

NOTE CIRCULAIRE

N° 716

RELATIVE AU LIVRE DES PROCÉDURES FISCALES

ABREVIATIONS

B.O.	: Bulletin officiel
C.G.N.C.	: Code Général de Normalisation Comptable
C.L.C.	: Commission Locale Communale
C.L.T.	: Commission Locale de Taxation
C.N.C.	: Conseil National de la Comptabilité
C.N.R.F.	: Commission Nationale de Recours Fiscal
D.E.	: Droits d'enregistrement
D.O.C.	: Dahir formant code des Obligations et Contrats
I.R.	: Impôt sur le Revenu
I.S.	: Impôt sur les Sociétés
L.A.R.	: Livre d'Assiette et de Recouvrement
L.F.	: Loi de finances
L.P.F.	: Livre des Procédures Fiscales
O.C.D.E	: Organisation pour le Commerce et le Développement Economique
O.N.I.C.L.	: Office National Interprofessionnel des Céréales et Légumineuses
R.N.R.	: Résultat Net Réel
R.N.S.	: Résultat Net Simplifié
T.V.A.	: Taxe sur la Valeur Ajoutée

INTRODUCTION

Le livre des procédures fiscales (L.P.F.) institué par l'article 22 de la loi de finances n° 26-04 pour l'année budgétaire 2005, tel que modifié et complété par l'article 7 de la loi de finances n° 35-05 pour l'année budgétaire 2006, constitue la première étape dans le processus d'élaboration du Code Général des Impôts (C.G.I.).

Ce livre regroupe dans un seul texte l'ensemble des dispositions relatives aux procédures fiscales prévues antérieurement au 1^{er} janvier 2005 dans les textes de lois relatifs à l'impôt sur les sociétés (I.S.), à l'impôt général sur le revenu (I.G.R.), devenu impôt sur le revenu (I.R.) à compter du 1^{er} janvier 2006, à la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.) et aux droits d'enregistrement (D.E.).

Il constitue l'aboutissement de l'ensemble des mesures d'harmonisation et de simplification des textes fiscaux, introduites lors des dernières lois de finances dans la perspective de l'élaboration du C.G.I.

Ainsi, le regroupement de l'ensemble de ces dispositions et leur codification se sont traduits par :

- ✓ la reprise de la quasi-totalité des dispositions relatives aux procédures fiscales prévues dans les différents textes précités ;
- ✓ l'extension aux autres impôts des dispositions prévues par un ou plusieurs textes fiscaux, notamment celles relatives à la vérification et à la rectification des bases d'imposition en cas de cessation totale d'activité suivie de liquidation ;
- ✓ l'extension aux D.E. des dispositions relatives à la compensation, en harmonisation avec l'I.S., l'I.R. et la T.V.A. ;
- ✓ l'institution de nouvelles dispositions visant l'amélioration des règles de procédures et une meilleure efficacité du dispositif en vigueur, à savoir :
 - l'amélioration et l'harmonisation de la procédure de notification ;
 - l'institution du recours judiciaire suite aux décisions définitives de la commission locale de taxation (C.L.T.) ;
 - l'institution de la procédure de rectification de l'impôt retenu à la source ;
 - la prorogation du délai de notification des décisions de la commission nationale du recours fiscal (C.N.R.F.) de 30 jours à 6 mois ;
 - l'interruption de la prescription par la première lettre de notification prévue aux articles 11- I, 12- I, 15 (premiers alinéas), 19 - I et 20 premier alinéa, ainsi que par la lettre d'information prévue à l'article 13 - A du L.P.F ;

- la suspension de la prescription entre la date de l'introduction du recours devant la C.L.T. et la date de notification de la décision prise en dernier ressort soit par la C.L.T., soit par la C.N.R.F. ;
- l'harmonisation du traitement fiscal des bénéficiaires transférés indirectement par les entreprises résidentes avec celui des entreprises non résidentes ;
- l'actualisation des références aux articles de l'I.S, de l'I.R, de la T.V.A et des D.E., suite à l'élaboration du livre d'assiette et de recouvrement ;
- l'application de la procédure accélérée pour les entreprises en redressement ou en liquidation judiciaire ;
- la réduction, de 15 à 10 ans, du délai de prescription pour la réclamation des droits d'enregistrement sur les actes et conventions non enregistrés et les dissimulations ;
- l'introduction d'une disposition fiscale qui prévoit que l'administration fiscale est valablement représentée devant les tribunaux par le Directeur des Impôts ou la personne déléguée par lui à cet effet et, le cas échéant, par un avocat.

A cet effet, la procédure instituée par l'article 22 du L.P.F. précité s'applique en matière de contrôle et de contentieux au titre de :

- l'impôt sur les sociétés ;
- l'impôt sur le revenu ;
- la taxe sur la valeur ajoutée ;
- et des droits d'enregistrement.

Les dispositions du L.P.F. sont commentées dans la présente note circulaire selon le plan suivant :

Titre I : Contrôle de l'impôt

Titre II : Contentieux de l'impôt

Titre III : Dispositions diverses.

TITRE PREMIER CONTROLE DE L'IMPOT

CHAPITRE PREMIER DROIT DE CONTROLE DE L'ADMINISTRATION ET OBLIGATION DE CONSERVATION DES DOCUMENTS COMPTABLES

SECTION I - DISPOSITIONS GENERALES

I- LE DROIT DE CONTROLE

Le droit de contrôle prévu par l'article 1^{er} du L.P.F. s'exerce en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu, de taxe sur la valeur ajoutée et des droits d'enregistrement.

L'administration fiscale dispose du pouvoir de contrôler les déclarations souscrites par les contribuables, ainsi que les autres documents, pièces ou éléments nécessaires à l'assiette et à l'établissement des impôts, droits et taxes susvisés.

Elle dispose d'un pouvoir d'investigation et d'appréciation de la comptabilité de l'entreprise, afin de s'assurer de l'exactitude des bases déclarées par les contribuables, personnes morales et physiques, au titre de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur le revenu et de la taxe sur la valeur ajoutée.

Ainsi, les contribuables, personnes physiques ou morales, sont tenus de présenter toutes pièces justificatives et documents comptables nécessaires au contrôle fiscal.

Ces pièces et documents sont présentés aux agents assermentés de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur adjoint et qui sont commissionnés pour procéder au contrôle fiscal.

En matière de droits d'enregistrement, l'administration dispose également d'un pouvoir de contrôle des prix et des déclarations estimatives, exprimés dans les actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement.

II- CONSERVATION DES DOCUMENTS ET PIECES COMPTABLES

En application des dispositions de l'article 2 du L.P.F., les contribuables ainsi que les personnes physiques ou morales chargés d'opérer la retenue de l'impôt à la source (I.R./revenus salariaux et revenus mobiliers, I.S ou I.R. sur les produits bruts perçus par les entreprises étrangères, ...) sont obligatoirement tenus de conserver pendant dix (10) ans, au lieu où ils sont imposés, les documents comptables et les pièces justificatives ayant servi à la détermination de la base imposable et du chiffre d'affaires.

Il y a lieu de rappeler que l'obligation de conserver les documents comptables pendant dix (10) ans est prévue également par les dispositions de l'article 22 de la loi n° 9 - 88 relative aux obligations comptables des commerçants.

A-DOCUMENTS COMPTABLES ET PIECES JUSTIFICATIVES A CONSERVER

1) Documents comptables

L'obligation de conserver les documents comptables, prévue par les dispositions de l'article 2 du L.P.F. précité, concerne tous les documents comptables nécessaires au contrôle fiscal, ainsi que tout autre document prévu par la législation ou la réglementation en vigueur.

Il y a lieu de préciser que l'obligation de conserver les documents concerne les pièces, documents et états de synthèse prévus, selon le cas, par :

- ✓ la loi n° 9-88 précitée relative aux obligations comptables des commerçants ;
- ✓ l'article 148 du L.A.R. relatif à la tenue de la comptabilité en matière d'I.S., d'I.R. et de T.V.A. ;
- ✓ les textes réglementaires pris en application des articles 21 et 84 du L.A.R., institué par la loi de finances n° 35-05 pour l'année budgétaire 2006.

Les documents comptables sont soit d'ordre général soit d'ordre spécifique à certaines professions.

a- Documents comptables d'ordre général

Les contribuables sont tenus de conserver l'ensemble des documents comptables nécessaires au contrôle fiscal, conformément aux dispositions du premier alinéa de l'article 2 du L.P.F., notamment :

- le livre journal;
- les journaux et livres auxiliaires ou divisionnaires ;
- le grand livre ;
- le livre d'inventaire ;
- les inventaires détaillés (des stocks et des produits en cours, etc.) lorsqu'ils ne sont pas recopiés intégralement sur le livre d'inventaire ;
- les fiches des clients et fournisseurs (grands livres auxiliaires clients et fournisseurs) ;
- les balances du début et de fin d'exercice.

En outre, l'article 2 du L.P.F. précité prévoit l'obligation de conservation de tout autre document comptable prévu par la législation ou la réglementation en vigueur (code de commerce, loi comptable, lois sur les sociétés, code du travail, ...), notamment :

- les rapports des commissaires aux comptes ;
- le registre et les procès-verbaux des assemblées générales (ordinaires ou extraordinaires) ;
- les rapports des vérifications externes d'audit effectuées dans l'entreprise par des experts ou spécialistes ;
- le livre et les fiches de paie sur support papier ou support informatique.

b- Documents comptables spécifiques à certaines professions

Il s'agit des livres spéciaux que seuls certains commerçants ont l'obligation de tenir, tels que :

- le registre de garantie des bijoutiers;
- le répertoire des transitaires agréés en douane;
- le registre de l'Office National Interprofessionnel des Céréales et Légumineuses (O.N.IC.L.).

Il y a lieu de rappeler que les documents prévus par la réglementation relative aux plans comptables spécifiques à certaines branches d'activité sont également concernés par l'obligation de conservation. Il s'agit notamment :

- du plan comptable des assurances (arrêté du Ministre des Finances et de la Privatisation n° 1493-05 du 20 octobre 2005, B.O. n° 5378 du 15 décembre 2005) ;
- du plan comptable des établissements de crédit (arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances n° 1331-99 du 23 août 1999, B.O n° 4732 du 7 octobre 1999) ;
- du plan comptable des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (O.P.C.V.M.) (arrêté du Ministre des Finances n° 2172 – 95 du 21 août 1995, B.O n° 4327 du 4 octobre 1995) ;
- des normes comptables relatives à la titrisation des créances hypothécaires (arrêté du Ministre de l'Economie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme n° 351-01 du 9 février 2001, B.O. n° 4882 du 15 mars 2001) ;
- du plan comptable spécifique aux coopératives (arrêté du Ministre de l'Economie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme n° 441-01 du 26 février 2001, B.O. n° 4888 du 5 avril 2001) ;
- du plan comptable des associations adopté par la VIII^{ème} assemblée plénière du Conseil National de la Comptabilité (C.N.C.) réunie le 11 mars 2003 (projet d'arrêté en cours de publication) ;
- du plan comptable du secteur immobilier adopté par la VIII^{ème} assemblée plénière du Conseil National de la Comptabilité dans l'avis n° 3, le 11 mars 2003 ;

- de la loi n° 44-03 modifiant la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants et instituant la comptabilité super simplifiée, promulguée par le dahir n° 1.05.211 du 15 moharrem 1427 (14 février 2006), B.O. n° 5399 du 27 février 2006.

2) Pièces justificatives

L'article 2 du L.P.F. prévoit que les pièces justificatives dont la conservation est obligatoire sont les doubles de factures de vente ou de tickets de caisse et les pièces justificatives des dépenses et des investissements.

Il convient de rappeler à ce titre que la valeur probante de la comptabilité repose, entre autres, sur le fait que les écritures portées sur les livres comptables soient corroborées par des pièces justificatives.

Dans ce cadre, l'article premier de la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants précise que tout enregistrement comptable doit comporter l'origine, le contenu et l'imputation du mouvement, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie.

De même, l'article 149 du L.A.R. relatif aux pièces justificatives de dépenses précise que tout achat de biens ou services effectué par un contribuable auprès d'un fournisseur patentable doit être justifié par une facture régulière ou tout autre document en tenant lieu.

L'article 148 (III) du L.A.R. relatif à la facturation dispose également que les contribuables sont tenus de délivrer à leurs acheteurs ou clients des factures ou des mémoires.

Il y a lieu de préciser que les factures et les documents en tenant lieu, pré-numérotés et tirés d'une série continue ou édités par un système informatique selon une série continue, 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 l'impôt des patentes ;
- 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- de manière distincte, le montant de la T.V.A., le cas échéant, réclamée en sus du prix ou comprise dans le prix. En cas d'opérations visées aux articles 93, 94 et 96 du L.A.R., la mention de la taxe est remplacée par l'indication de l'exonération ou du régime suspensif et des références à l'attestation obtenue à cet effet.

- 7- les références, notamment comptables 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.

Le ticket de caisse doit comporter au moins les indications suivantes :

- a- la date de l'opération ;
- b- l'identification du vendeur ou du prestataire de services ;
- c- la désignation du produit ou du service ;
- d- la quantité et le prix de vente avec, le cas échéant, mention apparente de la T.V.A.

Les cliniques et établissements assimilés sont tenus de délivrer à leurs patients des factures comportant le montant global des honoraires et autres rémunérations de même nature avec indication de :

- la part des honoraires et rémunérations revenant à la clinique et devant seuls faire partie de leur chiffre d'affaires imposable ;
- la part des honoraires et rémunérations revenant aux médecins pour les actes médicaux ou chirurgicaux effectués par eux dans lesdits cliniques ou établissements.

Toute entreprise qui pratique des tournées en vue de la vente directe de ses produits à des patentés , doit mentionner sur les factures ou les documents en tenant lieu qu'elle délivre à ses clients, le numéro d'article du rôle d'imposition desdits clients à l'impôt des patentés.

Les pièces justificatives de dépenses sont constituées par des originaux et doivent être numérotées et porter la référence de leur comptabilisation, de manière à permettre de retrouver l'écriture à partir de la pièce et inversement.

Pour les achats de biens ou services ou les approvisionnements effectués auprès des fournisseurs non patentés et qui ne délivrent pas de factures, le contribuable doit établir un ordre de dépense comportant :

- la date de l'opération ;
- le nom et l'adresse du fournisseur de biens ou de services ;
- la nature, la quantité et le prix unitaire des marchandises achetées, des travaux exécutés ou des prestations de services rendus au contribuable ;
- les références comptables et le mode de paiement de l'achat de biens ou de services.

L'ordre de dépense peut constituer une pièce probante s'il comporte l'identité du vendeur, le numéro de sa carte d'identité nationale, ou de tout autre document officiel en tenant lieu.

Il y a lieu de préciser que les ordres de dépenses et les pièces justificatives tenant lieu de facture doivent être authentifiés.

L'obligation de conservation concerne toutes les pièces justificatives nécessaires au contrôle citées à l'article 2 du L.P.F. ou toutes autres pièces prévues par la législation ou la réglementation en vigueur.

Il s'agit notamment :

- du double des pièces justificatives de recettes, tels que :
 - les factures de ventes, de prestations de services ou recettes assimilées;
 - les mémoires ;
 - les contrats de cession des biens immeubles;
 - les tickets de caisse ;
 - les bulletins de livraison ou de commande ou tous autres documents en tenant lieu (bulletins de sortie, ordre de chargement);
 - les factures de vente des éléments de l'actif ;

- des pièces justificatives de dépenses, tels que :
 - les factures des dépenses d'exploitation et des dépenses assimilées;
 - les factures des dépenses d'investissement ;
 - les relevés et pièces bancaires ;

- d'autres pièces et documents, tels que :
 - les correspondances envoyées ou reçues ;
 - les jugements et exécutions.

B-DELAI DE CONSERVATION DES DOCUMENTS COMPTABLES ET PIÈCES JUSTIFICATIVES

Les documents et pièces prévus à l'article 2 du L.P.F précité doivent être conservés pendant une période de dix (10) ans à compter de :

- la date de clôture de l'exercice ou l'année de leur rattachement pour les contribuables assujettis à l'I.S, à l'I.R et à la T.V.A ;
- de la date de clôture de l'exercice ou l'année du versement au Trésor pour les personnes physiques ou morales chargées d'opérer la retenue à la source.

C- LIEU DE CONSERVATION

Conformément aux dispositions de l'article 2 du L.P.F., les documents comptables et les pièces justificatives précités doivent être conservés au lieu où sont imposés les contribuables ainsi que les personnes physiques ou morales chargés d'opérer l'impôt retenu à la source.

Il y a lieu de rappeler que le lieu d'imposition s'entend :

- du siège social ou du principal établissement pour les personnes morales soumises à l'I.S et/ou à la T.V.A., tel qu'il ressort des dispositions des articles 19 et 111 du L.A.R. ;
- de la résidence habituelle ou du principal établissement pour les personnes physiques ou morales soumises à l'I.R et/ou à la T.V.A. ou le domicile fiscal élu par le contribuable n'ayant au Maroc ni résidence habituelle, ni principal établissement, conformément aux dispositions des articles 74 et 111 du L.A.R.

Il y a lieu de noter que pour les sociétés en liquidation soumises à l'I.S, le lieu de conservation des documents comptables doit être indiqué sur la déclaration du résultat final de la liquidation, conformément aux dispositions de l'article 153 (II) du L.A.R.

D- PERTE DES DOCUMENTS COMPTABLES

Conformément au dernier alinéa de l'article 2 du L.P.F., en cas de perte des documents comptables, les contribuables doivent obligatoirement en informer l'inspecteur des impôts, selon le cas, de leur résidence habituelle, du lieu 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.

Cette lettre d'information doit comprendre les circonstances de la perte, la date et le détail des documents perdus.

La perte déclarée par le contribuable peut résulter d'un cas de force majeure indépendant de la volonté du contribuable (vol, inondation, incendie).

L'administration peut, en cas de doute sur la perte déclarée par lettre d'information ou de la réalité des faits y afférent, rechercher par tous les moyens de preuve la confirmation ou l'infirmité de cette perte. La déclaration de perte justifiée, évite aux contribuables les sanctions prévues par l'article 193 du L.A.R.

Dans le cas où le contribuable reconstitue sa comptabilité avant le contrôle, l'administration est en droit de rectifier les bases initiales d'après les éléments dont elle dispose en respectant, selon le cas, la procédure prévue à l'article 11 ou 12 du L.P.F.

A défaut de reconstitution de la comptabilité et si la perte des documents n'est pas justifiée par le contribuable, la procédure est poursuivie conformément aux dispositions de l'article 20 du L.P.F. relatif à la procédure de taxation d'office pour infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle.

III- VERIFICATION DE LA COMPTABILITE

L'administration peut procéder à la vérification des bases d'imposition résultant d'une déclaration souscrite par le contribuable ou d'une taxation d'office, ainsi que des écritures comptables et s'assure sur place de l'existence matérielle des biens figurant à l'actif, en application des dispositions de l'article 3 du L.P.F.

A- AVIS DE VERIFICATION :

L'administration doit notifier au contribuable un avis de vérification, dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F., quinze (15) jours au moins avant la date fixée pour la vérification. Cet avis doit comporter :

- le nom et le grade de l'agent vérificateur ;
- la période concernée par la vérification ;
- la nature des impôts à vérifier ;
- la date du début de l'opération de vérification qui commence le 16ème jour suivant la date de notification dudit avis.

Il y a lieu de noter que l'opération de vérification ne peut commencer qu'à l'expiration du délai minimum de quinze (15) jours suivant la date de notification de l'avis de vérification.

Lorsque le délai minimum de quinze (15) jours n'est pas respecté, la procédure de vérification est frappée de nullité.

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

Le contribuable doit mettre ses documents comptables à la disposition du vérificateur à la date fixée pour le contrôle, telle qu'elle découle de l'avis de vérification.

Par ailleurs, l'administration ne peut procéder à la notification d'un avis de vérification pour contrôler des écritures se rapportant à une période couverte par la prescription.

Néanmoins, une dérogation à ce principe est prévue par les dispositions du quatrième alinéa de l'article 23 du L.P.F. dans les trois cas suivants :

- en matière d'I.S. ou d'I.R., le droit de réparer peut s'étendre aux quatre derniers exercices prescrits lorsque des déficits afférents à des exercices

comptables prescrits ont été imputés sur les revenus ou les résultats d'un exercice ou d'une période non prescrits ;

- en cas de cessation d'activité suivie d'une liquidation prolongée : le droit de contrôle peut concerner toute la période de liquidation, sans que la prescription puisse être opposée à l'administration ;
- en matière de T.V.A, lorsqu'un contribuable dispose au début de la première année non atteinte par la prescription d'un crédit de taxe, l'administration est en droit de vérifier l'exactitude de ce crédit, en vérifiant les quatre derniers exercices prescrits.

Cette vérification ne peut aboutir qu'à la réduction ou l'annulation dudit crédit, et ne peut en aucun cas aboutir à son augmentation ou à un redressement de taxe.

Exemple :

Une entreprise est en vérification au cours de l'année 2005 :

- date d'envoi de l'avis de vérification : 15 avril 2005 ;
- période soumise à vérification : exercices 2001 à 2004 ;
- crédit de T.V.A. reporté sur l'année 2001 : 100.000 DH ;
- période prescrite soumise à vérification suite au report de crédit de T.V.A : 1997, 1998, 1999 et 2000.

Deux situations peuvent se présenter à la suite de la vérification portant sur la période prescrite :

1/ Situation n° 1 :

La vérification des exercices prescrits s'est soldée par un rappel de T.V.A. de 50.000 DH (montant inférieur au crédit reporté sur la période non prescrite).

Le montant du rappel de T.V.A. de 50.000 DH doit être réintégré au titre du premier exercice non prescrit (2001) soumis à vérification.

2/ situation n° 2 :

La vérification des exercices prescrits s'est soldée par un rappel de T.V.A. de 180.000 DH (montant supérieur au crédit de T.V.A. reporté).

Le montant du rappel qui doit être réintégré au titre de la période non prescrite est limité à 100.000 DH au lieu de 180.000 DH.

Le rappel de T.V.A. ne doit pas dans le cas d'espèce dépasser le montant du crédit de T.V.A. reporté sur l'exercice 2001.

Par ailleurs, il y a lieu de signaler qu'une dérogation au principe de prescription est prévue également à l'article 12 (III) du L.P.F qui prévoit qu'en cas de cessation totale d'activité d'une entreprise suivie de liquidation, la rectification des bases d'imposition a lieu à la suite d'une vérification de comptabilité effectuée, sans que pour toute la période de liquidation, la prescription puisse être opposée à l'administration.

B- LIEU DE VERIFICATION

En vertu des dispositions du deuxième alinéa du I de l'article 3 du L.P.F., le lieu de vérification est :

- pour les personnes morales, le siège social ou le principal établissement ;
- pour les personnes physiques, la résidence habituelle ou le principal établissement et pour les contribuables non résidents au Maroc, le domicile fiscal élu.

A ce titre, le vérificateur :

- n'est pas en droit d'exiger du contribuable de lui faire parvenir à son bureau des documents comptables ou des extraits de sa comptabilité ;
- ne doit pas emporter les livres et pièces comptables originaux, sauf autorisation expresse du contribuable et à condition de lui délivrer un récépissé détaillé desdits livres et pièces.

C- DUREE DE VERIFICATION DE LA COMPTABILITE

1) Délai de vérification

Conformément aux dispositions du quatrième alinéa du I de l'article 3 du L.P.F., les opérations de vérification de comptabilité d'une entreprise ne peuvent durer plus :

- de 6 mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires, hors T.V.A., déclaré au compte de produits et charges, au titre des exercices soumis au contrôle, est inférieur ou égal à 50 millions de dirhams ;
- de 12 mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires, hors T.V.A., déclaré au compte de produits et charges, au titre de l'un des exercices soumis au contrôle, est supérieur à 50 millions de dirhams.

Le délai de 6 ou 12 mois précité court à compter du 16^{ème} jour suivant la date de notification de l'avis de vérification.

Le chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges s'entend du chiffre d'affaires (hors T.V.A) tel que défini par le Code Général de la Normalisation Comptable (C.G.N.C.) et qui correspond au montant des ventes de biens et de services, réalisées par l'entreprise avec les tiers dans l'exercice de son activité professionnelle courante, nettes des réductions commerciales.

A ce titre, la durée de vérification peut être :

- de 6 mois, pour les exercices soumis au contrôle fiscal comprenant uniquement des chiffres d'affaires, hors T.V.A., inférieurs ou égaux à 50 millions de dirhams ;
- de 12 mois, pour les exercices soumis au contrôle fiscal comprenant uniquement des chiffres d'affaires, hors T.V.A., supérieurs à 50 millions de dirhams;
- de 12 mois, pour les exercices soumis au contrôle fiscal comprenant aussi bien des chiffres d'affaires, hors T.V.A., inférieurs ou égaux à 50 millions de dirhams que des chiffres d'affaires, hors T.V.A., supérieurs à 50 millions de dirhams.

2) Suspension de la durée de vérification

Les délais de six (6) et douze (12) mois prévus ci-dessus ne tiennent pas compte des suspensions de la vérification pour défaut de présentation des documents comptables obligatoires ou refus de se soumettre au contrôle, conformément aux dispositions du I de l'article 3 du L.P.F.

Le point de départ de chaque période de suspension des opérations de vérification est constitué par la date de notification de la lettre de mise en demeure prévue par les dispositions de l'article 20 du L.P.F.

La durée de suspension de la vérification est arrêtée à la date de la communication à l'agent chargé du contrôle, qui en accuse réception :

- soit des documents et pièces comptables demandés ;
- soit d'une lettre confirmant l'absence des documents et pièces précités.

La suspension des opérations de contrôle s'effectue sans préjudice des sanctions prévues par l'article 193 du L.A.R.

D- ASSISTANCE DU CONTRIBUABLE PAR UN CONSEIL

Parmi les garanties accordées au contribuable lors des opérations de vérification, l'article 3-I du L.P.F. permet à celui-ci de faire appel à un conseil de son choix pour l'assister lors des opérations de vérification.

A ce titre, le contribuable dispose de la garantie de choisir librement aussi bien le titre, la qualification que l'effectif des personnes pouvant remplir ce rôle d'assistance.

Il reste également libre de se faire assister par ce conseil lors des travaux de vérification ou de se faire remplacer directement par celui-ci.

Lorsque le conseil représente le contribuable sans que celui-ci soit présent aux travaux de contrôle, il doit justifier d'un mandat ou tout autre écrit authentifié (légalisé) émanant du contribuable l'habilitant à agir au nom et pour le compte de ce dernier pour les besoins de la vérification.

E- COMPTABILITE TENUE PAR DES MOYENS INFORMATIQUES

Lorsque la comptabilité est tenue par des moyens informatiques ou si les documents sont conservés sous formes de microfiches, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement à la formation des résultats comptables fiscaux et à l'élaboration des déclarations fiscales, ainsi que sur la documentation relative à l'analyse, à la programmation et à l'exécution des traitements, conformément aux dispositions du troisième alinéa du I de l'article 3 du L.P.F.

En effet, l'organisation du système de traitement doit garantir toutes les conditions normales d'un contrôle fiscal.

Le système de traitement doit permettre d'établir sur papier, ou éventuellement, sur tout support offrant les conditions de régularité et de conservation définies en matière de preuve, des états périodiques numérotés et datés, récapitulant dans un ordre chronologique toutes les données qui y sont enregistrées sous une forme interdisant toutes insertions intercalaires, ainsi que toutes suppressions ou additions ultérieures.

L'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée doivent être indiqués en clair. En outre, chaque donnée doit s'appuyer sur une pièce justificative constituée par un document écrit.

De même, les données qui sont prises en charge par un procédé qui, en cas d'incident, ne laisserait aucune trace doivent être constatées par un document écrit intelligible.

Il doit être possible, à tout moment, de reconstituer à partir des données définies ci-dessus les éléments des comptes, états et renseignements soumis à la vérification ou à partir desdits éléments de retrouver les données enregistrées.

C'est ainsi que tout solde de compte doit pouvoir être justifié par un relevé des écritures dont il procède à partir d'un autre solde de ce même compte. Chacune de ces écritures doit comporter une référence permettant l'identification des données correspondantes.

L'exercice du contrôle dévolu à l'administration comporte nécessairement l'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements en vue de procéder notamment aux tests nécessaires.

Les procédures de traitement automatisées des comptabilités doivent être organisées de manière à permettre de contrôler si les exigences de sécurité et de fiabilité, requises en la matière, ont bien été respectées.

A ce titre, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations fiscales (notamment la gestion des stocks, de la production, des salaires, etc.).

F- POSSIBILITE D'EMPORTER LES DOCUMENTS COMPTABLES HORS DE L'ENTREPRISE

En aucun cas, l'agent de l'administration ne peut emporter un document ou une pièce comptable originale sans le consentement du contribuable. Un récépissé signé par l'inspecteur vérificateur, listant les documents originaux en question, doit être remis au contribuable. Le double du récépissé, contresigné par le contribuable ou son représentant légal est versé dans le dossier fiscal de l'intéressé.

Lors de la restitution des documents, l'agent vérificateur doit obtenir une décharge du contribuable ou de son représentant légal.

G- REFUS DE PRESENTATION DES DOCUMENTS COMPTABLES

Si l'avis de vérification est notifié au contribuable dans le délai prescrit, et si l'intéressé refuse de mettre à la disposition de l'inspecteur les documents comptables nécessaires à la vérification de ses déclarations, celui-ci engage la procédure de mise en demeure prévue à l'article 20 du L.P.F., laquelle peut aboutir à une taxation d'office. (Cf., chapitre III, section I (II), page 73).

H- CLOTURE ET RESULTAT DE LA VERIFICATION

En application des dispositions du sixième alinéa du I de l'article 3 du L.P.F., la date de clôture des travaux de vérification doit être portée à la connaissance du contribuable dans les formes prévues à l'article 10 dudit livre.

A ce titre, le premier alinéa du II de l'article 3 précité prévoit qu'à l'issue du contrôle fiscal sur place, l'administration doit :

- en cas de rectification des bases d'imposition, engager, selon le cas, la procédure prévue à l'article 11 ou 12 du L.P.F. ;
- au cas où la vérification n'aboutit à aucun redressement, en aviser le contribuable dans les formes prévues à l'article 10 du livre précité.

Par ailleurs, l'administration peut procéder ultérieurement à un nouvel examen des écritures déjà vérifiées, au titre d'un impôt, sans que ce nouvel examen, même lorsqu'il concerne d'autres impôts et taxes, puisse entraîner pour ledit impôt une modification des bases d'imposition retenues au terme du premier contrôle, conformément aux dispositions du deuxième alinéa du II de l'article 3 précité.

IV- RAPPEL DES CONDITIONS DE REGULARITE DE LA COMPTABILITE

Une comptabilité est régulière quand elle est conforme aux principes et règles énoncés par :

- la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants ;
- le Code Général de Normalisation Comptable (C.G.N.C) ;
- les plans comptables spécifiques à certains secteurs ou activités.

A cet effet, et afin de donner une image fidèle de la situation de l'entreprise et produire des informations économiques et financières permettant leur exploitation à des fins de contrôle, la comptabilité doit être tenue dans le respect des conditions de forme et de fond prescrites par le C.G.N.C.

A –CONDITIONS DE FORME

Le dispositif formel décrit par le C.G.N.C. a pour finalité de garantir la fiabilité et l'homogénéité des informations fournies par la comptabilité. Ce dispositif a trait à :

1) L'organisation de la comptabilité

La comptabilité doit répondre aux normes et prescriptions du C.G.N.C selon lesquelles l'organisation de la comptabilité de l'entreprise doit garantir la fiabilité des informations fournies et leur disponibilité en temps opportun de manière à permettre :

- le classement, la saisie et l'enregistrement des données de base chiffrées ;
- l'établissement en temps opportun des états prévus ou requis ;
- la présentation périodique après traitement des états de synthèse ;
- le contrôle de l'exactitude des informations et des procédures de traitement.

La comptabilité doit également, selon le C.G.N.C, répondre aux conditions fondamentales suivantes :

- être tenue en monnaie nationale et selon la technique de la partie double ;
- s'appuyer sur des pièces justificatives portant les références de leur enregistrement en comptabilité, datées, conservées et classées dans un ordre défini de manière à servir de preuve ;

- respecter l'ordre chronologique des opérations ;
- tenir des livres et supports permettant de générer les états de synthèse prévus par le C.G.N.C. ;
- permettre un contrôle comptable fiable contribuant à la prévention des erreurs et des fraudes et à la protection du patrimoine ;
- contrôler par inventaire l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs ;
- permettre pour chaque enregistrement comptable d'en connaître l'origine, le contenu, l'imputation par nature, la qualification sommaire ainsi que la référence de la pièce justificative qui l'appuie.

2) Le plan de comptes

La présentation des comptes de l'entreprise doit se faire selon la nomenclature des comptes prévue par le plan comptable général des entreprises. Il convient de rappeler que le C.G.N.C. a prévu pour chaque modèle un cadre comptable spécifique.

En effet le cadre comptable général prévoit 8 classes (de 1 à 8) pour la comptabilité générale, une classe pour les comptes analytiques (9) et une classe (0) pour les comptes spéciaux.

S'agissant du modèle simplifié, il ne prévoit que les classes de 1 à 8.

3) Les états de synthèse

Les états de synthèse doivent être présentés selon l'un des deux modèles suivants proposés par le C.G.N.C. :

- le modèle normal : modèle prévu pour les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 7,5 millions de dirhams. Ce seuil a été relevé à 10 millions de dirhams par la loi n° 44.03 précitée, applicable à compter du premier exercice comptable qui suit la date de publication de la dite loi au B.O., le 27 février 2006. Ce modèle comporte 5 états de synthèse :
 - le bilan ;
 - le compte de produits et charges ;
 - les états des soldes de gestion ;
 - le tableau de financement ;
 - l'état des informations complémentaires.
- le modèle simplifié : réservé aux entreprises ne dépassant pas le seuil du chiffre d'affaires précité et comporte trois états :
 - le bilan ;
 - le compte de produits et charges ;

- les états d'information complémentaires (modèles annexés au dahir n° 1-92-138 du 25 décembre 1992, B.O. n° 4183 du 30 décembre 1992).

Il est à rappeler que sur le plan fiscal, les articles 21 et 84 du L.A.R. prévoient que la liste des pièces annexes (liasse fiscale) devant accompagner les déclarations du résultat fiscal est fixée par voie réglementaire.

Les décrets pris en application des articles précités seront actualisés et complétés par les états de synthèse prévus par les différents plans comptables en vigueur spécifiques à certains secteurs d'activités.

Par ailleurs, il y a lieu de rappeler que les dispositions de l'article 148 (VI) du L.A.R. prévoient l'obligation pour les contribuables soumis au régime du résultat net simplifié de produire des états spécifiques à ce régime.

N.B : Il y a lieu de signaler que la loi n° 44-03 précitée, modifiant la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants prévoit les modifications suivantes :

- l'institution d'un modèle de comptabilité super simplifiée pour les personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2 millions de dirhams, à l'exception des agents d'assurance ;
- le rehaussement du seuil de chiffre d'affaires pour les entreprises devant adopter le modèle comptable simplifié de 7,5 à 10 millions de dirhams, applicable à compter du premier exercice comptable qui suit la date de publication de ladite loi au B.O., le 27 février 2006.

De plus, la loi n° 44-03 a apporté des modifications à la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants. Ces modifications qui concernent les personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2 000 000 DH (exception faite des agents d'assurance) sont les suivantes :

- la possibilité d'enregistrement chronologique, jour par jour, de toutes les opérations à leur date d'encaissement ou de décaissement ;
- la possibilité d'enregistrement de toutes les créances et les dettes à la clôture de l'exercice sur une liste sommaire faisant ressortir l'identité des clients , des fournisseurs ainsi que les dettes et créances les concernant ;
- la possibilité d'enregistrement, en cas de nécessité, les menues dépenses sur la base de pièces justificatives internes signées par le commerçant concerné ;
- la dispense de la tenue du grand livre dans le cas où la tenue de la balance peut être faite directement à partir du livre journal ;
- l'autorisation de procéder à la centralisation des écritures portées sur les livres journaux auxiliaires une fois par exercice à la clôture de ce dernier ;

- la dispense de l'obligation de faire coter et parapher, par le secrétaire greffier du tribunal compétent, le livre-journal et le livre d'inventaire à condition de conserver lesdits livres ainsi que le bilan et le CPC pendant 10 ans ;
- l'autorisation de procéder à une évaluation simplifiée des stocks achetés et des biens produits par estimation du coût d'achat ou de production ou sur la base du prix de vente, avec application d'un abattement correspondant à la marge pratiquée ;
- l'autorisation de procéder au calcul des amortissements selon une méthode linéaire simplifiée ;
- l'autorisation d'établir le bilan et le C.P.C. et d'adopter le cadre comptable selon le modèle simplifié.

B- CONDITIONS DE FOND

Les conditions de fond, telles que présentées par le tome I du C.G.N.C. sont celles qui contribuent à la qualité de l'information obtenue. Elles se rapportent aux trois rubriques suivantes :

1) La tenue de la comptabilité selon les principes comptables fondamentaux

Ces principes sont au nombre de sept et se présentent comme suit :

- le principe de continuité d'exploitation ;
- le principe de permanence des méthodes ;
- le principe du coût historique ;
- le principe de spécialisation des exercices ;
- le principe de prudence ;
- le principe de clarté ;
- le principe d'importance significative.

2) Le respect des méthodes d'évaluation

Le C.G.N.C. a précisé les différentes méthodes de détermination de la valeur d'entrée, de la valeur actuelle et de la valeur comptable nette des éléments inscrits en comptabilité.

3) La conception des états de synthèse

L'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise ressort des états de synthèse établis au moins une fois par exercice, à la fin de celui-ci. Le contenu et la nature de ces états constituent le support essentiel de l'information comptable destinée aux tiers.

V- POUVOIR D'APPRECIATION DE L'ADMINISTRATION

L'administration dispose d'un pouvoir d'appréciation des bases d'imposition déclarées par les contribuables, conformément aux dispositions du I de l'article 4 du L.P.F.

Ainsi, 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.

Si la comptabilité présentée ne comporte aucune des irrégularités graves énoncées ci-dessous, 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.

Dans le cadre d'une opération de vérification, l'inspecteur vérificateur peut être amené à procéder à des rectifications dans les deux situations suivantes :

- Comptabilité présentant des irrégularités graves ;
- Comptabilité présentant des insuffisances au niveau des chiffres déclarés.

A- COMPTABILITE PRESENTANT DES IRREGULARITES GRAVES

En vertu des dispositions de l'article 4 (I) du L.P.F., sont considérés comme irrégularités graves :

1. le défaut de présentation d'une comptabilité tenue conformément aux dispositions de l'article 148 du L.A.R. ;
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.

Ainsi, ces irrégularités sont de nature à mettre en cause le caractère probant de la comptabilité et ne permettent pas à l'administration d'exercer les contrôles prévus par le L.P.F., étant précisé que l'article 148 précité fait référence à la législation et à la réglementation en vigueur en matière de tenue de comptabilité, notamment la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants.

Lorsque les écritures comptables présentent des irrégularités graves de nature à mettre en cause la valeur probante de la comptabilité, l'administration peut déterminer les bases d'imposition d'après les éléments dont elle dispose.

En conséquence, lorsque la remise en cause de la comptabilité est dûment justifiée par l'administration, la charge de la preuve incombe au contribuable.

B- COMPTABILITE PRESENTANT DES INSUFFISANCES DES CHIFFRES DECLARES

En cas d'insuffisance des chiffres déclarés, même en l'absence d'irrégularités graves au niveau de la comptabilité du contribuable, l'administration peut remettre en cause la comptabilité et procéder à la reconstitution du chiffre d'affaires, en application des dispositions du 3^{ème} alinéa du I de l'article 4 du L.P.F.

En effet, une comptabilité peut être tenue en conformité avec les règles générales comptables et révéler néanmoins des insuffisances des chiffres déclarés, tels que les ventes.

En conséquence, l'administration peut procéder à la reconstitution du chiffre d'affaires déclaré, auquel cas la charge de la preuve de l'insuffisance des chiffres lui incombe.

A ce titre, la reconstitution du chiffre d'affaires peut se faire selon les méthodes ci-après :

- le contrôle quantitatif ;
- le contrôle matière ;
- l'utilisation des constantes et paramètres de fabrication.

Il convient de noter que le choix de la méthode utilisée reste tributaire des éléments en possession de l'administration ou puisés dans les données de la comptabilité présentée.

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

C- LA CHARGE DE LA PREUVE

Au terme des travaux de vérification, trois situations peuvent se présenter :

- la comptabilité présentée n'est entachée d'aucune irrégularité grave. Dans ce cas, la charge de la preuve incombe à l'administration pour la reconstitution du chiffre d'affaires;
- la comptabilité présente des irrégularités graves. Dans ce cas, la charge de la preuve incombe au contribuable ;
- la comptabilité est inexistante ou n'a pas été mise à la disposition de l'administration. Dans ce cas, la charge de la preuve incombe également au contribuable.

D- CAS D'ENTREPRISES DEPENDANTES

En vertu des dispositions du II de l'article 4 du L.P.F., sont rapportés au résultat fiscal ou au chiffre d'affaires déclaré d'une entreprise installée au Maroc, les bénéfices indirectement transférés par cette entreprise à des entreprises situées au Maroc ou hors du Maroc et ayant des liens directs ou indirects de dépendance avec ladite entreprise.

Ces transferts peuvent s'effectuer par :

- majoration ou minoration des prix d'achat ou de vente ;
- tout autre moyen, tel que le versement de redevances excessives ou sans contrepartie, l'octroi de prêts sans intérêts ou à un taux réduit ou majoré, l'abandon de créances, etc.

1) Notion de dépendance

a- Liens directs de dépendance

La dépendance directe peut être conçue dans le cadre des relations suivantes :

- sociétés mères et leurs filiales ;
- sociétés non résidentes et leurs établissements au Maroc ;
- sociétés et leurs succursales.

La filiale est dépendante de la maison mère, à la fois :

- ✓ sur le plan juridique, par le nombre des actions détenues dans son capital ou lorsque la société mère exerce directement ou par personne interposée un pouvoir décisionnel dans la société filiale.

Les personnes interposées peuvent être :

- des gérants, des administrateurs, des directeurs ou des membres de leur famille ;
 - toute société contrôlée par la société exerçant le contrôle ;
 - toute personne ou entité qui a un intérêt dans l'activité ou le capital de la société exerçant le contrôle.
- ✓ sur le plan économique, par les liens étroits pouvant régir les activités exercées, telle qu'une dépendance au niveau de la fourniture des matières premières, des pièces détachées, de la marque, des brevets détenus par la maison mère, etc.

b- Liens indirects de dépendance

Les liens indirects de dépendance s'établissent notamment entre entreprises filiales apparentées à l'intérieur d'un même groupe d'entreprises qui, lui-même est sous

le contrôle d'une société mère. A ce niveau, on assiste à des relations de dépendance financière entre les entreprises apparentées soit par le jeu de participations réciproques ou croisées, soit par le jeu d'une sous dépendance.

Indépendamment des situations de dépendance de droit (directe), il peut être établi des liens de dépendance de fait (indirecte), en particulier lorsqu'il existe une situation de monopole, de quasi-monopole ou d'intérêt commun.

Il s'agit notamment des cas où certains dirigeants de sociétés influent, par le biais de leurs participations financières dans d'autres sociétés, sur la gestion et la prise de décision au sein de ces sociétés.

2) Transferts indirects de bénéfices entre entreprises dépendantes

Les transferts indirects des bénéfices peuvent résulter, notamment :

- de la majoration des prix d'achat de biens et services importés ou acquis localement ;
- de la minoration des prix de vente des biens et services exportés ou vendus localement ;
- de la pratique de taux d'intérêts réduits ou majorés ;
- de la pratique des prix excessifs pour les redevances et autres rémunérations;
- de la prise en charge des frais de gestion excessifs ou fictifs ;
- de l'abandon de créances ou renonciation à des recettes ;
- d'opérations diverses de compensation.

Au niveau des conventions de non double imposition, les dispositions relatives aux transferts indirects de bénéfices entre entreprises associées (notamment article 9 des modèles de conventions de l'O.C.D.E. et des Nations Unies et les commentaires y afférents), précisent qu'il y a transfert indirect des bénéfices lorsque des transactions ont été conclues entre des entreprises associées (sociétés mères et leurs filiales et sociétés placées sous contrôle commun) dans des conditions autres que celles de pleine concurrence, c'est-à-dire autres que celles qui seraient convenues entre deux entreprises indépendantes.

3) Méthode de rectification de la base imposable

Pour la rectification du résultat fiscal ou du chiffre d'affaires déclaré en cas de transfert de bénéfice entre entreprises dépendantes, les prix d'achat ou de vente de l'entreprise concernée sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires ou par voie d'appréciation directe sur la base d'informations dont dispose l'administration.

Pour ces rectifications, l'inspecteur doit engager, selon le cas, la procédure prévue par la législation en vigueur.

E- LIMITATION DE DEPENSES ENGAGEES OU SUPPORTEES À L'ETRANGER PAR LES ETABLISSEMENTS DES ENTREPRISES NON RESIDENTES AYANT UNE ACTIVITE PERMANENTE AU MAROC.

Les établissements des entreprises non résidentes, ayant une activité permanente au Maroc peuvent déduire de leur résultat fiscal, une quote-part des frais engagés ou supportés à l'étranger par ces entreprises au profit de leurs établissements au Maroc, conformément aux dispositions du III de l'article 4 du L.P.F.

A ce titre, Il y a lieu de se référer, le cas échéant, aux différentes conventions de non double imposition signées par le Maroc avec les autres Etats.

1) Nature des dépenses dont la déduction est admise

Sont admises parmi les charges déductibles d'un établissement situé au Maroc, les dépenses engagées à l'étranger dans l'intérêt de cet établissement.

a- Frais de siège

Ce sont les frais généraux d'administration et de direction générale, telles que :

- les dépenses de direction (jetons de présence, charges sociales des services administratifs et de la direction générale) ;
- les dépenses ou frais de tenue et de contrôle de comptabilité.

b- Charges financières

Les fonds propres de l'entreprise non résidente mis à la disposition de l'établissement situé au Maroc, n'étant pas considérés comme des emprunts, ne donnent pas lieu à paiement d'intérêts, dès lors que cet établissement n'a pas de patrimoine distinct de celui de l'entreprise non résidente. Il s'agit en fait d'un simple transfert de fonds car une entreprise ne peut s'accorder un prêt à elle-même.

Par contre, la quote-part des intérêts des capitaux empruntés par l'entreprise non résidente auprès des tiers et mis à la disposition de son établissement situé au Maroc, est admise en déduction chez cet établissement.

2) La quote-part des frais de siège admise en déduction

Tout établissement d'une entreprise non résidente peut déduire de son résultat fiscal une quote-part des frais engagés par le siège.

Ces frais doivent être dûment justifiés et détaillés par l'entreprise en question sur un état visé par l'administration fiscale dont dépend le siège social de ladite entreprise.

Par ailleurs, ces frais ne peuvent être admis en déduction du résultat de l'établissement considéré que selon les modalités fixées, le cas échéant, par les conventions de non double imposition.

Cette déduction n'est possible que dans la mesure où ces frais sont indispensables à la gestion dudit établissement.

En effet, lorsque l'importance de certaines dépenses engagées ou supportées à l'étranger par une entreprise non résidente ayant une activité permanente au Maroc n'apparaît pas justifiée, l'administration peut en limiter le montant ou déterminer la base d'imposition de ladite entreprise par comparaison avec des entreprises similaires ou par voie d'appréciation directe sur la base d'informations dont elle dispose conformément au III de l'article 4 du L.P.F..

E- PROCEDURES DE RECTIFICATION

Les rectifications découlant de l'application des dispositions de l'article 4 du L.P.F. relatif au pouvoir d'appréciation de l'administration, tel que commenté ci-dessus, sont effectuées, selon le cas, dans les conditions prévues à l'article 11 ou 12 dudit livre.

VI- DROIT DE COMMUNICATION

Pour la détermination de l'assiette et du contrôle des impôts, droits et taxes dus par des tiers, l'administration des impôts peut exercer le droit de communication prévu à l'article 5 du L.P.F., à l'intérieur du Maroc. Elle peut également demander communication des informations auprès des administrations fiscales des Etats ayant conclu avec le Maroc des conventions de non double imposition en matière d'impôts sur le revenu.

A- EXERCICE DU DROIT DE COMMUNICATION A L'INTERIEUR DU MAROC

1) Documents à communiquer

Les dispositions du I de l'article 5 précité prévoient que 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 communication :

- a) de l'original ou délivrance d'une reproduction sur support magnétique ou sur papier :
 - 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 le secret professionnel puisse lui être opposé ;

- des livres et documents dont la tenue est rendue obligatoire par les lois ou règlements en vigueur, notamment le code de commerce, la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants (livre journal, livre d'inventaires, correspondances reçues et copies des lettres envoyées, etc.) ;
- des actes, écrits, registres et dossiers, détenus ou conservés par les personnes physiques ou morales exerçant une activité passible des impôts, droits et taxes.

b) des registres de transcription tenus par les cadis chargés du taoutiq.

2) Personnes soumises au droit de communication

Sont soumis au droit de communication :

- les administrations publiques ;
- les collectivités locales ;
- les établissements publics (offices, régies, bureaux, etc.) ;
- tout organisme soumis au contrôle de l'Etat ;
- les personnes physiques et morales passibles des impôts, droits et taxes, y compris celles exonérées totalement ou partiellement ;
- les cadis chargés du taoutiq.

Les personnes et entités soumises au droit de communication ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents des impôts habilités à cet effet.

3) Demande et lieu de communication

La demande de communication doit être formulée par écrit et comporter l'adresse complète et le numéro de téléphone du service qui l'a envoyée.

Le droit de communication s'exerce dans les locaux du siège social ou du principal établissement des personnes physiques et morales concernées.

Toutefois, les intéressés peuvent fournir par écrit les renseignements exigés ou remettre aux agents habilités, contre récépissé, les documents requis.

4) Limite du droit de communication

Pour les professions libérales dont l'exercice implique des prestations de service à caractère juridique, fiscal ou comptable nécessitant le respect du secret professionnel, telles que celles des avocats, interprètes, notaires, adoul, architectes, huissiers de justice, experts comptables, conseillers juridiques, etc., le droit de communication ne peut porter sur la communication globale des dossiers des clients, en application des dispositions du I- 1) de l'article 5 du L.P.F.

Il y a lieu de rappeler que l'article 2 du L.P.F. prévoit l'obligation pour les entreprises de conserver leurs documents et pièces justificatives pendant une durée de 10 ans. En conséquence, le droit de communication peut être exercé sur les documents conservés pendant cette période décennale.

B- ECHANGE D'INFORMATIONS AVEC LES ADMINISTRATIONS FISCALES ETRANGERES

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, conformément aux dispositions du II de l'article 5 du L.P.F.

A ce titre, l'échange d'informations ou de renseignements ne peut être exercé que dans le cadre des conventions fiscales conclues avec les Etats partenaires.

Il y a lieu de se référer, selon le cas, aux termes de chaque convention, notamment aux clauses relatives à l'assistance administrative internationale et aux échanges d'informations pour la détermination :

- ✓ des autorités des Etats contractants, compétentes en matière d'échange d'informations ;
- ✓ des impôts concernés par ces clauses ;
- ✓ des personnes objet des demandes d'informations.

L'échange d'informations peut être effectué :

- soit d'office, en cas de transmission automatique sans demande préalable d'informations relatives à certaines catégories de revenus (dividendes, intérêts, redevances ...) ;
- soit sur demande, à l'occasion d'un contrôle fiscal.

Il convient de noter que les demandes d'informations auprès des administrations étrangères sont adressées par la Direction Générale des Impôts aux autorités compétentes des Etats contractants.

SECTION II- DISPOSITIONS PARTICULIERES EN MATIERE DE DROIT DE CONTROLE

I- DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'IMPOT SUR LE REVENU

A- CONTROLE DE LA CONSISTANCE DES BIENS EN MATIERE DE REVENUS AGRICOLES

En vertu des dispositions de l'article 6 (I) du L.P.F., l'inspecteur des impôts peut visiter les exploitations agricoles en vue de contrôler la consistance des biens agricoles.

A cet effet, il est tenu de se faire accompagner par les membres de la commission locale communale visée à l'article 52 du L.A.R.

Il est également tenu d'informer les membres de cette commission et le contribuable concerné dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F. trente jours avant la date de la visite.

Le contribuable est tenu de laisser pénétrer, aux heures légales, sur ses exploitations agricoles, l'inspecteur des impôts ainsi que les membres de la commission, conformément aux dispositions du II de l'article 6 précité. Il est tenu d'assister au contrôle ou de s'y faire représenter.

Après le contrôle, et si le contribuable ou son représentant donne son accord sur la constatation des biens agricoles de son exploitation, un procès verbal est établi et signé par l'inspecteur, les membres de la commission locale communale et le contribuable lui-même ou son représentant. Dans ce cas, l'imposition est établie d'après les éléments retenus, conformément aux dispositions du III de l'article 6 précité.

Par contre, si des observations sont formulées par le contribuable ou son représentant sur tout ou partie des constatations relevées, elles sont consignées dans le procès verbal et l'inspecteur engage la procédure de rectification prévue selon le cas à l'article 11 ou 12 du L.P.F..

Par ailleurs, le IV de l'article 6 du L.P.F. prévoit que lorsque le contribuable s'oppose à la visite de son exploitation, un procès verbal est établi et signé par l'inspecteur et les membres de la commission locale communale. Dans ce cas, l'inspecteur est tenu de remettre une copie du procès-verbal auxdits membres et d'établir les impositions qui ne peuvent être contestées que dans les conditions prévues à l'article 26 du L.P.F.

Il convient de préciser que les revenus agricoles demeurent exonérés jusqu'à l'an 2010.

B- EXAMEN DE L'ENSEMBLE DE LA SITUATION FISCALE DES CONTRIBUABLES

Conformément aux dispositions de l'article 7 du L.P.F., l'administration peut procéder à l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables ayant leur résidence habituelle au Maroc, compte tenu de l'ensemble de leurs revenus déclarés, taxés d'office ou bénéficiant d'une dispense de déclaration et entrant dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu.

1) Objet de l'examen

L'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables permet à l'administration d'évaluer le revenu global du contribuable pour tout ou partie de la période non prescrite à partir de certaines dépenses réelles ou indiciaires,

expressément et limitativement énumérées à l'article 31 du L.A.R., dès lors que le montant annuel de celles-ci est supérieur à 120 000 DH.

2) Contribuables concernés

En vertu des dispositions de l'article 7 du L.P.F., l'examen de l'ensemble de la situation fiscale peut concerner :

- les contribuables ayant souscrit la déclaration annuelle du revenu global ;
- les contribuables ayant fait l'objet d'une taxation d'office pour défaut de déclaration annuelle du revenu global ;
- les contribuables dispensés de la déclaration annuelle du revenu global en vertu des dispositions de l'article 88 du L.A.R.

Cette disposition prévue à l'article 7 du L.P.F. permet à l'administration fiscale d'engager la procédure de rectification de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables dès lors qu'ils disposent d'un revenu déclaré, taxé d'office ou bénéficiant d'une dispense de déclaration.

3) Modalités d'exercice de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale

L'examen de l'ensemble de la situation fiscale peut être opéré soit dans le cadre d'un simple examen sur pièces du dossier fiscal du contribuable, soit de manière concomitante avec le contrôle sur place du revenu global déclaré par l'intéressé ou sur lequel il a été taxé d'office. Deux situations peuvent donc se présenter : soit un examen sur pièces, soit un contrôle sur place.

a- Examen sur pièces

Il concerne généralement les contribuables dispensés de la déclaration annuelle du revenu global ou disposant de revenus autres que professionnels soumis au R.N.R. ou au R.N.S. Dans ce cas, l'examen de l'ensemble de la situation fiscale d'un contribuable se déroule au niveau de l'administration sur la base d'un contrôle sur pièces.

En effet, ce contrôle est exercé à partir des informations dont dispose l'administration en recourant aux recoupements effectués auprès des tiers et en exploitant les données puisées dans les différentes déclarations fiscales souscrites par les contribuables au titre de divers impôts et taxes.

A l'issue de cet examen, et au cas où le revenu évalué d'après les dépenses indiciaires ou réelles du contribuable est supérieur au revenu global annuel déclaré ou sur lequel il a été imposé d'office, l'administration doit engager, selon le cas, la procédure normale ou accélérée de rectification prévue à l'article 11 ou 12 du L.P.F.

b- Contrôle sur place

Il concerne en premier lieu les contribuables titulaires de revenus professionnels imposés selon le régime du R.N.R. ou du R.N.S. Le contrôle est alors exercé par le biais de la vérification de la comptabilité du contribuable telle que prévue à l'article 3 du L.P.F. et par le recours aux recoupements effectués auprès des tiers.

Dans ce cas, les résultats de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale et, le cas échéant, le résultat du contrôle sur place du revenu global sont notifiés au contribuable dans le cadre d'une même et unique procédure de rectification qui peut être, selon le cas, soit la procédure normale de rectification prévue à l'article 11 du L.P.F., soit la procédure accélérée de rectification prévue à l'article 12 du même livre.

4) Justification des ressources

Dans le cadre de la procédure normale ou accélérée engagée, selon le cas, le contribuable peut justifier à l'inspecteur des impôts concerné ses ressources par tout moyen de preuve et faire état notamment :

- ✓ de revenus de capitaux mobiliers soumis à la retenue à la source libératoire ;
- ✓ de revenus exonérés de l'impôt sur le revenu ;
- ✓ de produits de cessions de biens meubles ou immeubles ;
- ✓ d'emprunts contractés auprès des banques ou auprès des tiers pour des besoins autres que professionnels ;
- ✓ de l'encaissement des prêts précédemment accordés à des tiers.

II- DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

A- DROIT DE CONTROLE DES PRIX ET DECLARATIONS ESTIMATIVES

L'article 8 du L.P.F. confère à l'administration le droit de rectification des prix ou déclarations estimatives lorsqu'il s'avère que ces prix ou déclarations ne paraissent pas conformes à la valeur vénale des biens ou des droits qui en font l'objet à la date des actes et conventions.

Le contrôle visé ci-dessus porte sur l'ensemble des actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement.

La rectification est effectuée selon la procédure contradictoire prévue à l'article 11 du L.P.F.

B- DROIT DE PREEMPTION AU PROFIT DE L'ETAT

1) Domaine d'application

Le droit de préemption est une prérogative qui permet à l'administration, en vertu de l'article 146 du L.A.R. de se substituer à l'acquéreur, personne physique ou personne morale, de biens immeubles et de droits réels immobiliers, chaque fois qu'elle estime que les prix de vente déclarés ou les déclarations estimatives desdits biens sont insuffisants et que le paiement des droits établis sur estimation de l'administration n'a pu être obtenu à l'amiable.

Ce droit porte sur les immeubles et droits réels immobiliers ayant fait l'objet d'une mutation entre vifs, à titre onéreux ou gratuit, à l'exclusion des donations en ligne directe.

Il s'agit d'une prérogative qui déroge à la procédure de redressement des insuffisances de prix ou des valeurs prévue par l'article 8 du L.P.F., ce qui exclut la possibilité de recours devant les C.L.T. et la C.N.R.F.

Par immeuble et droits réels immobiliers, il faut entendre :

- ✓ les immeubles par nature (terrains, bâtiments et constructions ...) ;
- ✓ les immeubles par destination (objets mobiliers que le propriétaire d'un fond y a placés pour le service et l'exploitation de ce fond) ;
- ✓ les immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent [propriété des biens immeubles, usufruit des mêmes biens, hypothèques, emphytéose, actions en revendication des biens immeubles, etc. (Cf., Instruction Générale relative aux Droits d'Enregistrement n° 714, page 9 et suivantes).

Le droit de préemption porte également sur les actions ou parts sociales des sociétés immobilières dites fiscalement transparentes et les sociétés à prépondérance immobilière visées, respectivement, aux articles 3 (3°) et 63 (II) du L.A.R.

Pour plus de détails sur les actions et parts sociales des sociétés précitées, il convient de se référer au commentaire de l'Instruction Générale relative aux droits d'enregistrement, page 28 et suivantes.

2) Exercice du droit de préemption

Le droit de préemption est exercé par le Ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet pendant un délai franc de six (6) mois, à compter du jour de l'enregistrement de l'acte d'acquisition des biens et droits précités.

Cependant, le délai de six mois précité n'est décompté, en cas de mutation sous condition suspensive, qu'à partir du jour de l'enregistrement de la réalisation de la condition.

3) Notification de la décision de préemption

Une fois la décision de préemption prise, l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement la notifie :

- à chacune des parties indiquées à l'acte ou à la déclaration de mutation lorsque aucun écrit n'a été établi ;
- au cadastre chargé du taoutiq compétent lorsque l'acte de mutation a été dressé par des adouls et concerne des immeubles non immatriculés ;
- au conservateur de la propriété foncière de la situation des biens lorsqu'il s'agit d'immeubles immatriculés ou en cours d'immatriculation.

Lorsque les biens préemptés sont situés dans les ressorts territoriaux de plusieurs cadastres chargés du taoutiq ou conservateurs, la notification de la décision de préemption est faite à chacun des magistrats ou fonctionnaires intéressés.

La notification est faite dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F. dès réception de la notification, les droits de l'Etat sont mentionnés sur le registre de transcription tenu par le cadastre chargé du taoutiq et, lorsqu'il s'agit d'immeubles immatriculés ou en cours d'immatriculation, inscrits sur les livres fonciers ou mentionnés sur le registre de la conservation foncière prévu à cet effet.

4) Indemnisation du cessionnaire

Le cessionnaire évincé reçoit, dans le mois qui suit la notification de la décision de préemption, le montant du prix déclaré ou de la valeur vénale reconnue, majoré :

- des droits d'enregistrement acquittés ;
- des droits d'inscription sur les livres fonciers si l'immeuble préempté est immatriculé ;
- d'une somme calculée à raison de cinq pour cent (5 %) du prix déclaré ou de la valeur vénale reconnue, représentant forfaitairement les autres frais du contrat dépensés en sus des prix, ainsi que les autres dépenses engagées par l'acquéreur, notamment pour l'entretien et la conservation de l'immeuble préempté.

A défaut de paiement dans le délai prescrit, des intérêts au taux légal en matière civile courent de plein droit au profit du cessionnaire évincé, dès l'expiration de ce délai.

5) Effets du droit de préemption

La décision de préemption, notifiée dans les formes et le délai précités, emporte substitution de l'Etat au cessionnaire évincé dans le bénéfice et les charges du contrat, au jour de la mutation.

Tous droits sur les biens préemptés, concédés par le cessionnaire évincé antérieurement à l'exercice du droit de préemption sont censés n'avoir jamais pris naissance. Ceux qui auraient été inscrits sur les livres fonciers sont radiés.

CHAPITRE II PROCEDURE DE RECTIFICATION DES BASES D'IMPOSITION

SECTION I – INTRODUCTION GENERALE

Les modalités de notification visent à assurer plus d'efficacité à la procédure de notification à travers la diversification des voies de remise des plis adressés par l'administration fiscale tout en sauvegardant les garanties du contribuable.

Ces garanties sont également préservées à travers la procédure contradictoire de rectification des bases d'imposition. Dès lors, l'administration fiscale ne peut établir des impositions supplémentaires correspondant aux rectifications des bases proposées par elle au contribuable sans la mise en œuvre préalable de la procédure contradictoire.

I- REGLES DE NOTIFICATION

Les règles édictées par les dispositions de l'article 10 du L.P.F. s'appliquent à toutes les procédures de notification prévues par ledit livre.

La procédure de notification peut s'effectuer :

- soit par lettre recommandée avec accusé de réception ;
- soit par la remise en main propre par l'intermédiaire des agents assermentés de l'administration fiscale, des agents du greffe, des huissiers de justice ou par voie administrative (autorité locale, ...).

A- LE LIEU DE NOTIFICATION

La notification est effectuée, quelle que soit la forme choisie, à l'adresse indiquée par le contribuable dans ses déclarations, actes ou correspondances communiqués à l'inspecteur des impôts de son lieu d'imposition.

B- LES MODALITES DE REMISE

En raison du caractère confidentiel des correspondances, le document à notifier doit être présenté au contribuable sous pli fermé. La remise en main propre

est constatée par un certificat de remise servi sur un imprimé modèle fourni par l'administration, en double exemplaire et doit comporter les indications suivantes :

- le nom et la qualité de l'agent notificateur ;
- la date de la notification ;
- l'identité de la personne ayant reçu le document et sa signature et, le cas échéant, le numéro de sa carte d'identité nationale.

Après avoir été servi et signé par la personne habilitée à notifier, un exemplaire dudit certificat est remis au contribuable ou à son représentant, joint au pli de notification. L'autre exemplaire est retourné à l'inspecteur des impôts concerné.

Lorsque la personne à qui le document à notifier ne peut pas signer ou refuse de signer, mention en est faite par l'agent notificateur qui consigne sur le certificat de remise l'ensemble des renseignements requis, notamment :

- le nom et la qualité de cette personne ;
- la date de la remise ;
- le motif pour lequel le certificat n'a pas été signé par la personne concernée.

Si la remise n'a pu être effectuée, le contribuable n'ayant pas été rencontré, ni personne pour lui, l'agent notificateur doit en faire mention sur le certificat de remise et le retourner, dûment signé, à l'inspecteur des impôts concerné et la procédure de notification est poursuivie selon les dispositions de l'article 10- 2 du L.P.F. commenté au D ci-dessous.

C- PERSONNES HABILITEES A RECEVOIR LA NOTIFICATION

Conformément aux dispositions du septième alinéa de l'article 10 du L.P.F., le document est considéré avoir été valablement notifié lorsqu'il a été remis aux personnes ci-après :

1) En ce qui concerne les personnes physiques

La remise du pli vaut notification, si elle est faite:

- à personne, c'est-à-dire au contribuable lui-même;
- à domicile entre les mains de parents (ascendants, descendants...), d'employés ou de toute autre personne habitant ou travaillant avec le destinataire, c'est-à-dire au lieu de résidence de l'intéressé, son lieu de travail ou à tout domicile élu par l'intéressé dans ses déclarations, tel le cabinet de l'avocat ou du conseiller fiscal par l'intermédiaire desquels il a saisi l'administration dans le cadre de l'affaire ayant donné lieu à la notification.

En cas de refus de réception dudit document, le pli est considéré avoir été valablement notifié après l'écoulement d'un délai de dix (10) jours qui suit la date du refus de réception.

2) En ce qui concerne les sociétés et autres personnes morales

Pour les sociétés et autres personnes morales, la notification se fait par la remise du document soit à l'associé principal pour les sociétés et groupements prévus par l'article 28 du L.A.R., soit au représentant légal de la société ou de la personne morale concernée, soit entre les mains d'employés ou de toute personne travaillant à la société destinataire.

La qualité du principal associé est généralement appréciée par référence au capital social. Ainsi, le principal associé est celui qui détient le plus grand nombre de parts sociales dans la société.

Lorsque le capital social est réparti à parts égales entre tous les associés, le principal associé est considéré comme étant celui qui assure la fonction de gérant.

Le représentant légal d'une société est la personne habilitée à agir au nom et pour le compte de la société concernée en vertu de la loi ou d'un mandat consenti par des organes compétents de ladite société.

Pour les sociétés en redressement ou en liquidation judiciaire, la personne habilitée à recevoir la notification est le représentant légal de la société, en l'occurrence le liquidateur ou le syndic.

En cas de refus de réception, le document est également considéré avoir été valablement notifié, après l'écoulement d'un délai de dix (10) jours qui suit la date du refus de réception.

D- CAS OU LE DOCUMENT N'A PU ETRE REMIS A L'ADRESSE COMMUNIQUEE PAR LE CONTRIBUABLE A L'ADMINISTRATION

Lorsque le pli n'a pu être remis au contribuable à l'adresse qu'il a communiquée à l'inspecteur des impôts, suite à son envoi par lettre recommandée avec accusé de réception ou par l'intermédiaire des agents du greffe, des huissiers de justice ou par voie administrative, ce pli est considéré avoir été valablement notifié après l'écoulement d'un délai de dix (10) jours qui suit la date de la constatation de l'échec de la remise du pli précité.

Il s'agit, dans ce cas, des plis retournés à l'administration avec la mention :

- non réclamé ;
- changement d'adresse ;
- adresse inconnue ou incomplète ;
- locaux fermés ;
- ou contribuable inconnu à l'adresse indiquée.

Dans ce cas, les délais prescrits¹ courent à compter :

- de la date de retrait du pli auprès des services concernés lorsque ce retrait intervient avant l'expiration du délai de dix (10) jours qui suit la date de constatation de l'échec de remise ;
- du onzième jour qui suit la date de la constatation de l'échec de la remise du pli lorsque le retrait est effectué au-delà du dixième jour qui suit la date de constatation dudit échec.

II- PROCEDURE NORMALE DE RECTIFICATION DES IMPOSITIONS

En vertu des dispositions de l'article 11 du L.P.F. l'inspecteur des impôts peut être amené à apporter des rectifications :

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

Les bases, montants ou prix objets des rectifications peuvent résulter soit de la déclaration du contribuable, de l'employeur ou débirentier, soit d'une taxation d'office.

Dans ce cas, l'inspecteur notifie au contribuable les nouvelles bases d'imposition dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F.

Les rectifications portant sur des impositions initiales résultant soit d'une déclaration, soit d'une taxation d'office au titre des impôts, droits et taxes doivent être effectuées dans le cadre de la procédure contradictoire selon les formes et règles prévues à l'article 11 du L.P.F.

Il est à préciser que la procédure contradictoire est une procédure écrite qui comporte deux phases :

- l'une dite administrative ;
- l'autre judiciaire.

A- PHASE ADMINISTRATIVE

La phase administrative consiste en une procédure contradictoire comprenant cinq étapes :

- première notification ;
- réponse du contribuable à la première notification ;
- deuxième notification ;
- réponse du contribuable à la deuxième notification et, éventuellement, son pourvoi devant la commission locale de taxation (C.L.T.) ;
- pourvoi devant la commission nationale du recours fiscal (C.N.R.F.).

¹ Les délais prescrits s'entendent des délais relatifs à l'avis de vérification (15 jours), aux lettres de notification (30 jours), aux mises en demeure, etc.

1) Première lettre de notification

Le I de l'article 11 du L.P.F. prévoit que, dans le cas où l'inspecteur des Impôts est amené à rectifier les bases d'imposition initiales résultant soit d'une déclaration, soit d'une taxation d'office au titre des impôts, droits et taxes, il notifie au contribuable dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F. :

- les nouvelles bases arrêtées en matière d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu ;
- les montants des droits complémentaires arrêtés en matière de T.V.A., des impôts retenus à la source et des droits d'enregistrement.

a- Contenu de la première lettre de notification

La lettre de notification adressée au contribuable doit faire connaître :

- en matière d'I.S., d'I.R. et de T.V.A., les motifs, la nature et le montant détaillé des redressements envisagés par période d'imposition ;
- en matière de droits d'enregistrement, la nouvelle base devant servir d'assiette à la liquidation des droits d'enregistrement ainsi que le montant des droits complémentaires résultant de cette base.

Il y a lieu de préciser que pour les cas de remise en cause de la valeur probante de la comptabilité, tels que commentés au A du V du chapitre I, la notification doit contenir, en plus des éléments cités ci-dessus, les motifs de cette remise en cause.

En cas d'insuffisance des chiffres déclarés, telle que commentée au B du V du même chapitre I, la notification doit comporter les moyens et méthodes utilisés par l'administration pour la reconstitution du chiffre d'affaires.

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

b- Effets de la notification

La notification a pour effet :

❖ d'interrompre le délai de prescription

En vertu des dispositions du sixième alinéa de l'article 23 du L.P.F., la première notification a pour effet d'interrompre la prescription quadriennale en faisant courir un nouveau délai de même nature et de même durée que celui interrompu.

Il est donc nécessaire que la première lettre de notification soit notifiée à son destinataire, dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F. avant l'expiration du délai légal de prescription ;

❖ de fixer les limites d'imposition

L'imposition établie suite à un contrôle fiscal ne peut excéder celle résultant des bases fixées dans la première lettre de notification ;

❖ d'ouvrir un délai de réponse

L'inspecteur qui notifie au contribuable des redressements doit, en application des dispositions de l'article 11-I du L.P.F., l'inviter à produire ses observations et justifications concernant ces redressements dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la lettre de notification.

2) Réponse du contribuable à la première lettre de notification

a- Réponse du contribuable dans le délai prescrit

Le contribuable dispose d'un délai de trente (30) jours pour donner son accord, présenter ses observations ou ses propositions sur la base qui lui a été notifiée.

A cet effet, le contribuable peut adresser sa réponse, par lettre recommandée avec accusé de réception à l'inspecteur des impôts ou la déposer au service des impôts concerné, à l'adresse figurant sur la lettre de notification, dans le délai franc de trente (30) jours calculé conformément aux dispositions de l'article 37 du L.P.F.

Quand la réponse est envoyée par voie postale, le cachet de la poste fait foi.

Avant de procéder à l'émission des impositions ou des droits complémentaires, l'inspecteur doit nécessairement attendre la réponse du contribuable ou l'expiration du délai légal de trente (30) jours, auquel s'ajoute un délai raisonnable tenant compte du temps nécessaire à la réponse du contribuable postée le dernier jour du délai pour qu'elle parvienne à l'administration.

A ce titre, deux situations peuvent se présenter :

❖ le contribuable accepte la totalité des redressements notifiés

Lorsque le contribuable accepte expressément et sans conditions la totalité des redressements notifiés, la procédure de rectification est terminée. L'imposition y afférente est établie par l'inspecteur et ne peut plus être contestée.

❖ le contribuable conteste totalement ou partiellement les redressements notifiés

Le contribuable qui conteste totalement ou partiellement les propositions de rectification qui lui ont été notifiées, doit adresser à l'inspecteur des impôts ses observations dans le délai légal de trente (30) jours prévu à l'article 11 (I) du L.P.F.

Ces observations détaillées par nature de redressement et par période d'imposition doivent être présentées par écrit et comporter la signature du contribuable ou de son représentant légal.

L'inspecteur examine les observations produites par le contribuable. Cet examen peut aboutir :

- soit à l'abandon total des redressements notifiés ;
- soit au maintien total des redressements notifiés ;
- soit au maintien partiel des redressements notifiés.

➤ **Abandon total des redressements notifiés**

Lorsque les observations du contribuable sur la totalité des redressements sont retenues par l'inspecteur, la base déclarée par le contribuable ou initialement retenue d'office devient définitive et la procédure contradictoire aboutit à son terme.

A cet effet, il importe de préciser que, quels que soient les éléments nouveaux dont elle disposerait ultérieurement, l'administration fiscale ne peut en aucun cas engager une nouvelle vérification pour la période concernée, au titre des impôts, droits ou taxes objet de ce premier contrôle.

➤ **Maintien total des rectifications proposées**

Lorsque les observations du contribuable sur la totalité des redressements notifiés sont considérées par l'inspecteur comme non fondées, celui-ci procède à la deuxième notification dans le délai de soixante (60) jours prévu par le II de l'article 11 du L.P.F.

➤ **Maintien partiel des redressements notifiés**

Lorsque après examen des observations du contribuable, l'inspecteur retient en partie les redressements notifiés :

- il établit l'imposition correspondant aux redressements pour lesquels le contribuable aurait donné expressément son accord ;
- et procède à la notification des redressements dont les observations sont estimées non fondées.

b- Défaut de réponse dans le délai prescrit

A défaut de réponse dans le délai prescrit ou en cas de réponse hors délai, les impositions ainsi que les droits complémentaires sont émis par voie de rôle, état

de produits ou ordre de recettes, sans préjudice de l'application des sanctions prévues aux articles 188 et 210 du L.A.R.

Ces impositions ne peuvent être contestées que dans le cadre du recours préalable devant l'administration et dans les conditions prévues à l'article 26 du L.P.F.

3) Deuxième lettre de notification

a- Délai de notification

Conformément aux dispositions du II de l'article 11 du L.P.F., lorsque les observations du contribuable parviennent à l'inspecteur dans le délai prescrit et si ce dernier les estime non fondées en tout ou en partie, il notifie au contribuable dans les formes prévues à l'article 10 du livre précité, dans un délai maximum de soixante (60) jours, suivant la date de réception de la réponse du contribuable, les motifs de son rejet partiel ou total ainsi que la base d'imposition qui lui paraît devoir être retenue et, le cas échéant, le montant des droits et taxes.

Il y a lieu de préciser qu'à défaut d'envoi de la deuxième lettre de notification, l'administration est considérée avoir accepté les observations du contribuable.

Dans ce cas, l'inspecteur établit l'imposition correspondant aux redressements que le contribuable aurait éventuellement accepté et la procédure aboutit à son terme.

b - Contenu de la lettre de notification

L'inspecteur doit faire connaître au contribuable les motifs de son rejet partiel ou total ainsi que la base d'imposition qui lui paraît devoir être retenue et l'informer que cette base peut être contestée devant la C.L.T., prévue à l'article 16 du L.P.F, dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de cette deuxième lettre de notification.

Par ailleurs, concernant les redressements sur lesquels le contribuable n'a pas émis d'observations dans sa réponse à la première notification, l'inspecteur lui rappelle que ceux-ci seront considérés comme ayant été acceptés par lui et donneront lieu à une taxation immédiate s'ils ne font pas l'objet d'observations dans sa réponse à la deuxième lettre de notification.

L'inspecteur doit analyser chacune des observations ou contre propositions du contribuable, motiver leur rejet et démontrer avec des éléments chiffrés le bien-fondé des réintégrations qu'il se propose de maintenir.

Lorsque le contribuable, en réponse à la première notification, a rejeté globalement les propositions de l'administration, sans fournir de précisions, l'inspecteur reprend dans la deuxième notification les termes de la première

notification tout en lui rappelant que les bases notifiées et, le cas échéant, le montant des droits et taxes seront définitifs, s'il ne se pourvoit pas devant la C.L.T.

4) Réponse du contribuable à la deuxième lettre de notification

Le contribuable dispose d'un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la deuxième lettre de notification pour se pourvoir devant la C.L.T.

Suite à la deuxième notification, quatre situations peuvent se présenter pour le contribuable :

- **le contribuable ne répond pas à la deuxième notification dans le délai de trente (30) jours ou répond hors délai**

Dans ce cas, la base notifiée devient définitive et l'inspecteur établit l'imposition qui ne peut être contestée que dans les conditions prévues par les dispositions de l'article 26 du L.P.F.

- **le contribuable accepte la totalité des propositions**

Lorsque le contribuable donne son acceptation expresse dans le délai prévu par la loi, la base devient définitive. Les règles applicables en cas d'accord suite à la deuxième lettre de notification sont identiques à celles déjà définies ci-dessus pour la première notification.

- **le contribuable accepte partiellement les chefs de redressement**

Les redressements notifiés pour lesquels le contribuable donne son accord express ainsi que ceux n'ayant pas fait l'objet d'observations de sa part donnent lieu à une imposition immédiate.

- **le contribuable demande le pourvoi devant la C.L.T.**

Dans ce cas, la procédure est poursuivie devant la C.L.T. pour les redressements contestés conformément aux dispositions du I de l'article 16 du L.P.F.

En effet, le contribuable peut demander le pourvoi devant la C.L.T. dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la deuxième lettre de notification, en application des dispositions du II de l'article 11 du L.P.F.

Lorsque, dans sa réponse à cette deuxième lettre de notification le contribuable formule des observations sans demander expressément le recours devant la commission, l'inspecteur établit l'imposition sur les bases arrêtées dans la deuxième lettre de notification. Cette imposition peut être contestée dans les conditions prévues à l'article 26 du L.P.F.

En vertu des dispositions du III de l'article 11 précité, les requêtes de pourvoi devant la C.L.T. sont adressées par les contribuables à l'inspecteur.

Ce dernier doit adresser ces requêtes à la C.L.T.. Il notifie les décisions de celle-ci au contribuable dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F.

La décision de la C.L.T., notifiée au contribuable, doit être détaillée et motivée conformément aux dispositions du quatrième alinéa du II- A de l'article 16 du L.P.F. et doit faire ressortir les bases, droits et taxes arrêtés par cette commission et, le cas échéant, les rectifications pour lesquelles elle s'est déclarée incompétente.

Elle doit, en outre, comporter l'assignation au contribuable d'un délai maximum de soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision de la C.L.T. pour exercer le recours devant la C.N.R.F.

5) Pourvoi devant la C.N.R.F.

Les dispositions du IV de l'article 11 du L.P.F. prévoient que les décisions de la C.L.T. peuvent faire l'objet d'un recours devant la C.N.R.F. soit par le contribuable, soit par l'administration.

Le recours doit être exercé dans un délai maximum de soixante (60) jours suivant la date de la notification de la décision de la C.L.T.

Le point de départ du décompte du délai de recours devant la C.N.R.F est constitué, aussi bien pour l'administration que pour le contribuable, par la date de notification au contribuable de la décision de la C.L.T. en application du IV de l'article 11 du L.P.F.

En règle générale, le recours devant la C.N.R.F. ne peut s'exercer qu'après décision de la C.L.T.

Cependant, une dérogation a été apportée à ce principe par le sixième alinéa du II de l'article 16 du L.P.F.

En effet, lorsque à l'expiration du délai de vingt quatre (24) mois prévu au cinquième alinéa du II- A de l'article 16 du L.P.F. la C.L.T. n'a pas pris de décision, l'inspecteur informe le contribuable, dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F., de l'expiration du délai précité et de la possibilité d'introduire un recours devant la C.N.R.F. dans un délai de soixante (60) jours à compter de la date de réception de l'avis.

Il convient de préciser que le délai de vingt quatre (24) mois commence à courir à compter de la date de réception par l'inspecteur de la demande du pourvoi devant la C.L.T.

En application des dispositions du deuxième alinéa du IV de l'article 11 du L.P.F., le recours adressé à la C.N.R.F. doit être présenté par :

- le contribuable, par lettre recommandée avec accusé de réception sous forme de requête adressée directement à la commission nationale. Cette

requête doit définir l'objet du désaccord et contenir un exposé des arguments invoqués;

- l'administration, par le Directeur des Impôts ou la personne déléguée par lui à cet effet dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F.

Le défaut de recours dans le délai de soixante (60) jours précité devant la C.N.R.F. est considéré comme une acceptation de la décision de la C.L.T. qui devient alors définitive. En conséquence, les impositions seront émises et ne peuvent être contestées que par voie judiciaire conformément aux dispositions de l'article 35 du L.P.F. relatif à la procédure judiciaire suite au contrôle fiscal.

Lorsque le contribuable ou l'administration saisit la C.N.R.F., celle-ci :

- en informe l'autre partie dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F. précité dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception du recours, en lui communiquant copie de la requête dont elle a été saisie ;
- demande à l'administration, dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F., de lui transmettre le dossier fiscal du contribuable dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite demande (cf. fonctionnement de la C.N.R.F. page 64) ;
- informe les parties de la date à laquelle elle tiendra sa réunion, trente (30) jours au moins avant cette date dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F.

A défaut de communication du dossier fiscal par l'administration dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à celles :

- ✓ déclarées ou acceptées par les intéressés, s'ils ont présenté leur recours devant la C.N.R.F. dans le délai légal ;
- ✓ fixées par la C.L.T., en l'absence du recours du contribuable devant la C.N.R.F. Ces bases s'entendent des redressements entérinés par la C.L.T. et des réintégrations réputées de droit et sur lesquelles cette commission s'est déclarée incompétente, en application du V de l'article 11 du L.P.F.

6) Emission immédiate des impositions

En vertu des dispositions du VI de l'article 11 du L.P.F., 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 à la 1^{ère} ou à la 2^{ème} lettre de notification ou de recours devant la C.L.T. ou la C.N.R.F. dans les délais prescrits ;

- pour les redressements n'ayant pas fait l'objet d'observations de la part du contribuable dans sa 2^{ème} lettre de réponse ;
- après accord partiel ou total conclu par écrit entre les parties au cours de la procédure de rectification ;
- après la décision de la C.N.R.F.

7) Délai fixé à la C.N.R.F. pour statuer

Le délai maximum qui doit s'écouler entre la date d'introduction d'un recours devant la C.N.R.F. et celle de la décision qui est prise à son sujet est fixé à douze (12) mois.

Dans le cas où la C.N.R.F. n'aurait pas pris de décision dans le délai de douze (12) mois précité, aucune rectification ne peut être apportée à la déclaration du contribuable ou à la taxation d'office opérée par l'administration pour défaut de déclaration ou de déclaration incomplète (cf. détail page 72).

Toutefois, dans le cas où le contribuable aurait donné son accord partiel sur les bases notifiées par l'administration fiscale, ou n'aurait pas contesté les bases arrêtées par la C.L.T. si celles-ci sont supérieures aux bases déclarées ou taxées d'office, c'est la base résultant de cet accord qui est retenue.

B- PHASE JUDICIAIRE SUITE A LA PROCEDURE DE RECTIFICATION DES IMPOSITIONS

En application du VII de l'article 11 du L.P.F., les décisions devenues définitives des C.L.T. et celles de la C.N.R.F. sont susceptibles de recours devant le tribunal compétent, conformément aux dispositions de l'article 35 dudit livre.

Les impositions émises à la suite de ces décisions et celles établies d'office par l'administration d'après la base qu'elle a notifiée du fait de la reconnaissance par lesdites commissions de leur incompétence¹, peuvent être contestées par le contribuable, par voie judiciaire, dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle, de l'état de produits ou de l'ordre de recettes.

Toutefois, dans le cas où la décision de la C.N.R.F. ou de la C.L.T. ne donne pas lieu à l'émission de rôle, état de produits ou ordre de recettes, le recours doit être exercé dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision définitive de la C.L.T. ou de la C.N.R.F.

L'administration peut contester par voie judiciaire, dans le même délai, les décisions de la C.N.R.F., que celles-ci portent sur des questions de fait ou de droit.

¹ La C.N.R.F. et les C.L.T. doivent se déclarer incompétentes sur les questions qu'elles estiment portant sur l'interprétation des dispositions législatives ou réglementaires (Articles 17- I et 16- I)

Le recours judiciaire se fait dans les formes et conditions commentées à la page 98 ci-dessous.

C- ACCORD A L'AMIABLE

Le contribuable ou son représentant légal peut, au cours de la procédure, conclure un accord à l'amiable avec l'administration sur les redressements notifiés.

Cet accord doit être concrétisé par un écrit, signé par les deux parties et comportant :

- la date de la signature de l'accord ;
- le nom et la qualité des signataires ;
- le montant des bases et des droits qui résultent de l'accord.

L'accord écrit doit être établi en double exemplaire dont un doit être remis au contribuable contre décharge ou lui être adressé, éventuellement, par courrier recommandé. Chaque accord doit être accompagné de la lettre de désistement de la part de l'intéressé de tout recours actuel ou éventuel devant les commissions (C.L.T., C.N.R.F.), l'administration ou le tribunal compétent, ainsi que de toute demande en restitution concernant les chefs de redressement.

L'accord peut être conclu soit avec le contribuable, soit avec son représentant légal qui doit justifier de sa qualité, soit avec la personne mandatée, qui doit présenter à l'inspecteur des impôts un mandat spécial établi à cet effet, ayant date certaine (légalisé, adoulaire ou notarié).

D- NULLITE DE LA PROCEDURE DE RECTIFICATION

Le VIII de l'article 11 du L.P.F. prévoit deux cas de nullité susceptibles de frapper la procédure de rectification des impositions, à savoir :

- ✓ en cas de défaut d'envoi au contribuable de l'avis de vérification dans le délai minimum de quinze (15) jours qui précède la date fixée pour la vérification de comptabilité ;
- ✓ en cas de défaut de notification de la réponse de l'inspecteur aux observations du contribuable dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de réception de la réponse de ce contribuable à la première lettre de notification.

Les deux cas de nullité visés ci-dessus ne peuvent être soulevés par le contribuable pour la première fois devant la C.N.R.F.

Ainsi, ces cas doivent être évoqués par le contribuable avant l'introduction du recours devant la C.N.R.F., en application des dispositions du deuxième alinéa du VIII de l'article 11 du L.P.F.

Il y a lieu de préciser qu'en cas de nullité de la procédure pour les motifs précités, l'administration peut reprendre la procédure de la manière suivante :

- 1) En cas de non respect du délai de quinze (15) jours prévus pour l'envoi de l'avis de vérification, l'administration peut reprendre la procédure de contrôle, par l'envoi d'un nouvel avis de vérification au contribuable pour les exercices non prescrits ;
- 2) En cas d'envoi de la deuxième lettre de notification portant réponse de l'inspecteur aux observations du contribuable en dehors du délai prescrit de soixante (60) jours, l'administration peut reprendre la procédure de rectification à partir de la première lettre de notification des redressements.

Cette nouvelle notification doit :

- porter sur les mêmes chefs de redressement et dans la limite des montants déjà notifiés ;
- informer le contribuable qu'en raison de la reprise de la procédure, il est appelé à formuler ses observations dans le délai prescrit.

E- APPLICATION DE LA PROCEDURE DE RECTIFICATION EN CAS DE FUSION DE SOCIETES

En cas de fusion de sociétés, la procédure normale de rectification est applicable aussi bien pour la rectification des bases d'imposition des sociétés absorbantes ou nées de la fusion que des sociétés absorbées, conformément au IX de l'article 11 du L.P.F.

III- PROCEDURE ACCELEREE DE RECTIFICATION DES IMPOSITIONS

La procédure accélérée est engagée pour la rectification des impositions en matière d'I.S., d'I.R. et de T.V.A. conformément aux dispositions de l'article 12 du L.P.F.

Les règles de notification (contenu, délai, effet, ...) et de recours régissant cette procédure sont identiques à celles prévues pour la procédure normale prévue à l'article 11 du L.P.F, à la seule différence que l'imposition, éventuellement établie, est émise sur les bases adressées au contribuable dans la deuxième lettre de notification.

A- DOMAINE D'APPLICATION DE LA PROCEDURE ACCELEREE

En matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu et de taxe sur la valeur ajoutée, la procédure accélérée est mise en oeuvre en cas de rectification:

- du résultat fiscal de la dernière période d'activité non couverte par la prescription en cas de cession, cessation totale, redressement ou 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 ;
- des déclarations déposées par les contribuables qui cessent d'avoir au Maroc une résidence habituelle, un établissement principal ou un domicile fiscal, ou par les ayants droit des contribuables décédés ;
- des déclarations des contribuables qui cèdent des valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance ;
- des 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 ;
- des 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.

B- PHASES DE LA PROCEDURE ACCELEREE

A l'issue du contrôle fiscal effectué conformément aux dispositions de l'article 3 du L.P.F., la procédure accélérée définie à l'article 12 dudit livre est engagée selon les phases suivantes :

1) Première lettre de notification

Les règles applicables à cette première lettre de notification sont identiques à celles applicables à la première lettre de notification de la procédure normale commentée à la page 38 de la présente note circulaire.

2) Réponse du contribuable à la première notification

a- Le contribuable ne répond pas ou répond en dehors du délai légal

A défaut de réponse ou en cas de réponse en dehors du délai légal de trente (30) jours suivant la date de réception de la lettre de notification, les bases notifiées sont retenues d'office et ne peuvent être contestées que dans le cadre des dispositions prévues à l'article 26 du L.P.F.

b- Le contribuable répond dans le délai légal

❖ Le contribuable accepte expressément la totalité des rectifications proposées par l'administration

Dans ce cas, la procédure aboutit à son terme et les impositions afférentes aux redressements proposés par l'inspecteur des impôts et acceptés expressément par le contribuable sont immédiatement établies.

❖ Le contribuable conteste la totalité des rectifications proposées

L'examen des observations du contribuable peut aboutir :

- soit à l'abandon total des redressements notifiés, dans ce cas les bases déclarées ou initialement retenues deviennent définitives et la procédure est clôturée ;
- soit au maintien total ou partiel des redressements contestés par le contribuable et dans ce cas, la procédure se poursuit comme prévu à l'article 12 (II) du L.P.F.

❖ Le contribuable accepte une partie des redressements et conteste l'autre partie

Les redressements acceptés sont immédiatement taxés et la procédure se poursuit, pour les rectifications contestées, dans les conditions prévues au II de l'article 12 du L.P.F., à savoir l'envoi par l'inspecteur d'une deuxième lettre de notification.

3) Deuxième lettre de notification

Suite à la réponse du contribuable à la première lettre de notification, lorsque l'inspecteur estime non fondées en tout ou en partie les observations de celui-ci, il notifie à l'intéressé, dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F. et dans un délai de soixante (60) jours suivant la date de réception de la réponse du contribuable :

- ✓ les motifs de son rejet partiel ou total ;
- ✓ les bases d'imposition retenues ;
- ✓ la possibilité de recours devant la C.L.T. prévue à l'article 16 du L.P.F. 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 notifiées, selon les formes prévues à l'article 10, au contribuable dans la deuxième lettre de notification précitée, en application du deuxième alinéa du II de l'article 12 du L.P.F.

A défaut de pourvoi devant la C.L.T., l'imposition émise ne peut être contestée que dans les conditions prévues à l'article 26 du L.P.F. relatif au droit de réclamation.

4) Réponse du contribuable à la deuxième notification et recours devant les commissions

Le contribuable dispose d'un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la 2^{ème} lettre de notification, pour formuler expressément son pourvoi devant la C.L.T.

Il convient de préciser que le recours devant la C.L.T. et la C.N.R.F. et, le cas échéant, devant le tribunal compétent s'exerce dans les conditions fixées par les III, IV, V et VII de l'article 11 du L.P.F. telles que commentées dans les pages 43, 44 et 45 de la présente note circulaire.

5) Cessation d'activité suivie de liquidation

En cas de cessation totale d'activité d'une entreprise suivie de liquidation, l'administration est en droit de vérifier la comptabilité relative aux déclarations se rapportant à toute la période de liquidation, même dans le cas où cette période dépasse le délai de prescription légal, conformément aux dispositions du premier alinéa du III de l'article 12 du L.P.F.

En effet, une dérogation au délai de prescription prévu à l'article 23 du L.P.F. est prévue dans le cas de cessation totale d'activité d'une entreprise suivie de liquidation prolongée.

La liquidation prolongée s'entend de la liquidation qui s'étale sur plusieurs exercices.

Les dispositions du deuxième alinéa du III de l'article 12 précité font obligation à l'administration de notifier le résultat de la vérification avant l'expiration d'un délai d'un an suivant la date du dépôt de la déclaration définitive du résultat final de la liquidation.

Il est à rappeler que la déclaration du résultat final doit être souscrite auprès de l'administration fiscale dans les quarante cinq (45) jours suivant la clôture des opérations de liquidation.

6) Accord à l'amiable en cours de procédure

Les règles précédemment énoncées pour la procédure normale sont également applicables en cas d'accord à l'amiable au cours de la procédure accélérée.

SECTION II- DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX PROCEDURES DE RECTIFICATION

I- DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'I.S. ET A L'I.R. RELATIVES AUX REGULARISATIONS DE L'IMPOT RETENU A LA SOURCE

A- RAPPEL

Avant l'entrée en vigueur des dispositions de l'article 13 du L.P.F. institué par l'article 22 de la loi de finances pour l'année 2005, les régularisations portant sur l'impôt retenu à la source au titre de l'I.S. ou de l'I.R. s'effectuaient sans procédure.

B- EXPOSE DE LA NOUVELLE MESURE

Les nouvelles dispositions de l'article 13 du L.P.F. ont institué l'application :

- de la procédure de notification, par lettre d'information, des rectifications apportées au montant de l'impôt retenu à la source, que celui-ci résulte d'une déclaration ou d'une régularisation pour défaut de déclaration, au titre :
 - des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés prévues à l'article 14 du L.A.R. ;
 - des produits de placement à revenu fixe, prévus à l'article 15 du même livre ;
 - des rémunérations payées à des personnes physiques ou morales non résidentes prévues à l'article 16 du même livre.
 - des profits sur cessions de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance, soumis à l'impôt retenu à la source, prévus à l'article 86 (III) du même livre ;
- de la procédure contradictoire telle que prévue, selon le cas, à l'article 11 ou 12 du L.P.F., en cas de rectification de la base imposable des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés suite à la rectification du résultat fiscal de l'impôt sur les sociétés.

1) Notification des régularisations par lettre d'information

Conformément aux dispositions de l'article 13- A du L.P.F., lorsque l'inspecteur des impôts est amené à apporter des rectifications au montant de l'impôt retenu à la source au titre des produits, profits et rémunérations cités ci-dessus, il doit notifier au contribuable chargé d'effectuer la retenue à la source, par lettre d'information et dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F., les redressements effectués.

Cette lettre d'information a pour objet de porter à la connaissance du contribuable concerné le détail des rectifications effectuées par l'administration.

Les rectifications précitées concernent le montant de l'impôt retenu à la source résultant soit d'une déclaration du contribuable, soit d'une régularisation pour défaut de déclaration des produits, rémunérations et profits cités ci-dessus.

Après notification, l'inspecteur établit les impositions sur les montants arrêtés par l'administration.

Les impositions établies à ce titre peuvent, toutefois, être contestées par le contribuable dans les conditions prévues à l'article 26 du L.P.F.

2) Procédure contradictoire en cas de rectification des bases d'imposition des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés

En vertu des dispositions du B de l'article 13 du L.P.F., lorsque la rectification du résultat fiscal en matière d'impôt sur les sociétés a une incidence sur la base du produit des actions, parts sociales et revenus assimilés, l'inspecteur notifie aux sociétés distributrices, dans les conditions prévues, selon le cas, à l'article 11 ou 12 du L.P.F, les redressements afférents à ladite base.

Il s'agit des redressements des résultats déclarés opérés suite à un contrôle fiscal dans le cadre de la procédure de rectification. C'est le cas, notamment :

- ✓ des produits dissimulés ;
- ✓ des rémunérations et charges non justifiées ;
- ✓ ou de tous autres avantages consentis aux associés.

Ces redressements sont passibles de la retenue à la source, même s'ils ne couvrent pas les déficits déclarés.

Toutefois, les redressements portant sur les amortissements et les provisions ne donnent pas lieu à l'application de l'impôt, puisque les sommes correspondantes n'ont pas été décaissées. Il en est de même, entre autres, des réintégrations portant sur :

- les honoraires dûment justifiés, mais non déclarés sur l'état modèle 8306 conformément aux dispositions de l'article 196 du L.A.R. ;
- les paiements en espèces des charges justifiées dont le montant est égal ou supérieur à 10.000 DH, en application des dispositions de l'article 12 du même livre.

L'émission des rôles concernant ces redressements ne peut avoir lieu qu'après :

- accord exprès ou tacite du contribuable ;
- taxation d'office effectuée dans le cadre des articles 19 et 20 du L.P.F. ;
- décision non contestée de la C.L.T. ;
- décision de la C.N.R.F. ;
- **décision définitive du tribunal, le cas échéant.**

II- DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'I.R.

A- RECTIFICATION DE L'IMPOT RETENU A LA SOURCE EN MATIERE DE REVENUS SALARIAUX

En matière de revenus salariaux et assimilés, lorsque la déclaration du revenu global produite par un contribuable titulaire de revenus salariaux ou assimilés est conforme aux indications figurant sur le bulletin de paie ou tout autre document délivré par l'employeur ou le débirentier, les erreurs, omissions et insuffisances relatives à l'impôt retenu à la source ne sont pas rectifiées au nom du titulaire desdits revenus, mais au nom de l'employeur ou du débirentier, selon la procédure normale ou accélérée, en application des dispositions de l'article 14 du L.P.F.

B- RECTIFICATION EN MATIERE DE PROFITS FONCIERS

En ce qui concerne les profits fonciers et en application de l'article 15 du L.P.F., lorsqu'au vu de la déclaration du contribuable prévue à l'article 85 du L.A.R., 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'investissement non justifiées ou de la valeur vénale des biens cédés, il doit :

- notifier au contribuable la nouvelle base rectifiée, ainsi que les motifs et le montant des redressements envisagés, dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F., dans un délai maximum de soixante (60) jours suivant la date de dépôt de la déclaration de celui-ci ;
- l'inviter à formuler sa réponse concernant cette nouvelle base et à produire, s'il y a lieu, des justifications dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite notification.

Si dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la notification, le contribuable accepte la base d'imposition notifiée, l'impôt est établi par voie de rôle sans préjudice de l'application des majorations et de la pénalité prévues aux articles 188 et 210 du L.A.R.

A défaut de réponse à la première notification dans le délai prescrit, l'imposition est établie et ne peut être contestée que dans les conditions prévues à l'article 26 du L.P.F. relatif au droit et délai de réclamation.

Si dans le délai de trente (30) jours précité, des observations ont été formulées 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 12 du L.P.F. relatif à la procédure accélérée de rectification des impositions.

A ce titre, l'inspecteur notifie au contribuable dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F., dans un délai maximum de soixante (60) jours suivant la date de réception de la réponse du contribuable, les motifs de son rejet total ou partiel ainsi que les bases d'imposition retenues. Il informe l'intéressé qu'il pourra contester lesdites bases devant la C.L.T. prévue à l'article 16 du L.P.F., dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la deuxième lettre de notification.

L'inspecteur établit ensuite les impositions sur les bases retenues dans la deuxième lettre de notification.

A défaut de pourvoi devant la C.L.T., l'imposition émise ne peut être contestée que dans les conditions prévues à l'article 26 du L.P.F. relatif au droit et délai de réclamation.

Le recours devant la C.L.T., la C.N.R.F. et, le cas échéant, devant le tribunal compétent s'exerce dans les conditions fixées par les III, IV, V et VII de l'article 11 du L.P.F., telles que commentées à la page 43 et pages suivantes de la présente note circulaire.

Par ailleurs, il convient de souligner que les dissimulations reconnues par les parties au contrat donnent lieu à une imposition supplémentaire dans le délai de reprise prévu à l'article 23 du L.P.F. relatif au délai de prescription.

C- Contrôle du revenu professionnel déterminé dans le cadre du régime du forfait

1) Règle générale

L'administration peut rectifier dans le cadre des procédures contradictoires prévues aux articles 11 et 12 du L.P.F. ou de la procédure de la taxation d'office prévue à l'article 19 du L.P.F. le bénéfice forfaitaire initialement retenu par un contribuable, ainsi que les éléments additifs audit bénéfice (tels que les plus-values sur cessions ou retraits d'éléments corporels ou incorporels de l'actif), dès lors qu'elle dispose d'éléments concrets mettant en évidence l'insuffisance dudit bénéfice ou desdits éléments.

Elle peut également réajuster le bénéfice minimum dans les conditions prévues au 3) ci-après.

Il est rappelé que le bénéfice minimum s'applique sans recours aux procédures de rectification de la base imposable prévues aux articles 11 et 12 du L.P.F., conformément à l'article 44, 3ème alinéa du L.A.R.

2) Eléments d'appréciation

L'administration peut procéder à la vérification de la sincérité des déclarations du chiffre d'affaires et des gains et plus-values divers souscrites par les contribuables forfaitaires, à partir des recoupements qu'elle peut effectuer, dans le cadre de l'exercice du droit de communication qui lui est conféré par l'article 5 du L.P.F. ou par comparaison avec des cas similaires présentant des éléments d'appréciation identiques. Ces recoupements peuvent porter sur :

- ✓ soit le montant des achats effectués par les contribuables ;
- ✓ soit le montant des ventes ou des prestations de services réalisés par les intéressés ;
- ✓ soit toute autre information permettant une appréciation objective de la sincérité du chiffre d'affaires déclaré.

3) Rectification par simple lettre d'information préalable

Lorsqu'il est établi pour la détermination du bénéfice minimum prévu à l'article 44 du L.A.R. que le contribuable n'a pas tenu compte d'un ou plusieurs établissements exploités par lui, l'administration peut procéder au réajustement du bénéfice minimum compte tenu des omissions constatées, en maintenant toutefois, d'une part, les valeurs locatives retenues initialement pour le calcul de l'impôt des patentes concernant le ou les établissements omis et, d'autre part, le coefficient appliqué initialement pour la détermination du bénéfice minimum déjà taxé.

L'administration doit informer le contribuable par simple lettre recommandée, des rectifications auxquelles elle procédera d'office.

Il importe de préciser, cependant, que ces réajustements d'office pour cause d'omissions ne peuvent être opérés que pour le ou les établissements :

- ✓ non pris en considération par l'administration lors de la détermination du bénéfice minimum ;
- ✓ ou dont la patente, établie effectivement au nom du contribuable n'a pas été contestée dans son principe, par ce dernier.

Ne peuvent donc donner lieu au réajustement d'office d'un bénéfice minimum déjà taxé, les changements apportés par l'administration aux éléments de l'impôt des patentes dans le cadre de l'actualisation d'une valeur locative déjà retenue ou d'un changement de la classe initialement fixée.

En dehors des deux situations visées ci-dessus, la procédure contradictoire s'impose à l'administration.

4) Utilisation de la procédure contradictoire

La mise en œuvre de la procédure contradictoire est obligatoire dès lors que les recoupements en possession de l'administration fiscale, par leur importance, ne remettent pas en cause le régime d'imposition forfaitaire du contribuable considéré.

5) Utilisation de la procédure de taxation d'office

Lorsque le montant des achats ou des ventes recoupés par l'administration pour un contribuable, permettent de confirmer d'une manière irréfutable, que le chiffre d'affaires réel de ce contribuable a dépassé les seuils prévus à l'article 43 du L.A.R., ce dernier est considéré comme n'ayant pas satisfait aux obligations déclaratives prévues par ladite loi (absence du dépôt du bilan et des états annexes).

L'administration recourt, dans ce cas particulier, à la procédure de taxation d'office prévue à l'article 19 du L.P.F. pour redresser la situation du contribuable concerné.

SECTION III- LES COMMISSIONS

I - DISPOSITIONS COMMUNES

A- COMMISSIONS LOCALES DE TAXATION (C.L.T.)

Les C.L.T. sont instituées par l'administration qui en fixe le siège et le ressort, conformément aux dispositions du I de l'article 16 du L.P.F.

Le même article précise les compétences, la composition et le fonctionnement de ces commissions.

1) Compétences des C.L.T.

Conformément aux dispositions du I de l'article 16 précité, les C.L.T. statuent sur les litiges qui leur sont soumis et doivent se déclarer incompétentes sur les questions qu'elles estiment porter sur l'interprétation des dispositions législatives ou réglementaires.

Ces commissions connaissent des réclamations formulées par le contribuable sous forme de requêtes.

Il s'ensuit que la continuité de la procédure contradictoire, après la deuxième lettre de notification, est subordonnée à la condition que le contribuable ait exprimé d'une manière expresse, dans sa deuxième réponse, sa décision de porter le litige devant la commission locale de son lieu d'imposition.

Les compétences dévolues à ces commissions sont des compétences territoriale et d'attribution.

a- Compétence territoriale

Le siège et le ressort des C.L.T. sont fixées par l'administration, conformément aux dispositions du I de l'article 16 du L.P.F.(cf. annexes page 106).

A cet effet, la C.L.T. compétente à statuer sur le litige qui lui est soumis par le contribuable est celle du lieu de son imposition.

Il est à rappeler que le lieu d'imposition s'entend :

- pour les personnes morales, du siège social ou du principal établissement;
- pour les personnes physiques, de la résidence habituelle ou du principal établissement et pour les contribuables non-résidents au Maroc, du domicile fiscal élu.

Toutefois, en matière d'I.R. sur les profits fonciers et des droits d'enregistrement, la commission locale compétente est celle du lieu de situation des immeubles, des fonds de commerce ou des biens objet du contrôle.

b- Compétence d'attribution

Les commissions locales connaissent de tous les litiges relatifs à la détermination des bases des impôts, droits et taxes et doivent se déclarer incompétentes sur les questions que ces commissions estiment porter sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

Elles sont donc appelées :

- à confirmer ou infirmer que les motifs invoqués par les parties portent sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires (article 16- I- deuxième alinéa du L.P.F.) ;
- à statuer valablement sur les questions de fait.

En revanche, les commissions locales n'ont pas à statuer :

- ✓ sur les redressements ayant fait l'objet d'un accord en cours de procédure;
- ✓ lorsque le contribuable, du fait de sa propre défaillance, a fait l'objet d'une taxation pour défaut de réponse dans le délai légal à la première ou à la deuxième notification ;

- ✓ lorsque le contribuable répond, dans le délai, à la deuxième lettre de notification, mais ne demande pas expressément le pourvoi devant la C.L.T.

2) Composition de la C.L.T.

a- Membres de la C.L.T.

Le II- A de l'article 16 du L.P.F. fixe la composition de chaque C.L.T. comme suit :

- un magistrat, président ;
- un représentant du gouverneur de la préfecture ou de la province dans le ressort de laquelle est situé le siège de la commission ;
- le chef du service local des impôts ou son représentant qui tient le rôle de secrétaire rapporteur ;
- un représentant des contribuables appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité exercée par Le contribuable requérant.

b- Désignation des représentants des contribuables

Conformément aux dispositions du II- B de l'article 16 du L.P.F., les représentants des contribuables sont désignés dans les conditions suivantes :

b-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, figurant sur les listes présentées par ces organisations et, respectivement, par les présidents des chambres :

- de commerce, d'industrie et de services ;
- d'artisanat ;
- d'agriculture ;
- et maritimes.

La désignation de ces membres doit intervenir 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.

b-2- pour les recours concernant les contribuables exerçant une profession libérale

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 des contribuables visés aux b- 1 et b- 2 ci-dessus a lieu avant le 1^{er} 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 de nouveaux représentants, le mandat des représentants sortants est prorogé d'office de trois (3) mois au maximum.

En vertu des dispositions du II- C de l'article 16 du L.P.F., 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 10 du L.P.F.

A cet effet, deux situations peuvent se présenter :

- ✓ le contribuable demande 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 C.L.T. dans sa composition restreinte ne comprenant que le président, le représentant du gouverneur de la préfecture ou de la province et le chef du service local des Impôts ;
- ✓ le contribuable ne répond pas ou ne demande pas, à l'expiration de ce délai, à comparaître devant ladite commission. Dans ce cas, l'administration soumet le litige à la C.N.R.F. prévue à l'article 17 du L.P.F., et en informe le contribuable dans un délai maximum de dix (10) jours suivant la date de transmission à ladite commission de la requête visée au III de l'article 11 du livre précité ;

La commission peut s'adjoindre, pour chaque affaire, deux experts au plus, fonctionnaires ou contribuables, qu'elle désigne et qui ont voix consultative, conformément aux dispositions du II- D de l'article 16 du L.P.F.

La commission entend le représentant du contribuable à sa demande, 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.

3) Fonctionnement de la C.L.T.

a - Rapport de l'inspecteur

Pour chaque affaire, l'inspecteur des impôts établit un rapport faisant ressortir les propositions et les observations du contribuable et de l'administration, les différents points de litige et tous les renseignements de nature à éclairer la commission.

b- Tenue de la séance

La C.L.T. se réunit à l'initiative de son président.

Après accord du président, le secrétaire rapporteur adresse les convocations aux membres de la commission dans un délai raisonnable et suffisant pour que lesdits membres ou les parties intéressées (contribuables, vérificateurs ou leurs représentants) puissent prendre connaissance du dossier.

Ces convocations doivent être accompagnées :

- de la liste des affaires litigieuses ;
- des copies des rapports préparés à cet effet.

Le secrétaire rapporteur, chef du service d'assiette ou son représentant, informe également le contribuable de la date de la réunion de la commission pour lui permettre, au cas où il le désire, de demander de se faire entendre ou de fournir à l'appui de sa requête expresse, des informations supplémentaires susceptibles d'éclairer les membres de la commission sur la nature du litige et l'importance réelle de son activité.

Lorsqu'elle le juge utile, la commission locale peut demander à l'administration de procéder à un supplément d'instruction. Mais en aucun cas, ce nouvel examen ne peut se solder par de nouvelles rectifications. C'est ainsi que la commission ne peut :

- substituer ou compenser l'abandon d'un redressement, relevé lors de la notification initiale par une réintégration (de fait), relevée au niveau d'une instruction supplémentaire ;
- statuer sur des points litigieux autres que ceux qui lui ont été soumis par le contribuable dans sa requête.

c- Délibération de la C.L.T.

En application du II- A de l'article 16 précité, 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 quelle que soit leur qualité.

Les décisions des commissions locales doivent être détaillées et motivées, en application des dispositions du quatrième alinéa du II- A de l'article 16 du L.P.F.

La commission doit fixer les bases d'imposition et se déclarer incompétente pour les questions qu'elle estime porter sur l'interprétation de la loi.

Les décisions de la C.L.T. sont consignées sur des rapports établis selon un modèle prévu à cet effet, qui doivent être dûment signés par les seuls membres habilités à statuer et ayant délibéré.

d- Délai de prise de décision de la C.L.T.

La C.L.T. dispose d'un délai de vingt quatre (24) mois, à compter de la date d'introduction du recours, pour rendre ses décisions ; étant précisé que le délai de vingt quatre (24) mois commence à courir à compter de la date de réception, par l'inspecteur, de la demande du pourvoi devant la C.L.T. (Cf., page 43 et suivantes).

Lorsqu'à l'expiration de ce délai, la C.L.T. n'a pas pris de décision, l'inspecteur compétent informe le contribuable, dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F., de l'expiration de ce délai et de son droit de saisir la C.N.R.F. dans un délai de soixante (60) jours à compter de la date de réception de l'avis d'information et lui indique l'adresse exacte de cette commission.

A défaut de présentation, par le contribuable, du recours devant la C.N.R.F. dans le délai de soixante (60) jours, l'inspecteur établit les droits complémentaires d'après les bases arrêtées dans la deuxième notification.

Ces impositions ne peuvent être contestées que dans les conditions prévues à l'article 35 du L.P.F.

e- Contenu de la décision de la C.L.T.

Les décisions de la C.L.T. doivent être détaillées et motivées afin de permettre, à la fois au contribuable et à l'administration fiscale, de connaître les fondements sur lesquels la commission s'est basée pour rendre sa décision et de mieux juger de l'opportunité d'un recours devant la C.N.R.F.

La décision notifiée au contribuable doit également faire ressortir distinctement les bases arrêtées par la commission locale et les rectifications sur lesquelles elle s'est déclarée incompétente.

f- Notification de la décision de la C.L.T.

Les décisions de la C.L.T. sont notifiées au contribuable par l'inspecteur vérificateur, dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F. conformément aux dispositions du III de l'article 11 du même livre.

La notification de la décision au contribuable doit l'informer du délai de soixante (60) jours pour exercer son recours devant la C.N.R.F.

Le point de départ de décompte du délai de recours devant la C.N.R.F., aussi bien pour l'administration que pour le contribuable, est constitué par la date de notification de la décision au contribuable (article 11 (IV) du L.P.F.).

g- Recours contre les décisions de la C.L.T. devant la C.N.R.F.

Les décisions de la commission locale ainsi que les litiges pour lesquels le contribuable n'a pas formulé sa demande de comparaître devant la commission locale dans sa composition restreinte dans le délai de trente (30) jours comme prévu au C du II de l'article 16 du L.P.F. sont susceptibles de recours devant la C.N.R.F.

Ce recours peut être exercé par chacune des deux parties dans les conditions de forme et de délai prévues aux articles 11, 12, 15 et 16 du L.P.F.

h- Exécution de la décision de la commission locale dans le cas où le contribuable n'a pas exercé le recours devant la C.N.R.F.

Lorsque le contribuable n'a pas exercé le recours devant la C.N.R.F. dans le délai légal de soixante (60) jours, les droits correspondant aux rectifications sur les questions estimées de fait par la C.L.T. et aux rectifications de droit sur lesquelles elle s'est déclarée incompétente sont immédiatement établis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes. L'administration conserve le droit de recours devant la C.N.R.F. pour:

- la partie rejetée des redressements par la C.L.T. ;
- les rectifications opérées par la C.L.T. à l'avantage du contribuable, que l'administration estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

Trois situations peuvent être constatées :

- ❖ les propositions de l'administration sont entérinées par la commission locale qui s'est déclarée par ailleurs incompétente sur les questions qu'elle estime porter sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

Dans ce cas, les bases arrêtées par la C.L.T. et les impositions relatives aux rectifications de droit sont immédiatement établies.

- ❖ la C.L.T. statue sur l'ensemble des rectifications, y compris celles estimées par l'administration comme étant des questions de droit.

Dans ce cas l'inspecteur :

- procède à la taxation des bases arrêtées par la C.L.T. en faveur de l'administration ;
- peut exercer le recours devant la C.N.R.F. pour :
 - ✓ les rectifications relatives à des questions de fait et que la C.L.T. a rejeté ;
 - ✓ les rectifications que l'administration estime porter sur l'interprétation de la loi (question de droit) et sur lesquelles il y a conflit de compétence.
- ❖ la C.L.T. a entériné l'ensemble des rectifications proposées par l'administration fiscale.

Dans ce cas l'inspecteur procède à la taxation des bases arrêtées par la C.L.T.

4) Recours judiciaire contre les décisions de la C.L.T.

Les impositions susceptibles de recours judiciaires sont celles émises suite aux décisions de la C.L.T. devenues définitives, en l'absence de recours du contribuable devant la C.N.R.F., y compris les impositions qui découlent des questions pour lesquelles ladite commission s'est déclarée incompétente conformément aux dispositions de l'article 35 du L.P.F.

La procédure de recours judiciaire est effectuée en application des articles 11 (VII) et 16 (II – D) du L.P.F.

B- COMMISSION NATIONALE DU RECOURS FISCAL (C.N.R.F.)

L'article 17- I du L.P.F a institué une commission permanente dite Commission Nationale du Recours Fiscal (C.N.R.F.) à laquelle sont adressés les recours contre les décisions des C.L.T., les litiges prévus au II- C de l'article 16 du L.P.F et les recours contre les décisions des commissions locales communales prévus à l'article 18 du L.P.F.

Cette commission, qui siège à Rabat, est placée sous l'autorité directe du Premier Ministre.

Les compétences, la composition, et le fonctionnement de ladite commission sont prévus par ledit article 17.

1) Compétences de la C.N.R.F.

La C.N.R.F. statue sur les litiges dont elle est saisie, dès lors que les recours sont exercés dans les conditions de forme et de délai prévues aux articles 11, 12 et 18 du L.P.F.

a- Compétence territoriale

La C.N.R.F. siège en permanence à Rabat et traite des recours des contribuables ou de l'administration. **Sa compétence territoriale couvre tout le territoire national.**

b- Compétence d'attribution

La compétence de la C.N.R.F. couvre :

- ✓ les recours contre les décisions de la C.L.T. ;
- ✓ les litiges pour lesquels le contribuable n'a pas formulé de demande de comparaître devant la C.L.T. dans sa composition restreinte comme prévu aux dispositions du II- C de l'article 16 du L.P.F. ;
- ✓ les recours en cas d'absence de décisions de la C.L.T. dans le délai légal de 24 mois.
- ✓ les recours contre les décisions des commissions locales communales prévues à l'article 18 du L.P.F. ;

Elle doit, toutefois, se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires sans être tenue par les appréciations émises par les commissions locales.

En effet, une rectification jugée par la C.L.T. comme étant une question de droit peut être considérée par la C.N.R.F. comme étant une question de fait relevant de sa compétence et au sujet de laquelle elle peut statuer, sous réserve du recours de l'une ou de l'autre des deux parties devant les juridictions compétentes.

2) Composition de la C.N.R.F.

Conformément aux dispositions du I de l'article 17 du L.P.F., la C.N.R.F. comprend :

- cinq (5) magistrats appartenant au corps de la magistrature, désignés par le Premier Ministre, sur proposition du Ministre de la Justice ;
- vingt cinq (25) 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 de six mois (6) au maximum.

Tout représentant des contribuables ne peut siéger à la C.N.R.F. pour un litige dont il a déjà eu à connaître en tant que membre d'une C.L.T.

3) Fonctionnement de la C.N.R.F.

Le fonctionnement de la commission est assuré par un magistrat désigné par le Premier Ministre sur proposition du Ministre de la Justice.

Le Président de la C.N.R.F. désigne chaque année parmi les présidents des sous-commissions un intérimaire afin de le suppléer dans la gestion de la commission, en cas d'absence ou d'empêchement, conformément aux dispositions du deuxième alinéa du II de l'article 17 du L.P.F.

En application des dispositions de l'article 11-V du L.P.F., le magistrat assurant le fonctionnement de la C.N.R.F. doit, lorsqu'il est saisi par le contribuable ou par l'administration :

- informer l'autre partie dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F., du recours exercé en lui communiquant copie de la requête dont il a été saisi dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception du recours ;
- demander à l'administration, dans les mêmes formes prévues à l'article 10 précité, de lui transmettre le dossier fiscal afférent à la période litigieuse dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite demande.

Le dossier fiscal doit être remis directement à la C.N.R.F. contre récépissé. Lorsque l'administration ne transmet pas le dossier fiscal dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à celles :

- déclarées ou acceptées par le contribuable lorsque celui-ci a présenté son recours devant la C.N.R.F. dans le délai légal ;
- fixées par la C.L.T., en l'absence du recours du contribuable devant la C.N.R.F. Ces bases s'entendent des redressements entérinés par la C.L.T. et des réintégrations réputées de droit et sur lesquelles cette commission s'est déclarée incompétente, en application du V de l'article 11 du L.P.F.

Dans le cas où la C.N.R.F. a été saisie dans les conditions et délais prévus par la loi, le magistrat chargé du fonctionnement de la commission :

- ✓ confie les recours, pour examen, à un ou plusieurs fonctionnaires ;
- ✓ répartit les dossiers constitués par ces derniers entre les cinq (5) sous-commissions prévues à l'article 17 du L.P.F. ;
- ✓ fixe la date de la réunion des sous-commissions ;
- ✓ convoque les représentants des contribuables, dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F., au moins quinze (15) jours avant la date fixée pour les réunions.

4) Composition et fonctionnement des sous- commissions

La C.N.R.F. se subdivise en cinq (5) sous-commissions délibérantes.

Chaque sous-commission est composée :

- 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.

Les fonctionnaires ayant instruit les dossiers soumis à délibération assistent, avec voix consultative, en qualité de secrétaires rapporteurs, aux réunions des sous-commissions qui délibèrent.

Chaque sous-commission tient autant de séances que nécessaire. Elle convoque obligatoirement, dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F., le ou les représentants du contribuable et le ou les représentants de l'administration fiscale désigné(s) à cet effet en application de l'article 17 (III- troisième alinéa) du L.P.F.

Elle les entend séparément ou en même temps soit à la demande de l'une ou de l'autre partie, soit lorsqu'elle estime la confrontation nécessaire.

La sous-commission peut s'adjoindre dans chaque affaire un ou deux experts, fonctionnaires ou non, qui ont voix consultative. Elle ne peut en aucun cas prendre ses décisions en présence des représentants des deux parties ou des experts.

Les règles de validité à observer en matière de délibération des sous-commissions sont les suivantes :

- les sous-commissions délibèrent valablement en présence du président et de deux autres membres parmi ceux visés au I de l'article 17 précité, l'un représentant les contribuables et l'autre l'administration ;
- les sous-commissions délibèrent valablement au cours d'une seconde réunion en présence du président et de deux autres membres, quelle que soit leur qualité ;
- en cas de partage égal de voix, celle du président est toujours prépondérante ;
- les décisions des sous-commissions doivent être détaillées et motivées et sont notifiées aux parties par le magistrat assurant le fonctionnement de la commission, dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F. dans les six (6) mois qui suivent la date de la décision en application du sixième alinéa du III de l'article 17 précité;
- le délai maximum qui doit s'écouler entre la date d'introduction d'un recours devant la C.N.R.F. et celle de la décision qui est prise à son sujet est fixé à douze (12) mois comme prévu au septième alinéa du III dudit article 17.

Si à l'expiration du délai précité, la décision de la C.N.R.F. n'a pas été prise, aucune rectification ne peut être apportée aux résultats déclarés par le contribuable ou à la base d'imposition retenue initialement par l'administration en cas de taxation d'office pour défaut de déclaration ou déclaration incomplète, en vertu des dispositions du IV de l'article 17 du L.P.F.

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 redressements notifiés par l'administration, c'est la base résultant de cet accord partiel ou des chefs de redressements précités qui est retenue pour l'émission des impositions.

Sont considérées comme ayant été également acceptées par le contribuable, les bases arrêtées par la C.L.T. et non contestées par lui devant la C.N.R.F.

5) Recours judiciaire

En application du V de l'article 17 précité, le recours judiciaire peut être exercé soit par le contribuable, soit par l'administration dans les conditions et délais prévus à l'article 35 du L.P.F.

- recours exercé par le contribuable

Le contribuable peut contester, par voie judiciaire, les impositions émises suite aux décisions de la C.N.R.F. et celles établies d'office par l'administration, d'après la base qu'elle a notifiée du fait de la reconnaissance par ladite commission de son incompétence.

Ce recours doit être exercé :

- dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle, état de produits ou ordre de recette ;
- dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision de la C.N.R.F. en l'absence d'émissions de rôle, état de produits ou ordre de recettes (cf. recours judiciaire commenté à la page 99 et pages suivantes de la présente note circulaire).

- recours exercé par l'administration

L'administration peut également contester, par voie judiciaire dans le même délai, les décisions de ladite commission, que celles-ci portent sur des questions de droit ou de fait.

Ce recours doit être exercé dans le même délai de soixante (60) jours suivant :

- la date de mise en recouvrement du rôle, état de produits ou ordre de recettes ;
- la date de notification de la décision de la C.N.R.F. lorsque cette décision ne donne pas lieu à l'émission de rôle, état de produits ou ordre de recettes.

II DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'IMPOT SUR LE REVENU

La commission locale communale (C.L.C.) est régie par les dispositions des articles 51 (II) et 52 du L.A.R. qui en fixe les compétences, la composition et le fonctionnement.

A- COMPETENCE DE LA C.L.C.

La C.L.C. fixe annuellement, dans chaque préfecture ou province, le bénéfice forfaitaire de chaque exploitation agricole, sur proposition de l'administration fiscale, conformément aux dispositions de l'article 51 (II) du L.A.R.

Ce bénéfice est arrêté distinctement par commune et, éventuellement, dans chaque commune par catégorie de terre.

B- COMPOSITION DE LA C.L.C.

En vertu des dispositions de l'article 52 du L.A.R., la C.L.C. comprend :

- un représentant de l'autorité locale, président ;
- trois représentants des agriculteurs, membres de la chambre d'agriculture et des organisations professionnelles ;
- un inspecteur des impôts désigné par le Directeur des Impôts, secrétaire rapporteur.

La commission peut s'adjoindre un représentant du Ministère de l'agriculture avec voix consultative.

C- FONCTIONNEMENT DE LA C.L.C.

La C.L.C. se réunit dans la première quinzaine du mois d'octobre sur convocation de son président, qui fixe le lieu et la date de la réunion.

La commission délibère valablement :

- lorsque à la première réunion, assistent le président et deux de ses membres dont un représente obligatoirement l'agriculteur ;
- et lorsque l'ensemble de ses membres ont été convoqués par lettre recommandée avec accusé de réception.

En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

Un procès-verbal de la réunion est signé séance tenante par les membres présents et une copie est transmise, dans les huit (8) jours, par le président de la commission, au président de la chambre d'agriculture concernée et au Directeur des Impôts.

D- RECOURS CONTRE LES DECISIONS DE LA C.L.C.

Aux termes de l'article 18 du L.P.F. les décisions de la C.L.C. sont susceptibles de recours devant la C.N.R.F.

Ce recours peut être effectué par :

- le président de la chambre d'agriculture ;
- ou le Directeur des Impôts ou la personne déléguée par lui à cet effet.

Le délai de recours par les parties en litige est de soixante (60) jours suivant la date de réception de la notification de la copie du procès-verbal.

Le défaut de recours devant la C.N.R.F., du président de la chambre d'agriculture contre la décision de la commission locale communale, donne lieu à l'émission des impositions sur les bases arrêtées par ladite commission.

Ces impositions peuvent faire l'objet d'un recours judiciaire, dans les conditions prévues à l'article 35 du L.P.F.

CHAPITRE III PROCEDURE DE TAXATION D'OFFICE

Dans un système fiscal déclaratif, l'administration ne peut procéder d'une manière unilatérale à la détermination des bases d'imposition en cas de défaut de déclaration ou à l'application des sanctions pour infraction au droit de communication et des sanctions pénales que dans le cadre de la procédure de taxation d'office (section I) ou dans le cadre des procédures relatives à l'application desdites sanctions (section II).

SECTION I - PROCEDURE DE TAXATION D'OFFICE

L'administration détermine d'une manière unilatérale les bases d'imposition selon la procédure de taxation d'office prévue à :

- ✓ l'article 19 du L.P.F., en cas de défaut de déclaration du résultat fiscal, du revenu global, de profit ou de chiffre d'affaires ou défaut de présentation d'actes ou de conventions ;
- ✓ l'article 20 du L.P.F., en cas d'infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle.

Cette taxation d'office permet de remédier à l'inobservation des obligations fiscales du contribuable et met la preuve à sa charge en cas de contestation de l'imposition devant l'administration ou devant les tribunaux.

I- TAXATION D'OFFICE POUR DEFAUT DE DECLARATION, DECLARATION IMCOMPLETE OU DEFAUT DE VERSEMENT DES RETENUES A LA SOURCE

A- CAS D'APPLICATION DE LA PROCEDURE DE TAXATION D'OFFICE

L'article 19 du L.P.F. prévoit l'application de la procédure de taxation d'office dans les trois cas suivants :

1) Défaut de déclaration

La procédure de taxation d'office est applicable en matière d'I.S., d'I.R., de T.V.A. et de D.E., à l'égard des contribuables qui ne produisent pas dans les délais prescrits :

- la déclaration du résultat fiscal et du chiffre d'affaires prévues par les articles 21 et 153 du L.A.R. ;
- la déclaration du revenu global prévue par les articles 84 et 87 du même livre ;
- la déclaration de cession de biens ou de droits réels immobiliers prévue par l'article 85 du même livre ;
- la déclaration de cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance prévue par l'article 86 (I) du même livre ;
- la déclaration du chiffre d'affaires faisant ressortir éventuellement le versement de la taxe correspondante prévue aux articles 112 et 113 du même livre ;
- les actes et conventions obligatoirement assujettis aux droits d'enregistrement prévus par l'article 130 (I) du même livre.

2) Déclaration incomplète

La procédure de taxation d'office est applicable également pour les contribuables qui produisent 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 en application des dispositions de l'article 19- I- 2 du L.P.F.

Par déclaration incomplète ou omissions, il y a lieu d'entendre l'absence de l'ensemble des renseignements exigés par la loi ou seulement certains de ces renseignements ayant une incidence sur l'assiette, la liquidation ou le recouvrement des impôts, droits ou taxes.

Par ailleurs, il y a lieu de rappeler que les déclarations incomplètes donnent lieu à l'application de la majoration de 15% prévue à l'article 186 du L.A.R.

3) Défaut de versement des retenues à la source sur salaires

La procédure de taxation d'office est également applicable en matière d'impôt sur le revenu pour les contribuables qui n'effectuent pas ou ne versent pas au Trésor les retenues à la source sur les revenus salariaux et assimilés dont ils sont responsables, conformément aux dispositions des articles 82² et 158 du L.A.R. relatifs aux versements des retenues au Trésor.

B- DEROULEMENT DE LA PROCEDURE DE TAXATION D'OFFICE

Dans les trois cas précités, l'inspecteur invite le contribuable par lettre notifiée dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F., à déposer ou à compléter sa

² Article 82 relatif aux obligations des employeurs et débirentiers en matière de retenue à la source sur les salaires, pensions et rentes viagères.

déclaration ou son acte ou à verser le montant retenu à la source ou qui aurait dû être retenu, dans le délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre.

L'article 19 (II) du L.P.F. prévoit que, si le contribuable ne dépose pas ou ne complète pas sa déclaration ou son acte ou ne verse pas le montant de l'impôt retenu à la source dans le délai de trente (30) jours prévu ci-dessus, l'administration l'informe, dans les formes prévues à l'article 10 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 ou ne verse pas le montant retenu à la source dans un deuxième délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre d'information.

Lorsque le contribuable ne se conforme pas auxdites obligations fiscales dans ce deuxième délai de trente (30) jours, il est taxé d'office sur les bases évaluées par l'administration.

Avant de procéder à l'émission des impositions ou des droits complémentaires, l'inspecteur doit nécessairement attendre la réponse du contribuable ou l'expiration du délai légal de trente (30) jours, auquel s'ajoute un délai raisonnable pour que la réponse du contribuable postée le dernier jour du délai parvienne à l'administration.

Les droits résultant de cette taxation d'office, ainsi que la pénalité et les majorations y afférents sont émis, selon le cas, par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes.

Les impositions ainsi émises ne peuvent être contestées que dans les conditions prévues à l'article 26 du L.P.F.

II-TAXATION D'OFFICE POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES A LA PRESENTATION DES DOCUMENTS COMPTABLES ET AU DROIT DE CONTROLE

En vertu des dispositions de l'article 20 du L.P.F., la procédure de taxation d'office s'applique également en cas de défaut de présentation des documents comptables ou de refus de se soumettre au contrôle fiscal en matière d'I.S., d'I.R. et de T.V.A.

A cet effet, le contribuable est invité, dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F., à se conformer à ses obligations légales dans un délai de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre, lorsqu'il refuse de se soumettre au contrôle fiscal ou ne présente pas les documents comptables prévus aux articles 148 et 149 du L.A.R.

A défaut de présentation des documents comptables dans le délai précité, le contribuable est sanctionné par une amende :

- ✓ de 2.000 dirhams, prévue au premier alinéa de l'article 193 du L.A.R.;

- ✓ de 500 à 2.000 dirhams, prévue au deuxième alinéa de l'article 193 précité.

L'administration informe le contribuable de l'application de cette sanction, dans les formes prévues à l'article 10 cité 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 de l'absence de comptabilité.

Si à l'expiration de ce dernier délai le contribuable ne présente pas les documents comptables ou s'il n'a pas justifié le défaut de présentation de ces documents, il est imposé d'office sans notification préalable avec application de l'astreinte journalière de 100 dirhams par jour de retard, dans la limite de mille (1000) dirhams, conformément aux dispositions de l'article 193 du L.A.R.

Cette imposition peut, toutefois, être contestée dans les conditions et formes prévues à l'article 26 du L.P.F.

SECTION II- PROCEDURE POUR L'APPLICATION DES SANCTIONS POUR INFRACTION AU DROIT DE COMMUNICATION ET DES SANCTIONS PENALES

I- PROCEDURE POUR L'APPLICATION DES SANCTIONS POUR INFRACTION AU DROIT DE COMMUNICATION

Les dispositions de l'article 21 du L.P.F., renvoient en matière d'application des sanctions pour infraction au droit de communication à la procédure de taxation d'office pour infraction aux dispositions relatives à la présentation des documents comptables et au droit de contrôle prévue par l'article 20 du L.P.F.

Cette procédure doit être engagée par l'administration pour l'application des sanctions prévues à l'article 187 du L.A.R.

Toutefois, ces sanctions ne s'appliquent pas aux administrations de l'Etat, aux collectivités locales et aux cadis chargés du taoutiq.

II- PROCEDURE POUR L'APPLICATION DES SANCTIONS PENALES AUX INFRACTIONS FISCALES

Le dispositif édictant des sanctions pénales contre les auteurs de certaines infractions commises en matière fiscale constitue un moyen de lutte contre les manœuvres frauduleuses les plus graves.

Ce dispositif dissuasif prévoit une amende pécuniaire et une peine d'emprisonnement. Cependant, la peine d'emprisonnement n'est applicable qu'en cas de récidive dans un délai de cinq ans qui suit un jugement de condamnation, ayant acquis l'autorité de la chose jugée.

Les infractions fiscales pouvant être érigées en délit pénal en raison de leur caractère grave sont limitativement énumérées par l'article 194 du L.A.R.

La mise en œuvre de ce dispositif fait appel à l'application des règles procédurales prévues à l'article 22 du L.P.F.

Ces règles concernent :

- la constatation des infractions ;
- les personnes passibles des sanctions pénales ;
- l'initiative de la plainte ;
- la saisine de la commission des infractions fiscales et du procureur du Roi.

1) Constatation des infractions

Les infractions prévues à l'article 194 cité ci-dessus sont constatées par procès-verbal établi par deux agents de l'administration fiscale, ayant au moins le grade d'inspecteur, spécialement commissionnés à cet effet et assermentés conformément à la législation en vigueur.

Cette constatation ne peut avoir lieu que lors d'un contrôle fiscal, à l'occasion d'une vérification de comptabilité, en vertu des dispositions du quatrième alinéa de l'article 22 du L.P.F.

2) Personnes passibles des sanctions pénales

Quel que soit le statut juridique du contribuable, la peine d'emprisonnement prévue à l'article visé à l'alinéa précédent ne peut être prononcée qu'à l'encontre de la personne physique qui a commis l'infraction ou à l'encontre de tout responsable, s'il est prouvé que l'infraction a été commise sur ses instructions et avec son accord.

Est passible de la même peine, toute personne convaincue d'avoir participé à l'accomplissement des faits précités, assisté ou conseillé les parties dans leur exécution.

3) Initiative de la plainte

Après consultation de la commission dite « commission des infractions fiscales », le Ministre des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet, peut saisir de la plainte tendant à l'application des peines précitées, le procureur du Roi compétent à raison du lieu de l'infraction.

4) Commission des infractions fiscales

Cette commission est présidée par un magistrat et comprend deux représentants de l'administration fiscale et deux représentants des contribuables choisis sur des listes présentées par les organisations professionnelles les plus représentatives.

Les membres de cette commission sont désignés par arrêté du Premier Ministre.

5) Saisine du procureur du Roi compétent

Après avis de la commission des infractions fiscales, le Ministre des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet, peut saisir de la plainte, tendant à l'application des sanctions pénales prévues à l'article 194 du L.A.R., le procureur du Roi compétent à raison du lieu de l'infraction et qui en saisit, à son tour, le juge d'instruction.

CHAPITRE IV PRESCRIPTION

SECTION I - DISPOSITIONS GENERALES

Les articles 23, 24 et 25 du L.P.F. fixent des délais limites à l'administration pour exercer son droit de reprise en vue de régulariser l'assiette et le montant des droits exigibles. Au-delà de ces délais, ce droit est prescrit. Il s'agit d'une prescription extinctive du droit de reprise de l'administration qui ne peut plus être exercée au delà de ces délais.

I - PORTEE ET LIMITE DU DROIT DE REPRISE.

Le droit de reprise, prévu à l'article 23 du L.P.F., est le droit dévolu à l'administration pour réparer les insuffisances, ainsi que les erreurs et omissions totales ou partielles constatées dans la détermination des bases d'imposition ou le calcul de l'impôt, imputables aussi bien au contribuable qu'à l'administration.

Le droit de reprise concerne aussi bien les impositions initiales que complémentaires, les droits en principal que les majorations.

L'administration est donc habilitée à redresser toutes les situations dans lesquelles le contribuable peut se voir réclamer un impôt ou un complément d'impôt, quelle que soit la nature ou la cause de l'omission, de l'insuffisance ou de l'erreur constatées.

L'administration peut procéder ultérieurement, à un nouvel examen des écritures déjà vérifiées sans que ce nouvel examen, même lorsqu'il concerne d'autres impôts et taxes, puisse entraîner une modification des bases d'imposition retenues au terme du premier contrôle, conformément aux dispositions de l'article 3 (II- deuxième alinéa) du L.P.F. relatif à la vérification de comptabilité.

II- INSUFFISANCES, OMISSIONS ET ERREURS SUSCEPTIBLES D'ETRE REPAREES PAR L'ADMINISTRATION

L'article 23 du L.P.F. prévoit que l'administration peut réparer :

- ✓ les insuffisances, les erreurs et les omissions totales ou partielles constatées dans la détermination des bases d'imposition, le calcul de l'impôt, de la taxe ou des droits d'enregistrement ;
- ✓ les omissions au titre des impôts ou taxes lorsque le contribuable n'a pas déposé les déclarations qu'il était tenu de souscrire ;
- ✓ les insuffisances de prix ou des déclarations estimatives, exprimées dans les actes et conventions ;
- ✓ les insuffisances de perception, les erreurs et omissions totales ou partielles constatées par l'administration dans la liquidation et l'émission des impôts, droits ou taxes.

III- DELAI DE PRESCRIPTION

Conformément aux dispositions de l'article 23 précité, les délais de prescription sont déterminés comme suit :

1) En matière d'impôt sur les sociétés

Les insuffisances, erreurs et omissions totales ou partielles constatées dans la détermination de la base d'imposition ou le calcul de l'impôt au titre d'un exercice comptable déterminé, peuvent être réparées par l'administration jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle de la clôture de cet exercice.

2) En matière d'impôt sur le revenu

Les insuffisances, erreurs et omissions totales ou partielles constatées dans la détermination des bases d'imposition ou le calcul de l'impôt peuvent être réparées par l'administration jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle :

- a) au cours de laquelle le contribuable a acquis le revenu imposable ;
- b) au cours de laquelle la cession d'un bien ou d'un droit réel immobilier telle que définie à l'article 63 (II) du L.A.R. a été révélée à l'administration par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration, ou par le dépôt de la déclaration prévue à l'article 85 du même livre .

Ainsi, en cas d'absence de déclaration d'une cession immobilière révélée à l'administration, celle-ci dispose d'un délai qui s'étend jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle la cession immobilière a été révélée.

De même, l'administration dispose, en cas d'erreurs ou d'omissions dans la détermination de la base imposable ou le calcul de l'imposition initiale, d'un délai qui s'étend jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle a eu lieu le dépôt de la déclaration prévue par l'article 85 du L.A.R. pour émettre le complément d'imposition.

Toutefois, en cas de dépôt de déclaration et en l'absence d'erreurs ou d'omissions, la procédure de rectification de la base imposable en matière de profits fonciers doit être engagée dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de dépôt de la déclaration du profit foncier, conformément aux dispositions de l'article 15 du L.P.F. ;

- c) au cours de laquelle la cession des valeurs mobilières et autres titres de capital ou de créance a été révélée à l'administration par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou par le dépôt de la déclaration prévue par l'article 86 du L.A.R.

3) En matière de taxe sur la valeur ajoutée

Les insuffisances, les erreurs et les omissions totales ou partielles constatées, concernant une période déterminée peuvent être réparées par l'administration jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au titre de laquelle la taxe est due.

4) En matière de droits d'enregistrement

Les insuffisances de perception, erreurs et omissions totales ou partielles relevées dans la liquidation des droits peuvent être réparées dans un délai de quatre (4) ans qui court à compter de la date de l'enregistrement de l'acte ou de la convention.

Exemple :

Un acte d'acquisition d'un appartement, au prix de 210.000 dirhams, a été enregistré le 16 novembre 2004.

Le contrôle ultérieur de la liquidation des droits a révélé une erreur dans le taux appliqué : au lieu du taux de droit commun de 2,5% prévu pour les locaux construits, il a été appliqué le taux de 1% prévu pour le logement social.

La réparation de cette erreur doit intervenir avant le 16 novembre 2008. Au-delà de cette date, le droit de rectification est prescrit.

5) En matière d'impôt retenu à la source au titre de l'I.S. et de l'I.R.

Lorsque l'impôt est perçu par voie de retenue à la source, le droit de réparer peut s'exercer à l'égard de la personne physique ou morale chargée d'opérer ou d'acquitter la retenue jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les sommes dues devaient être versées au Trésor.

Ainsi, à titre d'exemple en matière d'I.S., la réparation d'une erreur constatée au titre de l'exercice clos en 2005 pourra s'effectuer jusqu'au 31 décembre de l'année 2009.

Sous réserve des cas d'interruption et de suspension commentés au V ci-après, les impositions établies à la suite de l'intervention de l'administration, doivent être mises en recouvrement avant l'expiration du délai de prescription de quatre (4) ans, délai au-delà duquel tout rappel de la part de l'administration des droits impôts et taxes serait atteint par la prescription.

En cas de litige, c'est la date de mise en recouvrement du rôle, de l'état de produits ou de l'ordre de recettes de régularisation qui est à prendre en compte pour apprécier la régularité de l'imposition.

IV- CAS D'INOPPOSABILITE DE LA PRESCRIPTION A L'ADMINISTRATION

La prescription ne fait pas échec au droit de reprise dévolu à l'administration concernant des périodes prescrites, lorsque les résultats de celles-ci ont une incidence sur les résultats des périodes non prescrites. Il en est ainsi, en matière d'I.S., d'I.R ou de T.V.A., dans les cas :

- ✓ de déficits antérieurs ou crédits de taxe reportés sur des exercices non prescrits ;
- ✓ de provisions irrégulièrement constituées ou devenues sans objet au cours d'exercices prescrits et figurant sur des bilans se rapportant à des exercices non prescrits ;
- ✓ d'entreprises en liquidation prolongée ;
- ✓ de défaillance en matière d'opération de pension ;
- ✓ de non respect des conditions d'octroi des avantages fiscaux accordés aux promoteurs immobiliers.

A- DEFICITS ANTERIEURS OU CREDITS DE TAXE REPORTEES SUR DES EXERCICES NON PRESCRITS

En vertu des dispositions du quatrième alinéa de l'article 23 du L.P.F., le droit dévolu à l'administration de réparer peut s'étendre aux quatre (4) dernières périodes d'imposition ou exercices prescrits lorsque des déficits ou des crédits de taxes afférents à des exercices comptables ou des périodes d'imposition prescrits ont été imputés sur les revenus, les résultats ou la taxe due au titre d'une période ou d'un exercice non prescrit.

Toutefois, le redressement ne peut excéder, dans ce cas, le montant des déficits ou des crédits imputés sur les résultats, les revenus ou la taxe exigible au titre de la période ou de l'exercice non prescrit.

En effet, lorsque le contrôle se solde par un redressement, il ne peut avoir comme effet que la réduction ou l'annulation du déficit ou du crédit de taxes.

B- PROVISIONS IRREGULIEREMENT CONSTITUEES OU DEVENUES SANS OBJET AU COURS D'EXERCICES PRESCRITS ET FIGURANT SUR DES BILANS SE RAPPORTANT A DES EXERCICES NON PRESCRITS

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 les résultats de l'exercice au cours duquel elle a été portée à tort en comptabilité, conformément aux dispositions des articles 11 –I –F 2° et 37 du L.A.R.

A ce titre, lorsque l'exercice auquel doit être rapportée la provision devenue sans objet ou irrégulièrement constituée est prescrit, la régularisation est effectuée sur le premier exercice de la période non prescrite.

C- ENTREPRISE EN LIQUIDATION

En cas de cessation totale d'activité d'une entreprise suivie de liquidation, la rectification des bases d'imposition a lieu à la suite d'une vérification de comptabilité effectuée, sans que pour toute la période de liquidation, la prescription puisse être opposée à l'administration, conformément aux dispositions de l'article 12- III du L.P.F. (Cf., commentaire du 5) B- du III- Section I- Chapitre II, page 51).

D- DEFAILLANCE EN MATIERE D'OPERATIONS DE PENSION

L'article 10 (II) du L.A.R. prévoit que lorsque la défaillance de l'une des parties au contrat relatif aux opérations de pension, prévues par la loi n° 24- O1 promulguée par le dahir n° 1.04.04 du 21 avril 2004, intervient au cours d'un exercice prescrit, la régularisation s'y rapportant est effectuée sur le premier exercice de la période non prescrite, sans préjudice de l'application des majorations et pénalités de retard.

E- RADIATION D'UNE SOCIETE DE LA COTE DE LA BOURSE

Par dérogation aux dispositions de l'article 23 du L.P.F relatives au délai de prescription, la radiation de la cote de la bourse d'une société ayant bénéficié de la réduction de l'I.S. au moment de son introduction en bourse, avant l'expiration du délai de dix (10) ans, entraîne la déchéance de l'avantage et le paiement du complément d'impôt, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations prévues à l'article 210 du L.A.R.

Toutefois, si ladite société produit une attestation délivrée par la société gestionnaire visée à l'article 7 du dahir portant loi n° 1-93-211 relatif à la bourse des valeurs, justifiant que la radiation des actions de la société a eu lieu pour des motifs qui ne lui sont pas imputables, la déchéance de la réduction d'impôt prend effet à partir de

l'année de la radiation. De ce fait, les avantages fiscaux restent acquis pour la période antérieure.

V- INTERRUPTION ET SUSPENSION DU DELAI DE PRESCRIPTION

D'après les dispositions des cinquième et sixième alinéas de l'article 23 du L.P.F., le délai de prescription est :

- soit interrompu par la première lettre de notification des redressements envisagés dans le cadre des procédures de rectification des impositions ou de la procédure de taxation d'office;
- soit suspendu durant la période qui s'écoule entre la date d'introduction du pourvoi devant la C.L.T. et l'expiration du troisième mois suivant la date de notification de la décision prise en dernier ressort soit par ladite commission, soit par la C.N.R.F.

L'interruption a pour effet d'annuler la prescription commencée et de faire courir, à compter de la date de l'acte interruptif (date de réception de la 1^{ère} lettre de notification), un nouveau délai de prescription de même durée que celui interrompu.

La suspension a pour effet d'arrêter le cours du délai de prescription à la date d'un acte déterminé par la loi (date de réception du pourvoi devant la C.L.T.). Toutefois, ce délai subsiste pour le temps restant à courir à la date de l'acte suspensif.

A- INTERRUPTION DE LA PRESCRIPTION

La prescription est interrompue par la réception ou la remise de la première lettre de notification, prévue au I des articles 11 et 12, au A de l'article 13, à l'article 15, au I de l'article 19 et au premier alinéa de l'article 20 du L.P.F.

Lesdites notifications ont pour effet d'ouvrir un nouveau délai de prescription de quatre (4) ans, qui commence à courir à compter de la date de réception des notifications précitées.

Exemple : En matière d'I.S., le délai de prescription d'un exercice comptable clos au 31 décembre 2005, expire normalement le 31 décembre 2009. Une notification qui interviendrait le 10 octobre 2007, aurait pour effet de faire courir un nouveau délai de prescription allant jusqu'au 10 octobre 2011.

B- SUSPENSION DE LA PRESCRIPTION

Conformément aux dispositions du septième alinéa de l'article 23 du L.P.F. la prescription est suspendue pendant la période qui s'écoule entre la date d'introduction du pourvoi devant la C.L.T. et l'expiration du délai de trois (3) mois suivant la date de notification de la décision prise en dernier ressort :

- soit par les C.L.T.;

- soit par la C.N.R.F.

1) Cas d'interruption

a) Exemples en matière d'I.S.

Un exercice clos le 31 décembre 2001 serait atteint de prescription le 1^{er} janvier 2006, en l'absence de toute interruption ou suspension de la prescription avant cette date (absence de notification ou de pourvoi devant les commissions).

Si suite à un contrôle fiscal une première lettre de notification envoyée le 20 septembre 2005 a été reçue le 30 septembre 2005 un nouveau délai de prescription de quatre (4) ans est ouvert à compter de cette dernière date jusqu'au 30 septembre 2009.

b) Exemple en matière d'I.R.

Pour un contribuable qui n'a pas déposé sa déclaration d'I.R. pour les revenus acquis en 2001, en l'absence de toute relance, notification ou pourvoi devant la C.L.T., ces revenus acquis en 2001 seraient prescrits le 1^{er} janvier 2006.

L'inspecteur des impôts a envoyé une première lettre de relance le 15 février 2005 laquelle a été reçue par le contribuable le 22 février 2005. Ladite lettre aura pour effet d'interrompre la prescription et faire courir un nouveau délai allant jusqu'au 22 février 2009.

2) Cas de suspension

- ✓ le contribuable se pourvoit devant la C.L.T. le 20 janvier 2006 ;
- ✓ celle-ci s'est prononcée sur le litige le 5 décembre 2006 ;
- ✓ l'administration introduit le recours devant la C.N.R.F. le 2 janvier 2007 ;
- ✓ la décision de la C.N.R.F. est prise le 31 décembre 2007 et notifiée le 30 avril 2008.

Le délai de prescription est suspendu pendant la période qui s'écoule entre la date d'introduction du pourvoi devant la C.L.T. (le 20 janvier 2006) et l'expiration du délai de trois (3) mois suivant la date de notification de la décision de la C.N.R.F. (30 avril 2008), soit le 31 juillet 2008.

SECTION II- DISPOSITIONS PARTICULIERES

I- DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'IMPOT SUR LE REVENU

En vertu des dispositions de l'article 24 du L.P.F., lorsque les dépôts en dirhams des non-résidents, visés à l'article 47 du L.A.R., se rapportent à une période supérieure au délai de prescription de quatre (4) ans prévu au troisième alinéa de

l'article 23 dudit livre, le droit de contrôler l'origine de ces dépôts par l'administration s'étend à cette période.

Toutefois, au cas où la partie versante n'aurait pas effectué ou versé le montant de la retenue à la source normalement dû sur les intérêts des dépôts précités, le droit de réparer ne peut s'exercer au-delà du 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les sommes dues devraient être versées au Trésor.

II- DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

En vertu des dispositions du I de l'article 25 du L.P.F., l'administration peut réclamer, dans un délai de dix (10) ans, à compter de la date des actes concernés les droits, pénalités, amendes et majorations, dus sur :

- ✓ les actes et conventions non enregistrés;
- ✓ les dissimulations dans le prix ou les charges, les sommes ou indemnités, les soultes et diverses évaluations, ainsi que du véritable caractère des contrats ou des conventions.

Les dispositions du II de l'article 25 du L.P.F. précité prévoient, par ailleurs, que l'administration peut réclamer dans le même délai de dix (10) ans, à compter de la date de l'enregistrement des actes concernés, les droits, la pénalité et les majorations devenus exigibles pour non respect par les contribuables des conditions d'exonération ou de réduction des droits.

En vertu du III du même article 25 du L.P.F. précité :

- la prescription pour la demande des droits, de la pénalité, et des majorations dus sur les actes et conventions non enregistrés est interrompue par la première lettre de notification prévue au I de l'article 19 du L.P.F. ;
- la prescription pour la demande des droits exigibles sur les dissimulations dans le prix ou les charges, les sommes ou indemnités, les soultes et diverses évaluations, ainsi que du véritable caractère du contrat ou de la convention est interrompue par la mise en recouvrement desdits droits ;
- la prescription pour la demande des droits, de la pénalité et des majorations devenus exigibles pour non respect des conditions d'exonération ou de réduction des droits est interrompue par la mise en recouvrement desdits droits.

Date d'effet :

Il est à préciser que les dispositions du II de l'article 7 de la loi de finances pour l'année 2006 prévoient que le délai de prescription de 10 ans s'applique aux actes et conventions pour lesquels les droits correspondants ne sont pas mis en recouvrement avant le 1^{er} janvier 2006.

TITRE II

CONTENTIEUX DE L'IMPOT

CHAPITRE I

LA PROCEDURE ADMINISTRATIVE

SECTION I- DISPOSITIONS GENERALES RELATIVES AUX RECLAMATIONS, DEGREVEMENTS ET COMPENSATION

Le droit de réclamation est un droit qui permet au contribuable de demander à l'administration fiscale la révision des impôts, droits et taxes mis à sa charge, s'il estime que ceux-ci sont irréguliers ou excessifs.

Le contentieux fiscal obéit à la règle du recours préalable devant l'administration. Ainsi, le contribuable qui entend contester les impositions mises à sa charge est tenu d'introduire un recours préalable devant l'administration.

Lorsque le contribuable n'obtient pas satisfaction au cours de cette phase préliminaire, il peut continuer la procédure contentieuse devant les juridictions administratives compétentes (tribunal administratif de 1ère instance, cours d'appel administrative et chambre administrative de la cour suprême).

Il est à signaler que les décisions de l'administration, rendues suite aux demandes de remises gracieuses ne peuvent faire l'objet d'un recours juridictionnel.

Par ailleurs, la procédure contentieuse n'a pas un effet suspensif. Elle ne dispense pas le contribuable du paiement de l'impôt contesté. En effet, le contribuable ne peut pas se prévaloir de l'introduction d'une réclamation pour ne pas acquitter l'impôt dû spontanément ou par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes.

Les désaccords qui peuvent faire l'objet d'un recours préalable devant l'administration sont ceux qui naissent suite à une imposition initiale, ou à l'issue d'une procédure de rectification.

Le recours préalable devant l'administration peut être soit contentieux, soit gracieux.

I - LE RECOURS CONTENTIEUX

Le contentieux s'entend de toute procédure engagée suite à une contestation formulée par le contribuable et ayant pour objet la réparation des erreurs relevées dans l'application de la loi ou du règlement en matière de détermination de la base d'imposition ou de la liquidation de l'impôt.

A- RECLAMATION

Les contribuables qui contestent tout ou partie du montant des impôts, droits et taxes mis à leur charge doivent adresser leurs réclamations au Directeur des Impôts ou à la personne déléguée par lui à cet effet, conformément aux dispositions de l'article 26 du L.P.F.

1) Objet de la réclamation

Les réclamations visent généralement l'un des cas suivants :

- la réparation d'erreurs dans la liquidation de l'impôt ou son assiette ;
- la remise en cause des impôts, droits ou taxes émis par l'administration ;
- la restitution des droits ayant fait l'objet de versement indu ;
- le bénéfice d'une exonération, d'une réduction ou de tout autre avantage prévu par la loi.

2) Conditions de recevabilité des réclamations

Le contribuable qui entend contester une imposition au titre de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur le revenu, de la taxe sur la valeur ajoutée ou des droits d'enregistrement doit adresser une réclamation au Directeur des Impôts ou à la personne déléguée par lui à cet effet. Pour être recevable, cette demande doit remplir les conditions suivantes :

a- Délai

❖ Impôt versé spontanément

En application des dispositions de l'article 26, la réclamation doit être adressée dans les six (6) mois qui suivent l'expiration des délais prescrits, à savoir :

- les délais de déclaration prévus aux articles 21, 153, 155 et 162 du L.A.R. ;
- les délais prévus aux articles 85 (déclarations des profits immobiliers), et 86 (I) (déclarations des profits sur cession de valeurs mobilières résultants des cessions de titres non inscrits en compte) du L.A.R. précité et relatifs à l'I.R. ;
- les délais prévus aux articles 162 (retenue à la source sur les produits perçus par les personnes physiques non résidentes), 175 (retenue sur les produits de placements à revenu fixe) et 86 (III) (retenue sur les profits de cessions de valeurs mobilières résultant de cessions de titres inscrits en compte) du L.A.R. précité et relatifs à l'I.R. ;
- les délais fixés aux articles 112, 113 et 117 du L.A.R. précité et relatifs à la T.V.A.

Rappel des délais des principales déclarations

En matière d'impôt sur les sociétés :

- pour les sociétés autres que les sociétés étrangères, le délai de déclaration du résultat est de trois (3) mois après la clôture de chaque exercice comptable, selon le I de l'article 21 du L.A.R. ;
- pour les sociétés étrangères visées au II de l'article 21 sus -indiqué, ce délai expire le 31 mars de chaque année ;
- en cas de cession, cessation, absorption, fusion, scission ou transformation de la forme juridique de la société entraînant son exclusion du domaine de l'impôt sur les sociétés ou la création d'une personne morale nouvelle, la déclaration est à déposer dans le délai de quarante cinq (45) jours à compter de la date de réalisation de l'un des événements précités. Lorsque la cessation totale d'activité est suivie de liquidation, ce délai est de quarante cinq (45) jours suivant la clôture des opérations de liquidation, conformément aux dispositions de l'article 153 du même livre ;
- pour les sociétés et établissements visés à l'article 155 dudit livre, le délai de déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés et des produits de placements à revenu fixe soumis à la retenue à la source expire le 31 mars de chaque année ;
- pour les produits bruts perçus par les sociétés étrangères visées à l'article 162 du même livre, le délai de déclaration desdits produits coïncide avec celui du dépôt de déclarations du résultat fiscal ou du revenu global des sociétés versantes.

En matière d'impôt sur le revenu :

- pour les revenus salariaux, pensions et rentes viagères, les employeurs et les débirentiers doivent déposer, avant le 1^{er} mars de chaque année, une déclaration récapitulative desdits revenus versés, conformément aux dispositions des articles 81 et 83 du même livre ;
- pour la déclaration annuelle du revenu global, le contribuable doit déposer cette déclaration avant le premier avril de chaque année, conformément aux dispositions de l'article 84 du L.A.R. ;
- pour les cessions de biens immeubles, le contribuable doit déposer une déclaration dans les soixante (60) jours qui suivent la date de la cession, conformément aux dispositions de l'article 85 du L.A.R. ;
- pour les profits de capitaux mobiliers, la déclaration annuelle récapitulant les cessions effectuées doit être déposée avant le 1^{er} avril de l'année qui

suit celle au cours de laquelle les cessions ont été effectuées, conformément aux dispositions de l'article 86 (I, II et III) du même livre ;

- pour les contribuables qui cessent d'avoir leur domicile fiscal au Maroc, la déclaration doit être déposée au plus tard 30 jours avant la date de leur départ, conformément aux dispositions de l'article 87, 1er alinéa du même livre ;
- en cas de décès du contribuable, les ayants droit doivent déposer une déclaration du revenu global dans les trois mois qui suivent le décès du de cujus, conformément aux dispositions de l'article 87- II du même livre (sauf dans le cas où les héritiers continuent l'activité de l'entreprise) ;
- pour les produits perçus par les personnes physiques non résidentes, les personnes payant ou intervenant dans le paiement des rémunérations doivent produire en même temps que leur déclaration globale de revenu, une déclaration des sommes versées aux personnes non résidentes, conformément aux dispositions de l'article 162 du même livre ;
- pour les contribuables qui cessent l'exercice d'une activité professionnelle qui cèdent tout ou partie de leur entreprise ou de leur clientèle ou qui en font apport à une société, ils doivent produire, dans le délai de quarante cinq (45) jours suivant la date de la cessation d'activité, de la cession de l'entreprise ou de la clientèle ou de la date de l'apport, une déclaration et un inventaire des biens conformément aux dispositions du I de l'article 153 du même livre.

En matière de taxe sur la valeur ajoutée :

- pour les contribuables imposés selon le régime de la déclaration mensuelle, la déclaration du chiffre d'affaires réalisé au cours d'un mois doit être déposée avant l'expiration du mois suivant, conformément aux dispositions de l'article 112 du L.A.R. ;
- pour les contribuables imposés sous le régime trimestriel, la déclaration doit être déposée avant l'expiration du premier mois du trimestre suivant, conformément aux dispositions de l'article 113 du même livre ;
- pour les contribuables qui effectuent des opérations taxables, des opérations situées hors du champ d'application de la taxe ou exonérées, ils sont tenus de déposer avant le premier avril de chaque année une déclaration du prorata, conformément aux dispositions de l'article 116 du même livre ;
- pour les contribuables qui cèdent leur entreprise, cessent son exploitation ou transforment sa forme juridique, une déclaration doit être déposée dans le délai d'un mois qui suit la date de cession, de cessation ou de transformation, conformément aux dispositions de l'article 117 du même livre.

❖ Impôts émis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes

En cas d'imposition par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes, les contribuables doivent adresser leur réclamation dans les six (6) mois suivant celui de la date de leur mise en recouvrement.

Ainsi, les réclamations doivent être présentées dans les six (6) mois suivants celui de la date de mise en recouvrement :

- des rôles primitifs en matière d'impôt sur le revenu ou des ordres de recettes en matière de droits d'enregistrement ;
- des titres de recette établis en cas d'imposition d'office en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu, de taxe sur la valeur ajoutée et de droits d'enregistrement ;
- des titres de recette établis en cas de régularisation suite à contrôle fiscal en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu, de taxe sur la valeur ajoutée et de droits d'enregistrement.

Il appartient donc au contribuable désirant se prémunir contre la déchéance qui peut lui être opposée pour inobservation du délai de réclamation d'établir, par tous moyens de preuve, que sa requête a été effectivement reçue par la Direction des Impôts dans le délai légal.

Est irrecevable, la réclamation qui parvient à la Direction des Impôts antérieurement à la date de mise en recouvrement de l'impôt, date servant de point de départ au délai de réclamation fixé par la loi. Cette réclamation est considérée comme anticipée ou sans objet.

b- Forme et contenu

La réclamation doit être écrite et signée par le contribuable ou par la personne déléguée par lui à cet effet et dûment habilitée à l'engager. Elle doit permettre l'identification du réclamant et de l'imposition mise en cause.

La réclamation doit contenir un exposé des arguments invoqués par le contribuable, appuyés des pièces justificatives nécessaires. Le réclamant doit préciser les circonstances de fait et les moyens légaux permettant de justifier sa demande.

L'inobservation des règles de forme, nécessaires à l'identification du requérant et de l'objet de la réclamation, est de nature à entraîner pour le contribuable le rejet de sa réclamation.

3) Instruction de la réclamation

Les réclamations déposées dans les conditions précitées sont examinées par l'administration.

Cet examen consiste à analyser la forme et le fond de la réclamation, les faits et les motifs de droit invoqués par le contribuable.

Sur le plan de la forme, l'analyse consiste à rechercher si la réclamation est présentée dans le délai prévu par la loi et si elle contient tous les renseignements et éléments permettant son instruction.

Après l'examen de la forme, l'administration procède à l'analyse du fond de la réclamation. Elle doit notamment :

- vérifier l'exactitude des faits exposés dans la réclamation ;
- examiner le bien-fondé des motifs de droit invoqués par le réclamant.

a- Examen des faits

L'attention de l'agent instructeur doit porter sur les faits exposés dans la réclamation, afin de s'assurer de leur exactitude et de leur intérêt pour la solution du différend existant et de procéder, s'il y a lieu, à une enquête auprès du contribuable ou de tierces personnes pour plus de renseignements.

L'analyse de ces faits est de nature à justifier la régularité des impositions contestées ou, au contraire, le bien fondé de la réclamation du contribuable.

b- Examen des motifs

Après avoir examiné les faits exposés par le contribuable, l'administration analyse les moyens de droit invoqués par le réclamant à l'appui de sa réclamation. Elle apprécie les arguments avancés par le contribuable compte tenu des dispositions législatives et réglementaires en vigueur.

4) Décision de l'administration

Après instruction par le service compétent, il est statué sur les réclamations des contribuables par le Ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet conformément aux dispositions de l'article 26 du L.P.F.

La décision de l'administration doit en cas de rejet total ou partiel de la demande, indiquer les motifs justifiant ce rejet.

Cette décision doit être adressée par le service compétent au redevable ou son représentant légal.

Si le contribuable n'accepte pas la décision rendue par l'administration ou, à défaut de réponse de celle-ci dans le délai de six (6) mois suivant la date de la réclamation, il peut saisir le tribunal compétent dans un délai de trente (30) jours suivant la date de la notification de la décision de l'administration ou suivant la date d'expiration dudit délai de réponse de six (6) mois.

La réclamation du contribuable ne fait pas obstacle au recouvrement immédiat des sommes exigibles et, s'il y a lieu, à l'engagement de la procédure de recouvrement forcé, sous réserve de restitution totale ou partielle desdites sommes après décision de l'administration ou jugement du tribunal, conformément aux dispositions du dernier alinéa de l'article 26 du L.P.F.

B- DEGREVEMENT

Le Ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet doit prononcer le dégrèvement total ou partiel soit d'office, soit sur réclamation du contribuable, des impositions qui sont reconnues former surtaxe, double ou faux emploi, en application des dispositions de l'article 27 – 1 du L.P.F.

L'administration doit prononcer ce dégrèvement dans la limite du délai de prescription de quatre (4) ans, prévu à l'article 23 du L.P.F., en faveur du contribuable qui se trouve surtaxé par suite d'erreurs matérielles de son propre fait ou du fait de l'administration, ou en présence d'un faux ou d'un double emploi.

C- COMPENSATION

Le droit de compensation est prévu par l'article 28 du L.P.F en matière d'I.S., d'I.R., de T.V.A. et de D.E.

En effet, les dispositions dudit article prévoient que lorsqu'un contribuable demande la décharge, la réduction, la restitution du montant d'une imposition ou le remboursement de la taxe, l'administration peut, au cours de l'instruction de cette demande, opposer à l'intéressé toute compensation, au titre de l'impôt ou taxe concerné, entre les dégrèvements justifiés et les droits dont ce contribuable peut encore être redevable en raison d'insuffisances ou d'omissions non contestées, constatées dans l'assiette ou le calcul de ses impositions non atteintes par la prescription.

Ce droit de compensation permet à l'administration fiscale de réduire ou d'annuler les dégrèvements, restitutions ou remboursements dûment justifiés, à concurrence du montant des droits découlant de la réparation par l'administration, au cours de la procédure contentieuse, des insuffisances, erreurs et omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette ou le calcul des impositions non contestées par le contribuable.

Cette compensation est effectuée dans les conditions suivantes :

- la compensation doit concerner le même impôt, droit ou taxe ;
- les impositions concernées ne doivent pas être atteintes par la prescription ;
- les droits ou compléments de droits afférents aux insuffisances, erreurs ou omissions ne doivent pas être contestés par le contribuable.

A cet effet, avant de procéder à toute compensation, l'administration informe le contribuable et l'invite à produire ses observations dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre d'information.

En cas d'accord ou en l'absence de réponse du contribuable dans le délai susvisé, l'administration procède à la compensation. Cette compensation peut aboutir :

- à la réduction ou l'annulation du dégrèvement proposé ;
- ou à la mise en recouvrement d'un complément d'impôt, droit ou taxe.

En cas de contestation par le contribuable du montant des droits afférents à une insuffisance ou à une omission, l'administration accorde le dégrèvement et engage la procédure prévue, selon le cas, par la législation en vigueur.

II- RECOURS GRACIEUX

Le recours gracieux visé à l'article 27-2 du L.P.F. prévoit que le Ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet peut accorder à la demande du contribuable et au vu des circonstances invoquées, une remise ou modération des majorations, amendes et pénalités prévues par la législation en vigueur.

Le domaine du recours gracieux est limité à l'examen des demandes des contribuables tendant à obtenir la remise ou modération des majorations, amendes et pénalités, en dehors de toute invocation des règles légales.

En conséquence, le principal des droits régulièrement dû ne peut faire l'objet d'une demande en remise gracieuse ou modération de la part des contribuables.

La demande de recours gracieux n'est soumise à aucune condition de délai et la décision de l'administration n'est pas susceptible de recours judiciaire, du fait que les décisions prises dans ce domaine relèvent du pouvoir d'appréciation de l'administration.

SECTION II- DISPOSITIONS PARTICULIERES

I- DISPOSITIONS PARTICULIERES AU DROIT DE RECLAMATION EN MATIERE D'IMPOT SUR LE REVENU

A- RECLAMATION POUR PERTE DE RECOLTES

L'article 29 du L.P.F. prévoit que les réclamations pour pertes de récoltes doivent être présentées à l'inspecteur des impôts dont dépendent les exploitations dans les trente (30) jours suivant la date du sinistre.

Lorsque les pertes de récoltes affectent une commune, l'autorité locale ou le président du conseil communal peut formuler une réclamation au nom de l'ensemble des contribuables de la commune sinistrée dans le même délai de trente (30) jours précité.

B- DELAI DE DEGREVEMENT POUR PERTE DE LOYER

En vertu des dispositions de l'article 30 du L.P.F., le contribuable peut, après avoir établi la réalité de la perte de loyer par tout moyen de preuve dont il dispose, obtenir la réduction ou décharge de l'impôt afférent aux loyers non recouverts.

1) Conditions de dégrèvement

Le dégrèvement pour perte de loyer est subordonné aux conditions suivantes :

- le contribuable doit adresser une requête au Directeur des Impôts ou à la personne déléguée par lui à cet effet avant l'expiration du délai de prescription prévu à l'article 23 du L.P.F. ;
- le contribuable doit justifier la perte de loyer par tout moyen de preuve.

Ainsi, la preuve est à la charge du contribuable qui doit justifier, notamment par des moyens écrits, les démarches effectuées en vue d'encaisser les loyers échus.

Si la décision de l'administration ne donne pas satisfaction au contribuable (rejet ou dégrèvement partiel) ou si l'administration ne répond pas dans un délai de six (6) mois, l'intéressé peut porter le litige devant le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de notification de la décision susvisée ou suivant l'expiration du délai de réponse imparti à l'administration en application des dispositions de l'article 36 du L.P.F.

2) Régularisation en cas d'encaissement de loyers

Les loyers perçus ultérieurement au dégrèvement prononcé par l'administration sont imposables au titre de l'année de leur encaissement.

II- DISPOSITIONS PARTICULIERES EN MATIERE DE RESTITUTION

A- RESTITUTION EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES

Avant l'expiration du délai de déclaration prévu à l'article 21 ou 153 du L.A.R., la société procède à la liquidation de l'impôt dû au titre de l'exercice objet de la déclaration en tenant compte des acomptes provisionnels versés pour ledit exercice.

S'il résulte de cette liquidation un excédent d'impôt, l'article 31 du L.P.F. prévoit que la société impute d'office l'excédent sur le premier acompte provisionnel échu de l'exercice suivant et, le cas échéant, sur les trois autres acomptes restants.

Le reliquat éventuel est restitué d'office à la société par le Ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui à cet effet dans le délai d'un mois à compter de la date d'échéance du dernier acompte provisionnel.

Exemple :

- I.S. dû au titre de l'exercice de référence N – 1 = 120.000 DH
- Acomptes versés au titre de l'exercice N = 120.000 DH
- I.S. dû selon le résultat fiscal, déclaré au titre de l'exercice N = 40.000 DH
- Montant de l'excédent des acomptes versés sur le montant de l'I.S. dû :
120.000 - 40.000 = 80.000 DH

Imputation du trop versé sur les acomptes dus au titre de l'exercice N + 1:

- Excédent d'impôt versé. = 80.000 DH
- **1^{er} acompte** : 40.000 x 25% = -10.000 DH
- Reliquat de l'excédent d'impôt après imputation sur le 1^{er} acompte. = 70.000 DH
- **2^{ème} acompte** : 40.000 x 25% = - 10.000 DH
- Reliquat de l'excédent d'impôt après imputation sur le 2^{ème} acompte = 60.000 DH
- **3^{ème} acompte** : 40.000 x 25% =- 10.000 DH
- Reliquat de l'excédent d'impôt après imputation sur le 3^{ème} acompte. = 50.000 DH
- **4^{ème} acompte** : 40.000 x 25%. = - 10.000 DH
- Reliquat de l'excédent d'impôt après imputation sur le 4^{ème} acompte. = 40.000 DH

A la fin de l'exercice N + 1 et après l'imputation des 4 acomptes, il subsiste au titre de l'exercice N un trop versé de 40.000 DH qui doit être restitué d'office à la société au cours du 1^{er} mois de l'exercice N + 2.

B- RESTITUTION EN MATIERE D'IMPOT SUR LE REVENU

L'article 32 du L.P.F. prévoit une restitution en matière de :

- revenus salariaux ;
- produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés et les revenus de placements à revenus fixes ;
- profits sur cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créances.

1) Restitution de l'impôt retenu à la source en matière de revenus salariaux

En vertu des dispositions du premier alinéa de l'article 32 du L.P.F. précité, lorsque le montant des retenues à la source versé au Trésor par l'employeur ou le débirentier excède celui de l'impôt correspondant au revenu global annuel du contribuable, l'excédent est restitué d'office à l'intéressé.

Cette restitution qui est calculée au vu de la déclaration du revenu global du contribuable, visé à l'article 84 du L.A.R., doit intervenir avant la fin de l'année de la déclaration.

Cette règle s'applique, notamment, lorsque le salarié a travaillé chez un seul employeur pour une période inférieure à l'année et qu'il n'a pas d'autres sources de revenus.

Dans ce cas, le salarié qui n'a disposé que de ce seul revenu périodique pour l'année entière pourra demander la restitution de l'impôt retenu en trop en souscrivant la déclaration du revenu global dans les délais légaux.

La restitution ne pourrait se faire que si les montants retenus à la source par l'employeur ont été effectivement versés au trésor.

2) Restitution en matière de produits des actions, parts sociales et revenus assimilés et les revenus de placement à revenu fixe

En vertu des dispositions du premier alinéa de l'article 32 du L.P.F., lorsque le montant des retenues effectuées à la source et versées au Trésor par les sociétés débitrices de produits imposables ou par les établissements bancaires délégués par lesdites sociétés, par les comptables publics, les organismes de banque et de crédit et les entreprises qui servent les intérêts et autres produits similaires des placements tels que visés à l'article 161- II du L.A.R., excède celui de l'impôt correspondant au revenu global annuel du contribuable, celui-ci bénéficie d'office de la restitution du trop perçu d'impôt.

La déclaration du revenu global visée à l'article 84 du L.A.R. précité vaut demande de restitution.

Toutefois, en cas de trop perçu de l'impôt retenu à la source au titre des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés opérée au taux libératoire de 10%, la restitution est calculée au vu de la déclaration du revenu global du contribuable visé à l'article 84 précité.

Dans ce cas, le contribuable n'est tenu de servir que la partie de cette déclaration afférente aux revenus de capitaux mobiliers.

Dans tous les cas, la restitution doit être accordée avant la fin de l'année de déclaration de l'intéressé. Cette restitution est calculée au vu de la déclaration du revenu global du contribuable visé à l'article 84 précité.

3) Restitution en matière de profits sur cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créances

En vertu des dispositions du deuxième alinéa de l'article 32 du L.P.F., lorsque le montant des retenues effectuées à la source et versées au Trésor par les intermédiaires financiers habilités teneurs de comptes titres visés à l'article 175 (II-B) du L.A.R. excède celui de l'impôt correspondant au profit annuel du contribuable, celui-ci bénéficie d'une restitution d'impôt calculée au vu de la déclaration des profits de capitaux mobiliers visée à l'article 86 du L.A.R.

Ainsi, les contribuables peuvent souscrire une déclaration valant demande de régularisation ou, le cas échéant, de restitution et récapitulant toutes les cessions effectuées pendant une année déterminée, au plus tard le 31 mars de l'année suivant celle au cours de laquelle les cessions, ont été effectuées.

C- RESTITUTION EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

La restitution est l'acte par lequel le Ministre chargé des Finances ou la personne déléguée par lui, à cet effet, autorise l'administration à restituer au redevable la taxe qui a été acquittée à tort.

En vertu des dispositions de l'article 33 du L.P.F., la demande en restitution en matière de T.V.A. est prescrite à l'expiration de la quatrième année qui suit celle au titre de laquelle la taxe, objet de la demande en restitution a été payée.

La demande des contribuables est adressée au Ministre chargé des Finances ou à la personne déléguée par lui, à cet effet, qui statue sous réserve du recours ouvert devant les tribunaux.

D- RESTITUTION EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT

Aux termes de l'article 34 du L.P.F., les demandes en restitution de droits indûment perçus sont recevables dans un délai de quatre (4) ans à compter de la date de l'enregistrement.

La restitution s'applique dans les cas suivants :

1) Restitution pour erreur dans la liquidation des droits

En vertu de l'article 34 du L.A.R., la restitution des droits est possible lorsque ces droits sont indûment perçus. Il en est ainsi, notamment :

- en cas d'application inexacte de la loi ou des tarifs, par suite d'erreur incombant à l'administration ;

- par suite d'une erreur imputable aux parties au contrat, à condition que les intéressés apportent la preuve de l'existence de l'erreur matérielle.

Tel est le cas lorsque les parties indiquent un âge erroné de l'usufruitier ou du nu-proprétaire dans un acte d'échange ou de donation.

2) Restitution pour résolution, annulation et rescision des contrats

a- Résolution

La résolution est l'anéantissement d'un acte qui trouve sa cause dans un fait postérieur à la formation de cet acte.

Ne sont pas restituables les droits perçus sur des contrats résolus, même lorsque la résolution est prononcée par un jugement, en application des articles ci-après du Dahir formant code des Obligations et Contrats (D.O.C.) :

- article 121 : réalisation d'une condition résolutoire ;
- articles 259 et 260 : résolution du contrat pour défaut d'exécution par l'une des parties des obligations qui lui incombent en vertu dudit contrat. Tel est le cas de la résolution de la vente pour défaut de paiement du prix, en application des articles 581 et 582 ;
- article 585 : exercice de la faculté de rachat ou de réméré réservée au vendeur.

b- Annulation et rescision

L'annulation est l'anéantissement d'un acte qui trouve sa cause dans un vice inhérent ou concomitant à la formation de cet acte.

L'annulation est dite rescision lorsque la nullité provient d'un vice de consentement, tel que la lésion (prix inférieur à la valeur réelle, art. 55 du D.O.C.).

En cas d'annulation d'un contrat, la restitution n'est permise que si cette annulation résulte d'un jugement ou d'un arrêt ayant autorité de la chose jugée, c'est-à-dire d'une décision judiciaire à caractère contentieux et ne pouvant plus être attaquée par les voies de recours ordinaires (opposition ou appel).

Les annulations amiables par lesquelles les parties reconnaissent elles-mêmes l'existence du vice qui a entraîné la nullité de leur convention n'autorisent donc pas la restitution des droits perçus sur cette convention.

Exemples d'annulation judiciaire autorisant la restitution :

- rescision judiciaire d'un partage ou d'une vente d'immeuble pour cause de lésion ;

- annulation judiciaire d'une vente pour vices cachés (défaut de construction).

3) Autres cas de restitution

En cas d'exercice du droit de préemption par un co-indivisaire à l'encontre d'un tiers, le préempteur peut demander la restitution de la différence entre :

- les droits d'enregistrement acquittés au taux de 5% par ledit tiers sur l'acte d'achat des droits indivis de propriétés agricoles situées à l'extérieur du périmètre urbain ;
- et les droits d'enregistrement au taux de 1% dus par le préempteur en sa qualité de co-indivisaire, en application de l'article 136 (I- C- 9°) du L.A.R.

Exemple :

Deux personnes **A** et **B** sont co-proprétaires dans l'indivision, à parts égales, d'une propriété agricole située à l'extérieur du périmètre urbain, héritée de leur père en date du 1^{er} septembre 1998.

Par acte daté du 10 octobre 2004, **A** vend ses droits indivis dans cette propriété à **C**, au prix de 100.000 DH, acte enregistré le même jour aux droits liquidés au taux de 5 %, soit : 5.000 DH.

Par acte daté du 12 octobre 2004, **B** co-indivisaire, exerce le droit de préemption à l'encontre de **C**, en lui remboursant le prix et les frais du contrat dépensés en sus du prix, estimés à 6.000 dirhams dont, notamment, les droits d'enregistrement de 5.000 DH déjà payés par **C**.

Par l'effet de l'exercice du droit de préemption, **B** est subrogé à **C** dans ses droits et obligations nés de l'acte d'acquisition du 10 octobre 2004.

Etant co-proprétaire depuis plus de quatre (4) ans du bien, objet des droits préemptés, **B** peut bénéficier de l'application des droits au taux de 1% prévu par l'article 136 (I- C- 9°) du L.A.R.

Dans la mesure où il a déjà remboursé à **C** les droits payés au taux de 5%, **B** peut demander la restitution de la différence entre :

- les droits acquittés par **C** au taux de 5%, soit : = 5.000 DH
- et les droits liquidés au taux de 1%, soit $100.000 \times 1\%$ = 1.000 DH
- soit un montant à restituer de = 4.000 DH

La demande en restitution doit être présentée par **B** dans le délai de quatre (4) ans, à compter du jour de l'enregistrement de l'acte d'acquisition des droits indivis par **C**, soit le 10 octobre 2004.

4) Procédure de restitution

Les droits régulièrement perçus, mais devenus restituables par suite d'une erreur qui incombe aux parties ou en raison d'un événement postérieur à l'enregistrement d'un acte sont restitués à la demande des parties.

La restitution des droits irrégulièrement perçus par suite d'une erreur de liquidation est décidée, soit à la demande des parties, soit d'office par l'administration

La demande est faite par écrit et adressée ou déposée au service local des impôts compétent, accompagnée des pièces justificatives nécessaires, à l'intérieur d'un délai de quatre (4) ans à compter de la date de l'enregistrement.

A l'expiration de ce délai, la demande en restitution n'est plus recevable.

CHAPITRE II PROCEDURE JUDICIAIRE

La procédure judiciaire prévue au chapitre II du L.P.F. peut être engagée, selon le cas, suite au contrôle fiscal ou à réclamation devant l'administration.

Le recours judiciaire engagé suite au contrôle fiscal s'exerce dans les conditions et délais prévus à l'article 35 du L.P.F. auquel font renvoi les dispositions:

- ✓ du VII de l'article 11 du L.P.F. (procédure normale) ;
- ✓ du dernier alinéa du II de l'article 12 dudit livre (procédure accélérée) ;
- ✓ du quatrième alinéa de l'article 15 dudit livre (I.R. sur profits fonciers) ;
- ✓ du dernier alinéa du D du II de l'article 16 dudit livre (C.L.T.) ;
- ✓ du V de l'article 17 dudit livre (C.N.R.F.) ;
- ✓ du dernier alinéa de l'article 18 du L.P.F. dudit livre (C.L.C.).

Le recours judiciaire est également exercé suite à réclamation dans les conditions et délais prévus à l'article 36 du L.P.F. auquel font renvoi les dispositions :

- du troisième alinéa de l'article 26 du L.P.F. ;
- du deuxième alinéa de l'article 30 dudit livre.

SECTION I - PROCEDURE JUDICIAIRE SUITE AU CONTROLE FISCAL.

En application des dispositions de l'article 35 du L.P.F., le recours judiciaire suite au contrôle fiscal peut être exercé soit par le contribuable, soit par l'administration.

I- RECOURS EXERCE PAR LE CONTRIBUABLE

A- OBJET DU RECOURS JUDICIAIRE

Les impositions susceptibles de faire l'objet d'un recours judiciaire par le contribuable sont :

- les impositions émises suite aux décisions définitives³ des C.L.T., des C.L.C. ou de la C.N.R.F. Etant précisé qu'en ce qui concerne les décisions des C.L.C., le recours est exercé par le président de la chambre d'agriculture en application de l'article 18 du L.P.F. ;
- les impositions établies par l'administration sur les bases notifiées au contribuable suite à la reconnaissance par les C.L.T. ou la C.N.R.F. de leur incompétence ;
- les décisions définitives de la C.L.T. et de la C.N.R.F. ne donnant pas lieu à émission d'un rôle, état de produits ou ordre de recettes.

B- DÉLAI D'EXERCICE DU RECOURS JUDICIAIRE

Trois cas peuvent se présenter :

1^{er} cas : Lorsque les décisions définitives des C.L.T., des C.L.C. ou de la C.N.R.F. donnent lieu à une imposition, le recours judiciaire peut être exercé dans les soixante (60) jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle, état de produits ou ordre de recettes, en application des dispositions du premier alinéa de l'article 35 du L.P.F.

2^{ème} cas : Lorsque les décisions définitives des C.L.T. ou de la C.N.R.F. ne donnent pas lieu à l'émission d'un rôle, état de produits ou ordre de recettes, le recours judiciaire peut être exercé dans les soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision desdites commissions, conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 35 du L.P.F.

3^{ème} cas : Dans les cas où les rectifications des impositions ont été établies dans le cadre de l'article 12 ou 15 du L.P.F. relatifs, respectivement, à la procédure accélérée de rectification des impositions et à la rectification en matière de profits fonciers, les impositions peuvent être contestées par voie judiciaire dans les soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision de la C.N.R.F., conformément aux dispositions du quatrième alinéa de l'article 35 du L.P.F.

II- RECOURS EXERCE PAR L'ADMINISTRATION

A- OBJET ET DELAI DU RECOURS JUDICIAIRE

³ Décision définitive à défaut de recours ou en cas de recours hors délai

L'administration peut également contester les décisions de la C.N.R.F., que celles-ci portent sur des questions de fait ou de droit, en vertu des dispositions du troisième alinéa de l'article 35 du L.P.F.

- Ce recours doit être exercé dans un délai de soixante (60) jours suivant :
- la date de mise en recouvrement du rôle, état de produits ou ordre de recettes ;
 - la date de notification de la décision de la C.N.R.F. en l'absence d'émission de rôle, état de produits ou ordre de recettes.

B- REPRESENTATION DE L'ADMINISTRATION DEVANT LES TRIBUNAUX

L'article 35 du L.P.F. prévoit que l'administration fiscale est valablement représentée devant les tribunaux par le Directeur des Impôts ou la personne déléguée par lui à cet effet et, le cas échéant, par un avocat.

Ces dispositions s'appliquent nonobstant toutes dispositions contraires prévues par d'autres textes législatifs.

SECTION II- PROCEDURE JUDICIAIRE SUITE A RECLAMATION

Le contribuable qui n'a pu obtenir satisfaction, suite à sa réclamation préalable, peut soumettre le litige qui l'oppose à l'administration aux instances judiciaires, en application des dispositions de l'article 36 du L.P.F.

Deux cas peuvent se présenter lorsque le contribuable adresse sa réclamation à l'administration.

1^{er} cas : le contribuable n'accepte pas la décision de l'administration

Les décisions de rejet total ou partiel rendues par l'administration sont susceptibles de recours devant le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de leur notification au contribuable.

La date de réception de la décision administrative sert de point de départ au délai de trente (30) jours dont dispose le contribuable pour saisir, éventuellement, la juridiction compétente.

2^{ème} cas : l'administration ne répond pas dans le délai imparti

En cas de défaut de réponse de l'administration dans le délai de six (6) mois suivant la date de la réclamation, le contribuable peut saisir le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de l'expiration du délai de réponse de six (6) mois précité.

Toutefois, l'expiration de ce délai ne dispense pas l'administration de statuer et de notifier sa décision au contribuable qui, en cas de rejet total ou dégrèvement

partiel, lui ouvre le droit, s'il n'a pas encore saisi le tribunal compétent, de le faire dans le délai de trente (30) jours à partir de la réception de la décision administrative.

Il y a lieu de signaler, par ailleurs, que le recours judiciaire ne fait pas obstacle au recouvrement des sommes exigibles et, éventuellement, à la poursuite de la procédure de recouvrement forcé desdites sommes, sous réserve de restitution totale ou partielle des droits indûment perçus, après jugement définitif du tribunal.

TITRE III DISPOSITIONS DIVERSES

CHAPITRE I COMPUTATION DES DELAIS

SECTION I - DATE DE DEBUT ET D'EXPIRATION DES DELAIS

L'article 37 du L.P.F. prévoit que les délais relatifs aux procédures prévues par le livre précité sont des délais francs : le premier jour du délai et le dernier jour du délai n'entrent pas en ligne de compte.

En effet, le jour de la remise de la lettre de notification ne compte pas et le délai doit être compté à partir du jour qui suit.

De même, le dernier jour du délai ne compte pas et le délai expire le lendemain à minuit.

Ainsi, la computation du délai de trente (30) jours pour répondre à une notification faite le 1^{er} juillet, se fait comme suit :

- ✓ la journée du 1^{er} juillet n'est pas comptée et le délai commence à courir à partir du 2 juillet ;
- ✓ le dernier jour du délai de trente (30) jours, soit le 31 juillet, n'est pas pris en considération et le délai de réponse expire le lendemain, soit le 1^{er} août à minuit ;

Par conséquent, la réponse du contribuable, reçue entre le 1^{er} juillet et le 1^{er} août compris, est considérée dans le délai légal.

SECTION II - PROROGATION DES DELAIS EXPIRANT UN JOUR NON OUVRABLE

La législation fiscale actuelle en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de taxe sur la valeur ajoutée et des droits d'enregistrement prévoit plusieurs délais en matière de déclaration, d'enregistrement des actes, de versement, de notification et de réclamation.

Dans les faits, il arrive que l'échéance de ces délais coïncide avec un jour férié ou chômé légal, ce qui prive les contribuables de la plénitude du délai légal prévu par la loi et entraîne l'application à leur encontre des majorations et pénalités pour déclarations ou versements tardifs.

Cependant, les dispositions des articles 133 du dahir formant code des obligations et contrats et 512 du code de procédure civile ont résolu cette question en prorogeant au premier jour ouvrable qui suit, le délai qui coïncide avec un jour férié ou chômé légal.

En matière de procédure fiscale, cette solution a été adoptée par le législateur au niveau de l'article 37, deuxième alinéa du L.P.F. précité.

CHAPITRE II SECRET PROFESSIONNEL

Le secret professionnel est défini par l'article 446 du code pénal comme étant l'interdiction faite à toutes les personnes dépositaires par état ou profession ou par fonction des secrets qu'on leur confie, de révéler ces secrets, sous peine des sanctions prévues par le même texte.

Le secret professionnel défini par l'article 18 du dahir n° 1-58-008 du 24 février 1958 portant statut général de la fonction publique lie tout fonctionnaire pour l'ensemble "des faits et informations dont il a connaissance dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions".

L'article 38 du L.P.F. transpose en matière fiscale la règle du secret professionnel en précisant que toutes les personnes appelées à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'établissement, le contrôle, la perception ou le contentieux des impôts, droits et taxes sont tenues au secret professionnel dans les termes des lois pénales en vigueur.

L'obligation au respect du secret professionnel s'impose également en vertu du même texte aux membres des commissions locales de taxation et nationale du recours fiscal, prévues aux articles 16 et 17 du L.P.F., ainsi qu'aux membres des commissions locales communales, prévues à l'article 52 du L.A.R.

Toute infraction à l'obligation du secret professionnel expose son auteur à un emprisonnement d'un mois à six (6) mois et une amende de 120 à 1.000 dirhams (article 446 du Code pénal).

SECTION I.- ETENDUE DE L'OBLIGATION AU SECRET PROFESSIONNEL

Le secret professionnel est opposable à toute personne autre que le contribuable lui-même ou les tiers mandatés par celui-ci.

Lorsque des renseignements sont demandés par un mandataire du contribuable, ils ne peuvent lui être fournis par l'administration que dans la limite de ce qui est prévu par le mandat.

Le secret s'étend à tout acte, document ou registre en possession des inspecteurs de l'administration fiscale et, en général, à toutes informations recueillies à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions ou attributions.

SECTION II.- LIMITES A L'OBLIGATION AU SECRET PROFESSIONNEL

L'article 38 du L.P.F. prévoit que les inspecteurs de l'administration fiscale ne peuvent communiquer les renseignements ou délivrer copies d'actes, documents ou registres en leur possession aux parties, autres que les contractants ou contribuables concernés ou à leurs ayants cause à titre universel (héritiers et légataires du défunt) que sur ordonnance du juge compétent.

Ainsi, selon les termes de l'article 38 précité, une dérogation à l'obligation du secret professionnel est admise. Mais, cette levée de l'obligation au secret professionnel reste une mesure exceptionnelle et sa mise en œuvre est subordonnée à l'existence préalable d'une ordonnance prononcée par le juge compétent.

Par ailleurs, cette ordonnance doit indiquer avec précision l'identité du bénéficiaire de la dérogation à l'obligation du secret professionnel, ainsi que la nature de l'information ou des documents à communiquer.

CHAPITRE III DATE D'EFFET ET ABROGATIONS

SECTION I. – DATE D'EFFET

I.- L'article 39 du L.P.F. prévoit que les dispositions de l'article 22 de la L.F. pour l'année 2005 instituant ledit L.P.F. sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2005.

Le même article 39 précise qu'à compter de la même date :

1- les dispositions du 2° de l'article 10 sont applicables aux notifications envoyées à compter du 1er janvier 2005 ;

2- les dispositions du VII de l'article 11, du sixième alinéa du III de l'article 17 et du deuxième alinéa de l'article 18 sont applicables aux décisions prises, respectivement, par les commissions locales de taxation, la commission nationale du recours fiscal et les commissions locales communales à compter du 1er janvier 2005 ;

3- les dispositions du A de l'article 13 sont applicables aux redressements notifiés par lettres d'information envoyées à compter du 1er janvier 2005 ;

4- les dispositions du B de l'article 13 ci-dessus sont applicables aux rectifications découlant des opérations de contrôle dont l'avis de vérification est notifié à compter du 1er janvier 2005;

5- les dispositions du sixième et septième alinéas de l'article 23 sont applicables aux lettres d'information, aux notifications et décisions notifiées à compter du 1er janvier 2005.

Toutefois, pour les affaires en cours jusqu'au 31 décembre 2004, la procédure est poursuivie conformément aux dispositions du L.P.F.

II.- L'article 25 du L.P.F., tel que modifié par l'article 7 de la L.F. n° 35-05 pour l'année budgétaire 2006 est applicable aux actes et conventions pour lesquels les droits correspondants ne sont pas mis en recouvrement antérieurement au 1^{er} janvier 2006.

SECTION II.- ABROGATIONS

Sont abrogées à compter du 1er janvier 2005, les dispositions :

1- des articles 29, 33, 35, 36, 39, 40, 41, 42, 49 ter, 50 bis, 51, 52, 53, 54 et 56 de la loi n° 24-86 instituant l'impôt sur les sociétés ;

2- des articles 33, 48, 50, 52, 62, 79, 90, 103, 104 (II- deuxième alinéa), 106, 107, 108, 111 ter, 112 bis et son chapitre II bis, 113, 114, 115 et 116 de la loi n° 17-89 relative à l'impôt général sur le revenu ;

3- des articles 28, 38, 39, 40, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 49 ter, 52, 54, 55, 56, 56 bis et 63 de la loi n° 30-85 relative à la taxe sur la valeur ajoutée ;

4- des articles 13 (sixième alinéa), 15, 16, 17, 18, 27, 29, 30 et 34 des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, prévues par l'article 13 de la loi de finances n° 48-03 pour l'année budgétaire 2004, promulguée par le dahir n° 1-03-308 du 7 kaada 1424 (31 décembre 2003).

Toutefois, les dispositions de ces articles restent en vigueur jusqu'au 31 décembre 2004 pour les affaires en cours à cette date.

A Rabat, le 26 juillet 2006

Signé : LE DIRECTEUR GENERAL DES IMPOTS



Noureddine BENSOUDA

Annexe : Liste des commissions locales de taxation

L'article premier de l'arrêté du Premier Ministre n° 3-134-96 du 10 rejeb 1417 (22 novembre 1996) a désigné les présidents des commissions locales de taxation.

Ces commissions sont instituées dans les préfectures ou provinces suivantes :

Commission locale de taxation	Président
Préfecture de Rabat	Le président du tribunal de première instance de Rabat.
Préfecture de Salé	Le président du tribunal de première instance de Salé.
Préfecture de Skhirate-Témara	Le président du tribunal de première instance de Rabat.
Préfecture de Casablanca-Anfa	M. Abdellatif Mechbal, président de chambre à la Cour d'appel de Casablanca. Mme Fatima-Zahra Alaoui M'Hamedi, présidente de chambre à la Cour d'appel de Casablanca. M. Younès Bennouna, conseiller auprès de la Cour d'appel de Casablanca
Préfecture d'Al-Fida- Derb-Sultan	Le président du tribunal de première instance d'Al-Fida - Derb-Sultan
Préfecture du Mechouar de Casablanca	id.
Préfecture d'Ain Es-Sebaâ - Hay-Mohammadi	Le président du tribunal de première instance d'Aïn Es-Sebaâ-Hay-Mohammadi.
Préfecture d'Ain-Chock-Hay-Hassani	Le président du tribunal de première instance d'Aïn-Chock-Hay- Hassani.
Préfecture de Sidi Bernoussi-Zenata	Le président du tribunal de première instance d'Aïn Es-Sebaâ-Hay-Mohammadi.
Préfecture de Ben-M'Sick-Sidi-Othmane	Le président du tribunal de première instance de Ben-M'Sick- Sidi-Othmane.
Préfecture de Mohammedia	Le président du tribunal de première instance de Mohammedia-Zenata
Préfecture de Fès-Jdid -Dar-Dbibagh	Le président du tribunal de première instance de Fès.
Préfecture de Fès-Médina	id.
Préfecture de Zouagha - Moulay-Yacoub	id.
Province de Sefrou	Le président du tribunal de première instance de Sefrou.
Préfecture de Marrakech-Ménara	Le président du tribunal de première instance de Marrakech.

Préfecture de Marrakech-Médina	id.
Préfecture de Sidi-Youssef-Ben-Ali	id.
Province de Chichaoua	Le président du tribunal de première instance de Imi-N'Tanout.
Province d'Al Haouz	Le président du tribunal de première instance de Marrakech.
Préfecture de Meknès-EI Menzeh	Le président du tribunal de première instance de Meknès.
Préfecture d'Al-Ismailia	id.
Province d'El Hajeb	id.
Préfecture d'Oujda-Angad	Le président du tribunal de première instance d'Oujda.
Province de Berkane-Taourirt	Le président du tribunal de première instance de Berkane.
Province de Jerada	Le président du tribunal de première instance d'Oujda.
Préfecture d'Agadir-Ida-ou-Tanane	Le président du tribunal de première instance d'Agadir.
Préfecture d'Inezgane-Ait-Melloul	Le président du tribunal de première instance d'Inezgane.
Province de Chtouka-Aït-Baha	Le président du tribunal de première instance d'Agadir.
Province de Tétouan.	Le président du tribunal de première instance de Tétouan.
Province de Larache	Le président du tribunal de première instance de Larache.
Province de Chefchaouen	Le président du tribunal de première instance de Chefchaouen.
Province de Laâyoune	Le président du tribunal de première instance de Laâyoune.
Province de Boujdour	id.
Province d'Al Hoceima	Le président du tribunal de première instance d'Al Hoceima.
Province d'Assa-Zag	Le président du tribunal de première instance de Guelmim.
Province d'Azilal	Le président du tribunal de première instance d'Azilal.
Province de Beni-Mellal	Le président du tribunal de première instance de Beni-Mellal.
Province de Benslimane	Le président du tribunal de première instance de Benslimane.
Province de Boulemane	Le président du tribunal de première instance de Boulemane.
Province d'El-Jadida	Le président du tribunal de première instance d'El-Jadida.
Province d'El Kelaâ-des-Sraghna	Le président du tribunal de première instance d'El Kelaâ-des-Sraghna
Province d'Errachidia	Le président du tribunal de première instance

	d'Errachidia.
Province d'Essaouira	Le président du tribunal de première instance d'Essaouira.
Province d'Es-Semara	Le président du tribunal de première instance d'Es-Semara.
Province de Figuig	Le président du tribunal de première instance de Figuig.
Province de Guelmim	Le président du tribunal de première instance de Guelmim.
Province d'Ifrane	Le président du tribunal de première instance de Meknès.
Province de Kenitra	Le président du tribunal de première instance de Kenitra.
Province de Khemisset	Le président du tribunal de première instance de Khemisset.
Province de Khenifra	Le président du tribunal de première instance de Khenifra.
Province de Khouribga	Le président du tribunal de première instance de Khouribga.
Province de Nador	Le président du tribunal de première instance de Nador.
Province de Ouarzazate	Le président du tribunal de première instance de Ouarzazate.
Province de Oued Ed-Dahab	Le président du tribunal de première instance de Oued Ed-Dahab.
Province de Safi	Le président du tribunal de première instance de Safi.
Province de Settât	Le président du tribunal de première instance de Settât.
Province de Sidi-Kacem	Le président du tribunal de première instance de Sidi-Kacem.
Province de Tanger	Le président du tribunal de première instance de Tanger.
Province de Tan-Tan	Le président du tribunal de première instance de Tan-Tan.
Province de Taounate	Le président du tribunal de première instance de Taounate.
Province de Taroudant	Le président du tribunal de première instance de Taroudant.
Province de Tata	Le président du tribunal de première instance de Tata.
Province de Taza	Le président du tribunal de première instance de Taza.
Province de Tiznit	Le président du tribunal de première instance de Tiznit.

TABLE DES MATIERES

TITRE PREMIER CONTROLE DE L'IMPOT	5
CHAPITRE PREMIER DROIT DE CONTROLE DE L'ADMINISTRATION	5
ET OBLIGATION DE CONSERVATION DES DOCUMENTS COMPTABLES	5
SECTION I- DISPOSITIONS GENERALES	5
I- LE DROIT DE CONTROLE	5
II- CONSERVATION DES DOCUMENTS ET PIECES COMPTABLES	5
A- DOCUMENTS COMPTABLES ET PIECES JUSTIFICATIVES A CONSERVER	6
1) Documents comptables	6
2) Pièces justificatives	8
B- DELAI DE CONSERVATION DES DOCUMENTS COMPTABLES ET PIECES JUSTIFICATIVES ...	10
C- LIEU DE CONSERVATION	11
D- PERTE DES DOCUMENTS COMPTABLES	11
III- VERIFICATION DE LA COMPTABILITE	12
A- AVIS DE VERIFICATION	12
B- LIEU DE VERIFICATION	14
C- DUREE DE VERIFICATION DE LA COMPTABILITE	14
1) Délai de vérification	14
2) Suspension de la durée de vérification	15
D- ASSISTANCE DU CONTRIBUABLE PAR UN CONSEIL	15
E- COMPTABILITE TENUE PAR DES MOYENS INFORMATIQUES	16
F- POSSIBILITE D'EMPORTER LES DOCUMENTS COMPTABLES HORS DE L'ENTREPRISE	17
G- REFUS DE PRESENTATION DES DOCUMENTS COMPTABLES	17
H- CLOTURE ET RESULTAT DE LA VERIFICATION	17
IV- RAPPEL DES CONDITIONS DE REGULARITE DE LA COMPTABILITE	18
V- POUVOIR D'APPRECIATION DE L'ADMINISTRATION	22
A- COMPTABILITE PRESENTANT DES IRREGULARITES GRAVES	22
B- COMPTABILITE PRESENTANT DES INSUFFISANCES DES CHIFFRES DECLARES	23
C- LA CHARGE DE LA PREUVE	23
D- CAS D'ENTREPRISES DEPENDANTES	24
1) Notion de dépendance	24
a- Liens directs de dépendance	24
b- Liens indirects de dépendance	24
2) Transferts indirects de bénéfices entre entreprises dépendantes	25
3) Méthode de rectification de la base imposable	25
E- LIMITATION DE DEPENSES ENGAGEES OU SUPPORTEES À L'ETRANGER PAR LES ETABLISSEMENTS DES ENTREPRISES NON RESIDENTES AYANT UNE ACTIVITE PERMANENTE AU MAROC	26
1) Nature des dépenses dont la déduction est admise	26
a- Frais de siège	26
b- Charges financières	26
2) La quote-part des frais de siège admise en déduction	26
E- PROCEDURES DE RECTIFICATION	27
VI- DROIT DE COMMUNICATION	27
A- EXERCICE DU DROIT DE COMMUNICATION A L'INTERIEUR DU MAROC	27
2) Personnes soumises au droit de communication	28
3) Demande et lieu de communication	28
4) Limite du droit de communication	28
B- ECHANGE D'INFORMATIONS AVEC LES ADMINISTRATIONS FISCALES ETRANGERES	29
SECTION II- DISPOSITIONS PARTICULIERES EN MATIERE DE DROIT DE CONTROLE	29
I- DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'IMPOT SUR LE REVENU	29
A- CONTROLE DE LA CONSISTANCE DES BIENS EN MATIERE DE REVENUS AGRICOLES	29
B- EXAMEN DE L'ENSEMBLE DE LA SITUATION FISCALE DES CONTRIBUABLES	30
II- DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT	32
A- DROIT DE CONTROLE DES PRIX ET DECLARATIONS ESTIMATIVES	32
B- DROIT DE PREEMPTION AU PROFIT DE L'ETAT	33
CHAPITRE II	35
PROCEDURE DE RECTIFICATION DES BASES D'IMPOSITION	35
SECTION I – Introduction generale	35

I-	REGLES DE NOTIFICATION.....	35
A-	LE LIEU DE NOTIFICATION	35
B-	LES MODALITES DE REMISE.....	35
C-	PERSONNES HABILITEES A RECEVOIR LA NOTIFICATION	36
1)	En ce qui concerne les personnes physiques.....	36
2)	En ce qui concerne les sociétés et autres personnes morales	37
D-	CAS OU LE DOCUMENT N'A PU ETRE REMIS A L'ADRESSE COMMUNIQUEE PAR LE CONTRIBUABLE A L'ADMINISTRATION.....	37
II-	PROCEDURE NORMALE DE RECTIFICATION DES IMPOSITIONS	38
A-	PHASE ADMINISTRATIVE.....	38
1)	Première lettre de notification.....	39
2)	Réponse du contribuable à la première lettre de notification.....	40
3)	Deuxième lettre de notification.....	42
4)	Réponse du contribuable à la deuxième lettre de notification.....	43
5)	Pourvoi devant la C.N.R.F.....	44
7)	Emission immédiate des impositions.....	45
8)	Délai fixé à la C.N.R.F. pour statuer.....	46
B-	PHASE JUDICIAIRE SUITE A LA PROCEDURE DE RECTIFICATION DES IMPOSITIONS	46
C-	ACCORD A L'AMIABLE	47
D-	NULLITE DE LA PROCEDURE DE RECTIFICATION.....	47
E-	APPLICATION DE LA PROCEDURE DE RECTIFICATION EN CAS DE FUSION DE SOCIETES....	48
III-	PROCEDURE ACCELEREE DE RECTIFICATION DES IMPOSITIONS.....	48
A-	DOMAINE D'APPLICATION DE LA PROCEDURE ACCELEREE.....	49
B-	PHASES DE LA PROCEDURE ACCELEREE	49
1)	Première lettre de notification	49
2)	Réponse du contribuable à la première notification	49
3)	Deuxième lettre de notification	50
4)	Réponse du contribuable à la deuxième notification et recours devant les commissions	51
5)	Cessation d'activité suivie de liquidation.....	51
6)	Accord à l'amiable en cours de procédure	51
	<i>SECTION II- DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX PROCEDURES DE RECTIFICATION.....</i>	<i>52</i>
I-	DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'I.S. ET A L'I.R. RELATIVES AUX REGULARISATIONS DE L'IMPOT RETENU A LA SOURCE	52
A-	RAPPEL	52
B-	EXPOSE DE LA NOUVELLE MESURE	52
1)	Notification des régularisations par lettre d'information	52
2)	Procédure contradictoire en cas de rectification des bases d'imposition des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés.....	53
II-	DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'I.R.	54
A-	RECTIFICATION DE L'IMPOT RETENU A LA SOURCE EN MATIERE DE REVENUS SALARIAUX	54
B-	RECTIFICATION EN MATIERE DE PROFITS FONCIERS	54
1)	Règle générale.....	55
3)	Rectification par simple lettre d'information préalable	56
4)	Utilisation de la procédure contradictoire	57
5)	Utilisation de la procédure de taxation d'office	57
	<i>SECTION III- LES COMMISSIONS.....</i>	<i>57</i>
I -	DISPOSITIONS COMMUNES	57
A-	COMMISSIONS LOCALES DE TAXATION (C.L.T.).....	57
1)	Compétences des C.L.T.	57
2)	Composition de la C.L.T.....	59
3)	Fonctionnement de la C.L.T.	61
4)	Recours judiciaire contre les décisions de la C.L.T.....	64
B-	COMMISSION NATIONALE DU RECOURS FISCAL (C.N.R.F.)	64
1)	Compétences de la C.N.R.F.....	65
2)	Composition de la C.N.R.F.....	65
3)	Fonctionnement de la C.N.R.F.....	66
4)	Composition et fonctionnement des sous- commissions.....	67
5)	Recours judiciaire	68
II	DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'IMPOT SUR LE REVENU	69
A-	COMPETENCE DE LA C.L.C.	69
B-	COMPOSITION DE LA C.L.C.....	70
C-	FONCTIONNEMENT DE LA C.L.C.	70

D- RECOURS CONTRE LES DECISIONS DE LA C.L.C.	70
CHAPITRE III PROCEDURE DE TAXATION D'OFFICE	71
SECTION I- PROCEDURE DE TAXATION D'OFFICE.....	71
I- TAXATION D'OFFICE POUR DEFAUT DE DECLARATION, DECLARATION IMCOMPLETE OU DEFAUT DE VERSEMENT DES RETENUES A LA SOURCE	71
II-TAXATION D'OFFICE POUR INFRACTION AUX DISPOSITIONS RELATIVES A LA PRESENTATION DES DOCUMENTS COMPTABLES ET AU DROIT DE CONTROLE	73
SECTION II- PROCEDURE POUR L'APPLICATION DES SANCTIONS POUR INFRACTION AU DROIT DE COMMUNICATION et des sanctions pénales	74
I- PROCEDURE POUR L'APPLICATION DES SANCTIONS POUR INFRACTION AU DROIT DE COMMUNICATION	74
II- PROCEDURE POUR L'APPLICATION DES SANCTIONS PENALES AUX INFRACTIONS FISCALES	74
1) Constatation des infractions	75
2) Personnes passibles des sanctions pénales	75
3) Initiative de la plainte.....	75
4) Commission des infractions fiscales	75
5) Saisine du procureur du Roi compétent	76
CHAPITRE IV PRESCRIPTION.....	76
SECTION I- DISPOSITIONS GENERALES.....	76
I- PORTEE ET LIMITE DU DROIT DE REPRISE	76
II- INSUFFISANCES, OMISSIONS ET ERREURS SUSCEPTIBLES D'ETRE REPAREES PAR L'ADMINISTRATION.....	76
III- DELAI DE PRESCRIPTION.....	77
IV- CAS D'INOPPOSABILITE DE LA PRESCRIPTION A L'ADMINISTRATION	79
A- DEFICITS ANTERIEURS OU CREDITS DE TAXE REPORTEES SUR DES EXERCICES NON PRESCRITS	79
B- PROVISIONS IRREGULIEREMENT CONSTITUEES OU DEVENUES SANS OBJET AU COURS D'EXERCICES PRESCRITS ET FIGURANT SUR DES BILANS SE RAPPORTANT A DES EXERCICES NON PRESCRITS.....	80
C- ENTREPRISE EN LIQUIDATION.....	80
D- DEFAILLANCE EN MATIERE D'OPERATIONS DE PENSION	80
E- RADIATION D'UNE SOCIETE DE LA COTE DE LA BOURSE.....	80
V- INTERRUPTION ET SUSPENSION DU DELAI DE PRESCRIPTION.....	81
A- INTERRUPTION DE LA PRESCRIPTION	81
B- SUSPENSION DE LA PRESCRIPTION.....	81
SECTION II- DISPOSITIONS PARTICULIERES.....	82
I- DISPOSITIONS PARTICULIERES A L'IMPOT SUR LE REVENU	82
II- DISPOSITIONS PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT	83

TITRE II CONTENTIEUX DE L'IMPOT 84

CHAPITRE I	84
LA PROCEDURE ADMINISTRATIVE.....	84
SECTION I- DISPOSITIONS GENERALES RELATIVES AUX RECLAMATIONS, DEGREVEMENTS ET COMPENSATION.....	84
I - LE RECOURS CONTENTIEUX	84
A- RECLAMATION	85
1) Objet de la réclamation.....	85
2) Conditions de recevabilité des réclamations	85
B- DEGREVEMENT	90
C- COMPENSATION.....	90
II- RECOURS GRACIEUX	91
SECTION II- DISPOSITIONS PARTICULIERES.....	91
I- DISPOSITIONS PARTICULIERES AU DROIT DE RECLAMATION EN MATIERE D'IMPOT SUR LE REVENU	91
A- RECLAMATION POUR PERTE DE RECOLTES	91
B- DELAI DE DEGREVEMENT POUR PERTE DE LOYER	92
1) Conditions de dégrèvement	92
2) Régularisation en cas d'encaissement de loyers	92
II- DISPOSITIONS PARTICULIERES EN MATIERE DE RESTITUTION	92
A- RESTITUTION EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES.....	92
B- RESTITUTION EN MATIERE D'IMPOT SUR LE REVENU	93
1) Restitution de l'impôt retenu à la source en matière de revenus salariaux	94

2) Restitution en matière de produits des actions, parts sociales et revenus assimilés et les revenus de placement à revenu fixe	94
3) Restitution en matière de profits sur cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créances	95
C- RESTITUTION EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE	95
D- RESTITUTION EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT	95
1) Restitution pour erreur dans la liquidation des droits	95
2) Restitution pour résolution, annulation et rescision des contrats.....	96
3) Autres cas de restitution	97
4) Procédure de restitution	97
CHAPITRE II.....	98
PROCEDURE JUDICIAIRE	98
<i>SECTION I- PROCEDURE JUDICIAIRE SUITE AU CONTROLE FISCAL</i>	98
I- RECOURS EXERCE PAR LE CONTRIBUABLE	99
A- OBJET DU RECOURS JUDICIAIRE	99
B- DÉLAI D'EXERCICE DU RECOURS JUDICIAIRE.....	99
II- RECOURS EXERCE PAR L'ADMINISTRATION	99
A- OBJET ET DELAI DU RECOURS JUDICIAIRE	99
B- REPRESENTATION DE L' ADMINISTRATION DEVANT LES TRIBUNAUX	100
<i>SECTION II- PROCEDURE JUDICIAIRE SUITE A RECLAMATION</i>	100
TITRE III	101
DISPOSITIONS DIVERSES.....	101
CHAPITRE I	101
COMPUTATION DES DELAIS.....	101
CHAPITRE II.....	102
SECRET PROFESSIONNEL.....	102
CHAPITRE III	103
DATE D'EFFET ET ABROGATIONS.....	103