



HAL
open science

Le régime fiscal marocain et les droits de l'homme

Fadwa Ntegue

► **To cite this version:**

Fadwa Ntegue. Le régime fiscal marocain et les droits de l'homme. Droit. COMUE Université Côte d'Azur (2015 - 2019), 2017. Français. NNT : 2017AZUR0042 . tel-03091960

HAL Id: tel-03091960

<https://theses.hal.science/tel-03091960>

Submitted on 1 Jan 2021

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.

École doctorale n° 513 DESPEG

Unité de recherche : FACULTE DE DROIT ET SCIENCE POLITIQUE

Thèse de doctorat

Présentée en vue de l'obtention du

grade de Docteur en Droit par

Fadwa NTEGUE

LE REGIME FISCAL MAROCAIN ET LES DROITS DE L'HOMME

Dirigée par Jean-François RENUCCI

Soutenue le 15 décembre 2017

Devant le jury composé de :

M. Ahmed EL ALLALI, Professeur à la Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales (Université Mohamed I d'Oujda) Rapporteur.

Mme Valérie BOUCHARD, Maître de conférences HDR à la Faculté de Droit (Université de Toulon), Rapporteur.

M. Yves STRICKLER, Professeur à la Faculté de Droit et Science Politique (Université Côte d'Azur), Directeur du Pôle Pénal du CERDP.

M. Jean-François RENUCCI, Professeur à la Faculté de Droit et Science Politique (Université Côte d'Azur), Directeur de thèse.

Me. Souad SAMMOUR, Avocate au Barreau de Nice, Invitée

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans la thèse. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

Cette thèse traite des procédures de contrôle et de contentieux en droit fiscal marocain dans leurs rapports avec les droits de l'homme. Il s'agit d'une analyse des textes fiscaux marocains qui encadrent le contrôle et le contentieux fiscal dans leur conformité avec les Droits de l'Homme, le tout en essayant de faire le rapprochement entre le traitement jurisprudentiel marocain et celui de la CEDH en la matière. Sans pour autant toucher à l'ensemble des Droits de l'Homme, cette recherche portera sur le droit de propriété et la liberté d'entreprendre telles que garanties par la Déclaration des Universelles des Droits de l'Homme et confirmées par la constitution marocaine. Elle traite aussi du procès fiscal et sa conformité aux garanties du droit au procès équitable notamment le délai raisonnable, le droit au juge, la présomption d'innocence et le droit de garder le silence. La finalité de cette recherche est de pousser le législateur marocain à prendre en considération la garantie de ces droits lors de l'élaboration de la norme fiscale en matière de contrôle et de contentieux.

The present study tackles the procedures pertaining to control and litigation in Moroccan tax law in connection with the Human rights. It undertakes an analysis of the Moroccan legislative texts governing the procedures of control and litigation and tax case law in their compliance with the Human rights, while also seeking to make some kind of benchmark with the European Court on Human Rights in this regard. This study also aims at pinpointing infringements of these rights in the process of tax inspection procedures and fiscal proceedings that generally come as the ultimate outcome of a scrutiny process. While not addressing all economic and social rights, the present study will focus on ownership property rights and economic freedom as guaranteed by the Declaration of the Rights of Man and the Citizen, and confirmed by the Moroccan constitution. It also deals with the right to a fair trial, including reasonable time, right of access to the courts, the presumption of innocence and the right to remain silent. This study finally seeks to urge the Moroccan legislator to take into consideration the guaranteeing of these rights in the process of designing tax standards.

SOMMAIRE

PREMIERE PARTIE : Les droits substantiels du contribuable

TITRE I : La garantie du droit de propriété à l'épreuve des procédures fiscales.

CHAPITRE 1 : Le droit de propriété et le contrôle fiscal

CHAPITRE 2 : Le droit de propriété et les procédures de recouvrement forcé

TITRE II : La garantie de la liberté d'entreprendre à l'épreuve du contrôle fiscal

Chapitre 1 : La liberté d'entreprendre en droit fiscal

Chapitre 2 : Les gardes fous de la liberté d'entreprendre en matière fiscale

Deuxième Partie : Le procès fiscal est-il un procès équitable?

TITRE I : Les garanties processuelles du contribuable dans la phase précontentieuse du procès fiscal

Chapitre 1 : L'influence de l'obligation de saisine des commissions sur le délai raisonnable

Chapitre 2 : L'emprise du recours préalable à travers la réclamation sur les fondements du procès équitable

TITRE II : L'ingérence de la garantie constitutionnelle du procès équitable au stade judiciaire du procès fiscal

Chapitre 1 : Le procès fiscal au stade judiciaire du contentieux est-il équitable ?

Chapitre 2 : L'applicabilité des garanties constitutionnelles du procès pénal au procès fiscal.

ABREVIATIONS

{ A }

Adm fis : Administration fiscale

Aff : Affaire

A.J.D.I : Actualité Juridique de Droit Immobilier

AJDA : Actualité juridique de droit administratif

Al : Alinéa

AN : Assemblée Nationale

Ann. : Annexe

Arr : Arrêté

Art : Article

Ass : Assemblée

{ B }

BF : Lefebvre Bulletin fiscal Francis Lefebvre

BO : Bulletin officiel des différents ministères

Bull. civ : Bulletin des arrêts de la Cour de cassation (Chambres civiles)

Bull. crim : Bulletin des arrêts de la Cour de cassation (Chambre criminelle)

Bull. CE : Bulletin des Communautés européennes

{ C }

c/ : Contre

CA : Cour d'appel

CAA : Cour administrative d'appel

CE : Conseil d'Etat

CEDH : Cour européenne des droits de l'Homme

CGI : Code général des impôts

Ch.adm: Chambre administrative

Chron : Chronique

Circ : Circulaire

CJCE : Cour de justice des communautés européennes

CNRF : Commission Nationale du Recours Fiscal

CNSS : Caisse Nationale de Sécurité Sociale

CRCP : Code de Recouvrement des Créances Publiques

Coll : Collection

Comm : Commentaire

Comp : Comparer

Concl : Conclusion

Cons. Const : Conseil constitutionnel

Conv. EDH : Convention européenne des droits de l'homme

{ D }

D.: Dalloz

D.: aff. Dalloz Affaires

DGI : Direction Générale des Impôts

DF : Droit Fiscal

Dr : sociétés Droit des sociétés

E }

Ed : Edition

Ets : Etablissements

{ I }

Ibid : Ibidem

Id : Idem

Imp : Imprimerie

In. Dans l'ouvrage

Infra :Ci-dessous

IS : Impôt sur les Sociétés

IR/Prof : Impôt sur le Revenu professionnel

{ L - M }

L : Loi

L.F :Loi de finances

LPF : Livre des Procédures Fiscales

{ N }

n° : Numéro

{ O }

Obs : Observations

Op. cit: Operecitato

Ord: Ordonnance

{ P }

P : Page

Pr : Président

{ R }

RDIP : Revue de droit international privé

RD publ : Revue de droit public et de la science politique en France et à l'étranger

Rec. CE : Recueil des décisions du Conseil d'Etat

RJDA : Revue de jurisprudence de droit des affaires

RJF : Revue de jurisprudence

REMALD : Revue Marocaine de l'administration Locale et de Développement

{ S }

S : Suivant

Sect : Section

Somm. : Sommaire

Suppl : Supplément

Supra : Ci-dessus

{ T }

TA :Tribunal administratif

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

INTRODUCTION

1. Les droits de l'homme au Maroc. Le Maroc, à l'instar des pays arabes, notamment Nord-Africains a connu en 2011, un printemps arabe qui l'a conduit à reconsidérer ses principes fondamentaux. Suite à un référendum du 1^{er} Juillet 2011, il a adopté une réforme constitutionnelle qui a marqué une nouvelle ère pour le pays.

Lors de la modification de la constitution du royaume en 2011, le Maroc a pu construire un espace de respect des Droits de l'Homme en mettant en place de nouvelles garanties constitutionnelles et institutions à même d'accompagner le pays vers un enracinement des pratiques des Droits de l'Homme¹. Ces mesures protectrices des droits et libertés, telles que prévues par la constitution marocaine, et la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme,² ont une dimension générale et englobent tous les domaines de droit qui touchent à l'intégrité des personnes, leur rapports privés et la relation entre l'Etat et les citoyens et touchent particulièrement la vie économique du citoyen³. Cette nouvelle constitution du royaume, dans sa version de 2011, a consacré une place importante aux droits de l'homme tels que reconnus universellement, tout en prenant en considération la primauté des conventions internationales ratifiées par le Maroc sur la législation nationale et a affirmé également l'engagement du pays à harmoniser ses législations avec les dispositions de ces conventions. Un tel engagement dans le processus de consolidation des droits de l'homme ne saurait exclure le domaine fiscal, et c'est ce qui révèle la problématique principale de la thèse :

¹O.Bendourou, *Les droits de l'homme dans la constitution marocaine de 2011 : débats autour de certains droits et libertés*, RDH, n°2014

²Déclaration Universelle des Droits de l'Homme du 26 Août 1789

³H.OuazzaniChahdi, *Le juge administratif et les droits de l'Homme*, REMALD, n°47, 1994-2004 Dix ans de jurisprudence des tribunaux administratifs au Maroc, ed 2004, p 7

Comment le Maroc va adapter son ordre juridique fiscal à cette dimension universelle des Droits de l'Homme ?

2. La fiscalité et les Droits de l'Homme. Alors que les actes et normes fiscaux touchent de façon très directe les droits des particuliers, dans leur patrimoine, dans leur activité professionnelle, dans leur vie privée et dans leur liberté individuelle⁴, poser une telle question peut paraître un peu provocateur parce qu'on a tendance à oublier que les Droits de l'Homme sont universels et s'appliquent à tous les domaines juridiques y compris, bien entendu, le domaine fiscal⁵.

La question de transposition des principes proclamés par le droit international des Droits de l'Homme dans l'ordre juridique fiscal marocain, suppose une adaptation double, d'un point de vue normatif et d'un point de vue institutionnel. Et pour que cette adaptation soit porteuse d'efficacité et d'effectivité, il faut réunir un certain nombre de conditions qui favorisent la culture des Droits de l'Homme au Maroc

Généralement, on estime que les Droits de l'Homme et la fiscalité sont deux domaines contradictoires⁶. Les Droits de l'Homme ont une connotation humaniste visant à protéger l'homme faible, alors que la sphère du droit fiscal est considérée plutôt comme technique économique et touche aussi

⁴ Article 2 du CGI : « - Personnes imposables..... »

Article 27, « - Détermination du revenu global imposable des personnes qui s'établissent au Maroc ou qui cessent d'y avoir leur domicile fiscal. »

⁵ J-F.Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, LGDJ, 2012, p379

⁶L.Ayraud, *Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique de l'année 2013*, DF, 2014 , n° 10

bien le riche que le pauvre. Cependant, l'analyse des deux matières laisse apparaître plus de points communs que d'interaction⁷.

La constitution s'applique aux personnes citoyennes du royaume, ce qui lui confère un champ d'intervention large et absolu du domaine. Les normes des Droits de l'Homme ont, selon l'expression du professeur Dupuy « *un effet absolu, valable à l'égard de tous* »⁸. A partir de là, on ne peut considérer un contribuable comme un citoyen tout en l'empêchant de se prévaloir des garanties et droits qui lui sont consacrés par la loi suprême de son Etat. Sans pour autant toucher à l'ensemble des Droits de l'Homme, cette thèse, porte uniquement sur le droit de propriété et la liberté d'entreprendre, ainsi que le droit au procès équitable, qui est une nouveauté de la nouvelle constitution de 2011, en faisant la comparaison, avec l'approche de la convention européenne des Droits de l'Homme en la matière.

3. L'autonomie du droit fiscal. Certes, le droit fiscal se distingue par son originalité, en raison de sa nature et de ses objectifs, et c'est ce qui justifie son caractère autonome. En raison du principe de la hiérarchie des normes, les lois fiscales, bien qu'indépendantes par rapports aux autres branches de droit, doivent respecter les principes contenus dans la constitution et les traités internationaux. Cette relation de suprématie est considérée comme étant un conflit de normes⁹. Lequel conflit peut paraître insignifiant puisque les dispositions constitutionnelles se situent en haut de

⁷ CEDH 9 décembre 1994 Schouten et Meldrun c/ Pays Bas, Série A n°304 qui traduit l'emprise croissante de l'article 6 en reconnaissant le caractère civil aux procédures portant sur les cotisations obligatoires à la Sécurité sociale, qui s'apparentent aux créances fiscales obs J-F.Flauss, Justices 1996, p 237

⁸J-P.Dupuy, *L'universalité des droits de l'Homme, Le Maroc et les droits de l'Homme*, ouvrage collectif, Paris, L'Harmattan, 1994, p331 et s

⁹-A.Mangiavillano, *Le contribuable et l'Etat, l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne-France)*, ed Dalloz, p 22

la pyramide des normes juste en dessous des traités et les conventions internationales¹⁰.

4. Les interactions. L'analyse des textes fiscaux en vigueur au Maroc permet de constater que certaines garanties accordées au contribuable, par la constitution marocaine dans sa nouvelle version de 2011, sont souvent marginalisées lorsqu'il s'agit de les opposer aux prérogatives dont dispose l'administration fiscale pour rectifier les bases d'imposition¹¹. Le fil conducteur de cette thèse, est la succession des étapes du processus de contrôle fiscal et son retentissement sur la garantie du droit de propriété et la liberté d'entreprendre, aboutissant à ce qu'un contribuable se voit contraint de payer un impôt ou une taxe supplémentaire. Et lorsque le contribuable ne paie pas la créance fiscale ou ne donne pas son accord sur le montant proclamé suite à un contrôle, s'ouvre alors une phase contentieuse qui nous

¹⁰P.Wigny, *Droit constitutionnel, principes et droit positif*, Tomme I, 1952 p111 ; D.Turpin, *Droit constitutionnel*, PUF 2007, p112

¹¹ Article 210 et s du CGI : « **Le droit de contrôle**

L'administration fiscale contrôle les déclarations et les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits et taxes. A cette fin, les contribuables, personnes physiques ou morales, sont tenus de fournir toutes justifications nécessaires et présenter tous documents comptables aux agents assermentés de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur adjoint et qui sont commissionnés pour procéder au contrôle fiscal. A défaut de présentation d'une partie des documents comptables et pièces justificatives prévus par la législation et la réglementation en vigueur au cours de la vérification d'un exercice donné, le contribuable est invité dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessous, à produire ces documents et pièces dans un délai de trente (30) jours à compter de la date de réception de la demande de communication desdits documents et pièces. Ce délai peut être prorogé jusqu'à la fin de la période de contrôle. Les documents et pièces manquants ne peuvent être présentés par le contribuable pour la première fois devant la commission locale de taxation et la commission nationale de recours fiscal. L'administration fiscale dispose également d'un droit de constatation en vertu duquel elle peut demander aux contribuables précités, de se faire présenter les factures, ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels se rapportant à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation pour rechercher les manquements aux obligations prévues par la législation et la réglementation en vigueur. En ce qui concerne les contribuables visés à l'article 146 bis ci-dessus, l'administration dispose d'un droit de constatation en vertu duquel elle demande de se faire présenter les factures d'achats ou toute autre pièce probante prévues à l'article 146 ci-dessus. Le droit de constatation s'exerce immédiatement après remise d'un avis de constatation par les agents assermentés et commissionnés précités. L'avis de constatation doit comporter les nom et prénoms des agents de l'administration fiscale chargés d'effectuer la constatation et informer le contribuable de l'exercice de ce droit. Les agents précités peuvent demander copie, établie par tous moyens et sur tous supports, des pièces se rapportant aux opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation. Ils peuvent demander aux contribuables visés à l'article 146 bis ci-dessus, une copie des factures ou documents se rapportant aux achats effectués par lesdits contribuables lors de l'intervention sur place. »

mène à se poser la question de savoir si le procès fiscal répond aux garanties du procès équitable au sens universel de la notion.

5. Le droit de propriété : Une garantie constitutionnelle. La constitution marocaine considère le droit de propriété comme un droit sacré et inviolable¹² dont on ne peut être privé qu'en cas de nécessité publique et sous la condition d'une juste et préalable indemnité. L'article 35 de la constitution marocaine stipule que : « *Le droit de propriété est garanti. La loi peut en limiter l'étendue et l'exercice si les exigences du développement économique et social du pays le nécessitent. Il ne peut être procédé à l'expropriation que dans le cas et les formes prévues par la loi* ». Ainsi établi, le droit de propriété et le droit de disposer des biens et leur circulation sont garantis par la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme¹³ ratifiée par le Maroc en 1948 et consolidée par toutes les constitutions du royaume notamment celle de 2011.

En garantissant le droit de propriété de manière absolue à tous les citoyens, la constitution pose, dans son deuxième alinéa, une limitation à l'absolutisme du droit de propriété et ce, en cas d'exigence du développement économique et social du pays. La lecture de l'article 35 sus visé nous permet de déceler 3 règles primordiales consacrées au droit de propriété :

-La première déclare un droit privé absolu reconnu à tous les citoyens,

-La seconde reconnaît à l'Etat le droit de disposer des biens des citoyens pour l'intérêt général,

¹²C.Lepage-Jessua, *La constitution et le droit de propriété*, Ouvrage collectif, *Droit inviolable et sacré : La propriété*, Adef 1989, p 99

¹³ Article 17 de la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme : « *Toute personne, aussi bien seule qu'en collectivité, a droit à la propriété. Nul ne peut être arbitrairement privé de sa propriété* »

-Et enfin la troisième règle prévoit la limite de l'absolutisme du droit de propriété dans les conditions et les formes prévues par la loi.

C'est dans ce contexte que la loi fiscale intervient en amont du droit de propriété.

6. Droit fiscal et droit de propriété. Le droit fiscal marocain, dans sa conception actuelle, porte gravement atteinte au droit de propriété à travers des procédures prévues tant en matière d'assiette qu'en matière de recouvrement forcé. La garantie constitutionnelle de la propriété s'avère en contradiction très frontale avec l'obligation fiscale qui consiste justement à désacraliser le lien de propriété qu'un contribuable noue avec sa fortune privée et à la partager avec ses concitoyens.¹⁴

L'analyse de l'ensemble des règles fiscales, mise en œuvre par le code général des impôts et le code de recouvrement des créances publiques, nous permet de s'apercevoir que le législateur a fait en sorte que les pouvoirs dont dispose l'administration ainsi que la légalité qui les encadre, deviennent des armes entre les mains de cette dernière et un moyen de pression sur les citoyens en toute méconnaissance de leurs droits et libertés.

7. La liberté d'entreprendre : Le troisième paragraphe de l'article 35 de la constitution marocaine garantit, au même titre que le droit de propriété, la liberté d'entreprendre : « *L'Etat garantit la liberté d'entreprendre et la libre concurrence. Il œuvre à la réalisation d'un développement humain durable, à même de permettre la consolidation de la justice sociale et la préservation des ressources naturelles nationales et les droits des*

¹⁴G.Bzowski, *L'instrumentalisation fiscale du droit de propriété*, Thèse Université Panthéon-Assas 2012, p 26

générations futures. L'Etat veille à garantir l'égalité des chances pour tous et une protection spécifique pour les catégories sociales défavorisées »

En effet la liberté d'entreprendre constitue l'essence même de tout développement économique et social d'une nation, puisqu'elle incite les hommes à travailler et les encourage à créer et à reproduire, et c'est dans cette perspective que la constitution marocaine a considéré la liberté d'entreprendre en tant que liberté fondamentale.¹⁵

La notion de liberté d'entreprendre était méconnue par les constitutions marocaines de 1962-1970-1992. Pendant cette période, l'Etat était dans l'obligation de mener une politique interventionniste en raison de l'insuffisance de l'initiative privée et de l'ampleur des perspectives de développement nécessaires à la réalisation de l'indépendance économique¹⁶. Ce n'est qu'en 1980 qu'on a assisté à une nouvelle phase d'intervention économique dominée par la privatisation¹⁷ et la restructuration des entreprises publiques¹⁸. Cette étape est l'étape de la redéfinition du rôle de l'Etat et la consolidation de l'initiative privée¹⁹. L'article 15 de la constitution de 1996 constitue l'aboutissement constitutionnel de cette évolution puisqu'il affirme que « *Le droit de propriété et la liberté d'entreprendre demeurent garantis* ». Le même concept a été repris par la constitution de 2011 dans son article 35 en confirmant le principe de la liberté d'entreprendre et en le consolidant par une autre liberté qui est la liberté de concurrence.

¹⁵H.Barka, *Dimension économiques de la nouvelle constitution marocaine*, REMALD, n°103, 2012, p,102

¹⁶M.Rousset, *le service public au Maroc*, Ed Laporte, 1994 p 161

¹⁷A.Bouachik, *Les privatisations au Maroc*, Im Najah El Jadida 1993

¹⁸D.AlaouiMdaghri, *Droit et gestion des entreprises au Maroc*, Imp. Fédala-Mohammedia, 1985p 243

¹⁹M.Rousset, *Une nouvelle approche et l'intervention économique de l'Etat*, La vie industrielles et agricole, 1988 p6

Ainsi, la liberté d'entreprendre, au sens commun d'accéder à l'activité indépendante souhaitée, emporte la possibilité pour toute personne physique ou morale²⁰ de s'installer en créant, en acquérant et en organisant une entreprise et d'exercer l'activité de son choix²¹.

8. La liberté de gestion. La liberté d'entreprendre se complète par la liberté de gestion qui permet à tout entrepreneur de gérer son entreprise à sa guise²². Or, la liberté d'entreprendre et son corolaire la liberté de gestion souffre de nombreuses limitations inspirées par le souci de protéger des intérêts généraux et notamment la politique économique de l'Etat.

La législation fiscale marocaine, tout en consacrant au contribuable la possibilité d'entreprendre des choix²³, et en favorisant le libre accès aux activités professionnelles à travers des mesures d'incitation notamment financière, trace certaines limites que le contribuable ne pourra pas dépasser, même sous le chapeau de la liberté d'entreprendre, lorsqu'il sera soumis à un contrôle.

9. Le contrôle fiscal. Les prérogatives de contrôle dévolues à l'Administration fiscale sont assurément exorbitantes²⁴. Elles amènent les

²⁰N. Mathey, *Les droits et libertés fondamentaux des personnes morales de droit privé*, RTD civ, 2008, n°2005

²¹R. Cabrillac, *Libertés et droits fondamentaux*, CRFPA, grand oral, 2013, 19^{ème}ed, p 819

²²D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, p 369

²³Article 32-I-II-2° CGI « - **Régimes de détermination du revenu net professionnel**

I.- Les revenus professionnels sont déterminés d'après le régime du résultat net réel prévu aux articles 33 à 37 et à l'article 161 ci-dessous.

Toutefois, les contribuables exerçant leur activité à titre individuel ou dans le cadre d'une société de fait, peuvent opter, dans les conditions fixées respectivement aux articles 43 et 44 ci-dessous pour l'un des trois régimes du résultat net simplifié, du bénéfice forfaitaire ou de l'auto-entrepreneur¹³³ visés respectivement aux articles 38, 40 et 42 bis ci-dessous..

II.- Le bénéfice des sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés est déterminé :

1°- obligatoirement selon le régime du résultat net réel prévu à l'article 33 ci-après, en ce qui concerne les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple et les sociétés en participation ;

2°- sur option, et sous les conditions définies aux articles 39 et 41 ci-dessous pour le régime du résultat net simplifié ou celui du bénéfice forfaitaire en ce qui concerne les indivisions et les sociétés de fait. »

²⁴Article 210 et s CGI opcit

deux protagonistes à entrer dans des relations conflictuelles qui sont d'autant plus critiquables que le contribuable se trouve parfois désarmé devant la complexité des textes fiscaux qui s'avèrent, dans certains cas, inefficaces pour lui assurer les garanties quant au respect de ses intérêts légitimes et de ses droits fondamentaux.

En termes de contrôle, la fiscalité marocaine, comme d'ailleurs celle des pays modernes, a évolué vers un système déclaratif où c'est le contribuable qui détermine la base imposable et qui paie l'impôt y afférent, le tout sous le contrôle de l'administration.²⁵

10. La notion de procès équitable. Le droit à un procès équitable est l'un des principes consacrés par la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme, et qui constitue aujourd'hui encore la pierre angulaire du système international de protection des droits humains²⁶. Depuis 1948, ce droit a été réaffirmé et proclamé dans des traités légalement contraignants comme le Pacte international relatif aux droits civils et politiques²⁷, adopté par l'Assemblée générale des Nations Unies en 1966. Ces normes relatives aux droits humains ont été conçues pour s'appliquer à tous les systèmes de droit et prendre en compte toute la diversité des procédures légales.

D'après l'article 120 de la constitution marocaine de 2011: « *Toute personne a droit à un procès équitable, et à un jugement rendu dans un délai raisonnable.* ». Notion nouvelle et relativement étrangère à l'instance

²⁵R.Lazrak, *Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc*, op cit, p 7

²⁶ Article 10 de la déclaration Universelle des Droits de l'Homme du 10 décembre 1948 : « *Toute personne, a droit, en pleine égalité, à ce que sa cause soit entendue équitablement et publiquement par un tribunal indépendant et impartial, qui décidera soit de ses droits et obligations soit du bien fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle.* »

²⁷ Article 14 du Pacte international des droits civils et politiques de 16 décembre 1966 : « *Toutes les personnes sont égales entre elles devant la loi. Toute personne a le droit à un procès équitable. Toute personne est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité soit prouvée* »

constitutionnelle marocaine²⁸, le concept du procès équitable notamment celui du délai raisonnable²⁹ est appliqué systématiquement par la Cour Européenne des Droits de l'Homme.

La principale caractéristique de l'ordre européen des droits de l'homme, spécialement en matière de protection du procès équitable, est bien sûr sa dimension référentielle³⁰. La garantie définie par la Convention Européenne des Droits de l'Homme³¹ et la Cour Européenne des Droits de l'Homme, à la fois complète, complexe et en constante évolution, est surtout devenue la référence incontournable de toute étude sur le procès équitable. Le particularisme du procès fiscal se distingue par la soumission du litige successivement à plusieurs instances qui ont un caractère différent selon la nature du déclenchement de la contestation avant de recourir au juge. Néanmoins, le droit au procès qui comporte notamment le droit à la présomption d'innocence et le droit de se taire et ne pas s'auto-incriminer est tout aussi fondamental dans un Etat de droit.

11. Le souci d'une justice équitable Le procès caractérise le litige porté devant un juge et tranché par celui-ci, mais tous les procès ne sont pas forcément équitables.³² Le droit de recourir à un juge est appréhendé par un principe plus large qui est celui du procès équitable, alors même qu'il s'agit

²⁸ Article 120 de la Constitution Marocaine 2011 : « Toute personne a droit à un procès équitable et à un jugement rendu dans un délai raisonnable. Les droits de la défense sont garantis devant toutes les juridictions. »

²⁹ CEDH, 27 juillet 2000 ; *Klein c/ Allemagne* n°33379/96 obs J-F Renucci.

³⁰ J-F Renucci, *Traité de droit européen des Droits de l'homme*, op cit , p 56

³¹ Article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme : « Toute personne a le droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi..... »

³² M.Rousset, *Contentieux administratif*, Rabat, Ed La Porte 1992 p 7

d'une notion vague, le procès équitable se définit, comme celui qui rend une justice juste.³³

Le commun des mortels pourrait se demander comment peut-on appliquer ces principes, qui ont la force de droit universelle, à la matière fiscale ? Autrement dit est ce que le procès fiscal prend en considération la protection et l'importance qui est accordée par la constitution marocaine et les traités internationaux au droit au procès équitable?

12. La nature juridique du contentieux fiscal. En matière de contentieux fiscal, où tout finit par l'établissement, le dégrèvement ou la décharge des impositions, la voie de recours la plus empruntée par le requérant est celle du plein contentieux³⁴. Le recours pour excès de pouvoir ne trouve traditionnellement de place que dans des cas très rares où il aboutit à un résultat aussi satisfaisant que le recours de plein contentieux.

Il est intéressant d'observer que la juxtaposition manifestée par le législateur sur la régulation des relations conflictuelles entre Administration et contribuable, dans la phase administrative³⁵, fait du processus du contrôle

³³K.SidAhmed, *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales*, Tome II, Les droits d'origines procédurales du contribuable, L'Harmattan, 2007, p 13

³⁴A.Lazrak, *Le contrôle et le contentieux en droit fiscal marocain*, La Porte2017, p 386

³⁵**Article 225.-« Les commissions locales de taxation**

I.- Des commissions locales de taxation sont instituées par l'administration qui en fixe le siège et le ressort. Ces commissions connaissent des réclamations sous forme de requêtes présentées par les contribuables qui possèdent leur siège social ou leur principal établissement à l'intérieur dudit ressort dans les cas suivants⁶⁹²:

- rectifications en matière de revenus professionnels déterminés selon le régime du bénéfice forfaitaire, de revenus et profits fonciers, de revenus et profits de capitaux mobiliers et des droits d'enregistrement et de timbre ;

- vérification de comptabilité des contribuables dont le chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre de chaque exercice de la période non prescrite vérifiée, est inférieur à dix (10) millions de dirhams.

Elles statuent sur les litiges qui leur sont soumis et doivent se déclarer incompétentes sur les questions qu'elles estiment portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

-Article 226 du CGI« - La commission nationale du recours fiscal

I.- Il est institué une commission permanente dite "commission nationale du recours fiscal" à laquelle sont adressés les recours relatifs :

fiscal l'une des procédures les plus encadrées aussi bien en droit qu'en fait. Le fonctionnement des commissions locale et nationale contribue largement à régler, à leur niveau, une bonne partie des conflits fiscaux, nés d'un contrôle, et par la même occasion à prévenir un contentieux judiciaire relativement lent et coûteux.

Il est peut-être prétentieux d'aborder la question du règlement des litiges fiscaux par d'autres voies que celles judiciaires ou quasi-judiciaires. Soumettre la compétence de trancher un litige né entre un contribuable et le fisc à un arbitre ou un médiateur n'est pas une chose évidente. D'une part, on est en présence de règles d'ordre public régissant les rapports entre le contribuable et l'administration fiscale, où seul un juge doté de la neutralité et de l'autonomie est en mesure de prendre des décisions s'y rapportant. D'autre part, la législation en vigueur ne permet pas explicitement de soumettre les différends nés entre l'administration fiscale et le contribuable

- à l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables prévu à l'article 216 ci-dessus, quel que soit le chiffre d'affaires déclaré ;

- aux vérifications de comptabilité des contribuables lorsque le chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre de l'un des exercices vérifiés, est égal ou supérieur à dix (10) millions de dirhams ;

- aux rectifications des bases d'imposition pour lesquelles l'administration invoque l'abus de droit visé à l'article 213-V ci-dessus.

Sont également adressés à la commission nationale de recours fiscal, les recours pour lesquels les commissions locales de taxation n'ont pas pris de décision dans le délai de (12) douze mois.

à des tiers³⁶ sauf en matière de litige né entre des investisseurs étrangers qui bénéficient d'avantages fiscaux et l'Etat marocain³⁷.

13. Le procès pénal fiscal. L'importance de la sanction, comme garantie d'effectivité du droit, est essentielle en matière fiscale du fait de la prédominance du système déclaratif³⁸. Toutefois, les dispositions législatives relatives aux sanctions susceptibles d'être infligées par l'administration fiscale marocaine sont d'une redoutable complexité et diversité.³⁹

En ce qui concerne le contentieux de la répression en matière fiscale en droit marocain, il est toujours au stade embryonnaire, le texte de base ayant introduit, pour la première fois au Maroc, les poursuites pénales en

³⁶Article 306 du CPC : « L'arbitrage a pour objet de faire trancher un litige par un tribunal arbitral qui reçoit des parties la mission de juger en vertu d'une convention d'arbitrage.

Article 242 du CG « .- **Procédure judiciaire suite au contrôle fiscal**

Les décisions des commissions locales de taxation ou de la commission nationale du recours fiscal et celles portant reconnaissance desdites commissions de leur incompétence, peuvent être contestées par l'administration et le contribuable, par voie judiciaire, dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de notification des décisions desdites commissions.

L'administration et le contribuable peuvent également contester, par voie judiciaire, dans le délai prévu ci-dessus, les décisions des commissions locales de taxation ou celles de la commission nationale du recours fiscal que celles-ci portent sur des questions de droit ou de fait.....»

³⁷ Article 17 de la loi cadre 18-95 formant charte d'investissement : « Les contrats visés ci-dessus peuvent comporter des clauses stipulant qu'il sera procédé au règlement de tout différent afférent à l'investissement, pouvant naître entre l'Etat marocain et l'investisseur étranger, conformément aux conventions internationales ratifiées par le Maroc en matière d'arbitrage international. »

³⁸M.Collet, *Procédures fiscales, contrôle et recouvrement de l'impôt*, Thémis droit, 2011, p 152

³⁹**Article 184.** « - Sanctions pour défaut ou retard dans les dépôts des déclarations du résultat fiscal, des plus-values, du revenu global, des profits immobiliers, des profits de capitaux mobiliers⁵⁹⁹, du chiffre d'affaires et des actes et conventions. Des majorations de 5%, 15% et 20% sont applicables en matière de déclaration du résultat fiscal, des plus-values, du revenu global, des profits immobiliers, des profits de capitaux mobiliers, du chiffre d'affaires et des actes et conventions, dans les cas suivants:

-

Le montant de la majoration précitée ne peut être inférieur à cinq cents (500) dirhams dans les cas visés aux 1°, 2°, 3° et 5° et à cent (100) dirhams dans le cas visé au 4° ci-dessus.

Toutefois, en cas de déclaration incomplète ou insuffisante, une amende de cinq cents (500) dirhams est appliquée² lorsque les éléments manquants ou discordants n'ont pas d'incidence sur la base de l'impôt ou sur son recouvrement. »

Article 185. « - **Sanctions pour infraction aux dispositions relatives au droit de communication**

Sont sanctionnées par une astreinte journalière de cinq cents (500) dirhams, dans la limite de cinquante mille (50.000) dirhams, les personnes qui ne communiquent pas les informations demandées dans le délai et les conditions prévus à l'article 214-I ci-dessous⁶⁰².

Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables aux cadis chargés du taoutiq, aux administrations de l'Etat et aux collectivités territoriales.

Cette astreinte journalière est émise par voie de rôle, d'état de produit ou d'ordre de recettes. »

matière d'impôts directs et taxes assimilées remonte à la loi de finances 1996-1997⁴⁰. Cette loi a fixé avec beaucoup de lacunes les modalités d'application et la date d'entrée en vigueur des dispositions pénales.⁴¹ A ce jour, aucune poursuite pénale en la matière n'a été engagée.

Toutefois, en traitant des sanctions fiscales on distingue les sanctions pénales et les sanctions administratives, ces dernières qui ont un caractère répressif ne répondent pas aux garanties consacrées par la constitution marocaine, en matière pénale, notamment en ce qui concerne le droit à la présomption d'innocence et le droit de garder le silence.

14. La présomption d'innocence dans la constitution. L'article 119 de la constitution marocaine affirme que tout individu est présumé innocent jusqu'à ce qu'il ait été déclaré définitivement coupable. Cette confirmation constitutionnelle de la présomption d'innocence procure à ce droit une valeur fondamentale. Ce qui est d'ailleurs affirmé par la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen qui garantit largement la présomption d'innocence « *Tout homme étant présumé innocent jusqu'à ce qu'il ait été déclaré coupable.....* »⁴². Etant empreint d'une valeur universelle, la présomption d'innocence mérite l'appellation de droit fondamental⁴³. Ainsi les mesures prises par l'administration qui sont de nature à infliger une sanction au contribuable pour avoir commis un fait prohibé, ainsi que le

⁴⁰ Article 12 de la Loi de finance 1996-1997, BO n° 4391 bis du 01/07/1996 : « A compter du 1^{er} juillet 1996, les dispositions des articles 36, 47 et 50 bis de la loi n° [24-86](#) instituant l'impôt sur les sociétés, promulguée par le dahir n° [1-86-239](#) du 28 rabii I 1407 (31 décembre 1986) sont modifiées ou complétées »

⁴¹ M. Ntegue, *Le particularisme du droit pénal fiscal marocain*, étude publiée à l'hebdomadaire marocain, *La vie Economique* en trois parties :

N° 4064 du 2²¹ au 27 avril 2000 page 44

N° 4066 du 5 au 11 mai 2000 page 56-57

N° 4067 du 12 au 18 mai 2000 page 38-39.

⁴² Article 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « *Tout homme étant présumé innocent jusqu'à ce qu'il ait été déclaré coupable, s'il est jugé indispensable de l'arrêter, toute rigueur qui ne serait pas nécessaire pour s'assurer de sa personne doit être sévèrement réprimée par la loi.* ».

⁴³ B. Bulak, *La liberté d'expression face à la présomption d'innocence*, LGDJ, 2014, p 24

processus judiciaire d'accusation et de condamnation doivent prendre en considération, les droits fondamentaux reconnus à tout accusé⁴⁴, notamment la garantie de la présomption d'innocence et le droit de garder le silence qui ont une valeur constitutionnelle.

La valeur constitutionnelle et universelle de la présomption d'innocence ne saurait alors se limiter à la seule matière pénale. Etant donné que l'élément dominant dans la protection de la présomption d'innocence est principalement l'accusation, celle-ci se présente généralement comme une infraction à la loi⁴⁵. S'il est tout à fait nécessaire et légitime qu'il y ait des sanctions fiscales pour faire respecter un certain nombre d'obligations qui sont mises à la charge du contribuable, ce dernier doit être en mesure de faire valoir ses droits, en tant qu'inculpé d'avoir enfreint la loi fiscale.

15. La présomption d'innocence en droit fiscal. La portée de la présomption d'innocence en droit fiscal ne peut s'apprécier qu'en fonction de sa dimension constitutionnelle qui est située au pic de la hiérarchie des normes, et donc opposable à toutes les branches de droit⁴⁶. Même si l'infraction en cause apparaît, à bien des égards, comme une infraction pénale imparfaite ou spécifique, car elle se distingue de l'infraction pénale classique en étant infligée par l'administration et non pas par un juge pénal, elle reste, néanmoins caractérisée par la réunion d'un élément matériel, d'un élément légal et d'un élément moral. Ainsi, n'étant pas exclusive au procès pénal classique, la présomption d'innocence s'impose chaque fois

44L. Baron, *L'apport de la convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, L'Harmattan 2000, p 129

45L. Baron, *L'apport de la convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal*, op cit, p, 138

46M. Troper, D. Chagnollaud, *Traité international de droit constitutionnel, Théorie de la Constitution*, Dalloz 2012, p 3

que les éléments qui mettent en doute la culpabilité de la commission d'un fait réprimé, quelque soit sa nature.

La lecture des dispositions fiscales marocaines relatives aux sanctions fiscales⁴⁷ fait ressortir un certain déséquilibre entre l'importance de l'enjeu et les droits fondamentaux du contribuable dans le cadre d'un procès fiscal équitable. Ce qui nous conduit à étudier comment la conception universelle de la présomption d'innocence s'impose au droit fiscal en général pour pouvoir par la suite analyser les importantes divergences de régime juridique des sanctions administratives fiscales et les règles de la présomption d'innocence. L'analyse nous mènera à faire le rapprochement avec le système des présomptions fiscales pour apprécier son envergure au vu de l'article 119 de la constitution.

Le juge fiscal serait-il admis à faire respecter la garantie de la présomption d'innocence dans le cadre du contrôle de la régularité des sanctions fiscales administratives ? La présomption d'innocence s'apprécie au regard de l'ensemble de la procédure contentieuse partant de la procédure contradictoire où le pouvoir de l'administration demeure très large jusqu'au stade judiciaire du litige au cours duquel le juge reprend les rênes et impose son pouvoir de contrôle des actes de l'administration et de protection des droits fondamentaux.

16. Le droit de garder le silence. Le silence permet d'être maître de sa communication avec autrui et constitue une arme majeure du discours à l'instar de ses doubles notoires qui sont les libertés de pensée et d'expression. La doctrine donne une définition très large du droit au

⁴⁷ Articles 184 et s CGI, op cit

silence⁴⁸ : « c'est tout d'abord le droit pour un prévenu d'organiser sa défense comme il l'entend, par la parole ou par le silence, en acceptant ou non de répondre aux questions posées et ce, sans être sanctionné s'il persiste dans son silence ou si ses déclarations ne correspondent pas à la vérité. Mais c'est aussi le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination sans que cela puisse donner lieu à aucune sanction »⁴⁹. De cette définition deux notions sont dégagées : le droit au silence et le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination.

« Le caractère contradictoire de la vérification est devenu l'un des principes essentiels du système de contrôle »⁵⁰. Il peut paraître dès lors incongru de reconnaître au contribuable le droit de garder le silence au cours de la procédure de contrôle. Mais, lorsqu'un contribuable est soumis à une procédure pénale pour fraude fiscale, il risque une sanction à la suite d'une procédure de vérification, toutes les garanties d'un procès pénal sont alors applicables et ne soulèvent aucune ambiguïté. A partir du moment où le litige relève de la qualification d'accusation pénale, l'obligation de respecter le droit de garder le silence, tel que prévue par l'article 23 de la constitution est automatique. Dès que le litige se meut hors de la sphère du fiscal pur, et prend une coloration pénale, le droit au silence retrouve toute sa pertinence et peut être invoqué par le contribuable.

17. La problématique. Aussi, la problématique qui est soulevée à partir de ce développement, est de savoir si le législateur marocain respecte, en matière fiscale, les garanties des Droits de l'Homme et des Libertés

⁴⁸ H.-D Bosly, D.Vandermeersche et M.-A Beernaert, *Droit de la procédure pénale*, La charte, 2010, 6^{ème} ed, p 28

⁴⁹ I. De la Serna, *Le droit au silence*, Discours prononcé à l'occasion de l'entrée solennelle de la cour d'appel de Mons; 1er Septembre 2014, p 3

⁵⁰ J.Schmidt, *L'utile et le juste dans les rapports des contribuables et l'administration*, Etudes offerts à J.Ghestin, L.G.D.J, 2001 p771

Fondamentales dans l'établissement d'un équilibre entre les intérêts légitimes et contradictoires de l'administration fiscale et le contribuable.

La réponse à cette problématique nous mènera vers une analyse globale et générale du système fiscal marocain au regard des Droits de l'Homme et nous engagera vers un débat épineux, ce qui n'est pas notre ambition. Nous limiterons notre recherche aux seules dispositions de l'article 35 de la constitution traitant du droit de propriété et de la liberté d'entreprendre et comment les prérogatives de contrôle fiscal prévues par la loi marocaine sont de nature à restreindre leur exercice. Dans le même ordre d'idées, nous analyserons le procès fiscal qui est une suite incontournable de tout contrôle fiscal, pour savoir s'il répond aux exigences du procès équitable tel que prévu par l'article 120 de la constitution.

Le fil conducteur du sujet sera le respect des Droits de l'Homme et des Libertés Fondamentales par les principes du droit fiscal au Maroc, suivant l'enchaînement des étapes du processus de contrôle fiscal et du contentieux fiscal et ce, en référence à la jurisprudence comparée notamment à celle de la Cour Européenne des Droits de l'Homme .

18. Le plan. Le contenu de la thèse s'articule autour de deux axes :

- Le respect du droit de propriété et de la liberté d'entreprendre en droit fiscal dans une première partie scindée en deux titres :
 - Le premier porte sur la conception du droit de propriété en matière de contrôle de l'assiette et des procédures de recouvrement de l'impôt,
 - Le second titre porte sur la conception de la liberté d'entreprendre en matière de contrôle fiscal.

- La deuxième partie s'intéresse à l'adaptation du procès fiscal aux principes fondamentaux du procès équitable, notamment en ce qui concerne :
 - La phase pré-juridictionnelle du contentieux fiscal et son influence sur la notion du délai raisonnable,
 - Les restrictions au droit au juge au cours de la phase juridictionnelle du contentieux fiscal, ainsi que la conception de la présomption d'innocence et le droit de garder le silence en matière de contestation des sanctions fiscales.

Les recherches menées, à travers cette thèse, m'ont permis de relever que les procédures de contrôle et de contentieux en droit fiscal marocain, dans leur rapport avec les Droits de l'Homme, souffrent d'incohérence voire d'incompatibilité. Cette analyse n'a pu se faire qu'à travers le rapprochement du traitement jurisprudentiel marocain exclusivement en matière fiscale et celui de la Cour Européenne des Droits de l'Homme traitant de l'applicabilité des Droits de l'Homme à la sphère fiscale.

La finalité de cette recherche est d'inciter le législateur marocain à repenser les procédures de contrôle, en tenant compte du droit de propriété et la liberté d'entreprendre, des droits fondamentaux dûment consacrés par la constitution du royaume, et assurer au contribuable un procès fiscal équitable face à une administration puissante.

***PREMIERE PARTIE : Les droits substantiels du
contribuable***

19. Le rôle protecteur de l'Etat. Le droit de propriété et la liberté d'entreprendre s'inscrivent dans le bloc de la constitutionnalité comme des éléments majeurs de protection d'une économie libérale et qui se présentent comme deux fondements essentiels.⁵¹ Un droit et une liberté qui se situent dans le prolongement l'un de l'autre. Ceci n'est pas sans dégager un débat sur leur position dans la sphère fiscale qui permet, selon la science économique, une meilleure connaissance du « *fait social* »⁵².

Nul doute que le rôle de l'Etat est de garantir à ses citoyens une plénitude de leur propriété et une liberté d'entreprendre tout acte leur permettant de réaliser un bénéfice. Toutefois cette obligation protectrice du droit de propriété et de la liberté d'entreprendre s'efface lorsqu'il s'agit des impôts. L'intérêt public et les recettes de l'Etat passent avant.

Mais, puisque la majorité des impôts ou taxes sont prélevés sur les revenus du contribuable, c'est finalement son patrimoine qui est touché et par conséquent le droit de propriété se trouve impliqué. Quelle conception peut-on alors donner au droit de propriété et la liberté d'entreprendre dans le contexte de la matière fiscale ?

C'est à cette question que l'on souhaite répondre à partir de l'illustration des différentes atteintes portées au droit de propriété (Titre I) et la liberté d'entreprendre (Titre II) à l'occasion de l'exercice des prérogatives de contrôle fiscal .

⁵¹ Article 35 de la Constitution marocaine, opcit

⁵² M. Bouvier, *Pour une renaissance de la théorie de l'impôt*, Dr.fisc. 2006, n°24 et 28, p.1123

TITRE I : La garantie du droit de propriété à l'épreuve des procédures fiscales.

20. L'opposabilité de la garantie du droit de propriété à la matière fiscale. Si on admet que l'existence d'un droit de propriété agit sur les relations entre les individus et celles des citoyens avec l'Etat⁵³, on doit affirmer que le rapport entre l'impôt et le droit de propriété est un rapport très étroit.

En soulevant les atteintes au droit de propriété en matière fiscale, on pense automatiquement au droit de préemption prévu en procédure de révision des droits d'enregistrement et aux pouvoirs dont dispose l'administration fiscale en la matière. On ne peut s'empêcher, également, de soulever les procédures de recouvrement forcé et le choix des procédés attentatoires aux propriétés individuelles.

A travers ce premier titre on abordera la question de la protection du droit de propriété en matière fiscale selon deux chapitres, le premier portera sur les atteintes au droit de propriété à l'occasion de la mise en œuvre des prérogatives de contrôle accordées aux services d'assiette, et le second sur l'appréhension de la propriété du redevable lors du recouvrement forcé de l'impôt.

⁵³R.Charvin, J-J. Sueur, *Droit de l'homme et liberté de la personne*, Litec 5^{ème}ed 2007, p 200

CHAPITRE 1 : Le droit de propriété et le contrôle fiscal

21. Les prérogatives de l'administration. Les services d'assiette de l'administration fiscale sont admis à contrôler et vérifier l'exactitude des informations fournies par le contribuable pour la détermination de la matière imposable⁵⁴, il n'en reste pas moins vrai que certaines de leurs actions, peuvent paraître attentatoires au droit de propriété. La cession d'une propriété immobilière, apparaît comme un champ de bataille pour l'administration fiscale dans son combat avec la propriété personnelle. On se posera la question de savoir comment ces procédés de contrôle, peuvent porter atteinte au droit de propriété ?

D'autres violations peuvent être soulevées dans l'exercice des prérogatives de l'administration fiscale par rapport au droit de propriété, notamment en matière de réévaluation du prix de cession des biens immeubles, en matière d'impôt sur le revenu/profit foncier. Est-il possible de justifier la remise en cause de l'exercice habituel du droit de disposition et de jouissance d'une pleine propriété, par la nécessité de remplir les caisses de l'Etat ?

Le caractère essentiel du droit de propriété conduit à une nette confirmation de la nécessité de la protection du droit de disposer de sa propriété à double échelon. D'abord, à l'encontre de l'acheteur à travers la révision du prix d'achat dans le cadre du paiement des droits d'enregistrement, ensuite vis à vis du vendeur, dans le cadre de la révision,

⁵⁴ Articles 210 et 211 du CGI marocain, op cit

soit de la plus-value de cession pour le paiement de l'impôt sur le revenu/profit foncier, soit de l'impôt sur les sociétés.

On élaborera à travers ce chapitre une analyse de la conception du droit de propriété dans le processus du droit de préemption accordé à l'administration fiscale (Section 1) ainsi que les différentes prérogatives dont dispose l'administration fiscale pour réévaluer le bien immeuble à l'occasion de sa cession aussi bien en matière d'impôt sur le revenu qu'en matière d'impôt sur les sociétés.(Section 2)

Section1 : Le droit de préemption en matière d'enregistrement : Indivision invisible

22. L'appréhension à double niveau. En retraçant le contenu des dispositions de l'article 143 du CGI⁵⁵, qui accorde à l'administration le droit d'exercer la préemption en matière de droit d'enregistrement, on constate que les prérogatives dont dispose l'administration en matière de réévaluation de la valeur vénale peuvent aller jusqu'au retrait forcé de la propriété du contribuable acheteur lorsque celui-ci refuse les droits complémentaires arrêtés par l'administration. L'analyse du caractère « *inviolable, absolutiste et sacré* »⁵⁶ du droit de propriété nous mènera à la constatation intransigeante que l'administration fiscale doit prendre en considération, à travers les actes qu'elle entreprend, au nom de l'intérêt général, la protection du droit de propriété lorsque l'Etat se comporte comme un propriétaire dans l'indivision avec tous ses citoyens dans leurs propriétés.

Pour pouvoir approfondir le concept de droit de préemption accordé à l'administration fiscale marocaine en matière d'enregistrement à sa juste valeur, il faudrait tout d'abord revenir sur la genèse du droit de préemption en droit marocain (§1) pour pouvoir ensuite répondre à la question de savoir

⁵⁵ Article 143 du CGI : « *Indépendamment du droit de contrôle prévu à l'article 217 ci-dessous, le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet peut exercer au profit de l'Etat un droit de préemption sur les immeubles et droits réels immobiliers ayant fait l'objet d'une mutation volontaire entre vifs, à titre onéreux ou gratuit, à l'exclusion des donations en ligne directe lorsqu'il estime insuffisant le prix de vente déclaré ou la déclaration estimative et que le paiement des droits établis sur l'estimation de l'administration n'a pu être obtenu à l'amiable. Le droit de préemption visé ci-dessus est exercé dans les formes et modalités prévues à l'article 218 ci-dessous* ».

⁵⁶ -K.Sid Ahmed, *Droit fondamentaux du contribuable et procédure fiscale, étude comparative* Tome I, *Les droits d'origine non procédurale du contribuable*, edL'Harmattan, 2008 p248

si l'objectif recherché par le législateur à travers la préemption en matière fiscale peut être pleinement atteint dans le strict respect des dispositions constitutionnelles qui garantissent le droit de propriété (§2).

Paragraphe 1 : La conciliation entre intérêt général et intérêt privé

23. L'efficacité recherchée. Le droit de préemption est conçu, dans une première approche, comme étant « *la faculté d'acheter en priorité un bien* »⁵⁷ ou « *le pouvoir de prendre et revendiquer parfois un objet avant toute autre personne* »⁵⁸. La définition juridique du vocabulaire est plus précisément apportée par la doctrine, notamment par Saint-Alary-Houin qui précise que le droit de préemption se présente comme étant « *la faculté, conférée à une personne par la loi ou un acte juridique volontaire, d'acquérir un bien par préférence à tout autre.* »⁵⁹.

A travers cette définition nous analyserons le fondement de la préemption aussi bien en droit musulman qu'en droit immobilier marocain, pour pouvoir revenir à la genèse de l'intervention de l'Etat à travers la matière fiscale. S'agit-il d'une procédure récente ou remonte-t-elle à une période où l'Etat était admis à utiliser tous les moyens pour assurer les fonds du Trésor public ? On répondra à l'interrogation de savoir si la limitation du droit de propriété par le fisc, à travers l'exercice du droit de préemption

⁵⁷Larousse Encyclopédique, 1963, v° Préemption.

⁵⁸Grande Encyclopédie, Paris, 1887.

⁵⁹C.Saint-Alary-Houin, *Le droit de préemption*, LGDJ, 1979, p10

constitue ou pas une pratique admise par le droit musulman (A) et par le droit immobilier marocain (B).

A- Le fondement de la choufâa en droit musulman

24. La notion de préemption en droit musulman. Le droit de préemption a souvent été conçu comme étant une limitation de la liberté de disposition du co-indivisaire et une astreinte au droit de propriété de l'acquéreur, dans la mesure où l'exercice du droit de préemption ne permet pas au vendeur de récupérer son bien, et l'acheteur est privé aussi de la propriété du même bien qu'il a acquis suite au transfert de propriété par le vendeur. La préemption suppose une copropriété de deux ou plusieurs personnes et caractérise le droit d'un des copropriétaires de récupérer la partie de son bien cédé à un étranger à la copropriété⁶⁰.

Bien que l'acheteur soit privé de la propriété du bien qu'il a pu acquérir par consentement mutuel, la loi musulmane favorise la garantie de l'intérêt général des associés⁶¹. Ainsi, la protection des droits indivis à travers l'exercice de droit de préemption constitue l'un des fondements de la choufaâ en droit musulman. Cette garantie du droit de propriété des associés consacrée par le droit musulman remonte au temps des Byzantins qui ont adopté le concept de la préemption pour des considérations purement fiscales.

⁶⁰P.Decroux, *Droit foncier marocain, droit privé marocain*, 2^{ème} éd La porte, Tome 3, 1977, p 313

⁶¹ M. Elhamadani, *La jurisprudence en matière de préemption ; les immeubles non inscrits à la conservation foncière, jusqu'où ?*, Publication du centre des études juridiques civiles et foncières de la faculté de droit de Marrakech, Travaux de la journée organisée par le centre des études juridiques civiles et foncières de la faculté de droit de Marrakech du 27 et 28 Février 2004.p138

1-La garantie relative du droit de propriété en droit musulman

25. La conception de la choufaa par le droit musulman. Le Maroc, en tant que pays musulman reconnaît, parmi ses sources de droit les principes fondamentaux de la chariaâ. On précise à cet effet que les sources doctrinales en droit musulman sont le Coran et la Sunna.⁶² La règle générale en droit musulman est que toute personne ne peut être privée de la jouissance de sa propriété que par son consentement et qu'il n'est pas admis que l'on extrait ce droit de force.

La Sunna a établi une exception à cette règle en admettant le principe de la choufaâ et en accordant au copropriétaire le droit de récupérer la partie de son bien qui a été cédée à un étranger par son copropriétaire. On peut citer à cet effet le Hadit du prophète Mohamed dans le Sahih Boukhari « *le prophète a prévu la choufaâ dans tout ce qui n'est pas divisible ; si division il y a, par d'autre moyen, la choufaâ n'y est plus* »⁶³.

Les auteurs musulmans se sont basés sur ce hadit pour retenir le concept de la préemption au profit du co-indivisaire qui se trouve, au moment de la vente, dans une situation d'indivision avec le vendeur et qui est menacé par l'intrusion d'un étranger dans la jouissance de son bien.

26. Les composantes de la choufaâ en droit musulman. La choufaâ est consacrée par la loi musulmane comme étant un droit au co-indivisaire

⁶²Le Coran représente l'ensemble des lois et préceptes édictés par Dieu au prophète et constitue la source et le fondement de toutes règles suprêmes. La Sunna constitue, pour sa part, l'ensemble des récits et les comportements du prophète recueillis par ses compagnons. Chaque relation constitue un Hadit, et l'ensemble des Hadits la Sunna.

⁶³M.MAHJOUBI, *La préemption dans le fikh malikite et la législation marocain*, Etude théorique et pratique en matière de préemption dans les annales des arrêts de la Cour suprême de juin 1958, p14

qui n'a pas partagé son bien et qui souhaite ne pas être dérangé dans sa propriété par l'intrusion d'un étranger suite à la cession de la part d'un co-indivisaire⁶⁴. Ce concept protecteur se base sur trois principes généraux qui sont les piliers de la choufâa en droit musulman à savoir :

-La réparation d'un préjudice causé par l'un des associés avec l'arrivée d'un nouvel associé. La préemption sauvegarde les intérêts des copropriétaires ayant choisi de garder le bien, en octroyant à celui qui a choisi de quitter la société un délai pour l'indemnisation représentant le montant versé au vendeur et tous les frais engagés dans la vente.

-Obliger un acheteur à renoncer à sa part à un associé copropriétaire, peut causer un préjudice à l'acheteur qui a exprimé sa volonté de se procurer la part du copropriétaire vendeur, mais ce préjudice est moins grave que celui causé aux copropriétaires avec l'arrivée d'un associé nouveau.

-L'intérêt général prime sur l'intérêt privé : il est effectivement dans l'intérêt de tout le monde, que l'association montée entre plusieurs personnes et qui risque de se diviser par les mécontentements des associés ou des copropriétaires, soit sauvegardée. La décision de s'associer ou de s'approprier un bien en copropriété repose généralement sur l'intuitu personae. Mais lorsque l'un des copropriétaires décide de se retirer et oblige les autres copropriétaires à accepter un nouvel associé, cette notion d'intuitu personae se trouve remise en cause ainsi que toute l'image de la copropriété. Ce remaniement est d'autant plus sérieux lorsqu'un propriétaire, sans avoir choisi de s'engager dans une association avec une ou plusieurs personnes dans l'acquisition de son bien, se trouve par la force des choses soumis aux

⁶⁴L. Milliot, *Introduction à l'étude du droit musulman*, Rec Sirey, 1987 p 98

contraintes que peut opposer une telle situation, et c'est exactement le cas de la préemption en matière fiscale.

2- Les considérations fiscales de la préemption chez les Byzantins :

27. La Protémésis. Emilio BUSSI a développé l'idée que la protémésis dérive des pratiques fiscales de l'Etat byzantin et a soutenu que la choufâa en droit musulman était une conséquence de la protémésis byzantine⁶⁵. Il considère que la protémésis représente le droit de retrait reconnu aux copropriétaires, parents, ensuite aux voisins, puis à l'ensemble des membres de la communauté du village. Ainsi, un contribuable peut, à l'occasion d'une vente faite par son voisin qui est son co-contribuable, se substituer à l'acheteur étranger au village, pour l'achat du bien dont il était de plein droit solidairement responsable dans le paiement des charges fiscales. Cette pratique permettait au co-contribuable de diminuer ses chances de payer solidairement l'impôt lorsque le nouvel acquéreur étranger s'avère insolvable.

La choufâa est intervenue en droit musulman pour réparer le préjudice causé par le co-divisionnaire suite à la cession d'une partie de sa propriété à un étranger, et l'intrusion par conséquence d'une nouvelle

⁶⁵M. Ben Maajoune, *Les règles de la choufâa dans la doctrine musulmane et la législation marocaine comparée*, Annajeh n° dépôt 597/1984.

personne étrangère. C'est une conception qui s'apparente à une *protemesis* confirmée par les textes fiscaux régissant la préemption en droit fiscal.

A l'état actuel des textes fiscaux marocains, on assiste à une résurrection de la *protemesis*. Il est évident qu'en accordant à l'Etat le statut de co-contribuable diminue les chances d'insolvabilité du nouvel acquéreur, mais on suppose que l'administration fiscale, en s'attribuant le droit d'exercer la préemption, se positionne en co-indivisaire avec tous les contribuables.

28. *La résurrection de la protémésis.* Il est certain que l'évolution ne se fait pas de la même manière chez toutes les sociétés, les circonstances économiques, sociales et politiques sont différentes d'un pays à un autre. Certains concepts et institutions peuvent se déposséder de leur raison d'être, mais d'autres se maintiennent parce que de nouvelles causes peuvent être justifiées. Le droit de préemption, qui était justifié en droit fiscal byzantin par l'obligation d'assurer le recouvrement de l'impôt à travers la *protemesis*, se trouve confirmé par le droit fiscal marocain actuel pour les mêmes causes mais cette fois-ci, en assimilant l'Etat à un copropriétaire dans l'indivision, un parent, un voisin ayant un droit sur tous les biens de la société.

En permettant à l'administration d'exercer le droit de préemption pour combattre, le cas échéant les dissimulations ou insuffisances du prix en matière des droits d'enregistrement, le législateur méconnaît, en quelque sorte les fondements principaux de la *choufaâen* droit musulman et les garanties constitutionnelles du droit de propriété. L'incapacité pour l'Etat de concevoir le droit de préemption en matière fiscale dans le contexte du droit de propriété, ne saurait en soi, justifier la privation du contribuable d'un droit constitutionnellement garanti. Cette ignorance n'en est pas pour autant

en matière immobilière qui consacre une protection étendue du droit de propriété à travers la préemption. Qu'en est-il de la protection du droit de préemption en droit immobilier marocain ?

B- La conception de la préemption en droit immobilier marocain

29. Cadre légal. Les dispositions de l'article 9 du Dahir du 2 Juin 1915 ⁶⁶fixant la législation applicable aux immeubles immatriculés définissent le droit de propriété comme étant le droit de jouir, de disposer et d'user de son droit de propriété qui ne peut être limité que par la loi ou un contrat. Telle est la définition apportée par les dispositions du Dahir fixant la législation applicable aux immeubles immatriculés ⁶⁷ et qui rejoint la définition faite par les dispositions du Dahir des obligations et des contrats ⁶⁸.

⁶⁶Article 9 du Dahir du 2 Juin 1915: « *La propriété immobilière est le droit de jouir et de disposer d'un immeuble par nature ou par destination de la manière la plus absolue pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements* ».

⁶⁷Article 25 Dahir du 2/6/1915 : « *La préemption est le droit reconnu à tout copropriétaire indivis d'immeubles ou de droits réels immobiliers d'acquérir la portion vendue à un tiers en se substituant à cet acquéreur moyennant le remboursement du montant du prix de vente ainsi que celui des améliorations et des loyaux coûts du contrat.* »

⁶⁸Article 974 du DOC: « *Si l'un des communistes vend à un tiers sa part indivise, les autres cointéressés peuvent racheter cette part en remboursant à l'acheteur le prix, les loyaux coûts du contrat, et les dépenses nécessaires ou utiles par lui faites depuis la vente. La même disposition s'applique en cas d'échange. Chacun des communistes peut exercer le retrait dans la proportion de sa part indivise ; il doit exercer le retrait pour le tout, en cas d'abstention des autres. Il doit payer comptant ou au plus tard dans un délai de trois jours, passé lequel l'exercice du droit de retrait est sans effet.* »

-Article 975DOC : « *Le retrait s'étend de droit, non seulement à la part vendue par le communiste, mais aussi à ce qui en fait partie à titre d'accessoire ; il peut aussi avoir pour objet l'accessoire d'une part indivise, lorsque l'accessoire est vendu indépendamment du principal dont il fait partie.* »

Mais cette définition n'est pas absolue. Elle n'est pas appliquée de façon systématique puisque des restrictions interviennent pour limiter l'usage et la disposition d'une propriété. Ces restrictions sont inévitables, dans la mesure où l'usage et la disposition sont de nature à compromettre l'intérêt du groupe, l'intérêt général reste, d'ailleurs, déterminant et justifie l'exercice de la préemption.

On se demande si la conception immobilière du droit de préemption protège les intérêts du cédant ou de l'acquéreur. La réponse apporte une double affirmation. Il s'agit d'une exception au droit de disposition du vendeur et une limitation du droit de propriété de l'acquéreur.

1 - L'exception au droit de propriété du vendeur :

30. La préemption entant qu'exception au droit d'usage et de disposition. Par exception au principe de libre propriété, les dispositions de l'article 25 du Dahir du 2 Juin 1915⁶⁹ reconnaissent le droit de préemption à tous les copropriétaires indivis d'immeubles ou de droits réels immobiliers d'acquérir la portion vendue à un tiers en se substituant au nouvel acquéreur en contre partie du paiement du prix de la vente et des frais du contrat.

Dire que le droit de préemption ne s'apparente pas à un droit de substitution,⁷⁰ et le préempteur n'est pas tenu par les dispositions contractuelles de la vente, c'est dénier la préemption de son caractère

⁶⁹ Article 25 du Dahir du 2 Juin 1915, opcit

⁷⁰ -J.Chapuisat, *Réflexions sur le droit de préemption*, RDI1987 p469, Dominique Musso, Droit de préemption urbain zone d'aménagement différé, DELMAS p 9

immobilier. Cette indifférence par rapport aux éléments contractuels rapproche la préemption au droit de préférence qui s'exerce sans discussion du prix de la vente prévue comme, c'est le cas de l'indivision des rapports entre propriétaires et occupants d'un local d'habitation.⁷¹

Au-delà du rapprochement toujours envisageable avec le droit de préférence, la préemption empêche toute cession du bien à une personne autre que le préempteur. Le bien se trouve alors frappé d'inaliénabilité à l'égard de toute autre personne, ce qui n'est pas sans porter atteinte à la faculté de libre disposition. Cela est encore plus évident pour la doctrine qui la qualifie d'atteinte au droit de propriété de « *deuxième degré* »⁷², puisque le cédant peut vendre, mais il ne peut pas choisir son cocontractant.

31. La préemption en tant qu'atteinte au droit de disposer au profit d'un acquéreur librement choisi. Dans le faisceau de liberté que contiennent le droit de disposer ou ne pas disposer et la liberté de choisir la personne au profit de laquelle la propriété sera transmise,⁷³ Le droit de préemption touche surtout la liberté de choisir son contractant. Ou bien le propriétaire ne vend pas ou bien il vend au préempteur.

Cette conception restrictive de l'inaliénabilité n'est pas considérée par certains auteurs comme exacte « *si ausens strict, un bien est inaliénable lorsqu'il ne peut être cédé à qui que ce soit, une définition aussi étroite méconnaît la réalité des choses. Toute restriction au droit de disposer diminue la faculté d'aliénation et rend le bien inaliénable à certaines*

⁷¹ A. Pecheul, *Le droit de préemption pour cause d'utilité publique*, Thèse Angers 1981 ; Corrine Saint – Alary, *Le droit de préemption*, op cit ; P. Subra de Leusse, *La préemption administrative* AJDA 1977-59 ; F. Urbino-Soulier *Les préemptions*, *Encyclopédie Delmas pour la vie des affaires*, ed Belfond, 1989 ;

⁷² C. Saint-Alary-Houin, *Le droit de préemption*, op cit, p293

⁷³ P. Durant, *La contrainte légale dans la formation du rapport contractuel*, RTDC, p73

conditions. D'un point de vue psychologique il n'y a pas de différence »⁷⁴. Si le droit de préemption paraît avoir pour principale finalité l'encadrement de la pleine jouissance de la propriété, il présente tout de même un particularisme irréductible, caractérisant une atteinte à la liberté de disposer du cédant. Il est certain que lorsque le propriétaire choisit librement de vendre son bien, ses liens affectifs avec sa propriété ont librement été rompus. Cela est encore plus évident puisque, l'acheteur devient l'ultime propriétaire et toute mesure prise à l'encontre du bien, touche directement le droit de propriété de l'acheteur.

2- La limitation du droit de propriété de l'acquéreur

32. La nature du droit de propriété de l'acquéreur. D'après Saint-Alary-Houin, le droit de préemption est « *assez respectueux du droit de propriété du cédant. Mais il nous paraît tout à fait autrement du droit de propriété de l'acquéreur évincé, car il atteint alors le droit initial de conserver son bien* »⁷⁵. A partir de cette conception, l'exigence d'un encadrement des procédés limitatifs de propriété est certaine. Cette certitude nous permet d'établir deux approches : La première approche consiste à cerner la limitation qui est portée au droit de propriété à travers la préemption, et l'harmonisation des textes législatifs régissant cette restriction avec les notions universelles du droit de propriété.

⁷⁴C.Saint-Alary-Houin, *Le droit de préemption*, op cit, p 128

⁷⁵C.Saint-Alary-Houin, *Le droit de préemption*, opcit, p130

La seconde approche porte sur la protection du droit de propriété à travers les dommages et intérêts octroyés à l'acquéreur en cas de préemption. Si l'on part du principe que les dommages et intérêts octroyés à l'acquéreur sont conçus comme un dédommagement, c'est qu'il y a réellement un préjudice et donc la perte d'un droit fondamental.

L'extension de la conception de la nature du droit de propriété de l'acquéreur, dans son volet immobilier et civil est une réalité évidente. La question de l'applicabilité de l'article 35 de la constitution n'échappe pas à cette évidence.

33. En marge du concept immobilier du droit de préemption. De par le principe de l'autonomie du droit fiscal, il est évident que ce dernier, en octroyant à l'Etat le droit de préemption, ne se conforme pas exactement aux conditions requises par les règles générales de la préemption en droit immobilier. Il s'agit notamment de la condition primordiale à savoir une situation de co-indivision de la personne pouvant exercer la préemption. Ainsi, sans être en position de propriétaire dans l'indivision, et ne figurant pas sur le titre de propriété du bien objet de la préemption, l'Etat agit en tant que co-indivisaire de plein droit. Ce droit lui permet, au moment de la cession du bien, de se manifester en tant que copropriétaire et récupérer le bien cédé.

Qu'en est-il de la conception de la préemption en matière fiscale ? Est-ce qu'elle répond aux exigences générales de la notion de préemption en droit musulman et en droit immobilier ? Ou est-ce que l'administration fiscale conçoit la préemption selon sa propre philosophie en faisant valoir la théorie de l'autonomie du droit fiscal ?

Le droit de préemption accordé à l'administration fiscale marocaine, dans son contexte immobilier, nous permet d'élaborer une conception qui conduit à établir un Etat co-indivisaire avec ses citoyens ce qui constitue une atteinte au caractère sacré du droit de propriété dument reconnu par la constitution marocaine⁷⁶ et les traités internationaux⁷⁷.

Paragraphe 2 : Les règles de la préemption en droit fiscal marocain

34. Historique de la préemption fiscale. Le Dahir du 17 février 1941 complété par celui du 18 Novembre de la même année, prévoyait dans son article 7, le droit de l'Etat d'acquérir directement des vendeurs les immeubles urbains ou ruraux, au moment de la vente⁷⁸. Il s'agissait du droit d'achat prioritaire permettant à l'Etat de se porter acquéreur d'un bien immeuble aux prix et conditions fixés lors de la mise en vente par son propriétaire, par préférence à tout acquéreur. Cette considération suscitait des controverses, notamment sur le plan technique : l'Etat s'était engagé dans un processus de spéculation et de concurrence avec ses citoyens.

⁷⁶ Article 35 de la constitution marocaine : « *Le droit de propriété est garanti. La loi peut en limiter l'étendue et l'exercice si les exigences du développement économique et social de la Nation le nécessitent. Il ne peut être procédé à l'expropriation que dans les cas et les formes prévus par la loi. L'Etat garantit la liberté d'entreprendre et la libre concurrence. Il œuvre à la réalisation d'un développement humain et durable, à même de permettre la consolidation de la justice sociale et la préservation des ressources naturelles nationales et des droits des générations futures. L'Etat veille à garantir l'égalité des chances pour tous et une protection spécifique pour les catégories sociales défavorisées.* »

⁷⁷ Article 17 de la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme : « *La propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité.* »

⁷⁸ Article 7 du Dahir du 18 Novembre 1941 modifiant et complétant le Dahir du 17 Février 1941, : « *L'Etat aura toujours lors de la déclaration d'une opération de vente portant sur les immeubles urbains et ruraux la faculté d'acquérir lesdits immeubles au prix mentionné par le vendeur éventuel dans sa déclaration.....* » BO n° 1522 du 26 décembre 1941, p 1175

Mais, lorsque la réglementation du Dahir du 17 Février 1941 fut abrogée, il était nécessaire de prévoir une disposition similaire dans le code de l'enregistrement, ayant un caractère purement fiscal.⁷⁹ Le but de cette suppression était de protéger le droit de disposition de la propriété et par conséquent permettre au propriétaire de disposer librement de son bien. Ainsi, l'Etat ne pouvait plus empêcher un propriétaire de céder sa propriété mais plutôt empêcher une vente qui a produit tous ses effets de droit, en se substituant à l'acheteur et en payant le prix de cession fixé dans le contrat ayant fait objet d'enregistrement, majoré de 10% et assortie des frais engagés à l'occasion de la vente.⁸⁰

Le droit de préemption en matière fiscale est venu s'instaurer par les dispositions de l'article 32 du dahir portant promulgation de la Loi de finance pour l'année 1973 n°1-72-532 du 8 janvier 1973 ⁸¹ en vue de remédier à l'évasion et la fraude en matière d'enregistrement. L'article 32 susvisé prévoyait que l'administration pouvait, indépendamment de la possibilité de poursuivre la procédure contradictoire, exercer un droit de préemption sur les immeubles et droits réels immobiliers ayant fait l'objet d'une cession à titre onéreux. Cette possibilité était envisageable lorsque l'administration estimait que le prix de cession est insuffisant ou inférieur à la valeur vénale réelle. Les dispositions de l'article 32 ont été remplacées par

⁷⁹Article 32 du Dahir n°1.72.532 du 8 janvier 1973 : « *Indépendamment de l'action en expertise prévue à l'article 12 du livre premier annexé au décret n° 2-58-1151 du 12 Joumada II 1378 (24 décembre 1958) portant codification des textes sur l'enregistrement et le timbre, le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet peut exercer au profit de l'Etat, un droit de préemption sur les immeubles et droits réels immobiliers ayant fait l'objet d'une mutation volontaire entre vifs à titre onéreux ou gratuit.....* » BO n°3143 du 24/1/1973.

⁸⁰M.Badanne, *Le droit de préemption au profit de l'Etat*, 1^{ère} édition 2005 Dar Alqualam, Arabe, p133.

⁸¹BO n° 3143 du 24/1/1973

celles de l'article 143⁸² du Code Général des Impôts qui consacrent le principe et les éléments de la préemption au profit de l'Etat et renvoient, en ce qui concerne les conditions et la procédure, à l'article 218 du même Code.

L'étude de la procédure de préemption en droit fiscal nous mène à faire le rattachement avec les autres procédés de retrait forcé de propriété, notamment l'expropriation. Mais il convient, de prime à bord, de répondre à la question du fondement de la préemption en droit fiscal (A) pour pouvoir effectuer un rapprochement des caractéristiques de la procédure de préemption fiscale avec ceux de l'expropriation et confirmer par la suite le critère de l'Etat co-indivisaire avec tous les citoyens (B).

A- Le fondement de la préemption en droit fiscal

35. Conflit d'intérêt. Selon les dispositions de l'article 217 du CGI⁸³, l'Etat a la possibilité d'exercer le droit de préemption à l'occasion de la vente d'un immeuble lorsqu'il estime que le prix est insuffisant. Cette prérogative soulève une problématique de taille qui est la sauvegarde du droit de propriété face aux exigences de l'intérêt général ? Y-a-t-il effectivement un intérêt général lorsque l'Etat s'approprie un bien

⁸²L'article 143 du CGI : « Indépendamment du droit de contrôle prévu à l'article 217 ci-dessous, le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet peut exercer au profit de l'Etat un droit de préemption sur les immeubles et droits réels immobiliers ayant fait l'objet d'une mutation volontaire entre vifs, à titre onéreux ou gratuit, à l'exclusion des donations en ligne directe lorsqu'il estime insuffisant le prix de vente déclaré ou la déclaration estimative et que le paiement des droits établis sur l'estimation de l'administration n'a pu être obtenu à l'amiable. Le droit de préemption visé ci-dessus est exercé dans les formes et modalités prévues à l'article 218 ci-dessous ».

⁸³-Article 218 du CGI : « Droit de préemption au profit de l'Etat :

I.- Le droit de préemption prévu à l'article 143 ci-dessus s'exerce pendant un délai franc de six (6) mois à compter du jour de l'enregistrement, le délai n'étant cependant décompté, au cas de mutation sous condition suspensive, que du jour de l'enregistrement de la réalisation de la condition »

appartenant à un citoyen pour la seule raison qu'il n'a pas accepté ses propositions ou qu'il est soupçonné de fraude fiscale ?

Lorsque l'administration remet en cause le prix de vente, elle ne prétend pas forcément qu'il y a eu fraude fiscale, elle se contente d'alléguer que le prix déclaré ne correspond pas à la valeur vénale réelle du bien, et « *le prix ne peut être contesté qu'en cette hypothèse* »⁸⁴. Le fondement de la préemption en droit fiscal marocain repose sur un support légal qui encadre le processus de préemption et lui donne sa légitimité, mais l'essentiel de la réflexion, demeure jurisprudentielle (1). L'approche présentée par le juge fiscal permet à la préemption d'être parfaitement assimilée et appliquée dans son contexte (2).

1- Le cadre législatif de la préemption en droit fiscal

36. Une image assez confuse de l'objectif recherché. Le CGI, consacre le droit de préemption comme un privilège accordé à l'administration fiscale pour subroger l'acheteur du bien immobilier, lorsque le prix de cession déclaré ne correspond pas à la valeur vénale réelle du bien cédé, mais la réalité de la chose en est toute autre.

A travers les dispositions de l'article 143 sus visé, le législateur autorise le ministre des finances ou la personne déléguée par lui, à exercer le droit de préemption s'il lui paraît que le prix de cession ne correspond pas à la valeur vénale réelle du bien cédé, et que le paiement des droits complémentaires

⁸⁴J.Schmidt et E.Kornoprost, *Fiscalité immobilière*, 7^{ème} éd, Litec Fiscal, p 36-25

n'a pu être effectué par voie amiable. Cette présentation nous conduit à déduire que l'article 143 du CGI vise les cas de l'insuffisance du prix et non pas le cas de dissimulation d'une partie du prix.

Ainsi, le vendeur qui aurait cédé, pour des raisons très personnelles, un bien à un prix inférieur à la valeur retenue par l'administration, se trouve sanctionné par le retrait forcé de sa propriété. L'exercice du droit de préemption, met l'administration fiscale dans la même position qu'un propriétaire dans l'indivision. La préemption fiscale constitue un moyen de pression entre les mains de l'administration fiscale pour obliger le contribuable à s'acquitter des droits d'enregistrement complémentaires, établis, suite à une estimation. Ce qui nous conduit à considérer l'Etat, à travers l'administration fiscale, comme un co-indivisaire avec le vendeur.

37. Un développement irrationnel. Dans le raisonnement de l'administration fiscale marocaine, le droit de préemption a été conçu pour dissuader le vendeur à faire pression sur l'acheteur pour déclarer l'intégralité du prix de cession convenu. Ainsi les chances d'éluder l'impôt seront minimales. L'acheteur par crainte de se voir retirer le bien qu'il venait de se procurer, ne pourra pas accepter de payer une partie du prix en dehors de ce qui est consigné dans le contrat.

Bernard CONSTANT avait déclaré dans son écrit politique que « *tout impôt inutile est une atteinte contre la propriété* »⁸⁵. Mais dans le contexte idéologique du droit fiscal, et à travers l'exercice du droit de préemption, aucun contribuable ne pourrait plus céder son bien, même à sa juste valeur, par crainte pour tout acheteur de se voir retirer le bien acquis alors que l'Etat n'est pas tenu par un délai en paiement du prix du bien. Une telle attitude

⁸⁵B.Constant, *Ecrits politiques*, folio essais, 1997, p 45.

remet en cause l'absolutisme du droit de propriété et ses deux corollaires, la jouissance et la disposition et présente la procédure de préemption comme une confiscation de la propriété du contribuable.⁸⁶ Pour sa part la CEDH a jugé, à l'occasion de l'affaire Sporrong et Lönnroth que même en absence de privation de propriété, toute mesure interdisant l'usage et la disposition d'un bien, est considérée comme une atteinte au droit de propriété.⁸⁷

Ainsi, en présence de modalités alternatives de contrôle des situations douteuses d'évasion fiscale, la procédure de préemption de l'administration fiscale s'avère une simple atteinte au droit de propriété explicitement protégé par les normes constitutionnelles et universelles des droits de l'homme et des libertés individuelles.

2- L'approche jurisprudentielle de la préemption en droit fiscal

38. La conception infirmant le droit de préemption fiscal au profit de l'Etat. Le droit de préemption fiscale n'est ni une expropriation ni un acte arbitraire de la puissance publique, ni même une sanction fiscale⁸⁸. Cette incompatibilité entre la fonction de l'Etat protecteur des droits et libertés et l'Etat intervenant dans les opérations de spéculation, soulève une controverse quant à la nature des rapports entre l'Etat et le citoyen contribuable.

⁸⁶F.Sudre, *La protection du droit de propriété par la Cour Européenne des droits de l'homme*, D1988, chr 71-78.

⁸⁷ CEDH, 23 Septembre 1982, *Sporrong et Lönnroth c/ Suede*, Série A n°52 Annuaire fr.dr.int. 1985 p 415, obs V. Coussirat-Coustère, JDI 1985 p 205, obs P. Rolland et P. Taernier. *Add G*

⁸⁸ L. Baron, *L'apport de la convention européenne des droits de l'Homme au droit fiscal français*, L'Harmattan, 2000 p 161

A l'occasion de l'affaire « Promo pin » contre l'administration fiscale, la Cour d'Appel Administrative de Rabat a annulé la décision de préemption pour le motif suivant : « *Attendu que concernant les autres griefs, que même s'il est vrai que le droit de préemption reconnu à l'Administration, en vertu de l'article 143 du CGI, est exercé dans le cadre de ses privilèges, pour l'amélioration du recouvrement des droits d'enregistrement à travers la décision de préemption, cette dernière -décision de préemption- reste une décision administrative susceptible d'être contestée dans le cadre de l'action en annulation.....* »⁸⁹ . Le juge fait ainsi régner un minimum de confiance nécessaire à la protection des prévisions subjectives et légitimes des parties. Selon la cour d'appel administrative de Rabat, la préemption ne constitue pas un droit absolu qui peut être exercé, systématiquement, par l'Administration, mais une décision qui doit répondre aux critères et conditions requises pour toute décision administrative.

En dépit de la portée variable de l'atteinte au droit de propriété, la Cour d'Appel Administrative de Rabat en imposant à l'Administration l'obligation de motiver la décision de préemption, a bien précisé que la motivation consiste à justifier la disproportion entre le prix déclaré et la valeur vénale réelle du bien objet de l'acte de préemption : « *L'élément matériel qui constitue le motif dans une décision de préemption, d'après l'esprit des dispositions de l'article 143 sus visé, ne peut être réalisé qu'en présence d'une disproportion entre le prix déclaré ...et la valeur vénale réelle au moment de la cession et le cas de non-paiement amiable des droits complémentaires sur la base des révisions de l'administration, ce qui sous-entend que la charge de la preuve incombe à l'administration*

⁸⁹Affaire Promopin C/ Ministère des finances, Arrêt Cour d'Appel Administrative de Rabat n° 2373 daté du 24/8/2011 doss 91/11/5, non publié, obsM.Baissa

fiscale »⁹⁰. Ainsi, l'acte de préemption constitue, certes, une décision administrative, et la charge de la preuve de l'insuffisance ou la dissimulation du prix de vente incombe, alors, à l'administration.

39. Le critère de proportionnalité. Dans un arrêt rendu en 1994, la Cour Européenne des Droits de l'Homme, a consacré le principe de « *la proportionnalité de l'ingérence qui doit être appréciée selon les degrés de protection offerts contre l'arbitraire et au vu du risque encouru par tout acheteur d'être privé de son bien* »⁹¹. A partir de ce principe, les dispositions de l'article 6-1 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme se sont vues appliquer au droit de préemption. La Cour avait considéré à l'occasion de l'affaire Hentrich que l'Etat dispose de plusieurs prérogatives pour combattre la fraude fiscale et qu'une décision de préemption ne pouvait être légitime en l'absence de garanties procédurales et un débat contradictoire respectueux du principe de l'égalité des armes. C'est d'ailleurs dans la même perspective que la Cour d'Appel Administrative de Rabat, sans se prévaloir du texte constitutionnel, a considéré qu'en présence d'autres alternatives, la décision de préemption doit être justifiée.

A travers l'arrêt Hentrich, la Cour Européenne des Droits de l'Homme consacre-t-elle le principe que la préemption ne pourrait être légitime qu'en présence d'une procédure contradictoire et un respect du principe de l'égalité des armes qui permet une discussion du montant de l'évaluation et l'estimation de l'administration fiscale.

⁹⁰ Arrêt Cour d'Appel Administrative de Rabat n° 2373 daté du 24/8/2011 doss 91/11/5, non publié, op cit

⁹¹ Arrêt du 22/9/1994, Hentrich, Serie A n°296-A,DF 1994n°50,2125 note J-P, le Gall et L.Gerard p1789, note D.Fiorina ; J-F.Flauss, chron, AJDA 1995, n°3, 220

Si on utilise la notion de proportionnalité entre le moyen utilisé et le but recherché⁹² dans la conception du droit de préemption en droit fiscal marocain, on constate que les dispositions de l'article 35 de la constitution marocaine permettent à l'Etat de décider des atteintes au droit à la propriété. Si ces dispositions prévoient l'exception à l'absolutisme du droit de propriété avec la possibilité de l'expropriation pour cause d'utilité publique, elles devraient être interprétée de façon à soumettre les lois et les actes de l'Etat, portant atteinte au droit de propriété des biens, au contrôle a priori, et ce dans le strict respect des critères établis par l'article 35 de la constitution.

B -L'assimilation de la préemption fiscale à une expropriation

40. Un juste équilibre exige. Le deuxièmealinéa de l'article 35 de la constitution⁹³, en prévoit une seule et unique exception au droit de propriété, en cas d'utilité publique, a bien encadré cette mesure qui est exceptionnelle et dangereuse pour la sécurité patrimoniale du citoyen. En vertu de cette restriction apparente du droit de propriété à travers l'exercice de la préemption en matière fiscale, le principe du juste équilibre permet de vérifier la proportionnalité de l'acte pris par l'Etat dans le cadre des dispositions de l'article 143 du CGI marocain et l'objectif recherché par le législateur à travers ces dispositions.

⁹²F.Sudre, *La protection du droit de propriété par la Cour européenne des droits de l'Homme*, D1988, chr 71-78

⁹³ Article 35 Al 2 de la Constitution marocaine : « La loi peut en limiter l'étendu et l'exercice si les exigences du développement économique et social du pays le nécessitent. Il ne peut être procédé à l'expropriation que dans le cas et les formes prévues par la loi ».

La préemption en droit fiscal marocain est assimilée à une expropriation du fait de son caractère translatif forcé de propriété qui permet à l'Etat d'acquérir la propriété d'un bien, sans le consentement de son propriétaire. Cependant, la préemption se distingue de l'expropriation par sa mise à l'écart de tout contrôle judiciaire.

1- Les analogies soutenues entre l'expropriation et la préemption

41. Un acte translatif de propriété forcé. La préemption en droit fiscal prévoit le transfert forcé de la propriété d'un bien du patrimoine du contribuable à celui de l'Etat.⁹⁴ Ce transfert est réalisé en contrepartie d'une indemnisation équivalente aux frais engagés par l'acheteur y compris le prix d'achat⁹⁵. A travers cette conception, le droit de préemption prend la forme d'expropriation au profit de l'Etat tel que prévue par le 2^{ème} alinéa de l'article 35 de la constitution. Ledit alinéa envisage, effectivement, l'exception à l'absolutisme du droit de propriété en cas d'intérêt public et permet à l'Etat la possibilité de s'approprier les biens des citoyens pour cause d'utilité publique.

A partir de là, on admet le principe selon lequel le tribunal ne dispose pas d'un pouvoir d'appréciation des règles légiférées par le parlement, et que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à ces objectifs⁹⁶. Ceci n'empêche pas la jurisprudence d'assimiler le droit de

⁹⁴ Article 143 du CGI, op cit

⁹⁵ Article 218 du CGI : op cit

⁹⁶ Loïc PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel*, Economica, 2014, p 97 ; M. Carss-Frisk, *Le droit de propriété : un guide sur la mise en œuvre de l'article 1 du protocole n°1 de la convention européenne des*

préemption à d'autres mesures restrictives de propriété et pour lesquelles elle dispose d'une plus grande marge de manœuvre, comme c'est le cas de l'expropriation.

42. La solidarité sociale. La philosophie du 2^{ème} alinéa de l'article 35 susvisé, traitant de l'expropriation pour cause d'utilité publique, se base sur la notion de solidarité entre citoyens. Ainsi, le citoyen doit participer à la réalisation de l'intérêt général de l'ensemble de la communauté, dont il fait partie, et contribuer en se dessaisissant de son bien contre une indemnisation.⁹⁷ Toutefois cette philosophie ne saurait s'appliquer à la préemption en matière fiscale pour trois raisons :

- D'abord l'expropriation est exercée sur la base d'un texte réglementaire rendu pour chaque bien exproprié, alors que la préemption est mise en route par décision du receveur de l'administration fiscale à l'occasion d'une opération de cession dont le prix est estimé inférieur à sa valeur vénale réelle.

- Ensuite l'exigence d'intérêt général, que suscite l'expropriation, est totalement défailante en matière de préemption, bien que le transfert s'effectue au profit de l'Etat. Il n'a aucun aspect d'intérêt général si ce n'est une présomption de lésion du Trésor dans les droits d'enregistrement qu'il aurait recouvré si le bien a été cédé à un prix plus élevé que celui stipulé dans le contrat.

- Enfin l'expropriation au profit de l'Etat prévoit un transfert de propriété du bien objet de l'expropriation du patrimoine de son propriétaire

droits de l'homme, Précis sur les droits de l'homme n°4, Edition du conseil de l'Europe 2003 ; L.Monti, *La CEDH et le droit de propriété*, Thèse Nice 2001 ; F.Bouyssou, *Les garanties supra-législatives du droit de propriété*, D1984 chron.p 231

⁹⁷A.Weill, *Droit civil, les biens*, Dalloz, 3^{ème}ed 1985 p143

au patrimoine de l'Etat suite à une décision de justice rendu par le tribunal administratif. Cette décision intervient après l'ordonnance de possession qui n'est rendue qu'après justification du dépôt de l'indemnisation provisoire, alors que le transfert de propriété dans le cadre de l'exercice de la préemption au profit de l'Etat en matière fiscale est effectué au moyen d'une demande faite par le receveur directement au conservateur de la propriété foncière. La préemption en droit fiscal marocain, une fois notifiée par les voies de droit, emporte dépossesion du cessionnaire évincé de la propriété du bien préempté qui se trouve transféré à l'Etat, avec substitution de ce dernier dans les bénéfices et les charges du contrat à partir du jour du transfert de propriété.

Même si la préemption, en matière d'enregistrement, prend la forme d'une expropriation par son caractère translatif de propriété au profit de l'Etat, elle ne répond pas à la condition d'utilité publique prévue par les dispositions de l'article 35 de la constitution. La condition de l'utilité publique dans le cadre de l'expropriation, est soumise par le législateur au contrôle judiciaire.⁹⁸ Ce qui n'est pas le cas pour l'exercice du droit de préemption. L'intervention du juge, comme organe contrôleur du respect des garanties de l'exproprié fait également défaut en matière de préemption fiscale.

⁹⁸Article 18 de la loi 7-81 relative à l'expropriation BO 15 Juin 1983 : « Dès que les formalités relatives à l'acte de cessibilité, telles que prévues aux articles 8, 9, 10 et 12, ont été accomplies ou dès notification dudit acte dans le cas prévu au 2 alinéa de l'article 14 et après expiration du délai visé au 3^e alinéa dudit article, l'expropriant dépose auprès du tribunal administratif dans le ressort duquel est situé l'immeuble, une requête tendant à faire prononcer le transfert de propriété et fixer les indemnités. »

2-Les divergences relevées entre l'expropriation et la préemption fiscale

43. L'intérêt public : seule frontière du droit de propriété. La CEDH avait jugé à l'occasion de l'arrêt Hentrich, que la requérante était victime de l'exercice du droit de préemption, a supporté une charge spéciale exorbitante.⁹⁹ La CEDH a fait remarquer à travers cet arrêt que la préemption fiscale n'existait pas dans les législations des autres Etats partis à la convention.¹⁰⁰ La législation française a été modifiée, en matière de préemption, dans le sens du respect du principe du contradictoire. En droit marocain, bien que la décision d'expropriation soit prise par Décret du premier ministre précisant le bien objet de l'expropriation, la loi oblige l'Administration au profit de laquelle l'expropriation sera effectuée, de faire une demande au tribunal administratif pour concrétiser le transfert effectif de propriété¹⁰¹. Cette autorisation, illustre, à notre sens, l'importance que représente la protection du droit de propriété par la soumission de toute restriction de ce droit au contrôle judiciaire.

⁹⁹ CEDH 22 Septembre 1994, *Hentrich c/ France*, Séri A n°296-A, Annuaire fr.dr.int.1994 p658 obs V. Coussirat-Coustère, JDI, 1995 p 776 ET 1996 p 235 obs, E. Decoux et P. Tavernier, JCP 1995-II-22374, J-f ; Flauss, *Une nouvelle avancée de la Cour européenne des droits de l'homme dans le domaine fiscal : l'arrêt Hentrich du 22 Septembre 1994*, LPA 1995 n°69 p8 et s

¹⁰⁰ J-F. Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit, p525

¹⁰¹ Article 19 de la loi 7-81 relative à l'expropriation pour cause d'utilité publique, : « *Le juge des référés est seul compétent pour autoriser par ordonnance la prise de possession, moyennant le versement ou la consignation d'une indemnité provisionnelle égale au montant des offres de l'expropriant. Le président du tribunal ou son délégué, statuant comme greffe du tribunal administratif, est seul compétent pour prononcer par jugement au profit de l'expropriant le transfert de propriété des immeubles et/ou des droits réels faisant l'objet de l'expropriation et fixer le montant des indemnités.* »

Le tribunal ne doit pas toutefois se contenter de s'assurer que les formalités requises sont réunies, mais il doit surtout se pencher sur la réalité de l'objectif recherché. La Cour de Cassation a confirmé le rôle protecteur du juge administratif dans le contrôle du caractère utilitaire de l'acte d'expropriation à travers un arrêt qui précise que «*La justice administrative, ne se contente pas de constater l'utilité publique requise uniquement de l'expropriation, mais constate les conséquences de cette décision dans la réalisation d'une utilité publique maximale...le juge administratif peut établir l'équilibre entre l'intérêt général recherché et la protection de l'intérêt particulier qui sera atteint* »¹⁰². A partir de là on retrouve une volonté certaine de la protection judiciaire de la propriété individuelle.

Ainsi le tribunal ne saurait s'opposer au transfert de propriété même si l'exproprié n'acquiesce pas à l'indemnisation proposée. C'est ce qui ressort de la motivation d'un jugement rendu en la matière et qui précise que : « ...*le défaut de signature du procès amiable par toutes les parties concernées lui retire son caractère probant d'arrangement amiable* »¹⁰³. Il s'agit d'une garantie maximale du droit de propriété notamment dans la réparation du dommage que le propriétaire aurait subi suite à l'extraction de son bien.¹⁰⁴

44. Le contrôle juridictionnel : Quelle portée pour la préemption fiscale. Le juge administratif exerce, en matière d'expropriation, un contrôle de proportionnalité entre la valeur du bien exproprié et l'indemnisation

¹⁰² Arrêt CC n° 500 daté du 05/05/1997 dossier 63/95, RCS 1995 à 1997, p 473 et s ; obs M.TERAB, *Justice administrative et la protection de la propriété immobilière*, 2013, p 31

¹⁰³ CAA Rabat n° 716 daté du 10/10/2007 dossier n°11/07/41, Héritiers LHAN c/ Ministère des Travaux publics, non publié.

¹⁰⁴ CS n° 288 daté du 05/10/2005 dossier n°1164-4-3-2005 ; ChAdm CS n° 486 daté du 05/10/2005 req n°1066-4-3-2005 obs M.Terab, *Justice administrative et la protection de la propriété immobilière* ; op cit, p 52

proposée par l'administration expropriante et ce, dans un objectif de soulager les conséquences néfastes que produit un tel acte. Ce qui n'est pas le cas pour la préemption en matière fiscale puisque le paiement du prix d'achat n'est pas garanti et le non-paiement n'emporte pas annulation de l'acte de préemption.

A l'occasion de l'arrêt Hentrich, la CEDH n'avait pas condamnée le droit de préemption dans son principe mais son exercice était devenu très difficile. D'une part la privation de propriété, qu'il implique, n'était pas disproportionnée avec l'objectif recherché et d'autre part, le seul remboursement du prix était insuffisant.¹⁰⁵ L'exercice du droit de préemption, en droit fiscal français, était devenu sans aucune substance.

Le droit de préemption conçu comme étant un moyen de dissuasion et de pression exercé sur l'acheteur en matière d'enregistrement dans un objectif de paiement des droits complémentaires d'enregistrement, ne constitue, en fait, qu'un tremplin pour atteindre le vendeur dans le cadre de l'impôt sur le revenu/profit foncier et l'impôt sur les sociétés et la taxe sur la valeur ajoutée, le cas échéant. Les dispositions de l'article 65 du code général des impôts marocain permettent à l'Administration de retenir le prix de cession révisé en matière d'enregistrement dans le cadre d'un accord amiable comme prix de cession opposable au vendeur en matière d'impôt sur le revenu/profit foncier, l'ISet la TVA. Ainsi l'acheteur ayant fait l'objet d'un redressement en matière d'enregistrement est contraint d'accepter ce redressement par crainte de se voir évincer dans le cadre de la procédure de préemption. L'acquéreur peut faire valoir, postérieurement, à l'occasion de la vente du même bien, le prix d'acquisition révisé en matière

¹⁰⁵J.Molonier, *Le premier volet de la réforme des procédures fiscale et douanières*, RF fin.publ.1987 n°18 p.147

d'enregistrement au lieu du prix d'achat réel tel que stipulé dans le contrat d'acquisition.

Section 2 : La révision du prix de cession des biens immeubles face au droit de propriété

45. La pleine jouissance. L'article 35 de la constitution marocaine consacre le droit à chacun au respect de ses biens en tant que patrimoine des personnes. Ces dispositions mettent en évidence la garantie d'une pleine propriété. Toutefois, ce droit de propriété reconnu à tous les citoyens, et qui emporte le droit de jouissance et de disposition des biens, se trouve sérieusement remis en cause lorsque le propriétaire est soumis à la procédure de réévaluation de son bien par l'administration fiscale, notamment à l'occasion de la révision de l'impôt sur le revenu catégorie profit foncier.

L'impôt sur le revenu foncier concerne les plus-values provenant de vente occasionnelle des biens immeubles par les particuliers tel que prévu par l'article 61 du CGI dans son 2^{ème} paragraphe.¹⁰⁶ Généralement, le contribuable qui paie un impôt voit, son patrimoine lesté du fait de ce paiement. On est convaincu que ce paiement se trouve, bien évidemment, justifié par la nécessité de contribuer aux charges publiques. Mais lorsque le montant de l'imposition à payer excède une certaine proportion des revenus

¹⁰⁶L'article 61-II du CGI : « II.- Sont considérés comme profits fonciers pour l'application de l'impôt sur le revenu, les profits constatés ou réalisés à l'occasion :
-de la vente d'immeubles situés au Maroc ou de la cession de droits réels immobiliers portant sur de tels immeubles ; de l'expropriation d'immeuble pour cause d'utilité publique ;
- de l'apport en société d'immeubles ou de droits réels immobiliers ;
-de la cession à titre onéreux ou de l'apport en société d'actions ou de parts sociales nominatives émises par les sociétés, à objet immobilier, réputées fiscalement transparentes au sens de l'article 3-3° ci-dessus ;
-de la cession, à titre onéreux, ou de l'apport en société d'actions ou de parts sociales des sociétés à prépondérance immobilière. »

du contribuable et dépasse ses capacités contributives, il prend alors la forme d'un impôt confiscatoire¹⁰⁷.

L'étude qui sera faite à travers cette section portera sur les atteintes au droit de propriété à l'occasion de la réévaluation du prix de cession d'une vente immobilière. Pour mener à bien cette étude, il convient d'approcher les différentes méthodes de réévaluation adoptées et par l'administration et par le juge (§1), pour pouvoir analyser par la suite la confusion entre le fruit réalisé suite à une liberté contractuelle et le profit taxable dans le cadre de l'impôt exigible sur l'expropriation.(§2).

Paragraphe 1 : La réévaluation du prix de cession à l'occasion de la vente d'un bien immeuble

46. L'évaluation des biens. La règle de base de l'évaluation des biens immeubles par l'administration fiscale est prévue par les dispositions de l'article 224 du CGI¹⁰⁸. L'administration est autorisée à rectifier le prix de cession lorsqu'elle estime qu'il est inférieur à la valeur vénale réelle du bien cédé. La question de l'évaluation des biens à l'occasion d'une cession est considérée par la doctrine comme « *l'un des problèmes les plus irritants de*

¹⁰⁷A. Mangiavillano, *Le contribuable et l'Etat l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne- France)*, Dalloz 2013, p 159

¹⁰⁸Article 224 du CGI : «*En matière de profit fonciers, lorsque au vu de la déclaration du contribuablel'inspecteur des impôts est amené à apporter des rectifications ou à procéder à l'estimation du prix d'acquisition et/ou des dépenses.....ou de la valeur vénale des biens cédés,..... »*

la fiscalité immobilière ». ¹⁰⁹. Il s'agit effectivement d'une procédure qui touche le droit de propriété dans son essence.

Pour illustrer les principales atteintes au droit de propriété à l'occasion des procédés d'évaluation en matière d'une vente immobilière, nous retiendrons la notion de valeur vénale et le comportement du juge administratif à cet égard (A). On verra ensuite les différentes méthodes retenues pour la détermination de la valeur du bien et leur incidence sur le droit de propriété (B).

A- La valeur vénale dans la confusion entre dissimulation et insuffisance du prix de cession

47. Les caractères de la notion de la valeur vénale. La valeur vénale réelle d'un bien est la valeur marchande de ce bien ¹¹⁰. Elle est déterminée d'un commun accord entre le propriétaire de l'immeuble lui-même et l'acquéreur du bien cédé. Cette valeur déterminée intimement par le propriétaire est généralement remise en cause dans le cadre du contrôle fiscal.

Les mesures octroyées à l'administration fiscale par les dispositions de l'article 224 du CGI lui reconnaissent un droit très large de révision qui remet en réticence certaines composantes du droit de propriété, notamment le droit de disposer librement de son bien. Il s'agit de la confusion entre la

¹⁰⁹J.Schmidt, *Fiscalité immobilière*, Litec Fiscal, op cit, p 25.

¹¹⁰P.Serlouten, *Droit fiscal des affaires*, ed 2014-2015, p437

notion de dissimulation et d'insuffisance du prix(1). Cette confusion est d'autant plus grave que l'intervention du juge est indispensable pour protéger le droit de propriété contre les abus qui peuvent en découler(2).

1- La conception de la valeur vénale par l'administration fiscale

48. La confusion entre dissimulation et insuffisance. Lorsque l'administration décide de remettre en cause le prix déclaré par le vendeur, elle notifie une première lettre par laquelle elle manifeste sa volonté de modifier la valeur retenue dans l'opération de vente.¹¹¹ Généralement la lettre de notification comporte la mention « *prix déclaré :..... ; valeur retenue :.....* ». On est amené à se demander si la décision de révision est animée par une intention confirmée de dissimulation d'une partie du prix de cession, ou alors l'administration considère qu'il s'agit d'une insuffisance de valeur vénale. La distinction entre dissimulation et insuffisance s'avère indispensable. La dissimulation du prix constitue une fraude manifeste avec une intention d'éluder l'impôt de la part du vendeur. Tandis que l'insuffisance du prix existe généralement dans le cas où le prix de vente convenu dans le contrat et réellement le prix payé par l'acheteur mais ne correspond pas à la valeur de bien que retient l'administration.

¹¹¹ Article 224 du CGI : « *Rectification en matière de profits fonciers*
En matière de profits fonciers, lorsque au vu de la déclaration du contribuable prévue à l'article 83 ci-dessus, l'inspecteur des impôts est amené à apporter des rectifications ou à procéder à l'estimation du prix d'acquisition et/ou des dépenses d'investissements non justifiées ou de la valeur vénale des biens cédés, il notifie au contribuable, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus, la nouvelle base rectifiée ainsi que les motifs et le montant des redressements envisagés dans un délai maximum de quatre vingt dix jours (90) jours1 suivant la date du dépôt de ladite déclaration.
Si dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la notification, le contribuable accepte la base d'imposition qui lui est notifiée, l'impôt est établi par voie d'ordre de recettes..... ».

L'acheteur, dans ce cas est considéré comme ayant fait une bonne affaire en achetant un bien à un prix bas mais que le Trésor ne peut être lésé dans ses droits suite à une telle opération et donc doit payer un complément sur la base de la valeur retenue par le fisc. Quant à l'insuffisance du prix, elle porte certainement préjudice au vendeur, et ne peut, en aucun cas, justifier une imposition supplémentaire à son égard en considérant qu'une partie du prix de cession fait l'objet de dissimulation.

Cela conduit, probablement, à admettre que le vendeur a commis une infraction à la loifiscale, avec intention d'éluder l'impôt en portant atteinte aux droits du Trésor par des manœuvres frauduleuses. Mais si la fraude fiscale constitue un acte pénalement répréhensible, un tel comportement doit être soumis aux règles générales régissant la loi pénale, et aux dispositions particulières du droit pénal fiscal. En absence de toute preuve justifiant que le vendeur a enfreint la loi avec intention frauduleuse en dissimulant une partie du prix de cession. L'administration ne saurait être fondée à réviser le prix de cession déclaré sur la base de la théorie de l'insuffisance du prix, mais doit se situer sur le terrain de la dissimulation.

49. Le référentiel. En pratique, la méthode de comparaison est mise en œuvre selon des techniques différentes, compte tenu de la nature des immeubles évalués. Elle peut s'opérer d'une manière directe et sur une échelle unitaire par référence. Les techniques d'évaluation par comparaison directe consistent à estimer un immeuble, par référence à des actes de cession d'immeuble similaires, conclus dans la même année et ayant les mêmes caractéristiques. Toutefois, cette méthode est difficilement concevable en pratique, car chaque bien a ses propres particularités qui

peuvent ne pas exister dans un autre bien. Une comparaison identique est particulièrement difficile.

L'administration fiscale a adopté depuis janvier 2015 un nouveau mode d'évaluation des biens cédés par référence à un barème préétabli du prix moyen du mètre carré pour chaque zone. Mais est ce que ce référentiel prend en considération la spécificité de chaque bien immeuble ? Ne s'agit-il pas là d'un nouveau moyen aussi contraignant que les autres méthodes de réévaluation portant atteinte au droit de propriété ? Cette méthode qui n'engage que l'administration fiscale¹¹², permet certes au propriétaire de prendre connaissance avant la conclusion d'un contrat de cession de la valeur qui sera retenue par l'administration dans le cadre de l'opération de remise en cause du prix de cession déclaré.

Il est bien confirmé qu'il s'agit de prix moyens retenus pour le calcul des droits et taxes et non pas d'une évaluation directe d'un bien immobilier donné¹¹³. Néanmoins cette méthode ne s'impose point au contribuable qui, en cas d'engagement de la procédure de rectification du prix de cession sur la base du référentiel, peut contester les droits complémentaires devant le juge.

2- La conception jurisprudentielle de la notion de la valeur vénale

50. La charge de la preuve. La jurisprudence de la Cour de Cassation marocaine adopte une conception de la valeur vénale tout à fait différente de

¹¹² Référentiel des Prix de Transaction Immobilières, DGI, Janvier 2015

¹¹³ Référentiel des Prix de Transaction Immobilières, DGI, Janvier 2015

celle de l'administration fiscale. Alors que l'administration fiscale procède généralement par des présomptions simples consistant en des postes de comparaison de biens similaires, ou à travers un référentiel préétabli, la Cour de Cassation incombe la charge de la preuve de l'insuffisance du prix à l'administration qui devra justifier le prix déclaré ne correspond pas à la valeur retenue pour des biens semblables.

Dans l'affaire Sura, la Cour de Cassation marocaine a reconnu que l'administration n'est pas en droit de réviser le prix de cession si elle ne produit pas la preuve de l'insuffisance du prix. Il s'agit d'une société civile immobilière qui a fait l'objet d'un contrôle fiscal; l'administration, en révisant le prix de cession des appartements, au motif qu'il ne correspond pas au prix déclaré pour des appartements similaires, a fait valoir la théorie de l'insuffisance du chiffre d'affaires, et a procédé à la réintégration de la différence entre le prix de vente déclaré et celui révisé. La cour de cassation, se basant sur les dispositions de l'article 39¹¹⁴ applicable à l'époque, qui imposait à l'administration de motiver sa décision en apportant la preuve que le prix de cession ne correspond pas à la valeur réelle du bien cédé, a rejeté le redressement correspondant à la réévaluation du chiffre d'affaires aux motifs que : «*l'administration fiscale n'a pas produit la preuve de l'insuffisance du prix de cession des appartements déclaré et s'est contentée de dire qu'il est inférieur au prix pratiqué dans la région.....ce qui ne justifie pas l'insuffisance du prix.....* »¹¹⁵. Ainsi, l'administration est tenue de mentionner avec précision les éléments qu'elle détient et sur lesquels elle

¹¹⁴ Article 39 de la loi 24-86 régissant l'Impôt sur les Sociétés abrogé par la Loi de finance de

¹¹⁵-Arrêt de la Cour Suprême du Royaume du 04/10/2006 sous n° 806 dans le dossier 1455/4/2/2004, Affaire Ste SURA c/ Adm Fisc, non publié

s'est basée pour écarter le prix de cession déclaré, sous peine de se voir rejeter ses propositions de rectification.

Cette position jurisprudentielle a régressé depuis que le tribunal a adopté la méthode comparative. En dépit des reproches formulés contre les méthodes utilisées en matière d'évaluation des biens à l'occasion de la révision du prix de cession, il faut préciser que les techniques adoptées par l'administration fiscale font preuve d'un empirisme incontestable. Ainsi, dans un souci d'aligner les intérêts de l'administration fiscale et les droits du contribuable, le juge fiscal adopte une position intermédiaire qui est la méthode comparative par voie d'expertise.

51. La méthode comparative. A travers la proclamation du principe selon lequel la valeur des biens imposables doit être déterminée en fonction des éléments de comparaison intrinsèquement identiques, la jurisprudence a su relever la spécificité des biens évalués, afin de l'adapter aux principes directeurs. Guidée par les mêmes principes, la jurisprudence applique systématiquement et strictement la méthode comparative par voie d'expertise judiciaire pour évaluer les biens immobiliers. Peut-on confirmer que la méthode d'évaluation par comparaison est la méthode la plus sûre pour déterminer la vraie valeur d'un bien ?

Combien même les postes de comparaison font partie d'un marché en mouvement permanent, ils constituent des éléments suffisants pour servir de base à l'évaluation, sous réserve des spécificités de chaque immeuble pris séparément. Néanmoins, malgré les efforts entrepris par le juge fiscal pour adopter une méthode précise, il reste confronté à des difficultés lors de la détermination des biens transitant au sein d'une entreprise ou d'une société internationale. Ce qui nous conduit à nous poser la question de savoir si,

dans le cadre de l'obligation de motivation prévu par l'article 220 du CGI, l'administration est tenue, elle-même, de présenter les postes de comparaison qu'elle détient pour dire que la valeur déclarée ne correspond pas à la valeur réelle du bien ?

La méthode de comparaison adoptée par le juge fiscal n'impose pas à l'administration de présenter les postes de comparaison qu'elle détient, mais lorsque le contribuable ne produit pas de justification que la valeur déclarée correspond parfaitement à la valeur du bien, le juge décide régulièrement d'engager une instruction sous forme d'expertise pour évaluer le bien. C'est dire qu'il suffit pour l'administration de soulever l'inexactitude de la valeur déclarée pour que le juge décide la suite dans son raisonnement, sans juste motif, et ordonne une expertise.

B- L'amalgame de la méthode d'évaluation de la valeur vénale

52. Une contre-attaque. L'interprétation des textes fiscaux, par le juge, est tout à fait différente de celle conçue dans d'autres disciplines juridiques, tel que le droit civil ou le droit commercial où l'interprétation extensive des textes législatifs est admise¹¹⁶. Les différentes décisions rendues par les instances judiciaires administratives en ramenant les prix modifiés par l'administration des biens cédés à leur juste valeur, sur la base d'expertise en matière immobilière était de nature protectrice du droit de propriété.

Le juge n'étant pas un spécialiste du domaine immobilier, se retournait vers des gens du terrain pour décider de la valeur réelle du bien

¹¹⁶L. Vapaille, *La doctrine administrative fiscale*, L'Harmattan, 1999, p 199

objet de l'imposition. Cette protection garantie par le juge n'allait pas durer. Le législateur a modifié les dispositions de l'article 242 du CGI, au détriment des garanties procédurales et processuelles du contribuable, en obligeant le juge à ordonner une expertise comptable en matière d'évaluation immobilière¹¹⁷.

La modification de l'article 242 du CGI paraît tellement insensée qu'elle a provoqué un véritable choc procédural. Or le juge ne doit pas avoir le réflexe mécanique et ordonner systématiquement une expertise pour permettre à l'administration de constituer la preuve de ses allégations (1). Il faut que la partie qui prétend que le prix déclaré présente un début de preuve sur la base de laquelle le juge ordonnera une mesure d'instruction. Cette pratique présente le problème de l'interprétation restrictive par le juge fiscal des dispositions légales (2).

1- Le recours systématique à l'expertise

53. Une expertise comptable en matière immobilière. Le contrôle de la justice est destiné à empêcher que l'administration ne dépasse pas les

¹¹⁷Article 7 de la loi finance 48-09 pour l'année budgétaire 2009, BO n°5695 bis du 31/12/2008 portant modification de l'article 242 du CGI : « *Les impositions émises..... du recours fiscal..... Nonobstant toutes dispositions contraires, il ne peut être sursis au recouvrement des impôts, droits et taxes exigibles suite au contrôle fiscal que sur la constitution de garanties suffisantes, telles que prévues par l'article 118 de la loi précitée n° 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques.* »

L'expert nommé par le juge doit être inscrit au tableau de l'ordre des experts comptables ou sur la liste des comptables agréés. Il ne peut :

- *fonder ses conclusions sur des moyens ou documents qui n'ont pas été soumis à la partie à laquelle ils sont opposés durant la procédure contradictoire ;*
- *se prononcer sur des questions de droit autres que celles relatives à la conformité à la législation qui les régit, des documents et pièces qui lui sont présentés. »*

limites qu'assigne la constitution : il s'impose pour éviter tout risque d'arbitraire. Avant la loi de finance 2009, les tribunaux nommaient des experts immobiliers pour évaluer les biens objet de révision et ce, sur la base des dispositions de l'article 59 du code de procédure civile.¹¹⁸ Les tribunaux choisissaient des experts selon leur domaine d'intervention. Mais, avec la modification de l'article 242 du CGI¹¹⁹, le juge fiscal s'est vu imposer un expert-comptable ou comptable agréé même dans le cadre de l'instruction d'une affaire qui ne présente aucun caractère comptable. On se demanderait quelle est la véritable raison de ce revirement ? S'agit-il d'une reconnaissance de l'incompétence des experts immobiliers, sachant que ces derniers sont les plus concernés par la matière immobilière ? Ou est-ce que l'administration préfère avoir affaire aux experts comptables facilement appréhendables ?

Le législateur n'ayant pas fait la distinction entre contentieux portant sur la réévaluation d'un bien immeuble et la remise en cause de la comptabilité a, inconsciemment, prévu que l'expert nommé par le tribunal doit être inscrit sur le tableau de l'ordre des experts comptables ou les comptables agréés. Cette nouvelle disposition, prévue par l'article 7 de la loi de finance n°40-08 pour l'année budgétaire 2009, a bouleversé le processus judiciaire d'instruction en matière de détermination de la valeur d'un bien immeuble. Le juge fiscal s'est vu alors attaché les mains par les nouvelles dispositions que lui impose la désignation d'un expert de formation comptable, alors qu'il s'agit d'une expertise purement immobilière nécessitant des connaissances spécifiques en la matière. Où

¹¹⁸Article 59 :(modifié, D. 1-00-345 du 26 décembre 2000-29 ramadan 1421 portant promulgation de la loi 85-00- art unique) « *Quand le juge ordonne une expertise, il nomme soit d'office, soit sur les propositions faites d'accord par les parties, l'expert qui y procédera.....* »

¹¹⁹Dernier paragraphe article 242 du CGI : « *l'expert nommé par le juge doit être inscrit au tableau de l'ordre des experts comptables ou la liste des comptables agréés,-.....* »

sommes-nous de la protection du droit de propriété lorsque la détermination de la valeur d'un bien immeuble est soumise à un organe incompétent ?

54. L'expert juge. La jurisprudence fiscale marocaine adopte une seule méthode qui est l'évaluation par voie d'expertise immobilière. Ainsi, une fois saisi de la demande en annulation des droits complémentaires, suite à une révision de la valeur vénale d'un bien cédé, et après échange des mémoires en réponse et en réplique, le tribunal rend systématiquement un jugement avant dire droit ordonnant une mesure d'instruction. Comme le juge fiscal n'a pas de formation en matière immobilière, il est obligé de recourir à l'un des moyens d'instruction prévu par la loi.

L'expertise s'avère l'unique moyen permettant au juge de décider de la valeur vénale réelle du bien. Cette expertise est confiée à un expert, dont la mission est le déplacement sur les lieux du bien objet de l'imposition et la détermination de sa valeur selon des postes de comparaison similaires qu'il détient, en présence des deux protagonistes. Après dépôt du rapport d'évaluation, le juge l'adopte systématiquement sans aucune remise en cause. De ce fait, on assiste à un dessaisissement du pouvoir discrétionnaire du juge au profit de l'avis d'un expert.

Si on affirme que la partie qui avance des allégations, est tenue d'apporter au moins un début, de preuve, le juge fiscal n'oblige nullement l'administration de justifier ses rectifications et ordonne directement l'expertise. Une telle position encourage l'administration à effectuer des rectifications, même exagérée sans aucune contrainte.

2- Une marge d'interprétation assez étroite

55. *La loi cesse là où cessent les motifs.* Comme l'écrivait un auteur français « *la loi est ce que le législateur a dit non ce qu'il a voulu dire* »¹²⁰. Le juge fiscal marocain n'étant pas condamné à la passivité, a eu l'occasion d'interpréter les dispositions de l'article 242 susvisé comme régissant les seuls litiges ayant un caractère comptable en excluant du champ d'application dudit article, les litiges ayant un caractère immobilier. S'il est admis que le juge a pour mission d'appliquer la loi, il arrive qu'il soit confronté à une disposition ambiguë qui nécessite un effort de sa part pour l'adapter au cas qu'il lui est soumis. Pour ce faire, le juge peut utiliser plusieurs méthodes d'interprétation. Lorsque la loi paraît s'appliquer à des situations, qui tout en étant incluses dans sa lettre se trouvent exclues dans son esprit, le juge fiscal doit-il intervenir pour dégager l'esprit de la loi au-delà du texte ?

Pour étayer cette analyse, il nous paraît utile d'évoquer une affaire qui illustre très bien la position jurisprudentielle marocaine quant à l'application de l'article 242 dans sa nouvelle version. Dans l'affaire Filali Ansari, le contribuable a formulé une demande d'annulation de l'impôt sur le revenu/immobilier auprès du tribunal administratif de Casablanca. Ce dernier, dans le cadre de l'instruction de l'affaire, a rendu un jugement avant dire droit commettant un expert pour évaluer un terrain cédé à un prix considéré par l'administration fiscale inférieur à la valeur réelle du terrain. L'originalité de cette affaire est que le juge a nommé un expert immobilier,

¹²⁰P. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, RDF n° 51, 1980 p 148

seul compétent pour évaluer la valeur vénale du bien cédé.¹²¹ Après l'exécution par l'expert immobilier de sa mission et dépôt de son rapport, le tribunal administratif de Casablanca a retenu la valeur fixée par l'expert immobilier.

La recherche des objectifs permet d'éviter une application littérale de la loi qui serait parfaitement inappropriée.¹²² Il est vrai que les dispositions de l'article 242 prévoient la nomination d'un expert-comptable ou comptable agréé, et que l'application littérale du texte est la règle lorsque le litige porte sur une question relevant de la technique comptable et non pas sur l'évaluation des biens immeubles, mais il s'agit là d'une disposition ambiguë. La Cour d'appel administrative de Rabat a confirmé le jugement de première instance aux motifs que le litige porte sur la détermination de la valeur vénale d'un bien immeuble cédé et qu'il est inconcevable de confier la mission à un expert-comptable mais plutôt à un expert immobilier.¹²³ La Cour de cassation a choisi de renverser cette jurisprudence qui reposait essentiellement sur la possibilité d'interprétation par le juge fiscal des textes incohérents ; en cassant l'arrêt rendu par la Cour d'Appel administrative ayant confirmé le jugement de première instance, et en considérant qu'il s'agit d'une violation des dispositions de l'article 242 du code général des impôts marocain.¹²⁴

56. Une position confuse. S'il est admis que le juge se serve de certaines méthodes pour interpréter les lois fiscales, notamment la méthode

¹²¹TA Casa n° 424 daté du 27/05/2009 rendu dans le dossier n° 338/6/2008, non publié.

¹²²P-F.Coppens, *Le principe de légalité de l'impôt et l'interprétation des lois fiscales*, Pacioli n° 327 IPCF-BIBF/10-23 Octobre 2011, p 2

¹²³CAA Rabat n°1415 daté du 09/05/2011 rendu dans le dossier n° 778/10/9, non publié

¹²⁴CS Rabat n°609 daté du 13/12/2012 rendu dans le dossier n° 85/4/2/20122, non publié

téléologique, il lui est interdit de combler les lacunes¹²⁵. La Cour de cassation rappelle à travers sa décision que la loi fiscale est d'ordre public et d'interprétation stricte. Elle en déduit qu'une interprétation littérale du dernier paragraphe de l'article 242 est indiquée, car cet article est suffisamment précis.

La décision de la Cour de Cassation ne saurait être convaincante dans la mesure où l'appréciation de la valeur d'un bien immeuble ne relève pas de la compétence de l'expert-comptable, et qu'il ne peut s'agir que d'une simple omission de la part du législateur. La cour d'appel était intelligente dans l'instruction de cette affaire. L'affaire étant renvoyée à nouveau devant la cour d'appel administrative, cette dernière a rendu un arrêt avant dire droit ordonnant une nouvelle expertise confiée, cette fois-ci, à un expert inscrit sur le tableau des comptables agréés avec comme mission l'estimation de la valeur vénale du bien objet de taxation en le faisant assister par un expert immobilier.

Les dispositions de l'article 242 du CGI, bien que claires et sans équivoques, demeurent inconcevables dans un contexte protecteur du droit de propriété. Impliquer un organe incompetent de par sa nature dans le processus d'instruction d'un litige qui touche principalement le droit de propriété, est une chose irrationnelle. La détermination de la valeur d'un bien immeuble par un expert-comptable qui n'a aucune connaissance dans le domaine de l'immobilier, porte gravement atteinte aux droits du contribuable. Il serait souhaitable que le législateur intervienne pour

¹²⁵Geny, *Méthodes d'interprétation et sources en droit privé positif*, T1, p298 ;P-F. COPENS, *Le principe de légalité de l'impôt et l'interprétation des lois fiscales*, Pacioli n° 327 IPCF-BIBF/10-23 Octobre 2011, p 2

remédier à cette situation en prévoyant la nomination d'experts compétents pour chaque nature d'activité objet de litige.

Paragraphe 2 : *Le conflit entre le droit de propriété et la détermination du profit taxable .*

57. *L'excès de réglementation.* Le contrat en droit marocain repose essentiellement sur le consensualisme et l'autonomie de la volonté¹²⁶. Selon Jacques GESTIN, la puissance exclusive de la volonté des parties se compose de trois attributs, la force obligatoire du contrat, son effet relatif, et la liberté contractuelle qui est l'essence de l'ensemble¹²⁷. Si la liberté contractuelle suppose l'exercice régulier d'un droit qui caractérise l'autonomie de la volonté dans la disposition et la jouissance des biens, cette volonté est souvent mise de côté au profit des excès de réglementation fiscale en droit marocain comme en droit français.

Jean-Yves CHABANNE affirme, dans ce volet, que « *la part de tolérance du droit fiscal vis-à-vis de la liberté contractuelle que l'on peut parfois observer ne doit cependant, certainement pas faire oublier que conformément à un ordre soigneusement établi, le droit fiscal fait largement preuve d'une part de tolérance à l'égard de la liberté contractuelle*

¹²⁶-Emmanuel GOUNOT, *Le principe de l'autonomie de la volonté en droit privé, contribution à l'étude critique de l'individualisme juridique*, Thèse Dijon 1912- Eric AGOSTINI, *L'autonomie de la volonté à la sauvegarde de justice* recueil Dalloz 1994, chronique, p 235.

¹²⁷J.Gestin, *Traité de droit civil : la formation du contrat*, LGDJ, 3^{ème} édition, 1993 n° 46.

formelle »¹²⁸. Cette réglementation excessive a conduit les pouvoirs français à choisir une politique de déréglementation¹²⁹ pour éviter, ce qu'a appelé Dominique de la Martinière « *le naufrage de la fiscalité française* »¹³⁰. Ce qui n'est pas le cas en droit marocain qui a préféré choisir une politique de réglementation excessive. Le contribuable pourrait se sentir anéanti lorsqu'il se fait exproprié un bien pour cause d'utilité publique sans aucun consensualisme. Le sentiment est beaucoup plus amer lorsqu'il doit payer, en plus, un impôt sur l'indemnité compensatoire alors qu'il n'a exprimé aucune volonté de céder sa propriété, pour réaliser un profit.

Nous aborderons au cours de ce paragraphe le principe de la relativité des contrats au regard des dispositions de l'article 65 du CGI (A) et de l'imposabilité des indemnités perçues en cas d'expropriation à l'impôt sur le revenu/profit foncier(B).

A -L'article 65-I du Code général des impôts au regard du principe de la relativité des contrats.

58. *La remise en cause du principe de relativité des contrats.*
L'article 65 du CGI s'insère dans le cadre des dispositions relatives à l'assiette de l'impôt sur le revenu/profit foncier et prévoit dans le troisième paragraphe de son premier alinéa que l'administration fiscale peut redresser le prix de cession, soit en matière d'enregistrement soit en matière de TVA

¹²⁸J-Y.Chabanne, *La liberté contractuelle et le droit fiscal*, Thèse Toulouse I,1999.

¹²⁹P.Martel, *La réglementation en droit fiscal, les petites affiches n° 66*, 31mai 1996 p10.

¹³⁰-D. de la Martinière, *L'impôt et le diable : le naufrage de la fiscalité française*, calmann-levy, 1990

et que le prix ainsi révisé sera retenu pour le vendeur¹³¹. Il en ressort, que dans le cadre de la procédure de révision du prix de cession d'un bien immeuble à l'occasion de l'impôt sur le revenu/profit foncier, l'inspecteur peut retenir comme prix de cession le prix fixé avec l'acheteur révisé dans le cadre des droits d'enregistrement.

Les effets nés de la convention conclue entre le fisc et l'acheteur s'étendent au vendeur par application des dispositions de l'article 65 qui remet en cause la conception de la relativité des contrats en ayant étendu fortement le champ d'application d'une disposition étrangère à une notion fondamentale. Comment cette extension renverse le processus de garantie du droit de propriété et ses dérivés ? Quelles sont les conséquences d'une telle confusion ? L'article 65 du CGI présente certes, une exception à ce principe (1) mais il n'est cependant pas entièrement reconnu par la jurisprudence (2).

1- L'extension de l'effet relatif du contrat par la norme fiscale

59.L'application stricte des dispositions de l'article 65-I du CGI. Le professeur Wilmart précise clairement que « *la déclaration couvre le contribuable et constitue une présomption en sa faveur* »¹³². Une telle

¹³¹Article 65-I du CGI : « »

En cas de cession d'un bien immeuble ou d'un droit réel immobilier dont le prix d'acquisition ou le prix de revient en cas de livraison à soi-même a été redressé par l'administration....le prix d'acquisition à considérer est celui qui a été redressé par l'administration et sur lequel le contribuable a acquitté les droits dus.

Le prix ainsi établi sera retenu comme prix de cession chez le cédant en matièred'impôt sur le revenu.... ».

¹³²*Réflexions sur la décomposition et le déplacement de la preuve en droit fiscal.* Bull. contr, 1961, p 1259 ; voir aussi T.Afschrift, *Traité de la preuve en droit fiscal*, Larcier 1998, p 102

présomption ne peut être remise en cause que dans le cadre d'un contrôle a posteriori soumis à une procédure contradictoire rigoureuse. Cette procédure oblige l'administration fiscale à apporter la justification de ses allégations. Wilmart souligne à cet effet que le fisc est « tenu de l'accepter à moins qu'il n'en établisse l'inexactitude. L'administration ne peut procéder au redressement d'une déclaration, sans avoir contrôlé celle-ci, reconnu ses insuffisances et avisé le contribuable des motifs par lesquels elle entend justifier la rectification »¹³³. La lecture de l'article 65-I soulève une problématique de taille par rapport au principe de la relativité des effets du contrat.

Le vendeur qui, n'ayant pas fait partie de l'acte conclu entre l'administration et l'acheteur, se trouve engagé par leur accord et se voit opposer le prix retenu entre eux. Comment peut-on être engagé par un acte conclu en dehors de tout consentement exprimé ? S'agissant d'une arme redoutable entre les mains de l'administration, celle-ci ne tarde pas à appliquer les dispositions de l'article 65-I chaque fois que les conditions se présentent. Il est en effet plus accessible pour elle de décrocher un accord avec l'acheteur, qui a tout intérêt à accepter les propositions de l'administration.

En effet le prix arrêté par l'acheteur à la suite d'un accord sera pris en compte, lorsqu'il vendra lui-même le bien objet de réévaluation. Dans tous les cas les droits complémentaires seront calculés sur la base d'un taux qui variant entre 4 et 6 %, tandis que le vendeur, qui est tout à fait tiers à l'acte, et qui n'a pas participé à la conclusion de l'accord, sera soumis à une imposition supplémentaire. L'application de l'article 65-I pose la

¹³³ *Réflexions sur la décomposition et le déplacement de la preuve en droit fiscal*. Bull. contr., 1961, p 1259 ; T.Afschrift, *Traité de la preuve en droit fiscal*, Larcier 1998, p 102

problématique de son interprétation qui suscite non seulement un effort juridique mais aussi un réalisme afin d'intégrer la règle juridique dans le contexte des faits pour assurer la bonne application de la règle dans le strict respect de l'intention du législateur.

60. La confusion déclenchée par l'article 65. L'article 228 du Dahir des obligations et des contrats marocain énonce que les contrats n'engagent que les parties contractantes et ne peuvent produire des effets à l'égard des tiers que dans le cadre de la loi¹³⁴. De même l'article 230 du dahir précité prévoit que personne ne peut engager autrui ou conclure pour son compte sauf en cas de mandat légal.¹³⁵ Ainsi l'acte conclu entre l'administration et l'acheteur ne peut engager que ceux qui sont tenus par les engagements nés de l'acte et ne peuvent en aucun cas étendre les effets de leurs engagements à un tiers qui est, en l'occurrence le vendeur. Etant donné que ce dernier ne fait pas partie de l'acte conclu entre l'administration et l'acheteur, il ne peut être tenu par ses dispositions, encore moins engagé par ses clauses. La lecture exacte et logique des dispositions de l'article 65-I nous mène à conclure qu'elles ne s'adressent pas au contribuable vendeur mais plutôt à l'administration fiscale. Celle-ci, ayant fait partie de l'acte conclu avec l'acheteur, ne peut prétendre une valeur autre que celle déjà arrêtés par ce dernier et par conséquent ne peut pas proposer un prix supérieur dans le cadre de la procédure de révision engagée avec le vendeur.

Le législateur n'ayant pas prévu l'application systématique des dispositions de l'article 65-I, considère le prix retenu par l'administration pour l'acheteur comme une présomption simple qui peut être prise en

¹³⁴ Article 228 du code des obligations et contrats marocain : « *les obligations n'engagent que ceux qui ont été partie à l'acte : elles ne nuisent point aux tiers et elles ne leur profitent que dans le cas exprimés par la Loi* »

¹³⁵ B.Starck *Droit civil Obligations*, Librairies Techniques, 1972, p 574

compte lors de la révision du prix de cession pour le vendeur. Si l'intention du législateur était d'opposer au vendeur le prix retenu pour l'acheteur, suite à un accord, il n'aurait pas soumis l'évaluation de la valeur à la procédure contradictoire¹³⁶. Cette procédure contradictoire n'impose, certes pas à l'administration de justifier la valeur proposée, mais plutôt éviter une imposition d'office sur la base du rehaussement découlant directement de l'accord conclu avec l'acquéreur dans le cadre du droit d'enregistrement.

2-Le risque de la remise en cause de la relativité des contrats sur le droit de propriété

61. L'ambiguïté dans la conception fiscale de l'extension des effets du contrat au tiers. Le droit de propriété reconnu à toute personne. Ce caractère évite à ce que d'autres personnes s'en emparent ou simplement

¹³⁶Articles 220 CGI : « Procédure normale de rectification des impositions

I.- L'inspecteur des impôts peut être amené à rectifier : - les bases d'imposition ;

- les montants des retenues en matière de revenus salariaux ;

- les prix ou déclarations estimatives, exprimés dans les actes et conventions.

Les bases, les montants et les prix susvisés peuvent résulter soit de la déclaration du contribuable, de l'employeur ou du débirentier, soit d'une taxation d'office..... »

-Article 221 :« Procédure accélérée de rectification des impositions

I.- L'inspecteur des impôts peut être amené à rectifier en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu et de taxe sur la valeur ajoutée :

- le résultat fiscal de la dernière période d'activité non couverte par la prescription en cas de cession, cessation totale, redressement ou de liquidation judiciaire ou transformation de la forme juridique d'une entreprise entraînant, soit son exclusion du domaine de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu, soit la création d'une personne morale nouvelle ;

- les déclarations déposées par les contribuables qui cessent d'avoir au Maroc un domicile fiscal ou un établissement principal, ou par les ayants droit des contribuables décédés ;

- les déclarations des contribuables qui cèdent des valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance ;

- les montants des retenues déclarées par les employeurs ou débirentiers qui cessent leur activité, qui transfèrent leur clientèle ou qui transforment la forme juridique de leur entreprise ;

- les impositions initiales, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, de la dernière période d'activité non couverte par la prescription, en cas de cession d'entreprise ou de cessation d'activité..... »

empiètent sur la propriété. En revanche, du fait de la relativité des contrats, les conventions ne sont pas opposables à ceux qui n'y ont pas été partie. Le contrat ne nuit ni ne profite aux tiers. Tel est le principe de la relativité des contrats¹³⁷.

S'il est communément admis que le contrat crée une sphère d'activité juridique qui ne saurait être étendue aux tiers, l'article 65 en fait l'exception. Cette limite est illustrée à partir d'une affaire de vérification de la comptabilité d'une société. L'inspecteur a reconstitué le chiffre d'affaires au motif que le prix déclaré pour la cession d'un terrain faisant partie de l'actif de la société ne correspond pas au prix retenu avec l'acheteur dudit terrain arrêté suite à un accord amiable dans le cadre des droits d'enregistrement, et ce, bien que la comptabilité de la société ne présente aucune anomalie justifiant la reconstitution du chiffre d'affaires. Dans ses réponses, la société a soulevé l'inopposabilité de l'acte conclu avec l'acheteur et a soutenu qu'en dehors d'anomalies graves constatées dans la tenue de sa comptabilité, ou l'établissement de la preuve de minoration du chiffre d'affaires, l'administration n'est pas en droit de reconstituer le chiffre d'affaires.

La commission nationale du recours fiscal, saisie du recours de la société contre la décision de la commission locale de taxation ayant maintenu tous les redressements de l'administration, s'est déclarée incompétente pour le chef de redressement relatif au prix de cession du terrain au motif que : « -*Attendu que l'inspecteur a révisé à la hausse le prix de cession en Août 2006 d'un terrain en se basant sur l'accord signé entre l'administration et l'acquéreur en matière d'enregistrement conformément aux dispositions de l'article 65-I du CGI ;Attendu que le contribuable a*

¹³⁷ Article 230 du DOC, op cit

contesté cette révision et a présenté des offres de prix qu'il a reçu en 2004 et 2005. Attendu que les offres de prix constituent une base de négociation et non une preuve justifiant la valeur du bien .La sous-commission après avoir écouté les deux parties et après s'être référée aux dispositions de l'article 65-I du CGI, se déclare incompétente..... »¹³⁸. En se déclarant incompétente, la commission reconnaît l'ambiguïté de l'article 65-I qui suscite une interprétation et par conséquent dépasse sa compétence, tel que cela est prévu par les dispositions de l'article 226 du CGI qui interdit à la commission de se prononcer sur les points qui nécessitent une interprétation des textes de loi.¹³⁹

62. La protection jurisprudentielle du droit de propriété. La spécificité du droit fiscal rend son assimilation assez difficile du fait de sa complexité qui s'explique par l'inflation législative et par la technicité intrinsèque du droit fiscal.¹⁴⁰ Si les articles 225 et 226 du CGI limitent la compétence des commissions, le but ne peut être qu'une meilleure administration de la justice.

Lorsque le législateur reconnaît une certaine légitimité de la réévaluation faite par l'administration sur la base de l'article 65 en cas de déclaration d'incompétence de la commission, la protection du droit de propriété est mise en difficulté. En effet l'article 226 du CGI prévoit l'émission des impositions sur la base de la réévaluation de l'inspecteur, ce qui n'est pas sans porter atteinte au droit du contribuable de contester une décision qui pourrait être dénuée de toute légitimité. Il serait peut-être plus

¹³⁸Décision CNRF n° 938 prise le 2/3/2011, dossier 10/111-83, non publiée

¹³⁹Article 226 du CGI : « I.-..... Elle statue sur les litiges qui lui sont soumis et doit se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur »

¹⁴⁰R.Savatier, *L'inflation législative et l'indigestion du corps*, Chron D.1977, pp 43 à 48 ;P.Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica 1990, p 25.

équitable de ne pas permettre à l'administration d'établir une imposition sur la base de ses prétentions après que la commission se soit déclarée compétente, ou plus simplement différer l'émission des rôles lorsque la commission commet un déni de dire le droit ou se déclare incompétente.

Le litige sus visé, a été porté devant le tribunal administratif de Casablanca, ce dernier a rendu un jugement avant dire droit ordonnant une expertise confiée à un expert-comptable avec pour mission de consulter les documents comptables de la société et préciser si la comptabilité comporte des anomalies, et le cas échéant, reconstituer le chiffre d'affaires, avec la possibilité pour lui de se faire assister d'un expert immobilier suite à une demande qu'il devra formuler au juge rapporteur pour la désignation de ce dernier¹⁴¹. En agissant de la sorte, le juge administratif reconnaît que les dispositions de l'article 65-I ne sont pas opposables au vendeur et que le prix retenu suite à un accord conclu avec l'acheteur dans le cadre de la procédure de révision des droits d'enregistrement, ne peut être retenu systématiquement comme prix définitif de cession pour le vendeur.

B- La taxation de l'expropriation

63. *l'exigence de l'intérêt général.* L'affirmation du droit au respect de la propriété des biens n'interdit pas à l'Etat de priver un citoyen de sa propriété lorsque l'intérêt général l'exige, en contrepartie d'une

¹⁴¹CAA Rabat, 1333 du 16/03/2017, req 934/7209/2015, steChaabililIskane c/ Adm fis, non publié

indemnisation à même de réparer le préjudice subi par l'expropriation¹⁴². Toute ingérence dans la jouissance du droit garanti par la constitution doit poursuivre un but légitime.¹⁴³ Les pouvoirs publics doivent se montrer vigilants lorsqu'ils prennent des mesures qui touchent les intérêts économiques des personnes.

A ce niveau une question pertinente s'impose, celle de savoir si on peut concevoir l'indemnité perçue, suite à une expropriation comme étant un prix de cession générant une plus-value imposable. Pour pouvoir répondre à cette question il faut, d'abord, présenter le concept de l'indemnisation dans le contexte législatif de l'expropriation (1), et faire, par la suite, la distinction entre fruit de cession et indemnisation(2).

1- Le concept de l'indemnisation dans le cadre de l'expropriation

64. Un formalisme assez rigoureux. L'expropriation est régie par les dispositions du Dahir du 6 mai 1982 ayant modifié le Dahir du 14 Août 1914 qui prévoient dans les articles 18¹⁴⁴, 19¹⁴⁵, 24¹⁴⁶ la procédure suivie pour

¹⁴² Article 35 de la constitution, op cit

¹⁴³ -J-F RENUCCI, *Traité de droit européen des droits de l'Homme*, op, cit p 405

¹⁴⁴ Article 18 : « Dès que les formalités relatives à l'acte de cessibilité, telles que prévues aux articles 8, 9, 10 et 12, ont été accomplies ou dès notification dudit acte dans le cas prévu au 2e alinéa de l'article 14 et après expiration du délai visé au 3e alinéa dudit article, l'expropriant dépose auprès du tribunal administratif dans le ressort duquel est situé l'immeuble, une requête tendant à faire prononcer le transfert de propriété et fixer les indemnités. L'expropriant dépose, également, auprès dudit tribunal, statuant cette fois dans la forme des référés, une requête pour que soit ordonnée la prise de possession moyennant consignation ou versement du montant de l'indemnité proposée. Par dérogation à l'article 32 du Code de procédure civile, ces requêtes sont recevables nonobstant le défaut de l'une des énonciations prescrites audit article si l'expropriant ne peut la rapporter. Les requêtes visées ci-dessus, qui doivent préciser le montant des offres de l'expropriant, sont assorties de toutes les pièces justificatives de l'accomplissement desdites formalités et, notamment, le cas échéant, des certificats visés aux articles 11 et 12, délivrés par le conservateur. Dans le cas où l'opération ou les travaux déclarés d'utilité publique doivent entraîner le

formaliser l'expropriation en passant par la demande de possession jusqu'au transfert définitif de la propriété du patrimoine de l'exproprié à celui de l'expropriant. L'article 20 du même Dahir a chargé une commission comportant parmi ses membres, un représentant de l'administration fiscale qui appartient généralement au service d'enregistrement, et ce dans un objectif de détermination exacte du montant des indemnités à proposer à l'exproprié après évaluation de la valeur vénale du bien objet de l'expropriation¹⁴⁷.

dépôt soit sur le fond, soit sur la prise de possession, de deux ou plusieurs requêtes, les pièces justificatives visées à l'alinéa précédent peuvent être fournies, en un seul jeu valable pour toutes les procédures, lors du dépôt de la première requête. »

¹⁴⁵ Article 19 : « *Le juge des référés est seul compétent pour autoriser par ordonnance la prise de possession, moyennant le versement ou la consignation d'une indemnité provisionnelle égale au montant des offres de l'expropriant. Le président du tribunal ou son délégué, statuant comme greffe du tribunal administratif, est seul compétent pour prononcer par jugement au profit de l'expropriant le transfert de propriété des immeubles et/ou des droits réels faisant l'objet de l'expropriation et fixer le montant des indemnités ».*

¹⁴⁶ Article 24 : « *Lorsque la prise de possession est demandée par l'expropriant, le juge des référés ne peut refuser l'autorisation que pour cause de nullité de la procédure. L'ordonnance autorisant la prise de possession prescrit le versement aux ayants droit ou la consignation de l'indemnité provisionnelle prévue à l'article 19. Le jugement qui prononce le transfert de propriété fixe l'indemnité d'expropriation après avoir obligatoirement rappelé le montant des offres de l'expropriant et en prescrit le paiement ou la consignation. Les décisions judiciaires visées aux alinéas précédents sont notifiées ou publiées dans les conditions prévues à l'article 26. Elles sont également déposées à la conservation de la propriété foncière. Lorsqu'il s'agit d'un immeuble qui n'est ni immatriculé ni en cours d'immatriculation, ces décisions sont inscrites par les soins du greffier du tribunal administratif sur le registre prévu à l'article 455 du Code de procédure civile. »*

¹⁴⁷ Article 20 du Dahir du 6 mai 1982 ayant modifié le Dahir du 14 Août 1914 : « *L'indemnité d'expropriation est fixée conformément aux règles ci-après : 1° elle ne doit indemniser que du dommage actuel et certain directement causé par l'expropriation ; elle ne peut s'étendre à un dommage incertain, éventuel ou indirect ; 2° elle est fixée d'après la valeur de l'immeuble au jour de la décision prononçant l'expropriation sans qu'il puisse être tenu compte, pour la détermination de cette valeur, des constructions, plantations et améliorations faites, sans l'accord de l'expropriant, depuis la publication ou la notification de l'acte déclaratif d'utilité publique désignant les propriétés frappées d'expropriation ; 3° l'indemnité ainsi calculée ne peut dépasser la valeur de l'immeuble au jour de la publication de l'acte de cessibilité ou de la notification de l'acte déclaratif d'utilité publique désignant les propriétés frappées d'expropriation. Il n'est pas tenu compte dans la détermination de cette valeur des éléments de hausse spéculative qui se seraient manifestés depuis l'acte déclaratif d'utilité publique. Toutefois, dans le cas où <http://www.cabinetbassamat.com> & <http://www.jurisprudence.ma> l'expropriant n'a pas déposé, dans un délai de six mois à compter de la publication de l'acte de cessibilité ou de la notification de l'acte d'utilité publique désignant les immeubles frappés d'expropriation, la requête tendant à faire prononcer l'expropriation et fixer les indemnités ainsi celle demandant que soit ordonnée la prise de possession, la valeur que ne peut dépasser l'indemnité d'expropriation est celle de l'immeuble au jour où a lieu le dernier dépôt de l'une de ces requêtes au greffier du tribunal administratif ; 4° le cas échéant, l'indemnité est modifiée en considération de la plus-value ou de la moins-value résultant pour la partie de l'immeuble non expropriée de l'annonce de l'ouvrage ou de l'opération projetée. »*

La présence d'un agent du service d'enregistrement est justifiée par le fait qu'il a sous les mains tous les contrats de cession conclus dans la région, et qui doivent obligatoirement être enregistrés et qui peuvent servir de terme de comparaison pour l'évaluation de l'indemnité de l'exproprié. Si traditionnellement le droit au respect de la propriété est envisagé dans les rapports avec l'Etat, ce dernier doit s'abstenir de prendre des mesures qui touchent les intérêts économiques des particuliers.

65. Les opérations taxables. Les dispositions de cet article énumèrent les opérations passibles de l'impôt sur le revenu dont l'expropriation. La distinction faite par le législateur, en prévoyant deux opérations de cession séparées à savoir la vente et l'expropriation, justifie que la notion de cession est différemment concevable par rapport à celle du retrait de propriété. Bien que ces deux opérations aient un seul objectif qui est le transfert de propriété d'un patrimoine à un autre, leurs caractéristiques sont totalement différentes. Alors que la cession est effectuée selon trois processus, l'offre du vendeur, la demande de l'acheteur et le prix, l'expropriation, elle, est le fait d'une seule partie qui est l'Etat, qui décide, réalise et indemnise.

La notion de protection du droit de propriété revêt un caractère général, et toute mesure limitant cette affirmation doit être conçue à la lumière de ce principe.¹⁴⁸ Les juges européens tiennent compte des apparences de telle manière que l'effet de l'opération prime sur sa qualification juridique.¹⁴⁹ La Cour Européenne des Droits de l'Homme a précisé la notion de distinction entre expropriation de fait et expropriation formelle dans l'arrêt Mellacher : « *l'expropriation formelle est la mesure*

¹⁴⁸G.Cohen-Jonathan, *Annuaire fr.dr.int.* 1987 p 239, obs V.Coussirat-Coustère, JCP 1987-II-20733 note F.C Jeantet, JDI 1987, p 787 obs : P.Rolland et P.Tavernier

¹⁴⁹-J-F Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit p

étatique opérant transfert de propriété, tandis que l'expropriation de fait se caractérise par le fait qu'une personne a été dépouillée de son droit d'user de son bien »¹⁵⁰. En absence de définition apportée par les juges marocains, on serait amené à affirmer que les dispositions de l'article 63-II du CGI consacrent une expropriation de fait tel que définie par la Cour Européenne des Droits de l'Homme. Ce qui nécessiterait l'émission de grandes réserves sur la compatibilité de dispositions fiscales avec le principe du droit au respect de la propriété.

2- Le rapprochement entre fruit de cession et indemnisation

66. Une précision apportée par la jurisprudence. Le simple fait de proposer une indemnité est certes une condition qui justifie l'expropriation mais reste néanmoins insuffisante : il faut qu'elle soit raisonnable. Les dispositions de l'article 61 du CGI, tout en respectant la condition d'indemnisation, ne se soumettent pas au principe de proportionnalité¹⁵¹. La problématique de l'assimilation de l'expropriation à une opération de cession a été soulevée devant les juridictions administratives marocaines à l'occasion de l'affaire Héritiers LABZAA. Ces derniers, suite à l'expropriation de leur terrain pour cause d'utilité publique, ont reçu deux notifications des services d'assiette les invitant à :

¹⁵⁰CEDH, 19 Dec1989, Mellacher et autres c/ Autriche, req n°0522/83; 11011/84; 11070/84 comm, P.Rolland et P.Tavernier, *Chronique de jurisprudence de la cour européenne des droits de l'homme*, JDI 1990, p 742-744

¹⁵¹-La commission européenne des droits de l'homme a précisé qu'il convient d'éviter toute disproportion manifeste entre l'indemnité octroyée et la valeur du bien en cause ; Comm EDH 17déc 1987, obsJ-F Renucci, op cit ; p 538, rev 173

- Déposer la déclaration prévue par les dispositions de l'article 100 de la loi 17-89 relative à l'impôt général sur le revenu applicable à l'époque.

-Payer spontanément le montant de l'impôt général sur le revenu correspondant à la cession du terrain.

Bien que les héritiers soutiennent n'avoir effectué aucune opération de cession au cours de l'année 2000 passible de l'impôt général sur le revenu/profit immobilier, et que le bien cité dans la notification avait été exproprié pour cause d'utilité publique dans le cadre d'un décret du premier ministre, l'administration fiscale, a émis d'office l'impôt général sur le revenu/profit foncier, pour défaut de déclaration. Une fois l'instance judiciaire saisie, le tribunal administratif de Casablanca a rendu un jugement annulant l'impôt sur le revenu /profit¹⁵² .

La position du tribunal administratif de Casablanca a été inversée par la chambre administrative de la Cour Suprême,¹⁵³, qui a annulé le dit jugement aux motifs que : « ...*bien que le législateur fiscal n'ait pas prévu dans les dispositions de l'article 82 de la loi relative à l'impôt général sur le revenu, les revenus immobiliers relatifs à l'expropriation, l'article 100 bis prévoit l'obligation de déposer une déclaration relative à l'expropriation dans un délai de 60 jours de la date de perception des indemnités, ce qui montre clairement que ces revenus entrent dans le champs d'application des dispositions de l'article 82 de la loi sur l'impôt général sur le revenu, et par conséquent le dit revenu reste soumis à l'impôt général sur le revenu/profit*

152TA Casa n° 341 daté du 05/04/2006 dans le dossier n° 699/2005ġ non publié

¹⁵³ Avant la loi 80-03Instituant les cours d'appels administratives, la chambre administrative de la Cour Suprême statuait en tant que juridiction de deuxième degré en matière administrative, BO n° 5714 du 5mars 2009

*foncier .»*¹⁵⁴. La Cour Suprême en rattachant les dispositions de l'article 82¹⁵⁵ à celle de l'article 100 bis de la loi relative à l'impôt sur le revenu, a étendu la notion de plus-value à l'indemnité d'expropriation, et a interprété un texte de loi au profit de l'administration fiscale qui est considérée, dans tout contentieux, comme étant la partie la plus forte, et a enfreint le principe de l'interprétation restrictive des textes fiscaux au profit de la partie faible.

67. L'interposition des textes. Les dispositions de l'article 61 du CGI prévoient le dépôt d'une déclaration en cas d'expropriation en tenant comme fait générateur de l'impôt la réception matérielle de l'indemnisation. La question qui se pose est de savoir qu'elles sont les dispositions fiscales applicables à cette opération d'expropriation. Est-ce qu'il s'agit du texte en vigueur lors du transfert de propriété ou celui applicable au moment de la réception des indemnités.

Le versement d'une indemnisation pour compenser la perte de propriété est une règle générale dans la mesure où en l'absence du droit à l'indemnisation, le droit de propriété s'avère inefficacement protégé¹⁵⁶. Toutefois, la remise d'une indemnité ne couvre pas entièrement le sentiment de privation de la propriété et ne justifie aucunement le retrait forcé de la propriété en tenant compte de la valeur du bien. Si on conçoit que l'exproprié a subi un double préjudice, le premier à caractère matériel consistant en la perte d'un bien qui faisait partie de son patrimoine, et le second à caractère moral provoqué la soumission à une autorité supérieure en se dépossédant d'un bien contre son gré. L'exproprié est en droit de

¹⁵⁴ ChAdm CS n° 838 daté du 12/11/2008 req 2166/2/4/2006 non publié

¹⁵⁵ Article 82 de l'ancienne loi sur l'IGR n° 17-89 abrogée

¹⁵⁶ CEDH, *Penescu C/ Roumanie*, n° 13075 /03 du 25 oct 2006 obs J- F. Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'Homme*, op cit, p 528

bénéficiaire d'une indemnisation correspondant au dommage matériel et moral subi suite au retrait de sa propriété. Cette indemnisation ne saurait être conçue en tant que profit taxable que lorsque l'exproprié conclue de son gré avec l'administration expropriante un contrat de cession de son bien remplissant toutes les conditions de forme et de fond d'un contrat de vente.

Pour sa part la jurisprudence européenne consacre le droit à indemnisation des victimes d'une privation de propriété, en se référant au principe du juste équilibre.¹⁵⁷ Cette indemnisation ne saurait réparer le préjudice si elle est conçue comme étant le fruit d'une cession consentie dans les conditions de l'usage et la disposition de son bien, et qu'elle est soumise à une déclaration fiscale donnant lieu à une imposition. Mais, malgré la forte volonté de protéger la propriété et, le cas échéant, indemniser de façon équitable sa privation, cette fin n'est pas pour autant entendue en matière fiscale. En assimilant l'indemnisation perçue par l'exproprié à un prix de vente librement à l'occasion d'une cession, le législateur marocain a méconnu les exigences de garantie prévues par l'article 35 de la constitution marocaine.

¹⁵⁷J- Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'Homme*, op cit, p 409

CHAPITRE 2 : Le droit de propriété et les procédures de recouvrement forcé

68. Les faveurs du Trésor. Pour mener à mieux sa mission, le Trésor possède une multitude de prérogatives, qui sont de droit commun mais également spéciales, lui permettant de procéder à un recouvrement efficace et rapide de l'impôt. Les règles prévues en matière de recouvrement ont pour principal objectif la garantie d'une certaine aisance en faveur de l'administration¹⁵⁸. Le professeur Philip Manga l'a même comparé à un sphinx¹⁵⁹ qui peut chercher sa proie par tous les moyens. Ces mesures de faveur accordées pour le recouvrement de l'impôt nous poussent à nous demander sur leur conformité avec les garanties consacrées aux contribuables à travers les divers engagements universels de protection des droits et libertés de l'homme. Le code de recouvrement des créances publiques a, certes, réussi à remédier à l'éparpillement des textes régissant le recouvrement des créances publiques, mais a-t-il pu harmoniser les concepts de protection des droits de l'homme et les mécanismes de recouvrement ?

On verra dans cette section l'impact de l'appréhension des biens du redevable, à travers les procédés de droit commun utilisés par l'administration pour le recouvrement des créances fiscales (Section 1), et les procédures propres au Trésor dans le recouvrement des créances de

¹⁵⁸A. Leufevre, *De la sécurité juridique en matière de recouvrement*, Revue de droit fiscal n° 36, 2003 p 1041

¹⁵⁹P. Manga, *Le recouvrement forcé de l'impôt et la prescription de garantie au profit du contribuable dans la législation fiscale camerounaise*, RJPIC 1993, p423

l'Etat,(Section2) sur la consécration du droit de propriété par la constitution marocaine et les traités internationaux des droits de l'homme.

Section 1 : L'étendu des mesures de sureté du Trésor face au droit de propriété

69. Recouvrement et poursuites. Lorsque l'imposition est établie, mais que le contribuable ne s'en acquitte pas à temps, le trésor peut agir en recouvrement forcé de l'impôt en recourant à certaines mesures de poursuites.¹⁶⁰ Le contribuable doit payer l'impôt à la date voulu soit spontanément soit à la demande de l'administration. S'il n'obtempère pas, le comptable chargé du recouvrement peut engager des poursuites en vue d'obtenir le recouvrement forcé de l'impôt¹⁶¹. Il peut également opter pour la mise en œuvre de mesures conservatoires afin de se garantir contre le risque d'insolvabilité du contribuable.

Ce traitement de faveur se justifie par la nécessité de couvrir les charges publiques, mais est-ce qu'il justifie la violation des droits fondamentaux ? La réponse à cette interrogation se fera à travers la présente section et traitera des mesures de sûretés prévues pour le Trésor et leur impact sur la sécurité patrimoniale du contribuable (§1) et du déploiement étroit des procédures de recouvrement forcé exercés sur la propriété du contribuable (§2).

¹⁶⁰ Article 29 du CRCP : « *Le recouvrement forcé est engagé au vu de titres exécutoires dans les conditions prévues par la présente loi à l'encontre : - des redevables qui n'auraient pas acquitté dans les délais fixés le montant des créances mises à leur charge ; - des personnes visées aux articles 93 à 99 ci-dessous. Toutefois, lorsqu'un contribuable fait l'objet d'une procédure de redressement fiscal, le comptable chargé du recouvrement est habilité à prendre toutes mesures conservatoires de nature à sauvegarder le gage du Trésor sur la base d'un avis de redressement en cours, émis par les services d'assiette. Ces mesures ne doivent en aucun cas entraver l'activité normale de l'entreprise. Cet avis de redressement est admis par le syndic en matière de déclaration de créances. L'avis de redressement visé à l'alinéa précédent est adressé au comptable chargé du recouvrement concerné après avis du directeur des impôts ou de la personne déléguée par lui à cet effet.* »

¹⁶¹G.Latit, *Contentieux fiscal, Réclamations, Sursis à exécution, Recoursjuridictionnels Modèles et formulaires*, Dossiers pratique Francis Lefebvre, p477

Paragraphe 1 : L'impact des mesures de sûretés sur la sécurité patrimoniale du contribuable

70. La créance publique : Une dette sacrée. L'appréhension du domaine des garanties dont bénéficie le Trésor en matière de recouvrement des créances fiscales n'est pas une chose facile. La multitude de ses composantes et l'enchevêtrement des textes régissant la matière en sont la principale cause.

En vertu du droit de gage dont dispose le Trésor, le comptable chargé du recouvrement a la possibilité de toucher à tous les biens du redevable, même ceux se trouvant entre les mains des tiers¹⁶²(A). Le législateur a, également, doté le comptable chargé du recouvrement de la possibilité d'appréhender les biens d'un redevable, même s'il ne dispose pas de titre exécutoire,¹⁶³ et ce, à travers l'option de prénotation prévue par l'article 115 du code de recouvrement(B).

¹⁶²Article 113 du CRCP : « Pour le recouvrement des impôts et taxes et des débits des comptables publics, le Trésor a une hypothèque sur tous les biens immeubles des redevables dont le montant des créances est égal ou supérieur à vingt mille (20.000) dirhams. L'hypothèque du Trésor prend rang à la date de son inscription à la conservation de la propriété foncière. Elle ne peut être inscrite qu'à partir de la date à laquelle le redevable a encouru une majoration pour défaut de paiement. Elle peut toutefois, être inscrite sans délai dans les cas d'exigibilité immédiate prévus aux articles 18 et 19 de la présente loi. »

¹⁶³Article 29 du CRCP : (complété par l'article 7 de L.F. n° 43-06 pour l'année budgétaire 2007 promulguée par le dahir n° 1- 06-232 du 31 décembre 2006 - 10 hija 1427 ; B.O. n° 5487 bis du 1er janvier 2007). « Le recouvrement forcé est engagé au vu de titres exécutoires dans les conditions prévues par la présente loi à l'encontre : - des redevables qui n'auraient pas acquitté dans les délais fixés le montant des créances mises à leur charge ; - des personnes visées aux articles 93 à 99 ci-dessous. Toutefois, lorsqu'un contribuable fait l'objet d'une procédure de redressement fiscal, le comptable chargé du recouvrement est habilité à prendre toutes mesures conservatoires de nature à sauvegarder le gage du Trésor sur la base d'un avis de redressement en cours, émis par les services d'assiette. Ces mesures ne doivent en aucun cas entraver l'activité normale de l'entreprise. Cet avis de redressement est admis par le syndic en matière de déclaration de créances. L'avis de redressement visé à l'alinéa précédent est adressé au comptable chargé du recouvrement concerné après avis du directeur des impôts ou de la personne déléguée par lui à cet effet. »

A- La procédure de l'hypothèque du Trésor : Un resserrement du droit de propriété.

71. Une sûreté réelle exceptionnelle. Souvent, les droits de l'Etat sont garantis par un privilège général sur les biens meubles, mais l'administration fiscale dispose, également du droit d'inscription d'une hypothèque sur les biens immeubles du redevable. Parallèlement aux mesures d'exécution forcée¹⁶⁴, le Trésor peut, garantir le bon déroulement de ces procédures par le biais de sûretés réelles sur les biens immeubles du redevable.

Le lien de cette mesure avec le droit de propriété est tel qu'elle touche directement le patrimoine immobilier du redevable.¹⁶⁵ Condorelli a confirmé que la violation des dispositions protégeant le droit de propriété ne saurait ménager les Etat de décider des atteintes au droit de propriété des biens que si l'acte entrepris par le comptable chargé du recouvrement est « *manifestement dépourvu de base raisonnable* »¹⁶⁶.

Peut-on soulever à ce niveau la violation de l'article 35 de la constitution marocaine à travers l'appréhension des biens du contribuable pour garantir le paiement des créances fiscales ? La réponse à une telle interrogation nous conduira à analyser l'impact de l'hypothèque du trésor par

¹⁶⁴ Article 39 du CRCP : « Pour le recouvrement forcé des créances publiques, les actes sont engagés dans l'ordre ci-après : - le commandement ; - la saisie ; - la vente. Il peut être également fait recours à la contrainte par corps pour le recouvrement des impôts et taxes et autres créances publiques dans les conditions prévues aux articles 76 à 83 ci-dessous. »

¹⁶⁵ CommEDH, n°9889/82, décision du 6 oct 1982, D.R. n°42, p.237 ; obs Vincent Sepulchre, *Droits de l'Homme et liberté fondamentales en droit fiscal*, op cit, p 813

¹⁶⁶ L. Condorelli, *Premier Protocole additionnel*, op cit, p 979

rapport au droit de propriété (1) et les mesures nécessaires pour l'harmoniser avec les garanties du droit de propriété(2).

1- Le rattachement de l'hypothèque du trésor au droit de propriété

72. L'hypothèque du trésor comme assurance du recouvrement des créances publiques. Si le recouvrement de la créance risque d'être en péril par habilité ou désobligance du redevable, l'hypothèque du trésor est conçue pour le garantir, et permettre le paiement de la créance directement sur la propriété immobilière du redevable. Puisque l'engagement des suretés et privilèges constitue une décision qui doit être prise par le comptable en toute vigilance, afin de protéger le recouvrement de sa créance, elle ne peut renier les principes fondamentaux de protection du droit de propriété dont la sécurité patrimoniale paraît essentielle.

Le professeur Masclat De Barbarin précise « *qu'il n'est pas possible d'affirmer qu'elles sont un simple élément de la procédure d'élaboration de ces actes, n'ayant pas d'autre effet juridique que de rendre possible leur édition.... Elles présentent tout au plus, le caractère de garantie attachée au recouvrement de la créance destinée à faciliter la mise en œuvre éventuelle des poursuites* »¹⁶⁷. S'agissant d'une mesure de sûreté, on est amené à se demander si elle doit être exécutée en amont des actes de poursuite ou est ce qu'elle constitue en elle-même un acte de recouvrement forcé ?

¹⁶⁷ Marie Masclat de Barbarin, *Le contentieux de recouvrement de l'impôt*, op cit, p 170

A défaut de jurisprudence précise en la matière, à notre connaissance, la réponse à cette question est puisée dans la jurisprudence du conseil d'Etat français, qui a confirmé dans plusieurs arrêts, le caractère inséparable des mesures de sûretés de l'ensemble des actes de poursuite¹⁶⁸. Ainsi, l'inscription d'une hypothèque sans que le comptable n'ait entrepris des actes de recouvrement, à travers la notification du commandement collectif, ou la saisie garantis par une inscription d'hypothèque ne saurait être concevable et se présenterait comme un acte attentatoire au droit de propriété dans la mesure où le contribuable est privé de la disposition de sa propriété sans limite.

73. L'exigence de proportionnalité. L'hypothèque du trésor, bien que constituant une mesure permettant à l'Etat de garder une main mise sur les biens pour prévenir une éventuelle insolvabilité du contribuable, doit tout de même être proportionnelle au but à atteindre, qui est la garantie du recouvrement, du fait de son caractère restrictif de droit de propriété¹⁶⁹. En tant que garantie préférentielle de recouvrement, on peut se demander si son objectif répond à un équilibre entre intérêt du redevable en tant que propriétaire du bien hypothéqué et celui du Trésor en tant que créancier préférentiel.

Certes c'est une mesure d'intimidation, assez complexe, relativement longue et lente, compte tenu de la procédure d'exécution de l'hypothèque, mais elle doit impérativement répondre à un équilibre et une certaine

¹⁶⁸CE 13Juin 1980 n°10219 et 11497, Plen, Recueil Lebon, RJF 9/80 n°736 Dr Fisc 1981 n°29 comm 1495 concl Fabre ; CE 17Mai 1982 n° 22972, RJF 7/82 n° 738 Dr fisc 1982 n° 49 comm 2346 conclP.Rivière ; CE 6Juin 1984 n° 34943, RJF 8-9/84 n° 1058.

¹⁶⁹V. Sepulchre, *Droits de l'Homme et liberté fondamentales en droit fiscal*, op cit, p 467

proportionnalité entre le but recherché et le moyen utilisé.¹⁷⁰ Derrière cette action, se profile la difficulté de concilier les intérêts en présence.

Le conflit se situe à plusieurs niveaux, d'abord un conflit entre intérêt général et intérêt particulier, et ensuite un conflit autour du rôle de l'Etat dans la protection du droit de propriété individuelle du contribuable. La Commission européenne des droits de l'homme a vu en l'inscription par le Trésor d'une hypothèque légale sur plusieurs biens, dont la valeur dépasse le montant de la créance à garantir, une violation des dispositions de l'article 1^{er} du Protocole n°1¹⁷¹. Ainsi l'exigence de proportionnalité des mesures de garanties accordées au Trésor et de l'objectif recherché, doit répondre à la nécessité de conciliation entre l'intérêt général de l'Etat et l'intérêt particulier du contribuable.

2- Le conflit autour du rôle économique de l'Etat dans le recouvrement des créances et la protection du droit de propriété

74. Urgence et diligence. L'intervention du Trésor dans le cadre des procédés de recouvrement est conditionnée théoriquement par l'urgence de recouvrer la créance fiscale avant que les plus habiles ou les plus délicats n'organisent leur insolvabilité. En même temps, cette célérité du Trésor ne

¹⁷⁰Comm. EDH, *Pierre Lemoine c/ France*, n° 26242/95, rapport du 1/7/1998 : Civ Mons, 5/6/2002, F.J.F, 2004 p 295

¹⁷¹Comm. ED.H, *Pierre Lemoine c/ France*, n° 26242/95, rapport du 1^{er} Juillet 1998 ; Civ Mons, 5 juin 2002, FJF, 2004, p 295

doit pas prendre à défaut les droits les plus élémentaires du contribuable et principalement le droit sacré qu'est le droit de propriété.

L'hypothèque du trésor, à l'état actuel des textes, constitue une confiscation à caractère définitif empêchant le redevable de jouir et de disposer, à sa guise, de ses biens dont il demeure toujours propriétaire, ce qui ne constitue pas nécessairement une limite au droit de propriété pour un intérêt général. Un juste équilibre garanti un rapport de proportionnalité entre les moyens utilisés par l'Etat et l'objectif recherché est fondamental pour éviter de faire supporter au contribuable « *une charge spéciale et exorbitante* ». ¹⁷²Or une telle violation du droit de propriété présente un déséquilibre dans les rapports entre l'administration et le contribuable.

75. Sérénité ou célérité : une définition difficile. On distingue, parmi les mesures de sureté, l'hypothèque du trésor qui permet au Trésor non seulement d'avoir un droit de préférence, par rapport aux autres créanciers, mais aussi au droit de suite des biens grevés de l'hypothèque entre les mains d'un autre propriétaire qui aurait omis de purger l'hypothèque. ¹⁷³Ce privilège ne peut être justifié au regard de l'article 35 de la constitution, que dans le cadre de la protection de l'intérêt général.

En prévoyant une mesure qui permet au Trésor d'obtenir un droit réel sur le patrimoine immobilier de son débiteur, sans que l'accord de ce dernier ne soit exigé, le législateur marocain, reconnaît une présomption de propriété au profit du Trésor sur tous les biens immobiliers du redevable. Taillerait préconise que « *lorsque débute la phase de recouvrement de l'impôt, le temps fiscal n'est plus celui de la sérénité mais davantage celui de la*

¹⁷²V/SEPULCHRE, *Droit de l'homme et liberté fondamentales en droit fiscal*, op cit, p 46

¹⁷³M. Masclat de Barbarin, *Le contentieux du recouvrement de l'impôt*, LGDJ, 2004, p168

célérité et même de l'extrême célérité »¹⁷⁴. Le Trésor, au nom de l'intérêt général, peut prétendre à un paiement préférentiel en exerçant le droit de préférence, et provoquer la vente forcée de l'immeuble pour se faire payer sur le prix de la vente.

Cette mesure, tout en ayant le caractère restrictif du droit de jouissance, qui est une dérivée du droit de propriété constitutionnellement protégé, échappe à tout contrôle judiciaire préalable ou postérieur à l'inscription de l'hypothèque et reste soumis au bon vouloir des agents de recouvrement.

B- Un contrôle juridictionnel de la procédure d'hypothèque du trésor : Une nécessité absolue.

76. Une mesure originale. La pratique de l'hypothèque du trésor constitue, certes, une dérogation au droit commun du fait de son caractère unilatéral et autonome, mais elle représente aussi une garantie irréprochable pour le recouvrement des créances de l'Etat. L'appréhension directe des biens immeubles du redevable récalcitrant est le meilleur moyen de le sanctionner. A la différence du système français qui prévoit l'autorisation judiciaire avant d'engager les mesures conservatoires¹⁷⁵, le code de recouvrement des créances publiques marocain ne prévoit aucune obligation

¹⁷⁴A. Taillefait, *Le droit au sursis et au juge des référés fiscal : un droit restauré*, revue de droit fiscal n°29 année 2002, p 1069

¹⁷⁵Loi.n°91-950, 9juill.1991, art 69 et D n° 92-755, 31juill 1992, art 211, al 1^{er} ; in V.Sepulchre , *Droit de l'homme et liberté fondamentales en droit fiscal* , op cit, p 267

d'obtention de décision judiciaire avant l'appréhension des propriétés du contribuable par des mesures conservatoires. L'inscription par le Trésor de plusieurs hypothèques sur les biens d'un redevable dont la valeur dépasse la créance, afin de garantir celle-ci, se présente alors comme un acte disproportionné par rapport à l'objectif réellement recherché par le recouvrement des créances de l'état. Un tel acte constitue une violation aux dispositions de l'article 35 de la constitution.

Cette violation présente un déséquilibre dans les rapports Etat- citoyen qui se trouvent empreints de force. Ainsi, un contrôle du respect des obligations fiscales par le redevable et une lutte contre les pratiques frauduleuses d'insolvabilité organisée, peut être à l'origine des dérogations des procédures de recouvrement des charges publiques du droit commun.

77. Le contrôle juridictionnel s'impose. Devant la gravité de l'acte d'hypothèque du trésor et les conséquences qui en découlent en dépossédant le propriétaire de son droit de disposition de son bien, le contrôle juridictionnel doit être exercé avant l'inscription de l'hypothèque. Ainsi le comptable chargé du recouvrement pourra faire une demande d'autorisation d'inscription de l'hypothèque du trésor auprès du juge. Ce dernier devra constater l'exigibilité des créances objet de l'inscription et s'assurer si le comptable n'est pas déchu de son droit de recouvrement pour cause de prescription.

On peut même envisager une procédure contradictoire afin de permettre au redevable de faire valoir ses moyens, notamment la déchéance du droit du percepteur pour cause de prescription. Dans l'affaire susmentionnée, le redevable bien qu'ayant obtenu un jugement déclarant le

comptable déchu de son droit au recouvrement des créances objet de l'hypothèque, reste toujours dessaisi de son droit de propriété.

Paragraphe 2- L'impact du deuxième alinéa de l'article 29 du code de recouvrement sur la sécurité patrimoniale du redevable

78. Le caractère de sureté réel. Il arrive que le comptable chargé du recouvrement ne possède pas de titre exécutoire mais souhaite néanmoins, à l'occasion d'un contrôle en cours, agir sur le patrimoine du redevable dont il craint l'insolvabilité. Il procède alors, à travers les dispositions de l'article 29 du CRCP, à l'inscription d'une prénotation sur les biens immeubles du contribuable. C'est une mesure assez particulière qui se distingue par un caractère provisoire à deux niveaux. D'abord l'incertitude de la créance ayant fait l'objet de la garantie, et ensuite le caractère limité dans le temps de l'acte en lui-même.

Les mesures conservatoires énoncées par les dispositions du paragraphe 2 de l'article 29 sont destinées à empêcher le redevable de disposer de tout ou partie de ses biens, avant la clôture définitive d'une procédure de révision en cours alors même que le comptable public ne dispose pas d'un titre exécutoire. Toutefois cette mesure ne peut s'entendre que si la créance est « *fondée dans son principe* » et en présence de « *de circonstance susceptible d'en menacer le recouvrement* »¹⁷⁶. Ceci étant, comment le législateur a pu rapprocher les dispositions de l'article 29 avec

¹⁷⁶G.Legrand, *Le recouvrement de l'impôt*, Litec, 2006, p 546

celles de l'article 115 du code de recouvrement des créances publiques qui affirment que les mesures entreprises pour garantir le recouvrement des créances fiscales éventuelles ne doivent pas entraver la bonne marche de l'entreprise. Nous analyserons, à travers ce paragraphe, l'étendu des mesures conservatoires prévues par l'article 29 du CRCP (A) et leur impact sur la sécurité patrimoniale du redevable (B).

A- La portée des mesures conservatoires prévues par le 2^{ém} paragraphe de l'article 29

79. Le caractère provisoire de la créance : Absence du titre exécutoire. La prénotation est une mesure qui confère au titulaire d'un droit réel sur un bien immeuble la possibilité d'inscrire son droit, pour se prémunir d'éventuelle impossibilité dans son inscription¹⁷⁷. C'est un régime qui permet au conservateur d'inscrire un droit éventuel mais certain et apparemment fondé dans son principe¹⁷⁸. Toutefois, même si le Trésor ne détient pas un droit certain sur le bien, mais uniquement un droit éventuel sur une créance incertaine il provoque une instabilité dans la sécurité patrimoniale.

L'appréciation du fondement de la créance dans son apparence revient en principe au juge des référés qui doit constater si la créance est

¹⁷⁷ P. Decroux, *Droit foncier marocain*, T III, *Droit privé marocain*, Laporte, 2^{ém} ed, 1977, p196

¹⁷⁸ Jacques Groux, *Recouvrement des impôts : conditions et difficulté d'application des mesures conservatoires et autres procédures de droit communs*, BF Lefebvre, 3/2002, chron, p139

fondée dans son principe et si les circonstances rendent ou non son exécution vraisemblable.

Lorsque le comptable public est autorisé à pratiquer la prénotation, il doit procéder, dans un délai de trois mois, prévu à l'article 85 de la loi du 12Août 1913¹⁷⁹ sous peine de caducité de l'acte. Il doit également faire le nécessaire pour obtenir un titre exécutoire et rendre la créance certaine dans le délai prévu à l'article 85 sus visé. Ce qui ne dépend généralement pas du comptable public mais des services chargés du contrôle.

80. Le caractère provisoire de la prénotation. L'article 29 du CRCP renvoie explicitement aux mesures prévues par l'article 115 du CRCP, il s'agit exclusivement de la prénotation sur les biens immeubles du redevable. En effet l'article 115 susvisé précise que seule la prénotation peut être engagée lorsque le comptable public ne dispose pas de titre exécutoire, et renvoie, quant aux modalités d'inscription, aux dispositions Del 'article 85 de la loi sur la conservation foncière. L'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme est, certes, applicable aux procédures de recouvrement des impôts.

Pour les institutions européennes des droits de l'homme, lorsque les sommes dues suite à un contrôle fiscal sont passibles de contestation judiciaire de fait de leur exagération, les dispositions de l'article 1 du protocole 1 ne peuvent être soulevées¹⁸⁰. Par conséquent, une violation de l'article 1 du Protocole 1 ne peut être admise que si les actes entrepris par le comptable chargé du recouvrement sont « *manifestement dépourvus de base*

¹⁷⁹ Article 85 du Dahir du 9 Ramadan 1331 promulguant la loi sur les immatriculations des immeubles : « *Quiconque prétend à un droit sur un immeuble immatriculé peut requérir une prénotation pour la conservation provisoire de ce droit.* »

¹⁸⁰ Principe imposé par la Cour Européenne des Droits de l'Homme, *Jacque Faivre c/ France*, n° 46215/99, décision du 27/11/2001 ;

raisonnable »¹⁸¹. Si on suit le même raisonnement que les institutions européennes des Droits de l'Homme, qu'il s'agisse de mesure d'exécution ou de procédure de recouvrement, l'Etat a le droit de décider des atteintes au droit de propriété des biens. Cependant, cette conception laisse apparaître plusieurs contradictions avec les garanties universelles du droit de propriété du seul fait de l'exagération de redressement du moment que le redevable dispose du droit de saisir le juge pour contester les redressements abusifs.

B- *La confusion entre hypothèque forcée et prénotation dans la confrontation au droit de propriété*

81. *La confusion entre mesure exécutoire et conservatoire.* La jurisprudence a eu l'occasion de se prononcer sur la conformité de l'inscription d'une hypothèque forcée dans le cadre des mesures conservatoires prévues par les dispositions du deuxième alinéa de l'article 29 du CRCP. Dans une affaire qui a opposé une société de promotion immobilière au receveur de l'administration fiscale, ce dernier a inscrit une hypothèque forcée sur 31 biens immeubles appartenant à ladite société et ce, dans le cadre des mesures conservatoires prévues par le deuxième alinéa de l'article 29. La société a fondé sa demande de radiation de l'hypothèque sur la base de deux moyens :

¹⁸¹L. Condorelli, *Premier Protocole additionnel*, op cit ,p 979

- Principalement sur le fait que l'hypothèque forcée ne constitue pas une mesure provisoire prévue par les dispositions de l'article 115 du code qui prévoit une seule mesure à savoir la prénotation ;

- Subsidiairement, l'inscription d'hypothèque forcée sur plus de 30 biens immeubles appartenant à une société qui exerce de la promotion immobilière est en mesure d'entraver l'exercice normal de son activité. Le tribunal administratif, statuant au fonds, a décidé la radiation de l'hypothèque au motif que cette mesure ne peut être prise qu'en présence d'un titre exécutoire «dans le cas d'espèce, il ne s'agit pas d'un acte conservatoire mais un acte exécutoire, dans la mesure où l'hypothèque est prévue...pour le recouvrement des impôts et taxes et créances publique....d'un montant égal ou supérieure à 20.000 dus , alors que dans le cas d'espèce la créance objet d'hypothèque est indéterminée...»¹⁸². Le juge a ainsi clarifié cette confusion et a précisé que dans le cadre des dispositions de l'article 29 du CRCP, les mesures à prendre par le comptable chargé du recouvrement est la saisie conservatoire et que l'inscription d'une hypothèque pour la garantie des créances éventuelles du Trésor n'est admise que si la créance est certaine et précise.

On peut se demander s'il n'y a pas eu une mauvaise application par les comptables publics de l'article 29 du code de recouvrement des créances publiques. Si on s'attache aux stipulations de l'article 115 on confirme que la prénotation est la seule mesure qui peut être prise par le comptable, mais le même texte, dans sa traduction française, prévoit « *la prénotation d'hypothèque* » ce qui prête à confusion et laisse croire que l'hypothèque est

¹⁸²TACasa, n° 1845, du 27/07/2015, *Ste Bulding corporation c/ Receveur de l'administration fiscale*, req 272/7113/15, non publié.

la mesure devant être prise pour garantir le recouvrement des créances fiscales qui seront nées suite à un contrôle fiscal et pas la prénotation.

En effet, conformément aux dispositions de l'article 115 du code de recouvrement des créances publiques qui renvoie pour sa part aux règles et principes consacrés par l'article 86 de la loi sur les immatriculations des immeubles ¹⁸³. Ainsi nous estimons que seule la prénotation peut être engagée par le comptable publique et l'hypothèque forcée n'a pas lieu d'être.

82. L'exigence d'une protection judiciaire préalable Les dispositions de l'article 86 sus visé prévoient les règles et modalités d'inscription de la prénotation. Mais lorsqu'elle est engagée pour garantir le recouvrement des créances fiscales, quelle forme doit-elle prendre ? Peut-il s'agir d'une prénotation sur ordonnance ou prénotation sur simple demande adressée au conservateur de la propriété foncière ? La prénotation sur requête est justifiée par l'introduction du demandeur de l'inscription d'une requête introductive d'instance aux fins de déclaration d'un droit réel sur le bien.¹⁸⁴ Etant donné que le Trésor ne saurait réclamer devant le tribunal un droit réel sur la propriété objet de l'inscription, la formule de prénotation sur requête est à exclure.

Pour ce qui est de la prénotation sur demande¹⁸⁵, elle est inscrite sur décision du conservateur rendue suite à une demande faite par le demandeur d'inscription d'un droit sur le bien immeuble. Reste en dernier ressort la prénotation sur ordonnance qui intervient suite à une décision rendue par le président du tribunal valable pour une durée d'un mois et cette forme paraît

¹⁸³La Loi du 12 Aout 1913 instituant les immatriculations des immeubles tel que modifié par la loi 14.0 du 22 novembre 2011 portant promulgation de la loi n° 14-07, B.O n° 6004 du 15 décembre 2011.

¹⁸⁴P.Decroux, *Droit foncier marocain, TIII Droit privé marocain*, op cit, p 203

¹⁸⁵P.Decroux, *Droit foncier marocain, TIII Droit privé marocain*, op cit, p 196

la plus appropriée pour l'inscription de la prénotation dans le cadre des dispositions des articles 29 et 115 du CRCP et ce pour deux raisons, d'abord elle permet un contrôle juridictionnel d'un acte privatif de propriété dans la mesure où le juge des référés contrôle le sérieux de la demande de prénotation, ensuite elle est limitée dans le temps.

Quand bien même le contrôle juridictionnel dans le cas de la prénotation sur requête, n'est que superficiel puisque le juge des référés ne se penchera pas sur le fond des redressements entrepris par l'inspecteur vérificateur, mais permet la vérification des conditions prévues par l'article 29 du CRCP à savoir, la sauvegarde du gage du Trésor et la protection de l'exercice de l'activité de l'entreprise de manière à ne pas entraver son fonctionnement normal. Ainsi, la prénotation conçue pour protéger les droits réels des propriétaires, se transforme, dans le cadre du recouvrement des créances publiques, en un acte privatif de propriété qui doit impérativement être soumis au contrôle juridictionnel pour éviter toute utilisation abusive.

Section 2 : Le déploiement circonscrit des voies de recouvrement forcé sur le droit de propriété

83. *L'obligation de participation aux charges publiques.* Si on reconnaît que chaque contribuable doit participer aux charges de l'Etat selon sa propre capacité et c'est la notion qui est retenue par la constitution marocaine,¹⁸⁶ cette capacité peut être appréciée selon les moyens financiers réels dont dispose le contribuable à travers ses revenus et ses propriétés. Certes la propriété est un droit inviolable et sacré et nul ne peut en être privé si ce n'est pour cause d'utilité publique. En cas de non-paiement des créances publiques, le comptable chargé du recouvrement est autorisé à appréhender les biens du redevable directement sans aucune autorisation antérieure si ce n'est celle du chef de l'administration dont il dépend.

Cette situation nous mène à soulever diverses interrogations notamment sur les pouvoirs exorbitants dont disposent les agents de recouvrement face à un droit qui bénéficie d'une protection universelle. On analysera dans cette section comment l'action engagée par le comptable chargé du recouvrement sous forme de saisie immobilière (§1) et d'avis à tiers détenteurs (§2) se présentent-ils comme des actes attentatoires au droit de propriété.

¹⁸⁶ Article 39 de la Constitution du Maroc : « Tous supportent, en proportion de leurs facultés contributives, que seule la loi peut, dans les formes prévues par la dite constitution créer et répartir. » ; Article 40 de la Constitution du Maroc : « Tous supportent solidairement et proportionnellement à leurs moyens, les charges que requiert le développement du pays, et celles résultant des calamités nationales et des catastrophes naturelles. »

Paragraphe 1- La saisie immobilière : Confusion entre but recherche et moyens utilisés

84. Un double objectif. Il est incontestablement admis que la saisie d'un bien constitue un acte restrictif de propriété et une atteinte à un droit constitutionnellement protégé, à savoir le droit de propriété. Les dispositions de l'article 35 de la constitution consacrent le droit à chacun au respect de ses biens en tant que patrimoine des particuliers toutes composantes confondues. Toutefois, la nécessité de couvrir les charges de l'Etat peut justifier, aux termes de l'article 35 précité, l'appréhension des biens individuels. Ainsi, une saisie peut tout à fait être conforme au principe de protection du droit de propriété lorsqu'il y a réellement un rapport raisonnable entre les moyens employés et le but recherché¹⁸⁷.

Vincent Sepulchre confirme cette synthèse en précisant que « *du moment où l'intégrité ménage un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et les impératifs de la protection des droits fondamentaux de l'individu* »¹⁸⁸, et la saisie peut alors parfaitement se concilier avec les dispositions protectrices du droit de propriété. Mais comment un tel acte de recouvrement forcé peut être en mesure de répondre à deux besoins, couvrir les charges de l'Etat et respecter le droit de propriété. On peut donc parler de violation des dispositions de la constitution lorsque l'administration procède au recouvrement des créances sur les biens du redevable en présence d'un titre exécutoire. Mais lorsque le comptable chargé du recouvrement, déchu

¹⁸⁷C. Mouly, *Droit et liberté fondamentaux*, 2^{ème} édition Revue et Augmentée 1995, ed Dalloz, p 377 ; Commission Européenne des droits de l'homme, Giovanni D'Acquisto, n° 30375/96, décision du 7 octobre 1999

¹⁸⁸Vincent Sepulchre, *Droit de l'homme et liberté fondamentales*, op cit , p 760

de son droit au recouvrement pour cause de prescription, procède à la saisie pour le recouvrement d'une créance éteinte par prescription, le principe de légalité se trouve considérablement compromis.

La confiscation et la saisie des biens constituent incontestablement une atteinte au droit de propriété, mais elles peuvent, toutefois, s'accorder avec l'article 35 de la constitution. (A) Permettre de renverser les principes protecteurs du droit de propriété pour la nécessité publique nous mènera à élaborer la conception de l'appréhension des biens immeubles à travers la saisie comme acte de privation de propriété nécessitant une action contentieuse (B).

A- *Le droit de propriété et la nécessité de recouvrement des créances publiques*

85. *L'exigence d'une proportionnalité.* En effet l'intervention du comptable à travers la saisie impose « *un juste équilibre* » entre les exigences de l'intérêt général de la société et les impératifs de la protection des droits fondamentaux de l'individu. Une relation de proportionnalité doit être envisagée entre les moyens utilisés et l'objectif recherché. Bien que la contrainte par corps apparaisse comme étant l'acte de poursuite qui doit respecter les droits de défense, l'engagement d'une saisie à l'encontre des biens du redevable doit permettre à ce dernier de connaître à juste valeur les sommes qui lui sont réclamées et les motifs de cette réclamation.

La Cour Européenne des Droits de l'Homme a eu l'occasion de se prononcer sur l'applicabilité de l'article 1 du Premier Protocole en admettant la soumission de la saisie des biens en matière de recouvrement des créances publiques à l'article 1 précité. D'après la conception de la Cour européenne, dans l'affaire Gasus, l'Etat dispose du pouvoir d'adoption de toutes mesures fiscales pouvant garantir le recouvrement des impôts dans la mesure où elles ne sont pas jugées arbitraires. Les conséquences de privation du redevable de son logement seront difficilement réparables après un jugement en annulation.

L'article 35 de la constitution doit être entendu comme étant une échappatoire pour l'Etat lui permettant d'adopter toutes les lois particulièrement fiscales et de mettre fin à l'absolutisme du droit de propriété sans pour autant que ses mesures, prises évidemment dans un cadre légal, ne soient conçues comme une confiscation arbitraire des biens du redevable. Si la saisie apparaît comme étant une expropriation forcée des biens du redevable récalcitrant, elle est aussi un acte qui a pour principal objectif l'intérêt général et la protection des deniers publics et du système financier de l'Etat contre toute perturbation pouvant toucher les prévisions budgétaires, suite au comportement de certains redevables qui n'honorent pas leurs engagements envers le Trésor.

86. La procédure incidente. La saisie immobilière, en tant qu'acte de recouvrement qui transite nécessairement par le tribunal, notamment à son stade exécutoire, est forcément une action contentieuse au sens de l'article 8 précité. Il en va de même des dispositions de l'article 141 de code de recouvrement qui prévoient, que « *tout litige né en application des dispositions de la présente loi est soumis aux juridictions administratives à*

raison du lieu où l'impôt est dû ». Il faut toutefois préciser que les règles de la procédure civile sont applicables devant les juridictions administratives par renvoi de l'article 7 de la loi 41/90 aux règles de la procédure civile à moins qu'une disposition spéciale n'en dispose autrement.

La position ne saurait être convaincante en raison de la problématique qui peut surgir sur le plan pratique. En effet, lors de l'exercice d'une saisie immobilière par les agents judiciaires de notification auprès des tribunaux administratifs, il peut arriver qu'un tiers revendique la propriété des immeubles et peut, de ce fait, exercer une action en revendication tendant à annuler la dite saisie. Cette action ne saurait être recevable devant les tribunaux administratifs et doit être intentée par l'intéressé devant les tribunaux de droit commun en l'occurrence le tribunal de première instance. Ainsi à l'occasion d'une affaire, le tribunal administratif de Fès a ordonné le sursis des procédures de vente d'un bien immeuble ouverte devant le tribunal de première instance de Tissite jusqu'au règlement définitif de l'affaire au fond qui portait sur la déchéance du droit du percepteur au recouvrement de la créance pour cause de prescription¹⁸⁹.

Le juge des référés avait consacré la compétence du tribunal de première instance, compte tenu des entraves qui peuvent surgir dans l'application des règles de droit civil et non du ressort du tribunal administratif qui ne peut intervenir que si l'acte de vente est engagé directement par le comptable chargé du recouvrement. La pratique de la saisie conservatoire pour un comptable chargé du recouvrement ne nécessite aucune autorisation judiciaire ou contrôle du juge.

¹⁸⁹Ord TA de Fès n° 41/2014 Amrani c/ Trésor, non publié

B- La saisie par voie de compensation et la sécurité patrimoniale du redevable

87. Une compensation en amont du droit de propriété. La procédure de compensation est une mesure qui n'est pas spéciale au droit fiscal, elle est régie par les dispositions du DOC¹⁹⁰. Il s'agit d'un système original qui permet à l'administration d'entreprendre une mesure de saisie sur soi-même des sommes dues au contribuable, et les comptables chargés du recouvrement préfèrent généralement en user du fait de sa simplicité et rapidité. A ce stade, il est utile de rappeler que, bien qu'il y ait toujours un droit fondamental à protéger en droit fiscal, les fiscalistes ont tendance à oublier les dispositions de l'article 35 de la constitution prévoyant le droit au respect des biens et le droit de propriété. La législation en matière de TVA prévoit la possibilité pour l'administration de retenir les sommes devant être restituées au redevable au titre de la TVA en paiement de créances fiscales de même nature.

La violation de l'article 35 de la constitution est d'autant plus remarquable par le fait que le comptable chargé du recouvrement puisse procéder à la saisie des biens du redevable, ou procéder par voie de saisie, sans passer par un contrôle préalable du juge. Cette procédure de compensation est dérogatoire aux règles de droit commun. Elle est décidée et entreprise directement par le Trésor qui se veut juge et partie en même temps. Partie au litige puisque le Trésor est un créancier dans la relation qui le lie avec le redevable récalcitrant, qui lui aussi est créancier des montants

¹⁹⁰Article 363 du DOC : « L'effet de la compensation opposée est d'opérer l'extinction des deux dettes, jusqu'à concurrence de leurs qualités respectives, à partir du moment où les deux dettes se sont trouvées exister à la fois, dans les conditions déterminées par la loi pour donner lieu à la compensation. »

de la TVA à récupérer ; et juge parce que le Trésor, se permet de prendre la décision d'exécuter une saisie des sommes retenues par lui sans aucun préavis initial de paiement des sommes à l'entreprise redevable.

88. *L'examen superficiel.* La procédure de retenue par le comptable chargé du recouvrement des sommes restituées par l'administration fiscale au redevable considère les critères de célérité comme étant remplis d'office, ce qui ne s'applique pas en matière de saisie en droit commun qui impose au requérant de justifier au juge des référés, l'existence de ce critère. Tandis que le seul recours judiciaire en matière de saisie exécutée par le percepteur, est celui engagé par le contribuable devant le juge de fond et ce, dans le cadre du contrôle de légalité des créances fiscales mises en recouvrement.

La problématique qui se pose au niveau de la retenue des crédits d'impôts est la restriction des pouvoirs du juge qui se limitent à un simple contrôle de légalité. La Cour de Cassation confirme cette synthèse dans l'arrêt Naour et précise que « *attendu que s'il n'est admis au percepteur d'exécuter la compensation pour les créances atteintes de prescription conformément aux dispositions de l'article 363 du Dahir des obligations et des contrats, il est en droit de procéder par voie de compensation pour le recouvrement des créances que l'est en droit de recouvrer au moment de l'exécution de l'acte...* »¹⁹¹.

Cette même conception est retenue par la Cour Européenne des Droits de l'Homme qui estime que la saisie se présente comme une action à caractère privé et que l'article 6 de la Convention s'applique dans ce cas-là des lors que le contribuable introduit une action en restitution des sommes

¹⁹¹Chadm CC Rabat n°740 du 20/09/2006 2^{ème}ch, doss2596/4/2/2004, Naima NAOUR/Percepteur Maarif, non publié

indument payées dans le cadre du paiement des créances fiscales¹⁹². Par contre, lorsque la procédure a pour objet le remboursement d'une somme payée à titre d'impôt contesté, selon une certaine interprétation des lois fiscales, une telle demande se trouve hors champs d'application des dispositions de l'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme.

89. Une double contrainte pour le droit de propriété La notion de contrôle de légalité de l'acte de saisie engagée par le Trésor pour le recouvrement des créances de l'Etat est affirmée par Barron qui précise que « *en dépit de l'absence de condamnation, l'arrêt ...précise que l'article 1 permet de contrôler la légalité des ingérences relatives au recouvrement fiscal* »¹⁹³. Ainsi, en absence de manifestation suite à la réception du commandement par le redevable, le comptable chargé du recouvrement peut procéder par voie d'exécution forcée à la saisie de ses biens¹⁹⁴. Ce qui est considéré par Hervé Croze comme « *la formule la plus dure d'exécution forcée* »¹⁹⁵ surtout lorsqu'elle porte sur des créances que le redevable détient envers l'Etat et pour lesquelles il a envisagé des prévisions financières. Il suffit que le comptable chargé du recouvrement, notifie le commandement dans les conditions prévues aux articles 42 et suivant le code de recouvrement des créances publiques, pour opérer une saisie arrêt, et retenir,

¹⁹²CEDH, *National Provincial Building Society, Leed Permanent Bulding Society et Yorkshine Society C/ Royaume Uni*, Arrêt du 23 Octobre 1997, § 97, Recueil 1997-VII, Comm EDH, D-C C/ Italie, n° 13120/87, rapport adopté le 20 Octobre 1992 ; CEDH, *Buffalo SRL en liquidation C/ Italie*, n° 38746, arrêt du 3 Juillet 2003, obsV.Sepulchre, *Droit de l'Homme, et liberté d'entreprendre en procédures fiscales*, op cit, p 453.

¹⁹³Laurent Barron, *L'apport de la convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal*, op cit, p 499

¹⁹⁴Article 42 du CRCP : « *La notification du commandement est faite par les agents de notification et d'exécution du Trésor ou toute autre personne commissionnée à cet effet. Elle peut également être faite par voie administrative ou par voie postale sous pli recommandé avec accusé de réception* »

¹⁹⁵Hervé Croze, *La loi n°91-650 du 19 Juillet 1991, portant réforme des procédures civiles d'exécution : les règles spécifiques aux différentes mesures d'exécution forcée et mesures conservatoires*, JCP 1992, I, 3595, p 377.

entre ses mains les sommes versées dans sa caisse à titre de crédit de TVA ou de restitution du paiement.

La saisie peut être transformée par une simple demande en un acte privatif de droit de propriété dont la sacralité est reconnue universellement, et ce en sa conversion en saisie attribution. De tels actes ne peuvent pas être engagés en dehors d'un respect du formalisme prescrit par le code de recouvrement des créances publiques. L'administration préfère de loin les procédés particuliers qui ne sont soumis à aucun contrôle judiciaire a priori.

Paragraphe 2 : L'a procédure de l'avis à tiers détenteur en amont du droit de propriété

90. Un juste équilibre. Bien que le fruit du recouvrement des créances fiscales soit affecté principalement au financement des caisses de l'Etat, il faut reconnaître, que les procédures engagées pour le recouvrement, en dérogation du droit commun, échappent au principe de « juste équilibre ». Tout déséquilibre créé entre la situation financière du redevable et celle de l'Etat est une source d'illégalité pour l'un comme pour l'autre.

Comme on l'a déjà vu lors de la section précédente, les moyens mis à la disposition des agents chargés du recouvrement sont assez larges. On distingue les procédés de droit commun qui sont les moyens de recouvrement que tout créancier, ordinaire ou même chirographaire, peut entreprendre ; et les moyens spécifiques au recouvrement des créances de l'Etat particulièrement les taxes et impôts directs et indirects que nul autre

créancier n'est en droit d'entreprendre. Il s'agit particulièrement de la procédure de l'avis à tiers détenteur.

Dans le cadre du débat public soulevé dans un contexte de régler les conflits entre l'administration et le redevable, et afin d'améliorer le rapport entre eux, il a été conclu, le 17 Avril 2014, une charte de recouvrement des créances publiques par voie d'avis à tiers détenteur par laquelle l'administration s'engage à respecter un certain nombre de garanties pour le contribuable. On verra à travers cette section l'apport de la charte de recouvrement par voie d'avis à tiers détenteur (B), mais avant cela il convient d'élaborer de prime à bord l'incidence de l'avis à tiers détenteur sur la sécurité financière et juridique du contribuable(A).

A -La procédure d'ATD et la sécurité financière du redevable.

91. Un procédé assez particulier. L'ATD a été instauré au vu de la perception rapide et accélérée de l'impôt en s'adressant non pas au redevable lui-même mais à un tiers qui se trouve à un titre quelconque débiteur d'un redevable d'impôt. Néanmoins, en raison du caractère automatique, l'avis à tiers détenteur constitue un procédé disproportionné à l'objectif recherché et qui est d'assurer le recouvrement des créances de l'Etat. C'est ainsi qu'on peut s'affronter à une situation où l'administration se méprenne sur l'importance ou même l'existence des obligations du tiers envers le redevable, il est même possible que ce tiers soit tenu de payer un impôt dû par autrui supérieur à ce qu'il doit au redevable.

La fragilité des textes qui organisent, la procédure de l'avis à tiers détenteur et le manque de précision quant aux modalités d'exécution sont à l'origine de plusieurs atteintes aux droits du contribuable notamment le droit de propriété du redevable principale et du tiers détenteur, également, qui peut se transformer en redevable lui-même. Au-delà de la spécificité et le mécanisme propre de l'avis à tiers détenteur, il est opportun de connaître la nature exacte de l'avis à tiers détenteur afin de mieux comprendre l'impact de ce procédé sur la sécurité financière du redevable.

92. La nature expropriante de l'avis à tiers détenteur. Dans le cadre des procédures de recouvrement forcé notamment en matière de commandement légal, le comptable chargé du recouvrement est obligé d'envoyer un dernier avis sans frais, avant de procéder par voie de saisie. Ainsi la saisie ne peut être opérée tant que le commandement n'est pas valablement notifié. Cette obligation n'est prévue que pour les actes de recouvrement limitativement cités par le code de recouvrement¹⁹⁶. L'avis à tiers détenteur, ne saurait être qualifié d'acte de recouvrement forcé au sens de l'article 37 du CRCP.

Le législateur marocain ayant consacré l'avis à tiers détenteur dans le chapitre des obligations des tiers, semble le considérer non comme étant un acte de recouvrement, mais comme une obligation qui pèse sur autrui. Cela nous mène à se demander si l'avis à tiers détenteur est un acte d'exécution ou une simple obligation d'un tiers. Est-ce que cette procédure suppose le respect de l'enchaînement précité par l'article 39 ou applicable sans formalisme préalable ? Cependant, à la différence de l'action oblique,

¹⁹⁶Article 37 du CRCP : « A l'exclusion du commandement, aucun recouvrement forcé donnant lieu à frais ne peut être exercé qu'en vertu d'un état nominatif valant autorisation désignant le ou les débiteurs visés à l'article 29 ci-dessus. Cette autorisation est décernée par le chef de l'administration dont relève le comptable chargé du recouvrement ou la personne déléguée par lui à cet effet »

l'action directe crée un droit direct envers le sous-débiteur qui devient lui-même débiteur sans passer par le patrimoine du débiteur principal.

L'article 101 du code de recouvrement des créances publiques marocain considère l'avis à tiers détenteur comme étant un acte de recouvrement amiable entre le Trésor et le tiers détenteur qui devra s'exécuter et verser au comptable chargé du recouvrement sur simple demande, les sommes qu'il détient pour le compte du redevable. Ainsi, le processus d'exécution de l'avis à tiers détenteur,¹⁹⁷ s'apparente à un procédé d'expropriation dans la mesure où il produit un effet translatif de force de propriété. Cependant lorsque le comptable s'approprie la propriété du redevable entre les mains des tiers détenteurs ou dépositaires, cela doit répondre à un minimum de formalisme que ce soit au niveau de l'information du redevable par les procédés amiables de recouvrement ou par les formalités de fonds comme l'obligation de délivrance d'un titre exécutoire. Tous ces engagements doivent être en mesure de garantir au redevable une sécurité patrimoniale et un respect de son droit de propriété. D'ailleurs Le droit européen permet de sanctionner le transfert de propriété engendré par un avis à tiers détenteur sans permettre au contribuable de demander le sursis de paiement¹⁹⁸

¹⁹⁷Articles 103 CRCP : « *Le montant des quittances délivrées par le comptable chargé du recouvrement aux dépositaires et tiers détenteurs en paiement d'impôts et taxes, vient en déduction des fonds et créances revenant aux redevables desdits impôts et taxes. Les quittances précitées sont opposables aux redevables desdits impôts et taxes.* » Article 104 : « *Les tiers détenteurs ou dépositaires visés aux articles 100 et 101 ci-dessus, peuvent être contraints par les mêmes moyens que les contribuables eux-mêmes, à l'exception du recours à la contrainte par corps, de verser au comptable chargé du recouvrement, les sommes détenues par eux et affectées au privilège du Trésor.* »

¹⁹⁸Sur la restriction des garanties du sursis de paiement par ATD, S.Verclytte, *Avis à tiers détenteur et sursis de paiement : un combat inégal ?*, RJF 1997 n°11 , 667-67)

L'appréhension des biens des tiers détenteurs n'étant pas encadrée par un formalisme rigoureux à même de garantir les droits de ce dernier, se présente comme une atteinte au droit de propriété du tiers détenteur et nécessite une réorganisation procédurale.

B-La solidarité forcée et la sécurité patrimoniale du tiers détenteur

93. Un privilège supplémentaire par extension pour le Trésor. L'avis à tiers détenteur est une mesure qui confère au comptable un droit exclusif sur les sommes revenant au redevable, détenues par le tiers et même rendre ce dernier personnellement et solidairement responsable en cas de non-exécution. En fait la loi n'impose au tiers saisi aucun délai pour exécuter l'avis à tiers détenteur et ne prévoit aucune sanction pour défaut d'exécution. Il appartient donc au comptable public, qui souhaiterait poursuivre la réalisation de la procédure, d'engager des poursuites directes à l'encontre de ce tiers détenteur dans les conditions de droit commun.

Le caractère restrictif de l'ATD ne s'oppose pas uniquement au redevable mais le dépasse pour toucher également le tiers détenteur qui se retrouve dans la même situation que le redevable récalcitrant et soumis au même traitement sans aucune autorisation préalable. La question qui peut se poser est de savoir comment cette solidarité sera qualifiée si le tiers, au moment de la réception de l'avis, n'est plus détenteur de sommes revenant au redevable ?

1- Une mesure restrictive du droit de propriété

94. La qualité du redevable par extension. L'article 105 du code de recouvrement prévoit qu'en cas de non coopération du tiers, ce dernier sera tenu personnellement responsable. Aussi, lorsque le tiers débiteur du redevable tarde à faire sa déclaration au comptable chargé du recouvrement, ou en absence de déclaration des sommes dont il dispose pour le compte du redevable, les effets de l'ATD sont étendus au tiers qui devient lui-même redevable du paiement de la créance fiscale.

D'après la cour d'arbitrage belge, en raison de son caractère automatique, l'ATD institue un procédé disproportionné à l'objectif d'assurer le recouvrement des impôts. La disproportion est d'autant plus manifeste que la rigueur d'une telle mesure ne peut se justifier par la spécificité de la relation qui existe entre le fisc et le redevable. L'obligation du tiers est étrangère à cette relation confuse qui relie le fisc et le contribuable¹⁹⁹.

La mise en place de cette mesure se justifie par « *la nécessité de faire rentrer les impôts peut s'accommoder de quelque liberté avec les garanties données aux citoyens contre les abus possibles des agents* »²⁰⁰. Ces considérations illustrent le manque de formalisme et l'insuffisance de garanties accordées au redevable. La jurisprudence de la Cour de Cassation marocaine tend cependant à pallier les insuffisances du législateur dans le déroulement de la procédure, tout comme la Cour de Cassation Française qui

¹⁹⁹Cour d'arbitrage Belge, 12 Juin 1997, n°35/97, CA, 1997, p477 ; RDJP, 1997, p144 ; FJF1997, p 407, bull contr, 1998, p 2601, JT. 1998 p2, obsSepulchre, op cit, p461

²⁰⁰B.Poulin, *Avis à tiers détenteur, un acte mettant en œuvre une voie d'exécution non signé par son auteur est....inexistant*, étude sur casscomm 13 Janvier 1989 n° 135, par Debard ; RJF 4/98 p 254

est allée jusqu'à prononcer la nullité d'un ATD désignant le redevable par son nom d'épouse et ce pour « *la mettre en conformité avec les exigences minimales tenant aux droits de la défense* »²⁰¹. Les poursuites entreprises contre un tiers détenteur, et notamment défaillant, doivent nécessairement répondre aux mêmes exigences que celles engagées à l'encontre du redevable lui-même.

95. La solidarité pour combattre la fraude fiscale. Lorsque le manquement d'un contribuable ne consiste pas en une fraude grave ou n'est dû qu'à une négligence ou qu'il n'a pas été établi que le non-paiement a pour objectif d'éluder intentionnellement l'impôt, la solidarité forcée s'avère disproportionnée. Il est tout à fait concevable que le législateur cherche à minimiser le risque de l'évasion fiscale et prenne, assez de précautions sans pour autant que les mesures prises à cet égard n'excèdent ce qui est nécessaire à cette fin.

Pour que les mécanismes de contrôle puissent atteindre leur but, il est préférable d'assortir le régime d'enregistrement des entrepreneurs de disposition créant des obligations de diligence pour ceux qui contractent, de telle façon qu'ils soient mis au courant lors de leur relation avec l'entrepreneur qui n'est pas enregistrée, qu'ils risquent d'être tenu solidairement responsables du paiement de ses dettes fiscales.

Une partie de la doctrine considère que les contestations venant des tiers détenteurs notamment les établissements bancaires ou les compagnies d'assurance, ne pouvaient que prendre la forme d'une opposition faite dans le cadre du contentieux de recouvrement. Cette approche semble contestable

²⁰¹R.Perrot et P.Thiers, *Procédures civiles et exécutions*, Daloz, 2013, p 442

dans la mesure où la procédure fiscale, entant que procédure dérogatoire de droit commun, doit être réservée aux seules contestations formulées par un contribuable et la procédure judiciaire doit alors être obligatoire lorsque le litige concerne un tiers saisi.

2 –La voie de fait

96. *L'assimilation par la jurisprudence.* A l'occasion d'une affaire introduite devant le tribunal administratif d'Agadir, l'administration a notifié un avis à tiers détenteur à une société pour le paiement des droits dus par un sous-traitant, la société ne s'étant pas exécutée pour défaut de fonds du sous-traitant et pour résiliation antérieure à la réception de l'avis à tiers détenteur, du contrat de sous-traitance. Pourtant la société s'est vue notifiée des avis à tiers détenteur à tous ses clients en exécution des dispositions des articles 101 et suivant du Code de recouvrement des créances publiques.

Le tiers détenteur devenu lui-même redevable, a soulevé devant le juge des référés l'absence de rapport de détenteur ou dépositaire avec le redevable principal, la résiliation du contrat de sous-traitance avant la notification de l'avis à tiers détenteur et a demandé la levée de l'avis à tiers détenteur. Le Président du tribunal administratif d'Agadir, statuant entant que juge des référés, a décidé de surseoir à l'exécution de l'avis à tiers détenteur sans le lever,²⁰² «...qu'il n'y a pas lieu de saisir les sommes

²⁰²Ord TA Agadir n° 26 du 5/3/2014 dossier n° 0/7101/2014, non publié

appartenant aux tiers entre les mains de ses clients sur la base d'une simple supposition qu'il est détenteur de sommes revenant au redevable.....».

Cette position reflète l'inquiétude du juge d'assimiler l'avis à tiers détenteur à une voie de fait tout en reconnaissant que l'administration est en marge de la légalité ce qui l'a poussé à décider du sursis à exécution sans ordonner la levée de l'ATD. Ainsi, tout en reconnaissant l'irrégularité de l'acte et sa gravité, la conception du juge des référés est contestable pour plusieurs raisons. D'abord, parce que la demande de la société, n'a pas eu pour finalité de sursoir à l'exécution de l'avis à tiers détenteur mais sa levée pur et simple pour cause d'absence de base légale. Ensuite le sursis à exécution ne peut produire ses effets qu'en présence d'une action parallèle au fonds en contestation de l'avis à tiers détenteur, ce qui n'est pas le même cas puisque la société n'a aucune relation directe avec l'administration pouvant entraîner une situation litigieuse dans la mesure où elle n'est pas redevable des créances objet de recouvrement et aucun titre exécutoire n'a été émis en son nom.

97. La consécration de la notion de voie de fait. La Cour d'Appel administratif de Marrakech, tout en confirmant l'ordonnance du président du tribunal administratif d'Agadir dans son principe d'irrégularité de l'acte entrepris à l'encontre du tiers présumé détenteur, a décidé d'annuler l'acte et a prononcé la levée de l'avis à tiers détenteur²⁰³. L'initiative de la cour d'appel, qu'on peut qualifier de courageuse, considère l'acte de recouvrement entrepris à l'encontre d'un tiers qui n'a pas la qualité de détenteur comme une voie de fait et dont le traitement doit être abordé en urgence par les procédures en référé.

²⁰³ Arrêt de la Cour d'Appel de Marrakech du 04/06/2014, doss n° 22/1902/2014, non publié aff Ste Morocco contrôle entreprise/ CNSS

Cette même approche a été maintenue par la Cour de Cassation qui a rejeté le pourvoi de l'administration au motif que la demande du tiers détenteur s'insère dans le cadre de la levée de la voie de fait et non sur sursis à exécution, et que le juge des référés est compétent en la matière.²⁰⁴

Le déséquilibre est d'autant plus manifeste que la rigueur d'une telle mesure à l'égard du tiers, ne peut se justifier par la spécificité de la relation qui existe entre lui et le redevable puisque l'obligation du tiers est étrangère à la relation fondamentale qui lie celui-ci et le comptable public.²⁰⁵

Conclusion Titre I

Malgré la forte affirmation de la garantie constitutionnelle du droit de propriété, des doutes subsistent quant à ses frontières. Ce qui nous conduit forcément à nous interroger sur les limites apportées par les règles fiscales au droit de propriété. En effet les mesures prises par le législateur en matière de recouvrement pour la mise en harmonisation des dispositions du code de recouvrement des créances publiques aux normes des droits fondamentaux, il en reste certains procédés qui portent atteintes à ces droits et particulièrement au droit de propriété.

Cette restriction du droit de propriété à travers les mesures de rectifications des impôts accordés à l'administration fiscale, et les procédés de recouvrement forcé n'est pas sans toucher à la liberté d'entreprendre. Le contribuable doit être en mesure de choisir les activités commerciales à

²⁰⁴ Arrêt de la Cour de Cassation de Rabat n° 1565 du 25/12/2014, doss n° 2485/4/1/2014, non publié

²⁰⁵ M-A. Benabdellah, *La voie de fait administrative en droit marocain*, REMALD n°80, 2008 ; R. Mimouni, *L'évolution récente de la voie de fait dans la jurisprudence marocaine*, Thèse en langue arabe, Rabat-Souissi, 2003

engager et de la structure des rapports qu'il a à entreprendre avec les différents acteurs économiques et sociaux. Nous aborderons plus précisément les entraves que rencontre le contribuable dans l'exercice de la liberté d'entreprendre à l'occasion du contrôle fiscal.

TITRE II : La garantie de la liberté d'entreprendre à l'épreuve du contrôle fiscal

98. Le principe de la liberté d'entreprendre et le droit fiscal. Le contribuable, maître de sa gestion, peut exercer ce que l'Etat lui garantit et peut décider librement de la structure juridique de son entreprise et la stratégie commerciale à mener²⁰⁶. Ainsi, toute personne qui exerce une activité commerciale est obligée d'avoir une double préoccupation, celle de gagner plus d'argent en payant le moins d'impôts possible dans le strict respect des lois et règlements fiscaux²⁰⁷.

Cependant cette reconnaissance de la liberté d'entreprendre à travers le principe de la liberté de gestion fiscale et les choix opérés dans le cadre des régimes optionnels n'est pas absolue. Le législateur réserve à l'administration fiscale la possibilité de dresser des gardes fous au principe de la liberté d'entreprendre et son corolaire, en matière fiscale, liberté de gestion.

Pour pouvoir étayer les limites dressées par la loi fiscale à la liberté d'entreprendre (Chapitre II), il est nécessaire de présenter le champ d'intervention de la liberté d'entreprendre dans la sphère fiscale (Chapitre I).

²⁰⁶M.Cozian, *La gestion fiscale de l'entreprise, Précis de la fiscalité de l'entreprise*, 17 édition – Litec1993-1994 p227 n° 742

²⁰⁷D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, Précis droit privé, 3^{ème} éd, 2012 p 681 à 683

Chapitre I : La liberté d'entreprendre en droit fiscal

99. Une notion à double facette. Le principe de la liberté d'entreprendre permet à tout citoyen d'engager des actes économiques productifs et de choisir les meilleurs moyens pour accroître ses richesses, mais ce choix ne doit pas avoir un impact fiscal réduit²⁰⁸. C'est une notion qui revêt une dimension particulière puisqu'elle s'applique, en matière fiscale, ou « *au nerf de la guerre* »²⁰⁹ comme le précise Hervé KRUGER dans son développement des modes de financement des entreprises. Cette insertion se confirme à travers le phénomène optionnel en droit fiscal qui permet au contribuable de choisir librement le régime auquel il sera soumis²¹⁰.

Avant d'analyser les différentes options prévues en droit fiscal marocain comme étant une affirmation du principe de liberté d'entreprendre, nous nous efforcerons de dégager l'étendu du principe de la liberté de gestion comme un principe de base de la liberté d'entreprendre en droit fiscal.

²⁰⁸ F. Angot, *La distinction de l'habileté et de l'abus de droit en droit fiscal comparé (France-Allemagne)*, Thèse, Paris II, p117 et 118

²⁰⁹ H. Kruger, *La liberté de gestion et endettement des entreprises en droit fiscal*, L.G.D.J 2007, p 51

²¹⁰ Article 44 et autres du CGI

Section 1 : La liberté des décisions de gestion en droit fiscal.

100. La notion de liberté de gestion. Dans le cadre de sa gestion quotidienne, le chef de l'entreprise est appelé à prendre des décisions, aussi diversifiées les unes que les autres, pour se plier aux exigences des choix commerciaux, financiers et sociaux.²¹¹ Ces choix peuvent avoir une incidence directe ou indirecte sur le statut fiscal de l'entreprise. A partir de ce moment, l'administration peut être amenée à remettre en cause les choix effectués par le chef de l'entreprise pour rectifier le statut ou le régime fiscal pour lequel il sera soumis.²¹² Reconnaître à l'administration le pouvoir de remettre en cause les actes de gestion de l'entreprise c'est dire qu'elle exerce un contrôle de gestion. Or les dirigeants des entreprises sont les maîtres de leur gestion, et l'administration ne saurait faire le « *censeur* »²¹³ des stratégies qu'ils adoptent.

Pour pouvoir la portée du principe de la liberté des décisions de gestion en droit fiscal (§2), il importe de mesurer tout d'abord le principe de la liberté d'entreprendre dans la constitution marocaine en ce qui concerne son fondement et ses composantes (§1). La question qui se pose à ce niveau est de savoir dans quelle mesure la constitution marocaine garantit la liberté d'entreprendre, et comment celle-ci trouve à s'appliquer, dans une certaine mesure, en droit fiscal à travers la liberté de gestion.

²¹¹P.Serlouten, *Droit fiscal des affaires*, op cit, p 23

²¹²R.Lazrak, *Contrôle et contentieux de l'impôt au Maroc*, op cit, p 56

²¹³M.COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, edLitec 1996, p 85

Paragraphe 1 : Le principe de la liberté d'entreprendre dans la constitution marocaine

101. L'intérêt. La liberté d'entreprendre vise à concrétiser la protection de l'initiative privée et individuelle et intervient tant que l'exercice de cette liberté n'est pas interdit par la loi. Elle présente deux intérêts : D'abord, chaque personne doit être en mesure d'entreprendre tout acte légal qu'elle estime le plus approprié pour améliorer sa situation financière, et ensuite l'entrepreneur avoir le droit de s'opposer à toute perturbation du libre jeu de l'offre sur le marché.²¹⁴ Ce qui semble se rapprocher beaucoup plus à la liberté de commerce. D'ailleurs, les professeurs, Gugliemi et Koubi estiment, à cet effet, que les notions de liberté d'entreprendre et liberté de commerce et de l'industrie présentent une certaine confusion²¹⁵.

En droit marocain, le principe de la liberté d'entreprendre, est énoncé par plusieurs textes réglementaires sous forme de liberté de commerce et de l'industrie. Si le fait pour un individu de participer à la vie économique est considéré comme un droit fondamental, la liberté de commerce et de l'industrie sont deux disciplines indissociables de ce droit²¹⁶

On analysera dans ce développement le fondement et les composantes de la liberté d'entreprendre.

²¹⁴ J-P. Theron, *A propos de la liberté d'entreprendre*, Melanges Péquinet T2 1984, p675

²¹⁵ G. Gugliemi et G. Koubi, *Droit du service public*, Montchrétien, ed 2000 p 203

²¹⁶ J-J. Israel, *Droit des libertés fondamentales*, LGDJ « Manuel » 1998, p 514 et s

A- Le fondement du principe de la liberté d'entreprendre

102. Le cadre légal de la liberté d'entreprendre La liberté d'entreprendre trouve aussi son fondement légal dans une série de textes de lois comme la loi 15-95 formant code de commerce²¹⁷, ainsi que le code des obligations et des contrats,²¹⁸ et bien d'autres. Mais, le texte le plus illustrant et consacrant la liberté d'entreprendre, c'est la loi relative à la liberté des prix et de la concurrence²¹⁹. Cette loi est venue remplacer et annuler celle relative au contrôle par l'Etat des prix et les conditions de vente des produits et marchandises. C'est alors que la liberté des prix est devenue la règle et le contrôle administratif n'est qu'une exception.

Les lois organisant les professions libérales consacrent implicitement le principe de la liberté d'entreprendre, sans pour autant le préciser, puisque ces professions sont fondées sur la liberté d'établissement. L'article 2 de la loi relative à l'exercice de la profession d'architecte affirme que ce dernier peut exercer sa profession sous plusieurs formes, que ce soit à titre privé ou salarié ou encore sous forme de société²²⁰.

L'article 1 de la loi organisant la profession d'avocat soutient également le principe de la liberté d'entreprendre de la profession libérale et précise qu'il s'agit d'une « *profession libérale indépendante.....* »²²¹ Toutes ces dispositions permettent de confirmer que les activités professionnelles, intellectuelles et les professions libérales sont concernées

²¹⁷ BO n°4418 du 3/10/1996 p 568

²¹⁸ Code des obligations et des contrats, REMALD « *Textes et Documents* » 2004

²¹⁹ La Loi 06-99 relative à la liberté des prix et de la concurrence, BO 4938 du 27/09/2001

²²⁰ La Loi 16-89 relative à l'exercice de la profession d'architecte et à l'institution de l'ordre internationale des architectes, BO.4225 du 20/10/1993

²²¹ Loi 1.93-162 du 10.09.1993, BO 4264 du 20/7/1994.

implicitement par la liberté d'entreprendre. L'adoption de la loi sur la liberté des prix et de la concurrence a pour finalité principale l'organisation de la liberté de concurrence qui constitue le meilleur processus de régulation de la dominance économique et le pouvoir du marché. Cette initiative garantit au mieux le principe constitutionnel de la liberté d'entreprendre.

103. La conception jurisprudentielle du principe de la liberté d'entreprendre. La liberté d'entreprendre garantie par la constitution est assurément protégée par le juge administratif qui annule toute décision de l'administration tendant à la limitation de l'exercice d'activité, sans pour autant se prévaloir de la liberté d'entreprendre. La jurisprudence consacrant la garantie de la liberté de commerce l'assimile à la liberté d'entreprendre, et la place sur un pied d'égalité à celle-ci.

Le juge administratif marocain, considère la liberté d'entreprendre comme une liberté publique à travers un arrêt rendu par la Chambre administrative de la Cour Suprême qui a prévu que : «*les pouvoirs de Police confiés aux pachas et aux caïds... ne leur permettent pas de prescrire, sans porter atteinte à la liberté de commerce et d'industrie, des mesures entraînant l'interdiction générale et absolue de* »²²² Dans cet arrêt, l'annulation de l'acte administratif était justifiée par le fait que la mesure prise par l'autorité locale en interdisant l'exercice d'une activité, n'était pas proportionnelle à ce qu'exige l'ordre public. Dans le même sens, un autre arrêt précise que : « *attendu qu'il appartient au gouverneurDe prendreles mesures nécessaires pour prévenir le dangerpeut présenter pour l'ordre et la moralité publics, le gouverneur ne pouvait sans porter atteinte à la liberté de commerce, décider*

²²²ChadmCS 25/11/1965, Bouchaib Ben Mohamed, Rp 212.Obs, Mohamed El Yaacoubi , *Réflexions sur les droits de l'homme et les libertés publiques au Maroc*, p 295

une mesure d'interdiction d'exploitation ... »²²³. Ainsi, lorsque l'activité n'est pas organisée et garantie par la loi, en tant que liberté publique, le contrôle de proportionnalité, assuré par le juge devient moins rigoureux.

Pour sa part le conseil constitutionnel français estime que la liberté d'entreprendre à une valeur constitutionnelle « *la liberté qui, aux termes de l'article 4 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen consiste à pouvoir faire tout ce qui ne nuit pas à autrui, ne saurait elle-même être préservée si des restrictions arbitraires ou abusives étaient apportées à la liberté d'entreprendre* »²²⁴.

A partir de cette jurisprudence, il a été considéré que la liberté d'entreprendre présente une valeur supérieure à la liberté de commerce et de l'industrie²²⁵. Ainsi, la liberté d'entreprendre vise à concrétiser la protection de l'initiative privée et individuelle et intervient tant que l'exercice de cette liberté n'est pas interdit par la loi.

B - La dimension économique de la liberté d'entreprendre

104. La liberté de commerce et d'exploitation. La liberté d'exploitation concrétise la liberté d'entreprendre puisqu'elle ne permet à toute personne de gérer son entreprise comme bon lui semble.²²⁶ Plus précisément, chacun est libre de déterminer librement la politique et la

²²³ChadmCS 22/6/1964, Ahmed Ouakrim, Rp 204 ; obs Mohamed El Yaacoubi,

²²⁴Décision 94.345, AJDA, 1994 p 721 note P.Waschman, .Mohamed El Yaacoubi, *Réflexions sur les droits de l'homme et les libertés publiques au Maroc*, op cit

²²⁵D. Ferrier, *La protection du consommateur*, Dalloz, 9^{ème} édition, 2003 p 622

²²⁶P.Delvolvé, *Droit public de l'économie*, Dalloz 1998 n°6, p 114

stratégie commerciale qui lui paraît convenable à ses intérêts. Si le fait pour un individu de participer à la vie économique est considéré comme un droit fondamental, la liberté de commerce et de l'industrie ne peuvent s'en dissocier²²⁷. D'ailleurs, le droit à l'initiation économique, qui comporte la liberté d'entreprendre, est assurément un droit naturel sur lequel repose l'ordre social puisqu'il permet « à l'homme de se réaliser en développant sa personnalité créative »²²⁸.

Compte tenu de l'évolution des droits de l'homme, il n'est plus possible d'ignorer la dimension économique et sociale des droits et libertés fondamentales. La liberté de commerce et de l'industrie concerne essentiellement le régime juridique des activités industrielles et commerciales des entreprises déjà existantes²²⁹. Elle limite l'intervention des pouvoirs publics pour éviter les entraves aux principes corollaires de la liberté de concurrence. Il ne s'agit pas uniquement de faire le rapprochement avec la liberté de commerce pour mesurer la dimension économique de la liberté de commerce, il faut aussi faire le rapprochement avec la liberté de concurrence qui a été rattachée à la liberté d'entreprendre par la constitution marocaine de 2011.

105. La liberté de la concurrence. La liberté de concurrence suppose le droit pour les entreprises privées exerçant une activité sur un marché déterminé, de ne pas voir la concurrence faussée par des mécanismes d'aides et de subventions des organismes publics.²³⁰ En effet la protection constitutionnelle de la liberté de concurrence reflète la volonté des pouvoirs

²²⁷ J.-J. Israel, *Droit des libertés fondamentales*, LGDJ op cit,

²²⁸ J.-F. Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit, p 495

²²⁹ L. Boy et P. Reis, *Libertés économiques et droits de l'Homme ?*, ouvrage collectif, Droits économiques et droits de l'homme, Larcier, 2009, p 269

²³⁰ M. El Yaagoubi., *Réflexions sur les droits de l'homme et les libertés publiques au Maroc (1986-2012)*, Imp Al Maarif Al Jadida, 2012 p 299

publics à combattre toute entrave à cette liberté²³¹. Mais que signifie concrètement la liberté de concurrence pour faire l'objet d'une garantie constitutionnelle ?

La liberté de concurrence présente une double signification. D'abord que chaque personne, physique ou morale de jouir du droit de mettre en œuvre les procédés les plus efficaces pour réaliser le maximum de profit²³². Ensuite, elle permet à l'entreprise de s'opposer à toute discrimination ou perturbation du libre jeu de l'offre et de la demande du marché. Toutefois cette liberté peut se voir limitée du fait de l'action des opérateurs économiques qui se traduit par un excès de la part de ces derniers²³³. La liberté de concurrence ne peut se dissocier de la liberté d'entreprendre. C'est pour cette raison que l'article 35 de la constitution marocaine se réfère aux deux libertés que l'Etat doit garantir. On ne peut concevoir une liberté d'entreprendre sans liberté de concurrence. Celle-ci garantit la liberté de commerce et d'industrie par le fait qu'elle suppose l'exercice d'une activité dans le cadre d'un système de compétition ouverte.

Paragraphe 2 : Le principe de la liberté des décisions de gestion en droit fiscal.

106. Le choix de la situation la plus favorable. L'impôt n'a de légitimité que dans la mesure où il n'est prélevé que pour l'entretien de

²³¹L.Boy et P.Reis, *Libertés économiques et droits de l'Homme ?*, ouvrage collectif, Droits économiques et droits de l'homme, op cit, p 269

²³²M. El Yaagoubi., *Réflexions sur les droits de l'homme et les libertés publiques au Maroc (1986-2012)*, op cit p 299

²³³J-B.Blaise, *Droit des affaires*, Paris, LGDJ 3^eed, 2002, p 313 et s

l'Etat, qui assure la garantie des droits individuels ainsi que la sûreté des personnes et des biens²³⁴. Loin de l'idée que l'impôt ne sert qu'à financer les charges publiques, il devient un moyen de construction d'un modèle économique²³⁵. Ce droit permet d'abord au gestionnaire d'exploiter l'activité la moins imposable dans le cadre juridique de son choix, et d'utiliser les moyens financiers les plus favorables.

Le principe de la liberté de gestion en droit fiscal revêt une dimension particulière et importante. Le principe de la liberté de gestion constitue, l'un des principes fondamentaux et l'une des pierres angulaires du droit fiscal²³⁶. Le principe de la liberté d'entreprendre a pour corollaire la libre gestion de l'entreprise,²³⁷ qui prévoit que tout citoyen peut exploiter son activité selon la forme et le choix de la situation fiscale la plus favorable pour lui, surtout lorsque la loi n'impose pas un mode de gestion bien déterminé. Toutefois, l'analyse des différents aspects de la liberté de choix, qui affirment que la liberté d'entreprendre est bien présente en droit fiscal, nous mènent vers une composante très solide de la liberté de gestion, qui est le principe de non immixtion dans la gestion de l'entreprise.

Il s'agit d'un principe général que nul ne conteste sérieusement, sauf à s'entendre sur sa portée exacte²³⁸. A partir de ce principe, l'administration ne peut nullement se substituer aux chefs des entreprises pour décider de l'intérêt de l'entreprise. Seul le chef d'entreprise est admis à prendre des

²³⁴ M. El Yaagoubi, *Réflexions sur les droits de l'homme et les libertés publiques au Maroc (1986-2012)*, op cit, p 298

²³⁵ K.Koleva, J-M.Monnier, *La représentation de l'impôt dans l'analyse économique de l'impôt et dans l'économie des dispositifs fiscaux*, Revco 2009/1, Vol 6, p 33-57

²³⁶ B.Plagnet, *La non immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises*, BF 11/99 pp 687-692

²³⁷ C.Bur, *L'acte anormal de gestion ou le premier risque pour l'entreprise*, EFE, 1999, p 32

²³⁸ E.Kornprobst, *La notion de bonne foi application au droit fiscal français*, L.G.D.J, 1980, p 144

décisions selon sa propre politique commerciale et financière²³⁹ ce qui vaut à l'administration fiscale de ne pas s'immiscer dans la gestion de librement choisie.

Nous analyserons à travers ce paragraphe le fondement de la liberté de gestion comme un principe de base de la liberté d'entreprendre pour développer par la suite la portée et l'étendu du principe de non immixtion dans la gestion de l'entreprise.

A- La liberté de gestion comme principe de base de la liberté d'entreprendre en droit fiscal :

107. L'affirmation de la liberté de choix des actes de gestion. Le pouvoir de direction et de gestion d'une entreprise n'appartient en principe qu'à ses dirigeants, seuls habilités à opérer les choix entre les diverses options juridiques comptables, économiques commerciales, sociales ou fiscales à travers une stratégie de gestion bien définie.²⁴⁰ C'est un droit qui doit s'exercer souverainement par le chef de l'entreprise, avec une audace mesurée, dans des limites à ne pas franchir, afin de satisfaire aux mieux les intérêts de l'entreprise. Mais cette liberté ne peut être absolue sans que les intérêts publics constitués à partir des intérêts particuliers ne soient compromis²⁴¹. S'il est incontestable que le chef de l'entreprise puisse être animé par l'intention de réaliser une politique commerciale appropriée à son

²³⁹E. Tauzin, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, op cit, p 70

²⁴⁰D. Gutman, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 4^e éd, 2013, p 369

²⁴¹ P. Serlooten, *La décision, instrument de gestion fiscale ?* Collec Histoire, gestion, organisation, n°7 Presse de l'Université des Sciences Sociale de Toulouse, 1999, p 335-352

entreprise, ou conquérir de nouveaux marchés, il n'est pas certain qu'il puisse prendre des décisions qui ne sont pas inspirées par l'intérêt de l'exploitation.

Cette approche « égoïste »²⁴² du chef de l'entreprise dans ses rapports avec autrui notamment avec les institutions, conduit forcément à la recherche de son propre intérêt au détriment de l'intérêt général de la collectivité à laquelle il appartient²⁴³. A ce sujet, le doyen RIPERT a bien précisé que « *Le législateur est dans son rôle s'il va au secours des faibles. La liberté ne convient qu'aux forts* »²⁴⁴. On ne peut alors parler de liberté de gestion absolue, tant que l'intérêt d'autrui est compromis. Le législateur marocain a bien délimité le champ de l'exercice de la liberté de gestion à travers la limitation de la liberté d'entreprendre²⁴⁵.

Alors que l'appréciation de l'intérêt que présente une opération pour une entreprise conduit nécessairement à l'appréciation des choix opérés, il est difficile d'admettre une réalité au principe de la liberté de gestion. Il serait inconcevable que l'administration puisse, à l'occasion d'un contrôle fiscal, remettre en cause les choix des organes de gestion, combien même, ceux-ci auraient été désavantageux pour l'entreprise. Toutefois, si le choix effectué par l'entreprise conduit à une réduction intentionnelle des ressources de l'Etat, le fisc devra intervenir pour régulariser. On ne peut alors parler de liberté de gestion absolue tant que l'intérêt d'autrui est compromis.

108. Le choix de la solution la plus avantageuse. La gestion fiscale consiste à améliorer la situation fiscale de l'entreprise qui bénéficie du droit de diminuer sa charge fiscale et se positionner dans des situations qui lui

²⁴²E. Tauzin, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, L'HARMATTAN 2011, rev 51.

²⁴³R. VonJhering, *L'esprit du droit romain*, trad. Meulenaere, T III, 3^{ème} éd, 1988- V l'exposé de cette doctrine par J.DABIN, *Le droit subjectif*, DALLOZ, 1952, p.56 et s.

²⁴⁴G. Ripert, *L'ordre économique et la liberté contractuelle*, Mélanges Gény, t II, p. 352

²⁴⁵Article 35 Constitution Marocaine, op cit

permettent de réaliser ou non un bénéfice. A travers cette décision engagée dans le cadre de la liberté de gestion, la matière imposable se trouve dans le centre de l'opération. A côté de la liberté de créer ou non la matière imposable, la liberté de gestion emporte également le droit d'opter pour la solution la moins imposée²⁴⁶. Il en est de même lorsque l'organe de gestion d'une entreprise décide des dépenses que l'entreprise compte engager.

Le C.E française affirmé dans un arrêt, devenu très célèbre, que « *le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il a traité le maximum de profits que les circonstances lui auraient permis de réaliser* »²⁴⁷. C'est pour ces considérations que le juge refuse de reconnaître à l'administration le droit « *de critiquer une gestion qu'elle estime ou trop prudente ou trop aventurée* »²⁴⁸. Ceci étant, l'optimisation du résultat fiscal n'est pas le seul but recherché par l'entreprise à travers la gestion fiscale, son choix peut également être animé par un souci de différer le paiement de l'impôt. Lorsque le rôle et la pérennité de l'entreprise sont au centre de la morale économique²⁴⁹, une meilleure adaptation du système fiscal aux exigences socio-économiques n'est pas à sous-estimer. La logique économique²⁵⁰ veut que les choix opérés librement par les chefs des entreprises dans l'intérêt de leur entreprise ne puissent être remis en cause que s'ils présentent un acte illicite²⁵¹.

²⁴⁶M.Kasraoui, *Gestion fiscale de l'entreprise marocaine*, ed Cabinet Kesraoui 2 003, p146

²⁴⁷CE, 8^es.s. 7 Juillet 1958 Req 35977 – DF 1958 n° 44. com. 938 ; Dupont 1958 p 573.

²⁴⁸M.Cozian, *Les grandes principes de la fiscalité des entreprises*, op, cit page 52 .n° 3-6-54.

²⁴⁹B.Plagnet, *Illicéité et normalité*, BF 7/84 in C.Bur, *L'acte anormal de gestion ou le premier risque fiscal de l'entreprise*, op cit, p 20

²⁵⁰M.Cozian, *Illicéité et anormalité*, in *Grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4^e 1999

Thème 7 ;

²⁵¹CE 10 Déc 1969, req 73.973 comm n° 1429, conclSchmeltz

B- Le principe de non immixtion dans la gestion de l'entreprise

109. Le choix de la solution la plus avantageuse. Le chef de l'entreprise est le seul qui juge du meilleur choix de la politique financière de son entreprise. Lorsque l'entreprise se conforme aux règlements comptables et fiscaux, il est tout à fait logique que l'administration n'ait pas à critiquer une gestion déficitaire qu'elle trouve trop risquée ou encore de diversifier son activité par prudence. La poursuite d'une activité déficitaire pour une entreprise peut être effectuée par consentement des associés et répondre à un intérêt collectif en réalisant des économies pour eux. L'administration fiscale n'a pas à critiquer la politique financière suivie par l'entreprise ou à reprocher aux dirigeants de s'être aventurés ou ne pas être assez prudents. Dire que l'administration ne peut reprocher à la société une mauvaise gestion, c'est consacrer le principe de non immixtion dans la gestion de l'entreprise²⁵².

Il convient de citer à cet effet Gambier qui confirme que: « *les contribuables ont le droit d'être habiles et si deux ou plusieurs solutions leur sont offertes pour parvenir à des résultats approchant, ils ont parfaitement le droit (on peut même dire le devoir), lorsqu'une décision doit être prise au nom d'une société par les dirigeants responsables de choisir celle qui est la moins onéreuse du point de vue fiscal* »²⁵³. Dans le même sens va l'appréciation du fiscaliste M. Cozian qui fait du mauvais choix d'une

²⁵² J.Schmidt, *Les principes fondamentaux du droit fiscal*, Dalloz 1999, p 125

²⁵³ C.Gambier, *Les impôts en France*, Editions Lefevre 1986 p. 229.

option fiscale, une faute de gestion : « *C'est peut-être une faute de gestion que de se priver d'un avantage fiscal* »²⁵⁴.

Toutefois, la jurisprudence²⁵⁵ et la doctrine française excluent, pour l'administration fiscale, la possibilité de s'immiscer dans la gestion de l'entreprise mais reconnaissent tout de même le droit au fisc de régulariser des situations qu'il considère anormales²⁵⁶. Ainsi le choix du régime fiscal le plus favorable est subordonné à la condition que le contribuable se trouve dans une situation ayant motivé son choix. Lorsque le choix existe, par exemple pour redresser la situation financière d'une filiale ou pour définir la politique financière et commerciale d'une entreprise, le chef de l'entreprise doit avoir la possibilité d'exercer librement les actes de gestion qu'il estime favorable à son entreprise²⁵⁷. Si l'administration s'estime en droit d'aller contre ce choix, c'est qu'elle se permet d'apporter une appréciation sur l'opportunité ou la légitimité même de l'opération. Or l'administration n'est tenue que par un droit de contrôle de régularité des actes.²⁵⁸

110. L'étendu du principe de non immixtion dans la gestion de l'entreprise. Le risque de perte ou de gestion déficitaire, étant une composante normale de la gestion, l'administration ne peut alors s'immiscer dans la gestion, considérée comme anormal. Seuls les actes dont aucune considération économique ne peut être avancée pour justifier le but déterminant poursuivi par le chef de l'entreprise peuvent légitimer l'action de l'administration²⁵⁹. Ce n'est qu'en présence d'une discordance une discordance entre les éléments matériels et intentionnels que les services

²⁵⁴ M.Cozian, *Cours de droit fiscal des affaires* – Paris 1980 – page 310.

²⁵⁵ CE, 8^es.s. 7 Juillet 1958 Req 35977 – DF 1958 n° 44. com. 938 ; Dupont 1958 p 573.

²⁵⁶ M.Cozian, *Cours de droit fiscal des affaires* – Paris 1980 – page 310.

²⁵⁷ E.Tauzin, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, L'Harmattan 2011, p 74

²⁵⁸ CAA Paris 6 juill 1995 req n° 93-1123, SA Morabito : RJF 3/96, n°287, DF 52/95

²⁵⁹ E. KORNPROBST, *La notion de bonne foi application au droit fiscal français*, op cit, p 181

fiscaux pourront constater et sanctionner sans porter atteinte au principe de non immixtion dans la gestion. Il en est ainsi lorsqu'il s'agit d'une dépense exagérée. Dans ce cas aucune atteinte ne sera portée à l'acte de gestion litigieux lui-même et aucun jugement ne sera porté sur l'intention du décideur, il y aura seulement une rectification des conséquences de cet acte qui se caractérise par une appréciation extérieure de la cohérence des éléments constitutifs de l'acte de gestion.

La Cour de Cassation marocaine a soutenu, à cet égard, que la poursuite d'une activité déficitaire pendant quatre années consécutives ne permet pas à l'administration de réintégrer, dans le résultat fiscal, les charges qu'elle considère non fondées : *« Attendu que la société requérante a réalisé un résultat déficitaire pendant les quatre exercices vérifiésAttendu que la reconstitution du chiffre d'affaire suite à rejet de comptabilité et réintégration des charges non justifiées..., ne veut pas dire que ces réintégrations constituent des dividendes distribués aux associés »*.²⁶⁰ La position de la Cour de Cassation paraît ambiguë. Faut-il comprendre que l'administration est en droit de sanctionner le maintien de l'activité déficitaire et la non réalisation de résultat positif, par la réintégration des charges au bénéfice ? Ou faut-il comprendre que l'immixtion de l'administration dans la gestion de l'entreprise reste relative ?

²⁶⁰CC, 10/02/2010, n° 118, Aff Ste SaliniItal c/ Direction des impôts, doss 463/4/2/2008, non publié

Section 2 : La liberté de gestion en droit fiscal à travers les options fiscales :

111. Définition de l'option fiscale. L'option fiscale se définit comme la faculté reconnue au contribuable, dans certaines situations, par la loi fiscale, « *de modifier la manière dont il est assujéti à l'impôt* »²⁶¹. Il s'agit d'une manifestation de la volonté du contribuable et l'expression de sa liberté d'entreprendre les choix qui lui semblent les plus avantageux.

Le code général des impôts présente une multitude d'options qui varient selon le choix du cadre juridique de l'entreprise ou encore le régime fiscal applicable.²⁶² Nous nous attacherons à délimiter le domaine des libéralités fiscales à travers les options prévues par la loi fiscale marocaine et les paramètres d'optimisation fiscale (§1), pour affirmer l'influence de la variable fiscale dans les décisions de gestion, et par conséquent la consécration de la liberté d'entreprendre en tant que liberté fondamentale (§2).

²⁶¹ A. Agostini, *Les options fiscales*, L.G.D.J., 1983, p 11

²⁶² Articles 2,3,10,13,19 du CGI

Paragraphe 1 : La simultanéité de l'option fiscale et liberté de gestion

112. Acte de volonté conditionné. Une entreprise en croissance cherche le plus souvent à minimiser l'impôt alors qu'une entreprise nouvellement créée aura d'avantage le souci d'améliorer son image vis à vis des tiers en présentant un résultat fiscal important. L'option fiscale permet l'application au contribuable d'un statut particulier sans, pour autant en modifier la nature légale. L'exercice d'une option suppose généralement l'accomplissement de certaines conditions qui sont généralement soumises au contrôle de l'administration fiscale.²⁶³ L'utilisation de telle ou telle forme de gestion fiscale dépend en général de la situation particulière de l'entreprise.

Si la notion d'option fiscale ne comporte pas toutes les manifestations de volonté du contribuable que le droit fiscal autorise, il ne s'agit pourtant pas d'une notion dont la portée réelle serait réduite à l'extrême. Les notions d'option et de décision de gestion semblent très proches l'une de l'autre. Une analyse des caractères de la décision de gestion dans le choix de l'option nous permettra de mieux appréhender la question en examinant de près les décisions de gestion fiscale et les décisions de gestion ayant une incidence fiscale.

Toutefois, il est difficile de donner un aperçu succinct et concret de la notion de décision de gestion (B) sans passer par une analyse de la portée

²⁶³ Article 210 CGI, op cit

de la notion de décision de gestion en faisant la distinction entre décision de gestion et erreur comptable (A) .

A- La portée de la décision de gestion

113. La théorie des décisions de gestion et l'erreur comptable. La notion de décision de gestion se divise en deux catégories : la première est constituée des décisions de gestion régulières qui traduisent l'exercice par le contribuable d'une simple faculté qui lui est ouverte par la loi fiscale. La seconde catégorie concerne les décisions de gestion irrégulières qui se présentent d'après Delmas-Marselet, en absence d'option comme « *les irrégularités commises par le contribuable dans l'intérêt de l'entreprise et qui ont pour effet de réduire le bénéfice imposable par rapport à ce qu'eût donné une exacte application de la loi fiscale.....* »²⁶⁴. Ce dernier précise que la distinction entre erreur et décision de gestion a été prévue pour résoudre deux questions : celle « *du droit du contribuable de réclamer la rectification de ses écritures comptables..... Et celui de l'opposabilité à l'administration, passé le délai de prescription des écritures, figurant au bilan de clôture du dernier exercice prescrit* ».

Cette approche objective de la distinction de l'erreur de la décision de gestion vient s'ajouter à une conception subjective de la notion d'erreur comptable dans son rapprochement de la décision de gestion. Selon Picard, l'erreur se présente : «*Comme l'irrégularité, l'inexactitude commise par le contribuable sans qu'existe une volonté de sa*

²⁶⁴M.Delams-Marsalet, *conclusion sur CE*, 4Nov 1970, n° 75564, R.J.F, 1970, p 751 et s

part d'influencer la gestion de l'entreprise »²⁶⁵. Ainsi l'intention volontaire ou involontaire de la décision irrégulière de gestion permet de la différencier de l'erreur de gestion.

114. La portée juridique de la qualification de la décision de gestion.

Lorsqu'un acte de gestion entrepris par le contribuable s'analyse comme une décision de gestion régulière, la portée de la qualification est à la fois évidente et fondamentale. La décision de gestion entreprise librement par le contribuable est intangible et s'impose tant à l'administration qu'au contribuable lui-même.

La décision irrégulière de gestion n'est pas non plus dénuée de portée juridique. Dans la mesure où il s'agit d'une fraude délibérée, il est logique que le contribuable ne soit pas admis à rectifier cette prise de décision. La différence de nature entre décision régulière et décision de gestion irrégulière se traduit par une différence de portée juridique de ces décisions vis-à-vis du contribuable qui a exercé pleinement sa liberté d'entreprendre.

B- Les caractères de la décision de gestion dans le choix de l'option

115. Les décisions de gestion fiscale. Les décisions fiscales constituent sans aucun doute la catégorie des décisions la plus importante parmi les décisions de gestion qu'un chef d'entreprise peut prendre en toute liberté. L'entreprise peut effectuer un choix à l'intérieur de la fourchette

²⁶⁵J-F.Picard, *Erreur et décision de gestion*, chronique in *Revue de Jurisprudence fiscale*, 1-79 et 2-79; A.Agostini, *Les options fiscales*, L.G.D.J, 1983, p 11

légale, de pratiquer tel ou tel amortissement, de décider d'évaluer ses stocks hors taxe ou bien taxes comprises, elle peut également choisir d'étaler ou ne pas étaler une plus-value à court terme.

Dans tous ces cas de figure, la décision de gestion fiscale prise librement par le contribuable, est une option fiscale qui caractérise clairement l'exercice de la liberté d'entreprendre dans le choix de l'option fiscale. Si on peut admettre que les décisions de gestion fiscale sont des options, ce n'est pas le cas pour tous les actes qualifiés de décision régulière, il faut prendre en compte les décisions de gestion qui ne sont pas fiscales mais qui ont une incidence fiscale.

116. Les décisions de gestion à incidence fiscale. La décision de gestion à incidence fiscale est une option juridique que le contribuable exerce et qui entraîne une répercussion sur l'impôt à payer. Et comme il s'agit d'un acte de gestion entrepris en toute liberté et légalité, il est opposable au contribuable. Malgré le caractère régulier des décisions de gestion à incidence fiscale, elles ne traduisent pas l'exercice d'une option fiscale mais plutôt une option juridique. Cette dernière se caractérise par la recherche de technique juridique qui permet légalement d'aboutir à un résultat déterminé.²⁶⁶ Il s'agit ici de la liberté de faire ou de ne pas faire tel ou tel acte juridique.²⁶⁷

Même si l'option juridique à une incidence fiscale, elle se différencie de l'option fiscale par son caractère objectif. Lorsque le contribuable préfère d'opter pour une option juridique qui a une incidence fiscale, il choisit de se situer dans une position juridique que la loi fiscale traite d'une certaine

²⁶⁶V.Schmidt, *Les choix fiscaux des contribuables*, DS. 1974, 1^{ère} partie, p 23 et s

²⁶⁷I. Najjar, *Le droit d'option, contribution à l'étude du droit protestatif et de l'acte unilatéral*, Thèse, Paris 1967, L.G.D.J

manière bien précise. Une telle décision reste néanmoins opposable et à l'administration et au contribuable.

Paragraphe 2 :L'opposabilité des options fiscales aux acteurs de la liberté de gestion en droit fiscal

117. L'opposabilité. Lorsque le contribuable exerce une option, il modifie sa situation fiscale et se soumet aux règles relatives au régime optionnel et non aux règles de droit commun. L'idée maitresse qui apparaît dès la première analyse est celle de l'opposabilité du choix effectué.²⁶⁸ Cette opposabilité s'applique tant à l'égard du contribuable que par rapport à l'administration. Du côté du contribuable, l'opposabilité est précisée par la manifestation de la liberté d'entreprendre des choix qu'il a exprimé : il a choisi librement d'être soumis à un régime plutôt qu'à un autre, il doit en assumer les conséquences. Le principe s'applique à l'administration, qui est liée par la modification de la situation fiscale qu'elle a proposée au contribuable.

Nous allons envisager successivement les deux facettes du principe d'opposabilité des options, au contribuable et à l'administration.

²⁶⁸ A. Agostini, *Les options fiscales*, op cit, p 253

A- L'opposabilité de l'option choisie librement au contribuable.

118. L'irrévocabilité de l'option librement entreprise. Les objectifs de l'établissement des options, sont sans doute nombreux, mais il ne s'agit forcément pas de permettre au contribuable d'éviter le plus aisément possible de payer l'impôt. L'appréciation de la portée du principe irrévocable de l'option ne peut être effectuée sans faire la classification des options en fonction de la durée de leurs effets dans le temps. Il est nécessaire de noter que la portée du principe irrévocable de l'option est différente selon la catégorie de l'option.

En matière de fiscalité optionnelle, l'irrévocabilité de l'option constitue le principe de base. L'irrévocabilité des options se justifie de plusieurs manières. Il est tout à fait normal d'assumer les conséquences des choix entrepris dans le cadre de l'exercice d'une pure liberté. C'est là un fondement « *moral et philosophique* »²⁶⁹. Un développement à contrario conduirait à constater que l'admission de l'irrévocabilité de l'option serait lui enlever le caractère de liberté. On ne peut, alors à confirmer que toutes les options sont irrévocables.

Ainsi, l'option qui a pour finalité de modifier la nature fiscale d'une opération déterminée, signifie l'impossibilité de contester l'imposition par le moyen de la remise en cause du choix effectué et qui a eu une influence sur le régime d'imposition. Par contre, lorsqu'il s'agit d'une option qui prend en compte plusieurs opérations qui s'étalent sur un certain temps, l'irrévocabilité aura comme portée non seulement d'empêcher la possibilité

²⁶⁹ A. Agostini, *Les options fiscales*, op cit, p 253

de revenir sur le choix effectué, mais aussi étaler cette incapacité aux opérations à venir.

119. L'illustration des autres effets de l'option vis-à-vis du contribuable. Le contribuable qui a régulièrement et librement effectué un choix d'option voit sa situation fiscale régie par les dispositions du régime pour lequel il a opté et non celles de droit commun. Le contribuable ne peut pas choisir entre les différents aspects du régime optionnel.²⁷⁰ L'effet intégral de l'option à l'égard du contribuable est particulièrement formulé en ce qui concerne l'assujettissement à la TVA. Selon le régime de l'encaissement, la taxe facturée à un client n'est exigible à l'administration fiscale qu'après son encaissement effectif. La date de paiement de la facture constitue la date de l'encaissement et rend la TVA exigible. S'agissant du régime de droit commun, tant que le contribuable n'a pas formulé expressément le choix de l'option du régime de débit, il est considéré comme ayant implicitement opté pour le régime de l'encaissement.

Le contribuable qui décide de se soumettre au régime du débit, est tenu d'informer l'administration fiscale par la remise d'une déclaration avant le 31 janvier ou avant l'expiration des 30 jours qui suivent la date de début de l'exercice de l'activité.²⁷¹ En optant pour le régime du débit, la TVA devient exigible dès l'établissement de la facture et l'inscription de la créance au débit de son client. La taxe est déclarée et payée avant sa perception par le redevable. Il s'agit là d'un régime optionnel qui confirme formellement que le contribuable dispose d'une véritable liberté de choix.

²⁷⁰ A. Agostini, *Les options fiscales*, op cit, p 263

²⁷¹ Article 95 CGI : « Le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée est constitué par l'encaissement total ou partiel du prix des marchandises, des travaux ou des services ».

B-La portée du principe de l'opposabilité de l'option à l'administration.

120. L'option et la mesure de faveur. Le phénomène optionnel est encore considéré par l'administration, que comme le moyen de déroger aux règles normales d'imposition, dans un sens favorable aux intérêts du contribuable. Cette conception conduit à une interprétation très limitative des dispositions légales régissant l'option, ce qui peut parfois entraîner un renversement de la situation optionnelle qu'il choisit librement²⁷².

Cette attitude administrative, peut s'expliquer par le fait qu'il n'existe pas encore, sur le plan doctrinal, de distinction claire entre les régimes optionnels et les régimes d'autorisation et agrément fiscaux ce qui peut s'apparenter à un abus de droit.

133. Option et abus de droit. La notion d'abus de droit intervient lorsque l'administration cherche à contester un acte juridique, extérieur à la loi fiscale et légalement entrepris dans le cadre de la liberté de choix ou la liberté de gestion.²⁷³ Même si la motivation de l'administration est précisément d'ordre fiscal, il s'agit de remettre en cause des actes qui entrent dans la catégorie des options juridiques.

L'impossibilité pour l'administration de remettre en cause le régime optionnel qui découle du libre choix du contribuable est fondée principalement sur des motifs théoriques : il serait paradoxal que la loi accorde au contribuable le droit de choisir un régime différent de celui qui

²⁷² P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, op cit, p 179

²⁷³ J-C Drie, *Procédure de contrôle fiscal, La voie de l'équilibre*, L'Harmattan, 2005, p 222 et s

est pratiqué et que l'administration puisse remettre en cause ce choix, en se fondant sur le fait que le contribuable a choisi abusivement l'option pour bénéficier des avantages qui s'y rattachent. Il est logique de penser que si le contribuable abandonne le régime de droit commun, s'est justement pour bénéficier des avantages du régime optionnel²⁷⁴.

²⁷⁴P.Serlouten, *Droit fiscal des affaires*, op cit, p 180

Chapitre 2 : Les gardes fous de la liberté d'entreprendre en matière fiscale

121. Le rôle protecteur du fisc. L'administration se permet souvent, lors d'un contrôle fiscal, de s'immiscer directement ou indirectement dans la gestion de l'entreprise vérifiée, légitimant son action par les impératifs de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale, ou encore réprimer le contribuable quise livre à un usage abusif du droit²⁷⁵. Le contribuable ne peut arguer du principe de la liberté de gestion chaque fois que les décisions qu'il a prises affectent manifestement la rentabilité de l'impôt. L'administration, en exerçant le contrôle des opérations réalisées dans le cadre de la libre gestion de l'entreprise, est amenée à interpréter et requalifier les actes de gestion des entreprises pour en tirer le maximum d'impôts. Le redressement de l'acte anormal de gestion se réalise à travers la reconstitution du chiffre d'affaires, lorsque l'administration estime que la comptabilité contient des irrégularités, ou lorsque le chiffre d'affaires est minoré.²⁷⁶

Les notions d'acte anormal de gestion et abus de droit sont issues d'une œuvre prétorienne²⁷⁷, « dans l'acte anormal de gestion comme dans l'abus de droit, le contribuable ne viole aucune prescription de nature fiscale ; il ne commet pas de fraude stricto sensu »²⁷⁸. En dépit de ce

²⁷⁵C.Bur, *L'acte anormal de gestion ou le premier risque fiscal de l'entreprise*, op cit, p 31

²⁷⁶ Article 213-I.CGI : « I.- Lorsque les écritures d'un exercice comptable ou d'une période d'imposition présentent des irrégularités graves de nature à mettre en cause la valeur probante de la comptabilité, l'administration peut déterminer la base d'imposition d'après les éléments dont elle dispose ».

²⁷⁷ CE 10 Juin 1981, req n° 19.079, RJF 9/81, p429, comm n°2187 avec conclP.Lobry

²⁷⁸M.Cozian, *La notion d'abus de droit en matière fiscale*,.Gaz.Pal, 17 et19 Janvier 1993 ,p 2

rapprochement, les notions d'abus de droit et d'acte anormal de gestion doivent être distinguées. A la différence de l'abus droit, lorsque l'administration se situe sur le terrain de l'acte anormal de gestion, elle ne conteste nullement la réalité et la sincérité de l'acte entrepris librement par le contribuable, elle prétend uniquement qu'il va à l'encontre des intérêts de l'entreprise. Ainsi établies, les deux notions constituent des limites au principe de la liberté de gestion qui caractérise la liberté d'entreprendre en matière fiscale²⁷⁹. Nous examinerons à travers ce chapitre le concept de l'acte anormal de gestion(Section1) et la notion d'abus de droit (Section2) dans leur rapport avec la liberté d'entreprendre.

²⁷⁹M.Coizan, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, LexisNexis,, 4^{ème}éd 2016, p 21 et s

Section 1 : La théorie de l'acte anormal de gestion

122. Une arme redoutable. La théorie de l'acte anormal de gestion ne se base pas sur un texte légal qui définit expressément comment se présente un acte anormal de gestion. C'est la doctrine qui définit l'acte anormal de gestion comme « L'acte qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui prive cette dernière d'une recette, sans qu'il soit justifié par les intérêts de l'exploitation »²⁸⁰. L'évaluation du risque doit rester, en tout état de cause, à l'appréciation de celui qui le prend et qui en assume la responsabilité.

Connaitre la théorie de l'acte anormal de gestion et comment elle constitue une limite voire une entrave à la liberté de gestion en droit fiscal conduit à aborder la notion de l'acte anormal de gestion et son fondement (§1) avant d'analyser l'approche fiscale de l'acte anormal de gestion à travers les opérations de reconstitution de la base imposable (§2).

Paragraphe 1 : Le fondement de l'acte anormal de gestion en droit fiscal

123. Définition. L'acte anormal de gestion est un acte contraire aux intérêts de l'entreprise pour deux raisons :

²⁸⁰P.Serlouten, *Droit fiscal des affaires*, op cit, p 34

- D'abord parce qu'il est pris délibérément dans l'intérêt d'un tiers, soit qu'il ne procure aucun intérêt à l'entreprise, soit qu'il n'apporte à cette dernière qu'un intérêt minime par rapport à celui procuré au tiers.

- ou parce que faisant peser sur la société un risque manifestement excessif par rapport à ceux qu'un chef d'entreprise peut être conduit à prendre pour améliorer les résultats de l'exploitation²⁸¹.

Si on pouvait penser que l'intérêt de l'exploitation serait le critère unique de l'acte anormal de gestion, son champ d'application, sera plus élargi. Ainsi, la jurisprudence comparée s'est fondée sur le caractère excessif du risque pris par un gestionnaire de portefeuille pour rejeter la déductibilité d'une charge²⁸². En raison de son caractère anormal, un tel acte sera justement rectifié par l'administration. Après avoir élaboré la notion de l'acte anormal de gestion (A) nous ferons une présentation critique de l'approche administrative de la notion de l'acte anormal de gestion au risque excessif (B).

A- La notion de l'acte anormal de gestion

124. Les critères de la notion de l'acte anormal de gestion. La théorie de l'acte anormal de gestion permet à l'administration, d'écarter certains actes de gestions des entreprises, pour déterminer le

²⁸¹ E.Tauzin, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, op cit, p 99

²⁸² CE 17 octobre 1990, n°83310, *Loiseau* comm, O.Fouquet

bénéficeimposable.²⁸³ On ne peut s'empêcher de dire que le thème est sensible et sujet de controverse quant aux pouvoirs de l'administration et à la liberté de gestion. Lorsqu'un acte de gestion est relevé par l'administration fiscale comme présentant une anomalie, les effets de cette caractérisation diffèrent selon la gravité de l'anomalie, qui peut être quantitative ou qualitative²⁸⁴.

S'il ne fait guère de doute que l'ingérence de l'administration fiscale dans la vie des affaires par le recours à la théorie de l'acte anormal de gestion et au principe de la liberté d'entreprendre est objectivement inconciliable, la réalité du principe de liberté de gestion ne l'en est pas moins. L'acceptation « du principe de la non-gérance de l'Etat dans le domaine économique, »²⁸⁵ et la compréhension de l'intérêt de l'entreprise demeurent intimement liées à l'affirmation du principe de la liberté de gestion.

La liberté de gestion qui n'est qu'une application de la liberté d'entreprendre, est le meilleur garant d'une juste répartition et une production optimale des richesses et le droit fiscal ne saurait définir les normes de gestion.²⁸⁶ Un acte de gestion étant au centre de la théorie de l'acte anormal de gestion, se pose alors la question de savoir comment se présente l'acte contraire à l'intérêt de l'entreprise. S'agit-il de l'acte qui engage la société dans une perte inéluctable ou est-ce que la notion peut être étendue au risque que prend l'entreprise.

²⁸³ C. Bur, *L'acte anormal de gestion ou le premier risque fiscal de l'entreprise*, éd EFE 1999, p 3

²⁸⁴ J-F Picard, *Les actes anormaux de gestion*, RJF 9/79, chron, p 276

²⁸⁵ F. Dreyfus, *L'intervention économique*, PUF, coll, Thémis, 1971, p 970

²⁸⁶ E. Tauzin, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, op cit, p 23

125. La théorie du risque excessif. Tout en étant convaincu que le risque est une composante inévitable à la vie de l'entreprise, chaque fois qu'un risque est présent dans un acte de gestion entrepris par le contribuable, l'administration apprécie, dans son principe et son ampleur, le risque pris par le contribuable, afin de déterminer s'il est excessif ou normal. Avant l'arrêt *Loiseau* du 17 octobre 1990²⁸⁷, la définition de l'acte anormal de gestion renvoyait seulement à des actes comportant l'intention délibérée d'agir contrairement aux intérêts de l'entreprise en procurant un avantage à un tiers. A partir de cet arrêt, le CE a ajouté un nouveau critère qui est celui de la prise de risque excessif, en considérant comme acte anormal de gestion, les actes faisant peser sur l'intérêt de l'entreprise un risque manifestement excessif.

L'élargissement de la notion de l'acte anormal de gestion peut être constaté en ce que le concept de risque excessif est utilisé pour qualifier une opération anormale, jusqu'alors considérée comme normale ou relevant de la liberté de gestion. Après l'arrêt *Loiseau*, la théorie de l'acte anormal de gestion a connu certaines limites,²⁸⁸ la notion de l'acte anormal de gestion par risque excessif, s'est réimposée à l'occasion d'un arrêt du Conseil d'Etat français. Tout en consacrant le principe de non immixtion dans la gestion de l'entreprise, l'arrêt en question²⁸⁹ estime qu'un placement financier peut être qualifié d'acte anormal de gestion, s'il fait courir un risque manifestement exagéré à l'entreprise.

²⁸⁷ CE 17 oct 1990, req n° 83.310, *Loiseau* : Lebo, 282 ; GA, n° 31 ; RJF 11/90, n° 1317

²⁸⁸ L. Megdoud, *Le grand retour de l'acte anormal de gestion en droit fiscal*, chron, *Le petit juriste*, 17 juin 2012

²⁸⁹ CE 27 avril 2011., n° 319472, Ferrand ; CE 27 avril 2011, n° 327764 *Ste Legeps*

B- L'approche administrative de la notion de l'acte anormal de gestion au risque excessif.

126. L'approche qualitative. L'anormalité est qualitative lorsque l'entreprise supporte des charges, des frais, ou renonce à des recettes en poursuivant un intérêt totalement étranger au domaine d'activité de l'entreprise. Cette anormalité touche principalement la prise en charge de dépenses personnelles, ou l'indemnisation de pertes subies par les clients du contribuable et empêche toute les déductions effectuées. Il s'agit par exemple des réintégrations des provisions constituées par une entreprise pour créances douteuses en absence d'action judiciaire en recouvrement des dites créances. L'administration considère comme anormal l'acte de gestion de provisionner une créance dont le recouvrement est douteux sans pour autant engager une action en justice²⁹⁰. Une telle action à l'encontre des

²⁹⁰ Article 10-I du CGI marocain : « **I.-** Les charges d'exploitation constituées par :

A- les achats de marchandises revendus en l'état et les achats consommés de matières et fournitures;

B- les autres charges externes engagées ou supportées pour les besoins de l'exploitation, y compris :

I°- les cadeaux publicitaires d'une valeur unitaire maximale de cent (100) dirhams portant soit la raison sociale, soit le nom ou le sigle de la société, soit la marque des produits qu'elle fabrique ou dont elle fait le commerce;

2°- les dons en argent ou en nature octroyés : aux habous publics ;

C- les impôts et taxes à la charge de la société, y compris les cotisations supplémentaires émises au cours de l'exercice, à l'exception de l'impôt sur les sociétés ;

D- les charges de personnel et de main-d'oeuvre et les charges sociales y afférentes, y compris l'aide au logement, les indemnités de représentation et les autres avantages en argent ou en nature accordés aux employés de la société ;

E- les autres charges d'exploitation ;

F- les dotations d'exploitation.

Ces dotations comprennent :

I°- les dotations aux amortissements :

a) les dotations aux amortissements des immobilisations en non valeurs.

Les immobilisations en non valeurs doivent être amortis à taux constant, sur cinq (5) ans à partir du premier exercice de leur constatation en comptabilité ;

b) les dotations aux amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles.

Ces dotations concernent les immobilisations corporelles et incorporelles qui se déprécient par le temps ou par l'usage. Les dotations aux provisions sont constituées en vue de faire face soit à la dépréciation des éléments de l'actif, soit à des charges ou des pertes non encore réalisées et que des événements en cours rendent probables. Les charges et les pertes doivent être nettement précisées quant à leur nature et doivent permettre une évaluation approximative de leur montant. La déductibilité de la provision pour créances

débiteurs de l'entreprise peut entraîner une rupture des relations commerciales entre le contribuable et ses clients défailants. Il peut arriver aussi que les frais de l'action en justice engagée à l'encontre de chaque client soient plus importants que le montant de la créance elle-même.

Cette approche est celle retenue par la jurisprudence marocaine qui a eu l'occasion de se prononcer sur un cas d'espèce en rejetant la réintégration de la provision pour créance douteuse pour défaut d'action en justice à l'encontre du client de l'entreprise vérifiée aux motifs que : « *Attendu que concernant le point relatif aux créances irrécouvrables la CNRF a retenu le redressement effectué par l'inspecteur au motif que ces charges ne sont pas déductibles pour non-respect des conditions de fond et le formalisme prévu par l'article 10 du CGI, et que au vu des documents présentés par la requérante et les conclusions de l'expert retenant l'impossibilité de recouvrement de ces créances il a été décidé de retenir le redressement de ce dernier* »²⁹¹

127. L'approche quantitative. L'anormalité quantitative se présente différemment. Lorsque des dépenses supportées par le contribuable sont seulement excessives ou les profits réalisés sont insuffisants, il s'agit alors d'une anormalité de montant qui entraîne uniquement la réintégration de la quote-part excessive des frais et charges ou insuffisance de profits. Cette approche s'apprécie plus clairement lorsque l'administration fiscale avance l'insuffisance de la plus-value réalisée lors de la cession d'un élément de

douteuses est conditionnée par l'introduction d'un recours judiciaire dans un délai de douze (12) mois suivant celui de sa constitution. Lorsque, au cours d'un exercice comptable ultérieur, ces provisions reçoivent, en tout ou en partie, un emploi non conforme à leur destination ou deviennent sans objet, elles sont rapportées au résultat dudit exercice. Lorsque la régularisation n'a pas été effectuée par la société elle-même, l'administration procède aux redressements nécessaires. Toute provision irrégulièrement constituée, constatée dans les écritures d'un exercice comptable non prescrit doit, quelle que soit la date de sa constitution, être réintégrée dans le résultat de l'exercice au cours duquel elle a été portée à tort en comptabilité. »

²⁹¹ TA Casa, n°657 du 09/02/2016, req 269/7113/2014, Air Telecom c/ Adm fisc, non publié

l'actif d'une société lors d'un contrôle fiscal. L'administration réintègre la plus-value estimée insuffisante sans pour autant rejeter l'opération en totalité.²⁹²

On peut également illustrer le cas de l'insuffisance du loyer perçu par une société en contrepartie de la location d'un immeuble qu'elle a donné en bail à un de ses employés²⁹³, ou encore la sous-évaluation d'un immeuble cédé par une société à son directeur général²⁹⁴.

Paragraphe 2 : L'acte anormal de gestion et la reconstitution du chiffre d'affaires

128. Le pouvoir de contrôle. Toute entreprise est amenée à rechercher son intérêt privé à travers l'exploitation des diverses opportunités qui lui permettront de réaliser un gain à moindre coût.²⁹⁵ Pendant l'exploration des marchés, l'entreprise contribue, par la même occasion, à l'intérêt de la collectivité²⁹⁶. A l'occasion d'un contrôle fiscal, l'administration est appelée à apprécier la régularité de certaines écritures comptables.

Lorsque la comptabilité ne présente aucune anomalie pouvant remettre en cause sa valeur probante²⁹⁷, l'administration ne peut pas reconstituer le

²⁹² CAA Rabat n°1848 du 19/04/2017, req 240/7209/2017, Charbonnage du Maroc c/ Adm fisc, non publié

²⁹³ CE 17 mai 1985, req n°33.860 : RJF 7/85, n° 1008, obsC.Bur, *L'acte anormal de gestion ou le premier risque fiscal de l'entreprise*, op cit, p 50

²⁹⁴ CE 23 nov 1988, req n°54.724 : RJF 1/89, n° 12 obsC.Bur, *L'acte anormal de gestion ou le premier risque fiscal de l'entreprise*, op cit, p 50

²⁹⁵ M.Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, 1^{ème} ed, 2016, p 51

²⁹⁶ J-P. CLEOT, *Anthologie historique et critique de l'utilitarisme*, vol I, PUF, 1999.

²⁹⁷ M.Elallali, *Les règles fiscales et comptables permettent-elle un bilan sincère et efficace*, REMALD 2008

chiffre d'affaires, que si elle apporte la preuve de son insuffisance²⁹⁸. Si l'administration, à l'occasion d'une vérification, relève des irrégularités ou anomalies, elle peut être amenée à rejeter la comptabilité, et à reconstituer le chiffre d'affaires²⁹⁹. La question qui se pose à ce stade est de savoir sur quelle base l'administration procédera-t-elle à la reconstitution du chiffre d'affaires, lorsqu'il y a rejet de comptabilité ? Est-ce sur la base des données même de la comptabilité rejetée, ou alors sur la base d'éléments qu'elle est seule en mesure d'exploiter(A). Avant de répondre à cette question, il faudra tout d'abord analyser les cas où il est admis pour l'administration de reconstituer le chiffre d'affaires pour rejet de comptabilité (B).

A- La remise en cause du principe de la liberté de gestion à l'occasion du rejet de la comptabilité

129. L'aspect comptable. L'importance de la comptabilité pour l'administration fiscale réside dans le fait qu'elle permet une appréhension effective du résultat net imposable.³⁰⁰ C'est pourquoi le législateur a fait de la tenue d'une comptabilité conforme aux règlements, une obligation pour tout contribuable.³⁰¹ Si ce dernier est admis, à partir du principe de la liberté de

²⁹⁸ Article 213-II du CGI, op cit

²⁹⁹ Article 213 du CGI, op cit

³⁰⁰ D.Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, op cit ,p233 ; Pour une présentation pédagogique on peut consulter M.Coizan, P-J.Gaudel, *La comptabilité racontée aux juristes*, Litec, 2007 ; R.Savatier, *Le droit comptable au service de l'homme*, Dalloz 2006, p 35

³⁰¹ Article 145 du CGI : « Tenue de la comptabilité

I.- Les contribuables doivent tenir une comptabilité conformément à la législation et la réglementation en vigueur, de manière à permettre à l'administration d'exercer les contrôles prévus par le présent code.

gestion, d'entreprendre toutes les opérations qui lui permettent d'exploiter son activité, celles-ci doivent être retracées dans les livres comptables. Le respect de cette obligation permet à l'administration, d'avoir une image sincère et réelle de l'assiette fiscale et, en cas de vérification, de mener à bien sa mission de contrôle.³⁰²

La vérification de la comptabilité constitue « *la pièce maitresse* »³⁰³ des procédures de contrôle conduites par l'administration fiscale : elle permet d'aller au fond des choses, de prendre le temps d'apprécier le bon accomplissement par un contribuable de l'ensemble de ses obligations fiscales. En vertu du principe de la présomption d'exactitude des déclarations souscrites par le contribuable, celles-ci ne pourront être rectifiées qu'en cas de rejet de la comptabilité. La lecture des dispositions de l'article 213 nous permet de constater que le législateur a utilisé un terme très explicite, « *Sont considérés comme irrégularités graves :*

1°- le défaut de présentation d'une comptabilité tenue conformément aux dispositions de l'article 145 ci-dessus ;

2°- l'absence des inventaires prévus par le même article ;

3°- la dissimulation d'achats ou de ventes dont la preuve est établie par l'administration ;

4°- les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées, constatées dans la comptabilisation des opérations ;

II.- Les contribuables sont tenus d'établir, à la fin de chaque exercice comptable, des inventaires détaillés, en quantités et en valeurs, des marchandises, des produits divers, des emballages ainsi que des matières consommables qu'ils achètent en vue de la revente ou pour les besoins de l'exploitation.

III.- Les contribuables sont tenus de délivrer à leurs acheteurs ou clients des factures ou mémoires pré-numérotés et tirés d'une série continue ou édités par un système informatique selon une série continue sur lesquels ils doivent mentionner, en plus des indications habituelles d'ordre commercial : »

³⁰²R.Lazrak, *Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc*, op cit, p

³⁰³M.Collet, *Procédures fiscales, contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3^{ème} éd, 2017, p 55

5°- *l'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de toute valeur probante ;*

6°- *la non comptabilisation d'opérations effectuées par le contribuable ;*

7°- *la comptabilisation d'opérations fictives.».*

Cette insinuation laisse entendre que la liste des irrégularités n'est pas une liste limitative mais plutôt une liste descriptive. Mais, si on revient au premier paragraphe dudit article, il apparaît que le législateur a posé une condition très importante pour la reconstitution du chiffre d'affaires en présence d'irrégularités, celle de « *la remise en cause de la valeur probante de la comptabilité* ». Cette précision nous permet de déduire alors que, même si l'administration décèle une quelconque anomalie, telle que décrite dans le deuxième paragraphe de l'article 213, elle n'est en mesure de reconstituer le chiffre d'affaires que si l'anomalie relevée remet en cause la force probante de la comptabilité.

130. La reconstitution du chiffre d'affaires en présence d'anomalie, un choix ou un droit ? Comme les déclarations du contribuable sont assorties de la présomption d'exactitude,³⁰⁴ et que cette présomption est simple, une fois l'irrégularité est établie, la charge de prouver le contraire des éléments de redressements apportés par l'administration, incombe alors au contribuable. Le droit accordé à l'administration fiscale de reconstituer le chiffre d'affaires, en cas d'irrégularité de la comptabilité, n'est pas absolu. Le premier paragraphe de l'article 213 précité, autorise, certes, l'administration fiscale à reconstituer le chiffre d'affaires si la comptabilité d'un exercice est entachée d'irrégularités, mais il ne lui retire pas sa force

³⁰⁴ Préface de P.Beltram, ;R.Torrel, *Contrôle fiscal, les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence*, ed Maxima, 1995

probante. Le législateur a bien précisé que l'administration « *peut* » et non pas « *doit* », lorsque la comptabilité est entachée d'irrégularités ou comporte des anomalies susceptibles de remettre en cause la force probante des écritures comptables. Il s'agit plus d'une faculté que d'une obligation pour l'administration.

La problématique qui apparaît à cette étape est d'admettre que les éléments dont dispose l'inspecteur pour reconstituer le chiffre d'affaires ne vont pas à l'encontre de la liberté de gestion de l'entreprise. Est-ce que ces éléments doivent être puisés dans la comptabilité de l'entreprise vérifiée ? Dans l'affirmatif cela entraînera forcément un rejet des actes entrepris librement et légalement par le contribuable. Ou seront-ils relevés par l'inspecteur dans la comptabilité d'autres entreprises vérifiées appartenant au même secteur ? Dans ce cas-là, l'inspecteur doit motiver les redressements en communiquant au contribuable vérifié les éléments dont il dispose.

Toutefois, bien que la comptabilité soit exacte, l'administration fiscale est admise à reconstituer le chiffre d'affaire si elle justifie de sa minoration.

B- La remise en cause du principe de la liberté de gestion en droit fiscal à l'occasion de la minoration du chiffre d'affaires

131. Le contrôle du choix de l'intérêt de l'entreprise. Il n'est pas rare que l'administration reproche au contribuable d'avoir abandonné des créances dues par ses clients au seul motif qu'il n'a pas pris les mesures

nécessaires et plus particulièrement le recours judiciaire, pour recouvrer ses créances.

Ainsi, l'appréciation de l'intérêt de l'entreprise à entreprendre une opération déterminée, conduit à l'administration à exercer le droit de contrôler ce choix, et à le sanctionner soit par des réintégrations au résultat fiscal des créances abandonnées (1) soit pour minoration présumé du chiffre d'affaires(2).

1- Laréintégration des créances abandonnées au résultat fiscal.

132. Les abandons de créances. L'abandon de créance n'est conçu par l'Administration comme constituant une charge fiscalement déductible que lorsqu'il est établi que le débiteur du contribuable est dans l'impossibilité de s'acquitter de sa dette pour cause d'insolvabilité³⁰⁵. En effet, un droit de regard aussi poussé et aussi systématique de l'administration va directement à l'encontre de la liberté de gestion.

C'est ainsi que lors d'un contrôle fiscal, l'inspecteur vérificateur, ayant constaté l'abandon d'une créance de la Société « E » sur son débiteur, l'Etat marocain, a procédé à sa réintégration au motif qu'il s'agit d'une créance née d'un contrat conclu entre les deux parties et qu'aucune procédure judiciaire ou autre, pour la récupération de cette créance, n'a été entamée par la société « E » à l'encontre de son débiteur l'Etat marocain. La

³⁰⁵ C.Bur, *L'acte anormal de gestion ou le premier risque fiscal de l'entreprise*, op cit, p 223 ; E.Tauzin, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, op cit, p 80 ; C.Puigelier, *La preuve*, Economica 2004, p 150 et s ; M.Collet, *Contrôle des actes de gestion : pour un retour à l'anormal*, Dr.fisc 2003 n°14, p 536 et s,

société « E » tout en reconnaissant le bien-fondé de la créance, soutient qu'il ne s'agit nullement d'un abandon au sens fiscal du terme, et précise en outre que sa décision s'insère dans le cadre d'un acte transactionnel de fait, accompli dans la perspective de servir ses propres intérêts économiques selon une stratégie de développement commercial conforme à son intérêt social. L'annulation de la créance par la société « E » n'est pas due à l'insolvabilité de l'Etat, qui ne peut en aucun cas être un mauvais payeur ou se déclarer insolvable, mais à la contestation par l'Etat de la méthode de facturation qui devait porter sur un aménagement tarifaire à la baisse.

L'abandon de créance dont il s'agit n'est pas motivé par une libéralité pure et simple et sans contrepartie, mais par des considérations commerciales dans le cadre des relations entre fournisseur et client, en tenant compte de certains paramètres où, à côté de la rigueur fiscale et comptable subsiste la clairvoyance d'une politique commerciale à même de prévoir et de sauvegarder les intérêts de l'entreprise. Dans le cas d'espèce, le réalisme exige que l'administration se situe sur le terrain de l'acte normal ou anormal de gestion et non pas sur celui de l'abandon de créance en tant que libéralité non admise fiscalement.

133. Le traitement jurisprudentiel du cas d'abandon de créance. A l'occasion de l'affaire « E » précitée, le juge fiscal s'est rangé du côté de l'administration fiscale, en rejetant les allégations soulevées par la société aux motifs que *«les créances dues à la requérantes sur l'Etat marocain et qui n'ont pas fait l'objet de réclamation restent soumises à l'IS et à la TVA, judiciaire et recourir de la société à leurs déduction de la base imposable n'est pas justifié.....»* alors qu'il aurait dû apprécier la pertinence de la question sous deux angles :

- Si la renonciation à la créance sans contrepartie utile à l'exploitation revêt, le caractère d'un acte anormal, de gestion, l'administration sera fondée à réintégrer le montant de la créance au bénéfice imposable de la société.

- Si, au contraire, l'abandon de la créance est motivé par des considérations commerciales dans le but de servir les intérêts de l'exploitation, l'initiative de la société est réputée acte normal de gestion et constitue par conséquent, une charge déductible du bénéfice imposable. Le juge aurait dû concilier entre les prétentions légitimes mais contradictoires pour se prononcer, sur les conséquences fiscales attachées à la théorie des actes anormaux de gestion, ce qui n'a pas été fait par le juge fiscal marocain en méconnaissance totale de la théorie de l'acte normal ou anormal de gestion.

2- Les présomptions de minoration du chiffre d'affaires :

134. L'absence de facturation dans le secteur de la promotion immobilière. Dans le cadre d'un contrôle fiscal, il arrive que l'administration, ne relève aucune anomalie.³⁰⁶ L'administration oblige le

³⁰⁶ Article 145-III du CGI : « III.- Les contribuables sont tenus de délivrer à leurs acheteurs ou clients des factures ou mémoires pré-numérotés et tirés d'une série continue ou édités par un système informatique selon une série continue sur lesquels ils doivent mentionner, en plus des indications habituelles d'ordre commercial :

1°- l'identité du vendeur ;

2°- le numéro d'identification fiscale attribué par le service local des impôts, ainsi que le numéro d'article d'imposition à la taxe professionnelle ;

3°- la date de l'opération ;

4°- les nom, prénom ou raison sociale et adresse des acheteurs ou clients ;

5°- les prix, quantité et nature des marchandises vendues, des travaux exécutés ou des services rendus ;

6°- d'une manière distincte le montant de la taxe sur la valeur ajoutée réclamée en sus du prix ou comprise dans le prix.

En cas d'opérations visées aux articles 91, 92 et 94 ci-dessus, la mention de la taxe est remplacée par l'indication de l'exonération ou du régime suspensif sous lesquels ces opérations sont réalisées ;

promoteur à établir des factures sous peine de remise en cause de la valeur probante de la comptabilité et procède à la reconstitution du chiffre d'affaires qui est constitué essentiellement des prix de vente.³⁰⁷

Ainsi, à l'occasion du contrôle fiscal des promoteurs immobiliers, l'administration exige de ces derniers de présenter des factures établies conformément aux dispositions de l'article 145 du CGI³⁰⁸ au lieu des contrats de vente contenant les mêmes renseignements portés sur les factures de vente. Le défaut de présentation de ces factures est considéré par l'administration comme irrégularité grave hôtant à la comptabilité sa valeur probante et lui permet d'écarter le chiffre d'affaires déclaré et de procéder à sa reconstitution d'après les éléments dont elle dispose.³⁰⁹

Cette obligation qui n'est nullement imposée par la loi est de nature à remettre en cause la politique de gestion interne des entreprises. D'ailleurs les intérêts de l'administration ne sont compromis puisque l'entreprise reçoit le paiement par un moyen sûr et facilement détectable. Une telle attitude de l'administration fiscale ne saurait être concevable dès lors qu'elle dispose de tous les éléments justifiant l'identité du client, le prix de la transaction et le mode de son règlement. Où sommes-nous alors de l'acte anormal de gestion et de la liberté d'entreprendre ?

135. L'ingérence injustifiée. Lorsque l'administration vérifie la comptabilité d'une entreprise, elle procède généralement au contrôle des

7°- les références et le mode de paiement se rapportant à ces factures ou mémoires ;
8°- et tous autres renseignements prescrits par les dispositions légales. Lorsqu'il s'agit de vente de produits ou de marchandises par les entreprises à des particuliers, le ticket de caisse peut tenir lieu de facture »

³⁰⁷ Affaire Houda logement c/Adm fisc,

³⁰⁹ TA Casa 4039 du 30/12/2014, req 420/11/9 Houda logement c/ Adm fisc, non publié

modalités de paiement.³¹⁰ La loi prévoit que toute facture d'achat dont le montant est supérieur à 10.000,00dhs, doit être payée par chèque barré non endossable³¹¹ et que tout paiement en espèce est sanctionné par le rejet de la moitié de la facture en tant que charge. Le paradoxe c'est que le CGI autorise le vendeur à encaisser le prix de vente à hauteur de 20.000,00 dhs en espèce³¹² sans encourir aucune sanction.

Si on prend, par exemple, le cas de la vérification d'une société qui exerce l'achat pour la revente avec une marge, par exemple de 6%, lorsqu'elle effectue des achats à hauteur de 1.200.000,00, elle réalise une marge brute de 72.000,00 dhs. Si les achats sont effectués en espèce, en infraction aux dispositions légales, l'administration est en droit de ne retenir que 50% des achats, soit 600.000,00 dhs et de réintégrer la différence dans le résultat imposable qui sera porté de 72.000,00 à 672.000,00 dh.

Une telle disposition législative ne saurait être justifiée ni par l'anormalité de l'opération ni par le fait que le contribuable a outre passé les

³¹⁰ J-C.Drie, Procédures de contrôle fiscal, la voie de l'équité, L'Harmattan,2005, p 92 ; J-C.Martinez, La fraude fiscale, PUF, coll Que sais-je ?, 1990, p 101

³¹¹ Article II-106 du CGI :« II.- N'est déductible qu'à concurrence de 50% de son montant, la taxe ayant grevé les achats, travaux ou services dont le montant est égal ou supérieur à dix mille (10.000) dirhams et dont le règlement n'est pas justifié par chèque barré non endossable, effet de commerce, moyen magnétique de paiement, virement bancaire, procédé électronique ou par compensation avec une créance à l'égard d'une même personne, à condition que cette compensation soit effectuée sur la base de documents dûment datés et signés par les parties concernées et portant acceptation du principe de la compensation.2 Toutefois, les conditions de paiement prévues ci-dessus ne sont pas applicables aux achats d'animaux vivants et produits agricoles non transformés. »

³¹² Article 193 du CGI : « Sanction pour infraction aux dispositions relatives au règlement des transactions -Indépendamment des autres sanctions fiscales, tout règlement d'une transaction dont le montant est égal ou supérieur à vingt mille (20.000) dirhams, effectuée autrement que par chèque barré non endossable, effet de commerce, moyen magnétique de paiement, virement bancaire, procédé électronique ou par compensation avec une créance à l'égard d'une même personne, à condition que cette compensation1 soit effectuée sur la base de documents dûment datés et signés par les parties concernées et portant acceptation du principe de la compensation, donne lieu à l'application à l'encontre de l'entreprise vendeuse ou prestataire de services, vérifiée, d'une amende de 6% du montant de la transaction effectuée :
- soit entre une société soumise à l'impôt sur les sociétés et des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu, à l'impôt sur les sociétés ou à la taxe sur la valeur ajoutée et agissant pour les besoins de leur activité professionnelle ;
- soit avec des particuliers n'agissant pas pour les besoins d'une activité professionnelle. »

limites de la liberté de gestion. Aussi, le législateur est appelé à revoir cette problématique du mode de règlement en espèce en instaurant des mesures à même de sauvegarder les intérêts du Trésor sans porter atteinte à la liberté d'entreprendre.

Section 2 : La notion d'abus de droit et la liberté d'entreprendre

136. La notion d'abus de droit. L'abus de droit est l'un des concepts juridiques qui a fait couler beaucoup d'encre par les fiscalistes.³¹³ Le particularisme de la notion d'abus de droit, en matière fiscale, n'est pas sans avoir des effets négatifs sur la liberté de gestion et la garantie de la liberté d'entreprendre, telle que prévu par la constitution marocaine³¹⁴. Comme l'indique avec humour le professeur Cozian, « *l'abus de droit ne réprime pas l'habilité fiscale, mais l'excès de l'habilité que l'on peut reprocher aux surdoués de la fiscalité* »³¹⁵. Il n'en demeure pas moins que le mécanisme de répression des abus de droit constitue, sans doute, une arme redoutable entre les mains de l'administration. Le recours à ce mécanisme empêche le contribuable, dans certains cas, de mettre en œuvre des montages engagés dans le strict respect de la liberté de gestion pour une meilleure optimisation fiscale parfois au détriment des intérêts du Trésor.

Il est primordial de préciser que lorsque le contribuable a la possibilité d'effectuer un choix parmi plusieurs qui lui sont offerts par la loi fiscale, le seul fait qu'il ait opté pour la solution la plus avantageuse sur le plan fiscal ne permet pas à l'administration de soulever l'abus de droits dès lors que l'opération repose sur des faits conformes à la réalité.³¹⁶ Nous mettrons en évidence le champ d'application de la théorie d'abus de droit et l'étendue

³¹³ Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, Précis droit privé, 3^{ème} éd, 2012 p 763, L. Baron, *L'apport de la convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, L'Harmattan 2000, p104 ; M. Cozian, *Qu'est-ce que le 'abus de droit ?*, L.P.A n° 6 du 4 Janvier 1991

³¹⁴ P. Esmel-Beraudy, *La spécificité de l'abus de droit en matière fiscale*, Thèse Université Nice-Sophia Antipolis 14 octobre 2000, p 3

³¹⁵ M. Cozian, *Qu'est-ce que l'abus de droit ?*, op cit

³¹⁶ H. Kruger, *La liberté de gestion et des endettements en droit fiscal*, L.G.D.J, 2007, p 58

des pouvoirs de l'administration de nature à remettre en cause l'exercice de la liberté d'entreprendre dans le cadre du contrôle fiscal.

Paragraphe 1 : La spécificité de l'abus de droit en matière fiscale

137. La spécificité. L'abus de droit en matière fiscale « *se détache très sensiblement de la notion civiliste* »³¹⁷. En droit civil, le comportement abusif traduit l'intention de nuire à autrui, sans pour autant présenter un avantage personnel pour celui qui le commet. En revanche, l'abus de droit en matière fiscale répond à un désir du contribuable d'éviter l'impôt ou de réaliser une économie d'impôt.³¹⁸ La théorie de l'abus de droit a suscité des débats passionnants. Pour Plagniol, « *la formule usage abusif du droit n'est qu'une logomachie* »³¹⁹. Elle est à l'origine d'une incompatibilité flagrante. En effet « *le droit cesse où l'abus commence* ». Josserand, tout en critiquant la thèse de Plagniol considère que l'acte est abusif lorsqu'il « *est contraire au but de l'institution, à son esprit et à sa finalité* »³²⁰. Pour illustrer au mieux la spécificité de la notion d'abus de droit en matière fiscale et son influence sur la liberté d'entreprendre, nous étudierons la théorie fiscale de l'abus de droit pour décortiquer ses éléments constitutifs point de vue fiscal et démontrer comment l'approche fiscale de l'abus de droit porte gravement atteinte à la liberté d'entreprendre.

³¹⁷G.Vignaud, *L'abus de droit en matière fiscale*, 1980, p 19

³¹⁸M.Cozian, *Qu'est ce que le 'abus de droit ?*, op cit

³¹⁹G.Courtie, *Droit à la réparation, Abus de droit. Notion*, Jurisclassuer. Responsabilité civile Fas 131-1, n° 3 p 4

³²⁰Josserand, *De l'esprit des lois et de la relativité*, 1927, n° 292 ; A. Pirovano, *La fonction sociale des droits : Réflexions sur le destin des théories de Josserand*, D 1978, chronique XIII, p 67

A- La théorie fiscale de l'abus de droit

138. La notion civiliste. La question de l'abus de droit se pose, en droit fiscal, aux mêmes termes qu'en matière civile. Elle concerne la détermination des limites des moyens dont dispose librement le titulaire du droit, face à l'abus qui se traduit de la même manière par le franchissement du droit sous le chapeau d'une opération juridique licite³²¹. Toutefois en matière civile le concept de l'abus de droit est différent.

Si en matière civile le comportement abusif reflète l'intention de nuire à autrui sans pour autant présenter un avantage personnel, en matière fiscale le contribuable cherche à tirer le maximum d'intérêt à travers une opération juridiquement légale³²². En plus, en matière fiscale l'abus de droit menace les intérêts du Trésor, alors qu'en matière civile il affecte les intérêts privés.

La notion d'abus de droit retient en droit comparé une « *singularité certaine* »³²³ dans la mesure où elle constitue un centre d'équilibre entre l'obligation légale de réprimer efficacement la fraude fiscale, et l'exigence de préserver la sécurité juridique du contribuable incriminé d'abus de droit. Cette approche puise son fondement dans l'autonomie et le réalisme du droit fiscal. Etant ambiguë, la notion d'abus de droit mérite d'être précisée quant à son fondement(1) et à son particularisme, en matière fiscale qui se présente doublement(2).

³²¹G. Vignaud, *L'abus de droit en matière fiscale*, Thèse de Doctorat Bordeaux, 1980 p 18

³²²G. Courtieu, *Droit à réparation, Abus de droit, Notion* ;Juris-classeur, Responsabilité civile , article 1382 à 1386 , Fas131-1 n°7

³²³ G. Courtieu, *Droit à réparation, abus de droit, Notion* , op cit, n°7

1- Le fondement d'abus de droit en droit fiscal

139. L'autonomie du droit fiscal. L'autonomie du droit fiscal signifie qu'il peut ne pas tenir compte des situations juridiques définies par les autres branches de droit³²⁴. Mais cette autonomie du droit fiscal, dans la conception de l'abus de droit, peut-elle aller jusqu'à s'affranchir des droits fondamentaux telle que la liberté d'entreprendre caractérisée par la liberté de gestion ?

En admettant le principe de l'autonomie du droit fiscal à l'égard des autres branches de droit, cela revient à rendre imprédictible et incontrôlable les solutions des problèmes d'ordre fiscal retenues par l'administration fiscale. La consécration de notions autonomes en droit fiscal implique l'imprévisibilité de la qualification fiscale des actes juridiques engagés dans le cadre de la liberté de gestion. Si le droit fiscal est incontestablement autonome dans la conception de la théorie de l'abus de droit, il reste tout de même une matière réaliste³²⁵.

140. Le réalisme du droit fiscal. Le réalisme du droit fiscal suppose que le fisc recherche dans chaque hypothèse, à ne soumettre à l'impôt que les situations réelles, et rien que les situations réelles³²⁶. En droit fiscal marocain, comme en droit fiscal français, le fisc peut faire abstraction de la légalité des faits pour ne s'en tenir qu'aux apparences créées par le contribuable³²⁷. Dans ce cas, on parlera d'opportunisme plutôt que de

³²⁴R.Gassin, *Lois spéciales et droit commun*, D. 1961, chron. XVIII, pp91 à 98

³²⁵P.Esmel-Beraudy, *La spécificité de l'abus de droit en matière fiscale*, op cit

³²⁶G.Ripert, R.Roblot, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ,1997, p 57

³²⁷A.Lazrak, *Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc*. La Porte, 2017,

réalisme du droit fiscal. En droit fiscal Belge, par contre, l'administration fiscale est obligée de ne taxer que les situations réelles du contribuable³²⁸.

La théorie du réalisme et de l'autonomie du droit fiscal dans son rapport avec la théorie de l'abus de droit, a fait l'objet de plusieurs controverses doctrinales.³²⁹ Ces critiques ont été notamment abordées par le professeur Cozian, qui considère que face à un contribuable menteur, il n'y a rien d'exorbitant dans le fait de choisir entre la réalité et l'apparence. Cependant, admettre le principe de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal, comme fondement de l'abus de droit au revers de la liberté de gestion, c'est reconnaître une remise en cause de la sécurité juridique du contribuable.

2- Le particularisme de l'abus de droit en matière fiscale

141. La sécurité juridique. La sécurité juridique du contribuable, implique d'abord que « *la norme juridique doit faire l'objet d'une formulation non équivoque qui permet aux personnes concernées de connaître leurs droits et obligations d'une manière claire et précise* »³³⁰. Elle impose en outre, en droit français, pour être effective, l'existence de garde-fous permettant aux contribuables de se défendre, en cas de

³²⁸ J. Kikpatrick, *Le droit fiscal se fonde sur des réalités, Réflexions sur quelque bon et mauvais usages d'un proverbe de droit*, L.G.D.J 1969, n°6-7 p 161

³²⁹ T.Lambert, *L'autonomie relative de la jurisprudence fiscale, contentieux principes et pratiques* ; L.Trotabas, *Essais sur le droit fiscal*, RSF 1928, p.p201-236 ; L.Mehl et P.Beltram, *Techniques, politiques et institutions fiscales*, PUF, 2^{ème}ed, 1998 ; F.Geny, *Le particularisme du droit fiscal*, RTDC 1931 , p.p798-833 ; L.Vapaille, *La doctrine administrative fiscale*, op cit, p292

³³⁰ B.Pacteau, *La sécurité juridique, un principe qui nous manque*, A.J.D.A, n° spécial du cinquantenaire, *Le droit administratif, des principes fondamentaux de l'effectivité des règles : bilan et perspectives d'un droit en mutation*, p 151 et s

contestation de leur construction juridique. L'existence de ces garanties de nature essentiellement préventives, empêche l'abus de droit de « se transformer en un véritable coup de tampon »³³¹ sanctionnant l'habileté fiscale et la liberté de gestion.

Alors que l'aspect répressif et l'aspect protecteur coexistent en droit français pour former la notion d'abus de droit, cette notion n'a été consacrée en droit marocain qu'à partir de 2017³³². Son aspect répressif caractérise une attitude confuse du législateur marocain envers la liberté de gestion en droit fiscal.

142. Un point d'équilibre. Certes, l'abus de droit constitue un point d'équilibre entre le souci légitime de réprimer efficacement la fraude à la loi et la nécessité de garantir la liberté du contribuable à établir les choix fiscaux les plus avantageux. Mais il met l'accent sur la simultanéité de deux intérêts financiers contradictoires. D'un côté le contribuable voulant assurer une libre gestion de son entreprise espère payer le moins d'impôt possible, tout en exerçant son droit, et d'un autre côté le fisc, dont la mission principale est de collecter l'impôt, veille à ce que les intérêts du trésor ne soient pas lésés même dans le cadre de l'exercice d'un droit.

La notion d'abus de droit répond, en droit comparé « à une idée de juste et de l'utilité, de l'équité », elle constitue en droit français « une arme du contribuable requérant ».³³³ Le problème de requalification des actes juridiques entrepris librement par le contribuable est très lié à la conception du juste équilibre entre les pouvoirs de l'administration et les garanties constitutionnelles dont dispose le contribuable.

³³¹C.R.Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Thèse, LGDJ, 1990, n°262, p 213

³³² Loi de finance 2017 B0 n°6577 bis portant modification de l'article 213 du CGI marocain.

³³³B.Plagnet, *L'évolution récente de la jurisprudence en matière d'abus de droit*, B.F4/91, p 243

Dès lors, afin de garantir une certaine prévisibilité de la qualification fiscale des actes juridiques entrepris librement par le contribuable et donc une meilleure conception de la liberté de gestion, il est indispensable d'instituer la procédure du rescrit. D'ailleurs en droit comparé notamment en droit français, la procédure de rescrit permet d'assurer un juste équilibre entre les droits du contribuable et les prérogatives dont dispose l'administration en matière d'abus de droit.³³⁴

B- Les éléments constitutifs de l'abus de droit en matière fiscale

143. L'exigence d'un acte juridique L'abus de droit nécessite, en premier lieu, qu'un acte juridique émanant du contribuable et entrepris en toute liberté et légalité ait abouti à la réalisation d'un montage juridique. L'exigence d'un acte juridique découle de l'expression de l'article 213 du CGI qui vise des « situations *juridiques* » et la dissimulation de « *la véritable nature d'un acte ou d'une convention* ». C'est l'expression formelle de la volonté et la liberté du contribuable d'entreprendre des actes juridiques qui ne sont pas contraires à la loi.

L'acte juridique désigne « *les manifestations de volonté destinées à produire des effets de droit* »³³⁵ Il présente, en droit privé, une double signification. Il peut être pris dans le sens du *negocium* s'il vise des accords de volonté ayant pour objet et pour effet de produire des conséquences

³³⁴C-N.Noël, *L'abus de droit et les garanties du contribuable*, in *optimisation fiscale et abus de droit*, Paris, E.F.E, coll, Référence première, diffusion litec 1990, n°351, spéc. n° 301 et 340

³³⁵J.Ghestin, *traité de droit civil, les obligations, la formation du contrat*, Paris LGDJ, 3^{ème} éd, 1993, n° 1, p11

juridiques³³⁶. Il désigne également tout écrit rédigé en vue de constater une opération juridique dont l'établissement peut être exigé sous peine de nullité. On peut imaginer que l'acte juridique concerné par l'article 213 du CGI marocain, doit forcément être un acte écrit. Mais il n'est pas évident de faire une telle affirmation. La lecture de l'article 213 du CGI laisse croire que l'abus de droit est réprimée dès lors qu'une contradiction entre la situation réelle et celle apparente est relevée. Le législateur marocain aborde la situation juridique, abstraction faite de sa forme.

Il s'agit de prendre en considération l'autorité qui est à l'origine de l'acte écrit. L'article 213 du CGI tel que modifié, vise-t-il uniquement les actes conventionnels émanant de la volonté privée ou bien s'étend-t-il aux actes unilatéraux et actes collectifs ? L'article 213 du CGI intègre, explicitement dans son champ d'application, les conventions entendues comme des accords de volonté destinés à produire des effets de droit quelconque. Elles peuvent créer, transformer ou éteindre des effets de droit. Néanmoins, l'article 213 du CGI ajoute aux conventions les actes juridiques et situations juridiques participant à la réalisation d'une simulation. Il en résulte une conception large des actes pouvant être regardés par l'administration fiscale comme constituant un abus de droit. Quoi qu'il en soit, pour que les actes juridiques entrepris par le contribuable constituent un abus de droit, ils doivent avoir réalisé un montage juridique.³³⁷

144. L'exigence d'un montage juridique Un acte ou une situation juridique sont apparents lorsque « *ils se présentent avec des caractères qui ne correspondent pas à leur nature réelle et peuvent entraîner une méprise*

³³⁶ M. Bouzid, *L'abus de droit en droit fiscal tunisien*, éd Plublibook, 2008, p 30 ;

³³⁷ J-C Parot, *Opérations sur capital, pour une nouvelle lecture de la jurisprudence de la cour de cassation*, D.F 1998, n°6, chronique, p 186 et s

sur celle-ci »³³⁸. En droit fiscal, l'acte ostensible est l'acte vers lequel on souhaite voir converger les regards de l'administration fiscale. C'est l'acte qui tend à persuader l'administration fiscale que la situation qui lui est présentée reflète l'intention réelle du contribuable. Pour y parvenir, l'auteur de l'abus de droit tente d'entourer la situation qu'il présente au fisc comme revêtant une régularité parfaite. En effet, la situation apparente est incontestable sur le plan juridique, en ce sens qu'elle respecte les conditions formelles exigées par la loi. Sur ce plan, on ne peut rien lui reprocher. Elle découle du caractère fallacieux de l'acte ostensible et des motivations exclusivement fiscales qui s'incarnent derrière le montage abusif. L'acte ostensible n'est pas destiné à produire des effets juridiques³³⁹, mais plutôt d'anéantir la situation réelle camouflée.

La discordance entre l'apparence et la réalité est de l'essence de l'abus de droit en matière fiscale.³⁴⁰ Pour qu'il ait un abus de droit, il faut que l'acte occulte contredise l'acte apparent en ce sens qu'il neutralise ses effets. L'acte réel qui est tenu au secret, doit démentir l'apparence trompeuse créée essentiellement pour éluder l'impôt normalement dû. La condition de la contradiction entre l'acte réel et celui apparent implique que les actes composant le montage juridique doivent être concomitants. Se pose alors le problème de la détermination de la nature de la concomitance. S'agit-il d'une concomitance chronologique ou simplement d'une concomitance intentionnelle ?

³³⁸ J-M Auby, *L'inexistence des actes administratifs, Etude de contentieux administratif*, Thèse, Paris, 1951, p, 236 ;E.Jouve, *Notes sur certains aspects de la notion d'apparence en droit financier français*, R.S.F, 1968, p 117 et s

³³⁹F.Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, Thèse, Dijon, 1997, p 30 ;T.Afschrift, et d'autre *Apparences, simulation, abus et fraude. Sanctions et conséquences civiles et fiscales*, Arthémis 2015 ; J-PWinandy, *L'Abus de Droit et la Simulation en Droit Fiscal Luxembourgeois*, Legitech, 2004 .

³⁴⁰.Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op cit, p 32

Le critère chronologique ne pose pas de difficulté lorsque l'acte ostensible et l'acte réel sont rédigés en même temps. Il est en revanche plus délicat lorsque l'acte apparent précède l'acte réel. Dans ce cas, il est difficile de savoir si le deuxième acte constitue une contre lettre visant à contredire le premier acte ou tout simplement un acte qui modifie ou annule l'acte antérieurement conclu. Cette difficulté de relever le caractère concomitant du montage a amené la doctrine à adopter le critère intentionnel du contribuable au moment de la réalisation de l'acte apparent.

Paragraphe2 : La remise en cause de la liberté de gestion à travers la notion de l'abus de droit

145. Le caractère polymorphe. En matière d'abus de droit, la mauvaise foi du contribuable est le produit d'une mise en scène.³⁴¹ Envisagé du point de vue du moyen utilisé par le contribuable, l'abus de droit peut être défini comme étant à mi-chemin entre la simulation et la fraude à la loi.³⁴² Comme la simulation, l'abus de droit peut porter sur l'existence même d'une opération, sur sa nature ou sur les parties à l'opération. Lorsqu'il y a dissimulation de faits réels, on considère qu'il y a abus de droit par simulation. Par contre lorsque la technique juridique employée est parfaite et ne présente aucune forme de dissimulation, l'administration est admise à soulever l'abus de droit sous forme de fraude à la loi.

³⁴¹ C. David, O. Fouquet, M-A. Latournerie, B-Plagnet, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscales*, 5^{ème} ed, 2009, p 63 ; L. Baron, *L'apport de la convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, op cit, p 71

³⁴² J-F. Verby, *Non opposabilité à l'administration des actes occultes*, *RJF* 1978, n°10, p272 ; F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op cit, rev 962 et s ; J. Bandeau, *Le fisc et l'organisation d'insolvabilité*, *LPA*, 2000, n°243, p 4 et s

A-La spécificité de l'abus de droit à l'égard de la simulation et la fraude à la loi

146. La confusion de l'abus de droit et simulation en droit fiscal.

Analysé sous l'angle de la simulation, l'abus de droit se révèle comme un mensonge juridique, une mise en scène qui cherche à induire le fisc en erreur dans le but de payer moins d'impôts, ce qui permet forcément à l'administration fiscale de restituer aux faits dissimulés, leur véritable caractère.³⁴³ En dépit de son caractère légitime, la notion d'abus de droit est assez vague et complexe et dépend fortement de l'interprétation de l'administration.³⁴⁴ Le principe consiste à sanctionner des actes qui ont pour finalité d'éluder ou diminuer les charges fiscales qui auraient dû être supportées par le contribuable. Ainsi les actes constitutifs d'un abus de droit ne sont pas opposables à l'administration et peut les écarter et leur restituer leur véritable caractère.³⁴⁵

La notion de simulation qui existait déjà à travers l'article 142 du CGI marocain, peut prendre plusieurs formes qui vont de la pure fiction, à l'interposition des personnes en comprenant des actes déguisés.³⁴⁶ Il s'agit des cas où les parties conviennent d'un acte apparent dont elles décident de modifier les effets par une autre convention qui demeure secrète notamment par le biais d'une contre-lettre³⁴⁷. Lorsque l'administration estime que les

³⁴³ C.Bur, *L'acte anormal de gestion ou le premier risque pour l'entreprise*, EFE, 1999, p 46

³⁴⁴ Y .Sérandour, *L'abus de droit selon la CJCE*, Dr.fisc.2006,n°16, comm16

³⁴⁵ D.Gutmann, *Le droit fiscal des affaires*, op cit, p 712

³⁴⁶ E.Kornprobst, *Abus de droit*, Jurisclasseur procédures fiscales, Fasc 375, 1994 ;D.Gutmann *L'abus de droit : perspective générale et encadrement procédural*, Droit et Patrimoine, n°205, 2011, p54 ; M.Carpon et P-J.Saint-Amand, *PEA et abus de droit*, Droit et Patrimoine op cit, p100

³⁴⁷ Article 207 du DOC marocain : « *Le débiteur peut opposer au cessionnaire toutes les exceptions qu'il aurait pu opposer au cédant, si elles étaient déjà fondées au moment de la cession ou de la signification. Il ne peut opposer l'exception de simulation, ni les contre-lettres et traités secrets échangés entre lui et le*

parties ont substitué à leur véritable contrat, un acte apparent et fictif, par exemple dans le cas où une vente bien réelle est déguisée sous forme de donation, dans le seul but de bénéficier de l'exonération fiscale, l'administration est en droit de présumer l'abus de droit et de requalifier la nature de l'opération en la soumettant à la taxation.³⁴⁸

Cette notion pourra être soulevée à l'occasion d'une vérification de comptabilité et impliquerait la rectification des bases d'imposition, afin de restituer le véritable caractère des actes constitutifs d'abus de droit. La requalification pourra concerner les bases d'imposition à l'IS, la TVA, l'IR et surtout les droits d'enregistrement. Lorsque l'administration cherche à écarter des actes qui lui paraissent douteux et relevant l'abus de droit en absence de simulation, elle doit établir que ces actes ne se justifient que par le seul objectif d'éluder le paiement de l'impôt.

147. L'abus de droit par assimilation à la fraude à la loi. La fraude fiscale est définie comme étant « *une violation directe et volontaire de la loi fiscale. C'est une soustraction frauduleuse ou une tentation de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt* »³⁴⁹. On peut affirmer qu'il n'y a pas de fraude lorsque le contribuable n'agit pas avec intention de se soustraire totalement de ses obligations fiscales ou cherche à fuir sa mise en imposition « *en tirant profit des failles du système fiscal* »³⁵⁰. Ainsi, même lorsque l'acte n'est pas fictif, l'administration peut soulever l'abus de droit « *s'il représente un caractère*

cédat, lorsque ces conventions ne résultent pas du titre constitutif de l'obligation, et que le cessionnaire n'en a pas obtenu connaissance »

³⁴⁸ Article 213 du CGI, op cit

³⁴⁹ M. Abouselham, *La fraude fiscale au Maroc* ; A. Elbouazzaoui, R. Remmal, A. Elboukri, *La fraude fiscale*, ed ARABIAN AL HILAL ; 1996 p 10 ; J-P. Delsol, *L'injustice fiscale : Ou l'abus de bien commun*, DescléeDeBrouwer, 2016, p 194 ; S. Kammoun, *L'abus de droit en matière fiscale*, Éditions universitaires européennes, 2016

³⁵⁰ M. Kesraoui, *Gestion Fiscale de l'entreprise marocaine*, op cit, p 148

trop artificiel par rapport à la situation réelle de l'intéressé »³⁵¹, ce qui est en contradiction avec les dispositions de l'article 213 du CGI qui ne vise pas uniquement les abus de droits ayant un objectif d'éviter l'impôt mais également les opérations juridiques ayant pour objectif de payer le moins d'impôt.

L'abus de droit peut se réaliser par la création purement artificielle d'une situation qui ne peut s'expliquer que par la fraude manifeste à la loi fiscale. Il en est ainsi lorsqu'un contribuable attribue des salaires fictifs à des personnes ne remplissant aucune fonction dans son entreprise. On parlera également d'abus de droit, lorsqu'une société achète, par exemple, en son nom et à ses frais, des voitures automobiles qu'elle met à la disposition des membres de famille de ses administrateurs bien que ne faisant pas partie du personnel de l'entreprise. De tels agissements sont nettement imprégnés par le caractère frauduleux de leurs auteurs qui, en faisant supporter à leur entreprise des charges qui ne concernent pas l'exploitation, ne font que réduire l'assiette de l'impôt. L'abus de droit est, alors, assorti d'une volonté manifeste de fraude à la loi, ce qui constitue un moyen redoutable pour contourner une règle fiscale contraignante. Entre la liberté de payer tous les impôts et le souci de payer le moins d'impôts, le contribuable ne saurait échapper à la répression pour abus de droit et s'exposer, par voie de conséquence, aux redressements qui s'imposent et aux pénalités pour fraude à la loi.

³⁵¹P. PHILIP, *Les droits de la défense face au contrôle fiscal*, Economica 2002. p180

B- La mise en œuvre de la théorie de l'abus de droit dans le cadre de la vérification de comptabilité

148. L'obligation de faire le meilleur choix. Le chef de l'entreprise est tenu d'avoir une double préoccupation, celle de gagner plus d'argent en payant le moins d'impôts possible dans le respect de la légalité.³⁵² La jurisprudence du conseil d'Etat français confirme, dans un arrêt de principe du 10 Juin 1981,³⁵³ que le choix du scénario le plus avantageux sur le plan fiscal ne constitue pas un abus de droit, du moment qu'il ne conduit pas à utiliser des moyens suspects par rapport au but recherché et eu égard à sa situation et ses activités réelles.

L'existence d'une opération intercalaire, dépourvue d'une justification propre, qui s'intègre dans une opération globale sans en modifier la nature finale, conduit généralement l'administration à conclure au caractère fictif de l'opération intercalaire et donc d'abus de droit.³⁵⁴ Ainsi la transformation d'une SARL en SA, préalablement à la cession des titres de la société, n'est pas constitutive d'un abus de droit. C'est le fait que la société, dont les titres ont été cédés, n'est pas revenue à sa forme juridique antérieure, qui peut être considéré comme abus de droit. En revanche, lorsque la vente des titres d'une société, par l'un des associés à une banque, suivie de la cession, au même prix de ces titres par la banque à ladite société, n'a pas d'autre objet que la réalisation d'une opération de rachat des titres d'une société par elle-même, sans charges fiscales. L'administration est alors en droit de restituer à

³⁵² D.Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, Précis droit privé, 3^{ème} éd, 2012 p 681 à 683

³⁵³ CE, Plénière, 10 Juin 1981, obs P.P.Hilip, *Les droits de la défense face au contrôle fiscal*, *Economica*, p 180

³⁵⁴ F.Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op cit, p 332 ; M.Cozian, *La notion d'abus de droit*, op cit, p 25 et s

ce genre d'opérations leur véritable caractère en réintégrant les charges d'achat dans le résultat fiscal.

Pour la jurisprudence de la Cour de Cassation française, si la situation juridique à laquelle aboutit le schéma choisi est différent de celle du schéma classique, les initiateurs des opérations devraient être libres de leur choix.³⁵⁵ Ce choix appartient au domaine de la liberté de gestion. L'opération d'augmentation de capital libéré par prélèvement du compte courant d'associé, suivie d'une réduction de capital par imputation des pertes et d'une nouvelle augmentation de capital est qualifiée de « coup d'accordéon ». L'administration considère que ce montage vise à éluder la charge fiscale résultant d'un abandon de créance et invoque l'abus de droit pour en tirer toutes les conséquences.³⁵⁶

La Cour de Cassation française a considéré que la transformation d'une Sarl en SA juste avant la cession des parts de la société, n'a pas la même incidence fiscale que si la vente a été réalisée directement par la Sarl. Une telle opération ne constitue pas un abus de droit, même si elle permet un allègement fiscal en soumettant au droit de mutation des actions de la SA plutôt qu'au droit de mutation des parts sociales d'une Sarl. Il ressort de la jurisprudence de la Cour de Cassation française que la notion de l'abus de droit ne peut être retenue que si l'administration apporte une double preuve :

-Que les opérations litigieuses permettent d'alléger la charge fiscale

-Que la situation juridique à laquelle conduit l'opération est la même que celle à laquelle conduit une opération plus directe mais ne permet pas d'alléger la charge fiscale.

³⁵⁵ Cass.com, 10 décembre 1996, n° 94-20070 ; com.adm., BO 7-3-97 du 24 Juin 1997

³⁵⁶ F.Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op cit, p 332

149. La mise en œuvre abusive de la procédure d'abus de droit Pour qu'une opération puisse être requalifiée sur la base de l'abus de droit, il faut que la situation juridique à laquelle conduit la formule la plus avantageuse soit différente de celle à laquelle permet d'arriver un schéma plus classique qui n'offre pas d'avantages fiscaux³⁵⁷. Par contre, si les effets juridiques d'une opération sont les mêmes que ceux auxquels aurait conduit une opération directe, le choix entre les deux possibilités peut relever d'un but exclusivement fiscal, et il s'agit alors d'un abus de droit répréhensible par l'administration fiscale. Il arrive des fois que les agents de l'administration fiscale appliquent implicitement la notion d'abus de droit lorsqu'un redressement est susceptible de sous-entendre une requalification des opérations effectuées par le contribuable.

Ceci nous amène à nous poser la question de savoir si l'administration peut mettre en œuvre la notion d'abus de droit pour effectuer un redressement qui ne consiste qu'en une simple requalification des faits ou bien doit-elle se fonder sur une base légale. Cette question en appelle d'autres : si le juge considère que l'administration n'est pas fondée à invoquer l'abus de droit, devra-t-il systématiquement annuler le chef de redressement qui en résulte ou bien permettre à l'Administration d'invoquer une nouvelle base légale pour justifier ses allégations ?

Il faut admettre que la mise en œuvre de la notion d'abus de droit ne conduit pas nécessairement à l'irrégularité du redressement envisagé par l'administration, en se basant sur la notion d'erreur non substantielle. L'étude de la notion d'erreur substantielle permet de constater que celle-ci est large et floue. Sa qualification par le juge résulte parfois d'une

³⁵⁷G.Ripert, R.Roblot, *Droit fiscal des affaires*, op cit, p 93

appréciation objective, parfois d'une appréciation subjective en fonction de l'atteinte effectivement portée aux garanties du contribuable.

Conclusion Titre II

La possibilité d'exercer librement des choix qui engagent le contribuable et qui s'imposent à l'administration fiscale s'insère parfaitement dans le cadre des dispositions de l'article 35 de la constitution, qui garantissent le droit à tout citoyen d'entreprendre librement tout acte économique ou de droit.³⁵⁸

Toute la question de la liberté d'entreprendre consiste à déterminer les frontières entre ce qui constitue une habilité fiscale permise et ce qui relève de la fraude répréhensible.

³⁵⁸M.Elyaâgoubi, *Réflexions sur les droits de l'homme et les libertés publiques au Maroc (1986-2012)*, op cit, p 171

**Deuxième Partie : Le procès fiscal est-il un procès
équitable?**

150. La notion de procès équitable. L'expression « procès équitable » comporte deux composantes, « procès » et « équitable ». Alors que la première composante caractérise un différend entre deux ou plusieurs personnes dont on ignore, au moment du déclenchement de la procédure, qui a raison et qui a tort, la seconde ne renvoie pas au concept de « juste » mais celui d'« équilibre »³⁵⁹. Dans le cadre des rapports entre l'administration fiscale et le contribuable, le souci d'établir une équité paraît d'un intérêt majeur. Cet intérêt suppose qu'un équilibre entre les différents acteurs du procès soit respecté et que la faiblesse du contribuable vis-à-vis de l'administration, dans le procès fiscal, soit apaisée.

A partir du moment où le contribuable est en droit de saisir le tribunal, il doit bénéficier, durant le déroulement du procès, des garanties fondamentales qui sont consacrées par les traités internationaux³⁶⁰ et reprises par la constitution marocaine. Ces garanties fondamentales sont prévues par l'article 120 de la constitution qui offre à tout justiciable le droit d'être entendu équitablement dans un délai raisonnable, ainsi que l'article 119 qui consacre le principe de la présomption d'innocence.

Le procès fiscal marocain se distingue par son particularisme qui prévoit la soumission du litige à plusieurs instances qui ont un caractère différent selon la nature du déclenchement de la contestation, et ce comme préliminaire du recours au juge.³⁶¹ Cette spécificité des étapes du procès fiscal nous pousse à se demander si le procès fiscal en droit marocain s'insère dans le processus de garantie du procès équitable et répond aux

³⁵⁹Y.Strickler, *Le droit à un procès équitable*, CRDPA, grand oral, *Liberté et droits fondamentaux*, 2013, 19^{ème}ed.

³⁶⁰Déclaration Universelles des Droits de l'Homme et du Citoyen et le Pacte international des droits civils et politiques

³⁶¹R.Lazrak, *Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc*, op cit, p 311 ; L.Ayrault, *Le contrôle de la régularité de la procédure d'imposition*, L'Harmattan, 2004, p 108

exigences élaborées par les traités internationaux dûment ratifiés par le Maroc et affirmé par la constitution du Maroc dans sa version de 2011. Nous allons élaborer l'ingérence de la garantie constitutionnelle du procès équitable au stade judiciaire du procès fiscal (Titre II), après avoir fait le point sur la phase administrative du contentieux fiscal et son accommodation au délai raisonnable dans le procès équitable (Titre I).

TITRE I : Les garanties processuelles du contribuable dans laphase précontentieuse du procès fiscal

151.L'ambigüité du recours précontentieux. La terminologie « précontentieux », souvent utilisée pour déterminer la phase qui précède le recours au juge dans le contentieux fiscal est assez ambigu. Il s'agit de l'ensemble des démarches qui sont censées éviter un recours au juge par un rapprochement entre le fisc et le contribuable.³⁶² La phase précontentieuse du litige fiscal présente l'originalité de se dérouler soit devant l'administration elle-même en cas de réclamation soit devant les commissions locale ou nationale, présidées par des juges de carrière appartenant au corps de la magistrature.

L'intérêt de ce recours pré-juridictionnel revêt une importance pratique considérable dès lors qu'il permet de régler la plus grande partie des litiges à son niveau.³⁶³ La seconde phase qui est la phase judiciaire est considérée comme une garantie supplémentaire accordée, au contribuable qui, insatisfait de la décision des commissions ou de la réponse à la réclamation, peut saisir la juridiction compétente. Toutefois on ne peut s'empêcher de se demander si ce recours préalable qui s'étale sur une durée de temps assez longue avant de pouvoir saisir le juge, répond à la garantie du délai raisonnable ? Encore faut-il déterminer ce que c'est qu'un délai raisonnable ! Comment dès lors, l'obligation de recours préalable en matière de contentieux fiscal, que ce soit par voie de saisine des commissions, ou par réclamation, constitue-t-elle un

³⁶² D.Richier, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, LGDJ, 1997 p 65 ; R.Lazrak, *Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc*, op cit, p 349

³⁶³ D.Richier, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op cit, p 65

facteur de trouble dans l'application de la garantie du délai raisonnable du procès équitable ?

Ainsi notre analyse portera sur les règles de détermination du délai raisonnable au stade des commissions (Chapitre I) et au cours de la procédure de réclamation (ChapitreII).

Chapitre I : L'influence de l'obligation de saisine des commissions sur le délai raisonnable

152. Le caractère hybride des commissions fiscales. Le recours « *pré-juridictionnel* » du contribuable prévu au stade de la procédure contradictoire de redressement concerne les demandes introduites par celui-ci auprès des commissions. Celles-ci sont appelées à entendre les parties avant de décider ou proposer une solution dans des domaines bien délimités.³⁶⁴ Ce mode de règlement des litiges fiscaux présente une multitude de controverses au droit à un procès équitable dument garantie par l'article 120 de la constitution. Si le recours devant les commissions, dans le cadre de la procédure contradictoire, constitue un passage obligé pour accéder au juge, ces dernières doivent être en mesure de couvrir toutes les garanties d'une justice rapide et équitable tenant compte de la particularité du contentieux fiscal.

La notion du délai raisonnable permet de concrétiser l'efficacité et la crédibilité de la justice.³⁶⁵ La période à prendre en considération pour déterminer le délai raisonnable en fonction de l'article 120 de la constitution, n'est pas précisée par le texte fiscal marocain ni par tout texte de loi. Comme aucune instance marocaine n'a pu établir une conception stable de la notion du délai raisonnable, on est contraint de se référer aux instances étrangères, notamment européennes. Nous verrons comment ces commissions risquent

³⁶⁴L. Richier, *Les modes alternatifs de règlement des litiges et le droit administratif*, AJDA19997, p 3, op

³⁶⁵R. Ergéc et J. Velu, *La notion du délai raisonnable, dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme*, RTDH 1991, p 3 ; J-F. Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit, p 325 ; P. Lambert, *Les notions de délai raisonnable dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme*, RTDeur 1991, p 3

de basculer le concept du délai raisonnable et de rendre le procès fiscal non équitable.

Section 1 : L'ingérence du délai raisonnable et la procédure devant les commissions fiscales

153. Un passage obligé. Le CGI marocain encadre le champ d'intervention des commissions et précise qu' : « *Elles statuent sur les litiges qui leur sont soumis et doivent se déclarer incompétentes sur les questions qu'elles estiment portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires* »³⁶⁶. On se demande alors si le fait d'obliger le contribuable de passer par une étape pré-juridictionnelle avant de pouvoir saisir le juge, n'est pas contraire à la garantie que sa cause soit entendue dans un délai raisonnable.

S'agissant d'un concept tout à fait très jeune et nouveau au Maroc,³⁶⁷ et afin que nous puissions dégager les aspects restrictifs du délai raisonnable du procès fiscal à travers l'exigence de saisine des commissions, il

³⁶⁶ **Article 220-II du CGI** : « II.- Si les observations des intéressés parviennent à l'inspecteur dans le délai prescrit et si ce dernier les estime non fondées, en tout ou en partie, il leur notifie, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus,

dans un délai maximum de soixante (60) jours suivant la date de réception de leur réponse, les motifs de son rejet partiel ou total, ainsi que la base d'imposition qui lui paraît devoir être retenue en leur faisant connaître, que cette base sera définitive s'ils ne se pourvoient pas devant la commission locale de taxation, prévue à l'article 225 ci-dessous, dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de cette deuxième lettre de notification. »

Article 221-II du CGI : « II.- Si dans le délai prévu, des observations ont été formulées et si l'inspecteur les estime non fondées en tout ou en partie, il notifie aux intéressés, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus, dans un délai maximum de soixante (60) jours suivant la date de réception de la réponse des intéressés, les motifs de son rejet partiel ou total, ainsi que les bases d'imposition retenues en leur faisant savoir qu'ils pourront contester lesdites bases devant la commission locale de taxation prévue à l'article 225 ci-dessous, dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la deuxième lettre de notification.

L'inspecteur établit les impositions sur les bases adressées au contribuable dans la deuxième lettre de notification précitée.

A défaut de pourvoi devant la commission locale de taxation, l'imposition émise ne peut être contestée que dans les conditions prévues à l'article 235 ci-dessus.

Le recours devant la commission locale de taxation, la commission nationale du recours fiscal et, le cas échéant, devant le tribunal compétent s'exerce dans les conditions fixées par l'article 220 (III, IV, V et VII) ci-dessus. »

³⁶⁷ Article 120 de la Constitution Marocaine de 2011

faut présenter le concept général du délai raisonnable en contentieux fiscal (§1) pour préciser par la suite comment les délais prévus au stade des commissions fiscales constituent une restriction au droit à un procès équitable dans un délai raisonnable (§2).

Paragraphe 1- L'élaboration du concept du délai raisonnable en contentieux fiscal

154. Le souci d'équité. Les garanties juridictionnelles prévues par l'article 120 de la constitution notamment celles du délai raisonnable en tant que composante du procès équitable, répondent à un souci d'équité. Cette exigence d'équité sert à modeler le pouvoir du juge, le bon fonctionnement de la justice concerne également le droit à une justice rapide. Les lenteurs de la justice, comme l'obligation de faire trainer un litige en phase pré-juridictionnelle plus de 16 mois avant de pouvoir saisir le juge, ne peuvent pas répondre à la garantie prévue par l'article 120 dans son volet relatif au délai raisonnable. Un tel délai qui repousse le recours au droit au juge a été dénoncé par la cour européenne des droits de l'homme et coûte aux Etats européens de lourdes condamnations.³⁶⁸

Approcher le délai raisonnable comme traitement de la lenteur de la procédure précontentieuse en matière fiscale(B) ne peut se faire sans

³⁶⁸ CEDH, 8 Mars 2001, *Pintode Oliveira c/ Portugal* n° 39297/98, obs J-F Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit , p 425 ; S.Boisson, *L'exigence du délai raisonnable dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme*, Thèse, Aix Marseille III 2001 ; J. VanCompernelle, *Le droit d'être jugé dans un délai raisonnable : les effectivités d'un droit processuel autonome*, Mélanges Normand 2003, p 471 et s

l'estimation du concept général du délai raisonnable dans un procès équitable(A).

A- L'appréciation du délai raisonnable.

155. L'impasse. L'évaluation de la durée d'une procédure fiscale et l'appréciation de sa conformité ou non aux exigences du procès équitable n'est pas évidente. La reconnaissance juridique suprême des droits fondamentaux est un facteur dans la détermination d'un droit fondamental, mais il n'est pas le seul. Une protection judiciaire réelle et efficace de ces droits est elle aussi un facteur décisif dans cette détermination.³⁶⁹ Contrairement au droit français qui autorise tout citoyen de saisir les instances européennes des droits de l'Homme pour se prévaloir du délai raisonnable, l'appréciation du délai raisonnable en droit marocain, ne peut être faite que par les juges de la cour constitutionnelle qui statuent sur le non-respect des dispositions constitutionnelles³⁷⁰. Toujours est-il que le juge administratif reste compétent pour statuer sur la responsabilité de la justice pour faute judiciaire.³⁷¹

Pour éviter la méconnaissance des dispositions constitutionnelles, il semble nécessaire d'admettre à côté du contrôle de la constitutionnalité par

³⁶⁹ M.Elfadili, *Justice constitutionnelle et transition démocratique*, REMALD, n°92, 2010, p 45

³⁷⁰ Article 133 de la constitution Marocaine : « La Cour Constitutionnelle est compétente pour connaître d'une exception d'inconstitutionnalité soulevée au cours d'un procès, lorsqu'il est soutenu par l'une des parties que la loi dont dépend l'issue du litige, porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution. Une loi organique fixe les conditions et modalités d'application du présent article ».

³⁷¹ Article 122 de la constitution Marocaine : « Les dommages causés par une erreur judiciaire ouvrent droit à une réparation à la charge de l'Etat. »

voie d'action, le contrôle par voie d'exception.³⁷² Ainsi les juges de fond saisis d'une contestation fiscale, devraient être en mesure d'annuler une imposition émise suite à une procédure de vérification au motif que la durée de la procédure contradictoire ne répond pas au délai raisonnable exigé pour un procès équitable. D'autant plus que l'administration fiscale, ne saurait donner des explications sur la durée de la procédure, étant elle-même justiciable et subissant la même contrainte que le contribuable. Il faut dire que le fisc ne subit par cette pression au même titre que le contribuable qui est condamné au paiement de droits supplémentaires susceptibles de compromettre sa sécurité financière, étant donné que les pénalités de retard ne sont pas suspendues pendant la phase judiciaire.

156. Le coût du temps. Si on affirme que le retard dans le dénouement du litige fiscal ne répond pas à l'exigence du délai raisonnable dans le contexte du procès équitable et entraîne le contribuable dans un long tournant de procédure, ce qui n'est pas le cas pour l'administration fiscale.

Le code de recouvrement des créances publiques, à l'instar de tous les codes fiscaux, prévoit des intérêts de retard dus au trésor en cas de retard³⁷³ de paiement de la créance fiscale, même contentieuse.³⁷⁴ Lorsqu'une

³⁷²M.Antari, *Plaidoyer pour l'admission de l'exception d'inconstitutionnalité dans le droit positif marocain*, REMALD, n°31, 2000, p 48

³⁷³Articles 21 du CRCP : « Les impôts et taxes émis par voie de rôles ou états de produits sont payables avant leur date d'exigibilité. A défaut de paiement avant la date d'exigibilité, les sommes restant dues sont passibles d'une majoration de retard au taux de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire. Toutefois, cette majoration ne s'applique pas à la taxe urbaine ou à la taxe d'édilité lorsque le montant de la cote ou de la quote-part des droits figurant au rôle n'excède pas mille (1.000) dirhams pour chacune des deux taxes. ».

Article 22 : « Les impôts et taxes émis à titre de régularisation par voie de rôles ou d'états de produits sont passibles d'une majoration de retard au taux de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire applicable à compter de la date d'exigibilité jusqu'à celle de leur émission. Pour le recouvrement des rôles ou des états de produits, il est appliqué une majoration de 0,50 % par mois ou fraction de mois supplémentaire écoulé entre la date d'émission et celle du paiement. »

Article 23 : « Les ordres de recette relatifs aux créances visées à l'article 12 ci-dessus qui ne comportent pas d'intérêts de retard, sont passibles d'une majoration au taux de 6%

imposition est portée devant l'instance judiciaire pour être examinée, elle demeure productrice d'intérêts jusqu'au dénouement du procès. Le problème ne se pose pas lorsque la créance est annulée en totalité puisque la décision d'annulation de l'impôt emporte également l'annulation des pénalités et majorations de retard grevant l'impôt en principal.

La difficulté peut apparait à deux niveaux, lorsque le contribuable est débouté dans sa cause, et lorsque le juge décide d'une annulation partielle de l'impôt. Dans le premier cas le contribuable sera sanctionné par un cout de temps pour avoir saisi le tribunal et se retrouvera avec une créancemajorée des intérêts de retard qui dépasse largement celle initialement contestée. Ceci sera le prix à payer pour avoir porté une contestation non fondée devant le juge. Dans le deuxième cas, c'est beaucoup plus délicat. Le tribunal décidera d'une annulation partielle de l'imposition contestée, et puisque le compteur des majorations de retard ne s'arrête pas pendant toute la durée du procès, le reliquat qui reste dû, après jugement définitif, pourra dépasser le montant initialement contesté.

Cette lenteur de la procédure contentieuse ne pourra suivre l'évolution des garanties procédurales d'un procès équitable que si elle répond à

l'an. Cette majoration est calculée au prorata du retard écoulé depuis la date d'exigibilité jusqu'à celle de paiement. Tout mois entamé est décompté entièrement. »

Article 24 : « Les majorations de retard, visées aux articles 21, 22 et 23 ci-dessus, s'appliquent au principal de la créance exigible, à l'exclusion des amendes et des pénalités. Leur montant est arrondi au dirham supérieur. Elles sont directement appliquées par les comptables chargés du recouvrement, compte tenu du montant de la majoration de retard inclus, le cas échéant, dans les rôles et les états de produits qui sont émis ».

³⁷⁴Article 117 du CRCP : « Nonobstant toute réclamation ou instance, les redevables sont tenus au paiement des impôts, taxes et autres créances mis à leur charge, dans les conditions fixées par la présente loi. Toutefois, le redevable qui conteste en totalité ou en partie, les sommes qui lui sont réclamées peut surseoir au paiement de la partie contestée à condition qu'il ait introduit sa réclamation dans les délais prévus par les lois et règlements en vigueur et constitué des garanties propres à assurer le recouvrement des créances contestées. A défaut de constitution de garanties ou lorsque celles offertes sont estimées insuffisantes par le comptable chargé du recouvrement, celui-ci continue les diligences jusqu'à l'apurement de la créance. »

l'exigence de résoudre le litige fiscal dans un délai raisonnable et traite la lenteur de la procédure précontentieuse en matière de procès fiscal.

B- Le délai raisonnable comme traitement de la lenteur de la procédure précontentieuse en matière fiscale.

157. La détermination de la durée du délai raisonnable selon les instances européennes. Les circonstances de la cause eu égard aux critères tenant principalement à la complexité de l'affaire sont les plus souvent pris en considération par la Cour Européenne des Droits de l'Homme³⁷⁵ dans la détermination des critères du délai raisonnable. Le contribuable ne peut prétendre à une violation du délai raisonnable lorsque le litige nécessite une instruction préparatoire. D'ailleurs, la Cour Européenne des Droits de l'Homme considère un délai de quatre ans et sept mois d'instruction suivi d'une phase judiciaire de trois ans et dix mois et demi pour voir statuer trois juridictions différentes, ne portant pas atteinte au droit d'entendre sa cause dans un délai raisonnable, au sens de l'article 6 de la convention.³⁷⁶

Le caractère raisonnable de la durée de la procédure peut également être déterminé suivant le comportement du justiciable.³⁷⁷ Etant précisé que le justiciable n'est nullement tenu de faire une quelconque initiative avec les autorités judiciaires pour accélérer l'examen de sa cause.³⁷⁸ Toutefois, si le

³⁷⁵ J-F.Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit, p 427 .

³⁷⁶ CEDH, *HOZEE c/Pays Bas*, 21961/96, du 22 mai 1998, Recueil 1998-III

³⁷⁷ CEDH, *LOUERAT c/ France*, n° 44964/98, arrêt du 13 fév. 2003. obs Vincent

³⁷⁸ CC belge, 29 Juin 1999, Pas., 1999, I, p.1023 ; J.L.M.B., 2000, p507 , obs. F. Kutu ; R.W., 2000-2001, p.124, note W.Mathieu

contribuable accuse un retard dans les réponses ou dans l'accomplissement des actes de procédures se rapportant au déroulement de l'instance tel que le paiement des frais d'expertise ou l'engagement de la notification du jugement ou encore la demande d'exécution de la décision, il ne pourra prétendre au bénéfice du délai raisonnable. C'est également le cas lorsque le contribuable change souvent d'avocat, ou abuse des voies de recours.³⁷⁹

158. La conception marocaine du droit au délai raisonnable. La notion du droit de chacun à ce que sa cause soit entendue dans un délai raisonnable, est assez complexe et diffère d'une matière de droit à une autre. Chaque discipline de droit marocain prévoit une série de délais de procédure et des délais de recours qui répondent aux exigences de la matière. Mais le droit des justiciables à un délai raisonnable ne dépend pas uniquement de la fixation des délais légaux, il faut qu'il ait une plateforme homogène et cohérente qui permet d'impliquer les intervenants dans le processus judiciaire.

Cette implication ne pourra être productive que si elle est suivie d'une répression qui sanctionne tout dépassement du délai raisonnable et toute inobservation des valeurs du procès équitable. On se demanderait si la saisine de l'autorité judiciaire par le contribuable ou par l'administration fiscale ne se trouve pas enfermée dans le temps ? La réponse à cette question reste difficile en absence de jurisprudence marocaine déterminant les critères du délai raisonnable.

³⁷⁹CEDH, *Doddaertc/Belgique*Série An°235-D du 1 Août 2000, obsJ-F Renucci,

Paragraphe 2 Le délai irrationnel de recours devant les commissions

159. Le caractère d'ordre public des délais : Les délais en matière de contentieux fiscal sont des délais de rigueur qui ne saurait être dépassés, sous peine de forclusion³⁸⁰. Le contribuable ne peut, en aucun cas, se prévaloir d'une quelconque circonstance pour demander la prolongation, l'interruption ou la suspension du délai de recours. Le juge soulève d'office, la fin de non-recevoir pour cause de tardivité et ce, quand bien même l'Administration défenderesse au procès fiscal y aurait renoncé. De même, l'irrecevabilité peut être invoquée à n'importe quel stade de la procédure, fût-ce pour la première fois en Appel³⁸¹.

Qu'il s'agisse d'un litige initié par le contribuable ou par l'Administration, les conséquences du non-respect du délai de saisine de l'instance judiciaire sont graves et lourdes de conséquence. Le demandeur au procès fiscal se trouve déchu de son droit de saisir à nouveau le juge pour la même cause, le délai d'ordre public ayant expiré. Cette situation est d'autant plus dramatique et regrettable lorsque le litige au fond est basé sur des moyens sérieux à même d'aboutir inéluctablement à l'annulation des impositions contestées. Les délais d'assignation en matière fiscale étant très

³⁸⁰ En raison de son caractère d'ordre public, la sévérité des règles de délais est telle que même si l'administration renonce à se prévaloir de l'irrecevabilité pour cause de tardivité, le juge se trouve dans l'obligation de la retenir – CE. 13 novembre 1968, *Société Cie Péchiny* – req. 70651, Rec. CE. P 911 – CE.26 novembre 1984 req. 35104, RJF 1/85 N° 99.

³⁸¹ Le juge doit soulever d'office non seulement la tardivité de la requête, mais aussi, le cas échéant, le non respect par le contribuable du délai de réclamation, avant la saisine du tribunal. De même, la circonstance que le premier juge n'a pas opposé l'irrecevabilité au contribuable requérant pour tardivité, ne fait pas obstacle à ce que, l'irrecevabilité résultat de l'inobservation du délai de recours puisse être soulevée pour la première fois en appel ; CE.29 juillet 1983. Req. N° 29565 ; RJF 11/83 n° 1422 ; CE 9 mai 1990. Req. 51696 : RJF 7/90 n° 912.

courts, les conséquences qui y sont attachées très lourdes, l'intervention du législateur dans le sens d'une extension du délai et d'une atténuation de leurs conséquences est vivement souhaitée.

Avant d'élaborer l'applicabilité de la notion du délai raisonnable dans la computation des délais d'agir en justice (B), il est important d'étudier les caractéristiques de la computation du point de départ du délai raisonnable (A).

A- La computation du point de départ du délai raisonnable

160. La détermination du *dies a quo*. Le *dies a quo* est un concept qui permet de considérer le point de départ du délai raisonnable à partir de la mise en œuvre de l'acte qui permettra de saisir l'instance judiciaire. La détermination des modalités de computation du délai raisonnable, dans le sens du procès équitable, se distingue, en matière fiscale, par rapport aux autres matières de droit.³⁸²

La justice européenne considère que le point de départ de la computation du délai raisonnable d'un procès en responsabilité de l'Etat pour disfonctionnement de la justice est celui de la date l'assignation de l'instance au fond et non celui de la demande d'autorisation d'assignation³⁸³. Le *dies a quo* peut se confondre avec la date d'une demande de justifications

³⁸² J-F.Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit, p 427 ; CEDH 20fevrier1991, *Vernillo c/ France*, Série A n°198, D, 1992 Somm p 333 obs J-F.Renucci ; 26 septembre 2000 *J.B c/ France*, n°33634/96obs J-F.Renucci , concernant le recours gracieux devant l'administration fiscale

³⁸³ CEDH, *DEWEER c/ Belgique*, n° 6903/75 du 27 Fev1980, Serie A, n°35, §46 obsJ-F Renucci,

ou d'éclaircissements puisque ces mesures informent automatiquement le contribuable qu'il est sous contrôle. En matière fiscale, le point de départ du délai raisonnable est considéré à partir de la réception de la première lettre de notification de l'administration faisant état des redressements et des révisions qu'elle envisage d'entreprendre³⁸⁴.

Si on part de ce principe, le délai que prendra une contestation fiscale, en phase précontentieuse du procès, en droit marocain, partant de la première notification jusqu'à la date de réception de la décision de la commission, qui donne droit de saisir le juge dépasse largement 20 mois.³⁸⁵ La détermination du *dies ad quo* dans ces circonstances, fait du délai de la procédure devant les commissions un délai irraisonnable.

161. *Le dies ad quem* : La conception du *dies ad quem* permet d'envisager le terme du délai d'une manière similaire quel que soit la nature du contentieux.³⁸⁶ En matière fiscale comme en matière civile, le délai à estimer concerne toute la procédure, partant du dépôt de la requête passant par l'expertise et enfin les voies de recours.³⁸⁷ Si en matière pénale *le dies ad quem* est assimilé au jour de la fixation de la peine, il en serait qu'en matière fiscale il se confond avec le jour de l'émission des rôles supplémentaires que ce soit suite à un contrôle ou à une taxation d'office. L'embaras qui apparaît dans le contexte du *dies ad quem* se rapporte à la contestation portée par l'administration fiscale elle-même des décisions de la CNRF.

³⁸⁴L.Barone, *L'apport de la convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, L'Harmattan 2000, p205,

³⁸⁵ 1 mois après la réception de la première notification, 2 mois pour l'envoi de la deuxième notification, 1 mois pour répondre à la deuxième notification, 3 mois pour transmettre le dossier devant la CLT ou la CNRF, 12 mois pour que la commission statue, 4 mois pour la notification de la décision de la commission et 2 mois pour saisir le tribunal.

³⁸⁶ -F.Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit, p 428

³⁸⁷ CEDH, *Marques Gomes Galo c/Portugal*, n°35592/9723 Nov1999, obsJ-F Renucci,

En effet les règles d'appréciation du délai raisonnable tel que défini par la constitution et confirmé par la jurisprudence des instances européennes³⁸⁸ seraient-elles opposables à l'administration fiscale? On peut être amené à confirmer que l'administration en tant qu'institution exécutive n'est pas concernée par les principes des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Mais en tant que justiciable ayant la capacité d'ester en justice, l'administration fiscale ne saurait être privée de se prévaloir des dispositions de l'article 120 de la constitution qui garantissent un procès équitable dans un délai raisonnable à tous les justiciables.

B-L'applicabilité de la notion du délai raisonnable dans la computation du délai d'agir pour la contestation des impositions.

162. Les modalités de computation des délais de recours. Il convient de signaler à cet égard, qu'à la différence du cas de la taxation d'office où le contentieux de l'imposition commence d'abord par la réclamation préalable, la contestation des décisions des commissions fiscales doit être portée directement devant le tribunal administratif dans un délai ne dépassant pas 60 jours après notification de la décision des commissions³⁸⁹. Alors qu'avant 2009 le point de départ pour la computation du délai de recours était la date de mise en recouvrement des impositions émises suites à la décision devenue définitive. Les avis d'imposition étaient envoyés au contribuable par simple

³⁸⁸ CEDH, *Marques Gomes Galo c/Portugal*, n°35592/9723 Nov1999, obsJ-F Renucci ; *DEWEER c/Belgique*, n° 6903/75 du 27 Fev1980, Serie A, n°35, §46 ;, CEDH 20fevrier1991, *Vernillo c/ France*, Série A n°198

³⁸⁹ T.A de Casablanca Dossier 454/99 jugement N° 103/2000 du 16-02-2000.Ch. Adm de la C.S dossier N° 1094/4/1/2000 arrêt N° 85/2000 du 01/02/2001. Pour plus de détail sur la problématique liée à la computation de délai, voir supra renvoi 1 page 185.

courrier ordinaire. Lequel courrier pouvait, soit être égaré, soit parvenir à son destinataire après expiration du délai de recours.

Le législateur est intervenu pour déterminer du point de départ du délai de recours combien même le contribuable n'a pas reçu les avis d'imposition émis suite à la décision de la commission³⁹⁰. Ainsi le droit de recourir au juge du contribuable ne dépend plus du bon vouloir de l'administration d'envoyer les avis d'imposition mais plutôt de la réception de la décision de la commission. Toujours est-il que le législateur n'a prévu aucune sanction pour le défaut de notification de la décision de la commission.

163. Déficit de censure. Le délai raisonnable, en tant qu'élément constitutif du procès équitable doit pouvoir s'imposer par la répression, ce qui permet à la justice d'être crédible et efficace.³⁹¹ L'obligation de respecter le délai raisonnable dans le litige fiscal présente une interrogation de taille, celle de savoir quelles seraient les conséquences du dépassement du délai raisonnable. La condition générale sur le procès équitable doit permettre au juge fiscal de dégager d'importantes garanties des droits et libertés fondamentales du contribuable dans le procès fiscal.

En droit marocain, la sanction de non concordances des dispositions légales notamment fiscales aux garanties constitutionnelles pèse sur l'Etat bien évidemment, mais doit être prononcée par la Cour Constitutionnelle.

³⁹⁰ Article 8 de la loi de finances n°70-15 pour l'année budgétaire 2016 portant modification de l'article 242 du CGI.

³⁹¹ F. Sudre, *Droit international et européen des droits de l'homme*, op cit, n°215 ; CEDH 23 octobre 1990 *Moreira de Azevedo c/ Portugal*, Série A n°189 ; 24 octobre 1989 *H c/France*, Série A n°162-A ; J6F. Flauss, *Le délai raisonnable eu sens de l'article 5§3 et 6§1 de la CEDH*, RTDH 1991p 49 et s.

Celle-ci n'étant habilitée à statuer que sur les irrégularités des élections nationales et référendum, la constitution de 2011 lui a attribué une nouvelle fonction, celle de statuer sur les exceptions d'inconstitutionnalité soulevées au cours d'un procès par l'une des parties lorsque la loi applicable, dont dépend l'issue du litige, porte atteinte aux droits et libertés garanties par la constitution³⁹². Cette nouvelle fonction, reconnue au conseil constitutionnel qui est primordiale dans le contrôle du respect des droits fondamentaux à l'occasion des règles législatives régissant le procès fiscal, est toujours en suspens dans l'attente de la loi organique.

En droit belge, le dépassement du délai raisonnable dans le contentieux fiscal, est sanctionné par une atténuation de la peine au vu des éléments concrets de la cause. La mesure et les modalités de cette atténuation doivent être réelles et mesurables.³⁹³ Il est souhaitable de permettre au juge d'aller plus loin que le texte afin de mieux protéger les droits fondamentaux.

³⁹² Article 133 de la Constitution Marocaine, op cit

³⁹³ Cass belge, 14Fév201, J.T.2000, p.718, obsV.Sepulchre

Section 2 : Le champ d'intervention des commissions fiscales au regard du délai raisonnable

164. Dire le droit ou dire la justice. A l'issue d'une procédure de rectification et après échange des réponses à la première et deuxième lettre de notification, le contribuable qui n'est pas convaincu des redressements de l'inspecteur des impôts, demande la transmission de son dossier à la commission locale de taxation ou la commission nationale du recours fiscal³⁹⁴. Celles-ci sont chargées de statuer sur les réclamations présentées

³⁹⁴Article 225 du CGI : « I.- Des commissions locales de taxation sont instituées par l'administration qui en fixe le siège et le ressort. Ces commissions connaissent des réclamations sous forme de requêtes présentées par les contribuables qui possèdent leur siège social ou leur principal établissement à l'intérieur dudit ressort. Elles statuent sur les litiges qui leur sont soumis et doivent se déclarer incompétentes sur les questions qu'elles estiment portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

II.-A.- Chaque commission comprend : 1°- un magistrat, président ;

2°- un représentant du gouverneur de la préfecture ou de la province dans le ressort de laquelle est situé le siège de la commission ;

3°- le chef du service local des impôts ou son représentant qui tient le rôle de secrétaire rapporteur ;

4°- un représentant des contribuables appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité exercée par le contribuable requérant.

Le président de la commission convoque les représentants des contribuables et de l'administration, au moins quinze (15) jours avant la date fixée pour la réunion dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus.

I 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. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante. Elle statue valablement au cours d'une seconde réunion, en présence du président et de deux autres membres. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante. Les décisions des commissions locales de taxation doivent être détaillées, motivées et sont notifiées² aux deux parties par les secrétaires rapporteurs des commissions locales de taxation, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus dans les quatre (4) mois suivant la date de la décision. Le délai maximum qui doit s'écouler entre la date d'introduction d'un pourvoi et celle de la décision qui est prise, à son sujet, est fixé à vingtquatre (24) mois. Lorsqu'à l'expiration du délai précité, la commission locale de taxation n'a pas pris de décision, l'inspecteur informe le contribuable, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus, de l'expiration du délai de vingt-quatre

(24) mois et de la possibilité d'introduire un recours devant la commission nationale du recours fiscal dans un délai de soixante (60) jours à compter de la date de réception de l'avis. A défaut de recours dans le délai de soixante (60) jours précité, l'inspecteur établit les impositions d'après les bases de la deuxième lettre de notification. Ces impositions ne peuvent être contestées que dans les conditions de l'article 235 ci-dessous.

B.- Les représentants des contribuables sont désignés dans les conditions suivantes :

1°- pour les recours concernant les contribuables exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale ou agricole :

-les représentants titulaires et suppléants, en nombre égal, sont désignés, pour une période de trois (3) ans, par le gouverneur de la préfecture ou de la province concernée, parmi les personnes physiques, membres des organisations professionnelles les plus représentatives des branches d'activités visées ci-dessus,

par le contribuable contre les propositions de redressements envisagées par l'Administration. Les décisions rendues par ces institutions sont exécutoires nonobstant le recours judiciaire³⁹⁵.

Ces deux institutions présentent une originalité qui rend difficile la détermination de leur nature. Cette particularité tient essentiellement à leur composition et la nature juridique de leur décision. S'agit-il d'une instance

figurant sur les listes présentées par ces organisations et, respectivement, par les présidents des chambres de commerce, d'industrie et de services, des chambres d'artisanat, des chambres d'agriculture et des chambres maritimes, avant le 31 octobre de l'année précédant celle au cours de laquelle les membres désignés sont appelés à siéger au sein de la commission locale.

2°- pour les recours concernant les contribuables exerçant des professions libérales :

les représentants titulaires et suppléants, en nombre égal, sont désignés, pour une période de trois (3) ans, par le gouverneur de la préfecture ou de la province concernée, parmi les personnes physiques, membres des organisations professionnelles les plus représentatives figurant sur les listes présentées par lesdites organisations avant le 31 octobre de l'année précédant celle au cours de laquelle les membres désignés sont appelés à siéger au sein de la commission locale.

La désignation des représentants visés aux 1° et 2° ci-dessus a lieu avant le 1er janvier de l'année au cours de laquelle ils sont appelés à siéger au sein des commissions locales. En cas de retard ou d'empêchement dans la désignation des nouveaux représentants, le mandat des représentants sortants est prorogé d'office de trois (3) mois, au maximum.

C.- Si le mandat des représentants sortants ne peut pas être prorogé pour quelque cause que ce soit ou si, au premier avril, les nouveaux représentants des contribuables ne sont pas encore désignés, le contribuable en est informé dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus. Dans ce cas, le contribuable a la faculté de demander au chef du service local des impôts du lieu de son imposition, dans les trente (30) jours suivant la date de la réception de ladite lettre, à comparaître devant la commission locale de taxation ne comprenant que le président, le représentant du gouverneur de la préfecture ou de la province et le chef du service local des impôts. Si, à l'expiration de ce délai, aucune demande n'est formulée, l'administration soumet le litige à la commission nationale du recours fiscal prévue à l'article 226 ci-après et en informe le contribuable dans un délai maximum de dix (10) jours suivant la date de transmission de la requête visée à l'article 220-III ci-dessus.

D.- La commission peut s'adjoindre, pour chaque affaire, deux experts au plus, fonctionnaires ou contribuables, qu'elle désigne et qui ont voix consultative. Elle entend le représentant du contribuable à la demande de ce dernier ou si elle estime cette audition nécessaire.

Dans les deux cas, la commission convoque en même temps le ou les représentants du contribuable et le ou les représentants de l'administration fiscale désignés à cet effet par l'administration.

La commission les entend séparément ou en même temps soit à la demande de l'une ou de l'autre partie, soit lorsqu'elle estime leur confrontation nécessaire.

Les décisions des commissions locales de taxation prises dans les affaires relatives à l'impôt sur le revenu, au titre des profits fonciers et aux droits d'enregistrement sont définitives lorsque le montant des droits en principal est inférieur ou égal à cinquante mille (50.000) dirhams.1

Les décisions des commissions locales de taxation devenues définitives, y compris celles portant sur les questions pour lesquelles lesdites commissions se sont déclarées incompétentes, peuvent être contestées par l'administration2 et le contribuable, par voie judiciaire, dans les conditions et les délais prévus à l'article 242 ci-dessous. »

³⁹⁵Nous nous limiterons dans cette recherche à l'étude des CLT et CNRF dans la mesure où ces deux organes sont compétents à statuer sur les litiges fiscaux relatifs aux principaux impôts et taxes de l'Etat, qui seuls font l'objet d'un contrôle fiscal au sens propre du terme. Il convient de noter par ailleurs que la procédure de redressements en matière d'enregistrement obéit également au principe de la contradiction et à la saisine des commissions.

judiciaire puisqu'elles sont présidées par un juge qui est censé veiller à ce que les droits des contribuables ne soient pas violés ? Ou plutôt d'un organe de contrôle de l'administration fiscale mis sous la tutelle du chef du gouvernement et composé de techniciens de la fiscalité n'ayant aucune maîtrise des principes généraux du droit. La question qui peut se poser est de savoir si la mission des commissions est de dire le droit ou de rendre la justice ? La réponse est assez relative, il n'est pas sans doute facile d'apporter une affirmation pleinement satisfaisante tant que la compétence de ces commissions se limite à trancher les questions de fait et à veiller à la bonne application de la loi, mais doivent se déclarer incompétente dès lors qu'il s'agit de questions relatives à l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

L'obligation faite par la loi de saisine des commissions n'est pas sans porter atteinte au droit au juge qui se trouve décalé de force (§1), alors qu'il subsiste d'autres moyens alternatifs au règlement amiables du litige fiscal (§2).

Paragraphe 1 : Le droit au juge décalé par la procédure de saisine des commissions

165. Unesituation hybride.Le législateur marocain, en instituant les commissions locales de taxation et la commission nationale de recours fiscal, tend à rapprocher le contribuable de l'administration fiscale pour éviter un éventuel contentieux judiciaire. L'établissement d'un contact direct entre

l'administration et le contribuable, afin de rapprocher leurs idées et d'éviter un contentieux, nécessite généralement l'intervention d'une tierce personne à même d'entendre les parties et d'atténuer la divergence.³⁹⁶

Il n'en reste pas moins que les décisions rendues par ces commissions sont susceptibles de recours judiciaire puisque les protagonistes peuvent les contester devant le juge de l'impôt.³⁹⁷ Ce qui se caractérise par une déficience du droit au juge qui se trouve repoussé par le recours aux commissions bien que le fonctionnement des commissions soit quasi-juridictionnel ce qui devrait servir une concrétisation du délai raisonnable à ce stade (A). Toutefois l'aspect restreignant des décisions rendues par les commissions n'est pas de nature à soutenir le délai raisonnable. (B)

A- La juridictionnalisation des commissions

166. Le fonctionnement quasi-juridictionnel des commissions. Les commissions disposent d'un véritable pouvoir de décision qui est susceptible d'ouvrir droit à une action judiciaire devant le tribunal administratif compétent. Les commissions locale et nationale, sans faire partie de

³⁹⁶G.Latil, *Contentieux fiscal*, Ed Francis Lefebvre, 2002, p 15 ; D.Richer, *les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op cit, p 71 ; J-P.Chaudet, *Les principes généraux de la procédure administrative contentieuse*, LGDJ1967 p 372

³⁹⁷Article 242 du CGI : « Les décisions définitives des commissions locales de taxation ou de la commission nationale du recours fiscal et celles portant reconnaissance des dites commissions de leur incompétence, peuvent être contestées par l'administration et le contribuable, par voie judiciaire, dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de notification des décisions des dites commissions. L'administration et le contribuable peuvent également contester, par voie judiciaire, dans le délai prévu ci-dessus, les décisions de la commission nationale du recours fiscal que celles-ci portent sur des questions de droit ou de fait. Les rectifications des impositions établies dans le cadre de la procédure prévue à l'article 221 ou 224 ci-dessus peuvent être contestées, par voie judiciaire, dans les soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision de la commission nationale du recours fiscal. »

l'organisation judiciaire, sont imprégnées de certaines méthodes et mécanismes qui leur permettent d'entretenir des rapports assez étroits avec le contentieux fiscal. La particularité de leur fonction n'est pas sans incidence sur la nature des décisions rendues qui ne sont pas indifférentes à l'égard du litige qui sera soumis inéluctablement devant le juge. Avant 2016, la répartition des compétences entre la commission locale de taxation et la commission nationale du recours fiscal s'apparentait à celle existant entre juridiction de premier degré et juridiction d'appel. D'ailleurs, le professeur Chaudet emploie, à propos des commissions départementales en France, qui s'apparente, dans une certaine mesure aux commissions fiscales en droit marocain, la formule d'« *Atmosphère juridictionnelle* » pour décrire un état d'esprit inspiré notamment par le respect des droits de la défense³⁹⁸.

Alors que le législateur marocain impose à la commission locale de statuer obligatoirement en présence d'un représentant du contribuable,³⁹⁹ il n'en fait aucune obligation aux représentants des contribuables au sein de la CNRF d'être présent tous les deux. En effet la CNRF peut statuer en présence d'un seul représentant des contribuables⁴⁰⁰, sachant que les représentants de l'administration sont des fonctionnaires et donc ils sont obligés d'être présents⁴⁰¹.

Cette situation implique, pratiquement un certain déséquilibre dans la composition de la commission qui peut se traduire par une

³⁹⁸ J.P Chaudet, *Les principes généraux de la procédure administrative contentieuse*, LGDJ 1967. p.372

³⁹⁹ Article 225-II du CGI : « La commission statue valablement lorsque trois au moins de ses membres, dont le président et le représentant des contribuables, sont présents. »

⁴⁰⁰ Article 226-III du CGI : « - de deux représentants des contribuables choisis par le président de la commission parmi les représentants visés au paragraphe I du présent article. »

⁴⁰¹ Article 226-III du CGI : « Les sous-commissions délibèrent valablement lorsque le président et au moins deux autres membres parmi ceux visés au I du présent article sont présents. En cas de partage égal des voix, celle du président est toujours prépondérante. »

certaine impartialité à l'égard du contribuable qui se trouve forcé de saisir le juge après un long chemin passé devant les commissions.

167. Une nouvelle vision de la notion du délai raisonnable. Les décisions des commissions locale et nationale ne lient ni le contribuable, ni l'Administration, dans la mesure où chacune des parties peut l'attaquer devant le juge. L'article 225 du CGI, tel que complété par la loi de finance 2016 a subi les modifications suivantes :

- le délai imparti à la CLT pour statuer sur le litige a été ramené de 24 mois à 12 mois ;

- il est fait obligation à l'administration de transmettre à la CLT la requête de pourvoi du contribuable, et les documents y afférent dans un délai de 3 mois à partir de la date de réception du pourvoi ; et là on se demanderait pourquoi l'inspecteur devra garder le dossier 3 mois ? Pourquoi ne pas le transmettre instantanément ?

A défaut de communication à la CLT la requête de pourvoi dans les dits délais, les bases d'impositions ne peuvent être supérieures à celles déclarées ou acceptées par le contribuable. Il est toutefois regrettable de constater que le non-respect du délai de 12 mois imparti à la CLT pour statuer sur le litige n'est assorti d'aucune sanction. Ce qui n'est d'ailleurs pas le cas pour la CNRF qui, à défaut de rendre une décision dans le délai qui lui est imparti, les redressements effectués par l'inspecteur deviennent sans objet. Il serait souhaitable de réserver aux situations dans lesquelles la CLT ne rend pas de décisions dans le délai légal le même sort que celui réservé aux décisions de la CNRF.

B- L'aspect restreignant des décisions des commissions quant au délai raisonnable

168. Caractère définitif des décisions des commissions fiscales. La loi de finance 2016⁴⁰² a apporté une nouveauté au système de précontentieux en matière fiscale, qui permet de réduire le délai du règlement du litige. En effet avant 2016 le contribuable était contraint de saisir la commission locale de taxation, qui disposait d'un délai de 24 mois pour statuer et ensuite passer devant la commission nationale du recours fiscal qui dispose pour sa part d'un délai de 12 mois pour rendre une décision. C'est seulement cette dernière décision qui ouvrait le droit de saisir le tribunal pour un procès fiscal.

La procédure devant la CLT était un simple passage obligé qui faisait trainer le litige 24 mois avant d'atterrir inéluctablement devant la CNRF et ensuite devant le juge. L'article 225 du CGI, dans sa nouvelle version,⁴⁰³ réduit le délai de prise de décision de la commission locale de taxation à 12 mois au lieu de 24 mois et a modifié également le champ d'intervention des commissions locales. Celles-ci statuent à titre définitif et exclusif en matière de revenus professionnels selon le régime du bénéfice forfaitaire, des revenus et profits fonciers, les revenus et profits de capitaux mobiliers et des droits d'enregistrement et de timbre. Elle statue également à titre définitif dans les litiges relatifs à l'IR/Prof, l'IS et la TVA lorsque le chiffre

⁴⁰²Article 8 de la loi de finance 2016, BO n°6423 Bis du 21 décembre 2015

⁴⁰³Article 8 de la loi de finance 2016, BO n°6423 Bis du 21 décembre 2015 : « La commission doit statuer dans un délai de douze (12) « mois, à compter de la date de la réception de la requête et « des documents transmis par l'administration. »

d'affaires au titre de chaque exercice est inférieur à 10 millions de dirhams.⁴⁰⁴

Le législateur, a certes, doté les décisions de la CLT du caractère définitif et contestable judiciairement, mais n'a pas pour autant remédié au non-respect du délai raisonnable lorsque la commission ne venait pas à prendre de décision dans le nouveau délai de 12 mois. Un tel retard dans la prise de décision, non assorti de sanction, n'est pas sans porter préjudice à la garantie du délai raisonnable en contentieux fiscal.

169. Le caractère non suspensif des décisions des commissions. Aux termes de l'article 220 du CGI, les impositions sont immédiatement assurées par l'Administration sur les bases arrêtées soit par la commission locale ou la commission nationale. L'émission des rôles et état de produits entraîne systématiquement le déclenchement de la procédure de recouvrement des impositions ainsi établies, et ce, nonobstant le recours judiciaire introduit par le contribuable.

On pouvait admettre le rôle conciliateur des commissions si celles-ci intervenaient après l'émission des rôles,⁴⁰⁵ ou encore pouvait avoir un effet suspensif des actes de recouvrement au cas où ils sont déjà émis. Mais ce n'est malheureusement pas le cas. Dès l'émission des impositions contestées, le différend devient alors tripartite. Le contribuable aura comme adversaires, non seulement l'Administration des impôts, mais aussi le comptable public. Toutefois, dans le cas où le contribuable conteste tout ou partie des impôts qui lui sont réclamés, il ne peut demander au comptable

⁴⁰⁴ Article 225 du CGI Marocain, op cit

⁴⁰⁵ D.Richer, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op cit, p 67

public de surseoir au paiement⁴⁰⁶ de ces impôts que lorsqu'il justifie avoir introduit son recours devant l'instance compétente dans le délai légal et avoir constitué des garanties à même de couvrir la créance fiscale contestée.⁴⁰⁷

Ainsi, l'équilibre entre le contribuable et l'Administration, tant recherché par le législateur tout au long de la procédure, se trouve rompu. Face à ces deux situations, qui vont paradoxalement à l'encontre de l'équité requise en matière de contrôle fiscal, une solution médiane, ne remettant pas en cause les garanties d'un procès fiscal équitable, pourrait être sérieusement recherchée. Aussi convient-il de prévoir la possibilité de surseoir au paiement des impositions établies consécutivement aux décisions des commissions locale et nationale et régulièrement contestées devant la juridiction compétente, sans qu'il soit besoin de subordonner l'action de ce sursis aux garanties exigées par les articles 117 et 118 de la loi 15-97 formant nouveau code de recouvrement des créances publiques. Pour pallier à une telle rigueur dans le traitement du contentieux fiscal, ne faut-il pas prévoir le recours à d'autres modes de règlement de ce genre de litige ?

Paragraphe2 : Les moyens alternatifs au règlement amiable du contentieux fiscal

170. La restriction de l'intervention d'une tierce personne dans le litige fiscal. A l'instar du droit français, la législation marocaine en vigueur,

⁴⁰⁶ Article 117 du CRCP, op cit

⁴⁰⁷ Article 118 du CRCP et 245 du CGI, op cit

en l'occurrence les articles 309 et 310 du code de procédure civile, et 244 du code général des impôts écartent expressément la possibilité de soumettre les litiges fiscaux à l'arbitrage. Ce qui n'est pas le cas pour le système fiscal américain qui envisage dans une large mesure l'arbitrage comme règlement alternatif du conflit fiscal.

Les commissions fiscales qui interviennent dans la phase précontentieuse du litige fiscal marocain, sont susceptibles d'intervenir dans des cas bien précis par la loi ⁴⁰⁸ et leur compétences sont définies par un ensemble de critères qui se recoupent et se rapprochent de l'institution d'arbitrage. ⁴⁰⁹ Ainsi l'idée des modes de règlement alternatif des litiges fiscaux par voie d'arbitrage sont fortement envisageable.

S'interroger sur l'éventualité d'arbitrabilité du litige fiscal en droit marocain nous conduit à faire la simulation du model américain d'arbitrage en matière de contentieux fiscal marocain (A) pour aborder par la suite la consécration progressive de l'arbitrage en matière de contentieux fiscal marocain pour qu'il puisse répondre à la garantie du délai raisonnable dans le règlement du conflit avec l'administration. (B)

A- La simulation d'arbitrage dans le contentieux fiscal marocain

171. Une structure prédisposée. Comme les litiges fiscaux touchent de trop près aux intérêts publics, le droit marocain, à l'instar de la législation

⁴⁰⁸ Articles 225 et 226 du CGI, op cit

⁴⁰⁹ D. Richier, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op cit, p 67.

fiscale française⁴¹⁰, considère, qu'ils ne peuvent pas être soumis à l'arbitrage.⁴¹¹

On peut admettre que les litiges fiscaux peuvent faire l'objet d'arbitrage, dès lors que leur résolution ne nécessite pas l'application ou l'interprétation d'une règle d'ordre public, mais se limite aux seules questions de fait. Si le litige n'est pas définitivement réglé dans le cadre de la procédure contradictoire, entre l'administration et le contribuable, ce dernier saisit la commission locale ou nationale compétente, dont les décisions sont exécutoires, nonobstant le recours judiciaire. Les commissions fiscales sont placées sous l'autorité du chef de gouvernement, et se distinguent par l'originalité de leur composition, l'étendue de ses attributions et les effets de ses décisions pour ne pas dire ses sentences. Chacune des parties, qui s'estiment insatisfaites, peut les contester devant le tribunal administratif compétent.

171. Assimilation de fait. Tel un tribunal arbitral, les commissions fiscales, totalement indépendante des parties au litige, sont composées des représentants de l'administration, des représentants du contribuable et d'un président magistrat, appartenant au corps de la magistrature.⁴¹² Ces commissions statuent sur l'ensemble du litige qui leur est soumis et doivent se déclarer incompétentes sur les seules questions qu'elles estiment porter sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires. Les décisions de ces commissions sont exécutoires nonobstant le recours judiciaire qui

⁴¹⁰G.Latit, *Contentieux fiscal*, op cit, p 126 ; D.Richier, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op cit, p 67. K.Jestin, *Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France-États-Unis*, Thèse Université Paul Cézanne – Aix-Marseille III, p 89

⁴¹¹ Article 244 du CGI « les litiges relatifs à l'application de la loi fiscale ne peuvent faire l'objet d'arbitrage. »

⁴¹²K.Jestin, *Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France-États-Unis*, op cit, p 89

pourrait être intenté par le contribuable ou l'administration ou les deux à la fois dans le cadre du contentieux de pleine juridiction.

On constate alors qu'il y a une véritable analogie entre les commissions fiscales et le tribunal arbitral quant à leur composition qui fait toujours place à la représentation des parties au litige, et quant au caractère exécutoire de leurs décisions. On peut donc conclure qu'il n'existe pas une incompatibilité absolue entre la résolution des litiges fiscaux par voie d'arbitrage et par les voies de recours actuellement en vigueur qui sont loin de répondre aux attentes des contribuables.

B- Vers une consécration progressive de l'arbitrage en contentieux fiscal marocain

172. Uniformisation progressive. L'arbitrabilité des litiges en matière fiscale est une des particularités de la procédure fiscale américaine⁴¹³. Véritable opportunité offerte aux contribuables opposés à l'administration, la procédure est envisageable à la fois dans le cadre d'un contentieux fiscal ou lors d'un litige civil ou commercial ayant une incidence fiscale. Le législateur pourrait être tenté d'uniformiser les textes fiscaux vers une adoption progressive de l'arbitrabilité du contentieux fiscal à l'instar du système américain.

⁴¹³K.Jestin, *Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France-États-Unis*, op cit, p 89

Au niveau des États-Fédérés, plusieurs d'entre eux ont adopté des législations visant à résoudre les litiges fiscaux par l'arbitrage, il s'agit notamment des législations prévoyant l'arbitrage de litiges en matière successorale ou relatif à la détermination et l'évaluation de l'impôt⁴¹⁴. L'Uniform Interstate Arbitration of Death Taxes Act par exemple envisage le recours à l'arbitrage lorsque des difficultés surgissent lors de la détermination du domicile du dé-cujus. D'autres États, n'ayant pas adopté le texte, ont toutefois édicté des lois ayant également pour objet de soumettre à l'arbitrage des litiges relatifs au domicile fiscal⁴¹⁵. Le recours à l'arbitrage fondé sur la Tax Court rule 124, n'est possible que lorsque le contribuable a introduit une procédure de réclamation. Et c'est à l'audience de réclamation que la demande d'arbitrage peut être formulée.

Il s'agit, donc d'une procédure optionnelle et concertée, à l'initiative de l'une ou l'autre partie. Lorsque le contribuable et l'Assistant Regional Director of Appeals conviennent, par accord commun, de conclure une convention d'arbitrage, une demande est faite à l'administration fiscale qui est tenue de répondre au plus tard dans deux semaines⁴¹⁶.

La première affaire ayant adopté cette procédure opposait l'IRS au groupe Apple Computer Inc. Le litige portait sur les prix de transfert pratiqué sur un produit particulier (printed circuit board), pendant trois années, avec

⁴¹⁴C'est le cas notamment d'un accord relatif à l'assujettissement à l'impôt étatique et local des personnes physiques ou morales ayant une activité dans plusieurs États. Celui-ci se retrouve dans une vingtaine d'États dont l'Alabama (AL Stat. 40-27 1), l'Alaska (AK Stat. 43.19.010), l'Arkansas (AR stat. 26-5-101).

⁴¹⁵C'est le cas dans l'État du Wisconsin, *West's Wisconsin Statutes Annotated*, WSA 72.35, du Maine, *Maine Revised Statutes Annotated*, 36 MRSA 3914; et du Colorado, *West's Colorado Revised Statutes Annotated*, CRSA 151-804. V. K. J. Mc DONOUGH, *Resolving Federal Tax Disputes Through ADR*, Arb. J. 38, June 1993; voir aussi S. C. MILLER, *Real Estate Tax Disputes*, Disp. Resol. J. 52, July 1995.

⁴¹⁶En cas de refus, aucun recours n'est possible, le contribuable pouvant simplement demander un rendez-vous avec le responsable (Appeals Team Manager) afin d'obtenir des informations sur les raisons du refus.

une filiale située à Singapour⁴¹⁷. Depuis l'affaire Apple, douze demandes d'arbitrage ont été formulées, l'IRS ayant accepté de recourir à l'arbitrage pour cinq d'entre elles et seulement une seule a finalement été arbitrée.

173. Les atouts de l'arbitrabilité du contentieux fiscal. Le traitement définitif du litige fiscal au Maroc peut durer 6 ans voir plus, alors que le monde des affaires connaît actuellement un rythme d'accélération spectaculaire, où les problèmes sont traités en quelques jours sinon en quelques heures.⁴¹⁸ Cette lenteur dans le traitement des litiges fiscaux, entraîne inéluctablement pour l'entreprise un préjudice financier considérable auquel s'ajoute le temps consacré par ses dirigeants pour répondre aux griefs qui leur sont reprochés, au détriment des opportunités manquées, de projets mal suivis, de la gestion rigoureuse et de perspectives d'avenir de leur entreprise.

Un tel procédé de règlement des litiges par voie d'arbitrage, s'il venait à être appliqué au Maroc réglerait inéluctablement la lenteur du règlement des différends entre l'administration et le contribuable. Il convient alors d'envisager le règlement des litiges fiscaux par la mise en place d'un mode alternatif, à même de se substituer à ceux infructueux actuellement en vigueur ; pourquoi pas l'arbitrage ! Si un tel aménagement législatif, venait à se réaliser, il assurerait au contribuable un procès équitable caractérisé par la rapidité, la qualité des décisions rendues, l'indépendance, l'impartialité et surtout la compétence des membres de l'instance.

⁴¹⁷J.-P. Le Gall, *Fiscalité et arbitrage*, Rev. arb. 1994, n° 1, pp. 1-38 et n° 2, pp. 253-276. ; J. E. O'Grad, *Apple and IRS Enter into First Transfer-Pricing Arbitration Under US*

⁴¹⁸A. Bensaleh-Zemrani, *La fiscalité face au développement économique et social du Maroc*, La Porte, 1982, p 193 ;

Chapitre 2 : L'emprise du recours préalable à travers la réclamation sur les fondements du procès équitable

174. Un objectif détourné. Alors que dans le cadre du contentieux administratif général le recours préalable n'est pas toujours obligatoire, le législateur a fait de la réclamation préalable dans le contentieux fiscal un passage obligé, il s'agit d'une condition de recevabilité de l'action judiciaire.⁴¹⁹ Ce recours est prévu lorsque le contribuable fait l'objet d'une taxation d'office ou lorsque la contestation porte sur des impositions émises hors procédure contradictoire.

La détermination des conditions de recevabilité des requêtes revêt une importance considérable dans tous les systèmes juridiques.⁴²⁰ Toutefois, la pratique de la réclamation lui fait perdre, parfois, son véritable objectif qui est de régler rapidement le litige par un dialogue direct entre l'administration et le contribuable en allégeant les instances judiciaires.

Le recours administratif obligatoire et préalable à la saisine du juge constitue le premier acte réel de procédure contentieuse en matière de

⁴¹⁹ Article 243 du CGI « Procédure judiciaire suite à réclamation
Si le contribuable n'accepte pas la décision rendue par l'administration suite à l'instruction de sa réclamation, il peut saisir le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de la notification de la décision précitée. A défaut de réponse de l'administration dans le délai de six (6) mois suivant la date de la réclamation, le contribuable requérant peut également introduire une demande devant le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de l'expiration du délai de réponse précité ».

⁴²⁰ J-F. Renucci, *Traité du droit européen des droits de l'homme*, op cit, p 861 ; M. Sorensen, *La recevabilité de l'instance devant la Cour européenne des droits de l'homme*, Mél. cassin, Pédone 1969, p 336 ;

taxation d'office⁴²¹. Et pour ce, la réclamation doit déboucher, dans un délai raisonnable, sur une décision expresse et convaincante, à même de faire remplir à la réclamation la finalité recherchée.

Toutefois, la nature même de la réclamation reste difficile à cerner. S'agit-il d'un recours qui fait naître une contestation ouvrant le droit au recours au juge, ou plutôt d'une mesure alternative de règlement du conflit entre le fisc et le contribuable (Section 1). L'analyse de l'impact de la procédure de taxation sur les garanties du règlement du litige fiscal dans un délai raisonnable, nous conduira à relever son influence limitée dans la consécration du droit au délai raisonnable dans le procès fiscal (Section 2).

⁴²¹D.Richer, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op cit, p 87

Section 1 :Les délais d’instruction du recours préalable face au délai raisonnable du procès équitable

175. L’administration juge et partie. Le deuxième alinéa de l’article 235 du CGI prévoit que la réclamation doit être instruite par le ministre des finances ou la personne déléguée par lui. Cette disposition confirme bien que le recours au juge intervient après le recours administratif préalable et reste enfermé dans le délai.⁴²²Ce délai, qui était de six mois avant 2016,⁴²³ a été raccourci, à 3mois dans la perspective d’harmonisation des textes fiscaux aux règles du délai raisonnable consacré par la constitution et les conventions internationales. Mais toujours est-il que la question qui s’impose à ce stade est de savoir quelle est l’utilité de la réclamation dans le conditionnement du délai raisonnable dans le procès fiscal.

Pour répondre à cette question il convient de faire une présentation des délais prévus par le texte fiscal marocain qui constitue une condition d’accessibilité au juge, dans leur rapports avec le délai raisonnable (§1) avant d’étudier de plus près l’utilité de la réclamation préalable dans le traitement du délai raisonnable (§2).

⁴²² Article 235 du CGI marocain, op cit

⁴²³ Article 8 de loi de finance 2016 op cit

Paragraphe 1 : Les délais de présentation de réclamation et le délai raisonnable

176. Dualité dedélais. Les dispositions de l'article 235 du C.G.I prévoient, une multitude de délais qui différent selon qu'il s'agisse d'imposition établie par voie de rôle ou de versement spontané, et selon qu'il s'agisse d'une réclamation pour perte de récolte ou perte de loyer. Le processus de règlement du litige fiscal par la réclamation préalable distingue deux sortes de délai, les délais opposables au contribuable et ceux accordés à l'administration⁴²⁴.

On examinera, à cet effet, les délais de procédure opposables au contribuable(A)et ceux accordés à l'administration pour faire valoir s'ils répondent à la garantie du délai raisonnable(B).

A- Les délais opposables au contribuable,

177. Une condition de recevabilité. Selon les règles habituelles de droit administratif, la notification de la décision contestée constitue le point de départ de la computation de délai.⁴²⁵ En matière fiscale, le point de déclenchement du délai diffère selon qu'il s'agit de paiement spontané, ou qu'il s'agit d'imposition par voie de rôle, état de produit ou de recette.⁴²⁶ Si

⁴²⁴R.Lazrak, *Le contrôle et le contentieux de l'impôt au Maroc*, op cit, 349

⁴²⁵S.Guinchar, *Droit processuel, droit commun des procès*, op cit, p 348

⁴²⁶D.Richer, *Traité du droit européen des droits de l'homme*, op cit, p 102

la computation de délai ne présente aucune difficulté en cas de paiement spontané, la contestation des impositions établies par voie de rôle, soulève quant-à-elle, une véritable problématique dans la mesure où le législateur fait dépendre ce délai de la date de mise en recouvrement des impositions litigieuses et non pas de la date de leur notification. Force est de constater que les avis d'imposition sont adressés aux contribuables au moyen d'un courrier sous pli ordinaire, lequel pli peut soit parvenir tardivement à son destinataire, soit ne pas être reçu par ce dernier.

La recevabilité de la demande préalable est subordonnée au respect d'un certain délai. Le législateur, prévoit qu'à défaut de réponse de l'administration dans « *le délai de trois mois suivant la date de la réclamation, le contribuable requérant peut également introduire sa demande devant le tribunal compétent dans le délai de trente jours suivant la date de l'expiration du délai de réponse précité* »⁴²⁷. Toutefois Le législateur marocain ne réserve aucune sanction pour le défaut de réponse de l'administration à la réclamation. De son côté le juge fiscal fait preuve d'une certaine souplesse dans le traitement des dossiers dont le délai de saisine du tribunal n'a pas été respecté par le contribuable.

178. L'aménagement jurisprudentiel du non-respect du délai de recours par le contribuable. Il arrive que le contribuable soit pressé et forcé d'introduire son action en justice pour contester les impositions ayant fait objet d'une réclamation préliminaire avant même que l'administration ne

⁴²⁷ Article 243 du CGI : « Si le contribuable n'accepte pas la décision rendue par l'administration suite à l'instruction de sa réclamation, il peut saisir le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de la notification de la décision précitée. A défaut de réponse de l'administration dans le délai de six (6) mois suivant la date de la réclamation, le contribuable requérant peut également introduire une demande devant le tribunal compétent dans le délai de trente(30) jours suivant la date de l'expiration du délai de réponse précité »

puisse instruire le dossier dans le délai prévu par la loi.⁴²⁸ Cette précipitation peut être justifiée par la contrainte qui est exercée par le comptable chargé du recouvrement qui engage les poursuites alors même que le dossier est toujours en instruction entre les mains de l'administration.

La jurisprudence marocaine considère que le recours du contribuable au juge avant l'expiration du délai d'instruction de la réclamation prévu par l'article 235 du CGI n'a aucun effet sur la recevabilité de l'instance dans la mesure où la réponse de l'administration devant l'instance judiciaire est considérée comme une réponse à la réclamation et lui permet de préciser sa position par rapport au différend qui lui est soumis.⁴²⁹ La Cour de Cassation considère que « ...le recours engagé par le redevable devant la justice avant la réception de la réponse de l'administration ou l'expiration du délai..... N'a aucun effet sur la recevabilité de l'action puisque l'administration a exprimé sa position dans sa réponse devant le tribunal. »⁴³⁰.

Il arrive, aussi, que l'administration qui n'a pas répondu dans le délai prévu par l'article 235 du CGI, réclame au contribuable, après l'expiration du délai de trois mois, la production de documents nécessaire à l'instruction du dossier. Lorsque le contribuable saisit le juge dans le délai d'un mois suivant la date de la notification de la demande de document, le recours judiciaire du contribuable a été considéré comme étant introduit dans le délai légal. Dans ce cas, la jurisprudence fiscale marocaine, dans le cadre de la consécration du droit au juge dans un délai raisonnable, considère que la demande de renseignement équivaut à une réponse et constitue un nouveau

⁴²⁸ Article 235 du CGI , op cit

⁴²⁹ ChadmCC; n°21 du 05/10/2011, obsM.kasri, *Le contentieux fiscal relatif à l'assiette et le recouvrement devant la justice marocaine*, 2^{ème} ed Dar- abirakrak, 2009, p 100

⁴³⁰ Chadm CC; n°21 du 05/10/2011, op cit

point de computation du délai de recours judiciaire⁴³¹. Une telle position confirme la volonté du juge de préserver le droit au juge, mais demeure incertaine en absence d'un texte législatif qui fera de la réclamation un simple recours facultatif.

B- Les délais accordés à l'administration

179. L'aménagement du délai de réponse accordé à l'administration. Le C.G.I prévoit, que pour introduire son action en justice, le contribuable, dispose d'un délai de 30 jours suivant la notification de la décision en cas de réponse de l'administration à la réclamation, ou suivant l'expiration des trois mois à compter de la date de dépôt de la réclamation en cas de défaut de réponse.⁴³² A première vue, il semblerait que l'administration dispose d'un délai de trois mois pour se prononcer sur la demande présentée par le contribuable. Mais en fait, ce délai n'a pour objet, que de permettre au contribuable d'introduire son action devant le tribunal, le législateur n'ayant imposé aucun délai de rigueur à l'administration pendant trois mois pour répondre à la réclamation, mais au contraire, autorise l'administration à ne pas répondre à la réclamation

En effet, le défaut de réponse à la réclamation dans le délai de trois mois est considéré comme un rejet tacite ouvrant droit à la saisine du juge. Il en résulte que l'administration, tout en restant dans la légalité, vide, la

⁴³¹Chadm CC, n°482du 08/06/2005req 635/4/2/2004, obsM.kasri, *Le contentieux fiscal relatif à l'assiette et le recouvrement devant la justice marocaine*, op cit, p 101

⁴³²Article 243 du CGI op cit

réclamation préalable du but recherché par le législateur qui n'est autre que de trancher une bonne partie des litiges fiscaux au stade de la procédure administrative et de faire éviter au contribuable un contentieux judiciaire long et couteux. Cette attitude renverse tous les concepts de communication crédibles et claire entre l'administration et le contribuable.⁴³³

180. Un espoir indéfini. A l'état actuel des textes, la réponse de l'administration n'étant assortie d'aucun délai⁴³⁴, l'administration n'est pas obligée d'édicter une décision ou d'instruire la demande du contribuable⁴³⁵. Le troisième paragraphe de l'article 235 du CGI permet à l'administration d'instruire la réclamation sans aucune contrainte de délai, ni obligation de motivation. Le silence observé par l'administration est qualifié de rejet de la demande. L'administration sans même consulter les éléments de la demande ou les justifications présentées par le contribuable, décide, de donner ou ne pas lui donner suite à la réclamation du contribuable.⁴³⁶

Cette attitude peut avoir un effet inverse en faveur du contribuable. Lorsque l'administration répond à la réclamation, même, après le délai de trois mois prévu par l'article 243 du CGI, le droit de recours devant le juge devient possible. Le contribuable après avoir perdu l'espoir de voir son litige passé devant un juge, pourra le saisir dans le mois qui suit la date de réception de la réponse tel que prévu par le premier paragraphe de l'article 243 du CGI.

⁴³³D.Richer, *Les droit du contribuable dans le contentieux fiscal*, op cit, p 83

⁴³⁴ Article 235 du CGI op cit

⁴³⁵M.Constant, *La garantie contre les changements de doctrine et le praticien*, RJF05-90, p314

⁴³⁶G.Noel, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, LGDJ, 1985,p 46 ; L.Vapaille, *La doctrine administrative fiscale*, L'Harmattan, 2000, p 47

Paragraphe2 : L'utilité de la réclamation et le recours au juge dans un délai raisonnable.

181. L'appréciation des faits. En principe, l'Administration n'a pas pour vocation d'interpréter la loi ; elle doit se limiter à son application.⁴³⁷ Mais la règle fiscale étant souvent obscure, compliquée voire lacunaire, son application nécessite, certaines nuances.

L'Administration, dans le cadre de l'organisation de son intervention à l'égard des différentes productions juridiques, doit apporter une appréciation des questions de fait et de droit qui se présentent pour favoriser un climat de dialogue qui permettra une résolution du différend fiscal dans les meilleures délais(B). C'est d'ailleurs la position qui a été adopté par la jurisprudence marocaine en approuvant des exceptions au recours préalable en contentieux fiscal(A).

A- Les exceptions au recours préalable imposées par la jurisprudence.

182. Les irrégularités de la procédure de taxation. En absence de possibilité de recours devant les commissions, le législateur fait du recours préalable une condition irréfutable du recours au juge⁴³⁸. C'est la condition

⁴³⁷J.Grosclaude et P.Marchessou, *Procédures fiscales*, LGDJ, 8^{ème}ed 2016, p 33 ;J-C.Drie, *Procédures de contrôle fiscal, La voie de l'équilibre, op cit*, p 136

⁴³⁸Article 242 du CGI, op cit

principale de recevabilité de la demande judiciaire.⁴³⁹ Le juge fiscal ne pourra entendre l'action du contribuable si ce dernier n'est pas allé en premier lieu devant l'administration concernée avant de venir vers lui. On serait amené à se demander si le juge pouvait refuser d'entendre le contribuable s'il est venu directement vers lui, ne s'agirait-il pas là d'un déni de justice ?

Il est vrai que les dispositions de l'article 235 du CGI n'apportent aucune exception à l'obligation du recours à la réclamation préalable ou de distinction entre les différentes actions. Mais la jurisprudence de la Cour de Cassation marocaine a prévu une dérogation, qui est d'une importance de taille, par rapport à l'obligation du recours préalable dans le cadre des dispositions de l'article 235 du CGI. Il s'agit exceptionnellement des contestations qui portent sur un vice de forme ou une irrégularité dans la procédure de rectification.

Dans l'affaire Ismaili, le Tribunal Administratif de Casablanca, a déclaré irrecevable la demande d'annulation d'imposition pour non-respect du recours préalable à la réclamation. Lequel jugement a été confirmé par la Cour d'Appel Administrative de Rabat. Persistant à jouir de son droit au juge, le requérant s'est pourvu en cassation. La Cour de Cassation a formellement confirmé ce droit en décidant que le contribuable n'est tenu de recourir à la réclamation préalable que lors que l'administration a respecté les formalités de la procédure de révision.⁴⁴⁰ Atravers cet arrêt, la Cour de cassation marocaine confirme le principe d'accès direct au juge lorsque l'administration n'a pas respecté les dispositions législatives édictées par le CGI.

⁴³⁹ .Guinchard, *Droit processuel, droit commun des procès*, op cit, p 348 ; D.Richer, *Traité du droit européen des droits de l'homme*, op cit, p 102

⁴⁴⁰ CC du 04/02/2016, n° 65, doss 692/4/2/2015 non publié, obsKasri,

183. La contestation de la qualité de contribuable. Dans le même contexte, la jurisprudence marocaine a admis une seconde exception du recours obligatoire à la réclamation préalable, il s'agit de la contestation de la qualité de redevable ou contribuable. Dans ce cas, ce n'est pas l'imposition qui sera mise en examen par le juge mais plutôt le fondement de la créance. Le tribunal administratif est admis à recevoir les demandes d'instance directe lorsque le contribuable conteste non seulement le montant de l'imposition ou la réévaluation, mais plutôt sa qualité de redevable de l'impôt.

On serait amené à se demander si toute contestation fiscale n'est pas au fond une contestation de la qualité de redevable. Lorsqu'une personne demande l'annulation d'une imposition, quelle que soit la raison, en réalité elle demande à ce que le tribunal décide qu'elle n'est pas redevable de l'impôt contesté. Le problème s'est vu soulevé surtout en matière d'action en déchéance du trésor pour prescription en matière de recouvrement.

La question qui se pose alors est de savoir qu'elle est l'utilité de la réclamation préalable ? Lorsque la contestation porte sur l'interprétation de textes législatifs, la réclamation ne permettra nullement le règlement du différend puisque c'est au juge que revient la mission d'interpréter les textes ambigus. Lorsque le différend concerne une erreur matérielle, l'administration est censée le réparer sans attendre le délai de trois mois. Et lorsqu'il s'agit d'un litige portant sur une évaluation de valeur établie par l'administration et contestée par le contribuable, il faut forcément un tiers pour trancher la question, ce qui nous mène à conclure que la procédure de réclamation ne contribue pas au règlement du litige mais au contraire ne fait que différer le droit au juge sans juste motif.

B- La nécessité d'ouvrir un dialogue avant de recourir au juge

184. La doctrine administrative. Le pouvoir hiérarchique impose à l'Administration fiscale, de préciser à ses agents, le comportement à tenir dans l'exécution de leurs fonctions.⁴⁴¹ Il s'agit d'un acte à portée générale et impersonnelle c'est la « circulaire ». Lorsque la circulaire modifie la partie de la loi en la rendant, par exemple, plus contraignante que ne l'a conçue le législateur, elle peut être regardée comme revêtant illégalement un caractère réglementaire et par voie de conséquence, susceptible d'un recours pour excès de pouvoir. Il faut toutefois préciser que lorsque les dispositions législatives ou réglementaires sont confuses, l'Administration fiscale marocaine ne fait pas d'efforts particuliers pour les interpréter en faveur du contribuable.

Formellement, les méthodes d'interprétation de la loi à travers les notes circulaires présentent de nombreuses controverses. D'abord, il paraît inutile de faire de la réclamation préalable un recours obligé alors que l'administration a déjà une position irréfutable par rapport à un texte de loi bien déterminé. Généralement, les litiges qui naissent entre l'administration fiscale et le contribuable portent sur l'application d'un texte de loi conçu par le contribuable de façon différente que celle de l'administration.

185. Modification de la doctrine administrative. C'est à travers les circulaires et les instructions que l'Administration fiscale explique les dispositions légales, en commandant à ses agents l'application qu'il faut

⁴⁴¹L.Vapaille, *La doctrine administrative*, op cit, p 14 ;J-D.Bredin, *Remarques sur la doctrine* , Mélanges Hébraud Université des sciences sociales de Toulouse, 1981, p 111 ; J.Chevallier, *Traité de science administrative*, PUF,2013 Thémis Coll « Science politique»,p 18, 31

réserver à certaines dispositions législatives ou réglementaires.⁴⁴² Mais ces directives sont-elles opposables au contribuable ? Le contribuable, tout en n'étant pas étranger aux circulaires qui sont en principe destinées aux seuls agents de l'Administration, a toutefois le droit de se prévaloir de la position administrative.

Mais comme la circulaire est l'œuvre de l'Administration fiscale, rien n'empêche celle-ci de revenir sur la conception qu'elle aurait donnée à une disposition législative ou réglementaire. Et si le contribuable n'a pas le droit d'exiger que l'Administration maintienne son interprétation initiale, il est toutefois fondé de la lui opposer, dès lors qu'il aurait pris des engagements sur la base de l'interprétation formellement admise par elle.

Principe du respect de la parole donnée oblige ! En l'état actuel des textes, le législateur marocain n'a pas traité de la question du changement de la doctrine administrative et des conséquences y attachées.

⁴⁴²P.Lavigne, *Le contribuable comme usager de l'administration*, RFFP 1986 n°15 p 77 ;L.Vapaille, *La doctrine administrative fiscale*, op cit, p181 ; M.Liebert-Champagne, *Garantie contre les changements de doctrine*, *La doctrine applicable dans le temps*, Chron RJF 19888, p 303

Section 2 : La position doctrinale de l'administration comme frein au procès équitable dans le délai raisonnable

186. Une nécessité corrélative. La réclamation préalable, sans avoir à figer le débat ultérieur devant le juge, fixe tout de même certaines limites du droit au juge. Si le fisc est admis à appliquer son plein pouvoir discrétionnaire pour établir un impôt sans aucune limite ni contrainte, le contribuable lui ne pourra contester cette décision que s'il se retourne envers le même service qu'il l'a taxé pour se plaindre de son acte. On peut comprendre l'utilité du recours préalable s'il est dirigé contre celui qui l'a taxé auprès de ses supérieurs, seuls habilités à contrôler la régularité de la taxation d'office. Mais si la demande est instruite par la même personne qui a opéré la taxation d'office il est difficile de concevoir l'avantage d'un tel recours.

A partir de mon expérience pratique personnelle, la quasi-totalité des réclamations restent sans suite et le contribuable est contraint d'aller devant le juge dans le mois qui suit le refus tacite après l'expiration du délai de trois mois. On verra à travers cette section l'attitude du contribuable qui déclenche la procédure de taxation d'office (§1) et comment cette taxation fait obstacle à un recours optimiste du droit au juge dans un délai raisonnable (§2).

Paragraphe 1 : L'attitude du contribuable déclenchant la procédure de taxation d'office

187. Une sanction précoce. Le contrôle fiscal peut aboutir soit à une taxation d'office, soit à une imposition consécutive et conforme à la décision des commissions fiscales, soit à l'abandon pur et simple de tous les chefs de redressements proposés par l'Administration fiscale. A La suite d'une taxation d'office, le recours judiciaire n'est envisageable que si le contribuable présente une demande préalable au directeur des impôts.⁴⁴³ La procédure de taxation d'office n'est pas déclenchée au bon vouloir de l'administration, il y a toujours une raison qui pousse l'inspecteur à procéder à la taxation d'office. Le contribuable doit avoir failli à ses obligations déclaratives ; il peut avoir simplement omis de déposer sa déclaration ou s'être abstenu de répondre aux demandes écrites de l'administration.

On verra successivement les cas de défaillances du contribuable(A)et les cas où il ne coopère pas avec l'administration (B).

A- La défaillance du contribuable dans le dépôt de la déclaration

188. Le défaut de déclaration. Le droit de contrôle accordé à l'administration représente, dans notre système fiscal, le pendant de la liberté déclarative. Cette confiance accordée au contribuable de souscrire librement

⁴⁴³Article 243 du CGI op cit

sa déclaration n'est malheureusement pas absolue. On parle plus d'un régime de la déclaration mise sous contrôle que du principe de la liberté déclarative.⁴⁴⁴ Les cas les plus courants sont le défaut de dépôt de déclaration par le contribuable. S'agit-il d'une procédure d'échange d'information entre l'administration et le contribuable, ou une ordonnance de dépôt obligatoire de déclaration ? La problématique se pose lorsque le contribuable répond à la mise en demeure en précisant qu'il ne réalise pas de revenu taxable et donc ne saurait déposer une déclaration fiscale.

Lorsque l'administration se rend compte qu'un contribuable réalise des revenus imposables mais ne les déclare pas, elle est admise à taxer d'office. Cette initiative intervient après une première mise en demeure notifiée au contribuable pour l'inciter à déposer sa déclaration⁴⁴⁵. En cas de non réactivité du contribuable, l'administration envoie une seconde mise en demeure en précisant qu'en cas de non dépôt, elle procédera à une taxation d'office sur les bases qu'elle fixe elle-même. Cette procédure qui est en apparence contradictoire n'en présente nullement les caractéristiques. Le contribuable sera alors contraint à déposer une déclaration néant ne comportant aucun revenu juste pour éviter le recours à une taxation d'office.

189. La position jurisprudentielle. Les juridictions qui statuent en matière fiscale requièrent la présence d'une atteinte aux droits et garanties du contribuable pour prononcer la nullité d'une décision de taxation d'office. C'est une exigence qui semble raisonnable. Le tribunal administratif de Casablanca a confirmé cette exigence lorsqu'il a décidé d'annuler la taxation du Fond de Garantie des Accidents de Circulation,⁴⁴⁶ au motif qu'il s'agit

⁴⁴⁴ L. Ayrault, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, op cit, p 75

⁴⁴⁵ Article 213 du CGI op cit

⁴⁴⁶ TA Casa 13-10-2015, *FGAC c/ Adm fisc*, n° 2576, doss 242/7113/2015, non publié

d'un établissement à caractère social voire public ne poursuivant aucun but lucratif et ne réalisant aucun chiffre d'affaires passible de l'IS ou la TVA. La Cour d'Appel Administrative de Rabat a, par surprise, annulé cette décision.

Sans avoir contrôlé la régularité de la procédure ou les éléments sur lesquels l'administration s'est basée pour taxer, la cour d'appel a considéré que la décision de taxation d'office est justifiée⁴⁴⁷. En effet, le juge de deuxième degré n'a pas suffisamment analysé les moyens soulevés par le FGAC au stade de la première instance et lors du déroulement de l'instance devant la cour d'appel pour pouvoir se prononcer sur la nature de l'activité exercée et du traitement fiscal qui doit lui être réservé.

Par ailleurs, et combien bien même le FGAC serait soumis à l'IS et à la TVA sur la base des contributions légales qui lui sont versées, le juge de 2^{ém} degrés, entant que juge de plein contentieux, aurait dû demander à l'administration fiscale de justifier et de détailler le mode de détermination de la base taxable pour s'assurer de son bien ou mal fondé au lieu de se limiter à annuler le jugement du Tribunal administratif de Casablanca et de prononcer le rejet de la demande du FGAC.

B- L'imposition d'office pour défaut de coopération

190. L'opposition à contrôle. Au cours d'une procédure de vérification de comptabilité, l'inspecteur peut demander au contribuable de lui présenter certains documents et justificatifs nécessaires à

⁴⁴⁷ CAA Rabat, du 28-7-2016, *FGAC c/ Adm fisc*, n° 4045, doss 226/7209/2016, non publié

l'accomplissement de sa mission⁴⁴⁸. Lorsque le contribuable présente une attitude passive lors d'une procédure de contrôle fiscal ou ne coopère pas à cette opération, il peut être soumis à une taxation d'office. Cette mesure permet à l'inspecteur de rectifier d'office les éléments ayant servi au calcul des impôts. Que faut-il alors entendre par défaut de coopération ?

L'article 210 du CGI oblige les contribuables à fournir à l'administration fiscale toutes les justifications nécessaires ainsi que les documents comptables ayant servi à la détermination des bases d'imposition. Le défaut de présentation des documents lors de l'opération de contrôle, prive le contribuable de la possibilité de production des documents postérieurement devant les commissions. Ce refus engendre une deuxième contrainte celle de l'exposition à une taxation d'office. Mais que faut-il entendre par défaut de présentation de document ? Est-ce le refus de remettre à l'inspecteur les documents nécessaires au contrôle ? Ou le refus de se soumettre au contrôle ?

La problématique a surgi devant la justice à l'occasion d'une vérification d'un centre commercial. La Société AswaqAssalam a mis à la disposition de l'inspecteur vérificateur les documents comptables traités sur support papier ainsi qu'un ordinateur contenant les données informatisées de la comptabilité qui concernent directement ou indirectement la détermination des résultats fiscaux. En raison de l'abondance des écritures comptables dont celles traitées par voie informatique, d'une part, et de l'importance du chiffre d'affaires réalisé durant la période vérifiée d'autre part, les inspecteurs des impôts se sont abstenus d'effectuer le contrôle sur le support papier ainsi que sur l'outil informatique mis à leur disposition sous prétexte que la société ne

⁴⁴⁸ Article 210 du CGI, op cit

leur a pas remis une clé USB contenant les données informatisées. Devant une telle situation, la société s'est faite délivrer une ordonnance du président du tribunal administratif de Casablanca désignant un huissier de justice pour constater sur place l'existence des documents comptables mis à la disposition des inspecteurs des impôts pour leur permettre d'accomplir leur mission de vérification. Malgré la régularité des documents constatée par un procès-verbal, l'administration fiscale a procédé à la taxation d'office sur la base des dispositions de l'article 229 du CGI.

191. L'indulgence de la justice. Dans le cas d'espèce de la société AswakAssalam, l'administration a émis les rôles. La société ne pouvant saisir le tribunal qu'à l'expiration du délai de réclamation, s'est alors vue importunée par les actes de recouvrement forcé engagés pour le recouvrement de la créance née de la taxation d'office ; notamment l'envoi des avis à tiers détenteurs aux banques et les clients de la société et détenteurs de ses deniers. Le juge des référés a su saisir la gravité de la situation et a décidé de sursoir le recouvrement de la créance jusqu'au règlement définitif du litige au fond.⁴⁴⁹ Cette affirmation du rôle protecteur du juge des référés a été confirmée par la Cour d'Appel administrative de Rabat⁴⁵⁰.

Cette protection n'a pas valu au FGAC qui s'est vu rejeté la demande de sursis à exécution par la Cour d'Appel Administrative de Rabat annulant l'ordonnance du président du Tribunal administratif de Casablanca ordonnant le sursis⁴⁵¹. Devant cette confusion positionnelle, on se demande quelle soit l'attitude réellement adoptée par la jurisprudence marocaine quant

⁴⁴⁹ Ord du TA de Casan° 167 du 17/03/2016, Ste AswakAssalam c/ Adm Fisc, doss n° 93/7101/2016

⁴⁵⁰ CAA Rabat n° 505 du 06-06-2016 *AswakAssalma c/ Adm fis*, req 459/7202/2016, non publié

⁴⁵¹ CAA Rabat ,n° 38 du 02-03-2015 *FGAC c/ Adm Fisc*, req 35/7202/2015, non publié

au rôle protecteur du juge, notamment en matière de taxation d'office qui est reconnue comme étant une procédure démunie de garantie procédurale.

Paragraphe 2 : L'impact de la procédure de taxation sur les garanties du délai raisonnable

192. Une sanction d'office. La procédure de taxation d'office consiste à établir par l'administration de nouvelles bases d'imposition en se fondant sur des éléments dont elle est seule détentrice et dont elle corrobore la pertinence⁴⁵². Généralement, cette mesure est utilisée par l'administration en cas d'infraction ou de manquement à une obligation fiscale de la part du contribuable. C'est un acte qui se présente comme une sanction pour manquement à une obligation fiscale ou non coopération, mais qui ne fournit aucune garantie pour le contribuable .

Si le contribuable connaît les raisons pour lesquelles l'administration le taxe d'office, il est en droit de connaître les éléments dont dispose l'administration pour déterminer les bases ayant servi à l'imposition établie d'office. Sans la preuve contraire, la taxation d'office établie par l'agent du fisc s'impose obligatoirement dans toute sa rigueur, même vis à vis du juge. De ce fait pour apporter la preuve contraire, le contribuable n'est-il pas en droit de connaître les éléments en possession de l'administration pour les contredire ? La réponse résulte des questions relatives à la compatibilité de ces présomptions avec les règles régissant le procès équitable.

⁴⁵²V. Sepulchre, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, op cit, p 284

Avant de connaître le comportement du juge fiscal face aux présomptions légales (B), il convient de revenir sur la notion des présomptions légales en droit fiscal marocain (A).

A- La notion de présomption légale en droit fiscal marocain

193. Le système de présomption. Les déclarations fiscales du contribuable sont présumées sincères⁴⁵³. Mais cette présomption est cassée dès lors que l'administration remet en cause la valeur probante de la comptabilité⁴⁵⁴. Dans ce cas, l'administration bénéficie également d'une présomption de ses allégations, il appartient alors au contribuable d'apporter la preuve de l'exactitude de ses déclarations en réfutant les motifs de rejets soulevés par l'administration.

Il est vrai que le contribuable peut utiliser tous les moyens de preuve accordés par la loi à l'exception du témoignage, mais ce renversement de la présomption en faveur de l'administration affirme que le contribuable n'a le droit qu'à une présomption illusoire lorsque l'administration réitère les éléments dont elle s'est servie pour faire valoir son droit à la reconstitution des bases déclarées par le contribuable qui jouissent en principe de la présomption de sincérité et d'exactitude.

194. Lerejet tacite de la réclamation. Dans le cadre de la délimitation du délai de recours suite à la réclamation, le législateur a considéré le défaut

⁴⁵³ Article 1 de la charte du contribuable vérifié : « Les déclarations et les documents comptables déposés par le contribuable sont présumées exactes et régulières »

⁴⁵⁴ Article 213 du CGI op cit

de réponse de l'administration à la réclamation comme rejet tacite de son contenu.⁴⁵⁵ Il s'agit là d'une présomption réitérée la position de l'administration en s'abstenant de répondre à la réclamation du contribuable, l'attitude de l'administration se contredit avec l'esprit avec les dispositions de l'article 406 du DOC⁴⁵⁶ qui prévoient que lorsque le juge invite une partie à présenter sa réponse à l'instance, son abstention, en étant valablement notifiée est considérée comme un acquiescement au contenu de la requête. Le contribuable est en droit de justifier devant l'instance judiciaire le mal fondé des griefs qui lui sont reprochés et qui sont la cause de la taxation d'office.

Cette contradiction impacte le processus de règlement des conflits par voie administrative et remet en cause la garantie d'un procès équitable. Le défaut de réponse à la réclamation doit en principe être considéré comme un acquiescement aux demandes du contribuable. Puisque l'administration est convaincue qu'elle doit répondre devant le juge, pourquoi ne pas le faire au stade administratif. Cette positivisation du comportement de l'administration permettra de régler un certain nombre de dossier au stade administratif et par à coup atténuer la tension qui naît à l'occasion du déclenchement de l'instance, d'autant plus que la procédure judiciaire ne sursoit pas au recouvrement des créances émises par voie de taxation d'office objet de la réclamation.

⁴⁵⁵ Article 235 du CGI, op cit ; Article 120 du CRCP, op cit

⁴⁵⁶ Article 406 du DOC : « *L'aveu judiciaire peut résulter du silence de la partie, lorsque, formellement invitée par le juge à s'expliquer sur la demande qui lui est opposée, elle persiste à ne pas répondre, et ne demande pas de délai pour ce faire.* »

B- Les présomptions légales au regard du juge

195. La conception de la présomption par la jurisprudence fiscale marocaine. Comme il a été précédemment développé, la charge de la preuve pèse sur l'administration fiscale⁴⁵⁷. Mais il arrive que le juge envisage des présomptions ajustées aux textes fiscaux, sans qu'ils n'en soient explicitement cités. Cette extension des présomptions peut être en faveur du contribuable ou à détriment. Ainsi lorsque le contribuable présente son recours en dehors du délai d'un mois, qui suit le rejet présumé de la réclamation, le juge considère que la réponse de l'administration au cours de l'instance judiciaire est une réponse explicite à la réclamation.

La chambre administrative de la Cour de Cassation reconnaît la recevabilité de la demande formulée au-delà du mois qui suit le délai de réponse accordé à l'administration qui est de trois mois : *« si l'objectif des dispositions légales précitées est de permettre à l'administration de revoir sa position, et éventuellement trouver une solution amiable au différend avant d'être différé devant le juge, la réponse de l'administration à la phase de première instance dans laquelle, elle a étalé ses moyens de défense et discuté le fond de demande est considéré comme une expression explicite de rejet du règlement amiable du litigece qui n'est pas considéré comme un vice de procédure..... »*⁴⁵⁸. Cette conception extensive de présomption simple de rejet de la réclamation affirme la protection de la

⁴⁵⁷F.Deuil, *La preuve en matière fiscale*, Thèse Paris 1962 ; D.Richer, *Droit du contribuable dans le contentieux fiscal*, p 294 .

⁴⁵⁸Chadm CS n° 765 en date du 23/12/2009, doss 453/4/2/2009, A.Blila ,*la preuve en matière fiscale ,entre les règles de droit commun et le particularisme fiscal*, ImpAlamina 2013

jurisprudence du droit au juge qui ne peut en aucun cas être différé au bon vouloir de l'administration.

196. La force probante des présomptions légales au vu de la convention européenne des droits de l'homme. La Cour Européenne des Droits de l'Homme confirme par deux arrêts, qui se rapportent à la matière pénale, que le principe de la preuve par voie de présomption est admis mais avec la limitation du raisonnable.⁴⁵⁹ Dans l'affaire Salabiaku, la Cour Européenne a affirmé que la preuve contraire ne saurait être admise que si la juridiction n'arrive pas à exercer un pouvoir d'appréciation sur les éléments de preuves contradictoirement débattus devant elle. La Cour déclare « *Tout système juridique connaît des présomptions de fait et de droit, la convention n'y met évidemment pas d'obstacle,.....* ». ⁴⁶⁰ Toutefois, la Cour précise que si l'article 6.2 de la Convention permet aux Etats de prévoir des présomptions, il faut qu'ils les enferment « *dans des limites raisonnables prenant compte la gravité de l'enjeu et préservant les droits de la défense* ». La charge de la preuve sera alors mise à la charge du contribuable.

Cette position est confirmée par la Cour dans l'arrêt Pham HOANG⁴⁶¹ qui admet que « *La charge de la preuve peut ainsi, sous certaine hypothèse, ressortir au contribuable* ». L'attitude de la Cour est contestée par la doctrine française dans la mesure où elle porte atteinte aux principes du procès équitable, notamment au principe de l'égalité des armes et la présomption d'innocence.

⁴⁵⁹ CEDH, SALABIAKU c/ France, n°10519/83 du 7 oct 1998, §28 serieA n°141-A ; CEDH, JANOSEVIC c/ Suède, n°34619/97 du 23 juillet 2002 §80, commV.Berger, *La jurisprudence de la cour européenne des droits de l'homme et le droit fiscal*, RD sic 17 juin 2010, p 11-18, obsF.Sudre, *Droit de la convention européenne des droits de l'homme*, JCP 5fev 2003 édition général, I, 109, p 233

⁴⁶⁰ L. Baron, *L'apport de la convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, op cit, p 139

⁴⁶¹ CEDH, Pham HOANG c/ France, 13197/87 du 25/09/1992, A/243 obs J-F.Renucci

Conclusion du Titre I

A partir de ce développement, on se demanderait quelle est réellement l'objectif du recours préalable à la réclamation ou la saisine des commissions, s'agit-il d'un processus qui crée des liens directs entre le contribuable et l'administration pour résoudre amiablement leurs différends et rapprocher les administrés de leurs administrations ? Ou une simple procédure complexe et compliquée qui ne fait qu'alourdir le recours au juge.

C'est que le législateur en faisant de la réclamation un simple préalable ne remplissant aucunement sa fonction principe, celle d'ouvrir un dialogue direct entre le contribuable et l'administration et de rapprocher ces deux derniers en vue de résoudre leur différend, au stade administratif, par l'édition d'une décision à même de convaincre le contribuable.

A défaut de conciliation, le contribuable se verra dans l'obligation d'ouvrir un procès et de bénéficier de toutes les garanties constitutionnelles du droit au juge. Mais est ce que le procès fiscal en droit marocain, présente toutes les garanties d'un procès équitable ?

TITRE II : L'ingérence de la garantie constitutionnelle du procès équitable au stade judiciaire du procès fiscal

197. Généralité. La question de l'applicabilité des dispositions de l'article 120 de la constitution au contentieux fiscal est une question bien complexe. Paradoxalement, comment parler d'efficacité dans l'action judiciaire administrative en l'absence d'un ordre juridique fiable qui garantit les droits du contribuable ? La règle du droit au procès équitable énoncée par l'article 120 de la constitution, ainsi que l'article 6 de la convention des droits de l'homme, est-elle applicable en matière fiscale ?

L'approche de cette problématique est la suivante : Si les dispositions de la constitution doivent s'appliquer au contentieux fiscal, le contribuable doit jouir des garanties qui y sont contenues. Il est évident, d'affirmer que le juge fiscal marocain est donc chargé de protéger les libertés publiques et les droits de l'homme.

Nous serons tentés d'aborder les garanties processuelles du contribuable en contentieux fiscal dans le contexte du procès équitable (Chapitre I) et comment le droit au juge du contribuable peut être réduit pour élaborer par la suite l'applicabilité des garanties constitutionnelles du procès pénal au procès fiscal (Chapitre II).

Chapitre 1 : Le procès fiscal au stade judiciaire du contentieux **est-il équitable ?**

198. L'application des garanties constitutionnelles du procès équitable en matière fiscale. Selon les principes fondamentaux de protection des droits de l'homme, les dispositions constitutionnelles doivent être interprétées au vu du principe de prééminence du droit, indépendamment de l'origine du contentieux⁴⁶². C'est d'ailleurs ce qui a été affirmé par la Cour Européenne des droits de l'homme lorsqu'elle a considéré que « *une interprétation restrictive de l'article 6-1 ne correspondait pas au but et l'objectif de cette disposition* »⁴⁶³. La Cour de Cassation Belge pour sa part, a décidé que les dispositions de l'article 6-1 de la Convention européenne des droits de l'Homme ne peuvent s'appliquer aux droits et obligations à caractère fiscal⁴⁶⁴.

L'approche de la problématique du procès fiscal équitable met en regard deux sujets qui n'ont, en apparence, rien en commun. Le droit au juge est une question relevant des droits de l'homme qui suscite des réflexions abstraites et pensantes et le déroulement du procès fiscal qui est une matière reposant sur des notions matérielles et techniques.

⁴⁶² CEDH, SundayTimes c/ Royaume Unis, n°6538/74 du 26 Avril 1979, §55, Serie A n°30 ; obs V.Sepulchre, *Droits de l'homme et liberté fondamentales en droit fiscal*, op cit, p 227 ; G. Cohen-Jonathan, *Cour européenne des droits de l'homme- chronique de la jurisprudence 1979*, CDE 1980, p 481-488

⁴⁶³ CEDH, Golder c/ Royaume Unis, n°4451/70 du 21 Février 1975, §25, Serie A n°18, commR.Pelloux, *L'affaire Golder devant la cour européenne des droits de l'homme*, AFDI 1975, p 330-339

⁴⁶⁴ Cass bel 29 oct 1971, Pas., 1972, I, p.213 ; Rev.fisc., 1972, p39, obs. B. Verstraete ; in V.Sepulchre, op cit , p.243

A partir de ce développement de la conception européenne du droit au juge on peut se demander si le procès fiscal en droit marocain répond à cette garantie. Pour ce on abordera le droit au juge et les garanties procédurales devant l'instance fiscale(Section 1) puis on établira une analyse critique des restrictions tenant à l'accès au juge en matière de contentieux fiscal en droit marocain (Section 2).

Section 1 : Le droit au juge et les garanties procédurales devant l'instance fiscale

199. Le droit à une bonne marche de la justice. Le droit à un procès équitable ne serait pas réel si les juridictions fonctionnaient mal : La bonne marche de la justice est un objectif de valeur constitutionnelle.⁴⁶⁵

Le rapprochement entre le fondamentalisme du procès en général et le particularisme du procès fiscal ne peut se concevoir que sur la base procédurale. L'avantage d'une telle réflexion, sans pour autant prétendre à une pleine objectivité, est de pouvoir relever, à partir des différentes procédures prévues en matière de contentieux judiciaire fiscal, les atteintes au droit au juge telles que garanties par la constitution. Toutefois, il ne faut pas nier que le procès fiscal, dans son particularisme, présente des garanties qui assurent le plein exercice du droit au juge. Quelles sont les garanties processuelles du droit au juge prévues par la constitution marocaine ? (§1) et pourquoi cette garantie ne peut se concevoir sans une assurance effective de l'exécution des décisions rendues par l'instance judiciaire fiscale (§2).

⁴⁶⁵ J-F.Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit, , p 461

Paragraphe 1- Les garanties processuelles du droit au juge prévues par la constitution

200. Une nécessité universelle. Le droit au juge est une question de droits de l'homme qui nécessite des réflexions abstraites et bien pesantes. L'article 117 de la constitution marocaine est l'une des dispositions clef de la constitution marocaine dans sa nouvelle version de 2011.⁴⁶⁶ Ainsi, dans un état de droit, le juge fiscal n'a pas uniquement la mission de lutter contre la fraude, mais également de protéger le contribuable contre les actes exorbitants de l'administration bien que légalement fondés.

L'intervention du juge de l'impôt dans le contrôle de la régularité des actes de l'administration fiscale, incarne la propension à privilégier le recours aux tribunaux pour trancher les litiges fiscaux. Il est temps que la procédure contentieuse fiscale s'affranchisse des grands principes de valeurs constitutionnelles. Mais la garantie juridictionnelle du droit au juge, en procès fiscal, présente des insuffisances et des limites.

On doit bien accepter que la notion de spécificité du procès fiscal, qui a longtemps permis à l'administration de s'affranchir des règles de procédures équitables, soit devenue obsolète. Comment peut-on apprécier la protection juridictionnelle du droit au juge en contentieux fiscal ? La réponse à cette question nous conduira vers l'analyse de l'opposabilité des dispositions de l'article 117 de la constitution au procès fiscal (A) et de la portée de la garantie du droit au juge en le contentieux fiscal (B).

⁴⁶⁶ Article 117 de la Constitution : « le juge est en charge de la protection des droits et libertés, et de la sécurité judiciaire des personnes et des groupes, ainsi que de l'application de la loi »

A - L'opposabilité des dispositions de l'article 117 de la constitution au procès fiscal

201. L'efficacité relative de la garantie constitutionnelle du droit au juge fiscal L'article 117 de la constitution marocaine confirme le caractère fondamental du droit au juge.⁴⁶⁷ Ainsi, le juge fiscal ne pourra effectivement mener à bien la mission de protection du droit au juge telle que prévue par les articles 117 de la constitution, que s'il possède le pouvoir d'assurer la prédominance du droit sur l'ensemble des actes de procédure. L'organisation judiciaire est une matière basement matérielle qui est longtemps passé inaperçue et qui avait l'image d'un domaine ingrat et sans problème.⁴⁶⁸ Les principes fondamentaux de la procédure en droit marocain n'ont pas encore pris l'ampleur hégémonique qu'ils ont aujourd'hui en droit international et en droit européen.

Le but de la constitution étant de protéger des droits concrets et réels et non pas des notions abstraites et imaginaires.⁴⁶⁹ C'est d'ailleurs ce qui ressort littéralement du texte de l'article 117. Le principe énoncé par cet article consacre une exigence élevée de protection du droit au juge qui s'apprécie à deux niveaux. D'abord, le droit de saisir un juge, susceptible d'assurer le respect des règles du procès équitable, doit être effectif pour permettre, au contribuable d'accéder concrètement à un tribunal. Ensuite, l'organe compétent pour assurer la défense des droits fondamentaux doit être un organe juridictionnel. Cet élément est très important dans la mesure où le

⁴⁶⁷ Article 117 de la Constitution op cit

⁴⁶⁸ E. Jeuland, *Le droit au juge naturel et l'organisation judiciaire*, RFAP, n°125, 2008, p 33-42. DOI

⁴⁶⁹ A. ElMaslouhi, *Représentation et diffusion du pouvoir dans la constitution marocaine*, REMALD n°40 esp et oct 2001, p 10 ; P. Loïc, *Droit fiscal constitutionnel*, op cit, p 28

contribuable bénéficie de l'assurance que sa cause sera examinée avec toutes les garanties qui s'attachent à un organe de cette nature.

Le recours au juge fiscal est de nature occasionnelle même s'il est systématique. Le contribuable n'intente une action devant le tribunal administratif qu'en cas de litige et lorsqu'une procédure administrative n'a pas abouti. Ce qui est généralement le cas puisque l'administration fiscale ne revient que rarement sur sa doctrine administrative. Encore faut-il que le contribuable ait le réflexe de la particularité procédurale du contentieux fiscal. « *La pusillanimité des plaideurs est bien connue* », précise le professeur El Yaâgoubi⁴⁷⁰. Ceci étant, la garantie constitutionnelle ne couvre que le regard porté par le juge fiscal sur la légalité de l'acte entrepris par l'administration fiscale. Quelles que soient les prérogatives pratiques du contrôle juridictionnel concrétisant le droit au juge, il est communément connu qu'il ne s'agit que d'un contrôle de légalité et non d'opportunité.

202. Les obstacles à l'efficacité du droit au juge. Le juge fiscal marocain est connu par sa timidité jurisprudentielle qui ne lui permet pas d'établir au mieux ses pouvoirs protecteurs des droits et libertés garanties constitutionnellement. Cette timidité est renforcée par l'absence de moyens de contrainte à l'égard de l'administration. La limite de la protection du contribuable doit-elle obligatoirement se confondre avec la limite des pouvoirs que se reconnaît le juge fiscal notamment à travers son pouvoir créateur et normatif ? Les décisions inopportunes de l'administration fiscale devraient-elle être soumises au contrôle du juge fiscal, à l'instar des

⁴⁷⁰M. El Yaâgoubi, *Réflexions sur les droits de l'homme et les libertés publiques au Maroc (1986-2012)*, op cit, p 173

décisions illégales étant précisé qu'il n'a le droit ni de donner des ordres à l'administration⁴⁷¹ ni d'ordonner l'exécution forcée à son encontre⁴⁷².

La reconnaissance du droit au juge prévoit que le tribunal puisse assurer la prééminence du droit sur l'ensemble des actes de procédure. Il est certain que la garantie jurisprudentielle est un moyen de protection favorisé des droits et libertés garantis par la constitution. Le rapprochement avec la prééminence de droit est évident. Il est vrai qu'un Etat de droit ne peut s'entendre sans la garantie d'une justice à même de redresser les violations de la règle commune⁴⁷³. La justice fiscale marocaine a pour vocation de faire ce rapprochement. Le juge fiscal fait généralement valoir le texte de loi imposant un certain formalisme pour ne pas toucher le fond de la contestation qui est l'essence de la cause portée devant lui. A contrario, la conception européenne de la prééminence du droit sur l'ensemble des actes de la procédure, en matière fiscale, s'est élaborée à travers le célèbre arrêt *Bendenoun*⁴⁷⁴ et l'arrêt *Miailhe*⁴⁷⁵. La Cour Européenne considère ainsi que l'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme impose à chaque juge de contrôler l'ensemble des actes de procédure d'une affaire, mais n'implique pas que tous ces actes soient aux normes du procès équitable.

⁴⁷¹ CSA 24-11-1967 *Abou Kacem Alaoui*, R.p.112, TA Casablanca du 7-6-1995, *Sellami Tarik*, REMALD 1996, p 164, en arabe.

⁴⁷² J.Rivero, *Le Huron au palais royal ou réflexions naïves sur le recours pour excès de pouvoir*, D1962, p38

⁴⁷³ J-F Renucci, *Traité du droit européen des droits de l'homme*, op cit, p 322

⁴⁷⁴ CEDH, *Bendennoun c/ France*, n° 12547/86, du 24 fev 1994, A/284, obsM.Bornhauser, *L'application de la convention européenne des droits de l'homme aux sanctions fiscales : perspectives ouvertes par la jurisprudence Bendennoun*, Annuaire des juristes d'affaires 9 mai 1994 n° spc 220-221 , p 3-4

⁴⁷⁵ CEDH, *Miailhe c/France*, n°18978 du 26 sep 1996, 1996-IV, Justices 1996, p 236, obs J-F.Flauss ;G.Gest, *Convention européenne des droits de l'homme et fiscalité*, LPA, 1994, n°80

B- La garantie du droit à un juge : Quelle portée pour le contentieux fiscal

203. Le droit à un juge fiscal indépendant L'indépendance du juge s'apprécie à partir des liens que le tribunal entretient avec le pouvoir exécutif. L'une des grandes innovations de la nouvelle constitution marocaine, est sans aucun doute, l'élévation de l'autorité judiciaire au rang d'un véritable pouvoir tout comme le pouvoir législatif et le pouvoir exécutif. Cette mesure confirme la réelle volonté d'établissement d'un équilibre des pouvoirs. C'est ainsi que l'indépendance du pouvoir judiciaire par rapport au pouvoir exécutif, est reconnue par les dispositions du chapitre VII de la constitution qui font du Roi, le président du conseil supérieur du pouvoir judiciaire au lieu du ministre de la justice. Désormais, le ministre de la justice ne joue aucun rôle au statut disciplinaire des juges qui sont soumis au conseil supérieur du pouvoir judiciaire. C'est bien parce que l'autorité judiciaire est indépendante du pouvoir exécutif que le juge fiscal peut être désigné comme gardien des libertés.

L'indépendance du juge fiscal lui permettra de trancher un litige qui oppose une entité qui relève de l'organe exécutif, sans aucune pression ni directe ni indirecte. Dans la détermination du caractère indépendant d'une juridiction par rapport à l'organe exécutif, la CEDH prend en considération le mode de désignation et la durée du mandat du juge⁴⁷⁶ ainsi que la présence de garanties contre des pressions extérieures⁴⁷⁷. L'indépendance du juge fiscal, par rapport à l'organe exécutif est plus importante que par rapport à

⁴⁷⁶ CEDH, *Le Compten Van Leuven et De Meyere c/ Belgique*, 6878/75 et 7238/75, du 23 Juin 1981, obs J-F. Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit, p 401

⁴⁷⁷ CEDH, *Piersack c/ Belgique* n° 8692/79 du 1 Oct 1982, Annuaire fr.dr.int 1985 p 415 obs V. Coussirat-Coustère, JDI 1985, p 20 ; obs P. Rolland et P. Tavernier

l'organe législatif. Ce concept suppose que le parlement ne puisse pas remettre en cause les décisions rendues, par un tribunal. Cette autonomie suppose que le parlement ne puisse pas empiéter sur les pouvoirs du juge fiscal ou remettre en cause les décisions rendues, ayant autorité de la chose jugée⁴⁷⁸. La question est manifestement plus délicate pour le juge fiscal qui est confronté à une loi en perpétuelle changement. En effet la loi fiscale est modifiée annuellement à travers la loi de finance. Laquelle loi est préparée dans son volet fiscal par l'administration fiscale.

204. Le droit à un juge fiscal impartial. L'impartialité subjective prévue par le droit européen est relativement proche à celle prévue par le droit marocain. La nécessité d'impartialité est confirmée avec force par le législateur quelle que soit la nature du procès, y compris fiscal.⁴⁷⁹ Le législateur a organisé des parades au risque de partialité à travers la procédure de récusation du juge. Cette procédure est d'ailleurs soumise aux exigences du procès équitable⁴⁸⁰. L'impartialité subjective est expliquée par le fait que le juge, *dans son for intérieur*, n'a aucun intérêt à favoriser ou non une des parties⁴⁸¹. Cette impartialité est généralement présumée jusqu'à

⁴⁷⁸ J-F.Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit , p 398

⁴⁷⁹ Article 8 de la loi formant les tribunaux administratifs : « *Les tribunaux administratifs sont compétents sous réserve des dispositions des articles 9 et 11 de la présente loi, pour juger, en premier ressort, les recours en annulation pour excès de pouvoir formés contre les décisions des autorités administratives, les litiges relatifs aux contrats administratifs et les actions en réparation des dommages causés par les actes ou les activités des personnes publiques, à l'exclusion toutefois de ceux causés sur la voie publiques par un véhicule quelconque appartenant à une personne publique. Les tribunaux administratifs sont également compétents pour connaître des litiges nés à l'occasion de l'application de la législation et de la réglementation des pensions et du capital-décès des agents de l'Etat, des collectivités locales, des établissements publics et du personnel de l'administration de la Chambre des représentants, de la législation et de la réglementation en matière électorale et fiscale, du droit de l'expropriation pour cause d'utilité publique, des actions contentieuses relatives aux recouvrements des créances du Trésor, des litiges relatifs à la situation individuelle des fonctionnaires et agents de l'Etat, des collectivités locales et des établissements publics, le tout dans les conditions prévues par la présente loi. Ils sont, en outre, compétents pour l'appréciation de la légalité des actes administratifs dans les conditions prévues par l'article 44 de la présente loi.*

⁴⁸⁰ A.Maron, *Incidences de la convention européenne des droits de l'homme sur la procédure de suspicion légitime*, Dr, pén, 1995 , Chron.n°34

⁴⁸¹ J.F Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit, p 408

preuve du contraire.⁴⁸² L'impartialité concrète ne peut s'entendre que si le juge ne présente aucune connaissance des éléments du dossier avant sa saisine⁴⁸³. Le risque serait présent lorsque le président de la commission locale ou nationale ayant statué dans le dossier, serait chargé d'instruire la même affaire au stade judiciaire.

La pratique du contentieux fiscal a démontré que l'impartialité du juge tenant à l'impossibilité d'exercer plusieurs fonctions durant la même procédure est bien affirmée. Généralement les présidents des commissions locales de taxation et le président de la commission nationale du recours fiscal relèvent des juridictions civiles ou commerciales. Il s'agit là d'une véritable confirmation d'impartialité qui constitue un principe général de droit⁴⁸⁴ et une règle de procédure dirigeant le déroulement du procès fiscal.

Paragraphe2 : La garantie de l'exécution des décisions rendues par l'instance fiscale : prolongement du droit au juge

205. Valeur universelle. Le droit à l'exécution des décisions judiciaires constitue le deuxième critère qui renforce le droit au procès équitable⁴⁸⁵. C'est certainement le stade ultime du procès équitable.⁴⁸⁶ Ce droit est qualifié par la cour européenne des droits de l'homme comme étant un complément qui s'ajoute au droit à l'accès au juge et le droit à une bonne

⁴⁸² CEDH, *Padovani c/ Italie* 13396/87 du 26 fev 1993, Série A n° 257-B, §26

⁴⁸³ L.Serment, *CEDH et contentieux administratif français*, Economica, 1996, p 223-238

⁴⁸⁴ L.Barone, *L'apport de la convention européenne des droits de l'Homme au droit fiscal français*, op cit, p 105

⁴⁸⁵ P.Hébraud, *L'exécution des jugements civils*, RID comp 1957p 170

⁴⁸⁶ M-A.Benabdellah, *Justice administrative et inexécution des décisions de justice*, REMALD n°25, p 14

justice pour former un véritable procès équitable,⁴⁸⁷ ce qui a permis de le rattacher à l'article 6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme. Dans le même esprit, la constitution marocaine consacre également le droit à ce que tout justiciable puisse exécuter les décisions définitives rendues à son profit à travers l'article 126 nouvellement prévue dans la version de 2011⁴⁸⁸.

La question qui prédominera ce développement est de savoir comment l'administration entend exécuter les jugements rendus à son encontre. S'agira-t-il d'une exécution sur papier qui se traduit par une déclaration recueillie sur un procès-verbal d'exécution établi par l'huissier de justice ? Un deuxième problème apparaît également au niveau de l'exécution des jugements, qui les exécute ? Est-ce que seules les parties au litige figurant sur la grosse exécutoire ou est-ce que les effets du jugement peuvent s'étendre à tout organe concerné de près ou de loin par la créance fiscale objet du jugement ? Une multitude d'interrogations qui s'articuleront autour de la considération du droit à l'exécution des jugements comme droit fondamental(A) et de l'exécution des décisions rendues par le juge fiscal au niveau du comptable public(B) .

⁴⁸⁷ CEDH Arrêt Honsby c/Grèce, n°18357/91 du 19 Mars 1997, Dr.adm, 1997, n° 185. CommO.Dugrip, F.Sudre, JCP 1997. II. 22948 ; N.Fricéro, D 1998.74, *Le droit européen à l'exécution des jugements*, Dr et proc. Janvier 2001, n°1, p 6

⁴⁸⁸ Article 126 : « *Les jugements définitifs s'imposent à tous. Les autorités publiques doivent apporter l'assistance nécessaire lorsque celle-ci est requise pendant le procès. Elles sont également tenues de prêter leur assistance à l'exécution des jugements* ».

A-L 'affirmation du droit à l'exécution des jugements comme droit fondamental.

206. Le poids de la faculté de contraindre. Il est de l'essence d'un jugement d'être exécuté, ce qui vaut pour la partie perdante de s'y plier. Une fois les délais de recours passés et les voies de recours épuisées, le jugement acquiert la force de la chose jugée. Il devient alors exécutoire. Parce qu'elle implique un recours à la force, la phase d'exécution est l'une des étapes la plus révélatrice de la puissance de la justice⁴⁸⁹. Le concept de la prééminence du droit est la base de tout système démocratique. la prééminence du droit doit être comprise comme la prééminence du droit objectif, mais elle s'entend naturellement aux droits subjectifs qui en découlent⁴⁹⁰. La condition d'opposabilité du droit au tiers implique la protection juridique du droit subjectif qui est assurée par l'action en justice. C'est dans cette logique que la Cour de Strasbourg considère que le droit à un procès équitable « consacre le principe fondamental de la prééminence du droit »⁴⁹¹ ce qui l'a conduit à considérer que l'article 6 de la convention européenne des droits de l'Homme a pour première finalité d'assurer l'application effective du droit.⁴⁹²

L'exécution des décisions de justice se présente comme un prolongement normal du procès. Elle a pour finalité d'assurer l'effectivité du droit, de garantir la restauration de la règle bafouée. L'inexécution de la

⁴⁸⁹C.Hugon, *L'exécution des décisions de justice*, CRFPA, grand oral, *Liberté et droits fondamentaux*, 2013, 19^e édition p 753

⁴⁹⁰C.Hugon, *L'exécution des décisions de justice*, opcit p 754

⁴⁹¹ CEDH, *Sundaytimesc/ Royaume unis*, n° 6538/74 du 26 avr ,1979, série A 30, §55, comm Hugon, *L'exécution des décisions de justice*, opcit p 754

⁴⁹²W.Baranés et M-A.Frison-Rche, *Le souci de l'effectivité du droit*, D 1996. Chron .301

décision de justice conduit à une non application du droit qui devient un droit virtuel. Le justiciable lésé par la non application spontanée de la norme juridique doit avoir le pouvoir d'en exiger l'application. Mais peut-on confirmer qu'au stade de l'exécution, cette phase fait toujours partie du procès ? La plupart des ouvrages consacrés au droit du procès n'abordent pas la phase d'exécution tant que le procès, mais plutôt dans le cadre des voies d'exécution qui sont généralement abordées en droit civil.⁴⁹³ On peut en déduire que l'exécution, comme l'action en justice, a pour finalité d'assurer et de garantir l'application du droit, puisqu'elle est au cœur du procès, et la non-exécution conduit à un déni de justice, lequel ne peut générer chez les justiciable qui en sont victime un sentiment d'injustice et de non droit.

207. La portée des décisions passées en force de chose jugée au regard de la sécurité juridique. Nul ne peut contester que les décisions de justice s'imposent avec force à l'encontre de tout le monde. Mais sa force est parfois relative. Elle s'oppose à celle de l'administration fiscale lorsque celle-ci s'abstient de s'exécuter. Ce qui rend difficile l'affirmation d'une plénitude du droit au juge dans le cadre d'un procès fiscal équitable. L'article 126 de la constitution est autant plus clair qu'il assimile toute décision définitive à une décision exécutoire. D'après le doyen Heron, « *La stabilité nécessaire des situations juridiques est assurée par l'autorité de la chose jugée, mais son efficacité est tempérée par l'existence des voies de recours, qui assurent une certaine garantie aux justiciables. L'autorité de la chose jugée se présente donc comme l'immutabilité que le législateur confère à ce que le juge a tranché dans son jugement* »⁴⁹⁴. A partir de cette définition, on peut affirmer que l'autorité de la chose jugée contribue

⁴⁹³ Hugon, *L'exécution des décisions de justice*, opcit p 755

⁴⁹⁴ J.Heron, *Droit judiciaire privé*, Paris, Montchresten, 1991, n° 284

pleinement à assurer la sécurité juridique⁴⁹⁵ et sans quoi le droit au juge serait une simple illusion. C'est une confirmation qui implique que toute décision ayant autorité de la chose jugée est définitive et ne saurait être remise en cause combien même la partie déboutée fasse un recours. Mais la surprise c'est lorsque le juge lui-même renie l'autorité de la chose jugée.

Comme l'Etat en la personne de l'administration fiscale ne peut pas être soumis aux procédures d'exécution par la voie de l'autorité et les méthodes classiques d'exécution forcée, la jurisprudence a pu trouver un moyen fiable pour obliger l'administration à exécuter les décisions des juridictions administratives à travers l'astreinte journalière⁴⁹⁶. La jurisprudence administrative marocaine reconnaît que toute décision administrative d'inexécution d'un jugement constitue un excès de pouvoir et que la finalité protectrice d'une décision de justice ne peut se réaliser si elle n'est pas exécutée.⁴⁹⁷ Les pratiques de médiation en matière fiscale se sont développées au Maroc bien avant l'institution du médiateur, à travers l'institution du Diwan Al madalim⁴⁹⁸. Aujourd'hui le médiateur occupe une place considérable dans la concrétisation des décisions judiciaires rendues en matière fiscale et l'amélioration des rapports entre le contribuable et l'administration fiscale. Son rôle est d'assurer la défense du citoyen face aux comportements et abus des administrations⁴⁹⁹.

208. *Le cas de conscience de l'administration fiscale* Dans un souci d'accélération du processus d'exécution des décisions rendues par le tribunal

⁴⁹⁵ J-P. Chevalier, *La relativité de l'autorité de chose jugée dans le contentieux fiscal*, Paris. P.U.F, publication de la faculté de droit et des sciences économiques de Limoges, 1975, n°1, in F.Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, op cit, p 136

⁴⁹⁶ Arrêt CAA Rabat n°204 en date du 23/04/2007 ; req 20/2/2007 non publié

⁴⁹⁷ CAA Rabat n° 988, req 184/5/2008 non publié.

⁴⁹⁸ Dahir 25-11-1 du 17/03/2011, BO 5926

⁴⁹⁹ Dahir n° 1-11-25 du 17 Mars 2011 portant création de l'Institution du Médiateur, BO n°5926 du 17/03/2011

administratif, l'administration fiscale s'est engagée à prendre en charge la liquidation des dossiers d'exécution dans un délai de 30 jours⁵⁰⁰. L'administration tente, à travers cette initiative, à renouer avec le contribuable et aboutir à « *un équilibre entre les droits du requérant et la nécessité d'assurer le bon fonctionnement du service public que représente la DGI entant que partie défenderesse* »⁵⁰¹. Quoiqu'il s'agisse d'une obligation qui ne nécessite nullement un accord reflétant une certaine suprématie de la décision de la DGI sur les décisions de justice, mais on considère une telle initiative comme traduisant un repentir de la part de l'administration fiscale, après un rude combat avec le contribuable qui obtient gain de cause à la suite d'un procès fiscal.

Cette détermination de concrétisation des décisions de justice est d'autant plus confirmée que l'administration s'est engagée aussi à ce que l'exécution « *lorsqu'il s'agit d'annulation d'imposition ou de nullité de sa procédure de recouvrement, couvre la restitution des sommes perçues en exécution de l'impôt annulé, même si le jugement ne stipule pas la restitution, et ce sans avoir besoin d'un jugement séparé concernant cette restitution* »⁵⁰². La crédibilité de la justice et l'effectivité de la chose jugée étant en jeu, « *la juridiction administrative doit mettre au premier plan de ses préoccupations la notion d'efficacité* »⁵⁰³ La recherche de solution de règlements du problème de l'inexécution des décisions rendues dans le cadre des litiges fiscaux présente une double préoccupation : d'abord pour prévenir le risque d'un contentieux supplémentaire au litige de départ, et ensuite pour améliorer les rapports entre le contribuable et l'administration

⁵⁰⁰ Accord conclut entre le tribunal administratif de Rabat et la direction générale des Impôts le 18/01/2017

⁵⁰¹ Déclaration du chef du service contentieux de la direction générale des impôts lors de la cérémonie de signature de l'accord avec le tribunal administratif de Rabat

⁵⁰² Déclaration du chef du service contentieux de la direction générale des impôts lors de la cérémonie de signature de l'accord avec le tribunal administratif de Rabat

⁵⁰³ D. Labetoulle, *Questions pour le droit administratif*, A.J.D.A., n° Spécial, juin 1995 p. 32.

B- L'exécution au niveau du comptable public : conflit de compétence ou paresse administrative

210. Dire le droit sans donner des ordres. Le respect de l'Etat de droit implique que tant les personnes publiques que les personnes privées se soumettent aux décisions de justice. Cela vaut tout particulièrement pour le comptable public lorsque le juge administratif annule une créance fiscale pour quel que motif que ce soit. En annulant ou en condamnant, le juge se contente de « dire le droit » et de reconnaître le bienfondé d'une prétention. Son refus d'adresser des injonctions à l'administration, jamais clairement justifié et obéissant surtout à des considérations d'opportunité, n'était cependant pas dépourvu de pertinence.

Lorsque le tribunal administratif rend une décision d'annulation d'une imposition, dans le cadre d'un procès qui oppose le contribuable et l'administration fiscale, il est tout à fait inutile de refaire le même procès à l'égard du trésor par la suite pour pouvoir lui opposer une décision ayant acquis autorité de la chose jugée. On peut penser qu'il est plus pratique de citer le trésor dans le procès avec le fisc pour pouvoir lui opposer le jugement en annulation, mais il souleva incontestablement sa mise à l'écart.

Mais quelle serait la finalité du caractère exécutoire, si les rouages de l'administration fiscale sont longs et lents et que le comptable public poursuit avec aisance la procédure de recouvrement forcé en attendant un titre d'annulation de la part de l'administration fiscale ?

211. Le manque d'initiative. L'exécution des décisions de justice entre dans le champ d'application du droit à un procès équitable.⁵⁰⁴ La position du trésor quant à la relativité des jugements peut se concevoir si le prononcé comporte une condamnation de l'administration fiscale au paiement mais lorsque le jugement prononce l'annulation pure et simple d'une imposition, sur quelle base le comptable public prétendra recouvrer une créance déclarée judiciairement nulle ? Le comptable public ne peut suspendre ou arrêter les poursuites sous peine de voir sa responsabilité engagée. C'est ce qui ressort de l'article 124 du code de recouvrement des créances publiques. Et comme le comptable reçoit les titres exécutoires pour entamer le recouvrement des créances fiscales nées suites à une vérification, il ne peut arrêter définitivement les poursuites que s'il reçoit, en retour, le titre d'annulation de l'ordre de recette déjà établi par les services d'assiette.

Le jugement en annulation des impositions, passé en force de chose jugée, constitue un titre exécutoire le comptable public qui ne peut arrêter ou annuler le recouvrement de la créance fiscale objet dudit jugement, qu'après délivrance d'un titre d'annulation. L'exécution d'un jugement ou un arrêt, par toute autorité administrative doit être considéré comme faisant partie intégrante du procès équitable.⁵⁰⁵

⁵⁰⁴ CEDH, 19 Mars 1997 *Horndny c/ Grèce*, Rec 1999-II, D. 1998 p 74, note N.Fricéro JCP 1997-II-22949 note O.Dugrip et F.Sudre RTD civ 1997 p 1009 obs J-F.Flauss , JDI 1998 p 185

⁵⁰⁵ J-F.Renucci, *Traité du droit européen des droits de l'homme*, op cit, p 390

Section 2 : Les restrictions au droit au juge

212. L'égalité dans l'accès à un tribunal. La constitution du royaume ne prévoit aucune restriction explicite au droit au juge. L'article 120 est très claire lorsqu'il prévoit que : « *Toute personne a droit à un procès équitable et à un jugement rendu dans un délai raisonnable. Les droits de la défense sont garantis devant toutes les juridictions* ». Ces dispositions semblent poser un principe de droit absolu au juge qui ne souffre d'aucune limitation. Mais le droit au juge n'est pas absolu, et exige, de par sa nature, une réglementation solide et structurée pour assurer une bonne administration de la justice.⁵⁰⁶

Ainsi des limitations processuelles peuvent se présenter comme des mesures qui réduisent le caractère absolu du droit au juge (§1). A ces restrictions processuelles viennent s'ajouter une restriction qui est de nature à anéantir complètement le droit au juge, il s'agit de l'obligation de payer la créance fiscale nonobstant toute contestation. Certes le législateur a prévu la procédure de sursis à exécution des actes de recouvrement forcés, mais les conditions de recours au juge des référés dans le cadre du sursis à exécution font de cette procédure un recours impraticable.(§2)

⁵⁰⁶Com EDH, *KF c/ Suisse*, n°19437/92, décision du 24 février 1995, comm V. Sepulchre, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal.*, op cit, p 363

Paragraphe 1 : Les restrictions processuelles du procès fiscal

213. L'intérêt général. En contentieux fiscal, l'intérêt général justifie l'exigibilité de la créance fiscale nonobstant le recours judiciaire. En plus l'obligation de présenter l'action dans un délai et de supporter la charge de la preuve des prétentions de l'administration, le législateur impose une condition financière pour accéder au juge : Le paiement de la taxe judiciaire(A).

Toutefois il ne s'agit pas de la seule limite processuelle que le contribuable doit surmonter pour accéder au juge en contentieux fiscal, la charge de la preuve constitue également un obstacle matériel au droit au juge. (B)

A- La consignation préalable des frais judiciaires

214. Litige de plein contentieux. L'article 121 de la constitution pose le principe de la gratuité de la justice dans les cas où la loi le prévoit, pour ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes pour payer les frais de justice.⁵⁰⁷ La gratuité de la justice ne signifie pas qu'elle n'a aucun coût pour le plaideur, mais plutôt que celui-ci n'a pas à payer les juges.

⁵⁰⁷ Article 121 de la Constitution : « Dans les cas où la loi le prévoit, la justice est gratuite pour ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes pour ester en justice. »

Cette précision subjective qui touche la capacité financière du justiciable apparaît comme une entrave au recours à la justice pour les contribuables qui ne disposent pas de moyens financiers pour y accéder⁽¹⁾. Cette inégalité est d'autant plus flagrante que l'administration fiscale est affranchie du paiement des frais de justice sans pour autant que sa demande ne soit recevable. (2)

1- Un obstacle financier pour le contribuable

215. Le contentieuxnésuite à un contrôle fiscal. Avant la modification de l'article 242 du CGI, par la loi de finance 2011, la contestation suite à la décision de la CNRF portée sur les droits émis : «.....suivant la date de mise en recouvrement du rôle, état de produit ou ordre de recette ». Et comme la taxe judiciaire était calculée sur la base des impositions contestées. Le contribuable se trouvant souvent en difficulté pour l'acquitter, ce qui constituait une véritable obstruction au droit au juge. Le législateur est intervenu en 2011 pour palier à cette entrave en permettant au contribuable de contester la décision des commissions et non l'imposition établie sur la base arrêtée par cette dernière.

En effet lorsque la contestation consiste en une demande de décharge d'une somme d'argent, les frais de justice sont calculés au pourcentage⁵⁰⁸, alors que la contestation d'une décision administrative tombe sous le coup des frais fixes⁵⁰⁹. Toutefois, les tribunaux administratifs exigent le paiement

⁵⁰⁸ Article 24 de la loi relative aux frais judiciaires BO 3730 bis

⁵⁰⁹ Article 25 de la loi relative aux frais judiciaires BO 3730 bis

de la taxe sur la base des impôts émis suite à la décision de la commission. Dans une affaire en contestation de la décision de la CNRF, le contribuable a saisi le tribunal administratif en annulation de la décision de la CNRF et s'est acquitté des droits d'enregistrement fixe. Pendant l'instruction du dossier le tribunal a exigé la production de l'avis d'imposition et a sommé le contribuable de payer la taxe judiciaire y afférente sous peine d'irrecevabilité de sa demande.

Ainsi à l'occasion d'une affaire devant le tribunal administratif de Casablanca, bien que la contestation ait été engagée dans le cadre des dispositions de l'article 242 et porté sur la décision de la CNRF, le tribunal a exigé le paiement de la taxe judiciaire calculée sur la base du montant de l'imposition émise suite à la décision contestée sous peine d'irrecevabilité⁵¹⁰. Le contribuable par crainte à ce que sa cause ne soit pas entendue, a acquiescé à la demande du tribunal et payé indûment la taxe.

216. *Le contentieux suite à une taxation d'office.* Les juridictions administratives qualifient les litiges fiscaux de contentieux de pleine juridiction et soumettent les contribuables au paiement de la taxe judiciaire avant d'avoir accès au juge. Le juge fiscal marocain se base sur la loi instituant les tribunaux administratifs qui exonère expresse les recours en annulation des décisions administratives pour excès de pouvoirs, uniquement⁵¹¹. Cette exonération limitative et expressément a conduit la jurisprudence fiscale à soumettre les litiges fiscaux au paiement de la taxe conformément aux dispositions de l'article 24 du code d'enregistrement :

⁵¹⁰ Aff A. Lazrak c/ AdmFis, req 634/7113/2014, le contribuable était contraint de signer un accord devant la pression exercée par le tribunal pour le paiement des frais de justice d'un côté et celle faite par le comptable public qui a exercé des ATD sur tous les comptes bancaires du requérant ce qui l'a mis dans l'impossibilité de payer les frais de justice.

⁵¹¹ Article 22 de la Loi 41/90 instituant les tribunaux administratifs : « *La requête en annulation pour excès de pouvoir est dispensée du paiement de la taxe judiciaire.* »

« attendu qu'il s'agit d'un litige fiscal soumis à la plénitude de juridiction, il est soumis au paiement de la taxe judiciaire ». Cette conception est d'autant plus contestable lorsque l'imposition contestée est émise suite à une taxation d'office.

S'il est admis que celui qui réclame le paiement d'une créance qui constitue un engagement de la partie adverse, paie les frais de justice sur la base de ce qui lui est dû, il est inconcevable que le contribuable, qui conteste une créance dans son fondement ou son exigibilité, doit supporter en plus de ce qui lui est indument réclamé, une taxe judiciaire . Cette conception restrictive du droit au juge constitue un véritable frein pour le contribuable qui doit supporter des charges financières calculées sur la base d'un montant contesté dans son fondement.

2- L'exonération au profit de l'Administration fiscale demanderesse à l'instance

217. Au moment du dépôt de la requête introductive d'instance :

Alors que dans le cadre d'un procès administratif en général, le demandeur à l'instance initiale est toujours l'administré,⁵¹² en matière de contentieux fiscal, le demandeur peut être soit le contribuable, soit l'administration fiscale en la personne du Directeur Général des impôts. En effet l'article 242 du CGI, permet également à l'Administration de contester par voie

⁵¹²M.Rousset, *Contentieux administratif marocain*, La Porte, 2001p 14 ; C.Debbasch et J-C.Ricci, *Contentieux administratif*, Dalloz, 8^{ème}ed 2001, p 349 ;M.Guyomar et B.Seiller ,*Contentieux administratif* - 4^{ème}éd, 2017 p 349,

judiciaire les décisions des commissions fiscales si elle estime que ces dernières ont statué à tort sur une question de droit ou si elles ne se sont pas déclarées incompétentes à statuer sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires. Il convient à cet égard de remarquer que l'Administration est dispensée de plein droit du ministère de l'avocat.⁵¹³

L'exonération de l'administration fiscale du paiement de la taxe judiciaire ainsi que sa dispense de se faire assister par un avocat sont des mesures incitatives à la saisine du juge fiscal par l'administration, alors que ces charges financières pèsent lourdement sur le contribuable et constitue un véritable obstacle au droit fondamental de recourir à un juge.

218. Les frais d'expertise. A la différence de la consignation des frais de justice au dépôt de la requête, l'administration est tenue au paiement des frais lorsque le tribunal ordonne une expertise. Si on affirme qu'à la différence des frais de justice qui sont versés dans les caisses de l'Etat, les frais d'expertise constituent des honoraires d'un auxiliaire de justice pour accomplir une mission bien précise. Le non-paiement par l'administration fiscale des frais d'expertise est considéré, par la juge, comme étant une irrégularité en la forme des conditions de recevabilité de la demande.⁵¹⁴

On peut comprendre que l'abstinence de paiement des frais d'expertise soit considérée comme un manquement devant être sanctionner, mais comme l'expertise n'est pas une fin en soi de l'action en justice mais plutôt la décision de la commission qui est attaqué, le prononcé de

⁵¹³ Article 34 du CPC : « Le mandataire autre que celui qui, par profession, jouit du droit de représentation en justice, doit justifier de son mandat, soit par acte authentique, soit par un acte sous seing privé, dûment légalisé, soit par la déclaration verbale de la partie comparissant avec lui devant le juge. Toutefois, les administrations publiques sont valablement représentées en justice, par un de leurs fonctionnaires ayant reçu délégation à cet effet »

⁵¹⁴ TA Casa n° 2209 du 10/10/2013/, req 43/13/9, *Ste Labo photo de la foire c/ Administration fiscale*, non publié, confirmé par la CAA Rabat 2874 du 11/06/2015, req 186/7209/2015 non publié

l'irrecevabilité pour non-paiement s'avère injustifié. Il aurait été plus compréhensible que le tribunal décide de rejeter la demande de l'administration pour défaut de justifications dans impossibilité pour le juge d'exécuter une mesure d'instruction comme l'expertise pour défaut de paiement. Mais du moment que le litige porte sur une décision de la commission et non pas sur une expertise, le tribunal aurait dû rejeter la demande et non pas la considérée irrecevable puisque l'expertise n'est pas une fin en soi, mais une simple mesure d'instruction permettant au juge de rendre sa décision en toute connaissance de cause.

B- La conception de la preuve en matière fiscale : Obstacle matériel au droit dans juge en procès fiscal

219. La preuve en contentieux fiscal. En raison de l'importance et de l'étendue de la question de la preuve dans le procès fiscal, nous nous limiterons à l'analyse de la procédure d'expertise judiciaire comme moyen de preuve extrajudiciaire et nous retiendrons l'analyse du particularisme des règles régissant les dispositifs de la charge de la preuve en contentieux fiscal au chapitre relatif au droit de garder le silence.

Les règles de procédure mettent à la disposition du juge d'autres procédés d'investigations nécessaires à la recherche de la vérité. Parmi ces mesures, l'expertise joue le rôle capital pour le bon fonctionnement du contentieux fiscal.⁵¹⁵ Les pouvoirs du juge fiscal restent toutefois limités tant

⁵¹⁵ Article 55 du CPC : « Le juge peut, soit sur la demande des parties ou de l'une d'elles, soit d'office, ordonner avant dire droit au fond, une expertise, une visite des lieux, une enquête, une vérification »

en matière de nomination de l'expert (1), que dans le champ de son intervention(2).

1- La limitation des pouvoirs du juge dans la nomination de l'expert :

220. *L'incohérence des dispositions de l'article 242 du CGI.* Le contentieux fiscal qui se distingue par son caractère technique et scientifique, exige une compétence et des connaissances spéciales.⁵¹⁶ Il importe alors, dans l'intérêt supérieur de la justice, de recourir à l'expertise pour permettre au juge fiscal de parfaire son information. Si le juge est tenu par l'article 242 de nommer un expert ayant une formation comptable même dans les cas où la mission ne porte nullement sur une question techniquement comptable, ce dernier n'est toutefois pas tenu de l'accepter. Les dispositions de l'article 242 disposant expressément que : « *L'expert nommé par le juge doit être inscrit au tableau de l'ordre des experts comptables ou sur la liste des comptables agréés...* ». Mais ne comporte aucune obligation pour l'expert de l'accepter.

Si on part du principe que les règles qui régissent la profession des experts judiciaires imposent à ces derniers de se limiter à leur domaine de spécialité, comment un expert-comptable peut-il accomplir alors une mission qui porte sur un domaine maritime, immobilier ou industriel ? L'article 242

d'écriture ou toute autre mesure d'instruction. Le ministère public peut assister à toutes les mesures d'instruction ordonnées par le tribunal » ; Article 242 du CGI : « L'expert nommé par le juge doit être inscrit au tableau de l'ordre des experts comptables ou sur la liste des comptables agréés. »

⁵¹⁶D.Richer, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op cit, p 320 ; R.Denoix de Saint-Marc et D.Labetoulle, *Les pouvoirs d'instruction du juge administratif*, EDCE 1970 p 69 ; M-C Bergères, *Quelques fardeau de la preuve en droit fiscal*, Gaz du Pal 1983, p 149

s'adresse au juge mais n'oblige en rien l'expert, qui peut être soumis à des mesures disciplinaires pour avoir refusé, sans juste motif, d'exécuter la mission qui lui a été confiée.

221. Force probante de l'expertise : Si le recours à l'expertise n'est pas obligatoire, il est de règle que les conclusions de l'expert ne lient pas le juge. Celui-ci conserve à leur égard, une entière liberté d'appréciation⁵¹⁷. Le juge n'est pas obligé de suivre l'avis du ou des experts. Toutefois en procès fiscal les choses se présentent autrement. Si le caractère technique de l'expertise n'engage pas le juge qui n'est pas tenu par le rapport rendu par l'expert, l'expertise n'est alors qu'un simple outil mis entre les mains du juge pour l'aider à trancher un litige revêtant un caractère purement technique.

Compte tenu de la complexité des affaires dont le juge fiscal est saisi, il est quasi obligé de recourir aux lumières des spécialistes qui ont des compétences techniques et scientifiques qu'il ne possède pas. L'esprit supposé technique et scientifique ne devient vérité que par le canal du raisonnement juridique. Le juge doit être conscient qu'il ne peut, en aucun cas, confier même indirectement à des tiers, fussent-ils les experts, le soin d'instruire et de juger et ce, en application du principe selon lequel, le juge ne peut déléguer sa mission.

2-La limitation du champ d'action de l'expert

⁵¹⁷ Le dernier alinéa de l'article 66 CPC : « *Le juge n'est pas obligé de suivre l'avis de l'expert désigné et a la faculté de désigner tout autre expert aux fins d'éclaircir les aspects techniques du litige* »

222. L'expertise doit être limitée à des questions de fait : L'expertise apparaît bien comme l'expression du pouvoir inquisitorial du juge qui l'ordonne, soit d'office, soit sur la demande des parties. La détermination de la mission est fonction de l'état, de la nature du litige et des conclusions des parties. Le juge recourt souvent à l'expertise dans le cas où l'Administration conteste la valeur probante de la comptabilité vérifiée, alors que le contribuable soutient que celle-ci ne souffre d'aucune irrégularité grave de nature à remettre en cause sa sincérité et son caractère probant.

Estimant que les argumentations des parties au litige ne sont pas dénuées de raison, tout en posant un problème purement technique, le juge peut recourir parfaitement à une expertise qui sera confiée à un expert-comptable judiciaire, avec pour mission notamment, après examen de la comptabilité tenu par le contribuable, de dire si celle-ci est probante au sens où l'entend la loi ou non.

Saisi, d'une contestation sur le principe même de l'imposition, le juge ne peut, sans méconnaître la portée des conclusions dont il est saisi, ordonner une expertise sur l'assiette de cette imposition⁵¹⁸. Toutefois, le juge n'est pas lié par la demande de l'expertise exprimée par les parties au litige puisqu'il peut, par décision motivée, rejeter ladite demande comme il peut ordonner d'office l'expertise sans que les parties ne l'aient demandée. Il est donc possible que le juge étende la mission de l'expert au-delà de la demande des parties, à la seule condition de rester dans les limites de la demande au fond⁵¹⁹.

⁵¹⁸ C.E. 27 Avril 1937 Ministre des Finances / Florin (seine) Recueil Officiel. P 247.

⁵¹⁹ CE 11/1/1961 req 866. BCD 1961. p 360

223. Lorsque l'expertise est faite par l'administration pour une juste évaluation. A la différence de la législation fiscale marocaine qui considère l'inspecteur comme un expert dans tous les domaines, la législation belge prévoit le recours à l'évaluation par voie d'expertise comme une preuve légale pour justifier toute remise en cause des bases déclarées en matière de TVA lorsque celles-ci portent sur l'érection d'un bâtiment⁵²⁰.

Avant que l'administration belge ne procède à une quelconque évaluation même en matière d'enregistrement, elle doit établir l'insuffisance du prix stipulé dans le contrat ou la valeur déclarée. Cette décision peut être renforcée par une expertise des biens, effectuée sur demande de l'administration elle-même. On assiste à travers ces dispositions de la loi fiscale belge à une réelle conciliation entre les droits et obligations et de l'administration et du contribuable et une concrétisation du principe de l'égalité des armes qui n'est autre que l'essence du droit au procès équitable.

Si on admet que le procès fiscal vire dans la quasi-totalité des cas vers une expertise, il serait judicieux que cette expertise intervienne sur initiative de l'administration, avant d'entamer la procédure de révision, une expertise accomplie à ce stade, aura pour conséquence de limiter l'écart de différence constaté par l'administration pour réduire le parcours compliqué du procès fiscal.

⁵²⁰ Article 59 §2 du Code de la TVA Belge : « § 2. Sans préjudice des autres moyens de preuve prévus au § 1er, le fonctionnaire désigné par le Roi ou le redevable de la taxe a la faculté de requérir l'expertise pour fixer la valeur normale des biens et des services visés à l'article 36, §§ 1er et 2 ».obsV.Sepulchre, op cit, p .289

Paragraphe2 : Les restrictions tenant au sursis à exécution des créances contestées

224. Conditions d'intervention des procédures de sursis. La contestation judiciaire d'une imposition n'a en principe aucun effet suspensif. Le législateur marocain reconnaît la possibilité de recouvrement des impositions contentieuses à travers les dispositions de l'article 117 du code de recouvrement des créances publiques⁵²¹. Bien que les dispositions de l'article 117 sus visés permettent au comptable public de procéder à tous les actes de recouvrement de nature à récolter l'impôt, il est admis de surseoir au recouvrement sous certaines conditions, notamment l'engagement d'une procédure contentieuse et la présentation de garantie.⁵²²

En vertu de ce principe, tout contribuable qui veut porter sa cause devant le juge ; il est obligé de payer la créance dans le délai légal, et à titre d'exception, il peut bénéficier, à la condition de présentation de garantie, d'un sursis d paiement.⁵²³ Peut-on affirmer que le législateur n'admet le recours systématique au juge des référés fiscal, dans le cadre du sursis à exécution que dans certains cas bien précis et qu'en dehors des situations expressément prévues, le contribuable est présumé débouté de sa cause ? Encore est-il que les dispositions de l'article 117 soient opposables au juge ou uniquement au comptable public ? Malgré l'existence d'une procédure de

⁵²¹ Article 117 §1 du CRCP : « Nonobstant toute réclamation ou instance, les redevables sont tenus au paiement des impôts, taxes et autres créances mis à leur charge, dans les conditions fixées par la présente loi. »

⁵²² Article 117 §2 du CRCP : « Toutefois, le redevable qui conteste en totalité ou en partie, les sommes qui lui sont réclamées peut surseoir au paiement de la partie contestée à condition qu'il ait introduit sa réclamation dans les délais prévus par les lois et règlements en vigueur et constitué des garanties propres à assurer le recouvrement des créances contestées. »

⁵²³ G.Latit, *Contrôle fiscal ; Réclamations, Sursis de paiement, Recours juridictionnels, Modèles et formulaires*, op, cit, p 221

sursis à exécution doublement encadrée par le législateur(A), la jurisprudence fiscale admet le droit au contribuable à l'égard des conditions de sursis à exécution(B).

A- La complexité de la dualité du sursis.

224. Absence d'effet suspensif. Le recours en matière fiscale est dénué de tout caractère suspensif. Cette restriction se justifie tant par la volonté de réduire la multiplication de recours dilatoire que par la nécessité de recouvrement des créances de l'Etat.⁵²⁴ C'est d'ailleurs ce qui ressort de l'accumulation des textes de lois régissant le domaine de sursis que ce soit par le code de recouvrement des créances publiques que par le code général des impôts. Cette supposition ne peut s'appliquer de façon absolue sans porter atteinte au droit à un procès équitable.

Bien que le législateur ait conçu la procédure de suspendre le paiement de l'impôt contesté, mais cette possibilité est mise en attache par des conditions qui la rendre incommode à un procès équitable. Ce qui a nécessité l'intervention du juge des référés de permettre une certaine souplesse dans l'application des textes de lois qui régissent la procédure de sursis. De quoi s'agit-il ? D'un délai de paiement supplémentaire que l'administration fiscale accorde dans le cadre d'une procédure administrative et qui suspend l'exigibilité d'une dette fiscale. Il convient de déterminer les

⁵²⁴L.Richer, *Le sursis en matière fiscale , autonomie et complémentarité des procédures*, JCP ed CI 1979, 13014-13029 bis ; E.Durieu, *Poursuites en matière d'impôt directs*, 1876 T1 p 135.

conditions dans lesquelles le sursis de paiement peut être utilisé pour envisager toute la portée de son efficacité.

225. L'effet suspensif du recours fiscal : Une garantie du procès équitable. Il est important, à ce stade, de faire la distinction entre le sursis à exécution et le sursis de paiement. Si le sursis de paiement ne peut être accordé par l'administration que dans le cadre d'une procédure de contestation des actes de recouvrement⁵²⁵, le sursis à exécution est une procédure qui permet au juge des référés de décider de l'arrêt des poursuites lorsqu'il est justifié par le bienfondé de la contestation au fond ou de la qualité de redevable de l'imposition mise en recouvrement. Ainsi, lorsque le contribuable ne parvient pas à obtenir le sursis de paiement pour insuffisance de la garantie présentée au comptable public, il doit être en mesure de recourir au juge des référés pour demander la suspension des actes de recouvrement de l'imposition contestée dans les conditions de droit commun.⁵²⁶

Si le législateur impose la constitution de garantie à même de couvrir la totalité de la créance contestée pour le bénéfice du sursis au paiement par

⁵²⁵ Article 120 du code de recouvrement des créances publiques : « *Les réclamations relatives aux actes de recouvrement forcé doivent, à peine d'irrecevabilité, être présentées au chef de l'administration dont relève le comptable chargé du recouvrement concerné ou à son représentant, dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de notification de l'acte, appuyées des justifications de constitution de garanties comme prévu à l'article 118 ci-dessus. A défaut de réponse de l'administration dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de réception de la réclamation, comme dans le cas où la décision ne lui donne pas satisfaction, le redevable peut introduire une instance devant la juridiction compétente.* »

⁵²⁶ Article 149 du Code de procédure civile marocain : « *En dehors des cas prévus à l'article précédent où le président du tribunal de première instance peut être appelé à statuer comme juge des référés, ce magistrat est seul⁷³ compétent pour connaître, en cette même qualité et toujours en vertu de l'urgence, de toutes les difficultés relatives à l'exécution d'un jugement ou d'un titre exécutoire, ou pour ordonner une mise sous séquestre, ou toute autre mesure conservatoire, que le litige soit ou non engagé, devant le juge du fond. En cas d'empêchement dûment constaté du président, les fonctions de juge des référés sont exercées par le juge le plus ancien. Si le litige est soumis à la cour d'appel, ces mêmes fonctions sont exercées par le premier président de cette juridiction. Les jours et heures des référés sont fixés par le président.* »

le comptable public, le contribuable doit être en droit de saisir le juge des référés pour bénéficier d'une protection judiciaire jusqu'à ce que le litige au fond soit définitivement vidé.

B- L'opposabilité des règles de sursis au juge du référé fiscal

226. *Le sursis à exécution : Une résultante du sursis de paiement.* Le sursis de paiement se révèle être particulièrement utile dans la mesure où il paralyse les actions potentielles de l'administration fiscale pour recouvrer l'impôt. Quoique l'article 117 n'en fasse pas une obligation préliminaire pour le recours au juge des référés, la jurisprudence considère que la demande de sursis de paiement doit intervenir avant la saisine du juge des référés. C'est d'ailleurs ce qui ressort de l'ordonnance du juge des référés du tribunal administratif de Casablanca qui a décidé de la non recevabilité d'une demande de sursis à exécution des actes de recouvrement de créances fiscales litigieuses pour défaut de justification d'une demande préalable de sursis de paiement rejetée par le comptable public chargé de recouvrement.⁵²⁷

La procédure de référé permet d'obtenir du juge et plus précisément du « *juge des référés* », dans un délai plus ou moins rapide, des mesures provisoires ou conservatoires qui assurent la sauvegarde des droits du redevable qui conteste des créances fiscales mises à sa charge. La loi distingue nettement deux supports légaux sur lesquels peut se baser une

⁵²⁷ Ord TA Casa du 02/03/2010, dos 38/1/2010, commA.Fakir, *La matière référé dans la justice administrative*, Edisoft 2013, p 363

demande de sursis. D'abord lorsque le juge des référés statue en urgence sur la base des dispositions de l'article 149 du code de procédure civile applicable par renvoi des dispositions de l'article 19 de la loi instituant les tribunaux administratifs. Ensuite lorsqu'il statue dans le cadre de référé que l'on peut qualifier de spécial soumis aux dispositions spéciales de la loi fiscale.

Dans la première hypothèse, le juge des référés doit statuer très rapidement sur la base des conditions exigées en parallèle matière et précisément la condition d'urgence et le caractère sérieux de la contestation devant le juge de fond⁵²⁸. Par contre dans le second cas, la condition essentielle, indépendamment de celles prévues dans le référé ordinaire, le requérant est tenu de présenter l'une des garanties prévue par l'article 118 du CRCP à même de couvrir la totalité de la créance contestée.

227. Le sursis à exécution : Une consécration de la protection jurisprudentielle du droit au juge. Si les dispositions de l'article 117 du code de recouvrement sont applicables directement ou par renvoi de l'article 242 du CGI à la condition de présentation de garantie, il n'est pas exclue que le juge des référés ordonne l'arrêt des poursuites à la seule condition du sérieux de la contestation au fond de l'imposition objet de recouvrement et sans la constitution de garantie. C'est ainsi que la Cour de Cassation de Rabat a considéré que les dispositions des articles 117 et 118 du CRCP : «..... concernent le comptable public dans son rapport avec le redevable pour sursoir au paiement, et non le juge des référés qui statue dans le sursis à exécution lorsqu'il constate le sérieux de la

⁵²⁸ Ordonnance TA Casa du 08/06/2010, dos 274/1/2010, commA.Fakir, *La matière référé dans la justice administrative*, op cit, p 381

*contestation.. »*⁵²⁹. Cette position de la Cour de Cassation qui exprime une certaine souplesse dans l'application stricte des dispositions de l'article 117 du CRCP au seul sursis de paiement, est atténuée, par le même arrêt, qui reconnaît le pouvoir du juge des référés d'exiger la caution lorsque le litige au fond ne lui paraît pas sérieux. Bien qu'aucune disposition légale ne garantit pas expressément le droit à la suspension de paiement des impôts dans l'attente d'une décision de justice⁵³⁰, la Cour Européenne des Droits de l'Homme a su préserver les garanties du contribuable et soulager la tension de recouvrement forcé pendant la période de contestation judiciaire⁵³¹.

La CEDH considère qu'une exécution rapide des majorations et pénalités de retards afférentes à la créance fiscale contestée peuvent entraîner des conséquences graves sur la personne du contribuable et sur sa sécurité patrimoniale. Un tel comportement de la part du comptable public constitue, pour la CEDH une entrave à la défense au même titre que la présomption en matière pénale. La cour préconise pour les états de ne pas procéder au recouvrement forcé que dans la limite *raisonnable du juste équilibre des intérêts en jeu*⁵³². La législation marocaine en vigueur, après amendement de l'article 242 du CGI en 2009, autorise le comptable public à procéder au recouvrement forcé des créances fiscales litigieuses, nonobstant toute contestation fût-elle sérieuse, et avant que le tribunal n'ait rendu sa décision à moins que le contribuable n'ait présenté les garanties.

⁵²⁹ CCR 78, du 20/10/2011, req 703/4/2/2009, Adm fisc c/ Bouzidi, non publié

⁵³⁰ Comm.eur.D.H, *Di Gregorio et Recchi c/ Italie*, n°27170/95, décision du 18 oct 1995 ; in V.Sepulchre *,Droits de l'homme et liberté fondamentales en droit fiscal*, op cit, p 377

⁵³¹ Cour.eur.D.H, *Janosevicc/Suede*, n°34619/97, arrêt du 23 Juillet 2002 §106 ; in V.Sepulchre *,Droits de l'homme et liberté fondamentales en droit fiscal*, op cit, p 377

⁵³² V.Sepulchre *,Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, op cit, p 378

Chapitre 2 : L'applicabilité des garanties constitutionnelles du procès pénal au procès fiscal.

228. Le droit pénal fiscal. On parle de pénal fiscal lorsqu'on traite de l'ensemble des règles relatives à la répression en matière fiscale. Les faits reprochés aux contribuables sont punissables indépendamment de toute recherche de l'intention pénale. Seule la commission des faits matériels de l'infraction fiscale seule suffisante pour la mise en œuvre de la répression⁵³³. Lorsque le contribuable se trouve face à une accusation en matière fiscale et que l'administration le considère comme ayant commis un acte incriminé nécessitant une sanction répressive, beaucoup plus que réparatrice, peut-on à ce moment-là faire valoir les dispositions constitutionnelles relatives au procès pénal en cas de contestation fiscale ?

Autrement dit, au-delà du procès pénal, les garanties constitutionnelles consacrées en matière d'accusation pénale peuvent-elles s'appliquer au procès fiscal dans le cadre de la contestation des sanctions administratives fiscales ? Nul ne peut nier l'aspect sanctionnateur des actions de l'administration lorsqu'elle prend en charge le contrôle des éléments qui lui sont présentés par le contribuable. Ce caractère répressif fait tomber la sanction fiscale sous l'emprise des principes fondamentaux de la matière pénale tel que la présomption d'innocence (Section 1) ou encore le droit de se taire et ne point contribuer à sa propre incrimination (Section 2).

⁵³³M.Loued, *Les garanties constitutionnelles en matière de sanctions pénales fiscales*, Acte du colloque international, 16 et 17 Avril 2009, *Les droits fondamentaux dans la constitution : regards croisés*, Faculté de science juridique, Economiques et de gestion de Jendouba,

Section 1 : le conflit entre la présomption d'innocence et les sanctions administratives fiscales

253. Le pouvoir de sanction. Les dispositifs de sanction, visent essentiellement, à prévenir le contribuable des conséquences de la fraude⁵³⁴. La lutte contre la fraude se caractérise par une action administrative à trois niveaux. Le premier est celui de la prévention de la fraude, dans ce cas, l'administration informe le contribuable et le surveille notamment au regard de ses obligations déclaratives. Le second a trait au contrôle fiscal : l'administration analyse, interroge et redresse si nécessaire les bases d'imposition. Le troisième est celui des sanctions qui peuvent être administratives mais, dans certains cas revêtent aussi le caractère pénal. Le CGI retrace plusieurs catégories de sanctions fiscales dont le caractère varie entre administratif et pénal⁵³⁵.

Parler du principe de la présomption d'innocence en droit fiscal, c'est imposer au fisc avant de sanctionner le contribuable, de considérer ce dernier comme innocent. L'essentiel des sanctions en matière fiscales sont les sanctions administratives, les sanctions pénales restent l'exception. Mais dans ce domaine comme dans d'autres, nous n'échappons pas au phénomène de l'incrimination et de la sanction. Ce qui ne doit pas méconnaître les garanties constitutionnelles de la présomption d'innocence. Peut-on à ce moment faire valoir les dispositions de l'article 119 de la constitution lors

⁵³⁴ M. Collet, *Procédures fiscales, contrôle et recouvrement de l'impôt*, Thémis droit, 2011, p 152

⁵³⁵ Articles 184 et suivant du CGI op cit

d'un procès fiscal ? La réponse peut paraître évidente lorsqu'il s'agit de l'action pénale engagée dans le cas de la fraude puisqu'elle ressort justement de la matière pénale. Il est, cependant, plus difficile de s'engager sur un débat d'applicabilité des garanties du procès pénal dans le cadre du procès portant sur les sanctions administratives fiscales.

Afin de mieux cerner la relation conflictuelle entre la présomption d'innocence et les sanctions administratives fiscales, il faut présenter la notion de présomption d'innocence (§1) pour démontrer par la suite les exigences de soumettre les sanctions administratives fiscales à la garantie de la présomption d'innocence (§2).

Paragraphe 1 : La notion de présomption d'innocence

254. Une large conception. S'il est tout à fait nécessaire et légitime qu'il y ait des sanctions pour faire respecter un certain nombre d'obligations qui sont mises à la charge du contribuable, ce dernier doit être en mesure de faire valoir ses droits, en tant qu'inculpé ayant enfreint la loi fiscale. Le principe de la présomption d'innocence signifie tout simplement qu'une personne suspectée d'avoir commis une infraction, ne peut être sanctionnée en étant coupable avant d'avoir été jugée définitivement par un tribunal.⁵³⁶ Il s'agit d'une règle essentielle⁵³⁷ qui est d'une nécessité absolue.⁵³⁸

⁵³⁶H.Rbii, *Place de la convention internationale dans la nouvelle constitution : le cas des conventions des droits de l'homme*, REMALD, n°105-106, 2012, p 92

Comme son nom l'indique, la présomption d'innocence est une supposition, un préjugé destiné à jouer un rôle principalement probatoire⁵³⁹. Etant donné que l'élément dominant dans la protection de la présomption d'innocence est principalement l'accusation, celle-ci se présente généralement comme une infraction à la loi⁵⁴⁰.

Cette présentation nous mène à replacer la notion de présomption d'innocence, dans son cadre théorique général(A) pour dégager par la suite les critères d'opposabilité de la présomption d'innocence (B).

A- La nature de la présomption d'innocence au vu de l'article 119 de la constitution

255. La valeur constitutionnelle. La formulation de l'article 9 de la Déclaration Universelle des droits de l'homme ainsi que celle de l'article 119 de la constitution marocaine confirme que l'innocence présumée est évidente. Il s'agit là, bel et bien, d'un « *principe constitutionnel supérieur applicable à toutes les branches de droit* »⁵⁴¹. L'importance et la vitalité⁵⁴² de la présomption d'innocence suscitent une extension de son cadre d'intervention. Si le code de procédure pénale donne une multitude d'exemples du respect de la présomption d'innocence à travers toutes les

⁵³⁷P.Auvret, *Le droit à la présomption d'innocence*, JCP1994-I-3802 ;CI.Lombois, *La présomption d'innocence*, Pouvoirs 1990n°55, p81 et s ; W.Jeandiddier, *La présomption d'innocence ou le poids des mots*, RSC 1991p 49

⁵³⁸ J-R.Farthouat, *La présomption d'innocence*, Justices 1998n°10 p 53 et s

⁵³⁹ M-J Essaid, *La présomption d'innocence*, ed La Porte 1971, p 78

⁵⁴⁰L.Baron, *L'apport de la convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal*, op cit, p, 138

⁵⁴¹ Th. Renoux et M.Villiers, *Code constitutionnel*, Litec 1995, p 80; S.Guinchard, *Droit processuel, droit commun des procès*, op cit, p 343

⁵⁴²CEDH 29Août 1997, *E.L et J.O.L c/ Suisse*, Rec 1997-V, AJDA 1997p 989, obs J-F.Flauss, RSC 1991 p 395, obsR.Koering-Joulin, JCP 1999-I-107n°20obs F.Sudre, RDP 1999p 257.

phases de la procédure, le code général des impôts n'en présente aucune bien qu'il s'agisse d'une composante du procès équitable.⁵⁴³

Alors que le code de procédure pénale prévoit que « *nonobstant tout appel, le prévenu détenu qui n'a pas été condamné à une peine d'emprisonnement sans sursis est mis en liberté immédiatement après le jugement....* »⁵⁴⁴, Le législateur n'en tient pas compte en matière fiscale, lorsqu'il énonce : « *Nonobstant toute réclamation ou instance, les redevables sont tenus au paiement des impôts et taxes et autres créances qui sont mis à leur charge.....* »⁵⁴⁵ Une telle disposition établit une présomption d'office de charge fiscale, même lorsqu'elle est contestée par le redevable. Ce qui n'est pas sans porter atteinte aux règles fondamentales de la présomption d'innocence lorsque les faits allégués au contribuable ont donné lieu à une imposition incertaine, voire non fondée, assortie de pénalités et sanctions.

256. Présomption de fait et de droit. La Cour européenne des droits de l'homme a eu l'occasion de répondre à l'opposabilité de l'article 6.2 de la convention européenne des droits de l'homme aux présomptions de fait et de droit. A l'occasion de l'arrêt *Salariaux*, la Cour déclare que « *Tout système juridique connaît des présomptions de fait ou de droit ; la Convention n'y*

⁵⁴³ A.Elhila, *La présomption d'innocence : principe universel et droit fondamental de l'Homme accusé d'infraction pénale*, REMALD n° 48-49, 2003, p 84

⁵⁴⁴ Article 1 C.P.P marocain

⁵⁴⁵ Article 117 du code de recouvrement des créances publiques marocain : « *Nonobstant toute réclamation ou instance, les redevables sont tenus au paiement des impôts, taxes et autres créances mis à leur charge, dans les conditions fixées par la présente loi. Toutefois, le redevable qui conteste en totalité ou en partie, les sommes qui lui sont réclamées peut surseoir au paiement de la partie contestée à condition qu'il ait introduit sa réclamation dans les délais prévus par les lois étranglements en vigueur et constitué des garanties propres à assurer le recouvrement des créances contestées. A défaut de constitution de garanties ou lorsque celles offertes sont estimées insuffisantes par le comptable chargé du recouvrement, celui-ci continue les diligences jusqu'à l'apurement de la créance.* »

met évidemment pas d'obstacle en principe, mais en matière pénale elle oblige les Etats contractants à ne pas dépasser à cet égard un certain seuil ». ⁵⁴⁶ La Cour a toutefois précisé que si l'article 6.2 n'interdit pas les présomptions de fait et de droit, il commande aux Etats de les enfermer dans des limites raisonnables, prenant en compte la gravité de l'enjeu et préservant les droits de la défense.

La charge de la preuve peut ainsi, sous certaines hypothèses, retomber sur le contribuable pour démontrer qu'il a rempli toutes ses obligations fiscales et ne peut donc être soumis à la sanction. Ainsi, il serait admis que des présomptions courent contre le contribuable dans la mesure où leur degré ne saurait dépasser un certain seuil ⁵⁴⁷ sans être contraire aux dispositions de l'article 119 de la constitution marocaine consacrant le principe de présomption d'innocence.

B- Les critères d'opposabilité du principe de la présomption d'innocence

257. La notion d'accusation. Le troisième titre du CGI marocain a, d'ailleurs, consacré toute une panoplie de sanctions administratives qui concernent et les omissions et les infractions ; il faut dire que même les omissions sont considérées comme des infractions à la loi fiscale. Toujours est-il qu'en l'état actuel des textes, on ne peut parler d'accusation que lorsqu'il s'agit d'une action pénale pour fraude fiscale. Si on admet que tous les faits relevés par l'administration fiscale, restent des faits supposés et que

⁵⁴⁶CEDH, Salabiaku c/France, n°10519 du 7 octobre 1988, A/141-A, n° 10519/83 obs L-E. Pettiti et F. Teitgen, JDI 1989p 829, obs P. Rollond et P. Tavernier

⁵⁴⁷L. Baron, *L'apport de la convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal*, op cit, p, 141

toute sanction appliquée par l'administration fiscale a pour fondement une accusation qui n'est pas forcément pénale, la question qui s'impose est de savoir si les redressements établis par l'administration fiscale cadrent ou non la conception universelle du principe de la présomption d'innocence.⁵⁴⁸

La CEDH a estimé, dans l'affaire *Jussila*, que les majorations d'impôt ne visent pas à la réparation d'un préjudice, mais cherchent à punir le contribuable pour des agissements que l'administration considère incriminés⁵⁴⁹. L'attitude de la cour à travers l'arrêt *Jussila*, restreint la portée de la jurisprudence *Bendenoun*⁵⁵⁰ et *Ferrazzini*⁵⁵¹ qui avait tendance à estimer que la matière fiscale ressort du « *noyau dur des prérogatives de la puissance publique* »⁵⁵². Il est donc clair, à partir de la jurisprudence de la CEDH que les sanctions fiscales n'ont pas spécifiquement un caractère civil et obéissent aux critères alternatifs de la matière pénale.

258. Les critères de l'accusation. Plusieurs critères peuvent être pris en considération pour la détermination d'une accusation.⁵⁵³ La nature du fait incriminé constitue l'élément le plus important pour apprécier le degré de gravité du comportement de l'individu. Les juges européens tiennent également compte du but et de la sévérité de la sanction infligée. Au vu de la jurisprudence marocaine, l'hypothèse est rare.

Si les droits du contribuable ne paraissent pas devoir être modifiés, la Cour de Cassation marocaine admet qu'un simple manquement par une

⁵⁴⁸ P. Maublanc, *Dynamique européenne et instances internes, Propos sur l'application de l'article 6 §1 de la convention européenne des droits de l'homme en matière fiscale*, RFDA, 1995 p 1181 et s

⁵⁴⁹ CEDH, *Jussila c/ Finlande*, n° 73053/01 du 23 nov 2006, obs F. Sudre

⁵⁵⁰

⁵⁵¹ CEDH (GR Ch) 12 Juillet 2001, Rec 2001-VII, §29, Eurioe 2001 n°339 obs V. Lechevallier, LCP 2002-I-105 n°6 obs F. Sudre JDI 2002 p261 obs P. Tavernier, Procédures 2002 com n°40 obs J-L. Pierre

⁵⁵² J-F Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit, p 368

⁵⁵³ CEDH, *Oztürk c/ Allemagne*, n° 8544/79 du, 21 fév 1984, Serie A, n° 22, §52 obs J-F Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit, rev 499

clinique de présentation de déclaration des honoraires versés aux médecins, consultant chez elle, justifie la sanction infligée par l'administration sans avoir à chercher si l'accusation retenue est d'une gravité telle qu'elle impose l'application de la sanction.⁵⁵⁴

On peut admettre que le contribuable qui n'a pas déposé une déclaration fiscale peut être sanctionné pour avoir enfreint la loi et porté préjudice au Trésor. Mais une telle accusation ne saurait être concevable lorsqu'il s'agit d'une simple omission de mentionner dans la déclaration des références qui ne remettent nullement en cause l'exactitude des chiffres déclarés et l'identification des personnes figurant sur cette déclaration. L'application de la sanction, dans le cas d'espèce porte alors sur une accusation non fondée dès lors que l'administration ne subit aucun préjudice pour un tel manquement. Le principe de la présomption d'innocence se trouve alors renversé.

Paragraphe 2 : La dimension répressive des sanctions administratives fiscales

259. La pénalisation des sanctions fiscales A la suite d'un contrôle fiscal, et en dehors de l'action pénale prévue aux articles 192 et suivants du CGI, l'Administration est amenée à infliger au contribuable contrevenant deux types de sanctions : des sanctions strictement fiscales et des sanctions

⁵⁵⁴CCRabat, arrêt du 10/09/2008, n°677, req 2535/4/2/2006, *Clinique Atlas c/ Administration fiscale* ; non publié

revêtant le caractère d'une punition.⁵⁵⁵ Le premier type de sanctions fiscales s'entend des intérêts de retard ayant le caractère d'une réparation pécuniaire du préjudice subi par le trésor du fait du retard dans le paiement des impôts éludés.⁵⁵⁶ Ces sanctions fiscales s'appliquent automatiquement sans que l'administration n'ait à apprécier le comportement du contribuable. Le second type de sanctions est celui qui n'a pas le caractère d'une réparation pécuniaire mais d'une punition, d'une sanction à caractère pénal, dont le quantum de l'amende peut varier selon l'article 186 du CGI, entre 15 et 100% du montant de l'impôt éludé selon que le contribuable est de bonne ou de mauvaise foi.

Même si l'infraction en cause apparaît, à bien des égards, comme une infraction pénale imparfaite ou spécifique, car elle se distingue de l'infraction pénale classique en étant infligée par l'administration et en ne subissant qu'un contrôle a posteriori par un juge non pénal, elle reste caractérisée par la réunion d'un élément matériel, d'un élément légal et d'un élément moral, ce dernier étant distinct de celui requis par l'infraction de fraude fiscale.

Cette étude va nous permettre de déterminer la nature des sanctions administratives fiscales. Puis nous verrons comment elles peuvent être assimilées à des sanctions pénales de par leur caractère répressif.

⁵⁵⁵ Article 184 et s du CGI :« TROISIEME PARTIE :SANCTIONS »

⁵⁵⁶T.Afschrift, *Taxation d'office, sanctions et droits de l'homme*, note sous Liège, 7 oct 1993, LMMB 1994 p 529 ;L.Baron, *L'apport de la convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, op cit, p 79 ; R.Pellas, *L'influence du droit à un procès équitable sur le pouvoir de sanction fiscale*, LPA 1994 1 juillet 1994, 28-39

A- L'assimilation des sanctions administratives à des sanctions pénales

260. Le caractère répressif des sanctions fiscales. Si l'ensemble des sanctions fiscales non pécuniaires ne peut être considéré comme des indemnisations, un certain nombre de questions persistent quant à leur soumission à l'article 119 de la constitution, notamment du fait de l'intervention du critère de la gravité.⁵⁵⁷ Il s'agit d'une sanction administrative qui n'est pas prévue expressément par la loi. « *Certes elle n'est pas de la même nature qu'une sanction administrative ou pénale, mais elle en demeure pas moins vraie que cette procédure vise à punir un comportement coupable sinon délictueux du contribuable taxé d'office* ». ⁵⁵⁸

Une série de questions se présentent notamment dans le cadre de la procédure d'imposition d'office. Cette procédure n'est utilisée par l'administration que dans l'hypothèse de défaut de présentation document ou de dépôt déclaration. Ainsi, la fixation unilatérale des bases d'imposition par l'administration fiscale doit être conçue comme une sanction pour non-respect des obligations fiscales par le contribuable qui le prive du bénéfice du contradictoire. Dès lors, il apparaît que toute sanction contenue, dans le Code général des impôts, caractérisée par un aspect répressif ou par une certaine gravité, est incluse dans le champ d'application de l'article 119 de la constitution. Si le recours à la taxation d'office peut paraître légitime, dans la mesure où c'est le contribuable qui a manqué à ses obligations et donc il a

⁵⁵⁷ A-M. LeBos-lePourhiet et J. Buisson, *La constitution et la procédure de sanction fiscale*, AJDA 1991 n° 7-8, p 497-498

⁵⁵⁸ S. Kraiem, *La taxation d'office en droit tunisien*, Revue tunisienne de fiscalité, n°7, 2007 p 347

enfreint la loi fiscale, une conception extensive de la notion de fraude se concilie mal avec la promotion du civisme du contribuable de bonne foi.

261. La mauvaise foi du contribuable. Le dispositif de mise en œuvre des sanctions prévues par l'article 193 du CGI semble soulever une confusion par rapport à la nature des sanctions administratives. Le législateur a ainsi doté l'administration fiscale du pouvoir de sanctionner les contribuables de mauvaise foi qui auraient sciemment dissimulé des faits relevés lors du contrôle fiscal en portant la sanction de 15 % à 100%.⁵⁵⁹ Il nous appartient de constater que l'approche, dans ces cas d'espèce, est plus subjective qu'objective.

La sanction sera infligée en fonction de l'intention du contribuable. Mais est-ce que l'administration fiscale est tenue de prouver la mauvaise foi du contribuable ? La réponse en affirmation paraît logique. C'est ainsi que le tribunal administratif de Marrakech a décidé de moduler la sanction appliquée par l'administration en la ramenant à 15% au lieu de 50%, au motif que l'administration n'a pas pu établir la mauvaise foi du contribuable⁵⁶⁰.

Mais comment la mauvaise foi peut être établie ? Le texte fiscal n'en fait aucune référence, mais on peut imaginer que lorsque l'administration veut mettre en œuvre la sanction pour mauvaise foi, elle doit réunir tous les éléments d'information en vue d'établir que le contribuable n'ignorait pas

⁵⁵⁹ Article 184 du CGI : « Une majoration de 15% est applicable en matière de déclaration du résultat fiscal, des plus-values, du revenu global, des profits immobiliers, du chiffre d'affaires et des actes et conventions dans les cas suivants :

- imposition établie d'office pour défaut de dépôt de déclaration, déclaration incomplète ou insuffisante ;
- dépôt de déclaration hors délai ;
- défaut de dépôt ou dépôt hors délai des actes et conventions..... »

⁵⁶⁰ TA Marrakech, n°330 du 22/03/2012, req 105/5/2007 ; *FramHotel c/ adm fisc*, non publié

les insuffisances relevées ou les inexactitudes qui lui sont reprochées.⁵⁶¹ On ne peut, à ce stade de la réflexion, s'empêcher d'assimiler l'attitude de l'administration à une accusation d'infraction intentionnelle à la loi fiscale. La position du tribunal administratif de Marrakech renvoie systématiquement, à situer cette approche dans le cadre de l'affirmation de la présomption d'innocence dument garantie par la constitution.

Ainsi que le montrent les arrêts Engel⁵⁶², Oztürk⁵⁶³ et Bendenoun,⁵⁶⁴ le droit européen inclut les pénalités fiscales dans le champ d'application de l'article 6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme, parce qu'elles ne tendent pas à une réparation pécuniaire. Les juges européens utilisent d'ailleurs fréquemment les adverbess « *délibérément* » ou « *sciemment* » pour expliciter la reconnaissance de la mauvaise foi, et l'administration voit toujours ses prétentions écartées lorsqu'elle omet d'évoquer l'intention du contribuable en cause.

B- Le contrôle juridictionnel des sanctions administratives fiscales

262. Le domaine naturel de la présomption. La présomption d'innocence s'impose avant tout aux juges dans le cadre d'un procès pénal⁵⁶⁵. Ceux-ci ne doivent pas néanmoins, avoir la conviction que la

⁵⁶¹ B. Hatoux, *Droits du contribuable, Etat des lieux et perspectives*, Economica 2002, p 102

⁵⁶² CEDH, Engel et autres c/ Pays-Bas n° 5100/71, 8 juin 1976, chron. G Cohen-Jonathan ; JDI, 1978, 695, obs. P. Rolland

⁵⁶³ CEDH, ÖZTÜRK c/ Allemagne n° 8544/79, 21 février 1984; JDI, 1986, obs. P. Tavernier

⁵⁶⁴ CEDH, Bendenoun c/ France, n° 12547/86, 24 février 1994 ; RFDA, 1995, obs. L et J-P. Maublanc

⁵⁶⁵ J-F. Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, opcit, p 458

personne mise en cause n'est pas coupable. Si l'article 119 de la constitution marocaine, reconnaît une présomption d'innocence en faveur de tout accusé, il n'en demeure pas moins que ce texte reste aussi applicable aux contribuables. Cette approche nous conduit à étendre l'applicabilité des dispositions constitutionnelles, notamment celles relatives à la présomption d'innocence au-delà des infractions pénales fiscales. L'absence de jurisprudence marocaine claire, est due essentiellement à l'inexistence d'un avis tranché en la matière. Mais, une analyse profonde de l'appréciation de la notion d'accusation et du caractère de la sanction infligée par l'administration nous permettra d'en faire le lien.

La pénalité répressive appréciée par l'Administration fiscale, en raison de la bonne ou de la mauvaise foi du contribuable, doit-elle constituer un acte détachable de la procédure de vérification ? Puisque la sanction n'est que l'accessoire des redressements établis par l'administration, elle doit forcément bénéficier des mêmes droits et garanties que ces derniers, que ce soit au fond qu'en la forme. Ainsi un élargissement de la notion d'accusation en matière de sanctions administratives fiscales(1) est primordial pour pouvoir étendre les garanties de la procédure principale à celle accessoire(2).

1- L'élargissement de la notion d'accusation en matière de sanctions administratives fiscales :

263. *L'opposabilité de la présomption d'innocence à l'administration fiscale.* Le concept de la présomption d'innocence suppose

que l'administration fiscale se comporte avec tous les contribuables comme n'ayant commis aucune faute répréhensible avant de décider de les sanctionner. Lorsque l'administration fiscale accuse un contribuable d'avoir minoré son chiffre d'affaires, elle est admise à se référer à la présomption d'innocence, avant de ne prévoir aucune sanction. Porter une telle accusation, bien qu'elle n'ait pas un caractère strictement pénal, engagera le contribuable dans un parcours indéfini de procédures et de sanctions avec l'obligation de paiement des droits complémentaires y afférents⁵⁶⁶. Le contribuable sera-t-il admis à opposer à l'administration fiscale son droit à la présomption d'innocence et s'abstenir de payer les droits complémentaires ou faut-il attendre la condamnation par l'autorité judiciaire ?

La Cour européenne des droits de l'homme par contre a eu l'occasion de trancher sur la question de la violation par les autorités publiques de la présomption d'innocence.⁵⁶⁷ Le contribuable qui se trouve face à une accusation en matière fiscale, que l'administration assimile à un acte incriminé nécessitant une sanction répressive beaucoup plus que réparatrice, est en droit de faire valoir la présomption d'innocence. La question peut se poser de savoir si la procédure de contestation des sanctions fiscales est de nature civile ou plutôt « pénale ». Préciser la nature de la contestation c'est reconnaître l'opposabilité des garanties du procès équitable en matière d'accusation pénale au contentieux des sanctions administratives fiscales. Le juge fiscal serait-il admis à faire respecter la garantie de la présomption d'innocence dans le cadre du contrôle de la régularité des sanctions administratives?

⁵⁶⁶ Article 117 du CGI, op cite

⁵⁶⁷ CEDH, *Allenet de Ribemont C/ France*, n°15175/89 du 7 août 1996, Rec 1996- III, n12, p903, RTDH1998 obsS.Guinchard, *Droit processuel, droit commun du procès*, op cit, p 348

La présomption d'innocence s'apprécie au regard de l'ensemble de la procédure contentieuse, partant de la procédure contradictoire où le pouvoir de l'administration est très large jusqu'au stade judiciaire du litige au cours duquel le juge reprend les rênes et impose son pouvoir de contrôle des actes de l'administration et de protection des droits fondamentaux.

264. La proportionnalité de la sanction. Malgré la force incontestable du principe de la présomption d'innocence, cette notion n'est pas envisagée de façon absolue. Force est de constater que très souvent la présomption litigieuse est difficile à réfuter⁵⁶⁸. Le principe de proportionnalité est-il alors respecté par le législateur en matière de sanctions fiscales pour défaut ou insuffisance de déclaration ? S'il est logique d'admettre des présomptions de culpabilité en matière de sanctions administratives fiscales, encore faut-il que l'administration ménage un juste équilibre entre l'importance de l'enjeu et les droits fondamentaux du contribuable. D'après l'article 34 du même code pénal marocain, le juge peut, par décision spécialement motivée, exonérer le condamné de tout ou partie de l'amende.

Mais toujours est-il que l'Administration, tout en étant juge et partie, se voit confier, en vertu de l'article 186 du CGI le pouvoir répressif qui relève en principe du juge pénal, seul habilité à se prononcer sur la bonne ou la mauvaise foi du contribuable en tenant compte des circonstances de l'affaire et des pièces du dossier et des garanties fondamentales accordées au contribuable en matière de procès pénal. Une telle approche nous conduira à opposer les garanties du procès équitable de la procédure principale de redressement à celle accessoire et qui touche les sanctions qui sont prononcées à l'occasion de ces redressements.

⁵⁶⁸ J-F Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit, p 461

2- L'extension des garanties de la procédure principale à celle accessoire.

265. Les garanties procédurales. Le principe constitutionnel des droits de la défense s'applique pleinement en matière fiscale. C'est au législateur qu'il appartient de préciser les modalités d'exercice de ce principe en s'efforçant, en premier lieu, d'assurer à la procédure de sanction son caractère contradictoire, ce qui permettra une meilleure application du principe de la présomption d'innocence : Le contribuable ne sera sanctionné que lorsqu'il présentera ses éléments et moyens de défense dans le cadre d'une procédure contradictoire. Mais la portée de cette exigence ne doit pas être surestimée.

Alors que la loi impose à l'administration de motiver particulièrement ses redressements et de répondre aux observations que cette motivation pourrait susciter de la part du contribuable⁵⁶⁹, l'éventuelle sanction qui accompagne le redressement n'est pas soumise à cette exigence.

⁵⁶⁹ Article 220 du CGI : « **I.-** L'inspecteur des impôts peut être amené à rectifier :

- les bases d'imposition ;

- les montants des retenues en matière de revenus salariaux ;

les prix ou déclarations estimatives, exprimés dans les actes et conventions.

Les bases, les montants et les prix susvisés peuvent résulter soit de la déclaration du contribuable, de l'employeur ou du débirentier, soit d'une taxation d'office.

Dans ce cas, l'inspecteur notifie aux contribuables, les trois (3)665 mois qui suivent la date de la fin du contrôle fiscal⁶⁶⁶ et dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus :

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

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

à produire leurs observations dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la lettre de notification.

A défaut de réponse dans le délai prescrit, les droits complémentaires sont mis en recouvrement et ne peuvent être contestés que dans les conditions prévues à l'article 235 ci-dessous. »

Que la sanction intervienne après le contrôle sur pièces ou sur place, et qu'elle constitue une majoration ou une amende, le principe reste le même : l'inspecteur des impôts expose les motifs du redressement qui est à la base de la sanction et précise le délai de réponse dont dispose le contribuable pour présenter ses observations. Mais rien n'oblige l'administration à discuter les sanctions ou transiger sur le quantum. L'obligation d'échanger des observations concernant les sanctions ne repose, à l'état actuel des textes, sur aucun fondement légal.

Aussi, l'intention du législateur est attirée pour prévoir l'élargissement de la procédure d'infliger les sanctions dans le cadre du principe du contradictoire afin que la garantie de la présomption d'innocence soit appliquée en la matière, et imposer à l'administration de motiver toute décision de sanction en présentant les éléments de preuve qui sont de nature à incriminer le contribuable.

266. Procédure de pleine juridiction. Le CGI impose à l'administration d'indiquer dans sa décision⁵⁷⁰, l'ensemble des éléments de fait et de droit qui justifient le redressement. Et comme les redressements sont le fondement de la sanction, cette dernière est implicitement concernée par cette obligation de motivation. Partant du principe que la présomption d'innocence est d'abord une règle de preuve⁵⁷¹ puisqu'il appartient à l'administration de prouver l'infraction commise par le contribuable, la règle de motivation doit obligatoirement s'imposer aux sanctions administratives fiscales. Le juge doit être en mesure d'apprécier les arguments de l'administration puisque le contentieux fiscal relève du contentieux de pleine juridiction : le juge est tenu de contrôler souverainement les motifs de la

⁵⁷⁰ Article 220 du CGI op cit

⁵⁷¹ J-F Renucci, *Traité de droit européen des droits de l'homme*, op cit, p 346

décision de sanction pour substituer, le cas échéant, sa propre appréciation des faits à celle de l'administration.

En principe, le juge doit être tenu d'aborder le dossier de la même manière que l'a fait l'administration, en contrôlant pleinement la façon dont la situation a été appréciée puis qualifiée juridiquement⁵⁷². Cette conception qui ne fait que confirmer le principe de la présomption d'innocence, doit s'appliquer à l'ensemble des contestations fiscales dont les sanctions édictées par la loi et appliquées unilatéralement par l'administration.

Mais une question reste controversée : dans son office du juge de pleine juridiction, le juge fiscal doit-il, à l'instar du juge pénal, moduler le montant de la sanction en tenant compte de la gravité du comportement du contribuable ? La réponse à cette question nous renvoie aux garanties offertes au contribuable dans le cadre du procès pénal.

⁵⁷²M.Collet, *Procédures fiscales ; Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op cit, p 175

Section 2 : Le droit de garder le silence et ne point contribuer à sa propre incrimination face aux sanctions administratives fiscales

267. La portée universelle du droit au silence. C'est sous l'égide des Nations Unies que le texte visant le droit de garder le silence voit le jour. Il s'agit du pacte international relatif aux droits civils et politiques adopté à New-York⁵⁷³. Le pacte dispose que « Toute personne accusée d'une infraction pénale a le droit, en pleine égalité au moins aux garanties suivantes..... à ne pas être forcé de témoigner contre elle-même ou de s'avouer coupable »⁵⁷⁴. Cependant, ce pacte ne comporte aucune protection internationale obligatoire et contraignante en cas de non-respect par l'un des Etats signataires.⁵⁷⁵ Le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination, se déduit des dispositions de l'article 23 de la constitution marocaine et se confirme à travers les dispositions de l'article 1 du code de procédure pénale marocain. Il s'agit effectivement d'une pierre angulaire du droit pénal.

Il n'est a priori rien de plus étranger au droit fiscal que ce principe. Le contribuable est obligé de contribuer aux efforts que consent l'administration pour le taxer et toute information qu'il donne de la sorte pourra être utilisée contre lui et permettra de le sanctionner. Il serait tout aussi utopique de

⁵⁷³Assemblée générale des Nations Unies du 16 Décembre 1966

⁵⁷⁴ Article 14.3 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques

⁵⁷⁵S.Frommel, *The Rights to silence and the powers of the serious Fraud service*, The Company Lawyer 1994, n°15, p 227-234; P.Kinsch, *Le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination*, Bull DH 1993, n°1, p 47

penser que le droit de se taire est susceptible de porter atteinte au pouvoir de l'administration de réaliser des taxations d'office, mais il s'agit d'un principe qui est à la protection de la liberté individuelle et induit un renversement de la charge de la preuve.

Envisagé sous l'angle du droit à bénéficier d'un procès équitable, le droit de se taire devrait simplement renforcer la protection du contribuable, en obligeant l'administration à prouver que le contribuable peut fournir les documents demandés. Un simple faisceau d'indices ne suffit pas. L'administration fiscale doit alors chercher à fonder son argumentation sans user des éléments de preuves décrochés par la contrainte ou la pression auprès du contribuable.⁵⁷⁶ S'agissant d'une composante du procès équitable, le droit au silence s'applique parfaitement en matière fiscale notamment lorsque le contribuable risque d'être soumis à une sanction suite à ses propres déclarations (§1). Cette approche est d'autant plus difficile à envisager lors d'un contrôle fiscal (§2).

Paragraphe 1 : L'applicabilité du droit au silence en contentieux fiscal : Garantie d'un procès équitable

268. Définition. A partir du moment où le litige relève de la qualification d'accusation pénale, l'obligation de respecter le droit de garder le silence, tel que prévu par l'article 23 de la constitution est automatique. Lorsqu'un contribuable est soumis à une procédure pénale, pour fraude

⁵⁷⁶V. Sepulchre, *Droits de l'homme et liberté fondamentale en droit fiscal*, op cit, p 295

fiscale ou toute autre infraction soumise à la juridiction répressive, toutes les garanties d'un procès pénal sont alors applicables et ne soulèvent aucune ambiguïté.

Dès que le litige se meut hors de la sphère du fiscal pur, et prend une coloration pénale, le droit au silence retrouve toute sa pertinence et peut être invoqué par le contribuable. Ceci nous mène à poser une question très intéressante de savoir si le contribuable est en droit de soulever ce droit lorsqu'il est contraint de répondre à des demandes de l'administration qui risquent de se traduire par des sanctions ?

Notion complètement étrangère au droit fiscal marocain, il est utile de se pencher sur l'élaboration de ce principe en droit européen(B). Avant cela il est indispensable de faire ressortir les éléments constitutifs du droit de se taire qui nous permettront de le rattacher à la matière fiscale. (A)

A- Les éléments constitutifs du droit de se taire et ne point contribuer à sa propre incrimination en droit.

269. La contrainte. Delors que le droit de se taire est reconnu au contribuable, le caractère obligatoire de la fourniture d'un témoignage ou de moyens de preuve constitue une contrainte au vu du droit de se taire et ne pas contribuer à sa propre incrimination.⁵⁷⁷ Pour qu'il y ait contrainte il ne

⁵⁷⁷L. Baron, *L'apport de la convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, op cit, p 140

faut pas attendre une pression ou une sanction effective, il suffit que, de par la loi, la possibilité d'une sanction existe.

En droit fiscal marocain, le défaut ou l'insuffisance de réponse à une demande de l'administration est, la plupart du temps sanctionné par une taxation d'office, en sus des sanctions spécifiques⁵⁷⁸. L'usage du droit de se taire par le contribuable n'est donc pas sans conséquence au vu de ces

⁵⁷⁸ Article 228 , 229du CGI

Article 228.- Taxation d'office pour défaut de déclaration du résultat fiscal, du revenu global, de profit, de chiffre d'affaires ou de présentation d'actes ou de conventions

I. - Lorsque le contribuable :

1°- ne produit pas dans les délais prescrits :

- la déclaration du résultat fiscal prévue aux articles 20 et 150 ci-dessus ;
- la déclaration du revenu global prévue aux articles 82 et 85 ci-dessus ;
- la déclaration de cession de biens ou de droits réels immobiliers prévue à l'article 83 ci-dessus ;
- la déclaration de cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance prévue à l'article 84 ci-dessus ;

- la déclaration du chiffre d'affaires prévue aux articles 110 et 111 ci-dessus ;

- les actes et conventions prévus à l'article 127-I ci-dessus ;

- la déclaration de cession, de cessation d'activité et de transformation de la forme juridique de l'entreprise prévue à l'article 114 ci-dessus⁷³⁴.

2°- ou produit une déclaration incomplète ou un acte sur lesquels manquent les renseignements nécessaires pour l'assiette, le recouvrement de l'impôt ou la liquidation des droits ;

3°- n'effectue pas ou ne verse pas au Trésor les retenues à la source dont il est responsable, conformément aux dispositions des articles 80 et 156 ci-dessus,

il est invité, par lettre notifiée, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus, à déposer ou à compléter sa déclaration ou son acte ou à verser les retenues effectuées ou qui auraient dû être retenues dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre.

II. - Si le contribuable ne dépose pas ou ne complète pas sa déclaration ou son acte ou ne verse pas les retenues à la source précitées dans le délai de trente (30) jours prévu ci-dessus, l'administration l'informe, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus des bases qu'elle a évaluées et sur lesquelles le contribuable sera imposé d'office ou des droits d'enregistrement, qui seront établis, si ce dernier ne dépose pas ou ne complète pas sa déclaration ou son acte dans un deuxième délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre d'information. Les droits résultant de cette taxation d'office, ainsi que les majorations, amendes et pénalités y afférentes sont émis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes et ne peuvent être contestés que dans les conditions prévues à l'article 235 ci-dessous. »

Article 229.- Taxation d'office pour infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle. Lorsqu'un contribuable ne présente pas les documents comptables visés, selon le cas, aux articles 145 ou 146 ci-dessus, ou refuse de se soumettre au contrôle fiscal prévu à l'article 212 ci-dessus, il lui est adressé une lettre, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus, l'invitant à se conformer aux obligations légales dans un délai de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre. A défaut de présentation des documents comptables dans le délai précité, l'administration informe le contribuable, par lettre notifiée dans les formes prévues par l'article 219 ci-dessus, de l'application de l'amende prévue à l'article 191-I ci-dessus, et lui accorde un délai supplémentaire de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre, pour s'exécuter ou pour justifier l'absence de comptabilité. Lorsque dans ce dernier délai le contribuable ne présente pas les documents comptables ou si le défaut de présentation des documents comptables n'a pas été justifié, il est imposé d'office, sans notification préalable avec application de l'astreinte journalière prévue à l'article 191-I ci-dessus. Cette imposition peut, toutefois, être contestée dans les conditions prévues à l'article 235 ci-dessous. »

éléments. Même lorsqu'il n'Ya pas de menace de sanctions mais plutôt une offre de traitement favorable en cas de collaboration, la Cour de Cassation belge considère également comme contrainte, la promesse faite par les agents de l'administration fiscale en cas de collaboration, de ne pas engager des poursuites pénales⁵⁷⁹.

270. L'incrimination. Le texte constitutionnel marocain ne prévoit aucune garantie expresse quant au droit de garder le silence et son corollaire de ne pas s'auto incriminer. Toutefois, la CEDH, dans l'arrêt Saunders, affirme que « *le droit de se taire et – l'une de ses composantes- le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination sont des normes internationales généralement reconnue* » ce qui laisse entendre que le droit à ne pas s'auto-incriminer, tout en étant distinct, fait partie du droit au silence. Il est tout à fait logique que le droit de se taire soit une composante du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination qui est un principe plus large. En effet une des manières de ne pas s'auto-incriminer est d'exercer le silence en se taisant⁵⁸⁰.

En tout état de cause, le droit au silence et le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination sont deux notions distinctes mais complémentaires qui garantissent des valeurs fondamentales qui sont le droit à un procès équitable et la présomption d'innocence. C'est d'ailleurs ce que confirme la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme.

⁵⁷⁹Cass Belge, 13mai1986, Pas., 1986, I ; in V.Sepulchre, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, op cit , p 299

⁵⁸⁰M.Franchimont, A.Jacobs, A.Masset ,*Manuel de procédure pénale*, Larcier, 2012, p1135 ; B. PLAGNET, *L'utilité de la Convention européenne des droits de l'homme dans le contentieux fiscal*, Droit & Patrimoine, no 194, juill.-août 2010, p. 65 et s

B- La conception européenne du droit de garder le silence en contentieux fiscal.

271. L'affaire Chambaz. Il s'agit de l'arrêt rendu contre l'Etat suisse⁵⁸¹. Dans cette affaire, un résident suisse a fait l'objet d'une procédure de révision fiscale et selon l'administration fiscale il n'a pas déclaré ses revenus et l'évolution de sa fortune était disproportionnée à ses revenus déclarés. L'administration le soumet à une imposition complémentaire. Le contribuable saisit l'administration d'une réclamation précisant que tous ses revenus sont déclarés. Dans le cadre de l'instruction de sa demande, l'administration lui réclame des documents qui justifient ses propos, mais le contribuable refuse de les fournir et s'abstient de répondre. L'administration rejette sa réclamation et lui inflige des amendes pour ne pas avoir produit les documents et pièces justificatifs réclamés. Le contribuable a contesté devant le tribunal administratif la décision de rejet de sa réclamation en demandant l'annulation des droits complémentaires et les amendes y afférentes.

Alors que l'action était pendante devant l'instance judiciaire administrative, une requête pour « *soustraction à l'impôt* » fut lancée par l'administration fiscale et cette dernière demande la suspension au tribunal administratif. Ce dernier a suspendu la procédure en attente du résultat de l'enquête. L'avocat du contribuable demande à pouvoir consulter le dossier

⁵⁸¹ CEDH, *Chambaz c/ Suisse*, 11663/04 du 15 avr 2012 **comme E. Kornprobst**, *L'évolution récente du principe d'indépendance de la procédure fiscale à l'égard de la procédure pénale en matière de fraude fiscale*, RTDF n°3/2016 ; obs F. Fabre

de l'enquête qui lui fut refusé. La procédure est reprise finalement avant les résultats de l'enquête, en raison du risque de prescription et le contribuable a été débouté. Le contribuable attaque la décision du tribunal administratif devant le tribunal fédéral, en invoquant la violation de son droit de ne pas s'auto-incriminer en raison de sa condamnation à des amendes pour ne pas avoir produit des documents, et en raison du fait qu'il n'a pas pu consulter le dossier de l'enquête diligentée à son insu. Le tribunal a rejeté également sa demande, ce qui le pousse à saisir le CEDH des mêmes griefs de violation du procès équitable sur la base du droit de garder le silence et le droit de l'égalité des armes. Le CEDH décide, enfin, par un arrêt du 5/4/2012 qu'il y a eu violation du procès équitable.

272. Complémentarité de garantie. La Cour Européenne rappelle, à travers sa décision, que le droit de garder le silence et de ne pas contribuer à sa propre incrimination sont des normes internationales et universelles généralement reconnues qui sont au cœur de la notion du procès équitable. Les amendes infligées constituent une pression des autorités administratives pour faire soumettre le contribuable à la remise des documents sur son revenu et sa fortune en vue de son imposition.

A partir du moment où le fisc communique au contribuable les indices de fraude fiscale, le contribuable qui refuse de collaborer avec le fisc ne pourrait se voir sanctionner pour ce motif. Il s'agit alors d'une complémentarité de la garantie du droit au procès équitable et le droit de garder le silence. Le fait que ce droit n'est pas prévu spécifiquement par la Déclaration Européenne des Droits de l'Homme, ni par la constitution marocaine, mais plutôt par le pacte international des droits civils et

politiques, n'enlève en rien son intérêt. Sa complémentarité avec le droit au procès équitable est un gage d'efficacité.

Paragraphe 2 : L'équilibre entre le droit de se taire et le contrôle fiscal

273. Le moment opportun. La détermination du moment opportun pour que le contribuable puisse invoquer le droit de garder le silence et ne pas contribuer à sa propre incrimination face aux investigations de l'administration fiscale de contrôle et de vérification, n'est pas chose facile.⁵⁸² La détermination des éléments de l'infraction intervient au cours du contrôle et ce n'est qu'après que le contribuable en prendra connaissance ainsi que les sanctions y afférentes.

Au cours du contrôle, le contribuable passe graduellement du statut de témoin à celui de suspect, d'inculpé pour devenir par la suite des événements accusé d'infraction à la loi fiscale ? Sans qu'aucun repère précis et formel ne sépare ces statuts. Le droit de se taire et ne point contribuer à sa propre incrimination, est-il applicable à partir du moment où l'administration exerce son pouvoir de contrôle et de vérification ? On serait tenté de penser que le droit de garder le silence ne peut être soulevé que devant le juge dans le cadre de la charge de la preuve ? La réponse à cette question nécessitera d'aborder la possibilité du contribuable d'invocation du droit de se taire au

⁵⁸²L. Baron, *L'apport de la convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, op cit p 147 ; F. Naïm, *Le droit au silence en matière fiscale*, Village de la justice, 28 Août 2017

cours de la procédure de contrôle(A) et de préciser comment le droit de se taire oppose-t-il au juge fiscal au revers de la charge de la preuve (B).

A- L'invocation du droit de se taire au cours de la procédure de contrôle

274. L'obligation de collaboration. Le devoir de collaborer résulte du fait que l'impôt est d'ordre public et que l'administration doit pouvoir veiller à une exacte perception de celui-ci. A partir du moment où les inspecteurs, après avoir identifié certains indices de l'existence d'une infraction, cherchent à identifier les éléments matériels de cette infraction, leur action est qualifiée d'enquête et relève du champ d'application de l'article 23 de la constitution. A ce moment, le contribuable se situe en position d'accusé et doit prendre toutes les mesures nécessaires pour se défendre. A l'état actuel de la législation fiscale en vigueur, le refus de communiquer des documents que le contribuable en a possession expose ce dernier à la taxation d'office assortie de lourdes sanctions⁵⁸³.

Formellement, même si cela peut paraître très théorique et loin de la réalité, les inspecteurs des impôts ne sont pas assujettis au respect du droit de se taire lors de l'exercice de leur mission de contrôle. La situation en est une autre lorsqu'ils notifient les bases de redressement et s'engagent dans une procédure prés-contentieuse. Face aux enquêtes fiscales, qui peuvent mener à des sanctions à l'encontre du contribuable, celui-ci a-t-il le droit de se retrancher derrière son droit de garder le silence pour refuser de collaborer avec l'administration ?

⁵⁸³ Article 228 et 229 du CGI op cit

Dans pareillesituation le contribuable est placé dans une position paradoxale : d'une part, il est en principe obligé de collaborer à l'enquête fiscale, mais d'autre part, il a le droit de garder le silence. Ces deux extrêmes se justifient dans leur propre sphère. Mais à quel moment le contribuable peut invoquer le droit de garder le silence pendant la procédure de contradictoire.

275. Invoquer du droit de se taire pendant la procédure contradictoire. Une accusation est une notification officielle, émanant de l'autorité publique, du reproche d'avoir commis une infraction.⁵⁸⁴ Il peut s'agir d'une ouverture d'enquête sous forme de vérification fiscale qui se traduit par la notification des faits reprochés au contribuable et relevés lors de la vérification. Il faut toutefois faire la distinction entre la notion de contrôle et de recherche. Thierry Werquin a établi une nette distinction entre ces deux notions. Pour lui la notion de recherche : « *se base plutôt sur la circonstance que les pouvoirs de surveillance peuvent être exercés alors qu'il n'existe aucun indice de l'existence d'une infraction, tandis que les compétences liées à la recherche des infractions exigent en revanche des éléments qui font penser à la perpétration d'infraction* »⁵⁸⁵ Cette distinction peut paraître très superficielle dans la pratique du contrôle fiscal.

En effet lorsque le contrôle commence « à l'aveugle », sans recherche d'éléments spécifiques constitutifs d'infraction qui ne seront relevés qu'au fur et à mesure du contrôle, rien n'oblige les inspecteurs à annoncer au contribuable au cours de la vérification qu'il est soupçonné d'infraction. Le

⁵⁸⁴V. Sepulchre, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, op cit, p303.

⁵⁸⁵T. Werquin, *Droit pénal social : le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination, le droit au silence et l'obstacle de surveillance*, JTT, 2000 pp89-90

contribuable ne peut opposer aux vérificateurs le droit de se taire tant qu'il n'est pas officiellement mis en soupçon d'avoir commis une infraction.

Par ailleurs, il n'existe aucune obligation de porter spontanément à la connaissance de l'administration des faits qui rendent des tiers redevables d'impôts. Par contre, lorsqu'il est requis, tout tiers doit communiquer à l'administration les informations dont il dispose au sujet d'un contribuable déterminé⁵⁸⁶. Le droit de communication de documents auprès des tiers est le domaine de prédilection à l'intérieur duquel le droit de se taire pourrait prétendre entraîner des modifications.

B- L'opposabilité du droit de se taire au revers de la charge de la preuve au juge fiscal.

276. Le renversement de la charge de la preuve. Lorsque l'administration entend percevoir un impôt, elle doit apporter la preuve des éléments générateurs de cet impôt en ce qui concerne les chiffres déclarés spontanément par l'intéressé. L'administration

⁵⁸⁶ Article 214 CGI marocain : « **Droit de communication et échange d'informations**

I.- Nonobstant toute disposition contraire⁶⁵⁸, et pour permettre de relever tout renseignement utile en vue de l'assiette et du contrôle des impôts, droits et taxes dus par des tiers, l'administration des impôts peut demander dans les formes de notification prévues à l'article 219 ci-dessous⁶⁵⁹, communication :

.....
II.- L'administration des impôts peut demander communication des informations auprès des administrations fiscales des Etats ayant conclu avec le Maroc des conventions tendant à éviter des doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu.

III.- Pour les opérations effectuées avec des entreprises situées hors du Maroc, l'administration des impôts peut demander à l'entreprise imposable au Maroc communication des informations et documents relatifs :

.....
IV.- Nonobstant toute disposition contraire, la direction générale des impôts peut utiliser les données obtenues par tous les moyens aux fins d'accomplir ses attributions en matière d'assiette, de contrôle, de contentieux et de recouvrement des impôts, droits et taxe »

trouve justement cette preuve dans la déclaration, à charge pour le contribuable d'apporter la preuve contraire. Par contre lorsqu'il s'agit des revenus ou du chiffre d'affaires imposable non déclarés dans des déclarations fiscales, c'est l'administration qui doit apporter la preuve de ces éléments non déclarés. Dans ce cas, le droit de se taire et ne point contribuer à sa propre incrimination se justifie dans la mesure où l'administration ne peut exiger du contribuable la communication des éléments établissant un impôt, avec l'éventualité de sanction pour défaut de déclaration,

Dans le cas où législateur prévoit des dispositions qui accordent aux contribuables des avantages, notamment en matière de déduction⁵⁸⁷ ou de taux préférentiel, c'est au contribuable que revient la charge de la preuve lui permettant de bénéficier de tel ou tel avantage. Dans ce cas le droit de se taire ne peut être concevable. C'est d'ailleurs ce que confirme la jurisprudence européenne.

277. La conception de la jurisprudence européenne. Selon la CEDH les éléments obtenus par l'administration fiscale par voie de contrainte peuvent être utilisées, pour la détermination du montant de l'impôt, sans pour autant faire valoir le droit de garder le silence.⁵⁸⁸ La Cour de Cassation belge a opté, de son côté à une application extensive du droit de se taire et ne point contribuer à sa propre incrimination au droit commun de la preuve, en tant que principe général de droit.⁵⁸⁹ Selon la Cour de Cassation belge, la preuve obtenue par un acte expressément interdit par la loi ou un acte

⁵⁸⁷ Article 10-I-F-b du CGI : « La déduction des dotations aux amortissements est effectuée dans les limites des taux admis d'après les usages de chaque profession, industrie ou branche d'activité. Elle est subordonnée à la condition que les biens en cause soient inscrits dans un compte de l'actif immobilisé et que leur amortissement soit régulièrement constaté en comptabilité. »

⁵⁸⁸ CEDH, Bendenoun C/ France, 12547/86 du 24 Fév 1994, Serie A n° 284 ; F.J.F., 1994, p 233 ; J.D.F., 1994, p.41

⁵⁸⁹ Cass Belge, 13 janv 1999, Pas., 1999, I, p. 28, obs V. Sepulchre, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, op cit, p 298

inconciliable avec les règles substantielles du droit de la défense, dont le droit de garder le silence, est considérée illégale. Ainsi, par son appartenance aux principes généraux du droit de défense, le droit de garder le silence est applicable à toutes les branches de droit y compris le droit fiscal.

En droit belge, la preuve obtenue en violation du droit de garder le silence doit être écarté par le juge lorsqu'il statue en droit fiscal, que le litige porte sur l'assiette de l'impôt ou l'appréciation d'une sanction fiscale.

Conclusion du Titre II

Dans le cadre des rapports entre l'administration fiscale et le contribuable, le souci d'établir une équité paraît d'un intérêt majeur. Cet intérêt suppose qu'un équilibre entre les différents acteurs du procès soit respecté et que la faiblesse du contribuable vis-à-vis de l'administration, dans le procès fiscal, soit apaisée. Pour ce, les mesures prises par l'administration qui sont de nature à infliger une sanction au contribuable pour avoir commis un fait prohibé, doivent prendre en considération, les droits fondamentaux reconnus à tout accusé⁵⁹⁰.

Le principe de la présomption d'innocence et celui du droit de garder le silence, impose au fisc, d'apporter la preuve du non-respect de la loi fiscale avant de le sanctionner. Le législateur doit prendre en considération la garantie constitutionnelle de la présomption d'innocence et du droit de garder le silence comme composante du procès équitable dans tous les textes de la loi fiscale.

⁵⁹⁰L. Baron, *L'apport de la convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, op cit, p 129

Il est vrai que les instances judiciaires fiscales marocaines n'ont jamais eu l'occasion de se prononcer sur la question d'applicabilité des garanties constitutionnelles au procès fiscal, mais une conception limitative des dispositions constitutionnelles qui garantissent les règles du procès équitable aux seules contestations civiles et pénales, ne répondrait pas à la vocation d'énoncer les droits et les libertés inhérentes au citoyen que représente la constitution.

Conclusion

Il est difficile de prétendre être magicien de la fiscalité et chercher à opérer des changements aussi radicaux, que ceux développés dans cette thèse. Pourtant, il n'est pas prétentieux de réfléchir à de nouvelles perspectives d'alignement des procédures fiscales aux droits et libertés fondamentaux dûment consacrés par les traités internationaux auxquels le Maroc adhère et confirmés par la constitution du pays.

L'administration est l'un des piliers essentiels du pays sans laquelle les autorités demeureraient sans force et sans conscience. L'administration fiscale en particulier, s'impose du fait qu'elle met en cause, d'une manière ou d'une autre, la destinée de chaque groupe social par les missions qu'elle assure. Elle constitue un des moteurs de la vie nationale.

Face à une administration fiscale qui se veut plus que toute autre, disposée à améliorer ses relations avec le contribuable pour en faire un collaborateur plutôt qu'un adversaire, un juste équilibre doit s'installer entre les pouvoirs de l'administration fiscale et les droits du contribuable afin de satisfaire le regard de la société au nom de l'égalité sociale et les garanties de la personne au nom des droits de l'homme.

Comment expliquer l'ensemble des contradictions qui règnent au sein de l'ordre fiscal marocain et son insouciance génératrice d'inquiétude. Le législateur se trouve dans une situation paradoxale, à moins qu'il ne soit en mesure d'opérer des changements convaincants en harmonisant la législation fiscale et les droits fondamentaux du contribuable.

L'ordre fiscal marocain, tel qu'il est conçu, ne repose pas sur des fondements universels et ne tend pas vers la concrétisation des droits et libertés fondamentaux. L'action du législateur, en alignant les textes fiscaux

et les droits de l'homme inciterait forcément le contribuable à s'acquitter correctement et volontairement de ses obligations fiscales.

Cette étude tente d'apporter une analyse préalable à toute réflexion sur la mise en place d'un nouvel ordre juridique fiscal qui tient compte des droits et libertés fondamentales. Il ne s'agit pas de prétendre apporter des réponses aux problèmes posés, mais de fournir quelques points de repère pour prolonger la réflexion.

L'exploitation de l'article 35 de la constitution par le législateur en matière fiscale pourrait conduire à une réelle amélioration de la sphère fiscale. Il est nécessaire de formuler certaines réflexions à même d'inciter le législateur marocain à entreprendre des chantiers fiscaux, dans la perspective de limiter l'étendu des prérogatives de l'administration fiscale, en instaurant de véritables garanties quant aux atteintes au droit de propriété, à la liberté d'entreprendre ainsi que la consécration du droit au procès équitable.

La sécurité du patrimoine du contribuable doit figurer parmi les premières préoccupations de l'Etat de par l'importance que présente le droit de propriété reconnu universellement en tant que droit sacré et inviolable et ce, à travers des mesures et des dispositions qui soient en mesure de garantir au contribuable une liberté dans l'exercice de son droit de disposer et de jouir de sa propriété.

L'exploitation également des articles 119 et 120 de la constitution pourrait amener à une réelle affirmation de l'équité du procès fiscal, les juridictions marocaines par exemple imposer une modification du droit à la révision en matière de sanction fiscale.

D'autres évolutions sont peut-être à attendre, y compris l'émergence de la notion du « délai raisonnable ». Ainsi le contribuable pourrait accéder directement, et sans tarder, au juge sans être contraint de faire un recours administratif préalable, sanctionné par l'irrecevabilité de son action judiciaire.

La garantie d'un procès fiscal équitable renvoie à la mise en place d'un environnement favorable à l'accès à la justice par l'égalité qui va de paire avec la gratuité. Pourquoi l'égalité appelle la gratuité ? parce que l'inégalité économique est un obstacle majeur à l'égalité d'accès à la justice. Pour garantir un droit effectif au juge il faut effacer les inégalités économiques et mettre en place un système permettant de prendre en charge les frais de justice ou carrément en exonérer le contribuable comme c'est le cas pour l'administration.

Il faut aussi inciter sur l'élaboration de dispositions légales spécifiques permettant un arsenal garantissant une exécution rapide des décisions de justice par l'administration fiscale, ce qui soutiendrait, ineluctablement, la concrétisation d'un procès fiscal équitable.

Quant au droit pénal fiscal, qui est toujours à l'état embryonnaire au Maroc ,nous espérons qu'il subira, dans un avenir proche, des modifications substantielles de nature à mettre en valeur la garantie du droit à la présomption d'innocence, ainsi que le droit de garder le silence et ne point contribuer à sa propre incrimination lorsque l'administration fiscale entend engager des sanctions à l'encontre du contribuable. Compte tenu de l'utilisation quelque peu modérée de la constitution en matière fiscale, l'aménagement des sanctions fiscales ne pourrait être que le début d'une série de réformes.

Enfin et pour conclure avec une dernière perspective de recherche intimement liée aux précédentes, il serait intéressant que le législateur marocain reconsidère la norme fiscale en tenant compte de l'engagement du Maroc à mettre ses législations nationales, notamment en matière fiscale au diapason des normes internationales des droits de l'homme. Si j'ai pu apporter quelques éléments empiriques de nature à nourrir la réflexion à ce sujet, j'espère que mon travail n'aurait pas été inutile.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

A

- S.A. Aldeeb Abu-Sahlieh , *Introduction au droit musulman: Fondements, sources et principes*, 2012
- D.AlaouiMdaghri, *Droit et gestion des entreprises au Maroc*, Imp. Fédala-Mohammedia, 1985
- T.Afschrift, *Traité de la preuve en droit fiscal*, Larcier 2^{ème} ed 2003
- T.Afschrift, *L'abus fiscal*, Larcier 2^{ème}, 2013
- L.Agron, *Histoire du vocabulaire fiscal* , LGDJ, Bibliothèque de science financière, 2000
- F.Angot, *La distinction entre l'habilité et l'abus de droit en droit fiscal*, UnivEuropéenne, 2010
- A.Autenne, *Actualité en droit économique : La liberté d'entreprendre ou le retour en force d'un fondamental du droit économique*, Bruylant, 2015

B

- M.Badanne, *Le droit de préemption au profit de l'Etat*, Dar Alqualam, 1^{ère} éd 2005

- L.Barone, *L'apport de la convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, L'Harmattan 2000.
- C.Baylac, *Le formalisme du droit fiscal*, L'Harmattan, 2002 .
- E. Bangoura et F.Pillet, *Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal*, Litec, juris- classeur, 3^{ème} éd, 2003.
- M. Benmaajoune, *Les règles de la choufaâ dans la doctrine musulmane et la législation marocaine comparée*, edannajeh n° dépôt 597/1984
- V.Berger, *Jurisprudence de la cour européenne des droits de l'homme*, Sirey, 13^{ème} ed, 2014
- A.Blila, *la preuve en matière fiscale ,entre les règles de droit commun et le particularisme fiscal*, ImpAlamina ? 2013
- P.Borras et A.Giray, *Le contentieux du recouvrement fiscal* LGDJ, 1994.
- A.Bouachik, *Les privatisations au Maroc*, Im Najah El Jadida 1993
- M.Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, 13^{ème} ed, 2016
- M.Bouزيد, *L'abus de droit en droit fiscal tunisien*, edPublibook, 2008
- H.-D Bosly, D.Vandermeersche et M.-A Beernaert, *Droit de la procédure pénale, La charte*, 7^{ème} ed, 2014
- B.Bulak, *La liberté d'expression face à la présomption d'innocence*, LGDJ, 2014,
- C.Bur, *L'acte anormal de gestion ou le premier risque fiscal de l'entreprise*, EFE 1999.
- J.Bruron, *Le contrôle fiscal*, LGDJ, collection systèmes, 1991.

C

- R. Cabrillac, *Libertés et droits fondamentaux*, CRFPA, grand oral, 23^{ème} éd, 2017
- J-P.Casimir, *Contrôle fiscal : Contentieux - Recouvrement*, Collection les codes RF, 13^{ème} éd 2015
- J-P .Casimir, *Le code annoté des procédure fiscales ; contrôle fiscal et contentieux de l'impôt* , La villeguerin, 5 éd, 1996
- M.Carss-Frisk, *Le droit de propriété : un guide sur la mise en œuvre de l'article 1 du protocole n°1 de la convention européenne des droits de l'homme*, Précis sur les droits de l'homme n°4, Edition du conseil de l'Europe 2003 ;
- R.Charvin, J-J. Sueur, *Droit de l'homme et liberté de la personne*, Ed Litec, 5ème ed 2007
- V.Champeil-Desplats, *La liberté d'entreprendre au pays des droits fondamentaux*, RDT 2007
- J.P Chaudet, *Les principes généraux de la procédure administrative contentieuse*, LGDJ 1967
- A.Chautard, *La mutabilité de l'instance fiscale et le droit à un procès équitable*,L'Harmattan, 2013
- J.Chevallier, *Traité de science administrative*, PUF,2013 Thémis Coll « Science politique»,
- J-P. Cleor, *Anthologie historique et critique de l'utilitarisme*, vol I, PUF, 1999 .
- M.Collet, *Procédures fiscales, contrôle et recouvrement de l'impôt*, Thémis, 3^{ème} éd ,2017,

- M.Cozian, *La gestion fiscale de l'entreprise, Précis de la fiscalité de l'entreprise*, 30^{ème} éd2017
- M.Cozian, *Cours de droit fiscal des affaires* – Paris 1980
- M.Cozian, P-J.Gaudel, *La comptabilité racontée aux juristes*, Litec, 2007

D- E

- P.Decroux, *Droit foncier marocain, droit privé marocain*, 2^{ème} éd La porte, Tome 3, 1977
- D. De la Martinière, *L'impôt et le diable : le naufrage de la fiscalité française*, calmann-levy, 1990
- C.Denizeau, *Droit des libertés fondamentales*, ed Vuibert, 2017
- F.Dreyfus, *L'intervention économique*, PUF, coll, Thémis, 1971,
- J-P.Dupuy, *L'universalité des droits de l'Homme*, Le Maroc et les droits de l'Homme, ouvrage collectif, Paris, L'Harmattan, 1994
- J-P.Delsol,*L'injustice fiscale : Ou l'abus de bien commun*,Desclee de Brouwer, 2016
- F.Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, LGDJ, 1997
- F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français* LGDJ , Montchrestien, 1997.
- M-J Essaid, *La présomption d'innocence*, La Porte 1971
- A. Elbouzaoui, R.Remmal, A. Elboukri, *La fraude fiscale*, Imp ARABIAN AL HILAL ; 1996

-C.De La Mardière,*Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt*, LGDJ 2002

-C.De La Mardière,*La preuve en droit fiscal*, Litec, 2009

- L. Eck, *Abus de Droit en Droit Constitutionnel* ,L'Harmattan, 2010

-P.Esmel-Beraudy, *De la spécificité de l'abus de droit en matière fiscale*, ANRT, 2001

F-G

-M.Fabre, *Le droit à un procès équitable, Etude de la jurisprudence sur l'application de l'article6 §1 de la convention EDH*, JCP zed G n°31-35 Juillet 1998 1998 .I .

-L.Favoreu, P.Gaïa, R.Chevotio, F. Melin-Soucramamien, O.Pfersmann, J.Pini,A.Roux , G.Sciffoni, J.Remeau, *Droits des libertés fondamentales*, Dalloz 7^{ème}ed 2015,

-M.Franchimont, A.Jacobs, A.Masset ,*Manuel de procédure pénale*, Larcier, 2012

-F.Geny, *Méthodes d'interprétation et sources en droit privé positif*, T1, LGDJ, 1919

-C.Gambier ,*Les impôts en France*, Editions Lefevre41^{ème} ed2016

-J.Grosclaude et P.Marchessou, *Procédures fiscales*, LGDJ, 8^{ème}ed 2016,

-D.Gutman, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ 8^{ème} éd, 2017

- M.Guyomar et B. Seiller ,*Contentieux administratif* - 4e éd. , 2017

- G.Gugliemi et G.Koubi, *Droit du service public*, Montchrétien, 4^{ème} ed, 2016

- P.Gilliaux, *Droit(s) européen(s) à un procès équitable*, Bruylant, 2012

H- I-J- K

- B. Hatoux, *Droits du contribuable, Etat des lieux et perspectives*, Economica 2002

- A.Heymann-Doat, *50 libertés et droits fondamentaux*, Poche 2^{ème} éd, 2017

- S.Hennette, R.Vaucheze Diane, *Droits de l'Homme et libertés fondamentales*, Dalloz 3^{ème} éd, 2017

- J-J. Israel, *Droit des libertés fondamentales*, LGDJ « Manuel » 1998,

- S. Kammou, *L'abus de droit en matière fiscale*, EFE, 2016

- E.Kornprobst, *La notion de bonne foi application au droit fiscal français*, LGDJ, 1980,

- H.Kruger, *La liberté de gestion et des endettements en droit fiscal*, LGDJ, 2007,

- R.Jacques, H. Oberdorff, *Libertés fondamentales et droits de l'homme*, CRFPA-Examen national Session 2017, LGDJ, 2017

- E.Jeuland, L.Flise, *Les principes essentiels du procès à l'épreuve des réformes récentes du droit judiciaire privé*, IRJS Editions, 2014

- M.Kasri, *Le contentieux fiscal relatif à l'assiette et le recouvrement de l'impôt devant les juridictions administratives du Maroc*, AbiRakrak, 2^{ème} ed 2009

- Mohamed Kesraoui, *Gestion fiscale de l'entreprise marocaine*, Cabinet Kasraoui, 2003

L

- A.Lazrak, *Le contrôle et le contentieux en droit fiscal marocain*, La Porte, 2017
- C.Lepage-Jessua, *La constitution et le droit de propriété*, Ouvrage collectif, *Droit inviolable et sacré : La propriété*, ADEF 1989,
- F.Luchaire, *La protection constitutionnelle des droits et libertés*, Economica, 1987
- T.Lambert, *Contentieux fiscal*, Hachette, 2011
- T.Lambert, *Procédures fiscales*, LGDJ, 3^{ème} ed, 2017
- T.Lambert, *Contrôle fiscal. Droit et pratique*, PUF collection droit fondamental, 1991.
- T.Lambert, *Les sanctions pénales fiscal*, l'Harmattan , collection finances publiques, 2000.
- T.Lambert, *Redressement fiscal*, Economica, 2^{ème} éd , 1988.
- M.Lambert, Z.Candice, *Tout connaitre des procédures et contentieux fiscal*, Poche, 2017
- M.Lambert, Z.Candice, *Contrôle fiscal*, Droit en Poche, 3^{ème} ed, 2017
- B.Lavergne, *Regards sur le droit au procès équitable*, IFR, 2012
- A.Lefeuvre, *Le paiement en droit fiscal*, L'Harmattan, finances publiques, 2002.

M- N

-A.Mangiavillano, *Le contribuable et l'Etat, l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne-France)*, Dalloz, 1^{ère} ed 2013

M.Masclat de Barbarin, *Le contentieux du recouvrement de l'impôt*, LGDJ, 2005.

C.R.Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, 1990

C-R. Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, 1990.

J-C .Martinez, *1789-1989 la révolution fiscal à refaire*, Paris, Litec, 1986.

-L.Mehl et P.Beltram, *Techniques, politiques et institutions fiscales*, PUF, 2^{ème} ed, 1998.

L.Milliot, *Introduction à l'étude du droit musulman*, Rec Sirey, 2^{ème} ed 2001

- D. Musso, *Droit de préemption urbain zone d'aménagement différé*, DELMAS, 1993

P-O

-B.Pauvert , X.Latour, *Manuel de libertés publiques et droits fondamentaux* , Studyrama, 2017

- L-E.Pettiti, E.Decaux et P-H.Imbert, *Convention européenne des droits de l'homme, commentaire article par article*, Economica, 2^{ème} ed 1999

- L. Philip , *Droit fiscal constitutionnel* , Economica, 2014

P. Philip, *Les droits de la défense face au contrôle fiscal*, Economica, 2^{ème} éd 2005

- A.Perin-Dureau, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, Dalloz, 2014
- R.Perrot et P.Thiers, *Procédures civiles et exécutions*, Dalloz 2013
- F.Pillet, E.Bangoura, *Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal* , LITEC, 3^{ème}ed 2003
- C.Picheral,*Droit et justice, N°100 : Le droit à un procès équitable au sens du droit de l'union européenne*, Arthemis, 2012
- J-M. Pontier, *Les Fondamentaux - Droits fondamentaux et libertés publiques* ,Hachette, 2017
- P-J.Proudhon, *Théorie de l'impôt, texte commenté et présenté par Thierry Lambert*, L'Harmattan, 2000
- H.Oberdorff, *Droits de l'Homme et libertés fondamentales* , LGDJ, 6^{ème}ed2017
- P. Losappio, *Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français : la vraisemblance et l'équité*, LGDJ, bibliothèque de science financière, 1994.

R

- J-B.Racine et autres, *Droit économique et droits de l'homme*, Larcier, 2009
- J.Rideau, *Le droit au juge dans l'Union européenne*, LGDJ, 1998
- D.Richer, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, LGDJ 1997, système
- T. Renoux et M.Villiers, *Code constitutionnel*, Litec 1995

- T-S. Renoux ,*Protection des libertés et droits fondamentaux*, La documentation française, 2^{ème} éd, 2011
- J-F Renucci, *Droit européen des droits de l'homme : Droits et libertés fondamentaux garantis par la CEDH*,Manuel, LGDJ, 7^{ème} ed 2017.
- J-F Renucci, *Traité du droit européen des droits de l'homme*, LGDJ, 2^{ème} ed 2012
- M.Rousset, *Le service public au Maroc*, Ed Laporte, 1994
- F.RoccaetJ-M.Rougerie, *Précontentieux fiscal*, Eyrolles, 1992
- F.Roeme, *Contentieux fiscal* ,Brulyant, 3^{ème}ed 2017
- D.Richer ,*Les procédures fiscal*, PUF, collection (QUE sais- je) , 1990 .
- D.Richer ,*Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, LGDJ, 1997
- A.Roux, *La protection de la vie privée dans les rapports entre l'Etat et les particuliers*, Economisa, Collection droit public positif, 1983.

S

- C.Saint-Alary-Houin, *Le droit de préemption*, LGDJ, 1979
- R.Savatier, *Le droit comptable au service de l'homme*, Dalloz 2006
- J. Schmidt et E.Kornoprost, *Fiscalité immobilière*, Litec Fiscal 12^{ème} éd, , 2013
- J.Schmidt, *L'utile et le juste dans les rapports des contribuables et l'administration*, Etudes offerts à J.Ghestin, LGDJ, 2001

- K.SidAhmed, *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales*, Tome II, *Les droits d'origines procédurales du contribuable*, L'Harmattan, 2007
- V.Sepulchre, *Droit de l'homme et liberté fondamentales en droit fiscal*, Larcier , 2004
- F.Sudre, *L'extension des garanties du procès équitable hors les juridictions ordinaires : Les contraintes européennes*, Mission de recherches Droit et justice, 2002
- F.Sudre, *Doit européen et international des droits de l'homme*, PUF, coll, Droit fondamental, 13^{ème} éd 2016
- F.Sudre, J-PMarguénaud, J.Andriantsimbazovina, A.Gouttenoire, M.Levinet, *Les grands arrêts de la Cour européenne des Droits de l'Homme*, Thémis, 8^éed, 2017
- F.Sudre ,*La protection du droit de propriété par la cour européenne des droits de l'homme sur le droit de propriété*, ERPL 1994,
- L.Serment, *CEDH et contentieux administratif français*, Economica, 1996,
- P.Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, Paris, 16^{ème}ed 2017
- Y.Strickler, *Droit des biens*, 1^{ère}ed 2017

T - U

- E.Tauzin, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, L'Harmattan 2011
- M.Troper, D.Chagnollaud, *Traité international de droit constitutionnel, Théorie de la Constitution*, Dalloz 2012,
- D.Turpin, *Droit constitutionnel*, PUF 2007,

- F.Urbino-Soulier *Les préemptions, Encyclopédie Delmas pour la vie des affaires*, Belfond,1989 ;
- J.Ufteyezu,*Le principe du droit à un procès équitable*, Univ Européenne, 2012

V-W

- D.Villemot, *Contentieux fiscal : Ayez le réflexe de la question prioritaire de constitutionnalité*, EFE, 2015
- A.Weill, *Droit civil, les biens*, Dalloz,3^{ème}ed 1985
- P.Wigny, *Droit constitutionnel, principes et droit positif, Tomme I*, 1952 ;
- J-P.Winandy *L'abus de droit et la simulation en droit fiscal luxembourgeois*, Ligetech, 2004

Chroniques

A - B

- M.Antari, *L'intérêt de la théorie des actes inexistantes dans des droits et libertés des particuliers*, REMALD, n°36, 2001
- M.Antari, *Plaidoyer pour l'admission de l'exception d'inconstitutionnalité dans le droit positif marocain*, REMALD n°31, 2000
- E. AGOSTINI *L'autonomie de la volonté à la sauvegarde de justice* , Recueil Dalloz 1994, chronique,
- P.Auvret, *Le droit à la présomption d'innocence*, JCP1994-I-3802 ;

- L.Ayrauld, *Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique de l'année 2013*, DF, 2014 , n° 10

- N.Andrea et D.Carreau, *Droits de l'homme et répression de l'abus de droit*, DF 1997, n° 11

- N.Bahmad, *L'Etat de droit au prisme de la justice dans la constitution marocaine de 2011*, REMALD, n°117-118, 2014
- H.Barka ,*Dimension économique de la nouvelle constitution marocaine*, REMALD n°103, 2012
- M-A.Benabdellah, *La voie de fait administrative en droit marocain*, REMALD n°80 2008

- M-A.Benabdellah, *Propos sur l'évolution constitutionnelle au Maroc*, REMALD, n°36, 2003
- M-A.Benabdellah, *Justice administrative et inexécution des décisions de justice*, REMALD n°25, 1998
- M.Boussetta, *Développement économique et relations entre le Maroc et l'Union européenne : défis et opportunités* ,REMALD n°27, 1999

- F.Bouyssou, *Les garanties supra-législatives du droit de propriété*, D1984 chron.

- W.Baranés et M-A.Frison-Rche, *Le souci de l'effectivité du droit*, D 1996. Chron .301

- O.Bendourou, *Les droits de l'homme dans la constitution marocaine de 2011 : débats autour de certains droits et libertés*, RDH, n°2014

- M-C Bergères, *Quelques fardeau de la preuve en droit fiscal*, Gaz du Pal 1983,
- M. Bouvier, *Pour une renaissance de la théorie de l'impôt*, DF. 2006,

- M . Bornausher '*Cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales ; un système en sursis*, les Echos , 23 avril 1997.

C-D

- P .Casimir ,*Contrôle fiscal. Droit garantie et procédures*. Group Revue fiduciaire, 2002.
- J.Chapuisat, *Réflexions sur le droit de préemption*, RDI1987
- J-P. Chevalier, *La relativité de l'autorité de chose jugée dans le contentieux fiscal*, Paris. P.U.F, publication de la faculté de droit et des sciences économiques de limoges, 1975, n°1
- P-F.Coppens, *Le principe de légalité de l'impôt et l'interprétation des lois fiscales*, Pacioli n° 327 IPCF-BIBF/10-23 Octobre 2011
- G.Courtie, *Droit à la réparation, Abus de droit. Notion*, Jurisclassuer. Responsabilité civile Fas 131-1, n° 3
- M.Cozian, *Qu'est ce que le 'abus de droit ?*, L.P.A n° 6 du 4 Janvier 1991n° s
- M.Constant, *La garantie contre les changements de doctrine et le praticien*, RJF05-90
- M.Delams-Marsalet, conclusion sur CE, 4Nov 1970, n° 75564, R.J.F, 1970
- P.Durant, *La contrainte légale dans la formation du rapport contractuel*, RTDC
- P.Dibout, *La procédure de répression des abus de droit, pratique et critique*, DF 1992 n°45,
- I.De la Serna, *Le droit au silence*, Discoure prononcé à l'occasion de l'entrée solennelle de la cour d'appel de Mons; 1er Septembre 2014
- R.Denoix de Saint-Marc et D.Labetoulle, *Les pouvoirs d'instruction du juge administratif*, EDCE 1970

E-F

-M. Elhamadani, *La jurisprudence en matière de préemption, in, les immeubles non inscrits à la conservation foncière, jusqu'où ?*, Publication du centre des études juridiques civiles et foncières de la faculté de droit de Marrakech, Travaux de la journée organisée par le centre des études juridiques civiles et foncières de la faculté de droit de Marrakech du 27 et 28 Février 2004.

- R.Ergec et J.Velu, *La notion du délai raisonnable, dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme*, RTDH 1997,

-M.Elallali, *Les dispositions fiscales et comptables marocaines permettent-elles une assiette fiscale sincère et efficace*, REMALD n°80, 2008

-A.Elallali, *La répression pénale de la fraude fiscale au Maroc : un vœu*, REMALD n°105-105, 2012

-M.Elfadili, *Justice constitutionnelle et transition démocratique*, REMALD n°92, 2010

-M.Elyaâgoubi, *La réception des droits de l'homme en droit administratif au Maroc*, REMALD n°48-49, 2003

-A.Elhila, *La présomption d'innocence : un principe universel et droit fondamental de l'Homme accusé d'infraction pénale*, REMALD n°48-49, 2003

-J-F.Flauss, *Fiscalité et droits substantiels garantis par la convention européenne des droits de l'homme*, LPA, 1995 n°80

-J-F.Flauss, *Une nouvelle avancée de la cour européenne des droits de l'homme dans le domaine de la fiscalité : l'arrêt Hentrich du 22 septembre 1994*, LPS, 1995, n °69du 9 juin p 8-10.

-J-F.Flauss, *La banalisation du contentieux indemnitaire devant la CEHD*, RTDH, 1995.

- J-F. Flauss., *Les contentieux de la validité des réserves à la CEDH devant le Tribunal Fédéral suisse Requiem pour la déclaration interprétative relative à l' article 6.1*, RUDH, 1993.

-S.Frommel, *La cour européenne des droits de l'homme et le droit de au silence de l'accusé peut-il être invoqué par le contribuable*, RDAI, 1994 n°6

J-R.Farthouat, *La présomption d'innocence*, Justices 1998n°10 p 53 et s

G-H

R.Gassin, *Lois spéciales et droit commun*, D. 1961, chron. XVIII.

-F.Geny, *Le particularisme du droit fiscal*, RTDC 1931

J.Ghestin, *Traité de droit civil, les obligations, la formation du contrat*, Paris LGDJ, 3 éd, 1993,

- J.Gestin, *Traité de droit civil : la formation du contrat*, LGDJ, 3^{ème} édition, 1993 n° 46.

-J.Groux, *Recouvrement des impôts : conditions et difficulté d'application des mesures conservatoires et autres procédures de droit communs*, BF Lefebvre, 3/2002,

-C.Hugon, *L'exécution des décisions de justice*, CRFPA, grand oral, Liberté et droits fondamentaux, 2013, 19^{ème} édition

- P.Hébraud, *L'exécution des jugements civils*, RID comp 1957

- M.Heers, *Le principe non bis in idem devant le juge administratif*, RTDH 1996, n° 21.

J.Heron, *Droit judiciaire privé*, Paris, Montchresten, 1991, n° 284

I-J-K

-W.Jeandiddier, *La présomption d'innocence ou le poids des mots*, RSC 1991p 49

-M.Kasri, *Contentieux fiscal relatif à l'assiette et le recouvrement de l'impôt devant la juridiction administrative*, en arabe, REMALD, n°62

-P.Kinsch, *Le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination*, BDH 1993, n°1

-J. Kikpatrick, *Le droit fiscal se fonde sur des réalités, Réflexions sur quelque bon et mauvais usages d'un proverbe de droit*, L.G.D.J 1969, n°6-7

L

- D. Labetoulle, *Questions pour le droit administratif*, A.J.D.A., n° Spécial, juin 1995

- J.Lamarque, *Chronique de contentieux fiscal* RGP 1998., n° 2.

-P.Lambert, *Les notions de délai raisonnable dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme*, RTD eur 1991

-J-P.LeGall , et L.Gerard, *Arrêt hentrich : conditions de compatibilité du droit de préemption avec la convention européenne des droit de l'homme*, JCP.G 1995 , 8 février , II,

-P.Lambert, *Les droits relatifs à l'administration de la justice disciplinaire dans la jurisprudence des organes de la Convention européenne*, RTDH

-J.-P. Le Gall, *Fiscalité et arbitrage*, Rev. arb. 1994, n° 1, pp. 1-38 et n° 2

- M.Loued, *Les garanties constitutionnelles en matière de sanctions pénales fiscales*, Acte du colloque international, 16 et 17 Avril 2009, Les droits fondamentaux dans la constitution : regards croisés, Faculté de science juridique, Economiques et de gestion de Jendouba

-CI.Lombois, *La présomption d'innocence*, Pouvoirs 1990 n°55,

- A. Leufevre, *De la sécurité juridique en matière de recouvrement*, RF n° 36, 2003

M-N

-J.Mauro, *Le délai raisonnable de la procédure devant la cour européenne de défense des droits de l'homme à Strasbourg. Un droit fondamental sanctionné par la Cour*, GP 19 Janvier

-A.Maron, *Incidences de la convention européennes des droits de l'homme sur la procédure de suspicion légitime*, Dr, pén, 1995 , Chron.n°34

-F.Massias, *L'influence de la convention européenne des droits de l'homme et le droit de propriété*, EuropeanRev. Private Law 1994

-Marchessou, *Principe de l'interprétation stricte des textes fiscaux*, DF n°3 20Juillet 1981

P.Martel, *La réglementation en droit fiscal*, les petites affiches n° 66, 31mai 1996.

-M.Mahjoubi, *La préemption dans le fikh malikite et la législation marocain*, Etude théorique et pratique en matière de préemption, Les anales des arrêts de la Cour suprême de juin 1958,

P. Manga, *Le recouvrement forcé de l'impôt et la prescription de garantie au profit du contribuable dans la législation fiscale camerounaise*, RJPIC 1993

-N.Mathey, *Les droits et libertés fondamentaux des personnes morales de droit privé*, RTD civ, 2008, n°2005

-L.Megdoud, *Le grand retour de l'acte anormal de gestion en droit fiscal*, Le petit juriste, 17juin 2012

-C. Mouly, *Droit et liberté fondamentaux*, Revue et Augmentée, Dalloz, 19952^{ème} éd

J.Molonier, *Le premier volet de la réforme des procédures fiscale et douanières*, RF fin.publ.1987 n°18

F.Naïm , *Le droit au silence en matière fiscale*, Village de la justice, 28 Août 2017

-C.Noël, *L'abus de droit et les garanties du contribuable*, coll, Référence première, diffusion litec1990 , n°351, spéc. n° 301 et 340

- M. Ntegue, *Le particularisme du droit pénal fiscal marocain, étude publiée à l'hebdomadaire marocain*, La vie Economique , n° 4064 du 21 au 27 avril 2000 ; n° 4066 du 5 au 11 mai 2000 ; n° 4067 du 12 au 18 mai 2000

O -P

-H.OuazzaniChahdi, *Le juge administratif et les droits de l'Homme*, REMALD, n°47, 1994-2004 Dix ans de jurisprudence des tribunaux administratifs au Maroc, 2004,

- B.Pacteau, *La sécurité juridique, un principe qui nous manque*, A.J.D.A, n° spécial du cinquantenaire, *Le droit administratif, des principes fondamentaux de l'effectivité des règles : bilan et perspectives d'un droit en mutation*,

J-C Parot, *Opérations sur capital, pour une nouvelle lecture de la jurisprudence de la cour de cassation*, D.F 1998, n°6, chronique, et s

-R.Pellars, *L'influence du droit à un procès équitable sur le pouvoir de sanction fiscale*, LPA, 1994

B.Plagnet, *La non immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises*, BF 11/99

- B.Plagnet, *L'évolution récente de la jurisprudence en matière d'abus de droit*, B.F4/91

-J-F.Picard, *Erreur et décision de gestion*, RJF,1-79

-J-F Picard, *Les actes anormaux de gestion*, RJF 9/79, chron

- Pirovano, *La fonction sociale des droits : Réflexions sur le destin des théories de Josserand*, D 1978, chronique XIII,

-M.Puechavy, *La présomption d'innocence en droit français et la CEDH*, RTDH, 1996 n° 26

R

-G.Ripert, *L'ordre économique et la liberté contractuelle*, Mélanges Gény, t II

-H.Rbii, *La place de la convention internationale dans la constitution : le cas des conventions des droits de l'homme*, REMALD n°105-106, 2012

-L.Richer, *Le sursis en matière fiscale, autonomie et complémentarité des procédures*, JCP ed CI 1979

L.Richier, *Les modes alternatifs de règlement des litiges et le droit administratif*, AJDA19997

S-T

-R.Savatier, *L'inflation législative et l'indigestion du corps*, Chronique au D.1977

-V.Schmidt, *Les choix fiscaux des contribuables*, DS. 1974

- F.Sudre, *Le juge administratif français et la convention européenne des droits de l'homme*, Actes de colloque de Montpellier, 14-15 décembre 1990, RUDH, 1991

F.Sudre, *Le recours de aux notions autonomes*, *Le juge administratif français et la convention européenne des droits de l'homme*, Actes de colloque de Montpellier, 14-15 décembre 1990, RUDH, 1991

F.Sudre, *L'application de l'article 6 , paragraphe 1 I de la convention européenne des droits de l'homme*, Rapport introductif, in *Les principes communs d'une justice des Etats de l'Union Européenne*, Actes du colloque du 4 et 5 Décembre 2000, Cour de cassation, La documentation française, 2001

-F.Sudre, *L'Europe des droits de l'homme*, Droit 1991

- F.Sudre, *A propos du dynamisme interprétatif de la Cour européenne des droits de l'homme*, JCP G 2001 I,

-Y.Stricler, *Le droit à un procès équitable*, CRDPA, grand oral, Liberté et droits fondamentaux, 2013,

- A. Taillefait, *Le droit au sursis et au juge des référés fiscal : un droit restauré*, RDF n°29 année 2002,

-L.Trotabas, *Essais sur le droit fiscal*, RSF 1928

-J.Turot, *L'abus de droit est-il un vice ?*, RJF, n°7

-J.Turot, *Restructuration et diversification : comment se prémunir contre l'accusation d'acte anormal de gestion ?* Option finance n°284, 29nov1993

S.Verclytte, *Avis à tiers détenteur et sursis de paiement : un combat inégal ?*, RJF 1997 n°11 , 667-67)

Thèses,

A-B

- L.Antonov, *Les apports de la CJUE et de la CEDH en matière de garanties procédurales des contribuables*, Strasbourg, 2015
- A.Abitam, *Les garanties des contribuables dans les procédures d'imposition*, Paris 2, 1999
- F.Angot, *La distinction de l'habileté et de l'abus de droit en droit fiscal comparé (France-Allemagne)*, Thèse, Paris II,
- J-M Auby, *L'inexistence des actes administratifs, Etude de contentieux administratif*, Thèse, Paris, 1948
- R.Blaisot, *L'application du droit à un procès équitable prévu par l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, en matière fiscale*, Paris 10, 2007
- **J.Bertout**, *Les règles fiscales permettent-elles aujourd'hui l'établissement d'un bilan sincère et véritable ?*, Lyon3, 1986
- Bettan, *Le contournement de la procédure de vérification de comptabilité*, Thèse Paris II, 2001
- G.Bzowski, *L'instrumentalisation fiscale du droit de propriété*, Thèse Université Panthéon-Assas, 2011

C-D

- **T.Caussade**, *La stratégie fiscale de l'entreprise : entre optimisation et fraude*, Toulouse 1, 2017
- J-Y.Chabanne, *La liberté contractuelle et le droit fiscal*, Thèse Toulouse I ,1999
- S.Defix, *Un concept de droits fondamentaux, contribution à la détermination d'un droit constitutionnel européen des droits fondamentaux*, Clermont –Ferrand 1, 1999
- A.Dumont, *La justice en droit fiscal*, Paris 2, 2016
- F.Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, Dijon, 1995

E-G

- P.Esmel-Beraudy, *La spécificité de l'abus de droit en matière fiscale*, Thèse, Nice-Sophia Antipolis 14 octobre 2000
- J.-P .Fradin, *Le secret professionnel et le fisc*, Thèse Poitiers, 1980
- L.Gerard, *Les recours des contribuables sur le fondement de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales*, Paris 2, 2000
- E.Gonout,*Le principe de l'autonomie de la volonté en droit privé, contribution à l'étude critique de l'individualisme juridique*, Thèse Dijon 1912

L-M-N

- S.Letranchant, *Substitution de base légale et garanties du contribuable : une conciliation difficile, voire impossible ?*, Paris 5, 2006
- M.Marzano, *La coordination des systèmes fiscaux dans le cadre de l'Union Européenne. Profils juridiques*, Strasbourg, 2012
- J.Mendes, *Droit fondamentaux du justiciable constante*, Aix Marseille, 2002
- R.Mimouni, *L'évolution récente de la voie de fait dans la jurisprudence marocaine*, Thèse en langue arabe, Rabat-Souissi, 2003
- Martye, *Contrôle fiscal et libertés publiques*, Thèse, Toulouse, 1995.
- L.Monti, *La CEDH et le droit de propriété*, Thèse Nice 2001
- I. Najjar, *Le droit d'option, contribution à l'étude du droit potestatif et de l'acte unilatéral*, Thèse, Paris 1967,
- N.Nivert, *Intérêt général et droit fondamentaux*, Thèse Saint Deni La Réunion, 2012

O-P

- B.Oppetit, *Droits fondamentaux et vie économique*, Paris 2, 1997
- P.Philip, *L'erreur substantielle dans la procédure d'imposition*, Thèse , Université Aix-Marseille III , 1997
- A.Pupier, *La recherche du consentement dans le contrôle fiscal : des principes fondamentaux au pragmatisme de l'administration fiscale*, Aix Marseille 3, 1992
- M.Pelletier, *Les normes du droit fiscal*, Thèse Université Paris (Panthéon-Sorbonne) le 4 décembre 2006
- A. Pecheul, *Le droit de préemption pour cause d'utilité publique*, Thèse Angers 1981

T-V

-A. Thôg Pham, *Contribution à l'étude des sanctions de la règle de droit : exemple du droit privé et du droit fiscal*, Toulouse 1, 2009

-G.Vignaud, *L'abus de droit en matière fiscale*, Thèse Université Bordeaux, 1980

Jurisprudences marocaines

-TA Marrakech, 330 du 22/03/2012, req 105/5/2007 ; FramHotel c/ adm fisc, non publié

TA Casa n° 424 daté du 27/05/2009 rendu dans le dossier n° 338/6/2008, non publié.

-TA Casa n° 341 daté du 05/04/2006 dans le dossier n° 699/2005 non publié

-TACasa, n° 1845, du 27/07/2015 dos 272/7113/15, Aff Ste Bulding corporation c/ Receveur de l'administration fiscale, Non publié.

-TA Casa 4039 du 30/12/2014, req 420/11/9 Houda logement c/ Adm fisc, non publié

TA Casablanca 2601 du 03/12/2013, req 754/7113/2011, non publié

- TA Casa, n°1895 du 05/05/2015, req 269/7113/2014, Air Telecom c/ Adm fisc, non publié

-T.A de Casablanca Dossier 454/99 jugement N° 103/2000 du 16-02-2000.

- TA Casa 13-10-2015, FGAC c/ Adm fisc, n° 2576, doss 242/7113/2015, non publié

-TA Casa n°1041, du 16/05/2016, req n° 617/7113/2015 Ste Fleuritel c/
Adm fisc, non publié

-TA Casa 2209 du 10/10/2013/, req 43/13/9, Ste Labo photo de la foire c/
Administration fiscale non publié,

ˆ Ord Pr n° 167 Pr du TA de Casa du 17/03/2016, Ste AswakAssalam c/
Adm Fisc, doss n° 93/7101/2016

ˆ Or.Pr TA Casa du 02/03/2010, dos 38/1/2010,

ˆ Or.Pr.TA Casa du 08/06/2010, dos 274/1/2010

ˆ Ord Pr TA de Fès n° 41/2014 Amrani c/ Trésor, non publié

ˆ Ord.Pr TA Agadir n° 26 du 5/3/2014 dossier n° 0/7101/2014, non publié

ˆ ChadmCS n° 765 en date du 23/12/2009, doss 453/4/2/2009,

ˆ ChAdm CS n° 838 daté du 12/11/2008 dans le dossier 2166/2/4/2006 non
publié

ˆ ChadmCS n° 288 daté du 05/10/2005 dossier n°1164-4-3-2005,

- ChAdm CS n° 486 daté du 05/10/2005 req n°1066-4-,

ˆ - ChAdmC S du 04/10/2006 sous n° 806 dans le dossier 1455/4/2/2004,
Affaire Ste SURA C/ Adm Fisc, non publié

ˆ ChAdmCS n°609 daté du 13/12/2012 rendu dans le dossier n°
85/4/2/20122, non publié

- Chadm CC n° 588, du 04/07/2006, req 904/4/2/2003,

-Ch. Adm C.S req N° 1094/4/1/2000 arrêt N° 85/2000 du 01/02

- CAA Rabat, du 28-7-2016, FGAC c/ Adm fisc, n° 4045, doss 226/7209/2016, non publié
- CAA Rabat n°204 en date du 23/04/2007 ; req 20/2/2007 non publié
- CAA Rabt988 ,req 184/5/2008 non publié.
- CAA Rabat n° 716 daté du 10/10/2007 dossier n°11/07/41, Aff Héritiers LHAN c/ Ministère des Travaux publics, non publié.
- CAA Rabat n°1415daté du 09/05/2011 rendu dans le dossier n° 778/10/9, non publié
- CAA Rabat, 1333 du 16/03/2017, req 934/7209/2015, steChaabililIskane c/ Adm fis, non publié
- CAA Rabat n°740 du 20/09/2006 2^{ème}ch, doss2596/4/2/2004, Naima NAOUR/Percepteur Maarif, non publié
- CAA Marrakech n° 216 datée du13/03/2010 dossier 843/9/2009 ; non publié.
- CAA Marrakech du 04/06/2014, doss n° 22/1902/2014, Ste Morrocco contrôle entreprise/ CNSS non publié
- CAA Rabat n°1848 du 19/04/2017, req 240/7209/2017, Charbonnage du Maroc c/ Adm fisc, non publié
- CAA Rabat 181 du 19/01/2015, req 819/7209/2014, non publié
- CAA Rabat 2874 du 11/06/2015, req 186/7209/2015Ste Labo photo de la foire c/ Administration fiscale
- CAA Rabat du 06-06-2016 AswakAssalma c/ Adm fis, n° 505 ,doss 459/7202/2016, non publié
- CAA Rabat du 02-03-2015 FGAC c/ Adm Fisc, n° 38 ,doss 35/7202/2015, non publié

-CACC; n°21 du 05/10/2011,

-CA CC; n°21 du 05/10/2011, op cit

-CACC, n°482 du 08/06/2005 req 635/4/2/2004, ,

-CACC du 04/02/2016, n° 65, doss 692/4/2/2015 non publié,

- CC 78, du 20/10/2011, req 703/4/2/2009, Adm fisc c/ Bouzidi, non publié

-CC du 10/09/2008, n°677, req 2535/4/2/2006, Clinique Atlas c/
Administration fiscale ;non publié

- CC n° 500 daté du 05/05/1997 dossier 63/95, RCS 1995 à 1997,

-CC n° 1565 du 25/12/2014 ,doss n° 2485/4/1/2014, non publié

-CC, 10/02/2010, n° 118, Aff Ste Salini Ital c/ Direction des impôts, doss
463/4/2/2008, non publié

- Jurisprudences comparées

-CEDH, affaire Penescu C/ Roumanie, n° 13075 /03 du 25 oct 2006

-CEDH 17 octobre 1990, n°83310, Loiseau

-CEDH, 19 Dec 1989, Mellacher et autres c/ Autriche, req n°0522/83;
11011/84; 11070/84

-CEDH, National Provincial Building Society, Leed Permanent Bulding
Society et Yorkshine Society C/ Royaume Uni, Arrêt du 23 Octobre 1997,

-CEDH, Buffalo SRL en liquidation C/ Italie , n° 38746 , arrêt du 3 Juillet
2003,

-CEDH, 19 Mars 1997 Horndny c/ Grèce,

- CEDH, Golder, du 21 fév 1975 §2 ,Serie A n° 18
- ˆCEDH, 8 Mars 2001, Pintode Oliveira c/ Portugal n° 39297/98,
- ˆCEDH, HOZEE c/Pays Bas, 21961/96, du 22mai 1998, Recueil 1998-III
- ˆCEDH, LOUERAT c/ France, n° 44964/98, arrêt du 13 fév. 2003
- ˆCEDH, DOBBERTIN c/France, n° 13089/87 du 25 Fév1993, Série An°256-D §4,
- CEDH, DEWEER c/ Belgique, n° 6903/75 du 27 Fev1980, Serie A, n°35, §46
- ˆCEDH, Marques Gomes Galo c/Portugal, n°35592/9723 Nov1999,
- ˆCEDH, Salabiaku c/France,n°10519 du 7 octobre 1988, A/141-A, n° 10519/83.
- ˆCEDH,Jussila c/ Finlande, n° 73053/01 du 23 nov2006, note J-F Renucci, Traité du droit européen des droits de l'homme, op cit,
- CEDH ,Oztürk c/ Allemagne, n° 8544/79 du, 21 fév 1984,Serie A, n° 22, §52
- ˆ CEDH, Bendenoun c/ France, n° 12547/86, du 24 fev 1994, A/284, ˆ
- CEDH, Mialhe c/France, n°18978 du 26 sep 1996, 1996-IV
- ˆ CEDH, Le Compten Van Leuveu et De Meyere c/ Belgique, 6878/ 75 et 7238/75, du 23Juin1981,
- ˆCEDH,Piersack c/ Belgique n° 8692/79 du 1 Oct1982,
- ˆCEDH, , Padovani c/ Italie13396/87 du 26 fev1993, Série A n° 257-B, §26
- ˆCEDH Arrêt Honsby c/Grèce, n°18357/91 du 19 Mars 1997, Dr.adm, 1997, n° 185.

- CEDH, Sundaytimesc/ Royaume unis, n° 6538/74 du 26 avr ,1979, série A 30, §55, Com EDH,KF c/ Suisse, n°19437/92 ,décision du 24 février1995
- CEDH, JANOSEVIC c/ Suède, n°34619/97du 23 juillet 2002 §80,
- Comm.eur.D.H, Di Gregorio et Recchi c/ Italie, n°27170/95, décision du 18 oct 1995 ;
- CEDH, Janosevicc/Suede, n°34619/97, arrêt du 23 Juillet 2002 §106 ;
- CEDH, Engel et autres c/ Pays-Bas n° 5100/71, 8 juin 1976,
- CEDH, Chambaz c/ Suisse,11663/ 04 du 15 avr 2012
- Comm EDH, Giovanni D'Acquisto, n° 30375/96, décision du 7 octobre 1999
- Comm DH, n°9889/82, décision du 6 oct 1982, D.R. n°42,
- Comm.EDHP. LEMOINE c / France, n° 26242/95, rapport du 1/7/1998 Civ Mons, 5/6/2002, F.J.F,2004
- Comm EDH, décision du 1Octobre 1995, JDF, 1997
- Comm EDH, D-C C/ Italie, n° 13120/87, rapport adopté le 20 Octobre 1992 ;
- Comm EDH, Annuaire de la CEDH 1960, 395-396 ;
- Comm EDH, Arrêt 23 Septembre 1982
- CE 13Juin 1980 n°10219 et 11497,
- CE 17Mai 1982 n° 22972, RJF 7/82 n° 738 Dr fisc 1982 n° 49
- CE 6Juin 1984 n° 34943, RJF 8-9/84 n° 1058.
- CE 22 janvier 2010, n° 311339, aff Ste Prédica,

- CE 27 Juin 1984 Req 35030 RJF 1984 8/9
- CE, Plénière, 10 Juin 1981,
- CE 27 avril 2011., n°319472, Ferrand ;
- CE 27 avril 2011, n° 327764 Ste Legeps
- CE 17 mai 1985, req n°33.860 : RJF 7/85, n° 1008
- CE 23 nov 1988, req n°54.724 : RJF 1/89, n° 12
- CE, 8^es.s. 7 Juillet 1958 Req 35977 – DF 1958 n° 44. com. 938 ;
- CE, 8^es.s. 7 Juillet 1958 Req 35977 – DF 1958 n° 44. com. 938
- CAA Paris 6 juill 1995 req n° 93-1123, SA Morabito
- CE.29 juillet 1983. Req. N° 29565 ; RJF 11/83 n° 1422 ;
- CE 9 mai 1990. Req. 51696 : RJF 7/90 n° 912.
- Cass. Com., 30 novembre 199, n°97-21.774, DF 2000, n°38,
- Cass belge, 14Fév201, J.T.2000,
- Cass bel 29 oct 1971, Pas., 1972, I, p.213 ;Rev.fisc., 1972,
- Cour d'arbitrage Belge,12 Juin 1997, n°35/97,
- CA Belge, 7 Juillet 1998, n°78/98, B6- B7,
- Cass belge, 29 Juin 1999, Pas,1999, I, p.1023 ; J.L.M.B., 2000, p507
- Cass Belge, 13mai1986, Pas., 1986, I

Textes de lois

La déclaration Universelle des Droits de l'Homme du 10 décembre 1948 :

Art. 1er. -

Les hommes naissent et demeurent libres et égaux en droits. Les distinctions sociales ne peuvent être fondées que sur l'utilité commune.

Art. 2. -

Le but de toute association politique est la conservation des droits naturels et imprescriptibles de l'Homme. Ces droits sont la liberté, la propriété, la sûreté, et la résistance à l'oppression.

Art. 3. -

Le principe de toute Souveraineté réside essentiellement dans la Nation. Nul corps, nul individu ne peut exercer d'autorité qui n'en émane expressément.

Art. 4. -

La liberté consiste à pouvoir faire tout ce qui ne nuit pas à autrui : ainsi, l'exercice des droits naturels de chaque homme n'a de bornes que celles qui assurent aux autres Membres de la Société la jouissance de ces mêmes droits. Ces bornes ne peuvent être déterminées que par la Loi.

Art. 5. -

La Loi n'a le droit de défendre que les actions nuisibles à la Société. Tout ce qui n'est pas défendu par la Loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas.

Art. 6. -

La Loi est l'expression de la volonté générale. Tous les Citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs Représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les Citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

Art. 7. -

Nul homme ne peut être accusé, arrêté ni détenu que dans les cas déterminés par la Loi, et selon les formes qu'elle a prescrites. Ceux qui sollicitent, expédient, exécutent ou font exécuter des ordres arbitraires, doivent être punis ; mais tout citoyen appelé ou saisi en vertu de la Loi doit obéir à l'instant : il se rend coupable par la résistance.

Art. 8. -

La Loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une Loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée.

Art. 9. -

Tout homme étant présumé innocent jusqu'à ce qu'il ait été déclaré coupable, s'il est jugé indispensable de l'arrêter, toute rigueur qui ne serait pas nécessaire pour s'assurer de sa personne doit être sévèrement réprimée par la loi.

Art. 10. -

Nul ne doit être inquiété pour ses opinions, même religieuses, pourvu que leur manifestation ne trouble pas l'ordre public établi par la Loi.

Art. 11. -

La libre communication des pensées et des opinions est un des droits les plus précieux de l'Homme : tout Citoyen peut donc parler, écrire, imprimer librement, sauf à répondre de l'abus de cette liberté dans les cas déterminés par la Loi.

Art. 12. -

La garantie des droits de l'Homme et du Citoyen nécessite une force publique : cette force est donc instituée pour l'avantage de tous, et non pour l'utilité particulière de ceux auxquels elle est confiée.

Art. 13. -

Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

Art. 14. -

Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.

Art. 15. -

La Société a le droit de demander compte à tout Agent public de son administration.

Art. 16. -

Toute Société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution.

Art. 17. -

La propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité.

Pacte international des droits civils et politiques de 16 décembre 1966 :

Article 14 :

Toutes les personnes sont égales entre elles devant la loi. Toute personne a le droit à un procès équitable. Toute personne est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité soit prouvée

Convention européenne des droits de l'Homme

Article 6:

« Toute personne a le droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établie par la loi..... »

Constitution marocaine de 2011

Article 35:

« Le droit de propriété est garanti. La loi peut en limiter l'étendue et l'exercice si les exigences du développement économique et social de la Nation le nécessitent. Il ne peut être procédé à l'expropriation que dans les cas et les formes prévus par la loi. L'Etat garantit la liberté d'entreprendre et la libre concurrence. Il Œuvre à la réalisation d'un développement humain et durable, à même de permettre la consolidation de la justice sociale et la préservation des ressources naturelles nationales et des droits des

générations futures. L'Etat veille à garantir l'égalité des chances pour tous et une protection spécifique pour les catégories sociales défavorisées. »

Article 117

Le juge est en charge de la protection des droits et libertés et de la sécurité judiciaire des personnes et des groupes, ainsi que de l'application de la loi.

Article 118

L'accès à la justice est garanti à toute personne pour la défense de ses droits et de ses intérêts protégés par la loi.

Tout acte juridique, de nature réglementaire ou individuelle, pris en matière administrative, peut faire l'objet de recours devant la juridiction administrative compétente.

Article 119

Tout prévenu ou accusé est présumé innocent jusqu'à sa condamnation par décision de justice ayant acquis la force de la chose jugée.

Article 120

Toute personne a droit à un procès équitable et à un jugement rendu dans un délai raisonnable. Les droits de la défense sont garantis devant toutes les juridictions.

Article 121

Dans les cas où la loi le prévoit, la justice est gratuite pour ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes pour ester en justice.

Article 122.

« Les dommages causés par une erreur judiciaire ouvrent droit à une réparation à la charge de l'État. »

Article 133.

« La Cour Constitutionnelle est compétente pour connaître d'une exception d'inconstitutionnalité soulevée au cours d'un procès, lorsqu'il est soutenu par l'une des parties que la loi dont dépend l'issue du litige, porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution.

Une loi organique fixe les conditions et modalités d'application du présent article. »

Code Général des Impôts

Article 2 :

« - Personnes imposables

II.2- Sont passibles de l'impôt sur les sociétés, sur option irrévocable³, les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple, constituées au Maroc et ne comprenant que des personnes physiques, ainsi que les sociétés en participation.

Les sociétés visées à l'alinéa précédent doivent mentionner l'option précitée :

- pour les sociétés nouvellement créées, sur la déclaration prévue à l'article 148 ci-dessous ;

- pour les sociétés en cours d'exploitation, sur une demande établie sur ou d'après un imprimé-modèle établi par l'administration, dans les quatre (4) mois qui suivent la clôture de leur dernier exercice, remise contre récépissé ou adressée par lettre recommandée avec accusé de réception au service des impôts du lieu de leur domicile fiscal ou de leur principal établissement. »

Article 3.- Personnes exclues du champ d'application

Sont exclus du champ d'application de l'impôt sur les sociétés:

I°- les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple constituées au Maroc et ne comprenant que des personnes physiques ainsi que les sociétés en participation, sous réserve de l'option prévue à l'article 2- II ci-dessus;

¹ Article 19-III du CGI marocain : **« III.- Taux et montants de l'impôt forfaitaire**

Les taux et montants de l'impôt forfaitaire sont fixés comme suit :

A.- 8% du montant hors taxe sur la valeur ajoutée des marchés, tels que définis à l'article 16 ci-dessus, en ce qui concerne les sociétés non résidentes adjudicataires de marchés de travaux, de construction ou de montage ayant opté pour l'imposition forfaitaire.

259- Article 19-III du CGI marocain : **« III.- Taux et montants de l'impôt forfaitaire**

Les taux et montants de l'impôt forfaitaire sont fixés comme suit :

A.- 8% du montant hors taxe sur la valeur ajoutée des marchés, tels que définis à l'article 16 ci-dessus, en ce qui concerne les sociétés non résidentes adjudicataires de marchés de travaux, de construction ou de montage ayant opté pour l'imposition forfaitaire. Le paiement de l'impôt sur les sociétés à ce taux est libératoire de l'impôt retenu à la source prévu à l'article 4 ci-dessus ; »

Article 10. :

- Charges déductibles

Les charges déductibles au sens de l'article 8 ci-dessus comprennent :

I.- Les charges d'exploitation constituées par :

A- les achats de marchandises revendus en l'état et les achats consommés de matières et fournitures;

B- les autres charges externes engagées ou supportées pour les besoins de l'exploitation, y compris :

1°- les cadeaux publicitaires d'une valeur unitaire maximale de cent (100) dirhams portant soit la raison sociale, soit le nom ou le sigle de la société, soit la marque des produits qu'elle fabrique ou dont elle fait le commerce;

2°- les dons en argent ou en nature octroyés :

auxhabous publics ;

- à l'entraide nationale créée par le dahir n° 1-57-009 du 26 ramadan 1376 (27 avril 1957) ;

- aux associations reconnues d'utilité publique, conformément aux dispositions du dahir n° 1-58-376 du 3 jourmada I 1378 (15 novembre 1958) réglementant le droit d'association tel qu'il a été modifié et complété par la loi n° 75-00 promulguée par le dahir n°1-02-206 du 12 jourmada I 1423 (23 juillet 2002), qui oeuvrent dans un but charitable, scientifique, culturel, artistique⁶², littéraire, éducatif, sportif, d'enseignement ou de santé ;

- aux établissements publics ayant pour mission essentielle de dispenser des soins de santé ou d'assurer des actions dans les domaines culturels, d'enseignement ou de recherche ;

- à l'Université Al Akhawayne d'Ifrane, créée par le dahir portant loi n° 1-93-227 précitée ;

- à la Ligue nationale de lutte contre les maladies cardio-vasculaires créée par le dahir portant loi n° 1-77-334 précité ;

- à la Fondation Hassan II pour la lutte contre le cancer créée par le dahir portant loi n° 1-77-335 précité ;

- à la Fondation Cheikh Zaïd Ibn Soltan créée par le dahir portant loi n° 1-93-228 précité ;

- à la Fondation Mohammed V pour la solidarité ;

- à la Fondation Mohammed VI de promotion des oeuvres sociales de l'éducation-formation créée par la loi n° 73-00 précitée ;

- au Comité olympique national marocain et aux fédérations sportives régulièrement constituées ;

- au Fonds national pour l'action culturelle, créé par l'article 33 de la loi de finances n° 24-82 pour l'année 1983 promulguée par le dahir n° 1-82-332 du 15 rabii I 1403 (31 décembre 1982) ;

- à l'Agence pour la promotion et le développement économique et social des préfectures et provinces du Nord du Royaume créée par la loi n° 6-95 précitée ;

- à l'Agence pour la promotion et le développement économique et social des préfectures et provinces du Sud du Royaume créée par le décret-loi n° 2-02-645 précité ;

- à l'Agence pour la promotion et le développement économique et social de la préfecture et des provinces de la région orientale du Royaume créée par la loi n° 12-05 précitée ;

à l'Agence spéciale Tanger-Méditerranée créée par le décret-loi n° 2-02-644 précité ;

- à l'Agence de développement social créée par la loi n° 12-99 promulguée par le dahir n° 1-99-207 du 13 jourmada I 1420 (25 août 1999) ;

- à l'Agence nationale de promotion de l'emploi et des compétences créée par la loi n° 51-99 promulguée par le dahir n° 1-00-220 du 2 rabii I 1421 (5 juin 2000) ;

- à l'Office national des oeuvres universitaires sociales et culturelles créé par la loi n° 81-00 précitée ;

- aux associations de micro-crédit régies par la loi n° 18-97 promulguée par le dahir n° 1-99-16 du 18 chaoual 1419 (5 février 1999) ;

- aux oeuvres sociales des entreprises publiques ou privées et aux oeuvres sociales des institutions qui sont autorisées par la loi qui les institue à percevoir des dons, dans la limite de deux pour mille (2 ‰) du chiffre d'affaires du donateur ;

C- les impôts et taxes à la charge de la société, y compris les cotisations supplémentaires émises au cours de l'exercice, à l'exception de l'impôt sur les sociétés ;

D- les charges de personnel et de main-d'oeuvre et les charges sociales y afférentes, y compris l'aide au logement, les indemnités de représentation et les autres avantages en argent ou en nature accordés aux employés de la société ;

E- les autres charges d'exploitation ;

F- les dotations d'exploitation.

Ces dotations comprennent :

I[°]- les dotations aux amortissements :

a) les dotations aux amortissements des immobilisations en non valeurs.

Les immobilisations en non valeurs doivent être amortis à taux constant, sur cinq (5) ans à partir du premier exercice de leur constatation en comptabilité ;

b) les dotations aux amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles.

Ces dotations concernent les immobilisations corporelles et incorporelles qui se déprécient par le temps ou par l'usage.

Les dotations aux amortissements sont déductibles à partir du premier jour du mois d'acquisition des biens. Toutefois, lorsqu'il s'agit de biens meubles qui ne sont pas utilisés immédiatement, la société peut différer leur amortissement jusqu'au premier jour du mois de leur utilisation effective.

L'amortissement se calcule sur la valeur d'origine, hors taxe sur la valeur ajoutée déductible, telle qu'elle est inscrite à l'actif immobilisé. Cette valeur d'origine est constituée par :

- le coût d'acquisition qui comprend le prix d'achat augmenté des autres frais de transport, frais d'assurance, droits de douanes et frais d'installation ;

- le coût de production pour les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même ;

- la valeur d'apport stipulée dans l'acte d'apport pour les biens apportés ;

- la valeur contractuelle pour les biens acquis par voie d'échange.

Pour les immobilisations acquises à un prix libellé en devises, la base de calcul des amortissements est constituée par la contre valeur en dirhams à la date de l'établissement de la facture.

La déduction des dotations aux amortissements est effectuée dans les limites des taux admis d'après les usages de chaque profession, industrie ou branche d'activité. Elle est subordonnée à la condition que les biens en cause soient inscrits dans un compte de l'actif immobilisé et que leur amortissement soit régulièrement constaté en comptabilité.

Toutefois, le taux d'amortissement du coût d'acquisition des véhicules de transport de personnes, autres que ceux visés ci-dessous, ne peut être inférieur à 20% par an et la valeur totale fiscalement déductible, répartie sur cinq (5) ans à parts égales, ne peut être supérieure à trois cent mille (300 000) dirhams par véhicule, taxe sur la valeur ajoutée comprise.

En cas de cession ou de retrait de l'actif des véhicules dont l'amortissement est fixé comme prévu ci-dessus, les plus-values ou moins-values sont déterminées compte tenu de la valeur nette d'amortissement à la date de cession ou de retrait.

Lorsque lesdits véhicules sont utilisés par les entreprises dans le cadre d'un contrat de crédit-bail ou de location, la part de la redevance ou du montant de la location supportée

par l'utilisateur et correspondant à l'amortissement au taux de 20% par an sur la partie du prix du véhicule excédant trois cent mille (300 000) dirhams, n'est pas déductible pour la détermination du résultat fiscal de l'utilisateur.

Toutefois, la limitation de cette déduction ne s'applique pas dans le cas de location par période n'excédant pas trois (3) mois non renouvelable.

Les dispositions des alinéas précédents ne sont pas applicables :

-aux véhicules utilisés pour le transport public ;

- aux véhicules de transport collectif du personnel de l'entreprise et de transport scolaire ;

- aux véhicules appartenant aux entreprises qui pratiquent la location des voitures affectés conformément à leur objet ;

- aux ambulances.

La société qui n'inscrit pas en comptabilité la dotation aux amortissements se rapportant à un exercice comptable déterminé perd le droit de déduire ladite dotation du résultat dudit exercice et des exercices suivants.

Les sociétés qui ont reçu une subvention d'investissement qui a été rapportée intégralement à l'exercice au cours duquel elle a été perçue, peuvent pratiquer, au titre de l'exercice ou de l'année d'acquisition des équipements en cause, un amortissement exceptionnel d'un montant égal à celui de la subvention.

Lorsque le prix d'acquisition des biens amortissables a été compris par erreur dans les charges d'un exercice non prescrit, et que cette erreur est relevée soit par l'administration, soit par la société elle-même, la situation de la société est régularisée et les amortissements normaux sont pratiqués à partir de l'exercice qui suit la date de la régularisation.

2°-les dotations aux provisions

Les dotations aux provisions sont constituées en vue de faire face soit à la dépréciation des éléments de l'actif, soit à des charges ou des pertes non encore réalisées et que des événements en cours rendent probables.

Les charges et les pertes doivent être nettement précisées quant à leur nature et doivent permettre une évaluation approximative de leur montant.

La déductibilité de la provision pour créances douteuses est conditionnée par l'introduction d'un recours judiciaire dans un délai de douze (12) mois suivant celui de sa constitution.

Lorsque, au cours d'un exercice comptable ultérieur, ces provisions reçoivent, en tout ou en partie, un emploi non conforme à leur destination ou deviennent sans objet, elles sont rapportées au résultat dudit exercice. Lorsque la régularisation n'a pas été effectuée par la société elle-même, l'administration procède aux redressements nécessaires.

Toute provision irrégulièrement constituée, constatée dans les écritures d'un exercice comptable non prescrit doit, quelle que soit la date de sa constitution, être réintégrée dans le résultat de l'exercice au cours duquel elle a été portée à tort en comptabilité... »

Article 16 :

« Article 16.- Détermination de la base imposable

Les sociétés non résidentes adjudicataires de marchés de travaux, de construction ou de montage peuvent opter, lors du dépôt de la déclaration prévue à l'article 148-III 80 ci-

dessous ou après la conclusion de chaque marché, pour l'imposition forfaitaire sur le montant total du marché, au taux prévu à l'article 19-III-A ci-dessous.

Lorsque le marché comporte la livraison "clefs en mains" d'un ouvrage immobilier ou d'une installation industrielle ou technique en ordre de marche, la base imposable comprend le coût des matériaux incorporés et du matériel installé, que ces matériaux et matériel soient fournis par la société adjudicataire ou pour son compte, facturés séparément ou dédouanés par le maître de l'ouvrage. »

Article 26 :

« -Détermination du revenu global imposable des personnes physiques membres de groupements

*I- Sous réserve de l'option prévue à l'article 2- II ci-dessus, le résultat bénéficiaire réalisé par les sociétés en nom collectif, en commandite simple et de fait, ne comprenant que des personnes physiques est considéré comme un revenu professionnel **et/ou un revenu agricole**¹⁰¹ du principal associé et imposé en son nom.*

Lorsque le résultat déclaré par les sociétés précitées est un déficit, celui-ci est imputable sur les autres revenus professionnels de l'associé principal, qu'ils soient déterminés forfaitairement ou d'après le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié.

II.- *Lorsqu'une personne physique est membre d'une indivision ou d'une société en participation, sa part dans le résultat de l'indivision ou de la société en participation entre dans la détermination de son revenu net professionnel **et/ou agricole**.*

Toutefois, si l'indivision ou la société en participation n'exerce qu'une seule activité à caractère agricole ou ne possède que des immeubles destinés à la location, la part de chacun des associés dans le bénéfice agricole ou le revenu foncier entre dans la détermination de son ou ses revenus catégoriels.

Les contribuables concernés doivent produire un acte authentique ou un contrat légalisé faisant ressortir la part des droits de chacun dans l'indivision ou dans la société en participation. A défaut, l'imposition est émise au nom de l'indivision ou de la société en participation. »

Article 32-I-II-2°.

« Régimes de détermination du revenu net professionnel

I.- *Les revenus professionnels sont déterminés d'après le régime du résultat net réel prévu aux articles 33 à 37 et à l'article 161 ci-dessous.*

Toutefois, les contribuables exerçant leur activité à titre individuel ou dans le cadre d'une société de fait, peuvent opter, dans les conditions fixées respectivement aux articles 43 et 44 ci-dessous pour l'un des trois régimes du résultat net simplifié, du bénéfice forfaitaire ou de l'auto-entrepreneur¹³³ visés respectivement aux articles 38, 40 et 42 bis ci-dessous.

II.- *Le bénéfice des sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés est déterminé :*

1°- obligatoirement selon le régime du résultat net réel prévu à l'article 33 ci-après, en ce qui concerne les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple et les sociétés en participation ;

2°- sur option, et sous les conditions définies aux articles 39 et 41 ci-dessous pour le régime du résultat net simplifié ou celui du bénéfice forfaitaire en ce qui concerne les indivisions et les sociétés de fait. »

Article 38 :

« - Détermination du résultat net simplifié

I.- L'exercice comptable des contribuables, dont les revenus professionnels sont déterminés d'après le régime du résultat net simplifié, est clôturé au 31 décembre de chaque année.

II.- Le résultat net simplifié de chaque exercice est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice engagées ou supportées pour les besoins de l'activité imposable, en application de la législation et de la réglementation comptable en vigueur, rectifié sur l'état de passage du résultat comptable au résultat net fiscal, sous réserve des dispositions de l'article 11-II ci-dessus et à l'exclusion des provisions et du déficit reportable.

Les stocks et les travaux en cours sont évalués comme prévu à l'article 8-I ci-dessus. »

Article 40: « - Détermination du bénéfice forfaitaire

Le bénéfice forfaitaire est déterminé par application au chiffre d'affaires de chaque année civile d'un coefficient fixé pour chaque profession conformément au tableau annexé au présent code.

I.- Au bénéfice ainsi déterminé s'ajoutent s'il y a lieu :

1°- les plus-values et indemnités suivantes¹³⁵ :

a) la plus-value nette globale réalisée à l'occasion de la cession en cours ou en fin d'exploitation des biens corporels et incorporels affectés à l'exercice de la profession, à l'exclusion des terrains et constructions ;

b) la plus-value nette globale évaluée par l'administration lorsque les biens corporels et incorporels, autres que les terrains et constructions, ne sont plus affectés à l'exploitation ;

c) les indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert de la clientèle.

En ce qui concerne les biens amortissables autres que les terrains et les constructions, la plus-value est égale à l'excédent du prix de cession ou de la valeur vénale sur le prix de revient, ce dernier étant diminué :

-des amortissements qui auraient été pratiqués sous le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié ;

- des amortissements considérés avoir été pratiqués en période d'imposition sous le régime du bénéfice forfaitaire aux taux annuels suivants :

** 10% pour le matériel, l'outillage et le mobilier ; * 20% pour les véhicules.*

Les plus-values sont évaluées par l'administration dans les conditions prévues aux articles 220 et 221 ci-dessous.

2°- Les subventions et dons reçus de l'Etat, des collectivités locales ou des tiers. Ces subventions et dons sont rapportés à l'année au cours de laquelle ils ont été perçus.

II.- Les contribuables, qui adhèrent aux centres de gestion de comptabilité agréés régis par la loi n° 57-90 précitée, bénéficient d'un abattement de la base imposable de 15 %.

Article 41 : Conditions d'application

Le régime forfaitaire est applicable sur option formulée dans les conditions de forme et de délai prévues aux articles 43 et 44 ci-dessous. En sont toutefois exclus :

1°- les contribuables exerçant une des professions ou activités prévues par voie réglementaire ;

2°- les contribuables dont le chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée comprise, annuel ou porté à l'année dépasse :

a) 1.000.000 de dirhams, s'il s'agit des activités visées au 1° de l'article 39 ci-dessus ;

b) 250.000 dirhams, s'il s'agit des prestataires de service, des professions ou sources de revenus visées à l'article 30 (1°-c) et 2°) ci-dessus.

L'option pour le régime du bénéfice forfaitaire reste valable tant que le chiffre d'affaires réalisé n'a pas dépassé pendant deux années consécutives les limites prévues ci-dessus.

Dans le cas contraire, et sauf option pour le régime du résultat net simplifié formulée dans les conditions de forme et de délai prévues aux articles 43 et 44 ci-dessous, le régime du résultat net réel est applicable en ce qui concerne les revenus professionnels réalisés à compter du 1er janvier de l'année suivant celles au cours desquelles lesdites limites ont été dépassées.

L'article 61-II :

« II.- Sont considérés comme profits fonciers pour l'application de l'impôt sur le revenu, les profits constatés ou réalisés à l'occasion :

-de la vente d'immeubles situés au Maroc ou de la cession de droits réels immobiliers portant sur de tels immeubles ; de l'expropriation d'immeuble pour cause d'utilité publique ;

- de l'apport en société d'immeubles ou de droits réels immobiliers ;

-de la cession à titre onéreux ou de l'apport en société d'actions ou de parts sociales nominatives émises par les sociétés, à objet immobilier, réputées fiscalement transparentes au sens de l'article 3-3° ci-dessus ;

-de la cession, à titre onéreux, ou de l'apport en société d'actions ou de parts sociales des sociétés à prépondérance immobilière.

Sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière toute société dont l'actif brut immobilisé est constitué pour 75 % au moins de sa valeur, déterminée à l'ouverture de l'exercice au cours duquel intervient la cession imposable, par des immeubles ou par des titres sociaux émis par les sociétés à objet immobilier visées ci-dessus ou par d'autres sociétés à prépondérance immobilière. Ne sont pas pris en considération les immeubles affectés par la société à prépondérance immobilière à sa propre exploitation

industrielle, commerciale, artisanale, agricole, à l'exercice d'une profession libérale ou au logement de son personnel salarié

- de l'échange, considéré comme une double vente, portant sur les immeubles, les droits réels immobiliers ou les actions ou parts sociales visées ci-dessus ; (Article 8 de la loi de finances n° 38-07 pour l'année budgétaire 2008 Code Général des Impôts Le 01-02-2010)

- du partage d'immeuble en indivision avec soulte. Dans ce cas, l'impôt ne s'applique qu'au profit réalisé sur la cession partielle qui donne lieu à la soulte ;

- des cessions à titre gratuit portant sur les immeubles, les droits réels immobiliers et les actions ou parts cités ci-dessus. Dans la présente section, le terme «cession» désigne toute opération visée ci-dessus. »

Article 65-I:

«

En cas de cession d'un bien immeuble ou d'un droit réel immobilier dont le prix d'acquisition ou le prix de revient en cas de livraison à soi-même a été redressé par l'administration....le prix d'acquisition à considérer est celui qui a été redressé par l'administration et sur lequel le contribuable a acquitté les droits dus.

Le prix ainsi établi sera retenu comme prix de cession chez le cédant en matièred'impôt sur le revenu.... ».

Article 95.- Fait générateur

« Le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée est constitué par l'encaissement total ou partiel du prix des marchandises, des travaux ou des services. Toutefois, les contribuables qui en font la déclaration avant le 1er janvier ou dans les trente (30) jours qui suivent la date du début de leur activité, sont autorisés à acquitter la taxe d'après le débit, lequel coïncide avec la facturation ou l'inscription en comptabilité de la créance. Cependant, les encaissements partiels et les livraisons effectuées avant l'établissement du débit sont taxables. Les contribuables placés sous le régime de l'encaissement et qui optent, dans les conditions visées à l'alinéa précédent, pour le régime des débits, sont tenus de joindre à leur déclaration la liste des clients débiteurs éventuels et d'acquitter la taxe y afférente dans les trente (30) jours qui suivent la date d'envoi de ladite déclaration au service local des impôts dont ils relèvent. Lorsque le règlement des marchandises, des travaux ou des services a lieu par voie de compensation ou d'échange ou lorsqu'il s'agit de livraisons visées à l'article 89 ci-dessus, le fait générateur se situe au moment de la livraison des marchandises, de l'achèvement des travaux ou de l'exécution du service. »

Article 96 : Détermination de la base imposable

« Sous réserve des dispositions de l'article 100 ci-dessous le chiffre d'affaires imposable comprend le prix des marchandises, des travaux ou des services et les recettes accessoires qui s'y rapportent, ainsi que les frais, droits et taxes y afférents à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée. Le chiffre d'affaires est constitué :

1°- pour les ventes, par le montant des ventes. En cas de vente avec livraison à domicile, les frais de transport, même facturés séparément, ne peuvent être soustraits du chiffre d'affaires imposable lorsqu'ils restent à la charge du vendeur. Lorsqu'une entreprise vendeuse assujettie et une entreprise acheteuse non assujettie ou exonérée sont, quelle que soit leur forme juridique, dans la dépendance l'une de l'autre, la taxe due par l'entreprise vendeuse doit être assise sur le prix de vente pratiqué par l'entreprise acheteuse ou, à défaut de vente, sur la valeur normale du bien.

Est considérée comme placée sous la dépendance d'une autre entreprise, toute entreprise effectivement dirigée par elle ou dans laquelle, directement ou par personnes interposées, cette autre entreprise exerce le pouvoir de décision ou possède, soit une part prépondérante dans le capital, soit la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les assemblées d'associés ou d'actionnaires. Sont réputées personnes interposées :

- le propriétaire, les gérants et administrateurs, les directeurs et employés salariés de l'entreprise dirigeante ;

- les ascendants et descendants et le conjoint du propriétaire, des gérants, des administrateurs et des directeurs de l'entreprise dirigeante ;

- toute autre entreprise filiale de l'entreprise dirigeante ;

2°- pour les opérations de vente par les commerçants importateurs, par le montant des ventes de marchandises, produits ou articles importés ;

3°- pour les travaux immobiliers, par le montant des marchés, mémoires ou factures des travaux exécutés ;

4°- pour les opérations de promotion immobilière, par le prix de cession de l'ouvrage diminué du prix du terrain actualisé par référence aux coefficients prévus à l'article 65 ci-dessus. Toutefois, lorsqu'il s'agit d'immeuble destiné autrement qu'à la vente, la base d'imposition est constituée par le prix de revient de la construction et, en cas de cession avant la quatrième année qui suit celle de l'achèvement des travaux, la base imposable initiale est réajustée en fonction du prix de cession. Dans ce cas, la nouvelle base d'imposition ne doit pas être inférieure à la base initiale.

Dans le cas où l'administration est amenée à évaluer le prix de revient de la construction, dans le cadre des procédures prévues aux articles 220, 221, 224, 228 et 229 ci-dessus, la base d'imposition est déterminée à partir d'un barème fixé par voie réglementaire, en fonction de l'indice du coût des divers éléments entrant dans la construction ;

5°- pour les opérations de lotissement, par le coût des travaux d'aménagement et de viabilisation ;

6°- pour les opérations d'échange ou de livraison à soi-même par le prix normal des marchandises, des travaux ou des services au moment de la réalisation des opérations ;

7°- pour les opérations réalisées dans le cadre de l'exercice des professions énumérées à l'article 89-I-12° ci-dessus et pour les commissionnaires, courtiers, mandataires, représentants et autres intermédiaires, loueurs de choses ou de services, par le montant brut des honoraires, des commissions, courtages ou autres rémunérations ou prix des locations diminué, éventuellement, des dépenses se rattachant directement à la prestation, engagées par le prestataire pour le compte du commettant et remboursées par celui-ci à l'identique ;

8°- pour les opérations réalisées par les banquiers, changeurs, escompteurs, par le montant des intérêts, escomptes, agios et autres produits ;

9°- pour les opérations réalisées par les personnes louant en meublé ou en garni, ou louant des établissements industriels ou commerciaux, par le montant brut de la location, y compris la valeur locative des locaux nus et les charges mises par le bailleur sur le compte du locataire ;

10°- pour les opérations réalisées par les entrepreneurs de pose, les installateurs, les façonniers et les réparateurs en tous genres, par le montant des sommes reçues ou facturées ;

11°- pour les opérations de vente et de livraison de biens d'occasion, par le montant des ventes et/ ou par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat, tels que définis dans le régime particulier prévu à l'article 125 bis ci-dessous. »

Article 106.« - Opérations exclues du droit à déduction

I.- N'ouvre pas droit à déduction, la taxe ayant grevé :

1° - les biens, produits, matières et services non utilisés pour les besoins de l'exploitation ;

2° - les immeubles et locaux non liés à l'exploitation ;

3° - les véhicules de transport de personnes, à l'exclusion de ceux utilisés pour les besoins du transport public ou du transport collectif du personnel des entreprises **ou lorsqu'ils sont livrés ou financés à titre de dons dans les cas prévus aux articles 92 (I - 21° et 23°) ci dessus et 123 (20° et 21°) ci-dessous**³⁴⁵;

4°- les produits pétroliers non utilisés comme combustibles, matières premières ou agents de fabrication, à l'exclusion du : gasoil utilisé pour les besoins d'exploitation des véhicules de transport collectif routier des personnes et des marchandises ainsi que le transport routier des marchandises effectué par les assujettis pour leur compte et par leurs propres moyens ;

- gasoil utilisé pour les besoins d'exploitation des véhicules de transport ferroviaire des personnes et des marchandises ;

- gasoil et kérosène utilisés pour les besoins du transport aérien³⁴⁶.

Les modalités d'application de cette disposition sont fixées par voie réglementaire ;

5° - les achats et prestations revêtant un caractère de libéralité ;

6° - les frais de mission, de réception ou de représentation **à l'exclusion de ceux livrés ou financés à titre de dons dans les cas prévus à l'article 92 (I - 21° et 23°) ci-dessus**³⁴⁷;

7° - les opérations énumérées à l'article 99-3°-b) ci-dessus;

8°- les opérations de vente et de livraison portant sur les produits, ouvrages et articles visés à l'article 100 ci-dessus ;

9°- les achats de biens et de services non justifiés par des factures conformes aux dispositions prévues à l'article 146 ci-dessous.

II.- N'est pas déductible la taxe ayant grevé les achats, travaux ou prestations de services dont le montant dépasse dix mille (10.000) dirhams par jour et par fournisseur, dans la limite de cent mille (100.000) dirhams par mois et par fournisseur³⁴⁹**et dont le règlement n'est pas justifié par chèque barré non endossable, effet de commerce, moyen magnétique de paiement, virement bancaire, procédé électronique ou par compensation avec une créance à l'égard d'une même personne, à condition que cette compensation soit effectuée sur la base de documents dûment datés et signés par les parties concernées et portant acceptation du principe de la compensation**³⁵⁰.

Toutefois, les conditions de paiement prévues ci-dessus ne sont pas applicables aux achats d'animaux vivants et produits agricoles non transformés. »

Article 133 :

« - Droits proportionnels

I.- Taux applicables⁴⁴⁹

A.- Sont soumis au taux de 6% :

1°- les actes et conventions prévus à l'article 127 (I-A-1-b)⁴⁵⁰ ci-dessus ;

2°- les cessions, à titre gratuit ou onéreux, d'actions ou de parts sociales des sociétés immobilières visées à l'article 3-3° ci-dessus, ainsi que des sociétés à prépondérance immobilière visées à l'article 61-II ci-dessus dont les actions ne sont pas cotées en bourse⁴⁵¹;

3°- les baux à rentes perpétuelles de biens immeubles, baux emphytéotiques, ceux à vie et ceux dont la durée est illimitée, visés à l'article 127 (I-A-2°) ci-dessus ;

4°- les cessions de droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail, visées à l'article 127 (I-A-3°) ci-dessus ;

5°- les retraits de réméré exercés en matière immobilière après expiration des délais prévus pour l'exercice du droit de réméré ;

6°- (abrogé)

7°- Les actes et conventions portant acquisition d'immeubles par les établissements de crédit et organismes assimilés, Bank Al Maghrib, la Caisse de dépôt et de gestion et les sociétés d'assurance et de réassurances, que ces immeubles soient destinés à usage d'habitation, commercial, professionnel ou administratif⁴⁵³.

B.- Sont soumis au taux de 3% :

1°- (abrogé)

2°- les cessions et transferts de rentes perpétuelles et viagères et de pensions à titre onéreux ;

3°- (abrogé)

4°- (abrogé)

5°- les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocessions, marchés et tous autres actes civils ou judiciaires translatifs de propriété, à titre gratuit ou onéreux, de biens meubles ;

6°- les titres constitutifs de propriété d'immeubles visés à l'article 127 (I-C-2°) ci-dessus⁴⁵⁷.

7°- la première vente de logements sociaux et de logements à faible valeur immobilière tels que définis, respectivement, aux articles 92 (I- 28°) ci-dessus et 247 (XII- A) ci-dessous

C.- Sont soumis au taux de 1,50% :

1°- les antichrèses et nantissements de biens immeubles ;

2°- les actes portant constitution d'hypothèque ou de nantissement sur un fonds de commerce, en garantie d'une créance actuelle ou éventuelle, dont le titre n'a pas été enregistré au droit proportionnel d'obligation de sommes prévu au 5° ci-dessous. Le droit simple acquitté sera imputable sur le droit auquel pourrait donner lieu l'acte portant reconnaissance des droits du créancier ;

3°- les louages d'industrie, marchés pour constructions, réparations et entretiens et tous autres biens meubles susceptibles d'estimation faits entre particuliers et qui ne contiennent ni vente, ni promesse de livrer des marchandises, denrées ou autres biens meubles, sauf application du droit fixe prévu par les dispositions de l'article 135- II- 5° ci-dessous pour ceux de ces actes réputés actes de commerce ;

4°- les cessions à titre gratuit portant sur les biens visés à l'article 127 (I- A- 1°, 2° et 3° et B-3°459) ci-dessus, ainsi que les déclarations faites par le donataire ou ses représentants lorsqu'elles interviennent en ligne directe et entre époux, frères et soeurs ;

5°- les contrats, transactions, promesses de payer, arrêtés de comptes, billets, mandats, transports, cessions et délégation de créances à terme, délégation de prix stipulée dans un contrat pour acquitter des créances à terme envers un tiers, si ces créances n'ont pas fait l'objet d'un titre déjà enregistré, reconnaissances, celles de dépôts de sommes chez des particuliers, les opérations de crédit et tous autres actes ou écrits qui contiennent obligations de sommes sans libéralité et sans que l'obligation soit le prix d'une transmission de meubles ou d'immeubles non enregistrée.

Il en est de même, en cas de vente du gage, pour :

les actes de nantissement dressés en application de la législation spéciale sur le nantissement des produits agricoles, des produits appartenant à l'union des docks-silos coopératifs, des produits miniers, de certains produits et matières ;

les actes de nantissement et les quittances prévus par les articles 356 et 378 de la loi n° 15-95 formant code de commerce, promulguée par dahir n° 1-96-83 du 15 rabii I 1417 (1er août 1996) ;

6°- les partages de biens meubles ou immeubles entre copropriétaires, cohéritiers et coassociés, à quelque titre que ce soit. Toutefois, lorsque le partage comporte une soulte ou une plus-value, les droits sur ce qui en est l'objet sont perçus aux taux prévus pour les mutations à titre onéreux, au prorata de la valeur respective des différents biens compris dans le lot comportant la soulte ou de la plus-value.

Par dérogation aux dispositions de l'alinéa ci-dessus, l'attribution à un associé, à titre de partage, au cours de la vie d'une société ou à sa dissolution, d'un bien provenant d'un apport fait à ladite société par un autre associé est passible du droit de mutation à titre onéreux suivant la nature du bien retiré et sa valeur à la date de ce retrait, lorsque ce retrait a lieu avant l'expiration d'un délai de quatre (4) ans à compter de la date de l'apport en nature effectué à la société.

Est passible du même droit de mutation, l'attribution, dans le même délai, à titre de partage, à un membre de groupement d'intérêt économique, au cours de la vie dudit groupement ou à sa dissolution, d'un bien provenant d'un apport fait audit groupement par un autre membre ;

7°- les constitutions de rentes soit perpétuelles, soit viagères et de pensions à titre onéreux ;

8°- (abrogé)

9°- les actes translatifs entre co-indivisaires de droits indivis de propriétés agricoles situées à l'extérieur du périmètre urbain, sous réserve des conditions prévues à l'article 134-III ci-après ;

10°- les marchandises en stock cédées avec le fonds de commerce lorsqu'elles font l'objet d'un inventaire détaillé et d'une estimation séparée ;

11°- (abrogé)

D.- Sont soumis au taux de 1% :

1°- les cessions de titres d'obligations dans les sociétés ou entreprises et de titres d'obligations des collectivités locales et des établissements publics ;

2°- les cautionnements de sommes, valeurs et objets mobiliers, les garanties mobilières et les indemnités de même nature ;

3°- les actes d'adoul qui confirment les conventions passées sous une autre forme et qui stipulent mutation entre vifs de biens immeubles et de droits réels immobiliers. Ces actes ne sont dispensés du paiement du droit de mutation qu'à concurrence du montant des droits déjà perçu ;

4°- les délivrances de legs ;

5°- les marchés de l'Etat, dont le prix doit être payé par le Trésor public ;

6°-les prorogations pures et simples de délai de paiement d'une créance ;

7°- les quittances, compensations, renonciations et tous autres actes et écrits portant libération de sommes et valeurs mobilières, ainsi que les retraits de réméré exercés dans les délais stipulés, lorsque l'acte constatant le retrait est présenté à l'enregistrement avant l'expiration de ces délais ;

8°- (abrogé)

9°- les inventaires établis après décès ;

10°- les constitutions ou les augmentations de capital des sociétés ou des groupements d'intérêt économique réalisées par apports nouveaux, à titre pur et simple, à l'exclusion du passif affectant ces apports qui est assujetti aux droits de mutation à titre onéreux, selon la nature des biens objet des apports et selon l'importance de chaque élément dans la totalité des apports faits à la société ou au groupement d'intérêt économique.

Le même taux de 1% est applicable aux augmentations de capital par incorporation de réserves ou de plus-values résultant de la réévaluation de l'actif social⁴⁶³.

E.- (abrogé)

F.- Sont soumis au taux de 4% ⁴⁶⁵ :

1°- l'acquisition de locaux construits, par des personnes physiques ou morales de locaux construits, que ces locaux soient destinés⁴⁶⁶ à usage d'habitation, commercial, professionnel ou administratif.

Bénéficient également du taux de 4 %, les terrains sur lesquels sont édifiés les locaux précités, dans la limite de cinq (5) fois la superficie couverte ;

2°- (abrogé)⁴

3°- les cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique, d'actions ou de parts sociales dans les sociétés autres que celles visées au I-A-2° du présent article.

Par dérogation aux dispositions de l'alinéa précédent, est soumise au droit de mutation à titre onéreux, selon la nature des biens concernés, la cession par un associé qui a apporté des biens en nature à un groupement d'intérêt économique ou à une société, des parts ou actions représentatives des biens précités dans le délai de quatre (4) années à compter de la date de l'apport desdits biens

G- Sont soumis au taux de 5% les actes et conventions portant acquisition, à titre onéreux ou gratuit, de terrains nus ou comportant des constructions destinées à être démolies, immatriculés ou non immatriculés, ou de droits réels portant sur de tels terrains⁴⁶⁹.

II.- Minimum de perception

Il ne pourra être perçu moins de cent (100) dirhams pour les actes et mutations passibles des droits proportionnels prévus au présent article. Ce montant est porté à mille (1.000) dirhams en ce qui concerne les actes de constitution et d'augmentation de capital des sociétés et des groupements d'intérêt économique. »

Article 143

« Indépendamment du droit de contrôle prévu à l'article 217 ci-dessous, le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet peut exercer au profit de l'Etat un droit de préemption sur les immeubles et droits réels immobiliers ayant fait l'objet d'une mutation volontaire entre vifs, à titre onéreux ou gratuit, à l'exclusion des donations en ligne directe lorsqu'il estime insuffisant le prix de vente déclaré ou la déclaration estimative et que le paiement des droits établis sur l'estimation de l'administration n'a pu être obtenu à l'amiable. Le droit de préemption visé ci-dessus est exercé dans les formes et modalités prévues à l'article 218 ci-dessous ».

Article 184. « - Sanctions pour défaut ou retard dans les dépôts des déclarations du résultat fiscal, des plus-values, du revenu global, des profits immobiliers, des profits de capitaux mobiliers⁵⁹⁹, du chiffre d'affaires et des actes et conventions

Des majorations de 5%, 15% et 20% sont applicables en matière de déclaration du résultat fiscal, des plus-values, du revenu global, des profits immobiliers, des profits de capitaux mobiliers, du chiffre d'affaires et des actes et conventions, dans les cas suivants⁶⁰⁰ :

- 5% :

- dans le cas de dépôt des déclarations, des actes et conventions, dans un délai ne dépassant pas trente (30) jours de retard ;*
- et dans le cas de dépôt d'une déclaration rectificative hors délai, donnant lieu au paiement de droits complémentaires ;*

- 15%, dans le cas de dépôt des déclarations, des actes et conventions, après ledit délai de trente (30) jours ;

- 20%, dans le cas d'imposition d'office pour défaut de dépôt de déclaration, déclaration incomplète ou insuffisante.

Les majorations précitées sont calculées sur le montant :

1°- *soit des droits correspondant au bénéfice, au revenu global, aux profits immobiliers ou de capitaux mobiliers ou au chiffre d'affaires de l'exercice comptable, soit des droits complémentaires dus;*

2°- *soit de la cotisation minimale prévue à l'article 144 ci-dessus lorsqu'elle est supérieure à ces droits, ou lorsque la déclaration incomplète ou déposée hors délai fait ressortir un résultat nul ou déficitaire ;*

3°- *soit de la taxe fraudée, éludée ou compromise ;*

4°- *soit des droits simples exigibles ;*

5°- *soit des droits théoriques correspondant aux revenus et profits exonérés.*

Le montant de la majoration précitée ne peut être inférieur à cinq cents (500) dirhams dans les cas visés aux 1°, 2°, 3° et 5° et à cent (100) dirhams dans le cas visé au 4° ci-dessus.

Toutefois, en cas de déclaration incomplète ou insuffisante, une amende de cinq cents (500) dirhams est appliquée² lorsque les éléments manquants ou discordants n'ont pas d'incidence sur la base de l'impôt ou sur son recouvrement. »

Article 185.- « Sanctions pour infraction aux dispositions relatives au droit de communication

Sont sanctionnées par une astreinte journalière de cinq cents (500) dirhams, dans la limite de cinquante mille (50.000) dirhams, les personnes qui ne communiquent pas les informations demandées dans le délai et les conditions prévus à l'article 214-I ci-dessous.

Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables aux cadis chargés du taoutiq, aux administrations de l'Etat et aux collectivités territoriales.

Cette astreinte journalière est émise émisses par voie de rôle, d'état de produit ou d'ordre de recettes. »

Article 193.-

« Sanction pour infraction aux dispositions relatives au règlement des transactions

Indépendamment des autres sanctions fiscales, tout règlement d'une transaction dont le montant est égal ou supérieur à vingt mille (20.000) dirhams, effectuée autrement que par chèque barré non endossable, effet de commerce, moyen magnétique de paiement, virement bancaire, procédé électronique ou par compensation avec une créance à l'égard d'une même personne, à condition que cette compensation⁶¹⁶ soit effectuée sur la base de documents dûment datés et signés par les parties concernées et portant acceptation du principe de la compensation, donne lieu à l'application à l'encontre de l'entreprise venderesse ou prestataire de services, vérifiée, d'une amende de 6% du montant de la transaction effectuée :

- soit entre une société soumise à l'impôt sur les sociétés et des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu, à l'impôt sur les sociétés ou à la taxe sur la valeur ajoutée et agissant pour les besoins de leur activité professionnelle ;

- soit avec des particuliers n'agissant pas pour les besoins d'une activité professionnelle.

Toutefois, les dispositions de l'alinéa ci-dessus ne sont pas applicables aux transactions concernant les animaux vivants et les produits agricoles non transformés à l'exception des transactions effectuées entre commerçants.

-Article 306 *« L'arbitrage a pour objet de faire trancher un litige par un tribunal arbitral qui reçoit des parties la mission de juger en vertu d'une convention d'arbitrage. »*

Article 210 :

« Le droit de contrôle:

L'administration fiscale contrôle les déclarations et les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits et taxes.

A cette fin, les contribuables, personnes physiques ou morales, sont tenus de fournir toutes justifications nécessaires et présenter tous documents comptables aux agents assermentés de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur adjoint et qui sont commissionnés pour procéder au contrôle fiscal.

A défaut de présentation d'une partie des documents comptables et pièces justificatives prévus par la législation et la réglementation en vigueur au cours de la vérification d'un exercice donné, le contribuable est invité dans les formes prévues à l'article 219 ci-

dessous, à produire ces documents et pièces dans un délai de trente (30) jours à compter de la date de réception de la demande de communication desdits documents et pièces. Ce délai peut être prorogé jusqu'à la fin de la période de contrôle.

Les documents et pièces manquants ne peuvent être présentés par le contribuable pour la première fois devant la commission locale de taxation et la commission nationale de recours fiscal⁶⁴³.

L'administration fiscale dispose également d'un droit de constatation en vertu duquel elle peut demander aux contribuables précités, de se faire présenter les factures, ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels se rapportant à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation pour rechercher les manquements aux obligations prévues par la législation et la réglementation en vigueur.

En ce qui concerne les contribuables visés à l'article 146 bis ci-dessus, l'administration dispose d'un droit de constatation en vertu duquel elle demande de se faire présenter les factures d'achats ou toute autre pièce probante prévues à l'article 146 ci-dessus.

Le droit de constatation s'exerce immédiatement après remise d'un avis de constatation par les agents assermentés et commissionnés précités.

L'avis de constatation doit comporter les nom et prénoms des agents de l'administration fiscale chargés d'effectuer la constatation et informer le contribuable de l'exercice de ce droit.

Les agents précités peuvent demander copie, établie par tous moyens et sur tous supports, des pièces se rapportant aux opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation.

Ils peuvent demander aux contribuables visés à l'article 146 bis ci-dessus, une copie des factures ou documents se rapportant aux achats effectués par lesdits contribuables lors de l'intervention sur place⁶⁴⁵.

L'avis de constatation est remis contre récépissé à l'une des personnes suivantes :

1°- en ce qui concerne les personnes physiques :

a) soit à personne ;

b) soit aux employés ;

c) ou à toute autre personne travaillant avec le contribuable.

2°- en ce qui concerne les sociétés et les groupements visés à l'article 26 ci-dessus :

a) soit à l'associé principal ;

b) soit au représentant légal ;

c) soit aux employés ;

d) ou à toute autre personne travaillant avec le contribuable.

Lorsque celui qui reçoit l'avis de constatation ne veut pas accuser réception dudit avis, mention en est faite sur le récépissé susvisé par l'agent qui assure la remise.

Le droit de constatation s'exerce dans tous les locaux des contribuables concernés utilisés à titre professionnel et/ou dans des exploitations agricoles aux heures légales et durant les heures d'activité professionnelle et/ou agricole.

En cas d'opposition au droit de constatation, les contribuables s'exposent aux sanctions prévues à l'article 191-I ci-dessus.

La durée de constatation sur place est fixée au maximum à huit (8) jours ouvrables, à compter de la date de remise de l'avis de constatation. A la fin de l'opération de constatation, les agents de l'administration fiscale établissent un avis de clôture de ladite opération, signé par les deux parties dont un exemplaire est remis au contribuable.

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

Les constatations du procès-verbal peuvent être opposées au contribuable dans le cadre d'un contrôle fiscal »

Article 211.

« - Conservation des documents comptables

Les contribuables ainsi que les personnes physiques ou morales chargés d'opérer la retenue de l'impôt à la source sont tenus de conserver pendant dix (10) ans au lieu où ils sont imposés, les doubles des factures de vente ou des tickets de caisse, les pièces justificatives des dépenses et des investissements, ainsi que les documents comptables nécessaires au contrôle fiscal, notamment les livres sur lesquels les opérations ont été enregistrées, le grand livre, le livre d'inventaire, les inventaires détaillés s'ils ne sont pas recopiés intégralement sur ce livre, le livre-journal et les fiches des clients et des fournisseurs, ainsi que tout autre document prévu par la législation ou la réglementation en vigueur.

En cas de perte des documents comptables pour quelque cause que ce soit, les contribuables doivent en informer l'inspecteur des impôts, selon le cas, de leur domicile fiscal, de leur siège social ou de leur principal établissement, par lettre recommandée avec accusé de réception, dans les quinze (15) jours suivant la date à laquelle ils ont constaté ladite perte. En cas de perte des documents comptables pour quelque cause que ce soit, les contribuables doivent en informer l'inspecteur des impôts, selon le cas, de leur domicile fiscal, de leur siège social ou de leur principal établissement, par lettre recommandée avec accusé de réception, dans les quinze (15) jours suivant la date à laquelle ils ont constaté ladite perte.

Article 213. :

« - Pouvoir d'appréciation de l'administration

I.- *Lorsque les écritures d'un exercice comptable ou d'une période d'imposition présentent des irrégularités graves de nature à mettre en cause la valeur probante de la*

comptabilité, l'administration peut déterminer la base d'imposition d'après les éléments dont elle dispose.

Sont considérés comme irrégularités graves :

1°- le défaut de présentation d'une comptabilité tenue conformément aux dispositions de l'article 145 ci-dessus;

2°- l'absence des inventaires prévus par le même article ;

3°- la dissimulation d'achats ou de ventes dont la preuve est établie par l'administration;

4°- les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées, constatées dans la comptabilisation des opérations ;

5°- l'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de toute valeur probante ;

6°- la non comptabilisation d'opérations effectuées par le contribuable ;

7°- la comptabilisation d'opérations fictives.

Si la comptabilité présentée ne comporte aucune des irrégularités graves énoncées ci-dessus, l'administration ne peut remettre en cause ladite comptabilité et reconstituer le chiffre d'affaires que si elle apporte la preuve de l'insuffisance des chiffres déclarés.

II.- Lorsqu'une entreprise a directement ou indirectement des liens de dépendance avec des entreprises situées au Maroc ou hors du Maroc, les bénéfices indirectement transférés, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont rapportés au résultat fiscal et /ou⁶⁵⁵ au chiffre d'affaires déclarés.

En vue de cette rectification, les bénéfices⁶⁵⁶ indirectement transférés comme indiqué ci-dessus, sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires ou par voie d'appréciation directe sur la base d'informations dont dispose l'administration.

III.- Lorsque l'importance de certaines dépenses engagées ou supportées à l'étranger par les entreprises étrangères ayant une activité permanente au Maroc n'apparaît pas justifiée, l'administration peut en limiter le montant ou déterminer la base d'imposition de l'entreprise par comparaison avec des entreprises similaires ou par voie d'appréciation directe sur la base d'informations dont elle dispose.

IV.- Les rectifications découlant de l'application des dispositions du présent article sont effectuées, selon le cas, dans les conditions prévues à l'article 220 ou 221 ci-dessous.

V.- Les opérations constitutives d'un abus de droit ne sont pas opposables à l'administration et peuvent être écartées afin de restituer leur véritable caractère, dans les cas suivants :

- lorsque lesdites opérations ont un caractère fictif ou visent uniquement la recherche du bénéfice des avantages fiscaux à l'encontre des objectifs poursuivis par les dispositions législatives en vigueur ;

- ou lorsqu'elles visent à éluder l'impôt ou à en réduire le montant qui aurait été normalement supporté eu égard à la situation réelle du contribuable ou de ses activités, si ces opérations n'avaient pas été réalisées. »

« **.- Droit de communication et échange d'informations**

I.- Nonobstant toute disposition contraire⁶⁵⁸, et pour permettre de relever tout renseignement utile en vue de l'assiette et du contrôle des impôts, droits et taxes dus par des tiers, l'administration des impôts peut demander dans les formes de notification prévues à l'article 219 ci-dessous⁶⁵⁹, communication :

1°- de l'original ou délivrance d'une reproduction sur support magnétique ou sur papier ou sur tout autre support informatique⁶⁶⁰ :

a) des documents de service ou comptables détenus par les administrations de l'Etat, les collectivités locales, les établissements publics et tout organisme soumis au contrôle de l'Etat, sans que puisse être opposé le secret professionnel ;

b) des livres et documents, dont la tenue est rendue obligatoire par les lois ou règlements en vigueur, ainsi que tous les actes, écrits, registres et dossiers, détenus par les personnes physiques ou morales exerçant une activité passible des impôts, droits et taxes. Toutefois, en ce qui concerne les professions libérales dont l'exercice implique des prestations de service à caractère juridique, fiscal ou comptable, le droit de communication ne peut pas porter sur la communication globale du dossier.

2°- des registres de transcription tenus par les cadis chargés du taoutiq.

Le droit de communication s'exerce dans les locaux du siège social ou du principal établissement des personnes physiques et morales concernées, à moins que les intéressés ne fournissent les renseignements, par écrit, ou remettent les documents aux agents de l'administration des impôts, contre récépissé.

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

Les demandes de communication visées ci-dessus doivent être formulées par écrit et doivent préciser la nature des renseignements ou des documents demandés, les exercices ou les périodes concernés ainsi que la forme, le mode et le support de communication desdits renseignements et documents⁶⁶¹.

Les renseignements et documents visés ci-dessus doivent être transmis à l'administration fiscale, conformément aux demandes précitées, dans un délai maximum de trente (30) jours suivant la date de réception desdites demandes et doivent être complets, probants et sincères⁶⁶².

II.- L'administration des impôts peut demander communication des informations auprès des administrations fiscales des Etats ayant conclu avec le Maroc des conventions tendant à éviter des doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu.

III.- Pour les opérations effectuées avec des entreprises situées hors du Maroc, l'administration des impôts peut demander à l'entreprise imposable au Maroc communication des informations et documents relatifs :

1- à la nature des relations liant l'entreprise imposable au Maroc à celle située hors du Maroc ;

2- à la nature des services rendus ou des produits commercialisés ;

3- à la méthode de détermination des prix des opérations réalisées entre lesdites entreprises et les éléments qui la justifient ;

4- aux régimes et aux taux d'imposition des entreprises situées hors du Maroc.

La demande de communication est effectuée dans les formes visées à l'article 219 ci-dessous. L'entreprise concernée dispose d'un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la demande précitée pour communiquer à l'administration les informations et les documents demandés.

A défaut de réponse dans le délai susvisé ou de réponse ne comportant pas les éléments demandés, le lien de dépendance entre ces entreprises est supposé établi⁶⁶³.

IV- Nonobstant toute disposition contraire, la direction générale des impôts peut utiliser les données obtenues par tous les moyens aux fins d'accomplir ses attributions en matière d'assiette, de contrôle, de contentieux et de recouvrement des impôts, droits et taxes »

¹Article.....CGI

Article 218:

« Droit de préemption au profit de l'Etat :

I.- Le droit de préemption prévu à l'article 143 ci-dessus s'exerce pendant un délai franc de six (6) mois à compter du jour de l'enregistrement, le délai n'étant cependant décompté, au cas de mutation sous condition suspensive, que du jour de l'enregistrement de la réalisation de la condition»

Article 220

« .- Procédure normale de rectification des impositions

I.- L'inspecteur des impôts peut être amené à rectifier :

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

Les bases, les montants et les prix susvisés peuvent résulter soit de la déclaration du contribuable, de l'employeur ou du débirentier, soit d'une taxation d'office.

Dans ce cas, l'inspecteur notifie aux contribuables, les trois (3)665 mois qui suivent la date de la fin du contrôle fiscal666 et dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus :

- les motifs, la nature et le montant détaillé des redressements envisagés en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu ou de taxe sur la valeur ajoutée ;
- la nouvelle base devant servir d'assiette à la liquidation des droits d'enregistrement ainsi que le montant des droits complémentaires résultants de cette base.

à produire leurs observations dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la lettre de notification.

A défaut de réponse dans le délai prescrit, les droits complémentaires sont mis en recouvrement et ne peuvent être contestés que dans les conditions prévues à l'article 235 ci-dessous.

II.- *Si les observations des intéressés parviennent à l'inspecteur dans le délai prescrit et si ce dernier les estime non fondées, en tout ou en partie, il leur notifie, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus, dans un délai maximum de soixante (60) jours suivant la date de réception de leur réponse, les motifs de son rejet partiel ou total, ainsi que la base d'imposition qui lui paraît devoir être retenue en leur faisant connaître, que cette base sera définitive s'ils ne se pourvoient pas, devant la commission locale de taxation prévue à l'article 225 ci-dessous ou devant la commission nationale de recours fiscal prévue à l'article 226 ci-dessous, selon le cas667, dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de cette deuxième lettre de notification.*

III.- *(abrogé)*

IV.- *(abrogé)*

V.- *(abrogé)*

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

- pour défaut de réponse ou de recours dans les délais prescrits par les dispositions du I et II 671 du présent article ;
- après accord partiel ou total conclu par écrit entre les parties au cours de la procédure de rectification ;
- après la décision de la commission locale de taxation 672 ou celle de la commission nationale du recours fiscal ;
- pour les redressements, envisagés dans la deuxième lettre de notification, sur lesquels les commissions locales de taxation ou la commission nationale de recours fiscal se sont déclarées incompétentes, conformément aux dispositions des articles 225-I (alinéa 3) et 226-I (alinéa 4) ci-dessous 673;
- pour les redressements n'ayant pas fait l'objet d'observations de la part du contribuable au cours de la procédure de rectification.

VII.- Les décisions des commissions locales de taxation 674 et celles de la commission nationale du recours fiscal sont susceptibles de recours devant le tribunal compétent conformément aux dispositions de l'article 242 ci-dessous.

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

- en cas de défaut de notification 675 aux intéressés de l'avis de vérification et/ou de la charte du contribuable 676 dans le délai prévu à l'article 212-I (1er alinéa) ci-dessus ;
- en cas de défaut de notification de la réponse de l'inspecteur aux observations des contribuables dans le délai prévu au paragraphe II ci-dessus.

Les cas de nullité visés ci-dessus ne peuvent pas être soulevés par le contribuable pour la première fois devant la commission nationale du recours fiscal ou devant la commission locale de taxation 677.

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

Article 221.

« - Procédure accélérée de rectification des impositions

I.- L'inspecteur des impôts peut être amené à rectifier en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu et de taxe sur la valeur ajoutée :

- le résultat fiscal de la dernière période d'activité non couverte par la prescription en cas de cession, cessation totale, redressement ou de liquidation judiciaire ou transformation de la forme juridique d'une entreprise entraînant, soit son exclusion du domaine de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu, soit la création d'une personne morale nouvelle ;
- les déclarations déposées par les contribuables qui cessent d'avoir au Maroc un domicile fiscal ou un établissement principal, ou par les ayants droit des contribuables décédés ;
- les déclarations des contribuables qui cèdent des valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance ;

- les montants des retenues déclarées par les employeurs ou débirentiers qui cessent leur activité, qui transfèrent leur clientèle ou qui transforment la forme juridique de leur entreprise ;

- les impositions initiales, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, de la dernière période d'activité non couverte par la prescription, en cas de cession d'entreprise ou de cessation d'activité.

Dans ces cas, l'inspecteur notifie aux contribuables les trois (3)678mois qui suivent la date de la fin du contrôle fiscal et dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus, les motifs, le montant détaillé des redressements envisagés et la base d'imposition retenue.

Les intéressés disposent d'un délai de trente (30) jours suivant la date de la réception de la lettre de notification pour formuler leur réponse et produire, s'il y a lieu, des justifications. A défaut de réponse dans le délai prescrit, l'imposition est établie et ne peut être contestée que suivant les dispositions de l'article 235 ci-dessous.

II.- Si dans le délai prévu, des observations ont été formulées et si l'inspecteur les estime non fondées en tout ou en partie, il notifie aux intéressés, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus, dans un délai maximum de soixante (60) jours suivant la date de réception de la réponse des intéressés, les motifs de son rejet partiel ou total, ainsi que les bases d'imposition retenues en leur faisant savoir qu'ils pourront contester lesdites bases devant la commission locale de taxation prévue à l'article 225 ci-dessous ou devant la commission nationale de recours fiscal prévue à l'article 226679 ci-dessous, selon le cas, dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la deuxième lettre de notification.

L'inspecteur établit les impositions sur les bases adressées au contribuable dans la deuxième lettre de notification précitée.

A défaut de pourvoi devant la commission locale de taxation ou devant la commission nationale de recours fiscal, selon le cas680,, l'imposition émise ne peut être contestée que dans les conditions prévues à l'article 235 ci-dessus.

Le recours devant la commission locale de taxation, la commission nationale du recours fiscal et, le cas échéant, devant le tribunal compétent s'exerce dans les conditions fixées par les articles 225, 226 et 242681 ci-dessus.

III.- En cas de cessation totale d'activité suivie de liquidation, la notification du résultat de vérification de comptabilité, doit être adressée à l'entreprise avant l'expiration du délai d'un an suivant la date du dépôt de la déclaration définitive du résultat final de la liquidation682.

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

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

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

Les cas de nullité visés ci-dessus ne peuvent être soulevés par le contribuable pour la première fois devant la commission nationale du recours fiscal ou devant la commission locale de taxation. »¹

Article 224.-

« Rectification en matière de profits fonciers

En matière de profits fonciers, lorsque au vu de la déclaration du contribuable prévue à l'article 83 ci-dessus ou celle prévue à l'article 221 bis ci-dessus⁶⁸⁸, l'inspecteur des impôts est amené à apporter des rectifications ou à procéder à l'estimation du prix d'acquisition et/ou des dépenses d'investissements non justifiées ou de la valeur vénale des biens cédés, il notifie au contribuable, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus, la nouvelle base rectifiée ainsi que les motifs et le montant des redressements envisagés dans un délai maximum de quatre vingt dix jours (90) jours suivant la date du dépôt de ladite déclaration initiale ou celle de la déclaration rectificative visées respectivement aux articles 83 et 221 bis ci-dessus.

Toutefois, les rectifications précitées peuvent être effectuées par l'administration jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant la date⁶⁹¹ : □ du dépôt de la déclaration prévue à l'article 83-I ci-dessus, en cas de non respect des conditions visées à l'article 241 bis-II ci-dessous ; □ du dépôt de la déclaration prévue à l'article 83-II ci-dessus.

Si dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la notification, le contribuable accepte la base d'imposition qui lui est notifiée, l'impôt est établi par voie d'ordre de recettes.

A défaut de réponse dans le délai prescrit, l'imposition est établie et ne peut être contestée que dans les conditions prévues à l'article 235 ci-dessous.

Dans le cas où des observations ont été formulées par le contribuable dans le délai de trente (30) jours précité et si l'inspecteur les estime non fondées, en tout ou en partie, la procédure se poursuit conformément aux dispositions du II de l'article 221 ci-dessus.

Les dissimulations reconnues par les parties au contrat donnent lieu à une imposition supplémentaire dans le délai de reprise prévu à l'article 232 ci-dessous. »

-Article 225.

« - Les commissions locales de taxation

I.- Des commissions locales de taxation sont instituées par l'administration qui en fixe le siège et le ressort.

Ces commissions connaissent des réclamations sous forme de requêtes présentées par les contribuables qui possèdent leur siège social ou leur principal établissement à l'intérieur dudit ressort dans les cas suivants⁶⁹²:

- rectifications en matière de revenus professionnels déterminés selon le régime du bénéfice forfaitaire, de revenus et profits fonciers, de revenus et profits de capitaux mobiliers et des droits d'enregistrement et de timbre ;

- vérification de comptabilité des contribuables dont le chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre de chaque exercice de la période non prescrite vérifiée, est inférieur à dix (10) millions de dirhams.

Elles statuent sur les litiges qui leur sont soumis et doivent se déclarer incompétentes sur les questions qu'elles estiment portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

II.- A.- Chaque commission comprend :

I°- un magistrat, président ;

2°- un représentant du gouverneur de la préfecture ou de la province dans le ressort de laquelle est situé le siège de la commission ;

3°- le chef du service local des impôts ou son représentant qui tient le rôle de secrétaire rapporteur ;

4°-un représentant des contribuables appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité exercée par le contribuable requérant.

L'inspecteur reçoit la requête adressée à la commission locale de taxation et la transmet avec les documents relatifs aux actes de la procédure contradictoire permettant à ladite commission de statuer⁶⁹³.

Cette requête définit l'objet du désaccord et contient un exposé des arguments invoqués.

Un délai maximum de trois (3) mois est fixé pour la communication par l'administration des requêtes et documents précités à la commission locale de taxation, à compter de la date de notification à l'administration du pourvoi du contribuable devant ladite commission⁶⁹⁵.

A défaut de communication de la requête et des documents visés ci-dessus, dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à celles déclarées ou acceptées par le contribuable⁶⁹⁶.

Le secrétaire rapporteur⁶⁹⁷ convoque les membres de la commission⁶⁹⁸, au moins quinze (15) jours avant la date fixée pour la réunion dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus.

Le secrétaire rapporteur de la commission locale de taxation informe les deux parties de la date à laquelle elle tient sa réunion, trente (30) jours au moins avant cette date dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus⁷⁰⁰.

La commission statue valablement en présence du président et de deux autres membres⁷⁰¹. Elle délibère à la majorité des voix des membres présents. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

Elle statue valablement au cours d'une seconde réunion, en présence du président et de deux autres membres. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

Les décisions des commissions locales de taxation doivent être détaillées, motivées et sont notifiées⁷⁰² aux deux parties par les secrétaires rapporteurs des commissions locales de taxation, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus, dans les quatre (4) mois suivant la date de la décision.

La commission doit statuer dans un délai de douze (12) mois, à compter de la date de la réception de la requête et des documents transmis par l'administration⁷⁰³.

Le délai maximum qui doit s'écouler entre la date d'introduction d'un pourvoi et celle de la décision qui est prise, à son sujet, est fixé à vingt-quatre (24) mois.

Lorsqu'à l'expiration du délai précité, la commission locale de taxation n'a pas pris de décision, le secrétaire rapporteur⁷⁰⁴ de la commission en informe par lettre⁷⁰⁵ les parties, selon les formes prévues à l'article 219 ci-dessus, dans les deux (2) mois³ suivant la date d'expiration dudit délai de douze (12) mois.

Un délai maximum de deux (2) mois est fixé pour la communication par l'administration de la requête et documents précités à la commission nationale du recours fiscal à compter de la date de réception de la lettre d'information visée à l'alinéa ci-dessus⁷⁰⁶.

A défaut de communication de la requête et des documents visés ci-dessus, dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à celles déclarées ou acceptées par le contribuable⁷⁰⁷.

B.- Les représentants des contribuables sont désignés dans les conditions suivantes :

1°- pour les recours concernant les contribuables exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale ou agricole :

les représentants titulaires et suppléants, en nombre égal, sont désignés, pour une période de trois (3) ans, par le gouverneur de la préfecture ou de la province concernée, parmi les personnes physiques, membres des organisations professionnelles les plus représentatives des branches d'activités visées ci-dessus, figurant sur les listes présentées par ces organisations et, respectivement, par les présidents des chambres de commerce, d'industrie et de services, des chambres d'artisanat, des chambres d'agriculture et des chambres maritimes, avant le 31 octobre de l'année précédant celle au cours de laquelle les membres désignés sont appelés à siéger au sein de la commission locale.

2°- pour les recours concernant les contribuables exerçant des professions libérales :

les représentants titulaires et suppléants, en nombre égal, sont désignés, pour une période de trois (3) ans, par le gouverneur de la préfecture ou de la province concernée, parmi les personnes physiques, membres des organisations professionnelles les plus représentatives figurant sur les listes présentées par lesdites organisations avant le 31 octobre de l'année précédant celle au cours de laquelle les membres désignés sont appelés à siéger au sein de la commission locale.

La désignation des représentants visés aux 1° et 2° ci-dessus a lieu avant le 1er janvier de l'année au cours de laquelle ils sont appelés à siéger au sein de la commission locale.

C.- En cas de retard ou d'empêchement dans la désignation des nouveaux représentants, le mandat des représentants sortants est prorogé d'office de six (6) mois, au maximum

D.- La commission peut s'adjoindre, pour chaque affaire, deux experts au plus, fonctionnaires ou contribuables, qu'elle désigne et qui ont voix consultative. Elle entend le représentant du contribuable à la demande de ce dernier ou si elle estime cette audition nécessaire.

Dans les deux cas, la commission convoque en même temps le ou les représentants du contribuable et le ou les représentants de l'administration fiscale désignés à cet effet par l'administration.

La commission les entend séparément ou en même temps soit à la demande de l'une ou de l'autre partie, soit lorsqu'elle estime leur confrontation nécessaire.

Les décisions des commissions locales de taxation prises dans les affaires relatives à l'impôt sur le revenu, au titre des profits fonciers et aux droits d'enregistrement sont définitives lorsque le montant des droits en principal est inférieur ou égal à cinquante mille (50.000) dirhams⁷⁰⁹.

Les décisions des commissions locales de taxation⁷¹⁰, y compris celles portant sur les questions pour lesquelles lesdites commissions se sont déclarées incompétentes, peuvent être contestées par l'administration⁷¹¹ et le contribuable, par voie judiciaire, dans les conditions et les délais prévus à l'article 242 ci-dessous.

E- Le recours par voie judiciaire ne peut être intenté en même temps que le recours devant les commissions locales. »

-Article 226.

« - La commission nationale du recours fiscal

I.- Il est institué une commission permanente dite "commission nationale du recours fiscal" à laquelle sont adressés les recours relatifs⁷¹³ :

- à l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables prévu à l'article 216 ci-dessus, quel que soit le chiffre d'affaires déclaré ;
- aux vérifications de comptabilité des contribuables lorsque le chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre de l'un des exercices vérifiés, est égal ou supérieur à dix (10) millions de dirhams ;
- **aux rectifications des bases d'imposition pour lesquelles l'administration invoque l'abus de droit visé à l'article 213-V ci-dessus.**

Sont également adressés à la commission nationale de recours fiscal, les recours pour lesquels les commissions locales de taxation n'ont pas pris de décision dans le délai de (12) douze mois⁷¹⁵.

Cette commission, qui siège à Rabat, est placée sous l'autorité directe du **Chef du Gouvernement**.

Elle statue sur les litiges qui lui sont soumis et doit se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires **à l'exception des questions d'abus de droit**⁷¹⁶.

La commission comprend :

- sept (7)⁷¹⁷ magistrats appartenant au corps de la magistrature, désignés par le Premier ministre sur proposition du ministre de la justice ;
- trente (30) fonctionnaires, désignés par le Premier ministre, sur proposition du ministre des finances, ayant une formation fiscale, comptable, juridique ou économique et qui ont au moins le grade d'inspecteur ou un grade classé dans une échelle de rémunération équivalente. Ces fonctionnaires sont détachés auprès de la commission ;
- cent (100) personnes du monde des affaires désignées par le Premier ministre sur proposition conjointe des ministres chargés du commerce, de l'industrie et de l'artisanat, des pêches maritimes et du ministre chargé des finances, pour une période de trois ans, en qualité de représentants des contribuables. Ces représentants sont choisis parmi les personnes physiques membres des organisations professionnelles les plus représentatives exerçant des activités commerciales, industrielles, de services, artisanales ou de pêches maritimes, figurant sur les listes présentées par lesdites organisations et par les présidents des chambres de commerce d'industrie et de services, des chambres d'artisanat, des chambres d'agriculture et des chambres maritimes et ce, avant le 31 octobre de l'année précédant celle au cours de laquelle les membres désignés sont appelés à siéger au sein de la commission nationale.

En cas de retard ou d'empêchement dans la désignation des nouveaux représentants, le mandat des représentants sortants est prorogé d'office de six (6) mois au maximum.

Tout représentant des contribuables ne peut siéger à la commission nationale du recours fiscal pour un litige dont il a eu déjà à connaître en commission locale de taxation.

La commission se subdivise en sept (7)⁷¹⁸ sous-commissions délibérantes.

II.- La présidence et le fonctionnement de la commission nationale du recours fiscal sont assurés par un magistrat, désigné par le Premier ministre sur proposition du ministre de la justice. L'organisation administrative de cette commission est fixée par voie réglementaire

En cas d'absence ou d'empêchement, le président de la commission est suppléé dans ses fonctions par un président de sous-commission qu'il désigne chaque année.

*Le recours du contribuable devant la Commission nationale du recours fiscal est présenté sous forme de requête adressée à l'inspecteur par lettre recommandée avec accusé de réception*⁷²⁰.

*L'inspecteur reçoit la requête adressée à la commission nationale de recours fiscal et la lui transmet avec les documents relatifs aux actes de la procédure contradictoire permettant à ladite commission de statuer*⁷²¹.

*Cette requête définit l'objet du désaccord et contient un exposé des arguments invoqués*⁷²².

Un délai maximum de trois (3) mois est fixé pour la communication par l'administration des requêtes et documents précités à la commission nationale de recours fiscal, à compter de la date de notification à l'administration du pourvoi du contribuable devant ladite commission

A défaut de communication de la requête et des documents visés ci-dessus, dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à celles déclarées ou acceptées par le contribuable.

*Le président de la commission confie les recours pour instruction*⁷²⁵ à un ou plusieurs des fonctionnaires visés au paragraphe I du présent article et répartit les dossiers entre les sous-commissions.

*Ces dernières se réunissent à l'initiative du président de la commission. Le secrétaire rapporteur convoque les membres de la commission au moins quinze (15) jours*⁷²⁶ avant la date fixée pour la réunion dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus.

Le secrétaire rapporteur de la commission nationale informe les deux parties de la date à laquelle elle tient sa réunion, trente (30) jours au moins avant cette date dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus.

III.- *Chaque sous-commission se compose :*

- d'un magistrat, président ;

- de deux fonctionnaires tirés au sort parmi ceux qui n'ont pas instruit le dossier soumis à délibération ;

- de deux représentants des contribuables choisis par le président de la commission parmi les représentants visés au paragraphe I du présent article.

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

Chaque sous-commission tient autant de séances que nécessaire. Elle convoque obligatoirement le ou les représentants du contribuable et le ou les représentants de l'administration fiscale désignés à cet effet dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus, 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. La sous-commission peut s'adjoindre, dans chaque affaire, un ou deux experts, fonctionnaires ou non, qui ont voix consultative. En aucun cas, elle ne peut prendre ses décisions en présence du représentant du contribuable ou son mandataire, du représentant de l'administration ou des experts.

*Les sous-commissions délibèrent valablement lorsque le président et au moins deux autres membres parmi ceux visés au I du présent article sont présents. En cas de partage égal des voix, celle du président est toujours prépondérante*⁷²⁸.

Les décisions des sous-commissions doivent être détaillées et motivées et sont notifiées par le magistrat assurant le fonctionnement de la commission aux parties, dans les

formes prévues à l'article 219 ci-dessus dans les quatre (4)729 mois suivant la date de la décision.

La commission doit statuer dans un délai de douze (12) mois, à compter de la date de la réception de la requête et des documents transmis par l'administration730.

Le délai maximum qui doit s'écouler entre la date d'introduction d'un recours devant la commission nationale du recours fiscal et celle de la décision qui est prise à son sujet est fixé à douze (12) mois.

IV.- Lorsqu'à l'expiration du délai précité, la décision de la commission nationale du recours fiscal n'a pas été prise, aucune rectification ne peut être apportée à la déclaration du contribuable ou à la base d'imposition retenue par l'administration en cas de taxation d'office pour défaut de déclaration ou déclaration incomplète.

Toutefois, dans le cas où le contribuable aurait donné son accord partiel sur les bases notifiées par l'administration ou en l'absence d'observations de sa part sur les chefs de redressement rectifiés par l'administration c'est la base résultant de cet accord partiel ou des chefs de redressement précités qui est retenue pour l'émission des impositions.

V.- Les impositions émises suite aux décisions de la commission nationale du recours fiscal et celles établies d'office par l'administration, y compris celles portant sur les questions pour lesquelles ladite commission s'est déclarée incompétente, peuvent être contestées par le contribuable, par voie judiciaire dans les conditions et les délais prévus à l'article 242 ci-dessous.

Les décisions731 de ladite commission peuvent également être contestées par l'administration, par voie judiciaire, dans les conditions et les délais prévus à l'article 242 ci-dessous.

VI.- Le recours par voie judiciaire ne peut être intenté en même temps que le recours devant la commission nationale du recours fiscal. »

Article 228.-

Taxation d'office pour défaut de déclaration du résultat fiscal, du revenu global, de profit, de chiffre d'affaires ou de présentation d'actes ou de conventions I.

- Lorsque le contribuable :

1°- ne produit pas dans les délais prescrits :

- la déclaration du résultat fiscal prévue aux articles 20 et 150 ci-dessus ;

- la déclaration du revenu global prévue aux articles 82 et 85 ci-dessus;

- la déclaration de cession de biens ou de droits réels immobiliers prévue à l'article 83 ci-dessus;

- la déclaration de cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance prévue à l'article 84 ci-dessus;

- la déclaration du chiffre d'affaires prévue aux articles 110 et 111 ci-dessus;

- les actes et conventions prévus à l'article 127-I ci-dessus;

- **la déclaration de cession, de cessation d'activité et de transformation de la forme juridique de l'entreprise prévue à l'article 114 ci-dessus734.**

2°- ou produit une déclaration incomplète ou un acte sur lesquels manquent les renseignements nécessaires pour l'assiette, le recouvrement de l'impôt ou la liquidation des droits ;

3°- n'effectue pas ou ne verse pas au Trésor les retenues à la source dont il est responsable, conformément aux dispositions des articles 80 et 156 ci-dessus,

il est invité, par lettre notifiée, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus, à déposer ou à compléter sa déclaration ou son acte ou à verser les retenues effectuées ou qui auraient dû être retenues dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre.

II. - *Si le contribuable ne dépose pas ou ne complète pas sa déclaration ou son acte ou ne verse pas les retenues à la source précitées dans le délai de trente (30) jours prévu ci-dessus, l'administration l'informe, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus des bases qu'elle a évaluées et sur lesquelles le contribuable sera imposé d'office ou des droits d'enregistrement, qui seront établis, si ce dernier ne dépose pas ou ne complète pas sa déclaration ou son acte dans un deuxième délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre d'information.*

Les droits résultant de cette taxation d'office, ainsi que les majorations, amendes et pénalités y afférentes sont émis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes et ne peuvent être contestés que dans les conditions prévues à l'article 235 ci-dessous.

Article 229.

- Taxation d'office pour infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle

Lorsqu'un contribuable ne présente pas les documents comptables visés, selon le cas, aux articles 145 ou 146 ci-dessus, ou refuse de se soumettre au contrôle fiscal prévu à l'article 212 ci-dessus, il lui est adressé une lettre, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus, l'invitant à se conformer aux obligations légales dans un délai de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre.

A défaut de présentation des documents comptables dans le délai précité, l'administration informe le contribuable, par lettre notifiée dans les formes prévues par l'article 219 ci-dessus, de l'application de l'amende prévue à l'article 191-I ci-dessus, et lui accorde un délai supplémentaire de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre, pour s'exécuter ou pour justifier l'absence de comptabilité.

Lorsque dans ce dernier délai le contribuable ne présente pas les documents comptables ou si le défaut de présentation des documents comptables n'a pas été justifié, il est imposé d'office, sans notification préalable avec application de l'astreinte journalière prévue à l'article 191-I ci-dessus.

Cette imposition peut, toutefois, être contestée dans les conditions prévues à l'article 235 ci-dessous. »

-Article 242.

- Procédure judiciaire suite au contrôle fiscal

« Les décisions des commissions locales de taxation ou de la commission nationale du recours fiscal et celles portant reconnaissance desdites commissions de leur incompétence, peuvent être contestées par l'administration et le contribuable, par voie judiciaire, dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de notification des décisions desdites commissions.

L'administration et le contribuable peuvent également contester, par voie judiciaire, dans le délai prévu ci-dessus, les décisions des commissions locales de taxation⁵ ou celles de la commission nationale du recours fiscal que celles-ci portent sur des questions de droit ou de fait.

Les rectifications des impositions établies dans le cadre de la procédure prévue à l'article 221 ou 224 ci-dessus peuvent être contestées, par voie judiciaire, dans les soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision émise, selon le cas, par la commission locale de taxation ou de la commission nationale du recours fiscal.

Nonobstant toutes dispositions contraires, il ne peut être sursis au recouvrement des impôts, droits et taxes exigibles suite au contrôle fiscal que sur la constitution de garanties suffisantes, telles que prévues par l'article 118 de la loi précitée n° 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques.

L'expert nommé par le juge doit être inscrit au tableau de l'ordre des experts comptables ou sur la liste des comptables agréés. Il ne peut :

- fonder ses conclusions sur des moyens ou documents qui n'ont pas été soumis à la partie à laquelle ils sont opposés durant la procédure contradictoire ;*
- se prononcer sur des questions de droit autres que celles relatives à la conformité à la législation qui les régit, des documents et pièces qui lui sont présentés. »*

Code de recouvrement des créances publiques.

Article 20 :

« Le paiement des impôts, taxes et autres créances publiques intervient soit par versement d'espèces ou remise de chèque, soit par virement ou versement à un compte ouvert au nom du comptable chargé du recouvrement ou encore par tout autre moyen de paiement prévu par la réglementation en vigueur.

Tout paiement donne lieu à délivrance d'une quittance ou d'une déclaration de versement dans les conditions fixées par la réglementation en vigueur. »

Article 21 :

(modifié, article 16 de la loi de finances n° 45-02 pour l'année budgétaire 2003 promulguée par le dahir n° 1-02-362 du 31 décembre 2002) Les impôts et taxes émis par voie de rôles ou états de produits sont payables avant leur date d'exigibilité.

« A défaut de paiement avant la date d'exigibilité, les sommes restant dues sont passibles d'une majoration de retard aux taux de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire.

Toutefois, cette majoration ne s'applique pas à la taxe urbaine ou à la taxe d'édilité lorsque le montant de la cote ou de la quote-part des droits figurant au rôle n'excède pas mille (1.000) dirhams pour chacune des deux taxes.

Les dispositions ci-dessus s'appliquent aux versements spontanés effectués à compter du 1er février 2003 et aux rôles et états de produits émis à compter du 1er janvier 2003. »

Article 22 :

(modifié, article 16 de la loi de finances n° 45-02 pour l'année budgétaire 2003 promulguée par le dahir n° 1-02-362 du 31 décembre 2002) les impôts et taxes émis à titre de régularisation par voie de rôles ou d'états de produits sont passibles d'une majoration de retard au taux de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire applicable à compter de la date d'exigibilité jusqu'à celle de leur émission.

Pour le recouvrement des rôles ou des états de produits, il est appliqué une majoration de 0,50 % par mois ou fraction de mois supplémentaire écoulé entre la date d'émission et celle du paiement.

Les dispositions ci-dessus s'appliquent aux versements spontanés effectués à compter du 1er février 2003 et aux rôles et états de produits émis à compter du 1er janvier 2003. »

Article 23 :

« Les ordres de recette relatifs aux créances visées à l'article 12 ci-dessus qui ne comportent pas d'intérêts de retard, sont passibles d'une majoration au taux de 6% l'an. Cette majoration est calculée au prorata du retard écoulé depuis la date d'exigibilité jusqu'à celle de paiement. Tout mois entamé est décompté entièrement. »

Article 24 :

(modifié, article 16 de la loi de finances n° 45-02 pour l'année budgétaire 2003 promulguée par le dahir n° 1-02-362 du 31 décembre 2002) Les majorations de retard, visées aux articles 21, 22 et 23 ci-dessus, s'appliquent au principal de la créance exigible, à l'exclusion des amendes et des pénalités. Leur montant est arrondi au dirham supérieur. Elles sont directement appliquées par les comptables chargés du recouvrement, compte tenu du montant de la majoration

de retard inclus, le cas échéant, dans les rôles et les états de produits qui sont émis.

Les dispositions ci-dessus s'appliquent aux versements spontanés effectués à compter du 1er février 2003 et aux rôles et états de produits émis à compter du 1er janvier 2003.

les taxes et impôts locaux demeurent soumis aux intérêts et majorations de retard prévus par les textes qui les régissent.

Article 117 :

« Nonobstant toute réclamation ou instance, les redevables sont tenus au paiement des impôts, taxes et autres créances mis à leur charge, dans les conditions fixées par la présente loi.

Toutefois, le redevable qui conteste en totalité ou en partie, les sommes qui lui sont réclamées peut surseoir au paiement

de la partie contestée à condition qu'il ait introduit sa réclamation dans les délais prévus par les lois et règlements en vigueur et constitué des garanties propres à assurer le recouvrement des créances contestées.

A défaut de constitution de garanties ou lorsque celles offertes sont estimées insuffisantes par le comptable chargé du recouvrement, celui-ci continue les diligences jusqu'à l'apurement de la créance. »

Dahir n°1.72.532 du 8 janvier 1973 :

Article 32 :

« Indépendamment de l'action en expertise prévue à l'article 12 du livre premier annexé au décret n° 2-58-1151 du 12 Joumada II 1378 (24 décembre 1958) portant codification des textes sur l'enregistrement et le timbre, le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet peut exercer au profit de l'Etat, un droit de préemption sur les immeubles et droits réels immobiliers ayant fait l'objet d'une mutation volontaire entre vifs à titre onéreux ou gratuit..... »

La loi cadre 18-95 formant charte d'investissement :

Article 17

« Les contrats visés ci-dessus peuvent comporter des clauses stipulant qu'il sera procédé au règlement de tout différent afférent à l'investissement, pouvant naître entre l'Etat marocain et l'investisseur étranger, conformément aux conventions internationales ratifiées par le Maroc en matière d'arbitrage international. »

Dahir du 2 Juin 1915:

Article 9 :

« La propriété immobilière est le droit de jouir et de disposer d'un immeuble par nature ou par destination de la manière la plus absolue pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements ».

Article 25 :

« La préemption est le droit reconnu à tout copropriétaire indivis d'immeubles ou de droits réels immobiliers d'acquérir la portion vendue à un tiers en se substituant à cet acquéreur moyennant le remboursement du montant du prix de vente ainsi que celui des améliorations et des loyaux coûts du contrat. »

La loi 24-86 régissant l'Impôt sur les Sociétés :

Article 39

« Notification préalable et contestations.

- I- Dans le cas où l'inspecteur des impôts directs et taxes assimilées est amené à rectifier la base d'imposition, que celle-ci résulte de la déclaration de la société ou d'une taxation d'office, il notifie à la société, par lettre recommandée avec accusé de réception, les motifs, la nature et le montant détaillé des redressements envisagés et l'invite à produire ses observations dans un délai de trente jours suivant la date de réception de la lettre de notification. A défaut de réponse dans le délai prescrit, l'imposition est établie et ne peut être contestée que dans les conditions prévues à l'article 52 de la présente loi.
- II- Si les observations de la société parviennent à l'inspecteur dans le délai prescrit et si ce dernier les estime non fondées, en tout ou en partie, il notifie à la société, par lettre recommandée avec accusé de réception, dans un délai maximum de soixante jours suivant la date de réception de la réponse de la société, les motifs de son rejet partiel ou total ainsi que la base d'imposition qui lui paraît devoir être retenue en faisant connaître, à la, société intéressée, que cette base sera définitive si elle ne se pourvoit pas devant la commission locale de taxation, prévue à l'article 40 de la présente loi, dans un délai de trente jours suivant la date de réception de cette deuxième lettre de notification.
- III- L'inspecteur reçoit les réclamations adressées à la commission locale de taxation et notifie les décisions de celle-ci aux sociétés par lettre recommandée avec accusé de réception.
- IV- Les décisions de la commission locale de taxation peuvent faire l'objet, soit par la société soit par l'administration, d'un recours devant la commission dite « Commission nationale du recours fiscal » prévue à l'article 41 de la présente loi.
- Le recours de la société est présenté sous forme de requête adressée à ladite commission, par lettre recommandée avec accusé de réception, dans un délai maximum de soixante jours suivant la date de la notification de la décision de la commission locale de taxation. La requête définit l'objet du désaccord et contient un exposé des arguments invoqués par la société.
- Le recours de l'administration est présenté, dans le délai fixé à l'alinéa ci-dessus, par le directeur des impôts.
- Le défaut de recours dans le délai prévu ci-dessus est considéré comme une acceptation tacite de la décision de la commission locale de taxation.
- V- Lorsque la société ou l'administration saisit la commission nationale du recours fiscal, celle-ci d'une part, en informe l'autre partie, par lettre recommandée avec accusé de réception, dans le délai de trois mois suivant la date de réception du recours en lui communiquant copie de la requête dont elle a été saisie et, d'autre part, demande à l'administration, par lettre recommandée avec accusé de réception, de lui transmettre le dossier fiscal afférent à la période litigieuse dans le délai de trois mois suivant la date de réception de ladite demande.
- A défaut de communication du dossier fiscal dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à :

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

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

VI- Sont immédiatement émis par voie de rôle, les droits supplémentaires et, les pénalités y afférentes découlant des impositions établies :

- pour défaut de réponse ou de recours dans les délais prescrits par les dispositions du I, II et IV ci-dessus.
- après l'accord partiel ou total conclu par écrit entre les parties au cours de la procédure de rectification.
- après décision définitive de la commission nationale du recours fiscal.

VII- La procédure de rectification est frappée de nullité :

- en cas de défaut d'envoi à la société de l'avis de vérification dans le délai prévu au § II de l'article 33 ci-dessus.
- en cas de défaut de notification de la réponse de l'inspecteur aux observations de la société dans le délai prévu au § II ci-dessus.

VIII- Les dispositions du présent article sont applicables en cas de rectification des bases d'imposition des sociétés ayant fait l'objet de fusion. »

Dahir des Obligations et Contrats

Article 207:

« Le débiteur peut opposer au cessionnaire toutes les exceptions qu'il aurait pu opposer au cédant, si elles étaient déjà fondées au moment de la cession ou de la signification. Il ne peut opposer l'exception de simulation, ni les contre-lettres et traités secrets échangés entre lui et le cédant, lorsque ces conventions ne résultent pas du titre constitutif de l'obligation, et que le cessionnaire n'en a pas obtenu connaissance. »

Article 974 :

« Si l'un des communistes vend à un tiers sa part indivise, les autres cointéressés peuvent racheter cette part en remboursant à l'acheteur le prix, les loyaux coûts du contrat, et les dépenses nécessaires ou utiles par lui faites depuis la vente. La même disposition s'applique en cas d'échange. Chacun des communistes peut exercer le retrait dans la proportion de sa part indivise ; il doit exercer le retrait pour le tout, en cas d'abstention

des autres. Il doit payer comptant ou au plus tard dans un délai de trois jours, passé lequel l'exercice du droit de retrait est sans effet. »

Article 975 :

« Le retrait s'étend de droit, non seulement à la part vendue par le communiste, mais aussi à ce qui en fait partie à titre d'accessoire ; il peut aussi avoir pour objet l'accessoire d'une part indivise, lorsque l'accessoire est vendu indépendamment du principal dont il fait partie. »

INDEX DES MOTS CLETS

(Les numéros renvoient aux numéros de paragraphes)

A

Abandon de créance.*170, 194*

Acte anormal de gestion.*156,157,159,160,172*

Autonomie du droit fiscal ,*4, 35,177 et s*

Acte juridique.*182,183*

Avis à tiers détenteur. *91, 103 et s*

C

Cour européenne des droits de l'homme.*202,204,244,246,259,286,291,298*

Choix de la solution la plus avantageuse. *132, 134*

Choufâa. *25,26,27,29*

Collaboration.304, 309

Commission :

*Locale de taxation.*66, 212,214,216,219, 258

*Nationale du recours fiscal,*66, 168, 212, 213, 214, 216, 219,
258

Comptable public.,113

Contradictoire.3,171,180,200,203,210,217,219,221,222,236,297,298,300,3
10

Contentieux. 5,10,13,14,15,19,20,58,71,111,198 *et s*, 207, 209 *et s*

Contribuable. 219 *et s*, 225 *et s*, 231 *et s*, 297 *et s*

Contrainte. 302 *et s*

Conseil supérieur du pouvoir judiciaire. 255

Coup d'accordéon. 189, 193 *et s*

Créance publique75, 108

D

Délai

*De recours.*207,210,226,245

*Raisnable.*208 et s, 215 et s

Droits de l'homme. 245 et s, 253, 260

Droit musulman. 25 et s

Droit de se taire .287, 302 et s

Doctrine administrative. 231, 251

E

Egalité.281, 306

Expropriation.38, 40 et s

Excès de pouvoir. 38 , 230,232, 263, 271 et s

Expertise.273 et s

F

Force de chose jugée .263, 268

Frais :

Judiciaire . 269 et s

d'expertise. 205 et s, 273

Fraude fiscale. 18, 203 et s

G

Garantie.5,6,7,12,13,15,16,17,19,22 ,27,48,50,57,63,73,74,71,78,81,87

Gestion.114, 115, 116, 128, 129, 130, 132, 133, 134, 136, 138 ,139 et s

H

Hypothèque du trésor⁷⁶ et s

I

Imposition,5, 64 et s 142, 151, 159, 168, 188, 190, 197, 203, 205, 207, 210, 215, 224

Incitations fiscales,127, 133

Intérêt :

Général,6,24,26,28,31,37,44,46,68,78,79,80,85,92,95,98,101,130,265,
268

Privé. 28,163

J

Judiciarisation, 248 *et s*

Juste équilibre42, 72, 79,92, 95,103, 180, 286, 299

Justice. 44, 46,58, 67,161, 199,200, 202, 203, 208, 209, 212, 214, 226, 262,
263, 264, 266, 267, 268,269, 270

L

Liberté :

de commerce 117 *et s*

d'exploitation.124 *et s*

contractuelle. 125 *et s*

de concurrence. 8, 119 *et s*

de gestion. 116, 128, 129 *et s*

d'entreprendre. 39, 140 et s

M

Mauvaise foi. 186, 294 et s

N

Non immixtion. 128, 134 et s

O

Option. 75, 94, 96, 139 et s

P

Préemption, 29 et s

Prénotation75, 83 et s

Preuve225, 240, 241, 244, 257, 268, 274 et s

Présomption, 15, 286 et s

Privilège pour le Trésor. 99,109 et s

Procès équitable.198 et s

Processuelles57, 198, 247, 248, 267

Proportionnalité41, 46, 48, 71,78 et s, 95 et s, 121

R

Réalisme.64, 170, 176, 177,178

Réclamation 95,199, 210, 212, 220, 222et s

Recevabilité225, 227, 232, 243, 273, 286

Reconstitution du chiffre d'affaires66,163,165 et s172

Recouvrement 7, 22, 30,40, 41, 73 et s 78, 82 et s 96, 99,102, 103

Relativité des contrats62, 63,66 et s

Requête introductive d'instance89, 272

Risque excessif.158, 160

S

Sanctions :

Administratives 17, 288, 294 et s

*Fiscales*16, 17, 288, 292 et s 298 et s

Pénales 288,294

Saisie 74, 77, 87, 91 et s

Sécurité financière 103 et s 203

Simulation 186, 189, 218

Solidarité, 44, 107, 109, 111

Sursis :

de paiement : 112, 256, 267, 282, 283, 284, 285, 286

à exécution 106, 283, 284, 285, 286

Suretés réelles, 76 et s

T

Taxation d'office. 199, 209, 210, 222, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 240, 241, 270, 296, 304, 309

V

Valeur :

Vénale, 23, 37, 38, 40, 44, 47, 51, 53, 55, 57, 59, 60, 69

Universelle, 16, 259

Vérification 18, 66, 89, 138, 163, 164, 167, 173, 188, 192, 203, 217, 238,
266, 297, 308, 310

Voie de fait. 112,113,263

TABLE DES MATIERES

SOMMAIRE.....	4
ABREVIATIONS.....	5
INTRODUCTION.....	10
PREMIERE PARTIE : Les droits substantiels du contribuable	30
TITRE I : La garantie du droit de propriété à l'épreuve des procédures fiscales.....	31
CHAPITRE 1 : Le droit de propriété et le contrôle fiscal.....	32
Section1 : Le droit de préemption en matière d'enregistrement : Indivision invisible.....	34
Paragraphe 1 : La conciliation entre intérêt général et intérêt privé.....	35
<i>A- Le fondement de la choufâa en droit musulman.....</i>	<i>36</i>
1-La garantie relative du droit de propriété en droit musulman.....	37
2- Les considérations fiscales de la préemption chez les Byzantins.....	39
<i>B- La conception de la préemption en droit immobilier marocain.....</i>	<i>41</i>
1 - L'exception au droit de propriété du vendeur	42
2- La limitation du droit de propriété de l'acquéreur	44
Paragraphe 2 : Les règles de la préemption en droit fiscal marocain	46
<i>A- Le fondement de la préemption en droit fiscal.....</i>	<i>48</i>
1- Le cadre législatif de la préemption en droit fiscal.....	49
2- L'approche jurisprudentielle de la préemption en droit fiscal.....	51
<i>B- L'assimilation de la préemption fiscale à une expropriation.....</i>	<i>54</i>
1- Les analogies soutenues entre l'expropriation et la préemption.....	55

2-Les divergences relevées entre l'expropriation et la préemption fiscale.....	58
Section 2 : La révision du prix de cession des biens immeubles face au droit de propriété.....	62
<i>Paragraphe 1 : La réévaluation du prix de cession à l'occasion de la vente d'un bien immeuble.....</i>	<i>63</i>
<i>A- La valeur vénale dans la confusion entre dissimulation et insuffisance du prix de cession</i>	<i>64</i>
1- La conception de la valeur vénale par l'administration fiscale.....	65
2- La conception jurisprudentielle de la notion de la valeur vénale.....	67
<i>B- L'amalgame de la méthode d'évaluation de la valeur vénale</i>	<i>70</i>
1- Le recours systématique à l'expertise.....	71
2- Une marge d'interprétation assez étroite	74
<i>Paragraphe 2 : Le conflit entre le droit de propriété et la détermination du profit taxable</i>	<i>76</i>
<i>A- L'article 65-I du Code général des impôts au regard du principe de la relativité des contrats.....</i>	<i>78</i>
1- L'extension de l'effet relatif du contrat par la norme fiscale	79
2- Le risque de la remise en cause de la relativité des contrats sur le droit de propriété.....	81
<i>B- La taxation de l'expropriation.....</i>	<i>85</i>
1- Le concept de l'indemnisation dans le cadre de l'expropriation.....	86
2- Le rapprochement entre fruit de cession et indemnisation.....	89
<i>CHAPITRE 2 : Le droit de propriété et les procédures de recouvrement forcé.....</i>	<i>93</i>
Section 1 : L'étendu des mesures de sureté du Trésor face au droit de propriété.....	95
<i>Paragraphe 1 : L'impact des mesures de sûretés sur la sécurité patrimoniale du contribuable.....</i>	<i>96</i>
<i>A- La procédure de l'hypothèque du Trésor : Un resserrement du droit de propriété.....</i>	<i>97</i>
1- Le rattachement de l'hypothèque du trésor au droit de propriété.....	98
2- Le conflit autour du rôle économique de l'Etat dans le recouvrement des créances et la protection du droit de propriété.....	100
<i>B- Un contrôle juridictionnel de la procédure d'hypothèque du trésor : Une nécessité absolue.....</i>	<i>102</i>

Paragraphe 2- L'impact du deuxième alinéa de l'article 29 du code de recouvrement sur la sécurité patrimoniale du redevable	104
<i>A- La portée des mesures conservatoires prévues par le 2^{ém} paragraphe de l'article 29</i>	<i>105</i>
<i>B- La confusion entre hypothèque forcée et prénotation dans la confrontation au droit de propriété</i>	<i>107</i>
Section 2 : Le déploiement circonscrit des voies de recouvrement forcé sur le droit de propriété.....	111
Paragraphe 1- La saisie immobilière : Confusion entre but recherche et moyens utilisés	112
<i>A- Le droit de propriété et la nécessité de recouvrement des créances publiques</i>	<i>113</i>
<i>B- La saisie par voie de compensation et la sécurité patrimoniale du redevable</i>	<i>116</i>
Paragraphe 2 : La procédure de l'avis à tiers détenteur en amont du droit de propriété	119
<i>A -La procédure d'ATD et la sécurité financière du redevable</i>	<i>120</i>
<i>B- La solidarité forcée et la sécurité patrimoniale du tiers détenteur</i>	<i>123</i>
<i>1- Une mesure restrictive du droit de propriété.....</i>	<i>124</i>
<i>2 –La voie de fait.....</i>	<i>126</i>
TITRE II : La garantie de la liberté d'entreprendre à l'épreuve du contrôle fiscal	130
Chapitre I : La liberté d'entreprendre en droit fiscal.....	131
Section1 : La liberté des décisions de gestion en droit fiscal	132
Paragraphe1 : Le principe de la liberté d'entreprendre dans la constitution marocaine.....	133
<i>A- Le fondement du principe de la liberté d'entreprendre</i>	<i>134</i>
<i>B - La dimension économique de la liberté d'entreprendre</i>	<i>136</i>
Paragraphe 2 : Le principe de la liberté des décisions de gestion en droit fiscal.....	138
<i>A- La liberté de gestion comme principe de base de la liberté d'entreprendre en droit fiscal</i>	<i>140</i>
<i>B- Le principe de non immixtion dans la gestion de l'entreprise</i>	<i>143</i>
Section 2 : La liberté de gestion en droit fiscal à travers les options fiscales.....	146
Paragraphe 1 : La simultanéité de l'option fiscale et liberté de gestion.....	147

<i>A-La portée de la décision de gestion.....</i>	148
<i>B- Les caractères de la décision de gestion dans le choix de l'option.....</i>	149
<i>Paragraphe 2 :L'opposabilité des options fiscales aux acteurs de la liberté de gestion en droit fiscal</i>	151
<i>A- L'opposabilité de l'option choisie librement au contribuable.....</i>	152
<i>B- La portée du principe de l'opposabilité de l'option à l'administration.....</i>	153
<i>Chapitre 2 : Les gardes fous de la liberté d'entreprendre en matière fiscale.....</i>	156
<i>Section 1 : La théorie de l'acte anormal de gestion.....</i>	158
<i>Paragraphe1 : Le fondement de l'acte anormal de gestion en droit fiscal.....</i>	158
<i>A- La notion de l'acte anormal de gestion.....</i>	159
<i>B- L'approche administrative de la notion de l'acte anormal de gestion au risque excessif.....</i>	162
<i>Paragraphe 2 :L'acte anormal de gestion et la reconstitution du chiffre d'affaires.....</i>	164
<i>A- La remise en cause du principe de la liberté de gestion à l' occasion du rejet de la comptabilité.....</i>	165
<i>B- La remise en cause du principe de la liberté de gestion en droit fiscal à l'occasion de la minoration du chiffre d'affaires</i>	168
1-La réintégration des créances abandonnées au résultat fiscal.....	169
2- Les présomptions de minoration du chiffre d'affaires	171
<i>Section 2 :La notion d'abus de droit et la liberté d'entreprendre.....</i>	175
<i>Paragraphe 1 : La spécificité de l'abus de droit en matière fiscale.....</i>	176
<i>A- La théorie fiscale de l'abus de droit.....</i>	177
1- Le fondement d'abus de droit en droit fiscal.....	178
2- Le particularisme de l'abus de droit en matière fiscale.....	179
<i>B- Les éléments constitutifs de l'abus de droit en matière fiscale.....</i>	181
<i>Paragraphe2 : La remise en cause de la liberté de gestion à travers la notion de l'abus de droit.....</i>	184

A-La spécificité de l'abus de droit à l'égard de la simulation et la fraude à la loi.....185

B- La mise en œuvre de la théorie de l'abus de droit dans le cadre de la vérification de comptabilité188

Deuxième Partie : Le procès fiscal est-il un procès équitable?.....193

TITRE I : Les garanties processuelles du contribuable dans la phase précontentieuse du procès fiscal.....195

Chapitre 1 : L'influence de l'obligation de saisine des commissions sur le délai raisonnable197

Section 1 : L'ingérence du délai raisonnable et la procédure devant les commissions fiscales.....199

Paragraphe 1- L'élaboration du concept du délai raisonnable en contentieux fiscal.....200

A- L'appréciation du délai raisonnable.....201

B- Le délai raisonnable comme traitement de la lenteur de la procédure précontentieuse en matière fiscale.....204

Paragraphe 2 Le délai irrationnel de recours devant les commissions206

A- La computation du point de départ du délai raisonnable.....207

B-L'applicabilité de la notion du délai raisonnable dans la computation du délai d'agir pour la contestation des impositions.....209

Section 2 : Le champ d'intervention des commissions fiscales au regard du délai raisonnable.....212

Paragraphe 1 : Le droit au juge décalé par la procédure de saisine des commissions214

A- La juridictionnalisation des commissions.....215

B- L'aspect restreignant des décisions des commissions quant au délai raisonnable.....218

Paragraphe 2 : Les moyens alternatifs au règlement amiable du contentieux fiscal220

<i>A- La simulation d'arbitrage dans le contentieux fiscal marocain</i>	221
<i>B- Vers une consécration progressive de l'arbitrage en contentieux fiscal marocain</i>	223
Chapitre 2 : L'emprise du recours préalable à travers la réclamation sur les fondements du procès équitable	226
Section1- Les délais d'instruction du recours préalable face au délai raisonnable du procès équitable	228
<i>Paragraphe 1 : Les délais de présentation de réclamation et le délai raisonnable</i>	229
<i>A- Les délais opposables au contribuable</i>	229
<i>B- Les délais accordés à l'administration</i>	231
<i>Paragraphe2 : L'utilité de la réclamation et le recours au juge dans un délai raisonnable</i>	234.
<i>A- Les exceptions au recours préalable imposées par la jurisprudence</i>	234
<i>B- La nécessité d'ouvrir un dialogue avant de recourir au juge</i>	237
Section 2 : La position doctrinale de l'administration comme frein au procès équitable dans le délai raisonnable	239
<i>Paragraphe 1 : L'attitude du contribuable déclenchant la procédure de taxation d'office</i>	240
<i>A-La défaillance du contribuable dans le dépôt de la déclaration</i>	240
<i>B- L'imposition d'office pour défaut de coopération</i>	242
<i>Paragraphe 2 : L'impact de la procédure de taxation sur les garanties du délai raisonnable</i>	245
<i>A-La notion de présomption légale en droit fiscal marocain</i>	246
<i>B- Les présomptions légales au regard du juge</i>	247
TITRE II : L'ingérence de la garantie constitutionnelle du procès équitable au stade judiciaire du procès fiscal	251
Chapitre I : Le procès fiscal au stade judiciaire du contentieux est-il équitable ?	252
Section 1 : Le droit au juge et les garanties procédurales devant l'instance fiscale	254
<i>Paragraphe 1- Les garanties processuelles du droit au juge prévues par la constitution</i>	255

<i>A - L'opposabilité des dispositions de l'article 117 de la constitution au procès fiscal</i>	256
<i>B- La garantie du droit à un juge : Quelle portée pour le contentieux fiscal</i>	259
<i>Paragraphe 2 : La garantie de l'exécution des décisions rendues par l'instance fiscale : Prolongement du droit au juge</i>	261
<i>A-L 'affirmation du droit à l'exécution des jugements comme droit fondamental</i>	262
<i>B- L'exécution au niveau du comptable public : conflit de compétence ou paresse administrative</i>	267
Section 2 : Les restrictions au droit au juge	269
<i>Paragraphe 1 : Les restrictions processuelles du procès fiscal</i>	270
<i>A- La consignation préalable des frais judiciaire</i>	270
1-Un obstacle financier pour le contribuable.....	271
2- L'exonération au profit de l'Administration fiscale demanderesse à l'instance.....	273
<i>B- La conception de la preuve en matière fiscale : Obstacle matériel au droit dans juge en procès fiscal</i>	275
1- La limitation des pouvoirs du juge dans la nomination de l'expert.....	276
2-La limitation du champ d'action de l'expert.....	277
<i>Paragraphe 2 : Les restrictions tenant au sursis à exécution des créances contestées</i>	280
<i>A-La complexité de la dualité du sursis.</i>	281
<i>B- L'opposabilité des règles de sursis au juge du référé fiscal</i>	283
<i>Chapitre 2: L'applicabilité des garanties constitutionnelles du procès pénal au procès fiscal</i>	286
Section I : le conflit entre la présomption d'innocence et les sanctions administratives fiscales	287
<i>Paragraphe 1 : La notion de présomption d'innocence</i>	288
<i>A-La nature de la présomption d'innocence au vu de l'article 119 de la constitution</i>	289
<i>B- Les critères d'opposabilité du principe de la présomption d'innocence</i>	291
<i>Paragraphe 2 : La dimension répressive des sanctions administratives fiscales</i>	293

<i>A- L'assimilation des sanctions administratives à des sanctions pénales</i>	295
<i>B- Le contrôle juridictionnel des sanctions administratives fiscales</i>	297
1- L'élargissement de la notion d'accusation en matière de sanctions administratives fiscales	298
2-L'extension des garanties de la procédure principale à celle accessoire.....	301
Section 2 : Le droit de garder le silence et ne point contribuer à sa propre incrimination face aux sanctions administratives fiscales	304
<i>Paragraphe 1 : L'applicabilité du droit au silence en contentieux fiscal : Garantie d'un procès équitable</i>	305
<i>A- Les éléments constitutifs du droit de se taire et ne point contribuer à sa propre incrimination en droit</i>	306
<i>B- La conception européenne du droit de garder le silence en contentieux fiscal</i>	307
<i>Paragraphe 2 : L'équilibre entre le droit de se taire et le contrôle fiscal</i>	311
<i>A- L'invocation du droit de se taire au cours de la procédure de contrôle</i>	312
<i>B- L'opposabilité du droit de se taire au revers de la charge de la preuve au juge fiscal</i>	314.

Conclusion

BIBLIOGRAPHIE

Textes de lois

INDEX DES MOTS CLETS

TABLE DES MATIERES