~

⁵⁸ Il importe de préciser ici que le jugement rendu par le tribunal obéit à une présentation formelle qui comprend trois parties : les visas et les mentions, les motifs et le dispositif.

Plus précisément, il doit fixer les bases d'imposition pour chacune des années en cause et ne peut se limiter à accorder une réduction globale pour l'ensemble de ces années, conformément à une décision du Conseil d'Etat⁶⁰.

Ainsi, le tribunal en rendant son jugement est tenu d'exprimer le dispositif en termes clairs et non équivoques.

Une seconde obligation que supporte le tribunal porte sur le respect du principe de l'immutabilité du litige.

La portée du litige est en effet fixée exclusivement par les parties et le tribunal doit non seulement éviter de la restreindre en omettant de statuer sur certains points mais encore de l'étendre en statuant ultra-petita.

Le tribunal doit donc se renfermer dans les limites des conclusions formulées par les parties.

Remarquons du reste que l'appréciation de l'ultra-petita suppose une interprétation de la portée des requêtes qui n'est pas toujours aisée. Il est cependant admis que la requête doit être interprétée de manière plutôt favorable au requérant, conformément à l'orientation de la jurisprudence du Conseil d'Etat en ce domaine⁶¹.

B. La portée des décisions du juge

Le juge en se prononçant sur le litige épuise son pouvoir de juridiction et sa décision s'impose à toutes les juridictions et au contribuable requérant. Elle revêt alors « autorité de la chose jugée ».

Ainsi, un tribunal ne peut ni réviser un premier jugement ni être saisi une seconde fois du même litige⁶².

Pour les mêmes raisons, le contribuable n'est pas fondé à saisir à nouveau le tribunal, lorsque celui-ci s'est prononcé par un jugement auquel s'attache la valeur de la chose jugée. Toutefois, cette règle ne vaut que lorsque le litige à nouveau soumis est identique à celui sur lequel a statué le juge notamment du triple point de vue des parties, de son objet et des causes⁶³.

⁵⁹ CE, 7^e et 8^e sous-section, 28 avril 1976, requête n° 97289, Neveu, DF 1976, n° 49, comm. 1800

⁶⁰ CE, 8^e et 9^e sous-section, 11 mai 1977, requête n° 99076, DF 1977, n° 25, comm. 1003

⁶¹ CE, 13 mai 1964, requête n° 61617, DF 1964, n° 39 ; 7^e et 8^e sous-section, 4 mai 1988, requête n° 64349, RJF 1988, n° 730

⁶² CE, 7^e sous-section, 18 janvier 1984, requête n° 38497, RJF 1984, n° 364

⁶³ CE, 7^e et 9^e sous-section, 22 mai 1989, requête n° 63503, DF 1989, n° 40, comm. 1780

Du reste, il importe de constater que les jugements susceptibles de revêtir l'autorité de la chose jugée doivent remplir certaines conditions.

Au premier chef de ces conditions, le jugement doit être définitif en raison de l'expiration des délais d'appel. En effet, lorsque le jugement est devenu définitif à défaut d'exercice des voies de recours dans les délais légaux, il est passé en force de chose jugée.

Le jugement doit d'autre part avoir statué au fond. La jurisprudence administrative précise que l'autorité de la chose jugée ne s'attache qu'aux jugements statuant sur le fond mais non à ceux qui déclarent la demande irrecevable⁶⁴.

Le jugement du tribunal ainsi élaboré notamment dans les conditions évoquées doit être notifié aux parties.

La notification fait courir le délai d'appel⁶⁵. En effet, la voie de recours normale est l'appel. A égard, le développement du double degré de juridiction contribue, semble-t-il, à améliorer dans ce domaine les garanties offertes aux parties au litige.

Il s'ensuit que le contribuable dans la mesure où il est insatisfait de la décision rendue par les premiers juges peut obtenir un réexamen de celle-ci par la juridiction d'appel.

⁶⁴ CE, 8^e et 7^e sous-section, 4 février 1985, requête n° 41828, RJF 1985, n° 650

⁶⁵ Notons ici que le délai d'appel commence à courir dès lors que la notification du jugement a été effectuée dans les conditions énoncées à l'article 9 de la loi 80-03 instituant des cours d'appel administratives.

Chapitre 2

Le recours juridictionnel devant la cour administrative d'appel

Dès lors qu'un contribuable a été débouté par les premiers juges, celui-ci est fondé à saisir le juge d'appel suivant le principe du double degré de juridiction¹.

Ce principe signifie que pour tout jugement rendu en premier ressort il existe une juridiction supérieure devant laquelle ce jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours en réformation ou en annulation.

Ainsi, l'appel constitue l'ultime² recours contre les jugements prononcés en première instance par un tribunal administratif et représente alors un véritable droit pour la partie qui succombe au regard de la doctrine³.

Toutefois, il ne constitue pas l'unique voie de recours contre un jugement dans la mesure où la juridiction administrative admet la voie d'opposition énoncée à l'article 130 du code de procédure civile marocain par laquelle toute personne peut former tierce opposition à un jugement par défaut de nature à préjudicier à ses droits.

Force est de constater cependant que le contentieux de l'imposition met rarement en cause les intérêts directs d'un tiers et des personnes solidaires ne peuvent user en principe du droit de former opposition stipulé à l'article précité eu égard à la règle prétorienne du mandat réciproque⁴.

En somme, la voie de recours la plus usitée contre un jugement rendu en matière fiscale est l'appel qui à la différence de la tierce opposition ne constitue pas un recours en rétractation par la juridiction initialement saisie mais bien un rejugement par une juridiction supérieure.

La doctrine précise à cet égard que « le juge d'appel agit au même titre et avec les mêmes pouvoirs que le juge de première instance »⁵ et se trouve alors dans les limites des conclusions des parties en appel saisi du même litige que les premiers

¹ Il convient d'observer ici que l'appel est le recours qui émane du principe du double degré de juridiction.

² Remarquons qu'en matière de contentieux de l'imposition, la voie de la cassation peut permettre au contribuable éventuellement d'obtenir la réformation du jugement contesté mais sous des conditions plus strictes que ne le permet l'appel.

³ J.P. Chaudet, *op.cit.*, p. 279

⁴ S'agissant d'une épouse caution solidaire avec son mari d'une dette fiscale d'une société, les époux sont réputés s'être donné mandat réciproque de sorte que l'un deux non appelé à une instance n'est pas fondé à former tierce opposition : CE, 25 mars 1991, requête n° 120290, RJF 5/1991, n° 672

⁵ R. Odent, *op.cit.*, p. 806

juges dont il aura en outre à apprécier si leur décision a été rendue dans des conditions régulières de forme.

La loi 80-03 déjà évoquée en créant un deuxième degré de juridiction en l'occurrence les cours administratives d'appel a prévu des possibilités d'appel ouvertes aux parties et tout spécialement au contribuable qu'il est opportun d'étudier et d'évaluer les répercussions sur les droits du contribuable.

C'est ainsi que la procédure en appel ne présentant pas de différence profonde par rapport à la procédure de premier degré, nous nous proposons ici d'examiner en particulier les conditions de recevabilité du recours présenté par le contribuable devant le juge d'appel. Notre démarche étant guidée par le souci d'étudier les conditions d'accès au juge d'appel.

Nous serons amené dans un deuxième temps à traiter du droit du contribuable au rejugement complet de l'instance présentée devant le tribunal administratif et des limites du double degré de juridiction.

Section 1.

Les conditions de recevabilité du recours du contribuable devant le juge d'appel

Lorsque le recours en appel est exercé par le contribuable, celui-ci pour être recevable devant la juridiction il doit satisfaire à des exigences dont certaines ont trait tant à la qualité qu'aux délais pour agir tandis que d'autres se réfèrent à la forme et à la motivation du recours.

Précisons à cet égard que les moyens tirés de l'irrecevabilité du recours dits encore « exceptions » d'irrecevabilité sont susceptibles d'être invoqués expressément comme moyens de défense par l'administration et peuvent conduire alors à un rejet définitif de la requête d'appel présentée par le contribuable.

§ 1. Le droit d'agir en appel

Le droit d'agir en appel est réservé au contribuable appelant qui se voit reconnaître qualité à cette fin. Il doit en outre être exercé à l'intérieur de délais au-delà desquels il se trouve éteint.

A. La qualité pour agir en appel

Conformément aux dispositions de l'article 10 de la loi 80-03 instituant des cours administratives d'appel, l'appel est présenté au greffe du tribunal administratif qui a rendu le jugement en appel par une requête écrite signée par un avocat qui représente le contribuable appelant.

Le contribuable supporte ici une obligation de ministère d'un avocat pour saisir le juge d'appel. Cette obligation concerne tant la requête d'appel que les mémoires en défense.

Le défaut de constitution d'avocat entraîne dans ces conditions l'irrecevabilité de la requête présentée devant la juridiction d'appel.

B. Les délais pour agir en appel

La saisine du juge d'appel par le contribuable se trouve enfermée dans des délais qui sont stipulés à l'article 9 de la loi 80-03 évoquée.

A cet égard, le délai d'appel dont dispose le contribuable pour avoir accès à la juridiction est de trente jours eu égard à l'article 9 précité.

Il court à compter du jour où la notification du jugement lui a été faite notamment dans les conditions prévues à l'article 134 du code de procédure civile⁶.

Du reste, il convient de signaler que s'agissant des jugements avant dire droit, le délai d'appel devant les cours administratives à l'encontre de ces jugements est différé jusqu'à la notification du jugement réglant définitivement le fond du litige en vertu de l'article 140 du code de procédure civile.

Le contribuable conserve ainsi toute latitude pour choisir le moment qui lui paraît le plus approprié pour contester le jugement avant dire droit sous réserve d'agir, le cas

⁶ Il est à noter ici qu'en vertu de l'article 15 de la loi 80-03 instituant des cours d'appel administratives, les règles du code de procédure civile et de la loi 41-90 instituant des tribunaux administratifs sont applicables devant les cours d'appel administratives, sauf dispositions contraires prévues par la loi.

échéant, dans le délai de recours courant dès la notification de l'un ou l'autre de ces jugements.

Hormis cette amélioration des conditions de l'appel des jugements avant dire droit, l'appel des jugements au fond prononcés en première instance bien qu'il reste de droit eu égard aux dispositions de l'article 9 de la loi 80-03 évoquée et donc acquis au contribuable, il doit néanmoins être exercé dans les délais légaux sous peine de forclusion.

§ 2. La forme et la motivation du recours en appel

Au regard des dispositions de l'article 142 du code de procédure civile⁷, la requête doit énoncer l'objet de la demande, les faits et les moyens invoqués.

Il découle de ces dispositions que la recevabilité au fond de la requête du contribuable notamment devant le juge d'appel est susceptible d'être appréciée par référence d'une part, à l'objet de cette dernière d'autre part, par les moyens invoqués à son appui.

A. L'objet de la requête d'appel

De même que la demande présentée devant les premiers juges, la requête d'appel doit avoir un objet bien délimité.

Il s'ensuit que l'objet de la requête doit être délimité avec précision dans la mesure où le contribuable n'est pas fondé à contester en appel une imposition différente de celle qu'il a visée dans la requête soumise aux premiers juges.

Le principe de limitation de la contestation devant le juge d'appel a été fixé notamment par une décision⁸ du Conseil d'Etat qui a jugé qu'un contribuable n'est pas recevable à contester devant le juge d'appel des années d'imposition différentes de celles qui ont été contestées devant le tribunal administratif.

⁷ Précisons ici qu'en vertu de l'article 15 de la loi 80-03 instituant des cours d'appel administratives, les règles du code de procédure civile et de la loi 41-90 instituant des tribunaux administratifs sont applicables devant les cours d'appel administratives, sauf dispositions contraires prévues par la loi.

⁸ CE, 4 novembre 1983, requête n° 36082, RJF 1/1984, n° 86

De la même manière, la requête doit définir les prétentions du contribuable dans les limites des conclusions présentées initialement aux premiers juges.

Ainsi, suivant une solution⁹ retenue par le Conseil d'Etat, la recevabilité des conclusions présentées par un requérant à une cour administrative d'appel s'apprécie par rapport au montant du dégrèvement sollicité par celui-ci dans sa demande au tribunal administratif et non pas par rapport aux éléments de calcul dont il peut faire état pour justifier cette demande de dégrèvement.

De surcroît, la requête fera valoir un droit à la décharge ou à la réduction de l'imposition mise à la charge du contribuable appelant notamment dans les conditions ainsi définies.

B. La motivation de la requête d'appel : L'exigence de moyens d'appel pertinents

Le contribuable ayant été débouté par les premiers juges, il se doit pour obtenir un réexamen de sa demande de fournir au juge d'appel un minimum d'éléments utiles se rapportant au fond du litige.

A cet égard, il convient de constater que l'appel ne saisit pas en lui-même le juge d'appel de l'affaire dans sa totalité, il faut que le requérant le demande.

Or, la singularité de l'appel est précisément que s'il peut conduire à rejuger entièrement la cause, tel ne sera le cas que pour autant que l'appelant aura formulé des conclusions à cet effet mais aussi des moyens pertinents de nature à conduire à un double examen en fait et en droit du litige soumis aux premiers juges.

Par ailleurs, compte tenu de l'organisation du contentieux de l'imposition et notamment de la succession de ses différentes phases¹⁰, la question de la motivation de la requête d'appel par seule référence au mémoire de première instance s'est trouvée posée.

A cet égard, la jurisprudence administrative exige de l'appelant qu'il explicite les motifs pour lesquels il regarde comme insatisfaisante la décision des premiers juges et surtout ceux pour lesquels il estime être en droit d'obtenir une décision différente du juge d'appel.

⁹ CE, 10 octobre 2001, requête n° 211964, RJF 1/2002, n° 89

¹⁰ Notons ici que le système juridictionnel marocain correspond au schéma classique et comprend alors deux degrés et un niveau de cassation

Dans ces conditions, l'appelant ne peut pas se contenter d'une simple motivation par référence à ses productions de première instance.

En pareil cas, il n'est pas rare que le juge d'appel rejette la requête au motif que le requérant « ne met pas le juge d'appel en mesure de se prononcer sur les erreurs que le tribunal administratif aurait pu commettre en écartant ces moyens »¹¹.

En outre, l'appelant ne peut pas non plus se borner à reproduire son argumentation de première instance devant le juge d'appel. Celui-ci est amené à distinguer entre la simple motivation par référence qui vient d'être mentionnée et l'invocation pure et simple des moyens de première instance dans la requête d'appel.

Ainsi, si l'appelant se limite à recopier son mémoire de première instance sans critiquer le jugement attaqué, le juge d'appel peut être conduit à confirmer le jugement de première instance en relevant que le requérant n'invoque à l'appui de son appel que des moyens déjà présentés devant le tribunal administratif conformément à une solution admise par la jurisprudence administrative¹².

Du reste, la situation du contribuable s'en trouve affectée d'autant rendant ainsi l'accès de ce dernier au juge d'appel quelque peu difficile et hypothétique : comme évoqué précédemment¹³, le contribuable une fois expiré le délai de saisine des premiers juges ne peut plus changer librement la motivation de sa demande, la jurisprudence administrative lui opposant les fins de non-recevoir tirées du principe de l'immutabilité de l'instance.

Au stade de la saisine du juge d'appel, la jurisprudence administrative lui oppose désormais la règle du double degré de juridiction : le contribuable est tenu de produire des moyens d'appel pertinents sous peine de se voir opposer une irrecevabilité de sa requête par le juge d'appel.

Le réexamen de la demande du contribuable suppose en définitive que soient exposés en appel des moyens pertinents.

Toutefois, en fonction précisément de la pertinence de ces moyens, le juge d'appel statuera notamment par la voie de « l'effet dévolutif » sur les conclusions du contribuable qu'il importe d'examiner à présent.

¹¹ CE, 10 juillet 1981, Recueil Conseil d'Etat 1981, p. 885 ; CE, 25 février 1987, requête n° 50135, Recueil Conseil d'Etat 1987, p. 682

¹² CE, Section, 11 juin 1999, requête 173972, Recueil Conseil d'Etat 1999, p. 178

¹³ Cf. supra, p. 179

Section 2.

Le droit du contribuable au rejugement complet de l'instance et les limites du double degré de juridiction

Le juge d'appel est le plus souvent saisi par l'appelant en l'occurrence le contribuable par la voie de « l'effet dévolutif de l'appel ».

Précisons ici que l'effet dévolutif prévu par le code de procédure civile marocain se présente comme une règle découlant de la fonction même de ce recours : « L'appel remet la chose jugée en question devant la juridiction d'appel pour qu'il soit à nouveau statué en fait et en droit ».

L'effet dévolutif de l'appel s'entend donc de la règle selon laquelle le litige est déféré dans son entier à la cour d'appel.

Toutefois, cet effet ne peut jouer qu'autant que le contribuable ait conclu au fond à titre principal devant la juridiction d'appel et procédé à une véritable critique du jugement attaqué notamment dans les conditions déjà évoquées.

Force est de constater cependant que la jurisprudence applique avec certaines nuances cette obligation de statuer incombant au juge d'appel saisi par la voie de l'effet dévolutif. Il arrive en effet que le juge d'appel annule le jugement attaqué pour vice de procédure mais statue par voie « d'évocation ».

Après avoir rappelé la logique de l'effet dévolutif sur requête du contribuable nous nous proposons ici de montrer l'intérêt réduit de l'évocation pour ce dernier qui traduit une altération des mécanismes du double degré de juridiction.

§ 1. La logique de l'effet dévolutif sur requête du contribuable

C'est ainsi qu'en cas de rejet d'une demande de première instance présentée par le contribuable, le juge d'appel peut être amené notamment par la voie de l'effet dévolutif à réexaminer l'ensemble des moyens soumis aux premiers juges soit, pour les écarter successivement par les mêmes motifs que ceux retenus par les premiers juges en déclarant que l'appelant n'est « pas fondé à soutenir que c'est à tort que le tribunal a rejeté sa demande » soit, pour retenir l'un d'entre eux ou éventuellement certains d'entre eux s'ils concernent des chefs de contestation distincts, le jugement

sera alors annulé ou réformé suivant une solution¹⁴ retenue par le Conseil d'Etat. Le contribuable appelant étant ici « fondé à soutenir que c'est à tort que le tribunal a rejeté sa demande ».

Il apparaît dans ce dernier cas qu'une fois que la juridiction du recours est saisie du fond du litige, elle doit statuer conformément à sa mission sur le tout.

Ainsi, l'arrêt de la juridiction d'appel doit marquer dans ces conditions la fin du procès et assurer le règlement de l'affaire en tranchant toutes les questions de droit et de fait en litige.

Du reste, il convient de constater ici un intérêt non négligeable de l'effet dévolutif qui résulte notamment de ce que si les conclusions nouvelles ne sont pas recevables devant la juridiction d'appel eu égard au principe de l'immutabilité de l'instance, il n'en est pas de même des éléments versés au dossier. Par éléments on entend tous éléments de faits nouveaux et tous justificatifs qui sont de nature à étayer l'argumentation du requérant et la discussion du jugement attaqué.

Ainsi, il s'agit fréquemment d'éléments de preuve qui présentent une grande importance pour les droits de la défense dans la mesure où le juge d'appel a vocation à réexaminer et apprécier les faits.

En définitive, l'effet dévolutif s'impose au juge administratif d'appel dès lors qu'il a été saisi d'une demande en ce sens par le contribuable pour autant que ce dernier s'est livré à une véritable critique du jugement de première instance et ce, hormis le cas où le juge d'appel intervient pour statuer notamment par la voie de l'évocation qu'il importe de préciser maintenant.

§ 2. La portée limitée de l'évocation

C'est ainsi qu'un contribuable qui a été débouté par les premiers juges peut saisir le juge d'appel d'une demande visant à critiquer la régularité formelle du jugement attaqué et obtenir ainsi son annulation.

A cet égard, il importe de constater qu'une irrégularité formelle¹⁵ dûment établie est de nature à entraîner l'annulation du jugement. Celle-ci peut être motivée notamment par une irrégularité affectant la procédure d'instruction devant les premiers juges ou

¹⁴ CE, 30 janvier 1987, requête n° 49495, RJF 3/1987, n° 299

¹⁵ Notons ici que les irrégularités qui sont de nature à entacher le jugement attaqué ne portent pas sur le fond du litige.

encore le déroulement de l'audience ou la forme du jugement si celui-ci est insuffisamment motivé.

Compte tenu de ces irrégularités, le juge d'appel peut annuler le jugement de première instance et « évoquer » donc statuer immédiatement dans un souci de « bonne administration de la justice » en donnant ainsi à l'affaire une solution définitive.

Toutefois, il importe de remarquer que l'évocation est une véritable remise en cause du double degré de juridiction. Il faut bien comprendre ici le contexte.

En effet, il existe une incompréhension manifeste des conséquences à tirer par le juge d'appel notamment des vices affectant la régularité formelle du jugement attaqué. Le contribuable est persuadé qu'invoquer les irrégularités précitées devant le juge d'appel est de nature à lui permettre d'obtenir décharge de l'imposition alors que la seule conséquence prévisible est que l'instance telle qu'elle se présentait devant le tribunal devra être entièrement reprise.

Il s'ensuit que lorsque le juge d'appel annule le jugement attaqué, il lui est loisible de révoquer ou de renvoyer l'affaire devant les premiers juges.

Ainsi, son choix relève de son pouvoir discrétionnaire en cette matière. La doctrine¹⁶ précise ici qu'à la différence des cas d'effet dévolutif dans lesquels il est tenu de statuer complètement sur le litige, lorsque le juge d'appel se trouve dans un cas où l'évocation est légalement possible, il est libre d'user de cette faculté ou de renvoyer l'affaire devant les premiers juges.

C'est en ce sens qu'on a pu affirmer que l'évocation était la « négation »¹⁷ du double degré de juridiction puisque après avoir annulé le jugement, la juridiction d'appel optant pour l'évocation et statuant immédiatement sur la demande de première instance privera la partie perdante de la possibilité de faire appel de la décision prononcée en lieu et place des premiers juges.

Ainsi, l'appel se révèle être dans ces conditions un recours qui présente un intérêt mitigé pour le contribuable.

La possibilité pour ce dernier d'accéder au juge d'appel dans les conditions évoquées si elle pousse à un comportement « consommériste » ne permet pas toujours de saisir les inconvénients que peut présenter la relance du débat tranché en première instance. Dans un litige où le contribuable a partiellement obtenu

¹⁶ Voir sur cette question, D. Richer, *op. cit.*

¹⁷ Y. Gaudemet, *Appel*, Encyclopédie Dalloz Contentieux administratif, §248

satisfaction, une requête au juge d'appel risque de provoquer des conclusions incidentes de la part de l'administration.

De surcroît, le mécanisme de l'évocation n'est pas exempt de certains dangers si le juge d'appel après annulation puis évocation statue à nouveau à la demande du contribuable sur un litige dans lequel celui-ci avait obtenu partiellement gain de cause en première instance : le juge d'appel non lié par le jugement pourra aussi bien débouter le contribuable de toutes ses prétentions aggravant ainsi la situation de l'appelant.

CONCLUSION DU TITRE II

Le procès fiscal est un procès non ordinaire et s'avère nécessairement déséquilibré eu égard aux intérêts qui se confrontent.

Les règles spéciales édictées en matière de procédures contentieuses fiscales et particulièrement celles liées à la charge de la preuve sont le plus souvent favorables à l'administration.

En outre, le juge fiscal n'a véritablement la maîtrise que du déroulement de l'instruction et des débats non de l'application des règles processuelles qui s'imposent à lui et dont l'interprétation laisse place à peu d'audace jurisprudentielle.

Du reste, on peut légitimement douter de l'équité de la situation faite au contribuable lorsque le juge se prononce sur des impositions qui datent surtout si le contribuable n'a pas obtenu de bénéfice d'une procédure de sursis de paiement ou à exécution alors que les sommes en jeu sont conséquentes. La durée du procès est anormalement longue.

Quant au droit au rejugement du litige que la loi attribue notamment au contribuable, force est de constater que ce droit n'est pas exempt d'inconvénients pour ce dernier.

D'accès mal aisé et d'un coût relativement exorbitant, l'appel devant la cour administrative d'appel présente un risque non négligeable d'aggravation des solutions retenues par les premiers juges lorsque celles-ci ne sont que partiellement satisfaisantes.

L'action contentieuse à ce stade reste pour ainsi dire risquée et il faut avoir conscience des aléas inhérents à tout procès fiscal. Les mécanismes juridictionnels permettent toutefois d'éviter que l'issue du procès fiscal résulte du seul jeu du hasard.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Obtenir qu'un juge se prononce sur tout différend opposant le contribuable à l'administration apparaît, au terme de l'analyse qui précède, comme un droit consacré par les institutions administratives et juridictionnelles droit qui ne cesse d'évoluer à tel point qu'il a généré des procédures de plus en plus complexes à la fois sous l'aspect de l'accès au juge de l'impôt et de l'adaptation des règles processuelles au litige fiscal.

Mais cette évolution institutionnelle ne doit pas masquer que le recours au procès fiscal est un constat d'échec des tentatives préalables de conciliation entre les parties notamment par les commissions consultatives d'impositions.

Bien que fortement inspirées dans leur démarche par des méthodes de type juridictionnel, les commissions d'impositions locale et nationale ne jouent pas véritablement un rôle décisif dans le traitement des différends naissants : la fonction consultative n'aboutit pas en elle-même à un règlement sur les différends survenant dans le champ de compétence des deux commissions.

Nous pouvons nous interroger dans ces conditions sur l'utilité du maintien de ces institutions dans leurs attributions actuelles ?

Du reste, nous devons admettre au terme de notre étude des recours juridictionnels que le procès fiscal est un procès nécessairement déséquilibré étant donné la nature des intérêts en présence.

Les règles de dévolution de la charge de la preuve en biaisant très largement le débat contradictoire, le contribuable supportant l'essentiel de la charge, apparaissent encore souvent inéquitables et sont à l'origine d'une rupture d'équilibre entre les parties. La « dialectique » de la preuve qu'applique le juge et qui emprunte largement aux mécanismes de droit commun ne contribue pas au demeurant à atténuer ce déséquilibre.

Beaucoup plus incompréhensible apparaît la remise en cause de la règle de droit par l'administration notamment à travers le mécanisme de substitution de bases légales et donc la possibilité octroyée à celle-ci de se prévaloir en cours d'instance de textes autres qu'elle a appliqués pour imposer le contribuable.

Ainsi, ce sont non seulement des intérêts individuels qui se voient affectés par l'instabilité mais aussi la norme fiscale même, ce qui apparaît alors beaucoup plus

grave : il faut comprendre que cette instabilité est de plus en plus souvent contestée, car elle crée une insécurité¹ qui encourage la recherche d'optimisation par d'autres moyens.

A cet égard, la prise en compte du caractère fluctuant de la norme juridique notamment par l'instauration d'une garantie de stabilité des interprétations administratives si elle traduit l'acceptation du phénomène ne peut en elle-même y remédier. Comme le relève à juste titre la doctrine², la place tenue dans l'administration fiscale par les circulaires contribue aussi à affaiblir la juridiction fiscale.

¹ Notons ici que quatre éléments rendent actuellement l'application du principe de sécurité juridique incertaine. Il s'agit de la rétroactivité des lois, des revirements de jurisprudence, de l'application des nouvelles normes comptables et de l'instabilité de la norme fiscale.

² P.-M. Gaudemet *Réflexions sur les rapports du juge et du fisc*, Mél. Waline, LGDJ, 1974, p. 127

CONCLUSION GENERALE

Notre analyse des prérogatives fiscales dans la phase administrative du contrôle a révélé que les garanties offertes au contribuable lors de la mise en œuvre des différentes opérations qui composent la procédure d'imposition sont lacunaires.

Ces garanties apparaissent dès le début de certaines opérations de contrôle, par l'obligation d'informer le contribuable et de lui laisser un temps suffisant pour organiser sa défense.

Elles se prolongent par l'obligation d'établir un débat oral avec le contribuable et de l'informer des éléments qui lui sont opposés.

La remise d'un avis de vérification et le respect des délais requis avant le début des opérations de contrôle pour permettre au contribuable de se faire assister d'un conseil de son choix, ainsi que le caractère contradictoire de la vérification de comptabilité, constituent à cet égard les principales garanties de la phase de contrôle.

En revanche, les procédures d'investigations fiscales « périphériques » qui permettent à l'administration de croiser l'information contenue dans les comptabilités vérifiées et dont certaines procédures notamment le droit de constatation qui se rattachent légalement aux procédures de vérifications de comptabilité, toutes ne se rattachent pas à ces dernières procédures et sont ainsi privées des garanties traditionnellement attachées à la vérification de comptabilité. C'est le cas du droit de communication notamment.

Les informations recueillies alors illégitimement par suite de la mise en œuvre de ces procédures d'investigations fiscales pourront donc être exploités immédiatement ou ultérieurement par l'administration à des fins de recoupement sans l'assistance du conseil du contribuable réalisant ainsi des vérifications comptables occultes au mépris des droits de la défense.

Du reste, les garanties offertes au contribuable dans la phase de redressement se formalisent par la notification des redressements proposés, dont la motivation doit être suffisamment explicite en fait comme en droit afin de permettre au contribuable de faire connaître ses propres arguments.

Cette phase contradictoire entre le contribuable et l'administration sur le bien-fondé des redressements proposés est prolongée par l'intervention de deux commissions consultatives d'allure quasi-juridictionnelle¹.

Il s'ensuit que pour combattre les prétentions de l'administration le contribuable doit saisir préalablement, suivant deux procédures para-contentieuses distinctes, des commissions de taxations autorisées à entendre les parties avant de décider ou proposer une solution dans des domaines bien délimités.

Le contribuable est donc contraint en l'état du droit de faire 'juger' deux fois son différend par des organismes qui statuent à titre consultatif en matière de redressements et qui exercent la même prérogative de contrôle et de détermination de l'impôt.

Toutefois, toutes les garanties évoquées qui se situent dans la procédure d'imposition précèdent le stade de la mise en recouvrement des redressements litigieux et sont donc antérieures à la procédure contentieuse².

Cette dernière étant elle-même régie par le principe du contradictoire, nous ne pouvons que constater que les chances offertes au contribuable de faire entendre sa position, et donc de faire valoir ses droits, sont importantes. La portée de cette constatation doit néanmoins être tempérée.

Les prérogatives de contrôle fiscal sont certes limitées par un droit de contestation du contribuable vérifié. Le contentieux de l'imposition étant la forme d'action que le contribuable pourrait exercer pour faire valoir ses droits.

Mais les règles procédurales s'avèrent particulièrement contraignantes pour le contribuable et, de surcroît, ne paraissent pas toujours garantir aux solutions retenues par les premiers juges la parfaite équité souhaitable.

Les règles de recevabilité et d'introduction de l'instance devant la juridiction sont impératives rendant moins aisé l'accès du contribuable au prétoire tandis que les possibilités de « substitution de base légale » édictées à l'avantage de son contradicteur représentent une première source de rupture d'équilibre entre les parties.

La précarité de la situation du contribuable apparaît encore dans la phase de l'instruction et du jugement du recours de l'intéressé : si le caractère contradictoire de la procédure devant la juridiction est généralement garanti par le juge qui assure aux deux parties la possibilité de présenter leur propre version des faits et leur

¹ Commission locale de taxation, Commission nationale de recours fiscal

² Celle-ci étant elle-même composée d'une phase pré-contentieuse et d'une phase juridictionnelle.

interprétation de la règle de droit applicable, en revanche les règles de dévolution de la charge de la preuve qui échappent à la maîtrise du juge s'avèrent souvent favorables à l'administration et représentent un autre facteur de déséquilibre entre les deux protagonistes.

Du reste, le tribunal en se prononçant en première instance sur le litige épuise son pouvoir de juridiction et sa décision s'impose notamment au contribuable requérant.

Dans la mesure où le contribuable a été débouté de toutes ses prétentions par les premiers juges, celui-ci est fondé à saisir le juge d'appel suivant le principe du double degré de juridiction. Mais là encore, il doit satisfaire à des règles de procédure fort contraignantes.

Les règles de recevabilité du recours devant la juridiction d'appel sont d'ordre public et les moyens tirés de l'irrecevabilité du recours sont susceptibles d'être invoqués expressément comme moyens de défense par l'administration et peuvent conduire à un rejet définitif de la requête d'appel du contribuable.

De la même manière, le droit à un réexamen complet de sa demande de première instance par le juge d'appel dans le cadre du mécanisme de l'effet dévolutif est subordonné à une obligation que supporte le contribuable : celui-ci doit motiver sa requête et invoquer des moyens d'appel pertinents de nature à conduire à un double examen en fait et en droit du litige soumis aux premiers juges. A défaut, il peut se voir opposer une irrecevabilité de sa requête par le juge d'appel.

De surcroît, la jurisprudence applique avec parcimonie cette obligation de statuer incombant au juge d'appel saisi par voie de l'effet dévolutif : il arrive que la juridiction du recours annule le jugement attaqué pour vice de procédure et statue par voie d'évocation. Or, cette voie se révèle être d'un intérêt mitigé pour le contribuable qui traduit alors une altération du mécanisme du double degré de juridiction.

En définitive, le procès fiscal n'est pas un procès ordinaire puisque le contribuable trouve en face de lui un contradicteur qui est, le plus souvent, lui-même à l'origine de la règle de droit qu'il applique, dont il « impose » l'application aux juridictions et qu'il se réserve le droit de modifier ou de faire modifier par le législateur.

Le procès fiscal est donc un procès nécessairement déséquilibré eu égard aux intérêts qui se confrontent.

Dans ce contexte, le droit du contribuable à un procès équitable se traduit, non pas par une forme d'égalité de traitement entre intérêts antagonistes qui serait

impromptue, mais plutôt par la recherche d'un certain équilibre qui se manifeste davantage dans la conduite même de l'instance que dans son issue.

L'équité ne peut résulter en outre que de l'application d'une règle de droit stable et claire, mais aussi d'une règle qui ne privilégie pas outrageusement l'une des parties.

D'avantage que des règles concernant le déroulement de la procédure juridictionnelle qui garantissent une transparence du débat et protègent contre des moyens dilatoires du fait de l'une ou de l'autre partie, c'est sans doute des règles de fond, régissant la stabilité de la règle de droit applicable, que l'on peut encore attendre une amélioration des droits des contribuables.

TABLE BIBLIOGRAPHIQUE

I – OUVRAGES GENERAUX

1. Ouvrages juridiques

BOUVIER M., *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, 7^e édition, 2005, collection systèmes, Fiscalité

CELESTE J., *le contrôle fiscal au Maroc*, C. J., 1978

COZIAN M., *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec

Cozian M, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, 2003-2004, 27^e édition

CHAUDET J.-P., *Les principes généraux de la procédure administrative contentieuse*, LGDJ 1967

COLSON P., *L'office du juge et la preuve dans le contentieux administratif*, LGDJ, 1970

DRIE J-CL., *Procédures de contrôle fiscal. La voie de l'équilibre*, L'Harmattan, collection Finances publiques, 2005

DEGUERGUE M, *Procédure administrative contentieuse*, Montchestien, 2003,

GROSCLAUDE J., MARCHESSOU P., *Procédures fiscales*, Dalloz, 1998

GOUR C., MOLINIER J., TOURNIE G., *Procédure fiscale*, Puf Collection thémis droit, 1982

GAUDEMET Y., *Appel*, Encyclopédie Dalloz Contentieux administratif

GAUDEMET P.-M. *Réflexions sur les rapports du juge et du fisc*, Mél. Waline, LGDJ, 1974

GOHIN O., *La contradiction dans la procédure administrative contentieuse*, Paris, LGDJ, Bibliothèque de droit public, tome 151, 1988

LAMBERT Th., *Contrôle fiscal, droit et pratique*, PUF, Paris, 1991, 2^{ème} édition

LAMBERT Th., *La direction générale des impôts et la performance, Constitution et Finances publiques, Etudes en l'honneur de L. Philip*, (ouvrage collectif), Economica, 2005, _____

Martinez J-C, *Le statut de contribuable*, LGDJ, 1980, Tome 1

ODENT R., *Contentieux administratif*, Les cours de droit 1976-1981

PACTET P., *Essai d'une théorie de la preuve devant la juridiction administrative*, édition Pédone, 1952

RICHER D., *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, LGDJ, 1997

SCHRAMECK O., *Quelques observations sur le principe du contradictoire : l'état du droit*, Mélanges Guy Braibant, Paris, Dalloz, 1996

TROTABAS L., COTTERET JM., *droit fiscal*, Paris, Précis Dalloz, 3^{ème} édition, 1977

TROTABAS L., *Finances publiques*, Dalloz, 4^e édition, 1971

VERGES E., *Procédure civile*, PUG, 2007

2. Ouvrages non juridiques

ROUFFI M., *Le contrôle fiscal au Maroc, cas des impôts directs*, thèse 3^{ème} cycle Gestion d'entreprises, Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises, Casablanca, 1987

II – OUVRAGES SPECIALISES – THESES

BOUMLIK M., *l'imposition des revenus au Maroc, Contribution à une théorie générale du droit fiscal marocain*, thèse d'Etat en Droit, Bordeaux, 26 juillet 1982, III volumes.

BOUCHAREB M., *La lutte contre la fraude fiscale au Maroc*, Thèse de Doctorat en Droit Pubic, Université Paris I Panthéon-Sorbonne , 2004

BERN Ph., *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, LGDJ, Paris, 1972

BETTAN A., *Le contournement de la procédure de vérification de comptabilité* : Thèse, Paris II, 2001

CHAUTARD A., *La mutabilité de l'instance fiscale et le droit à un procès équitable*, L'Harmattan, Paris, 2003

HALOUI K., *Le contrôle fiscal des sociétés au Maroc, aspects juridiques et pratiques*, mémoire de Master Droit des Affaires M.2, 2004-2005

ROBBEZ-MASSON Ch., *la notion d'évasion fiscale en droit interne Français*, Paris, LGDJ, 1990

III – ARTICLES – CHRONIQUES – ETUDES

BOUMLIK M., « Le système d'imposition des revenus à la veille de la réforme fiscale », Revue marocaine de droit et d'économie du développement, n°4, 1983, Université Hassan II, Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales, Casablanca.

BARCON MAURIN JL., « Eléments sur les objectifs et les résultats du contrôle fiscal en matière de lutte contre la fraude fiscale », DF, 2007, N°3, p. 16-18.

BERGERES M. C., « Quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal » Gazette du Palais, 1983, p. 153

COZIAN M., « La gestion fiscale de l'entreprise », chronique, RJF 1980, n°5, pp. 202 et s.

COLLY F., « Aspects de la notion de cause juridique de la demande en justice dans le contentieux administratif de pleine juridiction », RFDA 1987

DELORME G., « La protection du contribuable », in Le contentieux fiscal, RFFP n° 17, édition LGDJ, 1987, p. 125

HALOUI K., « Evaluation du dispositif mis en place à la lumière des nouvelles procédures fiscales de l'article 22 de la loi de finances 2005 », actes du colloque sur les procédures de taxation et de vérification fiscales, Centre Marocain des Etudes Juridiques, 2006

LAMBERT T., « Hasard et contrôle fiscal », Gazette du Palais, 17 février 2001 n°48, p. 13

MARCHESSOU Ph., « Le principe de l'interprétation stricte des textes fiscaux », DF 1981, n°30, p. 947

NOËL G., « Une manifestation pernicieuse d' « impressionnisme fiscal » : la perméabilité de la procédure de vérification de comptabilité », DF 2007, n°8, p. 201

VIDAL G., Président de la commission fiscale du Barreau de Lyon, « Les limites du droit à l'information de l'administration », DF, 2007 n°3, p. 32-41

IV – CONCLUSIONS - NOTES - CHRONIQUES

BACHELIER G., Concl. CE, section, 6 décembre 1995, n°126826, SA Samep, DF 1996, n°7, comm. 203.

BERNARD M., Concl. CE, 7 février 1964, Association syndicale du Canal de Gap, Recueil Lebon, p. 81

DELMAS-MARSALET J., Concl. CE, 7 et 8^e sous-section., 10 janvier 1973, requête. n°79312, DF 1974, n°8 comm. 223.

DEBOUY C., note CE, Assemblée, 12 octobre 1979, Rassemblement des nouveaux avocats de France, AJDA 1980, p. 248.

FOUQUET O., Concl. CE 29 juin 1988, requête n°6155 1, DF 1989, n°1 comm. 39,

FOUQUET O., Concl. CE, 27 juillet 1988, requête n° 50020, RJF 10/88, n°1139

GOULARD G., Concl. CE, 9^e et 8^e sous-section, 23 avril 1997, requête n° 183969, RJF 6/1997, n°600.

LAPRADE M., Concl. CE, 9 novembre 1988, Plénière, requête n°69965, DF 1989, n°27 comm. 1360

LAVONDES F., Concl. CE, 6 juin 1969, requête n°750 76, DF 1969, n°4, comm. 1209

MERIC, Concl. CE, 19 mars 1958, requête n°38576, D F, 1958, n°27 bis. MEHL,

Concl. CE, 21 février 1973, requête n°82521, DF 19 73, 1239. MANDELKEM,

Concl. CE sect. 5 octobre 1973, requête. n°87519, DF 1974 n°64

POUSSIÈRE M., Concl. CE, 9^e sous -section, 05 janvier 1965, requête n°62099, D F 1970, n°3bis.

RIVIERE P., Concl. CE, 7^e et 8^e sous-section, requête n°13329, DF 1981, n°17, commentaire 937.

V- INDEX CHRONOLOGIQUE DES DECISIONS CITEES

1- Conseil constitutionnel

CC, 29 décembre 1989, Loi de finances pour 1990, Recueil des décisions du Conseil constitutionnel, p. 110

2- Ordre administratif

a- Conseil d'Etat _____

CE, 05 février 1902, Parmentier-Danet recueil Conseil d'Etat Lebon, p. 80

CE, 15 janvier 1932, Dupont, p. 314, cité par JurisClasseur Procédures Fiscales, Fascicule 230

CE, 27 juillet 1936, C. Gour, J. Molinier, G. Tournie, *Grandes décisions de la jurisprudence du droit fiscal* PUF, 1977, p. 170

CE, 24 avril 1949, requête n°99424, Lebon, p. 33

CE, 19 mars 1956, requête n°34246, Recueil Dupont 1956

CE, Section, 25 janvier 1957, recueil Lebon, p. 66

CE, 15 juillet 1960, n°47720, RO, p. 142 ; 20 juin 1962, n°55085, RO, p. 119

CE, 2 mai 1961, requête n°45065, RO p. 344

CE, 5 juin 1961, requête n°48550, Recueil CE, p. 369

CE, 13 mai 1964, requête n°61617, DF 1964, n°39 ; 7^e et 8^e sous-section, 4 mai 1988, requête n°64349, RJF 1988, n°730

CE, 14 février 1964, requête n°59902, Bulletin Dupont 6/1964 p. 484

CE, 7^e sous-section, 7 mai 1962, requête n°33973, Recueil Lebon, p. 946

CE, 24 octobre 1966, n°62459, RO, p. 248

CE, 12 juillet 1969, n°73784, Rec. CE, p. 389

CE, section, 20 juillet 1971, requête n°76760, DF, 1973, comm. 124

CE, section, 6 octobre 1972, n°81674 et n°81758, Lebon, p. 615

CE, 10 juillet 1974, requête n°79461, DF 1974, n° 33-38, comm. 1072

CE, 10 avril 1974, requête n°83451, DF 1974, n°32, comm. 998

CE, Pleinière, 4 novembre 1974, requête n°91396, DF, 1975, comm. 541

CE, 5 février 1975, n°79458, DF, 1975, n°40-41, comm. 1312

CE, 16 avril 1975, requête n°93460, DF 1975, n°40 -41, comm. 4911

CE, 14 mai 1975, requête n°88141, RJF 1975, n°8 comm. 358

CE 22 décembre 1976, requête n°330, RJF février 1977, n°87

CE, 11 janvier 1978, requête n°87894, DF 1978, n° 19, comm. 780

CE, Section, 21 mai 1976, requête n°94052, RJF 7-8/1976, n°344

CE, Sect. 22 octobre 1976, 92182 : DF, 1977, 677

CE, 22 décembre 1976, requête n°1843, RJF 2/1977 p. 76

CE, 7^e et 8^e sous-section, 28avril 1976, requête n°97289, Neveu , DF 1976, n°49, comm. 1800

CE, 8^e et 9^e sous-section, 11 mai 1977, requête n°99076, DF 1977, n°25, comm. 1003

CE Section, 9 novembre 1979, requête n°1100, DF n° 12, 1982, commentaire n° 655

CE, 5 mars 1980, requête n°14611, DF, n°22, 1980, comm. 1256

CE, 24 avril 1981, n°12292, DF 1981, n°51 comm. 2 335

CE, 30 septembre 1981, n°20854, DF 1981, n°50 com m. 2259

CE 7^e et 9^e sous-section, 6 février 1981, requête n°12117 DF 1 981, n°27 comm. 1480

CE, 25 février 1981, requêtes n°18514 et 18515, RJF, 5/1981, n°473

CE, 23 janvier 1981, Coudert, recueil Conseil d'Etat Lebon, p. 23

CE, 10 juillet 1981, Recueil Conseil d'Etat 1981, p. 885 ; CE, 25 février 1987, requête n°50135, Recueil Conseil d'Etat 1987, p. 682

CE, 16 avril 1982, requête n°17218, RJF, 1982 n°6 , comm. 568

CE, 4 novembre 1983, requête n°36082, RJF 1/1984, n°86

CE, 04 mars 1983, Association SOS Paris, recueil Conseil d'Etat Lebon, p. 94

CE, Pleinière, 29 juillet 1983, requête n°31761, D F, n°51, 1983, commentaire n° 2367

CE, 27 mai 1983, requête n°30443, RJF 7, 1983 n°9 08

CE 28 septembre 1983, requête n°11513, RJF, 1983, n°11, comm. 1398

CE 9 février 1983, requête 29313, RJF, 1983, n°4, comm. 564

CE, 26 novembre 1984, requête n°35104, RJF 1/1985, n°99

CE, 06 juin 1984, requête n°29323, Renault, DF, n° 47, 1984, comm. 2085

CE, Plénière, 27 juillet 1984, requête n°34588, SA « Renfort Service », RJF 10 /1984, n°1233

CE, 28 mars 1984, requête n°36890, DF n°39, 1984, comm. n°1605

CE, 7^e sous-section, 18 janvier 1984, requête n°38497, RJF 1984, n°364

CE, 10 octobre 1984, requête. n°37323, RJF 1984 n° 12, comm. 1477

CE 11 juillet 1984, requête n°36866 RJF 10/1984, n°1249

CE, 8^e et 7^e sous-section, 4 février 1985, requête n°41828, RJF 1985, n°650

CE, 26 juin 1985, n°40095 et n°45793, DF, 1986, n°11, comm. 521

CE, 7 octobre 1985, n°43242, Mme GILBERT, DF 1986 n°12, comm. 383

CE, 30 janvier 1987, requête n°49495, RJF 3/1987, n°299

CE, Plénière, 27 juillet 1988, RJF 1988, n°10 comm. 1139

CE, 7 décembre 1987, requête n°65003 RJF 2/1988, n°212

CE, 7^e et 8^e sous-section., 21 octobre 1987, requête n°60512 DF 1988, n°7, comm. 317

CE, 8^e et 9^e sous-section, 30 septembre 1987, requête n°50156, RJF 11/1987, n°1109

CE Section, 11 juillet 1988, requête 73302, DF 1988, n°44, comm. 2044

CE, 7^e et 9^e sous-section, 22 mai 1989, requête n°63503, DF 1989, n°40, comm. 1780

CE, 23 octobre 1989, requête n°77816 et 94577, RJF 1989, 12, comm. 1415

CE, 7^e et 8^e sous-section, 22 février 1989, requête n°61908, DF 1989, n°40, comm. 1762

CE, 7^e et 8^e sous-section, 3 mai 1989, requête n°79893, RJF 6/1 1989, n°714

CE, 7^e et 8^e sous-section, 5 juin 1989, requête n°78301, RJF 8/1989, n°985

CE, 8^e et 9^e sous-section, 3 décembre 1990, requête n°66385, RJF 2/1991, n°205

CE 17 janvier 1990, requête n°68477 et n°68678, D uboscq, RJF mars 1990, n°323

CE, 7^e et 9^e sous-section, 31 octobre 1990, requête n°51223, RJF 12/1990, n°1513

CE, 9 mars 1990, n°52260, DF n°1990 n°27, comm. 1318

CE 12 décembre 1990, requête n°57510, Torras, DF 1992 n°46 comm. 2169

CE, 26 juin 1991, requête n°67941, RJF 10/1991, n°1274

CE, 21 janvier 1991, requête n°75070, RJF 3/1991, n°258

CE, 25 mars 1991, requête n°120290, RJF 5/1991, n° 672

CE, Section, avis, 29 novembre 1991, Syndicat des commerçants non sédentaires de la Savoie, DF, n°21, 1991, commentaire n°1106

CE, sect. 8 février 1991, requête n°69712, Lemonnier DF 1991, n°10 comm. 490

CE, 8 février 1991, requête n°69712, DF 1991, n°10, comm. 490

CE, 19 juin 1991, requêtes n°60976 et 60977, DF 1991, n°42, comm. 1945

CE, 7^e et 8^e sous-section, 9 octobre 1992, requête n°82144, DF, 1993, n°17-18, comm. 933 bis.

CE, 12 juin 1992, requête n°72194, DF 1993, n°6, comm. 256

CE, 8^e et 7^e sous-section, 12 février 1992, requête n°68247, RJF 4/1992, n°520

CE, 23 mars 1992, requête n°99425 et n°99426, DF 1992, n°41 comm. 1865

CE, 29 janvier 1993, requête n°79476, RJF 3/1993, n°414

CE, 08 avril 1994, Ville de Savigny-le-temple, recueil Conseil d'Etat Lebon, p. 1119

CE, 8^e et 9^e sous-section, 2 mars 1994, requête n°79785, RJF 5/1994, n°591

CE, 9^e et 8^e sous-section, 21 juin 1995, requête n°132 531, DF 1995, n°41, comm. 1902

CE, 9^e et 8^e sous-section, 20 mars 1996, requête n°123716, DF 1997, n°41, comm. 1045

CE, 8^e et 9^e sous-section, 30 septembre 1996, requête n°139846, RJF 11/1996, n°1325

CE, 23 avril 1997, n°183929, DF, 1997 n°39, comm. 1007

CE, 8 juillet 1998, 8^e et 9^e sous-section, requête n°159135, RJF 8-9/1998, n°973

CE, 8^e et 9^e sous-section, 11 février 1998, requête n°178841, RJF 4/1998, n°442

CE, 8^e et 9^e sous-section, 2 juin 1999, requête n°184896, DF 2000, n°5, comm. 59

CE, 9^e et 8^e sous section, 22 mars 1999, requête n°164819, DF 1999, n°45, comm. 831

CE, Section, 11 juin 1999, requête 173972, Recueil Conseil d'Etat 1999, p. 178

CE, 9^e et 10^e sous-section, 20 octobre 2000, requête n°182156, D F 2001, n°9, comm. 190

CE, 9^e et 10^e sous-section, 19 avril 2000, requête n°163222, RJF 5/2000, n°600

CE 8^e et 3^e sous-section, 28 juillet 2000, requête n°185401, D F, 2001, n°6, comm. 108

CE, 10 octobre 2001, requête n°211964, RJF 1/2002, n°89

CE, 16 mars 2001, requête n°198087, DF 2001, n°29 , comm. 703

CE, 26 juin 2002, n°198536, M. Faivre, RJF, 2002, n°10, comm. 1154

CE, 8^e et 9^e sous-section., 20 juillet 2007, n°288145, Desille, DF, n°48, 29 novembre 2007, comm. 1013

b- Cours Administratives d'Appel

CAA Paris, 2^e chambre, 20 décembre 1990, requête n°89-816, DF 19 92, n°43, comm. 1949

CAA Nancy, 18 décembre 1990, n°90-32, DF, 1991, n° 41, comm. 1903

CAA Paris, 22 janvier 1991, n°89-858 et 89-873, DF 1992, n°42, comm. 1898

CAA Bordeaux 16 juillet 1991, requête n°89-1650, D F n°29, 1992, comm. 1486

CAA de Paris, 28 janvier 1992, requête n°1119, RJF 4/1992, n°548

CAA Nancy, 5 novembre 1992, requête n°90577, DF 19 93, n°41, comm. 1959

CAA Nantes, 31 décembre 1992, requête n°91251, RJF 6/1993, n°869

CAA Paris 21 avril 1992, requête n°90-107 DF 1993, n°3 comm. 68

CAA Paris, 19 janvier 1993, requête n°91912, DF 19 93, n°47-48, comm. 2293

CAA Paris, 13 mai 1993, requête n°91649, RJF 8-9/1 993, n°1188

CAA Paris, 9 novembre 1993, requête n°91-70, DF 19 94 n°30-31, comm. 1478

CAA Nantes, 26 janvier 1994, requête n°92744, RJF 4/1994, n°459

CAA Nantes, 30 juin 1994, requête n°92506, DF 1994 , n°52, comm. 2312

CAA Nancy, 1^{er} décembre 1994, requête n°91765, DF 1995, n°25, co mm. 1357

CAA Paris, 5 avril 1994, requête n°92880, DF 1994, n°50, comm. 2149

CAA Lyon, 7 décembre 1994, requête n°92-597 SA Mar eson, DF 1995 n°4 comm. 142

CAA Bordeaux, 20 février 1996, requête n°94 1017, RJF 5/1996, n°630

CAA Paris, 8 décembre 1998, requête n°962154, DF 1 999, n°46-47, comm.848

CAA Paris, 7 octobre 1999, requête n°96-803, DF 20 00, n°28, comm. 587

CAA Bordeaux, 25 mai 1999, requête n°96192, RJF 11 /1999, n°1362

CAA Douai, 28 novembre 2000, requête n°97328, RJF 5/2001, n°652

CAA Paris, 12 octobre 2000, requête n°971802, RJF 3/2001, n°332

3- Ordre judiciaire

Cour de cassation

Cass. Com. 9 février 1993, requête n°90-22158, DF 1993, n°20, comm. 1050

VI- TEXTES ET RECUEILS

-Dahir des obligations et des contrats D.O.C – Dahir du 12 août 1913 modifié et complété par la loi n°44-00 Dahir du 3 octobre 200 2

-Décret n°2-95-507 du 12 décembre 1995 modifiant l e décret royal n°330-66 du 21 avril 1967 portant règlement général de comptabilité publique

- Loi 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants – Dahir n°1-92-138 du 25 décembre 1992 – B.O. n°4183 bis du 30 décembre 1992

-Loi 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques – Dahir n°1-00-175 du 3 mai 2000

- Loi 41-90 instituant des tribunaux administratifs – Dahir n°1-91-225 du 10 septembre 1993

- Loi 80-03 instituant des cours administratives d'appel – Dahir n°1-06-07 du 14 février 2006 _____

- Loi-cadre 3-83 relative à la réforme fiscale – Dahir n°1-83-38 du 23 avril 1984

- Code général des impôts – Dahir n°1-07- 211 du 27 décembre 2007
- Code de procédure civile – Dahir n°1-74- 447 du 28 septembre 1974
- Code de commerce et tribunaux de commerce – Dahir n°1-96-83 du 1^{er} août 1996 –
Dahir n°1-97-65 du 12 février 1997
- Juris-classeur fiscal
- Note circulaire n°703 de la Direction générale des impôts
- Note circulaire portant instruction générale de la loi 24-86 relative à l'impôt sur les
sociétés - Dahir n°1-86-239 du 31 décembre 1986.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE.....	17
DES GARANTIES LACUNAIRES DU CONTRIBUABLE DANS LA PHASE ADMINISTRATIVE DU CONTROLE FISCAL	
TITRE I	21
Des garanties insuffisantes dans la phase de contrôle	
Chapitre 1.....	25
Les droits du contribuable face aux pouvoirs d'investigation de l'administration	
Section1.....	26
Les droits du contribuable face au pouvoir de communication de l'administration	
§ 1. L'étendue du pouvoir de communication.....	26
A. Le champ d'application du droit de communication auprès des entreprises privées.....	27
B. Les documents sur lesquels porte le droit de communication	27
1. La communication des livres dont la tenue est rendue obligatoire par le livre premier du titre IV de l'article 19 du code de commerce.....	27
2. La communication de tous actes, écrits, registres et dossiers détenus par les personnes physiques ou morales exerçant une activité passible des impôts droits et taxes.....	28
§ 2. <u>La portée de la garantie liée à l'obligation d'information du contribuable</u> dans le cadre d'une vérification de comptabilité	28

Section 2.	30
Les droits du contribuable face au pouvoir de constatation de l'administration	
§ 1. Le domaine du pouvoir de constatation	31
§ 2. La procédure de constatation.....	31
A. Le déroulement de la procédure de constatation	31
B. Le procès verbal	31
C. Les opérations de constatation	32
1. La période couverte par le pouvoir de constatation	32
2. Les documents susceptibles d'être examinés	32
§ 3. Les limites à la mise en œuvre du pouvoir de constatation ou les garanties du contribuable	33
Chapitre 2.....	35
Les droits du contribuable face au pouvoir de vérification de comptabilité de l'administration	
Section 1.	36
Le cadre juridique de la vérification de comptabilité	
§ 1. Le cadre général de la vérification de comptabilité	37
A. La définition de la notion de vérification de comptabilité	37
B. Les obligations des contribuables assujettis	38

§ 2. Le régime de l'acte de gestion anormal	39
A. La notion de l'acte de gestion anormal au regard du droit positif français.....	40
1. Une interprétation des dispositions des articles 38 et 39 du CGI par l'administration.....	40
a. Le principe à la base de la déductibilité des charges.....	41
b. Le principe à la base de la taxation des opérations de l'entreprise	41
2. La censure de l'inquisition fiscale par la jurisprudence à travers Le principe de non immixtion.....	42
B. Les conditions d'application de la théorie de l'acte de gestion anormal du point de vue du droit marocain	43
Section 2.	44
L'approche technique de la vérification de comptabilité	
§ 1. La phase préparatoire	45
A. La connaissance de l'entreprise	45
1. L'approche de l'entreprise au plan juridique	45
2. L'approche de l'entreprise au plan comptable	46
3. L'approche de l'entreprise au plan fiscal	46
4. L'approche de l'entreprise au plan économique	46
B. L'examen des états de synthèse de l'entreprise assujettie.....	46
1. L'examen analytique des comptes de l'entreprise assujettie.....	47

2. L'analyse financière des comptes de l'entreprise assujettie.....	47
3. L'orientation du contrôle sur place	48
§ 2. La phase du contrôle sur place	48
A. L'approfondissement de la connaissance de l'entreprise	49
1. L'approche de l'entreprise au plan juridique	49
2. L'approche de l'entreprise au plan économique	49
3. L'approche de l'entreprise au plan comptable	50
4. L'approche de l'entreprise au plan fiscal	50
B. L'examen sur place de la comptabilité de l'entreprise.....	50
1. L'examen de régularité en la forme de la comptabilité de l'entreprise	50
2. L'examen de régularité quand au fond des documents comptables	51
a. Le contrôle des comptes de bilan et de résultat	51
α) L'examen des postes du bilan	52
β) Le contrôle du compte de résultat dans la petite entreprise.....	53
b. Les examens de cohérence	54
3. La reconstitution des résultats de l'entreprise	55
a. La reconstitution fondée sur un coefficient de bénéfice brut.....	56
b. La reconstitution fondée sur les méthodes quantitatives	57
Section 3.	59
Les garanties du contribuable soumis à une procédure de vérification de comptabilité	

§ 1. Les garanties préalables à la mise en œuvre de la vérification	59
A. La portée de la garantie liée à l'envoi de l'avis de vérification	60
B. Le contenu de l'avis de vérification	60
1. L'identification des années soumises à vérification	60
2. Le destinataire de l'avis	61
3. La date d'envoi de l'avis de vérification	61
C. La garantie liée à l'information du contribuable de la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix	62
§ 2. Les garanties concernant le déroulement de la vérification sur place	62
A. La garantie d'un débat oral et contradictoire	63
1. Le principe d'exercice du contrôle dans les locaux du contribuable	63
2. L'exception de l'emport des documents comptables	64
B. Les limites à la mise en œuvre d'une vérification de comptabilité	65
§ 3. Les garanties liées à l'achèvement de la vérification	65
A. La notification formelle des résultats de la vérification.....	66
B. L'interdiction de modifier les nouvelles bases d'imposition résultant de la première vérification.....	66
Conclusion du Titre I	67

TITRE II	69
Des garanties minimalistes dans la phase de redressement	
Chapitre 1.....	73
Les droits du contribuable face au pouvoir de redressement de l'administration	
Section 1.	74
Le champ d'application de la procédure de redressement contradictoire	
§ 1. Le caractère général de la procédure de redressement contradictoire	75
A. La nature de l'irrégularité	75
B. Les éléments servant de base de calcul de l'impôt	76
§ 2. L'indication par l'administration de la procédure suivie	76
Section 2.	77
Les garanties attachées à la procédure de redressement contradictoire	
§ 1. La notification de redressement dans la procédure contradictoire	78
A. Les formes de la notification de redressement	79
1. Le destinataire de la notification de redressement.....	79
2. Les modalités de la notification de redressement	79
B. Le contenu de la notification de redressement	79
<u>1. La signature de l'agent notificateur</u>	<u>80</u>

2. La mention du délai de réponse	80
3. La mention des chefs de redressement	81
4. La mention des motifs de droit et de fait sur lesquels se fondent les redressements	81
§ 2. La réponse du contribuable à la notification de redressement	83
A. Le défaut de réponse de la société dans les délais légaux	84
B. L'acceptation express par la société de la totalité du redressement notifié.....	85
C. L'acceptation en partie par la société du redressement notifié	85
D. Les observations de la société.....	85
§ 3. La réponse de l'administration aux observations du contribuable	86
§ 4. La faculté de saisine de la commission locale de taxation	88
§ 5. La faculté de saisine de la commission nationale de recours fiscal	91
Chapitre 2.....	95
Les droits du contribuable face au pouvoir de sanctions de l'administration	
Section 1.	96
La nature juridique des sanctions prononcées par l'administration	
§ 1. La nature juridique de l'intérêt de retard	97
§ 2. <u>La nature juridique des majorations proportionnelles</u>	98

Section 2.	99
Le régime des sanctions appliquées par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de comptabilité et les droits du contribuable	
§1. Le régime de l'intérêt de retard	100
A. Le champ d'application de l'intérêt de retard	100
B. La liquidation de l'intérêt de retard	101
1. Le taux de l'intérêt de retard	101
2. Le cumul de l'intérêt de retard et des majorations proportionnelles	102
§ 2. Le régime des majorations proportionnelles	102
A. Le champ d'application des majorations proportionnelles	103
B. Le pouvoir de qualification des infractions constatées par l'administration	104
1. L'établissement de la mauvaise foi	104
2. L'appréciation de la mauvaise foi	105
a. L'appréciation objective de la mauvaise foi	106
α. L'importance du redressement	106
β. La nature des redressements	106
γ. La fréquence des redressements	106
b. L'appréciation subjective de la mauvaise foi	106
α. Les redressements consécutifs aux informations recueillis auprès des tiers	107
β. Les redressements consécutifs à des informations recueillies auprès de l'entreprise vérifiée	107
3. Les insuffisances assorties de manœuvres frauduleuses	107

Section 3.	109
Le pouvoir de modération des sanctions administratives	
§ 1. La nature juridique des remises et des transactions	109
A. La remise	109
B. La transaction	110
§ 2. Les règles de procédure	111
Conclusion du Titre II	113
Conclusion de la première partie.....	115
DEUXIEME PARTIE.....	117
DES GARANTIES INSUFFISAMMENT PROTECTRICES DU CONTRIBUABLE DANS LA PHASE JURIDICTIONNELLE DU CONTROLE FISCAL	
TITRE I.....	121
La portée limitée des recours para-contentieux du contribuable	
Chapitre 1.....	125
Le recours consultatif devant la commission locale de taxation	
Section 1.	126
L'organisation des commissions locales : la composition paritaire de la commission locale	
§ 1 La présidence de la commission.....	126
§ 2 Les représentants siégeant à la commission.....	127

A. Les représentants de l'administration	127
B. Les représentants des contribuables	128
Section 2.	129
La consultation de la commission locale	
§ 1. Les conditions de la saisine	130
A. La saisine de la commission locale dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire	130
B. L'objet et la portée des litiges	132
§ 2. La forme de la saisine	134
A. La condition de délai	135
B. L'absence de formalisme de la demande de saisine	136
Section 3.	136
Les pouvoirs de décision de la commission locale	
§ 1. L'engagement de la procédure devant la commission	138
§ 2. La convocation du contribuable.....	139
A. Le délai de convocation	140
B. Les obligations du contribuable	140
§ 3. La tenue de la séance	140

A. L'examen du dossier en séance	141

B. La délibération de la commission	142
§ 4. La motivation et la notification de l'avis de la commission	142
A. La motivation de l'avis de la commission	142
B. La notification de l'avis de la commission	143
Chapitre 2	145
Le recours consultatif devant la commission nationale de recours fiscal	
Section 1.	146
L'organisation de la commission nationale : la composition paritaire de la commission nationale	
§ 1. La présidence de la commission.	147
§ 2. Les représentants siégeant à la commission.....	147
A. Les représentants de l'administration	147
B. Les représentants des contribuables	148
Section 2.	150
La consultation de la commission nationale	
§ 1. Les conditions de la saisine	151
A. La saisine de la commission nationale dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire	151
B. L'objet et la portée des litiges	152

§ 2. La forme de la saisine	156
A. La condition de forme	157
B. La condition de délai	157
Section 3.	157
Les pouvoirs de décision de la commission nationale	
§ 1. L'engagement de la procédure devant la commission	158
A. L'engagement de la procédure par le contribuable	158
B. L'engagement de la procédure par l'administration	159
§ 2. La convocation du contribuable	160
A. Le délai de convocation	160
B. Les obligations du contribuable	161
§ 3. La tenue de la séance.....	161
A. L'examen du dossier en séance	162
B. La délibération de la sous-commission	163
§ 4. La motivation et la notification de l'avis de la sous-commission	164
A. La motivation de l'avis de la sous-commission	164
1. La nature de la motivation	164
2. La portée de la motivation	165

B. La notification de l'avis de la sous-commission	165
Section 4.	166
Les conditions liées à l'édiction de l'acte d'imposition consécutif à la décision de la commission nationale	
§ 1. La nature juridique de l'acte d'imposition	167
A. L'acte d'imposition, une décision exécutoire	167
B. L'acte d'imposition, résultat d'une compétence liée	168
§ 2. Les conditions liées à l'édiction de l'acte d'imposition	169
A. Les délais de reprise	170
B. Les interruptions des délais de reprise	170
Conclusion du Titre I.....	173
Titre 2.....	175
Les déséquilibres intrinsèques aux recours juridictionnels du contribuable et la rupture d'égalité entre les parties au procès fiscal	
Chapitre 1.....	181
Le recours juridictionnel devant le tribunal administratif	
Section 1.	182
La saisine du tribunal administratif	
§ 1. Le droit d'agir au contentieux.....	183
A. La qualité pour agir.....	183

B. Les délais pour agir.....	184
1. Le délai de saisine de deux mois.....	185
2. La portée du caractère d'ordre public des délais.....	186
§ 2. Le contenu de la demande contentieuse.....	186
A. L'objet de la demande.....	187
B. La motivation de la demande.....	188
1. La libre évolution de la motivation de l'administration.....	188
2. L'évolution limitée de la motivation du contribuable.....	189
Section 2.	191
La décision du tribunal administratif	
§ 1. Le caractère essentiellement contradictoire de l'instruction.....	192
A. Le droit à communication.....	193
B. Le droit de produire sa défense.....	194
§ 2. L'appréciation du bien-fondé des allégations et la rupture d'équilibre entre les parties au procès fiscal.....	195
A. La preuve des allégations : Des exigences plus rigoureuses à l'égard du contribuable.....	196
1. La charge de la preuve dans la procédure contradictoire de redressement.....	197

2. L'objet de la preuve.....	198
3. Les modes de preuve.....	199
B. La vérification des allégations : L'utilité du supplément d'instruction ou le caractère non frustratoire de l'expertise fiscale.....	200
1. Le caractère non obligatoire de l'expertise	201
2. Le caractère non frustratoire de l'expertise pour les parties.....	201
§ 3. L'appréciation du bien-fondé de la demande du contribuable.....	203
A. Les obligations du juge.....	203
B. La portée des décisions du juge.....	204
Chapitre 2.....	207
Le recours juridictionnel devant la cour administrative d'appel	
Section 1.	208
Les conditions de recevabilité du recours du contribuable devant le juge d'appel	
§ 1. Le droit d'agir en appel.....	209
A. La qualité pour agir en appel.....	209
B. Les délais pour agir en appel.....	209
§ 2. La forme et la motivation du recours en appel.....	210
A. <u>L'objet de la requête d'appel.....</u>	210

B. La motivation de la requête d'appel : L'exigence de moyens d'appel pertinents.....	211
Section 2.	213
Le droit du contribuable au rejugement complet de l'instance et les limites du double degré de juridiction	
§ 1. La logique de l'effet dévolutif sur requête du contribuable.....	213
§ 2. La portée limitée de l'évocation	214
Conclusion du Titre II.....	217
Conclusion de la deuxième partie.....	219
CONCLUSION GENERALE	221
TABLE BIBLIOGRAPHIQUE.....	225
TABLE DES MATIERES.....	236