



Mastère Spécialisé
Management des Services Publics
MS MSP

THESE PROFESSIONNELLE :
LA PERFORMANCE DU CONTROLE FISCAL AU MAROC

Travail réalisé par :
Mme Ikram Gheriss

Encadré par :
Mr Bouzid AZZOUZI – Professeur à l'ISCAE

Novembre 2007

REMERCIEMENTS

Mes remerciements les plus sincères sont adressés :

- A Monsieur Bouzid AZZOUZI, pour son bon encadrement et son grand soutien ;
- A Monsieur Nouredine BENSOUDA, Directeur Général des Impôts, pour sa disponibilité et ses précieux conseils ;
- A Monsieur Bernard MASINGUE, qui m'a l'honneur de faire partie des membres du jury ;
- A Monsieur Franck VALLERUGO, votre grand professionnalisme et votre dévouement à ce mastère sont un exemple pour tous les participants ;
- A Monsieur Ahmed ASLOUN, qui a veillé sur le bon déroulement de ce mastère ;
- A tous les intervenants de l'ESSEC, pour leur sacrifice et leur générosité ;
- A tous les intervenants de l'ISCAE, qui ont contribué à la réalisation de ce mastère ;
- A tous ceux qui ont contribué de loin ou de près à la réalisation de la présente thèse professionnelle.

SOMMAIRE

Remerciements.....	2
Sommaire.....	3
Abréviations.....	7
Introduction générale.....	9
<u>1ère partie – L’effort de performance du contrôle fiscal au Maroc, entre théorie et réalité</u>	17
Introduction de la 1ère partie	18
<u>Chapitre 1 – Un environnement interne insuffisamment exploité</u>	20
Section 1 – Cadre juridique et institutionnel du contrôle fiscal	20
§1 – Le contrôle sur pièces, une phase préparatoire non négligeable du contrôle fiscal....	20
§2 – Le contrôle sur place passe par un formalisme à respecter	21
Section 2 – Préparation quasi-aléatoire du contrôle fiscal	24
§1 - Programmation non ciblée des sociétés à vérifier.....	24
§2 – Absence de base de données dédiée aux recoupements entre sociétés.....	26
§3– Recours limité des vérificateurs aux études monographiques sectorielles.....	28
§4 – Non communication des résultats du suivi des vérifications.....	29
Section 3 – La performance du contrôle fiscal entravée par les acteurs directs qui l’animent	30
§1 – Profil de vérificateur mal défini.....	32
§2 – Insuffisance de l’effectif des vérificateurs.....	34
§3 – Absence d’implication et d’accompagnement des vérificateurs.....	35
§4 – Culture de service fiscal à développer.....	37
Section 4 - Une qualité de la vérification adaptée aux moyens matériels critiques mis en œuvre	38
§1 – Absence d’outils techniques performants au service d’un réel audit fiscal externe.....	39
§2 – Outils informatiques en déphasage avec le monde de l’entreprise.....	43
§3 – Logistique rudimentaire de travail, véritable obstacle à l’épanouissement des agents.....	44
§4 – Faiblesse de la motivation matérielle des vérificateurs.....	45

<u>Chapitre 2 – Un environnement externe influencé par une culture de fraude, d'évasion fiscale et de méfiance</u>	47
Section 1 – Une relation de méfiance entre contribuables et administration fiscale	47
§1 – Non adhésion du contribuable à l'intérêt du contrôle.....	47
§2 – Résistance des contribuables face au souci de la garantie de leurs droits.....	48
§3 – Méfiance des contribuables face à la divergence des décisions fiscales dans des situations similaires.....	50
Section 2 – Un contrôle n'intégrant pas les réalités socio-économiques du pays	50
§1 – L'efficacité du contrôle biaisée par le recours à la fraude et l'évasion fiscales favorisé par l'économie informelle.....	51
§2 – La prééminence de la logique du rendement favorise la complicité d'agents corrompus avec certains fraudeurs.....	52
§3 – Une culture fortement marquée par un manque de civisme de tous	53
§4 - La non généralisation du contrôle fiscal limite sa pertinence.....	54
Section 3 – Manque d'efficacité de la phase post-vérification	54
§1 –Des procédures de recours marquées par la lenteur et l'incertitude.....	54
§2 – Les instances de recours sont-elles assez compétentes pour statuer en matière fiscale ?.....	55
Section 4 – Benchmarking avec la performance du contrôle fiscal en France	64
§ 1 - Programmation des contrôles fiscaux en France.....	64
§ 2 - Le droit de communication français.....	67
§ 3 - Les différents contrôles fiscaux en France	67
§4 - Déroulement du contrôle externe	69
§ 5 - Le traitement fiscal des grandes entreprises, un souci commun à la plupart des pays développés	71
Conclusion de la 1ère partie	73

<u>2ème partie – Les leviers de la performance du contrôle fiscal au Maroc....</u>	75
Introduction de la 2ème partie	76
<u>Chapitre 1 – Mobilisation de tous les opérateurs de la DGI pour un contrôle performant et équitable</u>	79
Section 1 – Nécessité d’implication de tous les intervenants dans le processus du contrôle fiscal	79
§1 – Renforcement et réorganisation de la brigade de recoupements.....	79
§2 – Orientation de la programmation des entreprises vers plus d’efficacité et de pertinence.....	81
§3 – Etablissement d’un référentiel monographique significatif et réel.....	82
Section 2 – Le vérificateur, véritable manipulateur du succès du contrôle fiscal	83
§1 – Le recrutement de bons vérificateurs : une mission cruciale.....	84
§2 – Consolidation de la formation des vérificateurs par une formation continue fructueuse.....	85
§3 – Importance du suivi et encadrement du travail des vérificateurs.....	85
§4 – Orientation des missions vers la qualité du service rendu à l’usager fiscal.....	86
Section 3 - Mise en place d’un cadre juridique favorable à l’évolution du concept de contrôle fiscal	87
§1 – Simplification du système fiscal.....	88
§2 – La généralisation d’un contrôle fiscal systématique.....	89
§3 – Formalisation des droits et obligations des contribuables dans une charte.....	90
§4 – Mise en œuvre d’un recueil des décisions de toutes les instances de recours judiciaire au service du contribuable.....	91
<u>Chapitre 2 – Une meilleure garantie des droits du contribuable pendant et après le contrôle : condition incontournable d’adhésion au concept du contrôle fiscal</u>	92
Section 1 – Un équilibre entre pouvoirs étendus de l’administration et garanties offertes au contribuable	92
§1 – Les garanties du contribuable face aux droits de l’administration.....	93

§2 – Amélioration de la communication institutionnelle.....	97
§3 – Transparence des données relatives au contrôle fiscal.....	99
§4 – Elaboration des indicateurs de mesure nécessaires à l'évaluation de la performance du contrôle fiscal.....	100
Section 2 – Ouverture de l'administration fiscale sur les concepts modernes du monde des entreprises.....	105
§1 – Passage de la notion de contrôle fiscal à l'audit fiscal externe.....	105
§2 – Nécessité de recours à l'expertise extérieure pour des domaines pointus ne relevant pas des compétences de la DGI.....	107
§3 – Création d'une instance de médiation et conciliation entre l'administration fiscale et les contribuables.....	108
Section 3 – Un partenariat public – privé pour un service fiscal plus performant lors du contrôle fiscal.....	109
§1 – Transition du contrôle répressif vers un contrôle partenariats.....	109
§2 – Le système fiscal, avantage compétitif ou facteur dissuasif des investisseurs.....	110
§3 – Un environnement fiscal plus simple et plus harmonisé au service des investisseurs	112
Conclusion de la 2ème partie.....	114
<u>Conclusion générale</u>.....	116
Bibliographie.....	119
Annexes.....	121

ABREVIATIONS

BRR	: Brigade de Recherches et de Recouvrements
CA	: Chiffre d’Affaires
CAF	: Capacité d’Autofinancement
CCT	: Crédit à Court Terme
CFGE	: Coordination Française des Grandes Entreprises
CGI	: Code Général des Impôts
CLT	: Commission Locale de Taxation
CMT	: Crédit à Moyen Terme
CNRF	: Commission Nationale de Recours Fiscal
CNSS	: Caisse Nationale de Sécurité Sociale
DGE	: Direction des Grandes Entreprises
DGI	: Direction Générale des Impôts
DVN	: Division des Vérifications Nationales
DVNI	: Division des Vérifications Nationales et Internationales
EBE	: Excédent Brut d’Exploitation
ESFP	: Examen de la Situation Fiscale Personnelle
HCP	: Haut Commissariat au Plan
IGF	: Inspection Générale des Finances
IR	: Impôt sur le Revenu
IS	: Impôt sur les Sociétés
LF	: Loi de Finances
LPF	: Livre des Procédures Fiscales
PME	: Petites et Moyennes Entreprises
PV	: Procès Verbal
SA	: Société Anonyme
SARL	: Société Anonyme à Responsabilité Limitée
SWOT	: Strengthens, Weakness, Opportunities, Threats
TVA	: Taxe sur la Valeur Ajoutée
VA	: Valeur Ajoutée

THESE PROFESSIONNELLE :
LA PERFORMANCE DU CONTROLE FISCAL AU MAROC

INTRODUCTION GENERALE

A l'instar de tous les pays du monde entier, le système fiscal marocain constitue le cœur de l'économie. Il représente, d'une part, le baromètre d'une véritable démocratie et d'autre part, il est le régulateur des recettes fiscales. Ces dernières ne sauraient se soustraire à leur rôle de moteur dynamique des finances publiques.

Pour les entreprises, la fiscalité constitue l'une des composantes fondamentales de leur vie. En effet, les entreprises sont appelées aussi bien à optimiser la gestion du paramètre fiscal qu'à en faire une dynamique au quotidien et ce, tout en faisant preuve de citoyenneté et de civisme remarquables.

Pour sa part, l'administration fiscale est engagée dans un vaste chantier de modernisation et de performance afin d'honorer son objectif d'être au service des contribuables et à la hauteur des attentes des usagers fiscaux.

En effet, l'année 2007 a marqué l'histoire du système fiscal marocain par l'entrée en vigueur, à partir du premier janvier, du Code Général des Impôts (C.G.I.) dont l'élaboration est le couronnement des travaux d'harmonisation, de simplification et de réaménagement entamés depuis 1999. Les principales caractéristiques de ce code se résument dans l'instauration d'un seul référentiel fiscal, l'adoption d'une nouvelle architecture des dispositions fiscales ainsi que l'introduction de nouvelles mesures tendant à équilibrer les pouvoirs entre l'administration fiscale et ses usagers.

Le contrôle fiscal, quant à lui, n'était point négligé dans le CGI. C'est ainsi, que le code en question s'est caractérisé également par l'introduction d'une nouvelle mesure liée au « droit de constatation » afin de mieux contrecarrer la fraude fiscale qui porte préjudice aux contribuables civiques qui honorent leurs obligations fiscales.

Force est de constater que l'une des préoccupations majeures de la Direction Générale des Impôts (D.G.I.) est la performance du contrôle fiscal étant donné son rôle primordial dans le dispositif fiscal de demain.

*** Thématique :**

Le contrôle fiscal, corollaire du régime déclaratif, demeure un instrument de régulation du système fiscal. Il permet, d'une part, de s'assurer que les contribuables accomplissent convenablement leurs obligations et d'autre part, de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales préjudiciables à l'équité et à l'efficacité du système.

Si le contrôle fiscal est toujours perçu par les contribuables comme une malédiction, il n'en demeure pas moins vrai que la responsabilité de son acceptation volontaire, incombe à l'administration fiscale. Celle-ci devrait justement saisir l'occasion d'un contrôle fiscal pour amener les contribuables à constater par eux-mêmes le grand pas franchi par la DGI vers la modernisation de son système fiscal dans sa globalité sur la base d'une culture de service très prononcée, accompagnée d'un certain nombre d'aménagements favorisant la protection des contribuables à travers de meilleures garanties de leurs droits.

Cependant, il est à préciser que la concrétisation de la performance du contrôle fiscal tant souhaitée, passe nécessairement par plus de transparence, le développement d'une culture d'administration de service et des améliorations procédurales des voies de recours. Ce sont là les engagements que doit prendre la DGI si elle tient à réaliser une révolution des mentalités ancrées par la réticence ainsi que par la méfiance.

Certes, le système fiscal marocain a connu quelques aspects de modernisation mais il pourra devenir encore plus moderne si la DGI arrive à combler les lacunes du passé, car la réforme fiscale instituée par la loi cadre de 1984, n'est qu'un premier épisode de la série de réformes timides qui s'en est suivie au moment où notre système fiscal a vraiment besoin d'une réforme courageuse et de grande portée.

Quelques années plus tard et plus récemment encore, un chantier de réformes est déclenché, il se matérialise notamment par :

- La réforme budgétaire axée sur des concepts managériaux, notamment sur la performance ;

- La modernisation de l'administration à travers une prestation de meilleure qualité au moindre coût, véritable avancée pour les finances publiques ;
- Amélioration de la gouvernance ;
- Renforcement de la performance de l'action publique

C'est dans ce contexte national que s'inscrit la réforme fiscale en cours qui a fait l'objet de l'intérêt, sur un plan international, même de l'Union Européenne (U.E.). Intérêt témoigné par la signature, le 12 octobre 2006, d'une convention avec le Maroc pour le financement du programme d'appui à la réforme fiscale.

Portant sur un montant de 80 millions d'euros, cette convention financera le suivi des dépenses fiscales, l'assainissement des régimes dérogatoires, la réhabilitation de la TVA, la définition d'une stratégie de réforme à moyen terme de l'Impôt sur le Revenu (I.R.) et la poursuite de la modernisation de l'administration fiscale. Cette initiative de l'U.E. permettra ainsi de poursuivre la modernisation de l'environnement économique et institutionnel de notre pays et la création de conditions saines pour une croissance économique forte et durable.

Parallèlement, le FMI accompagne également l'évolution du système fiscal marocain. D'ailleurs, sa recommandation de porter les efforts sur la performance fiscale constitue une véritable priorité nationale.

*** Intérêt du sujet :**

Au Maroc, la performance fiscale passe d'abord par celle du contrôle fiscal. Sujet qui nourrit bien des débats en raison de l'intérêt particulier qu'il dénote et de la haute importance qu'il revêt, d'une part, en tant que procédure de redressement de la conduite fiscale des usagers, et d'autre part, en tant qu'outil d'amélioration des recettes fiscales

La performance du contrôle fiscal est une priorité majeure pour la DGI et ce, pour diverses raisons :

- Tout d'abord, sur le plan civique, le contrôle fiscal est un moyen d'assurer le respect de l'égalité entre les citoyens.
- L'équilibre entre les pouvoirs de l'administration et les droits reconnus à l'utilisateur lors d'un contrôle fiscal est un enjeu majeur en termes de garantie des droits des contribuables
- Sur le plan économique, le contrôle fiscal constitue une condition substantielle d'une saine concurrence entre les entreprises.
- Le coût et l'efficacité de cette mission régalienne doivent, comme toutes les politiques publiques, être évalués au regard de l'impératif d'efficacité.

Forte de son ambition et de son engagement dans un processus de performance, la Direction Générale des Impôts s'est lancée le défi d'être parmi les administrations les plus modernes et les plus performantes du pays aussi bien grâce à l'amélioration de la qualité du service rendu à ses usagers et l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale que par la maîtrise de ses coûts ainsi que l'amélioration de la qualité de la vie professionnelle offerte à ses agents.

Face à cette ambition de la DGI, je n'ai pu être indifférente ni contenir ma forte motivation de contribuer dans le cadre de la présente thèse professionnelle, par un travail de recherche dont le souci serait l'amélioration du mode de management du contrôle fiscal sans épargner pour autant les moyens et outils de perfectionnement de sa performance.

*** Délimitation du sujet :**

Pour les besoins de délimitation de la recherche menée dans le cadre de la présente thèse professionnelle, j'ai choisi les services des vérifications fiscales comme cible de recherche et d'investigation. Ainsi, je me limiterai à une analyse diagnostique et stratégique de la performance du contrôle fiscal au sein de la DGI et ce, depuis l'année 2004 jusqu'à nos jours.

*** Problématique :**

La problématique de la performance du contrôle fiscal au Maroc interpelle une série de questionnements qui se résume dans ce qui suit :

- Le contrôle fiscal au Maroc est-il assez performant ?
- Quelles imperfections et lacunes entravent sa performance ?
- Quel mode de management faudrait-il adopter pour un contrôle fiscal réussi ?
- Comment mesurer la performance du contrôle fiscal ?
- Comment rendre plus efficace le contrôle fiscal ?
- Comment faire adhérer le contribuable à l'intérêt du contrôle ?
- Comment faire jouer au contrôle fiscal son rôle correctif ?

En d'autres termes, le contrôle fiscal demeure confronté à une série de critiques qui rendent difficile son acceptation par les usagers fiscaux et qui rendent improbables sa pertinence et sa rentabilité. Ces critiques ne sont autres que l'expression de contraintes au bon déroulement espéré :

- la logique du contrôle fiscal reste encore trop marquée par une approche statistique et purement répressive.
- L'évaluation de sa qualité souffre de l'absence d'instruments de mesure.
- Les rigidités culturelles de l'administration fiscale limitent son efficacité,
- La relation entre l'administration fiscale et les entreprises est marquée historiquement, par la méfiance.
- Les voies de recours sont souvent décevantes
- L'évaluation de l'efficacité du contrôle fiscal s'avère difficile à cause de l'indisponibilité des données publiques doublée du manque de transparence.

*** Méthodologie :**

La méthodologie adoptée pour l'élaboration de la présente thèse professionnelle s'articule autour des axes ci-après :

1. Choix du sujet de la thèse avec présentation de la cible, à savoir la direction du contrôle fiscal ;
2. Validation de la problématique ainsi que de la méthodologie de recherche ;
3. Recueil des informations nécessaires et suffisantes, par le moyen d'un guide d'entretien, pour la maîtrise de l'état des lieux du contrôle fiscal en général et des pratiques adoptées en particulier ;
4. Exploitation et analyse des résultats des questionnaires dans le cadre d'un diagnostic stratégique sur la base de l'outil « S.W.O.T. » ;
5. Benchmarking établi entre le Maroc et la France ;
6. Développement stratégique à décliner :
 - Mode de management adéquat à déterminer
 - Mettre en place une stratégie rétablissant la confiance entre l'administration fiscale et ses usagers
 - Définir et instaurer les indicateurs de mesure de performance du contrôle fiscal
 - Orienter la stratégie de contrôle fiscal vers plus d'efficacité, d'efficience et de pertinence

C'est ainsi qu'à l'issue d'entretiens avec des praticiens, de recherches à partir des documents publiés par la DGI et en collectant des informations de sources externes, j'ai essayé de confronter le cadre institutionnel et juridique du contrôle fiscal à la pratique de la DGI. J'ai cherché à savoir dans quelle mesure la volonté de modernisation de l'administration fiscale à laquelle se réfère la DGI, était effectivement mise en œuvre et dans quelle mesure l'amélioration des rapports entre les services des impôts et les contribuables, a été réellement concrétisée.

Par conséquent, la thèse professionnelle en question sera scindée en deux grands axes de recherche :

Une première partie sera consacrée au diagnostic stratégique de la situation du contrôle fiscal au Maroc, diagnostic basé sur la confrontation d'une théorie ambitieuse de la DGI à une réalité marquée par de multiples contraintes.

Dans cette partie, le diagnostic portera aussi bien sur l'environnement interne du contrôle fiscal que sur son environnement externe.

D'abord, au niveau interne, il s'agit de déceler les dysfonctionnements inhérents aux différents intervenants dans le processus du contrôle fiscal, que ce soit en amont, c'est-à-dire dans la phase de préparation du contrôle qu'en aval, durant la phase du déroulement du contrôle lui-même ainsi que dans la phase post contrôle.

C'est ainsi qu'une analyse critique de la réalité du contrôle fiscal au Maroc me mènera ensuite, à établir un benchmarking avec le modèle français avant de réfléchir sur les voies d'amélioration de la situation actuelle permettant de repérer les leviers de la performance du contrôle fiscal au Maroc, objet de la deuxième partie du fruit de ma recherche.

Une deuxième partie consiste en un développement stratégique permettant de recenser les leviers de la performance du contrôle fiscal. Lesquels leviers concernent tous les opérateurs agissant de manière directe ou indirecte sur cette performance. Qu'ils représentent l'administration fiscale ou qu'ils représentent les contribuables subissant le contrôle fiscal en question. Tous assument une part de responsabilité dans le succès du contrôle fiscal. Par conséquent, la mobilisation de tous les opérateurs des services des impôts, ainsi qu'une amélioration du cadre législatif régissant le contrôle en question, doublée d'une adhésion des entreprises à l'intérêt de cette mission, sont là les clés de succès d'un contrôle fiscal performant et équitable.

La présente thèse portera essentiellement un regard critique sur ce qui entrave la performance du contrôle fiscal. La critique serait parfois très prononcée mais elle n'aura pour autre objectif qu'une invitation insistante à la conjugaison des efforts de tous pour briser les tabous fiscaux.

*** Bibliographie :**

La bibliographie utilisée pour les besoins de la recherche en question est constituée d'ouvrages de base, de mémoires, de rapports et guides spécialisés ainsi que d'articles.

PREMIERE PARTIE

L'EFFORT DE PERFORMANCE DU CONTROLE FISCAL AU MAROC, ENTRE THEORIE ET REALITE

INTRODUCTION DE LA 1ERE PARTIE

Pour une meilleure assimilation de l'analyse diagnostique consacrée au sujet de la performance du contrôle fiscal, il est important de définir, tout d'abord, le cadre institutionnel et juridique régissant le contrôle fiscal au Maroc.

Institué par l'article 210 du Code Général des Impôts (C.G.I.), le contrôle fiscal est un droit dont dispose l'administration fiscale. Il lui permet de s'assurer de la conformité et de la sincérité des déclarations fiscales des contribuables, personnes physiques et morales.

De manière sommaire et sans s'attarder sur des aspects détaillés de la procédure fiscale réglementant le déroulement du contrôle fiscal en question, ce dernier consiste en un examen approfondi de la comptabilité des contribuables tant, sur la base des documents fournis par ces derniers que sur la base des sources externes d'informations auxquelles peut recourir l'administration fiscale.

Le contrôle de l'administration fiscale peut revêtir deux formes : un contrôle sur pièces et un contrôle sur place.

- Le contrôle sur pièces fait référence à un contrôle effectué par l'inspecteur d'assiette chargé de la gestion fiscale quotidienne du dossier du contribuable, depuis son bureau et sans obligation de se déplacer chez le contribuable.
- Le contrôle sur place, quant à lui, exige un déplacement de l'inspecteur chez le contribuable afin d'assurer un contrôle des documents et pièces comptables, base de toute déclaration fiscale. Ce contrôle est celui habituellement exercé par les services de vérifications fiscales organisés en brigades nationales et régionales.

La Division des Vérifications Nationales (D.V.N.) a pour mission d'assurer le contrôle fiscal de tous les impôts et taxes des entreprises aussi bien personnes physiques que

morales, elle se caractérise par une compétence territoriale très étendue, couvrant l'ensemble du territoire national.

Les interventions de la D.V.N. sont orientées vers des contribuables qui présentent un risque fiscal significatif et qui représentent un enjeu fiscal de taille. Les vérifications menées par la D.V.N. portent sur les grandes entreprises, les organismes financiers, les offices, les établissements publics, les établissements stables étrangers...

Certes, les brigades régionales, préfectorales ou inter préfectorales ont, quant à elles, une compétence territoriale plus limitée, néanmoins, cela ne les empêche pas d'assurer leur mission de vérification avec les mêmes objectifs et critères de performance et de qualité assignés à la D.V.N.

Cependant, il est à noter que le contrôle fiscal n'est pas seulement l'apanage des services des vérifications fiscales qui sont en relation directe avec les contribuables, mais aussi l'affaire de bien d'autres intervenants de la DGI. La combinaison des efforts de tous demeure la condition sine qua non du succès du contrôle fiscal.

C'est l'ensemble de ces intervenants qui forme l'environnement interne du contrôle fiscal, à savoir :

- les services de la programmation des vérifications
- les services des recoupements et des enquêtes fiscales
- les services des monographies
- les services de suivi des vérifications et des recours
- les services des vérifications nationales, régionales et préfectorales

CHAPITRE 1 – UN ENVIRONNEMENT INTERNE INSUFFISAMMENT EXPLOITE

L'examen que je me propose d'effectuer se traduit par une analyse critique de l'action de l'ensemble des intervenants dans le processus du contrôle fiscal. Laquelle analyse a pour seule finalité de détecter les imperfections afin d'y apporter les corrections indispensables à la construction d'un modèle réussi de contrôle fiscal partant de la phase de sa préparation, passant par sa réalisation et finalement, arrivant à la phase post-vérification.

Section 1 – Cadre juridique et institutionnel du contrôle fiscal

Les deux formes de contrôle communément connues sont celles précédemment citées, à savoir : le contrôle sur pièces et le contrôle sur place.

Afin de bien comprendre la différence entre les deux, il est utile d'apporter un éclaircissement à ces deux notions.

§1 – Le contrôle sur pièces, une phase préparatoire non négligeable du contrôle fiscal

Force est de constater que le contrôle sur pièces revêt une importance majeure dans la préparation du contrôle fiscal.

Ne nécessitant pas l'intervention de spécialistes de contrôle et de vérification, le contrôle sur pièces fait partie intégrante de la mission quotidienne de gestion du dossier fiscal des contribuables assignée au service d'assiette.

Il s'agit de s'assurer, d'une part, que toutes les obligations déclaratives ont été remplies par les contribuables, dans les formes et délais prévus par la loi et d'autre part, que les déclarations souscrites ne comportent pas d'erreurs ou incohérences. Ce contrôle doit normalement être systématique et approfondi. Il doit être mené au fur et à mesure de la réception des déclarations et notamment au moment de leur classement dans les dossiers appropriés.

C'est à ce niveau d'examen des dossiers et des documents y afférents que le risque fiscal est bien appréhendé (nature et ampleur des irrégularités constatées). D'où le rôle important de l'intervention des services d'assiette dans les propositions de vérification car ils sont mieux placés pour mesurer le degré de moralité et de civisme fiscal du contribuable et aussi pour mesurer son niveau de réactivité aux relances de régularisations des anomalies adressées par l'administration. Le rôle que peut jouer le service d'assiette dans la préparation des vérifications n'est guère négligeable.

Si les inspecteurs d'assiette s'accordent à faire un bon examen des déclarations fiscales dont ils disposent, ils pourront jouer un rôle d'orientation des vérificateurs vers les anomalies les plus significatives de chaque dossier fiscal, aussi pourront-ils même renseigner les vérificateurs sur les attitudes et comportements des contribuables afin de les aider à gérer leur psychologie également.

Malheureusement, certains inspecteurs d'assiette se convertissent en de simples guichetiers dont la fonction se limite à la réception et au classement des déclarations dans les dossiers correspondants. Parfois même, ils transmettent les dossiers des contribuables réclamés par le service des vérifications sans aucun effort ni de classement ni de revue du contenu. Ce qui oblige les vérificateurs à retourner vers eux pour compléter les dossiers en question.

En conclusion, si cette décevante réalité ne peut être généralisée à l'ensemble des inspecteurs d'assiette, les bonnes pratiques d'examen et d'analyse des dossiers fiscaux dont ces inspecteurs sont en charge, quant à elles, doivent leur être imposées et généralisées afin de contribuer à la performance du contrôle sur place.

§2 – Le contrôle sur place passe par un formalisme à respecter

Le contrôle sur place est le contrôle fiscal proprement dit, il constitue le prolongement du contrôle sur pièces¹ par la recherche des éléments externes. Il est exercé par des brigades spécialisées et en dehors des bureaux de l'administration fiscale. Il consiste en la vérification de comptabilité des entreprises ainsi qu'en l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables.

¹ J.J. BIENVENU, T. LAMBERT. Droit fiscal. 3^{ème} édition, PUF 2003. p 158

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

La législation fiscale a réglementé l'exercice de ce contrôle par des dispositions précises, stipulées dans l'article 212 du CGI. Elles portent principalement sur l'obligation de l'information du contribuable du début de l'exercice du contrôle, son lieu et sa durée ainsi que les formes et procédures à respecter en cas de rectification des bases d'imposition déclarées par le contribuable.

1 - Avis de vérification :

Tout d'abord, une vérification de comptabilité, ne peut être engagée sans que le contribuable n'en soit informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification. Ensuite, légalement, l'intervention sur place, n'est prévue qu'à partir du 16^{ème} jour à compter de la date de réception dudit avis. Le défaut d'envoi de cet avis ainsi que le non respect du délai exigé par la loi, peuvent constituer un vice de forme de la procédure.

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

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

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

- l'identité de l'agent chargé d'exécution de la mission du contrôle, son grade, le numéro et date de sa carte de commission ;
- les impôts, taxes et droits soumis au contrôle ;
- la période concernée par le contrôle.

2 - Durée de la vérification :

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

- six (6) mois pour les entreprises dont le montant du chiffre d'affaires hors taxe sur la valeur ajoutée déclaré au titre des exercices soumis au contrôle est inférieur à cinquante (50) millions de dirhams ;
- douze (12) mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxe sur la valeur ajoutée déclaré au titre d'un des exercices soumis au contrôle, est supérieur à cinquante (50) millions de dirhams.

3 - Lieu de vérification

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

4 - Clôture de la vérification :

Selon les dispositions de l'article 212 du CGI, l'inspecteur est tenu d'informer le contribuable de la date de clôture de la vérification. Il ressort de cette disposition que

le législateur tient au respect de la limitation de la durée de la vérification sur place. Toutefois, son observation souffre des lacunes de textes, qui se rapportent au jour du début et à la date de notification de la lettre d'information de clôture.

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

Section 2 – Préparation quasi-aléatoire du contrôle fiscal

A priori, la qualification « quasi-aléatoire » attribuée à la préparation du contrôle peut paraître exagérée, néanmoins, si on analyse l'action des différents intervenants dans cette phase, cela risque de basculer d'une accusation choquante vers une simple description d'un état des lieux appelé à changer pour une meilleure adhésion à la logique de performance déjà enclenchée par la DGI.

§1 - Programmation non ciblée des sociétés à vérifier

La programmation des dossiers des contribuables à contrôler est une mission qui ne peut être ni spontanée ni livrée au hasard. Au contraire, c'est une mission confiée à un service chargé d'étudier les propositions des vérifications reçues et d'élaborer le programme annuel des vérifications.

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

- l'évolution anormale des indicateurs de performance de l'entreprise ;
- les résultats de la comparaison avec des activités similaires ;

- les recoupements dont dispose l'administration.

La démarche de programmation poursuivie, vise principalement la mesure du risque fiscal ainsi que le ciblage des dossiers où le risque en question s'avère fort probable. Œuvrer à dégager un gain de productivité en réussissant un engagement de moyens adéquat au risque fiscal potentiel.

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

Liste	Seuil de chiffre d'affaires par secteur d'activité ²		
	Négoce	Industrie - Transformation	Service
A	= 100.000.000 DHS	= 50.000.000 DHS	= 30.000.000 DHS
B	= 3.000.000 DHS < 100.000.000 DHS	= 2.000.000 DHS < 50.000.000 DHS	= 1.000.000 DHS < 30.000.000 DHS
C	< 3.000.000 DHS	< 2.000.000 DHS	< 1.000.000 DHS

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

² Source : Direction Générale des Impôts

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

Au-delà d'une délimitation formelle des travaux de programmation ainsi que d'une détermination des critères de programmation ci-dessus, cette mission reste opaque et selon certains vérificateurs, taxée de rigidité car ces derniers disposent d'une faible marge de manœuvre pour proposer des contrôles suite à leur confrontation sur le terrain à un besoin très prononcé de provoquer d'autres contrôles qui ont un impact direct sur l'efficacité de leur intervention initiale.

D'autre part, chaque année les services d'assiette sont invités à fournir des fiches de proposition de vérification. A cet égard, le service de programmation demeure assez discret sur ce sujet pourtant essentiel car si la confrontation entre le nombre de fiches produites et le nombre de contrôles réalisés permet de déterminer le taux de sélectivité de la DGI, elle ne permet pas, par contre, de connaître les vrais critères adoptés pour enclencher une vérification ni même de mesurer l'efficacité du processus de sélection en question. D'ailleurs, parfois, on assiste à une programmation d'un bouquet final de contribuables qui ne présentent pas de risque fiscal significatif par rapport aux autres contribuables dont l'enjeu fiscal est de taille, qui étaient proposés au départ à la vérification mais qui ne sont pas retenus dans le programme définitif ni de l'exercice de la proposition ni dans celui qui suit. D'où une autre dimension de la sélection, moins purement statistique, conduit à s'interroger sur les méthodes employées par l'administration fiscale pour proposer une vérification ou mieux encore une vérification ciblée dont le risque fiscal est bien étudié.

§2 – Absence de base de données dédiée aux recoupements entre sociétés

La disposition de recoupements pertinents à travers des enquêtes fiscales très efficaces constitue un élément capital dans le processus de la vérification fiscale.

C'est pour cela que la DGI a chargé un service à part entière de cette mission, c'est le service des recoupements et enquêtes fiscales. En effet, ce service est chargé de la constitution d'une base de données qui gère les casiers fiscaux des contribuables, à partir des informations recueillis du circuit interne de l'administration ou auprès des tiers. La réalisation des travaux de recherches et des investigations de détection des moyens et des formes de fraude.

Il est à remarquer que cette description de la tâche du service des recoupements et enquêtes fiscales reste très théorique car en réalité, les inspecteurs qui font partie de ce service se contentent de recueillir des informations fiscales à partir du circuit interne de l'administration. Leur intervention manque de pertinence et surtout d'initiative. La base de données qu'ils sont censés constituer n'est guère exploitée comme il se doit, faute de motivation et d'ingéniosité des équipes qui composent ce service. Il est à signaler à ce sujet que l'affectation à ce service est perçue pour la plupart comme une sanction tellement les conditions de travail dans ce service sont déprimantes. Ce qui favorise le climat de démotivation qui y règne et qui porte une grande atteinte à leur rendement.

Les vérificateurs pour leur part, reprochent souvent aux inspecteurs du service des recoupements et enquêtes fiscales, l'inefficacité de leur collaboration. Ils doutent même de l'existence d'une vraie base de données centralisant les renseignements fiscaux nécessaires à leur mission de vérification. Leur doute n'est pas sans être fondé, il est justifié par des réponses de la part des brigades de recoupements qui, des fois, ne parviennent que vers la fin de la vérification. Ce qui interpelle une interrogation sur la disponibilité de ces renseignements chez ce service ou s'agit-il d'une réponse à la carte ? Selon le principe qu'aucune information n'est disponible, le processus d'investigation n'est entamé que suite à une réclamation de la part des services de vérifications fiscales.

C'est ainsi pour dire que faute de recevoir les renseignements nécessaires en temps opportun, les vérificateurs se voient contraints de faire des investigations et recherches sur le terrain, ils approchent eux-mêmes certains clients et fournisseurs

du contribuable vérifié afin de collecter des informations externes aux déclarations du contribuable et les confronter à ces dernières.

Dans ces conditions, l'action du service de recoupements et d'enquêtes appelle fortement la critique du service des vérifications fiscales dont la mission est encore alourdie par sa substitution à un travail d'enquêtes dont il n'est pas le responsable. Cette substitution non seulement entrave le rendement du service des vérifications mais aussi contribue à la déconcentration de son énergie professionnelle.

§3 – Recours limité des vérificateurs aux études monographiques sectorielles

La conception et la réalisation d'une base documentaire en vue de l'élaboration des guides et études monographiques sectorielles, tel est le rôle attribué au service des monographies.

Certes, cette base monographique existe, néanmoins, peu de vérificateurs y recourent. Par conséquent, ce n'est pas pour des besoins d'archivage que le service des monographies investit son temps et ses efforts dans la préparation d'études sectorielles. Au contraire, c'est pour servir de référence et de données de base aux vérificateurs pour comparer les normes de chaque activité à celle de l'entreprise vérifiée et dégager des indices de disparité.

Force est de s'interroger sur la raison de cette réticence des vérificateurs à l'utilisation des outils monographiques mis à leur disposition.

Il est à préciser que le service des monographies est localisé au niveau central de la DGI, l'éloignement des services extérieurs de vérifications peut expliquer le non recours systématique des brigades régionales de vérification à ce service pour solliciter ses études monographiques. Nonobstant, les nouvelles technologies de communication réduisent sensiblement les distances, une connexion en réseau permet la circulation de tout type d'informations. D'où, si le facteur spatial n'est pas un handicap pour l'accès aux études monographiques en question, il devra certainement exister d'autres facteurs explicatifs de cette réticence.

Le non recours de tous les vérificateurs aux études monographiques pour les besoins de vérification, peut être expliqué soit par la non pertinence des mêmes soit par l'inconscience des vérificateurs de la valeur ajoutée que pourrait leur apporter la bonne exploitation de cet outil de travail qui est à leur service.

En tout état de cause, le service des monographies doit déployer beaucoup d'efforts pour actualiser en permanence ses données et considérer tous les facteurs socio-économiques dans ses études afin de gagner en pertinence. Quant aux vérificateurs, ils ne doivent guère sous-estimer l'intérêt de recourir à des normes sectorielles pour les besoins de comparaison de l'activité de sa cible de vérification.

§4 – Non communication des résultats du suivi des vérifications

Le suivi des vérifications relève des attributions de la division du suivi des vérifications et des recours.

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

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

- service du suivi des vérifications régionales des grandes entreprises ;
- service du suivi des vérifications régionales des autres personnes morales ;
- service du suivi des vérifications des personnes physiques.

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

A cet égard, il est intéressant d'apporter une réflexion critique par rapport à la fonction de la division de suivi des vérifications et des recours telle que décrite ci-dessus. Il est vrai que, théoriquement, cette division est chargée de l'encadrement du corps opérationnel, la coordination et l'harmonisation des méthodes de travail.

Cependant, dans la pratique, les services de vérifications déconcentrés ne reçoivent pas d'encadrement particulier et pour la plupart d'entre eux ils méconnaissent cette mission attribuée à la division en question. Quant à la coordination et l'harmonisation des méthodes de travail, elle demeure l'attribution des chefs de brigades et chefs de services de vérifications, quoiqu'il soit parfois difficile d'harmoniser les méthodes de travail en question qui sont le plus souvent le fruit de l'effort de chaque vérificateur pris isolément.

Par ailleurs, la mission de suivi des recours ne débouche sur aucun partage ou communication des conclusions aux services de vérifications afin d'animer des discussions autour de l'amélioration des vérifications suite au suivi qui en était fait.

Dans ce contexte, s'agit-il d'un désengagement de la division du suivi et des recours, de ses missions de base au profit d'une prise en charge des services de vérification par eux-mêmes ou encore d'un manque de communication entre services, un manque de communication qui pénalise conséquemment la performance de la mission du contrôle fiscal ?

Section 3 – La performance du contrôle fiscal entravée par les acteurs directs qui l'animent

Le processus de contrôle fiscal appelle l'intervention d'acteurs multiples qui influencent d'une manière ou d'une autre, son succès et sa performance. Cependant, la performance du contrôle fiscal est tributaire essentiellement de la compétence des vérificateurs et leur motivation, de la bonne volonté de la direction mais surtout de la culture de service fiscal à développer dans l'administration fiscale en général et chez les vérificateurs en particulier car ces derniers représentent l'autorité fiscale à l'occasion d'un contrôle. En tout cas, les vérificateurs sont les ambassadeurs de l'administration fiscale dans un processus de rétablissement du rapport de confiance entre cette dernière et ses usagers. Par conséquent, les vérificateurs font partie d'un corps hautement détenteur de la clé du succès des missions de contrôle fiscal.

Au niveau national, ce corps est représenté par la Division des Vérifications Nationales. Au niveau régional, il est représenté par les directions régionales ou inter-préfecturales.

*** Division des Vérifications Nationales (D.V.N.) :**

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

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

La Division des Vérifications Nationales est structurée en trois services :

- service des vérifications des grandes entreprises ;
- service des vérifications des autres personnes morales ;
- service des vérifications des personnes physiques.

*** Directions régionales ou inter-préfecturales**

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

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

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

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

§1 – Profil de vérificateur mal défini

La DGI a recouru à un cabinet externe pour la description de certains emplois dans ses services. C'est ainsi que la finalité de la mission du vérificateur a été délimitée dans la vérification de la comptabilité des entreprises et des déclarations fiscales en vue d'assurer l'équité fiscale et la lutte contre les comportements frauduleux.

Quant aux missions dont les vérificateurs sont investis, elles se résument dans :

- Assurer la vérification de la comptabilité des entreprises et examiner la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques
- Gérer les recours devant les commissions d'arbitrage et le contentieux juridictionnel et administratif
- Assurer l'émission des impôts.

Dans le but de réaliser les missions en question, il est exigé du vérificateur d'avoir de bonnes connaissances en comptabilité, en fiscalité et en gestion financière, en plus d'une maîtrise des langues française et arabe ainsi qu'un bon savoir-faire d'analyse et de négociation.

Quant aux qualités personnelles requises, elles ont été classées comme suit ³ :

- Capacité d'écoute et de communication ;
- Rigueur et méthode ;
- Autonomie ;
- Capacité de synthèse
- Diplomatie ;

³ Référentiel des emplois, étude LMS/DGI

- Maîtrise de soi ;
- Négociation ;
- Esprit de curiosité ;
- Intégrité.

Il est à reconnaître que la compétence technique est essentielle, cependant, le métier de vérificateur requiert des qualités personnelles indispensables à l'exercice de sa fonction. Lesquelles qualités passent en priorité avant même les compétences techniques. Il s'agit principalement de l'intégrité et de l'honnêteté du vérificateur. Si ce paramètre a été classé spontanément en dernier lieu dans la liste des qualités personnelles établie par la DGI, à mon avis, c'est un critère qui doit devancer tous les autres en raison de la sensibilité de la fonction de vérification exercée.

En effet, un vérificateur a beau maîtriser la technicité de sa fonction, si l'intégrité lui fait défaut, il est définitivement déclaré non valable pour exercer la fonction en question, car la nature de sa fonction l'expose à toutes sortes de tentation, à laquelle il ne saurait résister.

Par conséquent, céder à la tentation porterait forcément grand préjudice aussi bien à l'image de l'administration fiscale qu'à la performance du contrôle fiscal. C'est ainsi que la DGI est appelée à doter cet aspect de l'intérêt qu'il mérite et même recourir à toutes les méthodes nécessaires pour vérifier l'intégrité et le bon sens des candidats au poste de vérificateurs. Un simple entretien par un non spécialiste du recrutement ne pourrait donner ses fruits à cet égard.

Il est noter, cependant, que la DGI a réalisé une avancée en formalisant les conditions d'accès aux services de vérification, avancée qu'il faudrait renforcer par un intérêt non négligeable aux valeurs morales des futurs vérificateurs.

Il est à signaler qu'auparavant, les affectations aux services des vérifications ne se basaient sur aucun critère de choix objectif, permettant de garantir l'opportunité de sélection. En 2006, la DGI a inauguré, dans le cadre d'une démocratisation de gestion des ressources humaines, un nouveau procédé louable consistant en une sélection composée d'une épreuve écrite suivie d'un entretien oral devant une

commission de hauts responsables de la DGI. Néanmoins pour une fonction aussi importante, pour laquelle l'aspect humain est très précieux, on se demande jusqu'à quel point le profil du bon vérificateur peut être déterminé à partir seulement d'épreuves techniques écrite et orale, sans aucun test psychotechnique approfondi ou enquête sur la bonne conduite des candidats.

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

§2 – Insuffisance de l'effectif des vérificateurs

Les services des vérifications sont structurés en une division nationale des vérifications au niveau central de la DGI et de brigades régionales de vérification organisées par zone géographique (ville), dont la composition type est un directeur régional de la vérification, un chef de service qui coiffe à peu près 3 brigades et un chef de brigade qui encadre en moyenne 5 vérificateurs.

Au total, le corps des vérificateurs regroupe environ **224** vérificateurs dont plus d'une centaine se trouve sur Casablanca. Ce déséquilibre est expliqué par la forte concentration du tissu industriel et commercial dans la capitale économique du pays.

Malheureusement, on ne dispose pas de statistiques, détaillées par direction, liées au nombre de vérifications fiscales annuelles pour juger de la performance de ces équipes. Cette absence d'informations concerne également les moyens humains mis en œuvre par la DGI pour les besoins des vérifications fiscales ainsi que la répartition des effectifs sur le territoire national. Ce qui rend difficile la mesure de l'efficacité des structures mises en place par la DGI pour le contrôle de l'impôt.

Tout ce dont on dispose, c'est le nombre croissant d'entreprises qui ne cesse de se multiplier chaque année et même là-dessus, on ne dispose pas de statistiques exactes, « le HCP en dénombre 760 000, la CNSS fait état de 121 000 entreprises

affiliées, le registre central du commerce annonce 68 000 SA et SARL créées entre 1995 et 2005 et, pour finir, le fisc parle de 822 000 patentés et de 81 000 entreprises assujetties à l'IS. Au final, personne n'est capable de dire aujourd'hui, et après tant d'années, combien exactement il y a d'entreprises au Maroc »⁴.

Certes, pour accompagner cette croissance, la DGI renforce de plus en plus l'effectif de ses équipes de vérification, cependant, l'effectif actuel des vérificateurs demeure largement en deçà du minimum exigé pour marquer une présence du contrôle fiscal dans le milieu des entreprises. Ces dernières, dans leur majorité, n'ont jamais eu l'occasion de connaître un contrôle fiscal, ne serait-ce qu'une fois dans leur existence professionnelle. Ce qui laisse beaucoup de marge de manœuvre à la fraude fiscale.

§3 – Absence d'implication et d'accompagnement des vérificateurs

Il est à noter que les vérificateurs ont un long chemin à parcourir pour atteindre le niveau de performance qui leur est exigé. Leurs efforts sont appelés à doubler, leur esprit d'initiative et leur ingéniosité à s'éveiller. En conclusion, ils doivent être à la hauteur des attentes et de la direction et des contribuables. Seulement, on ne peut livrer les vérificateurs au fruit de leur imagination sans se soucier des moyens à mettre en œuvre pour leur accompagnement. La DGI ne peut se désengager de la responsabilité de leur assurer un encadrement et un accompagnement adéquat au niveau de performance exigé.

Dans le même ordre d'idées, il est à signaler que certains vérificateurs s'accordent à déclarer que leur implication dans l'élaboration de la stratégie du contrôle fiscal est quasi absente, ils ont exprimé un souhait insistant de les intégrer dans toutes les discussions concernant les objectifs à atteindre et les moyens à mettre à leur disposition par la DGI pour l'accomplissement de ces objectifs.

Leur forte connaissance des contraintes du terrain ne peut être ignorée dans le développement des axes stratégiques à adopter pour une meilleure performance du contrôle fiscal. Leur implication est d'autant plus utile pour l'accompagnement et le

⁴ Saâd BENMANSOUR , La Vie Economique, 07/01/2006

suivi de leur action en aval, cela les responsabilisera davantage pour donner le meilleur d'eux-mêmes et se féliciter de l'accomplissement d'objectifs tracés initialement.

En outre, l'accompagnement des vérificateurs s'avère indispensable pour le dépassement immédiat des entraves qui peuvent surgir en cours de la réalisation de la vérification, sans quoi, le vérificateur peut rester bloqué face à un obstacle ou un autre qui pourrait nuire à sa performance.

Parallèlement à ce qui a été cité ci-dessus, l'accompagnement des vérificateurs se matérialise également par la formation continue. En effet, les vérificateurs ne peuvent se contenter de leur formation de base pour faire face à un contexte économique et financier en perpétuelle évolution. Les tables rondes et débats organisés par la DGI favorisent un espace de discussion intéressant mais ils doivent être appuyés de formations dispensées dans un cadre institutionnel permettant l'acquisition de nouvelles connaissances et de techniques modernes indispensables à l'actualisation de leurs notions initiales.

La DGI, pour sa part, déploie de grands efforts dans le domaine de la formation. D'ailleurs, ces progrès sont à mettre au crédit de la DGI qui a chiffré son action de formation et l'a publiée dans son rapport d'activité.

Par conséquent, Le tableau ci-dessous illustre les principales actions de formation engagées en 2005 ⁵:

⁵ Source : Rapport d'activité de la DGI de l'année 2005

Actions	Nombre de cadres	Finalité
Formation initiale	61	Assurer l'enseignement théorique de base et une formation opérationnelle pour les nouvelles recrues
Formation continue	1.455	Renforcer les compétences des cadres et agents dans les domaines de leurs activités
Formation à l'étranger	95	
Séminaires en management et communication	448	Moderniser les techniques de gestion des cadres et agents
Encadrement d'étudiants stagiaires	16	Vulgariser les mécanismes et les méthodes de travail de l'Administration Fiscale
Total Actions	2.075	

Ces actions concernent tout le personnel de la DGI, toutefois, aucune donnée n'est rendue publique sur les effectifs provenant des services de contrôle qui ont bénéficié de la formation en question.

En conséquence, l'évolution du contrôle fiscal et l'amélioration de sa performance dans le temps, ne sont possibles que grâce à la conjugaison des efforts déployés par l'administration fiscale au niveau de la formation et de la mise à niveau de ses cadres.

§4 – Culture de service fiscal à développer

Au-delà des garanties procédurales apparaît une dimension essentielle du contrôle fiscal : le rapport psychologique entre le vérificateur et le chef d'entreprise ou son représentant.

Le comportement de l'agent de l'administration fiscale lors de la vérification est aussi décisif que le formalisme prévu par les textes.

L'hostilité idéologique envers les entreprises, parfois mise en avant pour expliquer certains comportements de vérificateurs ou de cadres de la DGI, est aujourd'hui, sans nul doute, largement en recul.

Ce progrès est à mettre à l'actif de la DGI, qui a incontestablement accompli des efforts dans les dix dernières années pour mieux comprendre le monde de l'entreprise et le prendre en compte dans son fonctionnement. Encore faut-il que les vérificateurs traduisent ces efforts pendant la réalisation de leur mission de contrôle.

En France, il convient de souligner que la DGI est consciente de cette problématique et qu'elle invite le vérificateur, via la charte du contribuable remise lors de la vérification, à dialoguer avec le chef d'entreprise ou ses représentants.

La traduction concrète de cet engagement passe par la présentation du vérificateur, la présentation des motivations du contrôle et des demandes de documents ou de traitements informatiques, l'organisation de points d'étape lors du contrôle et d'une réunion de synthèse en fin de contrôle.

Par ailleurs, l'obligation du rendement réduit la mission de vérification à un rôle purement statistique qui parfois même s'accomplit au détriment du souci d'un bon service fiscal.

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

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

Section 4 - Une qualité de la vérification adaptée aux moyens matériels critiques mis en œuvre

Le contrôle fiscal s'opère suivant les étapes ci-après :

- L'information préalable de l'entreprise ;
- L'étude préliminaire du dossier fiscal global de l'entreprise ;

- L'entretien initial avec le ou les responsable (s) de l'entreprise ;
- La vérification de la comptabilité de l'entreprise ;
- L'information de l'entreprise du résultat du contrôle dans le cadre d'une procédure.

La concrétisation réussie de ces étapes, doit être appuyée de tous les moyens matériels et techniques nécessaires mais aussi doit être consolidée par une valorisation des conditions du vérificateur lui-même.

§1 – Absence d'outils techniques performants au service d'un réel audit fiscal externe

Les principales étapes de la vérification fiscale qui nécessitent des outils techniques performants sont :

- L'étude préliminaire du dossier fiscal global de l'entreprise ;
- La vérification de la comptabilité de l'entreprise ;

Afin de bien assimiler l'importance des outils techniques pour mener à bien la vérification fiscale, il est opportun de rappeler la description de ces étapes.

1 – Etude préliminaire du dossier fiscal de la société vérifiée

En attendant que les 16 jours, qui séparent la date de réception de l'avis de vérification par le contribuable et celle du début du contrôle sur place, s'écoulent, le vérificateur se consacre à l'examen sur pièces du dossier fiscal de l'entreprise. Cette étude porte sur :

* **Identification de l'entreprise** : à travers la consultation d'un certain nombre de renseignements généraux de la société, à savoir :

- Raison sociale, adresse du siège social, adresse des différents établissements, ou succursales, point de ventes, etc ;
- Nature d'occupation des locaux de la société (location ou propriété de l'entreprise) ;

- Activité de l'entreprise : Commerciale, industrielle, prestation de services, profession libérale.
- Importance de l'activité : détaillant, grossiste, sous-traitant.
- Statut fiscal de l'entreprise : entreprise individuelle, société.
- Statut juridique : personne physique, société anonyme, société à responsabilité limitée...
- Identification des principaux actionnaires
- Identification des actionnaires exerçant une fonction de direction de l'entreprise ou exerçant une autre fonction au sein de l'entreprise (déclaration des salaires) ;
- Identification du cabinet comptable chargé du suivi de la tenue de la comptabilité (déclaration des honoraires) ;
- Identification du ou des cabinets d'expertise comptable procédant au contrôle périodique de la comptabilité ou au contrôle de gestion externe ;
- Identification du ou des commissaires aux comptes ;
- Régime fiscal particulier ou conventionnel adopté ;
- Avantages fiscaux accordés à l'entreprise s'il y en a.

Il est à remarquer qu'il s'agit là d'une simple collecte d'informations de la part du vérificateur. Ce dernier ne dispose pas d'outil technique particulier lui permettant de saisir ces premières données et d'attendre le résultat de leur traitement pour repérer les premiers indices à approfondir.

*** Examen des correspondances :**

Les correspondances archivées dans le dossier de l'entreprise peuvent contenir des informations utiles pour la compréhension par le vérificateur du rapport liant l'entreprise à l'administration fiscale : réclamation contentieuse, demande de solution, lettre d'information ayant trait aux questions d'ordre comptable, demande de remboursement en matière d'impôt sur les sociétés (I.S.), d'impôt sur les revenus salariaux (I.R.), de la Taxe sur la Valeur ajoutée (T.V.A.), retenue à la source au titre des différents impôts et taxes, lettre d'information portant sur des événements

exceptionnels, destruction de stock périmé, incendie ou dégâts liés à des intempéries, (inondation, dégâts naturels), etc.

*** Examen des rapports des vérifications précédentes :**

Le vérificateur doit accorder aux rapports des vérifications antérieures une attention minutieuse notamment en ce qui concerne les irrégularités de forme et/ou de fonds relevées par les autres vérificateurs et qui ont été entérinées soit par un accord, soit par une décision prise en définitive par une commission.

Cet examen auquel le vérificateur est invité, constitue un véritable empiètement sur son temps de travail consacré à l'analyse car s'il s'avère que la société a déjà subi auparavant un contrôle fiscal, le vérificateur doit se contenter d'une simple consultation de la base de données liées aux entreprises déjà vérifiées pour y trouver un historique de la société qui doit comporter, d'une part, une identification de la société et d'autre part, une fiche d'orientation pertinente synthétisant toutes les informations liées aux vérifications antérieures qui consistent en :

- Les techniques et méthodes de contrôle utilisées dans des précédentes vérifications ;
- Les observations formulées par la société au cours de la procédure de redressement ;
- Les redressements acceptés au cours de procédures par l'entreprise ;
- Les décisions rendues le cas échéant par la Commission Locale de Taxation (CLT) ou la Commission Nationale de Recours Fiscal (CNRF) et éventuellement par le tribunal.

Cette base de données est un outil de travail très important pour la performance du contrôle fiscal car elle évite au vérificateur de perdre son temps à collecter des informations éparpillées entre les différents services concernés. Travail auquel un vérificateur démotivé peut renoncer sous prétexte de se contenter des éléments déjà existants dans le dossier, ce qui pourrait conduire sa mission, tout droit à l'échec.

C'est pour cela que la base de données en question s'avère un outil indispensable à la préservation de la cohérence de la position de l'administration fiscale.

En mettant un tel outil à la disposition des vérificateurs, l'administration fiscale éliminera tout risque de tomber dans des contradictions aberrantes entre les arguments de la première vérification et ceux de la deuxième. Cet outil permettra également de mesurer la récurrence de certains contribuables.

*** Etude financière préalable à la vérification :**

Elle porte, principalement sur une appréciation dynamique de l'évolution dans le temps, de l'activité de l'entreprise à travers l'étude critique des performances économiques et financières de l'entreprise liées aux chiffres d'affaires (C.A.), production, marge brute, valeur ajoutée (V.A.), excédent brut d'exploitation (E.B.E.), résultats financier, courant et fiscal

Sur le plan financier, l'analyse portera sur les états de synthèse de la période soumise au contrôle fiscal. Elle permet de mesurer la santé financière de l'entreprise et le niveau de son indépendance financière.

Le tableau de financement et la capacité d'autofinancement (CAF) constituent le pivot de cette analyse :

- Part de capitaux propres dans la couverture de l'activité de l'entreprise ;
- Ratio d'endettement externe ;
- Nature et montant de l'endettement externe (crédit moyen CM ou court terme CCT, facilité bancaire, crédits interentreprises, etc)

Au cours de cette étude préliminaire, le vérificateur identifiera :

- La nature de ou des activité (s) principale (s) exercée(s) par l'entreprise ;
- Les différents succursales ou points de ventes décentralisés.

A l'issue de cette analyse l'inspecteur établit une feuille de note sur laquelle il inscrit les observations, les principaux indicateurs des incohérences relevées, ainsi que les questions qui doivent être clarifiées et/ou vérifiées sur place.

Cette note porte généralement sur :

- Des points nécessitant un simple examen de compréhension ;
- Des observations nécessitant un examen sur place des documents comptables ;
- Des faits à consigner, au terme du contrôle sur place, dans le rapport de vérification.

La feuille de note, constitue de ce fait, un guide du vérificateur.

A l'issue de la description théorique des tâches extraite d'un séminaire de formation sur le contrôle fiscal dispensé au sein de la DGI, il est à observer que dans la pratique, les vérificateurs ne disposent d'aucun logiciel performant pour les besoins de l'analyse financière qu'ils doivent effectuer. Une question s'impose dans ce contexte, comment la DGI peut aspirer à un niveau de performance très élevé si les vérificateurs continuent à calculer manuellement des ratios, à utiliser des feuilles de note mais surtout à élaborer leurs propres outils de travail ?

§2 – Outils informatiques en déphasage avec le monde de l'entreprise

Les micro-ordinateurs, étant l'outil informatique de base, ont fait l'objet d'une attention particulière à la DGI. C'est ainsi que son parc de micro-ordinateurs est passé de 1428 unités en 2002, soit un taux d'équipement de 29% à 3.782 unités en 2007, soit un taux d'équipement de 88%.⁶

Certes, c'est un effort louable déployé par la DGI en vue de doter ses cadres de matériel informatique nécessaire à l'exercice de leurs fonctions, cependant, on ne dispose d'aucune information liée à l'équipement des vérificateurs en ordinateurs

⁶ Source : plan d'action stratégique de la DGI

portables indispensables à la réalisation de leur mission de vérification chez les contribuables.

Si à la DVN, les vérificateurs sont tous dotés d'ordinateurs portables, les brigades régionales ne disposent pas des mêmes moyens. D'où la DGI doit mobiliser les moyens nécessaires pour assurer à tous les vérificateurs un ordinateur portable qui est l'outil de base de leur mission afin de leur éviter de se présenter dans une société pour une vérification avec un registre au lieu d'un ordinateur portable au moment où le vérificateur doit se soucier de disposer des derniers logiciels financiers et comptables pour accompagner l'évolution des entreprises.

Ces constats revêtent un caractère relativement préoccupant. En effet, les vérificateurs vont consacrer une grande partie, voire l'ensemble de leur carrière, à vérifier des entreprises dont les méthodes, les outils et le positionnement économique évoluent rapidement sous la pression des marchés au moment où, faute de pouvoir les accompagner, leur frustration est de plus en plus grandissante.

§3 – Logistique rudimentaire de travail, véritable obstacle à l'épanouissement des agents

En l'absence d'une définition claire de la mission des vérificateurs, les agents se trouvent en situation de devoir faire face à de multiples attributions, avec un ensemble de moyens limités. Ils sont parfois contraints à sélectionner eux-mêmes les priorités de leur action, alors que la responsabilité de ce choix ne devrait pas leur incomber.

La logistique mise à profit des vérificateurs dans leur ensemble, reste en deçà de leurs besoins. Les moyens de transport assurés par la DGI se limitent au niveau central et même pour la DVN, leur nombre est insignifiant.

Quant aux brigades régionales, c'est au vérificateur lui-même d'assurer son déplacement vers les sociétés, de sacrifier une partie de son budget personnel pour se procurer un micro-ordinateur portable, d'acheter des ouvrages de référence pour actualiser ses connaissances, d'acheter les lois fiscales actualisées dès leur mise en

vente après la publication de la loi de finances de chaque exercice s'il ne veut pas rester dépendant de la distribution des lois en question par la DGI avec un peu de retard.

C'est pour faire face à des charges supplémentaires inhérentes à l'exercice de la fonction de vérification qu'a été inventée une prime dite « de fonction » mais cette prime s'est vite trouvée soumise à l'appréciation des supérieurs hiérarchiques qui l'ont liée à une notation selon le rendement, ce qui réduit sensiblement son montant initial. En conséquence, elle s'est vite retrouvée détournée de son objectif de départ, à savoir la satisfaction des besoins de la vérification afin que la frustration des vérificateurs cède la place à leur épanouissement et surtout pour que ces derniers se concentrent mieux sur leur travail au lieu de se soucier de petits détails matériels.

§4 – Faiblesse de la motivation matérielle des vérificateurs

La frustration des vérificateurs est d'autant plus grande à cause du manque d'intéressement de ces derniers aux redressements obtenus après avoir fourni un grand effort pour conclure des accords à l'amiable avec les contribuables.

A ce sujet une prime de rendement (en plus de la prime de fonction) a été instaurée pour remercier les éléments les plus méritants mais cette prime, au lieu d'être louée, au contraire, non seulement elle est très critiquée dans le milieu des vérificateurs mais parfois elle devient source de conflits et de problèmes entre eux.

Le critère d'attribution de cette prime est le recouvrement effectif des redressements dégagés par le contrôle, suite à un accord à l'amiable avec le contribuable. Ce critère est doublé de la fixation d'un seuil assez élevé du recouvrement en question, le seuil étant non officiellement communiqué, il concerne principalement les grandes entreprises susceptibles de faire ressortir de gros redressements. D'où, surgit le problème entre vérificateurs de la répartition du programme des sociétés candidates à la vérification.

C'est ainsi pour dire que la motivation des vérificateurs doit être bien réfléchié pour ne laisser aucune marge au recours à la corruption qui pourrait être la seule motivation des plus malhonnêtes pour l'exercice de cette fonction.

Ceci étant, la véritable réussite de la stratégie à mettre en place dépendra en premier lieu de la motivation du vérificateur qui doit mettre sa compétence au profit de la réalisation des objectifs qui lui sont assignés.

CHAPITRE 2 – UN ENVIRONNEMENT EXTERNE INFLUENCE PAR UNE CULTURE DE FRAUDE, D’ÉVASION FISCALE ET DE MEFIANCE

Loin de constituer des attaques ou un dénigrement gratuit de l’administration, les propos avancés tout au long de cette première partie ont pour seul objectif de traduire une réalité en montrant qu’au-delà des fragilités structurelles évoquées supra, certaines rigidités culturelles nuisent à l’efficacité du contrôle fiscal.

Section 1 – Une relation de méfiance entre contribuables et administration fiscale

La méfiance réciproque qui règne entre l’administration fiscale et ses usagers ne date pas d’hier, elle est le fruit d’un héritage du passé. Un passé marqué par l’exercice abusif des pouvoirs conférés à l’administration fiscale, un passé où les contribuables ne disposaient pas de garanties suffisantes pour sauvegarder leurs droits et où le système fiscal était empreint d’opacité et de complexité. Ce passé largement révolu, n’a pas manqué de laisser son empreinte dans les esprits des contribuables.

§1 – Non adhésion du contribuable à l’intérêt du contrôle

Les objectifs du contrôle fiscal n’étant pas assez clairs pour les contribuables, peu d’entre eux ressentent l’intérêt d’une telle mission. Ils comprennent mal les objectifs du contrôle qui est avant tout accompli dans l’intérêt du contribuable.

En effet, cette mission revêt un aspect pédagogique à l’égard des contribuables citoyens pour réduire leurs erreurs et omissions. Elle revêt également un aspect social qui consiste à assurer une répartition équitable des charges publiques entre les citoyens. En plus de son objectif de veiller au respect des conditions de concurrence entre les entreprises.

La non adhésion du contribuable est principalement fondée sur sa méfiance vis-à-vis des rouages de l’administration en général et de ceux de l’administration fiscale en particulier.

Aucun contribuable ne peut écarter la probabilité de se retrouver en infraction de la loi fiscale, ne serait-ce que par ignorance ou mauvaise interprétation des textes de loi. Aussi, ne voit-il pas l'intérêt de subir des conséquences de paiement de sommes supplémentaires lésant sa trésorerie.

En outre, le problème de rigidités culturelles pousse souvent les contribuables à se poser la question sur l'intérêt du contrôle : S'agit-il d'un audit indispensable et utile à la bonne gestion de l'entreprise ou est-ce une entrave au bon fonctionnement de l'entreprise par le coût financier qu'il peut engendrer ?

Le contrôle externe ne s'improvise pas. Qu'il s'agisse des interventions des inspecteurs d'assiette des impôts ou des brigades de tout niveau, toute vérification doit figurer sur un programme. Certes, le programme initial d'un vérificateur ou d'une brigade peut être modifié en fonction des événements nouveaux (par exemple, renseignements arrivant en cours d'année rendant souhaitable de modifier les priorités), mais tant le programme initial que les modifications éventuelles doivent être argumentés et approuvés par la hiérarchie (inspecteur principal et directeur divisionnaire chargé du contrôle fiscal).

Cette règle obéit, pour la DGI, à un impératif d'efficacité et de bonne utilisation des ressources, mais elle est aussi une façon d'assurer l'égalité des contribuables face au contrôle et l'impartialité de l'administration : un agent des impôts qui inscrirait un contribuable sur son programme pour satisfaire une lubie ou se livrer à un règlement de compte personnel sans pouvoir se « raccrocher » aux règles officielles de programmation attirerait l'attention d'une hiérarchie normalement vigilante.⁷

§2 – Résistance des contribuables face au souci de la garantie de leurs droits

Même si la garantie des droits des contribuables est assurée par la procédure contradictoire, les contribuables se préoccupent toujours, d'abord, du résultat de la vérification face à des vérificateurs peu communicatifs et ensuite, du sort de la

⁷ Institut de l'entreprise, propositions pour une réforme du contrôle fiscal, édition Institut de l'entreprise, mai 2006, p 45

procédure de recours devant les commissions si les deux parties ne trouvent pas de terrain d'entente pour signer un accord à l'amiable.

Il est à signaler que le vérificateur est tenu d'informer l'entreprise des résultats du contrôle fiscal. C'est ainsi que :

- Dans le cas où le contrôle n'a permis de relever aucune erreur, omission ou incohérence dans les déclarations fiscales de l'entreprise, le vérificateur doit confirmer à l'intéressé la sincérité de ses déclarations.
- Dans le cas contraire, il doit notifier à l'entreprise, selon une procédure contradictoire, les redressements qu'il se propose d'apporter aux résultats déclarés par l'intéressé.

Par ailleurs, la résistance des contribuables demeure fortement nourrie par une dimension psychologique très prononcée.

Dans un premier temps, quand le contribuable prend connaissance de la garantie de ses droits, il est moralement rassuré par ce mode de fonctionnement, mais le doute ne cesse de ronger son esprit au sujet d'une mauvaise application de la loi par un agent malhonnête, opportuniste ou encore de mauvaise foi.

Sur le plan du droit d'appréciation conféré à l'administration fiscale, le contrôle a été axé sur les deux principes fondamentaux de toute mission d'audit, en l'occurrence la conformité et la sincérité. Ce droit d'appréciation a été renforcé et consolidé par d'autres législations telles que la loi comptable, la loi des sociétés, le code de commerce, la réforme de la Bourse de Casablanca, etc., sans remettre en cause les garanties assurées aux contribuables par la loi cadre de la réforme et par les différentes lois prises par la suite.

§3 – Méfiance du contribuable face à la divergence des décisions fiscales pour des situations similaires

La complexité de la matière fiscale, le flou juridique, le non-dit, les interprétations erronées des dispositions légales ainsi que les contradictions des décisions fiscales sont là des éléments qui nourrissent la méfiance du contribuable qui ne sait plus à quoi s'en tenir. En effet, certaines voies sont inaccessibles au simple contribuable qui cherche à trouver une explication au changement de décision de l'administration fiscale par rapport à une même situation dans laquelle cette dernière s'était prononcée différemment.

Finalement, à qui peut-on affecter la responsabilité de ces contradictions ? Comment le contribuable pourrait-il dépasser sa méfiance ?

Ces questions interpellent l'attention du législateur pour réfléchir à des solutions à cet obstacle qui entrave encore les bons rapports entre l'administration fiscale et ses usagers.

Section 2 – Un contrôle n'intégrant pas les réalités socio-économiques du pays

Le contrôle fiscal est un paramètre essentiel de la vie de toutes les entreprises faisant partie du tissu productif du pays et par là de son économie.

Sur le plan des principes, le contrôle fiscal s'identifie au contrôle externe exercé par les professionnels. Mais il en diffère par le fait qu'il est soumis à des limites étroitement liées aux particularités d'un environnement caractérisé par l'absence d'une réglementation économique à même d'assurer aux transactions, le seuil significatif de transparence.

Cette contrainte de l'environnement, a été véhiculée par les différentes réformes entreprises au Maroc depuis 1984, qu'il s'agisse de la réforme fiscale ou des

différentes mesures qui l'ont accompagnée progressivement dans le cadre des différentes lois de finances qui ont suivi.

§1 – L'efficacité du contrôle biaisée par le recours à la fraude et l'évasion fiscales favorisé par l'économie informelle

L'administration fiscale, consciente des effets négatifs de la turbulence de l'environnement, marqué par l'économie informelle, sur l'efficacité du contrôle fiscal, a proposé, dans le cadre des différentes lois de finances, plusieurs mesures de nature à neutraliser progressivement et à atténuer l'impact de cette turbulence. Certaines de ces mesures dépassent le cadre purement fiscal et s'identifient davantage à la réglementation économique (réglementation des ventes en tournées, obligation d'affichage du N° d'article de l'impôt des patentes, obligation du paiement par chèque pour les transactions entre commerçants ou assujettis, etc.)

Toutefois, les efforts déployés par l'administration fiscale restent relatifs, attendu que, quel que soit le niveau de compétence de ses cadres et l'efficacité de ses structures, l'administration fiscale ne peut venir à bout du phénomène de la fraude fiscale, lorsque cette fraude se nourrit et se régénère dans un environnement caractérisé par la résistance et la persistance du secteur informel. Ce qui biaise l'efficacité de la portée du contrôle fiscal qui ne concerne en principe que le secteur officiellement déclaré.

Parallèlement, il faut reconnaître que les techniques de lutte contre la fraude fiscale ont évolué et évolueront encore au fil du temps. Les pouvoirs publics agissent sur ce fléau social à partir de l'identification des causes de sa persistance et/ou de sa prolifération.

Ce qui serait intéressant c'est de mesurer la fraude fiscale afin de pouvoir quantifier l'enjeu fiscal en question.

§2 – La prééminence de la logique du rendement favorise la complicité d'agents corrompus avec certains fraudeurs

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

Evolution du rendement des dossiers réglés à l'amiable (en millions de Dh)⁸

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

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

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

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

De ce qui précède, en privilégiant le choix d'évaluer le contrôle fiscal par la contrainte financière conjuguée au pouvoir informel du vérificateur dans la sphère décisionnelle, il y a lieu d'envisager le risque de basculement des choix et enjeux, de la recherche de l'intérêt collectif du contrôle fiscal au terme duquel le vérificateur doit examiner en

⁸ Source : les rapports d'activité 2003, 2004 et 2005.

toute impartialité, si les déclarations contrôlées sont justes et conformes à la loi, vers un intérêt individuel du vérificateur. En cherchant un rendement statistique satisfaisant, il pourra alors, mener un travail cadré dans l'horizon d'un accord négocié. Face à cela, il est impératif de prévoir ce que pourra dissimuler cette option de travail, notamment toutes les éventuelles formes de dérives alimentées par un contexte favorable, à savoir l'ampleur de la fraude au Maroc et l'importance des sommes mises en jeu et où, malheureusement, l'intégrité n'est pas une devise précieuse.

§3 – Une culture fortement marquée par un manque de civisme de tous

Il est d'usage au Maroc de porter la responsabilité du développement économique et social du pays sur les autres en ignorant que chaque membre de notre société a un rôle à jouer, combien même ce rôle soit négligeable à nos yeux. Malheureusement, cette culture est propre aux pays en voie de développement qui aspirent au progrès mais qui ne fournissent aucun effort pour l'atteindre, au contraire, ils le retardent davantage par leur inconscience et leur irresponsabilité.

Le manque de civisme des contribuables les incite à minorer leurs déclarations fiscales. En effet, certains contribuables préfèrent courir un grand risque fiscal que payer un grand montant d'impôt, qui revient de droit au trésor public. Au fait, ces contribuables sont conscients de l'indigence des moyens humains et matériels de la DGI pour faire face au contrôle de l'intégralité des entreprises existantes. Donnée selon laquelle, ces contribuables de mauvaise foi, calculent leur probabilité de contrôle qui avoisine 0%.

Le manque de civisme en question n'est pas l'apanage des contribuables, il peut émaner également des agents de l'administration fiscale qui recourent à l'abus de pouvoirs, à la menace et au chantage exercés sur les contribuables les moins avertis et ce, dans le seul but de chercher un complément de salaire via la corruption afin qu'ils puissent maintenir un standing de vie en inadéquation totale avec leurs ressources normales habituelles.

§4 - La non généralisation du contrôle fiscal limite sa pertinence

Sur le terrain proprement économique, le contrôle fiscal recouvre des enjeux de première importance.

Il est, en effet, une condition substantielle d'une saine concurrence entre les entreprises. Un entrepreneur accomplissant régulièrement ses obligations fiscales se verra pénalisé si son concurrent recourt à la fraude ou à la dissimulation fiscale pour baisser ses prix.

Nul doute que le contrôle fiscal généralisé à tous, est le souhait de tous les « contribuables fiscalement responsables » si on emprunte la terminologie « d'entreprise socialement responsable » pour la transposer au contexte fiscal.

A cet égard, l'acceptation du contrôle fiscal par l'ensemble des contribuables ne sera favorisée que grâce à sa généralisation à tous les opérateurs du tissu économique du Maroc.

Cette généralisation aura un double objectif, d'abord, banaliser la perception du phénomène de contrôle fiscal, ensuite, améliorer la pertinence du contrôle en question du fait d'un élargissement du référentiel de comparaison par secteur d'activité et par taille d'entreprise.

Section 3 – Manque d'efficacité de la phase post-vérification

Certes, la phase préliminaire ou préalable à la vérification connaît beaucoup de contraintes, néanmoins, la phase post vérification n'a pas échappé non plus à la critique.

§1 –Des procédures de recours marquées par la lenteur et l'incertitude

Dans le même temps que l'administration voyait s'accroître ses pouvoirs et que la législation fiscale se complexifiait, le législateur a voulu garantir aux citoyens, personnes morales et personnes physiques, des droits de recours contre une décision

mal fondée en droit ou en fait, qu'elle concerne la procédure, les sanctions ou la mise en recouvrement.

En « empilant » des voies de recours sans toujours se soucier de les mettre en cohérence, le législateur a encore accru la complexité du droit. D'où, la lenteur et le retard accusés dans le traitement des dossiers objet de discordes.

Faute de disponibilité d'informations exactes sur les délais de traitement des recours, je ne pourrais émettre de jugement quelconque sur la performance de l'intervention des instances de recours en question.

§2 – Les instances de recours sont-elles assez compétentes pour statuer en matière fiscale ?

Dans le cadre de la procédure contradictoire du contrôle fiscal, le contribuable non convaincu des bases retenues à sa charge, peut recourir aux commissions d'arbitrage composées en premier lieu par la Commission Locale de Taxation (CLT) et en second lieu par la Commission Nationale de Recours Fiscal (C.N.R.F.).

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

Le recours devant ces commissions d'arbitrage, a été souvent qualifié d'un contentieux para juridictionnel⁹ et ce, au vu de la nature de ces commissions, leur composition et de leurs attributions.

1- La Commission Locale de Taxation (CLT)

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

⁹ S. CHERKAOUI, le contentieux fiscal au Maroc : voies de recours et rôle de l'expert comptable, novembre 2006

a- Composition des CLT :

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

- un magistrat, président. (Par un arrêté du Premier Ministre en date du 02 Mai 1988, cette mission a été confiée aux présidents des tribunaux de première instance) ;
- un représentant du gouverneur de la préfecture ou la province dans le ressort de laquelle est situé le siège de la commission ;
- le chef de 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. Il est désigné par le Gouverneur du lieu de la CLT, pour une durée de trois (3) ans.

b- Compétences de la CLT :

- Compétence territoriale :

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

- Compétence d'attributions :

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

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

En revanche, la CLT ne peut porter des modifications aux motifs des redressements notifiés, de statuer sur les redressements ayant fait l'objet d'un accord en cours de procédure, de se prononcer sur une taxation d'office dont a fait l'objet le

contribuable soit pour défaut de réponse dans le délai légal (à l'occasion de la 1^{ère} ou la 2^{ème} notification), soit à la suite de son défaut de demande de pourvoi devant la CLT (Réponse à la 2^{ème} notification).

c- Fonctionnement de la CLT :

- Saisine de la Commission :

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

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

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

- Tenue de la commission : convocation des parties

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

- Délibération :

En application des dispositions de l'article 225 du CGI, la CLT statue valablement lorsqu'au moins trois de ses membres, dont le président et le représentant du contribuable, sont présents. Toutefois, elle peut valablement statuer au cours d'une

seconde réunion en présence du président et de deux autres membres, quelle que soit leur qualité¹⁰.

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

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

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

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

- Délai de prise de décision :

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

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

¹⁰ Disposition introduite par la LF 1996-1997

- Notification de la décision de la CLT :

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

2- La Commission Nationale de Recours Fiscal (CNRF)

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

a- Composition de la CNRF :

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

- cinq (5) magistrats appartenant au corps de la magistrature, désignés par le Premier Ministre, sur proposition du Ministre de la Justice.
- trente (30) fonctionnaires, désignés par le Premier Ministre sur proposition du Ministre des Finances, ayant une formation fiscale, comptable, juridique ou économique et ayant au moins le grade d'inspecteur. Ces fonctionnaires sont détachés auprès de la commission pour une période non déterminée.
- cent (100) personnes du monde des affaires désignées par le Premier Ministre, sur proposition conjointe des ministres chargés du commerce, de l'industrie, de l'artisanat, des pêches maritimes et du ministre chargé des finances. Leur désignation, est faite pour une durée de trois ans, en qualité de représentants des contribuables. Ces personnalités sont choisies parmi les membres des organisations professionnelles (d'industrie, service, artisanat, chambres de pêche maritime) les plus représentatives.

Il y a lieu de préciser, qu'aussi bien les représentants de l'administration que ceux des contribuables, n'exercent pas au sein de la CNRF pour défendre les corps dont ils sont issus. Aucune disposition légale ne leur confère cette qualité. Ils siègent au sein

de la commission, pour l'éclairer sur certains aspects de l'activité ou de la profession qu'ils représentent et qu'ils sont censés bien maîtriser.

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

- un magistrat, président ;
- deux fonctionnaires, tirés au sort, parmi ceux qui n'ont pas instruit le dossier soumis à l'examen de la commission ;
- deux représentants des contribuables, désignés pour chaque affaire, par le président de la commission parmi les cent personnalités.
- un rapporteur, choisi par le président de la commission parmi les fonctionnaires, qui assiste aux travaux de la sous-commission sans voix délibérante.

b- Compétences de la CNRF :

- Compétence territoriale :

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

- Compétence d'attributions :

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

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

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

c- Fonctionnement de la CNRF

- Saisine de la CNRF :

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

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

Un recours non sollicité ou déclaré irrecevable¹¹, engendre plusieurs conséquences :

- si les deux parties au litige n'ont pas demandé le pourvoi devant la CNRF, l'administration établit alors l'émission de l'impôt et taxes qui résultent de la décision de la CLT. Dans ce cas, le non recours du contribuable est assimilé à un accord tacite de la décision de la CLT ;
- si seul le contribuable a demandé le pourvoi devant la CNRF, les décisions de celle-ci ne peuvent alors dépasser les bases arrêtées par la CLT ;
- si seule l'administration a saisi la CNRF ; le non recours du contribuable est considéré comme un accord tacite de la décision de la CLT. L'administration peut constater les droits et taxes qui en découlent, tout en sauvegardant son droit de recours contre la partie des redressements rejetés par la CLT ;
- au cas où les deux parties ont demandé le recours qui s'assimile à celui où seule l'administration a saisi la CNRF, la décision de celle-ci est étendue aux bases d'impositions contenues dans la 2^{ème} lettre de notification de l'administration (la CNRF n'est pas tenue de la décision de la CLT) ;

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

¹¹ Un recours peut être déclaré irrecevable s'il formulé ou parvenu à la CNRF hors délai

- Tenue des commissions : convocation des parties.

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

- avise l'autre partie du recours exercé et lui communique une copie de la requête dont elle a été saisie, et ce dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la demande du recours ;
- demande à l'administration le transfert du dossier fiscal afférent à l'affaire et à la période du litige. Le transfert du dossier doit être directement adressé à la commission, dans un délai de trente (30) jours. A défaut, les bases d'imposition à retenir ne peuvent excéder :
 - au cas où le contribuable aurait saisi la CNRF : les bases déclarées ou éventuellement celles acceptées au cours de la procédure ;
 - en l'absence de recours du contribuable : les bases fixées par la CLT.

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

- Délibérations :

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

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

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

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

- Délai de prise de décision :

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

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

- Notification des décisions :

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

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

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

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

En conclusion, la description des instances de recours ainsi que de leur mission, telle que citée ci-dessus, appelle une double remarque :

En premier lieu les magistrats qui sont à la tête des deux instances et à qui appartient le dernier mot pour statuer sur le différend, ne sont pas des fiscalistes et par conséquent, leurs connaissances techniques sont très limitées ce qui peut ouvrir la porte aux interprétations erronées des dispositions fiscales.

En second lieu, le délai maximum de réponse de la CLT étant de 24 mois et celui de la CNRF de 12 mois, les contribuables se voient contraints à gérer le paramètre du contrôle fiscal vécu par leur société en moyenne durant plus de 3 ans, en cas de divergence de positions entre l'administration fiscale et les contribuables vérifiés. Ce qui constitue à la fois un délai trop long et une entrave pour une gestion fiscale optimale de la société.

Section 4 – Benchmarking avec la performance du contrôle fiscal en France

Le benchmarking que je me propose de faire, se résume dans une présentation de pratiques adoptées pour le déroulement de la mission de contrôle fiscal en France afin d'ouvrir un champ de comparaison des deux systèmes dans leur globalité.

§ 1 - Programmation des contrôles fiscaux en France

Plusieurs critères sont adoptés par l'administration fiscale en France pour désigner les contribuables qui feront l'objet d'un contrôle fiscal.

1. **La programmation administrative :** Chaque année, le Directeur Général des Impôts définit les grandes orientations de la politique de contrôle de l'année. Au niveau de chaque directeur départemental, une sélection de dossiers est mise en œuvre par des méthodes de sélection informatique s'appuyant sur une analyse statistique. Certains dossiers qui s'écartent des moyennes calculées peuvent être soumis à un contrôle fiscal sur proposition de l'inspecteur au directeur régional. C'est ce dernier qui décidera de l'inscription d'un dossier fiscal à un programme de vérification.

2. **Les dénonciations :** Les informations que le fisc recueille à la suite de dénonciations sont analysées et donnent lieu à une enquête effectuée par des services spécialisés mais elles ne déclenchent pas systématiquement une procédure de contrôle.

3. **Le dépôt tardif des déclarations :** Il qualifie le contribuable de peu rigoureux et l'expose ainsi à un contrôle. De même, le dépôt d'une déclaration rectificative peut occasionner tout d'abord un contrôle sur pièces, au cours duquel le service va examiner les postes modifiés, et éventuellement le déclenchement d'une vérification générale si les anomalies décelées sont importantes

Jusque là, ces critères paraissent similaires à ceux adoptés au Maroc sauf que la grande différence réside dans les outils qui permettent de mettre en œuvre une bonne programmation.

En France, il existe, pour les entreprises, une base de données qui répond au nom poétique d'OASIS, acronyme d'Outil d'Aide et de Sélection pour les Inspections Spécialisées.¹²

Cette base de données, qui a fait l'objet d'un arrêté ministériel le 27 avril 2004, poursuit les objectifs suivants :

¹² Institut de l'entreprise, propositions pour une réforme du contrôle fiscal, édition Institut de l'entreprise, mai 2006, p 43

- disposer de l'ensemble des informations figurant sur les déclarations ;
- effectuer une sélection des entreprises à partir des données déclaratives ;
- faciliter l'analyse fiscale et financière des dossiers ;
- éditer des documents d'aide à la décision en vue de proposer un contrôle fiscal externe.

L'arrêté énumère les informations traitées : éléments d'identification du redevable, informations numériques issues des déclarations fiscales professionnelles et ratios repères (fourchettes statistiques de ratios pour un secteur d'activité). Ces ratios vont bien sûr jouer un grand rôle dans la détection d'anomalies.

En effet, l'analyse-risque consiste à définir des profils de contribuables représentatifs de la «normalité» et à repérer ceux qui s'écartent du profil type. Cette analyse-risque est souvent utilisée par la DGI pour juger de la cohérence des déclarations professionnelles, de la valeur ajoutée.

Pour les déclarations professionnelles, la base OASIS va permettre de détecter les ruptures de comportement ou les évolutions anormales. L'exploitation de ces données permettra la rédaction d'une proposition de vérification.

Une deuxième base intitulée SYNFONIE est un outil d'analyse synthétique du tissu fiscal qui permet de choisir les entreprises en fonction de critères déterminés (TVA, chiffre d'affaires, sous-traitance, secteur économique, etc.).

Récemment, la DGI française a réuni ces deux outils informatiques en une «méga base» de données permettant de combiner les éléments issus des déclarations des entreprises et les éléments économiques du tissu fiscal.

Cette démarche d'analyse des risques, assez moderne dans son principe, vient compléter le travail plus classique des services de recherche. Toutefois, cette sélection d'entreprise vient se conjuguer au souhait de la DGI d'exercer le contrôle dans le délai dit « de répétition », qui consiste à ne pas laisser d'année fiscale prescrite sans contrôle. La confrontation de ces deux souhaits en apparence assez

contradictoires conduit à exercer une pression de contrôle différenciée selon les entreprises. Ainsi les grandes entreprises font-elles l'objet, sur la base du second moyen, d'une pression fiscale supérieure à celle qui pèse sur les autres contribuables. Selon un document relatif à la perception du contrôle fiscal par les grandes entreprises réalisé par un organisme privé, 60 % de ces dernières ont connu au moins trois contrôles, alors que seules 2 % d'entre elles n'ont fait l'objet d'aucun contrôle. Il convient d'ailleurs de noter que 90 % des vérifications engagées étaient des vérifications générales, c'est-à-dire portant sur l'intégralité des impôts¹³.

§ 2 - Le droit de communication français

Certains organismes sont tenus de communiquer directement des documents qui permettront à l'administration d'effectuer des recoupements avec les déclarations. Les documents recueillis par l'administration fiscale font l'objet d'un examen critique au Centre des Impôts. A l'issue de ce contrôle sur pièces, l'inspecteur pourra soit établir directement des redressements, soit procéder à une demande d'éclaircissements ou de justifications.

Exceptionnellement, l'administration fiscale peut exercer son droit de visite et de saisie pour rechercher la preuve d'agissements frauduleux (comptabilité occulte par exemple). L'utilisation de ce droit de visite et de saisie est placée sous le contrôle de l'autorité judiciaire.

§ 3 - Les différents contrôles fiscaux en France

- **Contrôle sur pièces** : C'est un examen des déclarations depuis le bureau du vérificateur. Il permet d'analyser la cohérence des déclarations à partir du dossier du contribuable.
 - Si ce contrôle débouche sur des incohérences, une simple **demande d'informations** est adressée au contribuable. Aucune sanction légale ne

¹³ Op. cit. p65, Institut de l'entreprise p44 & 45

peut être appliquée en cas de défaut de réponse, mais l'inspecteur utilisera d'autres moyens lui permettant d'exiger cette information.

- **Des demandes d'éclaircissements ou des justifications** peuvent également être destinées au contribuable qui l'engagent à répondre dans un délai de 60 jours mais à défaut de réponse, la demande est renouvelée avec un nouveau délai de réponse ramené à 30 jours.

A défaut de réponse dans ce dernier délai ou en cas de réponse évasive ou incomplète, l'administration est, en droit de mettre en œuvre la procédure de taxation d'office qui consiste, en pratique, à notifier directement les redressements qu'elle envisage sans aucun dialogue.

- **Contrôle externe** : Il peut revêtir deux formes :
 - **Vérification de comptabilité** : Il s'agit d'un contrôle sur place de la comptabilité du contribuable, afin de s'assurer de l'exactitude de ses déclarations
 - **Examen de situation fiscale personnelle (E.S.F.P.)** : Cette méthode consiste à contrôler la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés des particuliers et, d'autre part, leur situation patrimoniale, leur situation de trésorerie et leurs éléments de train de vie.
- **« Contrôle fiscal à la demande »** : Procédure entrée en vigueur depuis le début de l'année 2005. Cela revient à demander l'intervention, sur place, de l'administration à titre préventif, afin de vérifier la bonne application des règles fiscales. Le contribuable doit solliciter, par écrit, l'avis de l'administration sur une question fiscale précise, concernant soit l'exercice fiscal en cours, soit un exercice clos. Cependant, il est précisé que cette procédure ne constitue pas une vérification de comptabilité. De plus, l'administration n'est pas tenue d'apporter une réponse et la loi ne lui fixe aucun délai pour se prononcer. Si la réponse de l'administration fait état d'une absence d'anomalie, le fisc est lié par sa réponse et ne peut rectifier ces points ultérieurement, en revanche, si des erreurs sont décelées, le contribuable peut

régulariser ses déclarations et demander le bénéfice de la procédure de régularisation spontanée.

Force est de constater que cette procédure de «contrôle fiscal à la demande » est inexistante dans le système fiscal marocain.

§4 - Déroulement du contrôle fiscal externe

Envoi de l'avis de vérification : L'administration fiscale doit obligatoirement aviser de son intention d'effectuer une vérification soit de comptabilité, soit d'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (E.S.F.P.). Cet avis est obligatoirement accompagné d'un exemplaire de la « charte des droits et obligations du contribuable vérifié » qui donne des informations sur le déroulement des opérations de contrôle. Le fait de ne pas envoyer cette brochure peut entraîner la nullité de la procédure de vérification.

La charte est un document de référence permanent pour les relations entre les contribuables et l'administration.

Conçue comme un guide des relations entre les usagers et l'administration fiscale, la « charte du contribuable » récapitule, de façon claire et synthétique, les droits et les devoirs de chacun.

Elle s'inscrit dans la démarche de qualité engagée depuis plusieurs années par l'administration fiscale française pour améliorer ses relations avec les usagers.

Document de référence pour les relations quotidiennes avec l'administration fiscale, la charte s'appuie sur les trois grandes valeurs qui guident l'action de l'administration française : la simplicité, le respect et l'équité.

Elle rappelle au contribuable ses devoirs de citoyen : l'acceptation du principe de l'impôt, le respect de ses obligations et la reconnaissance de la légitimité du contrôle. Son objectif est ainsi d'établir un climat de confiance réciproque.

Les contribuables se réfèrent à ce document, d'une part, pour savoir ce qu'ils sont en droit d'attendre de l'administration fiscale et d'autre part, pour connaître leurs devoirs vis-à-vis de l'impôt et des agents de l'administration.

Il est à signaler à ce niveau que la charte des contribuables constitue une véritable avancée du système fiscal français par rapport à celui marocain. Il en va même de la démocratisation de l'impôt.

C'est ainsi que le vérificateur doit instaurer un débat oral et contradictoire tout au long de l'intervention.

Conclusions du contrôle

- **Aucun redressement n'est envisagé :** L'administration est tenue d'adresser au contribuable un avis d'absence de redressement qui marque la fin officielle et définitive du contrôle.

Il est à noter qu'au Maroc un tel scénario n'est même pas envisageable car le vérificateur serait le premier accusé de corruption dans ce cas et au lieu que ce contribuable soit salué, il sera certainement traité de magouilleur complice.

- **Existence d'anomalies :** Ce cas de figure donne naissance à une notification de redressements qui énonce les rectifications de base envisagées par l'inspecteur vérificateur. Cette procédure normale de redressement est appelée : la procédure contradictoire.

En France, depuis le 1^{er} janvier 2005, si les inexactitudes relevées ont été commises en toute bonne foi, les professionnels ont la possibilité de régulariser spontanément leur situation en cours de contrôle fiscal et avant la proposition de rectification formulée par le contrôleur. Dans cette hypothèse, le contribuable peut régulariser sa situation moyennant le règlement d'un intérêt de retard réduit de 50%. Toutefois, cette faculté ne peut jouer que si le contribuable a déposé ses déclarations dans les délais et que s'il en fait une demande par écrit.

Les voies de recours

- Avant la réception de la mise en recouvrement, un rendez-vous avec le supérieur hiérarchique du vérificateur peut être sollicité (Inspecteur principal). Si après ce contact, le désaccord subsiste, la commission départementale peut être saisie.

- Après la réception de la mise en recouvrement, le contribuable peut saisir les tribunaux après avoir fait une réclamation au service des impôts.

Je ne voudrais m'attarder sur les détails des voies de recours en France car elles sont plus ou moins similaires au Maroc à la légère différence qu'en France, la transparence est un acquis.

§ 5 - Le traitement fiscal des grandes entreprises, un souci commun à la plupart des pays développés

Le traitement fiscal des grandes entreprises constitue une question commune à la plupart des États. Ainsi se dessine une tendance commune à une gestion fiscale spécifique. La primeur du modèle revient aux Pays-Bas, qui ont mis en place une structure y dédiée dès le début de la décennie 90.

Au sein de l'Union européenne, tous les États membres, à l'exception de l'Italie, qui se limite à une coordination des contrôles et des prises de position, ont mis en place ce type de structure :

- Finanzamt für Grossunternehmen de Hambourg, en Allemagne ;
- Unidades de las grandes empresas, en Espagne ;
- Elastindienst, aux Pays-Bas ;
- Large Business Office et Large Business Group, au Royaume-Uni ;
- Large Cases Division, en Irlande.

Outre les pays d'Europe, les États-Unis, l'Australie, le Canada, la Nouvelle-Zélande ont mis en place des structures dédiées aux grandes entreprises.

Indépendamment des qualités et défauts de chacune, indissolublement liées aux structures politiques des États, au degré de déconcentration, à la culture et à l'organisation administrative, et notamment à la séparation entre l'assiette, le recouvrement et le contrôle, à la taille du pays et à son tissu économique, l'organisation française constitue une heureuse adaptation permettant aux grandes entreprises de bénéficier d'un interlocuteur fiscal unique pour lequel la qualité de service est mesurée par des enquêtes de satisfaction auprès des usagers. Par ailleurs, la DGE mène un dialogue avec les représentants des principaux groupes au sein de la Coordination française des grandes entreprises (CFGE).

La DGE, qui pratique le contrôle sur pièces mais pas le contrôle fiscal externe, est le partenaire naturel de la DVNI, laquelle effectue la quasi-totalité des contrôles fiscaux externes des entreprises relevant de la compétence de la DGE.

Au total la DGE représente une simplification administrative importante du « paysage fiscal » des grandes entreprises.

CONCLUSION DE LA 1ERE PARTIE

La performance du contrôle fiscal n'est pas une ambition irréalisable de la DGI. C'est un objectif qui doit être bien étudié afin qu'il intègre toutes les données inhérentes à l'environnement interne de la DGI et afin qu'il tienne compte de tous les paramètres découlant de l'environnement externe propre à la culture des contribuables.

Dans l'objectif d'atteindre la performance souhaitée, le contrôle fiscal doit dépasser les contraintes liées à l'inefficacité des services intervenants dans la préparation, le déroulement et le suivi du contrôle fiscal en question.

L'insuffisance des renseignements et des recoupements fiscaux du fait de la précarité du système d'information des services de la DGI doublée de la faible documentation mise à la disposition des agents doit être sérieusement considérée.

Si le programme de vérification se fonde sur un certain nombre d'indicateurs (disparité des résultats par rapport au secteur, déficits persistants...) il n'en reste pas moins peu efficace en l'absence de normes sectorielles, d'études statistiques pertinentes et surtout de logiciels performants de traitement des données à l'instar des bases de données OASIS et SYNFONIE existantes en France.

En outre, la performance du contrôle fiscal est étroitement liée aux moyens mobilisés pour sa réalisation. En effet, c'est là un paramètre primordial qu'il faudrait considérer afin de doter cette mission des outils matériels indispensables à son succès.

Le rôle du vérificateur, pour sa part, n'est point à négliger dans la concrétisation de l'objectif de performance tracé. L'inspecteur vérificateur doit être impliqué dans toutes les décisions stratégiques afin de l'intéresser à sa performance. Sa motivation est d'autant plus importante que l'accomplissement d'une mission professionnelle qui lui est assignée.

Par ailleurs, l'environnement externe du contrôle fiscal est un autre élément majeur de la performance du contrôle fiscal. D'où l'impératif de mettre en phase la pratique du contrôle fiscal avec l'environnement de l'entreprise et des particuliers.

Cette pratique doit intégrer les nouveaux modes d'organisation des entreprises et l'avènement de nouvelles technologies.

Le contrôle fiscal, qui est un moyen d'information et de prévention au service des entreprises, se trouve confronté à une relation de méfiance liant les contribuables à l'administration fiscale. Cette méfiance accentue la non adhésion du contribuable à l'intérêt du contrôle face, à un environnement socio-économique marqué, d'une part, par la fraude et l'évasion fiscales, le manque de civisme et la propagation du secteur informel et d'autre part, par la non garantie des droits du contribuable et la lenteur des procédures administratives.

D'où l'impétueuse nécessité de moderniser l'administration fiscale dans tous ses compartiments en prenant en considération toutes les contraintes internes et externes qui entravent la performance de son action.

DEUXIEME PARTIE

LES LEVIERS DE LA PERFORMANCE DU CONTROLE FISCAL AU MAROC

INTRODUCTION DE LA 2EME PARTIE

De prime abord, il est à préciser que la performance est définie comme étant la capacité à atteindre des objectifs préalablement fixés, exprimés en termes d'efficacité socio-économique, de qualité de service ou d'efficience de la gestion.

La démarche de la performance ou démarche de pilotage par les performances est un dispositif de pilotage des administrations ayant pour objectif d'améliorer l'efficacité de l'action publique en orientant la gestion vers l'atteinte de résultats (ou performances) prédéfinis, en matière d'efficacité socio-économique, de qualité de service ou d'efficience, dans le cadre de moyens prédéterminés.

Les objectifs à atteindre définis au niveau stratégique sont déclinés pour chaque échelon opérationnel. Ces objectifs laissent chaque échelon libre du choix des moyens à employer pour les réaliser, afin de lui permettre d'allouer au mieux les moyens disponibles et de choisir les modalités d'action les plus appropriées

L'éthique de développement régissant l'évolution des relations économiques et sociales de notre pays s'étend également au comportement des opérateurs économiques par le respect de la loi, la culture du civisme et de la solidarité.

La participation de toutes les composantes de la nation à la lutte contre les comportements frauduleux et la promotion de la culture de l'éthique tant au sein de l'administration que dans le milieu des contribuables constituent ainsi un gage pour relever, ensemble, le défi du développement économique et social de notre pays.

C'est la synergie entre les entreprises et l'administration qui favorisera l'émergence de la performance.

Plus que jamais, une fiscalité équitable et acceptable fédère les visions, mobilise les potentialités et unifie les critères d'appréciation des actions et des résultats des uns

et des autres. Les espaces de divergence entre l'administration fiscale et ses usagers doivent céder la place à des convergences sans cesse concertées.

Dans ce sillage, consciente de sa mission et de son rôle dans la révolution des mentalités des contribuables les plus réticents à l'impôt, la DGI a entrepris lors de ces dernières années, un vaste programme d'aménagements fiscaux visant à améliorer l'environnement interne et externe de l'impôt que ce soit en faveur des agents qui le manipulent ou que ce soit au profit des usagers qui le subissent. L'objectif étant, en définitive, de jeter les bases d'un sentier de croissance économique forte et durable.

Les voies de réformes qui devront être poursuivies s'inscrivent certes dans la continuité par la consolidation des acquis, mais appellent néanmoins un effort de rénovation et de changements, notamment en termes d'instauration d'un climat de confiance mutuelle entre l'administration fiscale et ses usagers.

La recherche de l'équité est une condition essentielle de la réussite du contrat social. Elle se manifeste dans une assiette régulièrement établie, dans une approche de contrôle fondée sur une meilleure programmation et imprégnée du respect des garanties offertes aux contribuables. Garanties dont l'existence n'est reconnue par les contribuables que dans les situations de règlement de litiges.

Tout ce qui précède explique la place qu'occupe l'impôt dans une société solidaire, telle qu'on en a toujours rêvé. Une place au cœur de tous les débats objectifs sur l'avenir de notre système fiscal.

Force est de constater que la performance du contrôle fiscal dépend étroitement du cadre législatif qui l'explique mais dépend surtout des agents de l'administration fiscale qui manipulent la mission en question.

La responsabilité d'un bon marketing fiscal leur incombe entièrement car ils sont les garants d'une image moderne de l'administration fiscale. C'est pour cela qu'une

valorisation des agents de la DGI en général et des vérificateurs en particulier doit être une priorité de la DGI.

La formation, la motivation des ressources humaines et leur implication dans la stratégie de l'entité constituent un levier majeur, voire même, une condition sine qua none pour la réussite de ce processus.

Il est à ajouter que la performance du contrôle fiscal passe également par la modernisation des outils de travail pour mener à bien cette mission et surtout afin de la rendre la plus efficace possible.

Identifier les leviers de la performance du contrôle fiscal revêt une importance capitale pour l'élaboration de la stratégie à adopter par la DGI. Une stratégie qui s'inscrit dans une autre plus élargie concernant le développement de notre système fiscal et par voie de conséquence dans celle du développement de notre pays.

Encore une fois, un contrôle performant et équitable nécessite d'une part, la mobilisation de tous les opérateurs de l'administration fiscale et d'autre part, l'adhésion des contribuables au concept de contrôle fiscal grâce à la garantie de leurs droits, tout au long du processus de contrôle fiscal.

CHAPITRE 1 – MOBILISATION DE TOUS LES OPERATEURS DE LA DGI POUR UN CONTROLE PERFORMANT ET EQUITABLE

Insister sur la conjugaison des efforts de tous les intervenants de l'administration fiscale n'est guère une redondance, au contraire, c'est une inlassable persévérance dans le but d'atteindre la performance souhaitée.

La nécessité de l'implication de tous les services qui interviennent dans le processus de contrôle fiscal, la valorisation du vérificateur qui est le véritable manipulateur du succès du contrôle fiscal ainsi que la mise en place d'un cadre juridique favorable à l'évolution du contrôle fiscal, sont les axes prioritaires de la stratégie de la performance du contrôle fiscal suggérée.

Section 1 – Nécessité d'implication de tous les intervenants dans le processus du contrôle fiscal

Mis à part le service chargé des vérifications fiscales, les principaux intervenants dans le processus du contrôle fiscal sont :

- Le service des recoupements
- Le service de la programmation des vérifications fiscales
- Le service des monographies

L'implication de ces différents services est appelée à être améliorée afin de rendre leur action plus performante et d'une réelle valeur ajoutée à la mission du vérificateur.

Les méthodes d'analyse et de synthèse adoptées par ces différents intervenants sont amenées à être perfectionnées mais surtout modernisées.

§1 – Renforcement et réorganisation de la brigade de recoupements

A la lumière des entretiens effectués avec les responsables de la DGI, dans le cadre de la présente thèse, certains vérificateurs qualifient l'apport de l'action de la brigade

de recherches et de recoupements comme « inexistant ». Ce qui pousse à approfondir la réflexion sur ce constat préoccupant afin d'en tirer des conclusions permettant de dynamiser l'action de ce service.

Force est de constater que la première action à entreprendre vis-à-vis de la B.R.R. est la valorisation de ce service et des ressources humaines qui y travaillent.

Les conditions d'affectation des agents à ce service condamnent son rendement. Une démotivation à la base est acquise suite à cette affectation en tant que mesure quasi-disciplinaire.

D'où l'intérêt de changer cette vocation dans le critère d'affectation qui s'apparente à une mesure disciplinaire dans l'esprit des collaborateurs de l'administration fiscale beaucoup plus qu'à une attribution d'une mission intéressante, nécessitant des qualités personnelles particulières.

Cette valorisation passe également par l'organisation de tables rondes sur le rôle majeur des recoupements dans le succès du contrôle fiscal. Ces tables rondes auront pour objectif de rectifier l'image de ce service au sein de la DGI.

La valorisation en question traduit une reconnaissance à l'égard des inspecteurs opérant dans ce service.

La mise en œuvre de cette action portera ses fruits sans nul doute, cependant, elle doit être doublée d'une revalorisation du cadre de travail (locaux parfois déprimants) et de la motivation matérielle des agents en les intéressant aux objectifs de leur mission.

Quant aux outils de travail dont ce service devrait disposer, c'est essentiellement une base de données capable de traiter les informations fiscales recoupées, les vulgariser selon des paramètres précis d'un logiciel informatique préinstallé.

En outre, pour bien mener leur mission d'enquête et d'investigation sur le terrain, la B.R.R. doit être dotée de la logistique indispensable à la réalisation de ladite mission.

Parallèlement à tout ce qui a été cité ci-dessus, une mise à niveau des compétences déployées dans la B.R.R. par le moyen de formations pointues sur les techniques et

méthodes de recoupement afin de bien les préparer à faire face à cette mission combien décisive pour la performance du contrôle fiscal.

§2 – Orientation de la programmation des entreprises vers plus d'efficacité et de pertinence

La programmation des entreprises candidates à la vérification est un levier capital de la performance du contrôle fiscal. Elle doit être bien orientée et bien ciblée afin de ne pas se convertir en un véritable obstacle qui freine la performance en question au lieu de la favoriser.

La mission de programmation doit être orientée vers un meilleur ciblage du contrôle vers les contribuables à risques. En effet, c'est là où l'enjeu fiscal est important et où l'intervention de l'administration fiscale réussit sa portée dissuasive des fraudeurs. Sans quoi ces derniers sont de plus en plus excités par courir de plus amples risques sans considération aucune du paramètre du contrôle fiscal, mieux encore en échappant à tout contrôle.

Seulement, pour que la programmation soit orientée vers les contribuables engendrant un grand risque fiscal, l'administration fiscale doit doter ses collaborateurs d'outils de mesure de risques performants.

Rien ne doit être laissé au hasard, encore moins au tâtonnement, un intérêt prioritaire doit être accordé aux outils d'analyse-risque performants à mettre au service de la programmation.

De sérieux progrès doivent être réalisés afin de créer une réelle chaîne de qualité de contrôle fiscal et par là de sa performance.

Il est inutile d'enclencher une vérification dont le vérificateur ne voit aucun intérêt car cela brise sa motivation du moment qu'il est convaincu d'avance que son rendement sera brisé par un facteur qui lui échappe totalement, à savoir la non pertinence de la programmation. Il est à signaler que le vérificateur n'a pas la

possibilité de refuser une vérification même s'il est en mesure de prouver son inefficacité.

Dans le même ordre d'idées, la DGI témoigne d'une bonne volonté de conduire un changement au niveau de tous les maillons de la chaîne de la performance du contrôle fiscal. Ainsi, il ressort du rapport d'activité de l'année 2006 que plusieurs actions ont été entreprises. Il s'agit notamment de « *l'amélioration des méthodes de sélection des dossiers à vérifier par le ciblage des entreprises qui présentent des indices de fraude fiscale* »¹⁴.

Certes, cet effort porté sur la programmation des vérifications est louable, néanmoins, on ne dispose d'aucune précision ni sur la nature de l'amélioration des méthodes utilisées, ni sur le moyen de détermination des indices de fraude fiscale. Encore moins sur la base de données exploitée à cette fin.

Cette interrogation s'impose du fait que les vérificateurs contactés, dans le cadre de ma recherche, invitent toujours les responsables de la programmation à revoir leurs critères de sélection pour un meilleur rendement ainsi que, selon les mêmes, pour permettre une rotation suffisante des dossiers candidats à la vérification. Ils les invitent également à programmer des vérifications cohérentes pour plus d'efficacité, à titre d'exemple : contrôle de tout le groupe d'entreprises afin de maîtriser les relations intra-groupe.

§3 – Etablissement d'un référentiel monographique significatif et réel

Les monographies sectorielles ont toujours été jugées non pertinentes par les vérificateurs, ce qui explique d'ailleurs le non recours de ces derniers à ce moyen mis à leur disposition. Les agents de la vérification utilisent rarement, ou peut-être pas du tout, les études monographiques élaborées par un service mobilisé à cet effet. Mais finalement s'il maintient la même qualité de recherche, sa raison d'être serait-elle justifiée surtout si les vérificateurs continuent à choisir de passer outre l'exploitation de ces monographies ?

¹⁴ Rapport d'activité de la DGI de l'année 2006

En conséquence, l'établissement d'un référentiel monographique significatif et pertinent constitue un impératif immédiat et indispensable à la stratégie de la performance du contrôle fiscal. C'est un outil de base pour une vérification réussie que les vérificateurs ne peuvent ignorer

Les études monographiques et les guides sectoriels de contrôle permettent, d'une part, de donner au vérificateur une vision globale du secteur, d'autre part, d'orienter son action grâce aux indices de disparité détectés à partir de l'outil de comparaison aux normes sectorielles offert par les monographies sectorielles. C'est une préparation en amont de tout travail de vérification.

Toutefois, pour que cet outil soit à la disposition de l'ensemble des vérificateurs au niveau national, une base de données monographique doit leur être accessible par le biais d'une connexion réseau instantanée.

Section 2 – Le vérificateur, véritable manipulateur du succès du contrôle fiscal

Tous les maillons de la chaîne du contrôle fiscal, jouent un rôle déterminant dans la qualité et la performance du même. Toutefois, un seul maillon se situe au devant de la scène du contrôle pour confronter les contribuables : c'est le vérificateur.

En effet, le vérificateur est le véritable manipulateur du succès du contrôle fiscal, c'est pourquoi une attention particulière doit lui être accordée. Un intérêt particulier depuis son recrutement, passant par son accompagnement en formation, le suivi et l'encadrement de ses propres performances, jusqu'à son orientation vers le niveau de qualité du service fiscal exigée par les usagers de l'administration fiscale.

§1 – Le recrutement de bons vérificateurs : une mission cruciale

La mission de vérification est une grande responsabilité qui ne peut être confiée qu'à des professionnels très qualifiés aussi bien sur le plan technique que sur les plans personnel et humain.

Le contrôle fiscal est un examen professionnel qui nécessite :

- Une méthode, autrement dit, une démarche générale pour conduire l'examen ;
- Une technique et des outils à utiliser dans le cadre de la méthode.

D'où, le vérificateur doit être un professionnel compétent à double titre :

Sur le plan technique, il doit faire preuve d'une parfaite polyvalence, dans le sens d'une maîtrise satisfaisante à la fois du droit et de l'économie mais aussi des techniques fiscales, financières et comptables.

Force est de reconnaître que l'alliance entre ces différents domaines dans une même formation n'est pas chose aisée au Maroc. Ceci était l'exclusivité de la formation de fiscalistes de l'Ecole Nationale d'Administration qui a malheureusement fermé le cycle dédié à cette formation, qui était d'ailleurs assurée par les professionnels même de la DGI.

Actuellement, Le recrutement de vérificateurs se fait parmi des candidats à fort potentiel qui exercent déjà à la DGI et dont la compétence est reconnue grâce à leur affectation au service des vérifications.

Sur le plan personnel, le vérificateur doit être, avant tout, bien imprégné de valeurs morales fondamentales et indispensables à l'exercice de sa profession, à savoir l'intégrité, l'impartialité et l'honnêteté afin de ne jamais abuser de l'important pouvoir qu'il détient.

Ensuite, il doit faire preuve de bon sens ainsi que d'un bon relationnel car son métier exige beaucoup de négociation et de diplomatie ainsi qu'une bonne gestion de la psychologie des contribuables.

L'appréciation du vérificateur pourra ainsi porter non seulement sur son bagage technique et sur les connaissances qui lui permettent de détecter et de réprimer les manquements aux obligations fiscales, mais aussi sur sa capacité à faire face et à gérer la relation avec le contribuable, y compris dans un contexte de tension.

§2 – Consolidation de la formation des vérificateurs par une formation continue fructueuse

L'investissement en formation est un levier primordial de modernisation de la DGI en général et de la performance du contrôle fiscal en particulier.

L'accompagnement des vérificateurs par des séminaires de formation pointue renforce le développement de leur compétence.

En effet, l'organisation de formations au niveau national, dans le cadre de perfectionnement des techniques financières permet d'accompagner l'évolution croissante des méthodes adoptées dans le monde de l'entreprise,

Quant à la formation mise au profit des vérificateurs à l'étranger, elle leur offre une certaine ouverture d'esprit sur d'autres pratiques et d'autres systèmes fiscaux dans le cadre de l'échange d'expériences entre pays.

Que ce soit au Maroc ou à l'étranger, la formation permet au vérificateur d'actualiser ses connaissances déjà acquises, de développer de nouvelles compétences dans des domaines ignorés jusque là, de favoriser l'échange avec d'autres professionnels, à travers les débats animés au sein de l'espace de formation et enfin de renouveler le souffle des vérificateurs absorbés par les soucis quotidiens de la réalisation de leur mission.

§3 – Importance du suivi et encadrement du travail des vérificateurs

Le travail de vérification n'est pas un travail individuel du vérificateur qui mène la bataille en solitaire dont le but est d'importuner le contribuable et de découvrir des

anomalies et des irrégularités lui permettant de tirer le maximum de redressements dont dépendrait sa prime semestrielle.

Le travail de vérification est le travail de toute une équipe dont l'ambassadeur est le vérificateur et dont les hommes d'ombre sont le chef de brigade et le chef de service des vérifications.

Tout au long de la réalisation de sa mission, le vérificateur doit constamment être encadré par ses supérieurs, orienté par leurs conseils et éclairé par leur expérience en la matière.

Un bon suivi ainsi qu'un encadrement pertinent de cette mission favorisent la concertation interne autour de la mission à accomplir afin de rentabiliser au mieux le contrôle fiscal en question. Cette concertation est indispensable :

- d'abord, à l'assimilation du secteur d'activité dans lequel opère la société vérifiée ;
- ensuite, au choix de la méthode de vérification à adopter pour épargner au vérificateur de faire fausse route ;
- et enfin, à la maîtrise de la marge de manœuvre de tout vérificateur tenté par la corruption.

§4 – Orientation des missions vers la qualité du service rendu à l'utilisateur fiscal

A l'ère du marketing des services publics, le souci de la qualité du service fiscal rendu à l'utilisateur occupe une place importante dans la stratégie de la DGI.

Dans le contexte d'un contrôle fiscal, c'est la conviction du contribuable, que ledit contrôle s'est déroulé dans des conditions justes, équitables et surtout de bonne

communication, qui exprime sa reconnaissance de la qualité du service rendu dans le cadre de cette mission.

Au fait, la qualité est traduite également par l'expression d'une opinion responsable et indépendante, loin de toute intention de léser tant le contribuable que l'administration fiscale.

Les concepts de responsabilité et d'indépendance morale, trouvent leur fondement dans l'objectivité même du contrôle fiscal à savoir : "le contribuable est présumé être de bonne foi jusqu'à preuve du contraire". La devise en la matière est : défendre l'intérêt du Trésor public dans le respect des droits et des garanties du contribuable. Ce respect est le corollaire de la chaîne de qualité à promouvoir par le vérificateur.

C'est ainsi que la rentabilisation de la mission de contrôle fiscal ne doit, en aucun cas, se faire au détriment de la qualité du service rendu au contribuable durant le déroulement de cette mission.

Ainsi, il est fortement recommandé d'orienter le contrôle vers une démarche de qualité, à savoir une meilleure analyse des questions de principe et des problèmes de droit face à une législation complexe, parfois entravant au lieu de se limiter à une approche par les statistiques froides.

Section 3 - Mise en place d'un cadre juridique favorable à l'évolution du concept de contrôle fiscal

Un levier supplémentaire de performance qui constitue la pierre angulaire et le pilier central de la performance du contrôle fiscal est la mise en place d'un cadre juridique favorable à l'évolution du concept de contrôle fiscal.

En effet, l'amélioration du cadre juridique passe nécessairement par la simplification du système fiscal, la généralisation d'un contrôle fiscal systématique, la formalisation des droits et obligations des contribuables dans une charte et la mise en œuvre d'un recueil des décisions de toutes les instances de recours.

§1 – Simplification du système fiscal

Ces cinq dernières années, plusieurs mesures législatives ont contribué à l'amélioration de la performance du contrôle, notamment :

- octroi du droit de recours judiciaire à l'administration au même titre que le contribuable, aussi bien sur les questions de fait que de droit, suite à la décision de la CNRF ;
- taxation des redressements acceptés tacitement par les contribuables dans le cadre des procédures de rectification des impositions ;
- adaptation de la durée de vérification à la taille de l'entreprise : 6 ou 12 mois selon que le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 50 Millions de DH ;
- institution du droit du contribuable d'être assisté par un conseiller de son choix ;
- élargissement du champ d'investigation du contrôle aux comptabilités informatisées des entreprises ;
- institution en droit interne de l'échange d'informations avec les pays étrangers ;
- amélioration des modalités de remise des lettres de notification ;
- octroi au contribuable de la possibilité de recours direct devant le tribunal quand les décisions des commissions sont définitives;
- élargissement de la procédure accélérée aux sociétés en liquidation ou en redressement judiciaire ;
- instauration de la procédure contradictoire en matière de retenue à la source

sur les produits des actions, sur les produits de placement à revenu fixe, sur les profits sur cessions de valeurs mobilières et sur les produits bruts perçus par les personnes non résidentes ;

- obligation d'informer l'administration, préalablement à toute demande d'ouverture de la procédure de redressement ou de liquidation judiciaire des entreprises.

Force est de constater que les efforts fournis par la DGI pour l'amélioration de son cadre juridique sont une réelle avancée vers la performance du contrôle fiscal.

Il est à ajouter que, l'année 2007 a marqué les annales législatives, en raison de l'achèvement du code général des impôts.

Ce code a été pensé et initié des années auparavant, son adoption a nécessité des mesures préliminaires de simplification, d'harmonisation et de rationalisation prévues dans les différentes lois de finances précédentes

§2 – La généralisation d'un contrôle fiscal systématique

Un système de contrôle systématique doit être généralisé à toutes les entreprises selon une périodicité à fixer par la DGI en fonction de ses moyens humains et matériels.

Les sociétés conscientes du paramètre du contrôle fiscal à prendre en considération seraient plus réticentes vis-à-vis du recours aux pratiques frauduleuses qu'elles avaient l'habitude d'adopter dans le passé.

L'instauration d'une telle disposition limitera conséquemment la marge de manœuvre de la fraude et rassurera les bons citoyens dotés d'un civisme fiscal développé.

Parallèlement, le contrôle fiscal systématique contribuera au règne d'une saine concurrence entre les opérateurs du tissu économique.

Autrement dit, le contrôle doit protéger le "contribuable citoyen" et assurer le respect des règles de la concurrence loyale.

§3 – Formalisation des droits et obligations des contribuables dans une charte

Au Maroc, on ne parle pas encore d'établir une « charte du contribuable » mais à mon avis, il est temps de s'inspirer du modèle français pour formaliser les droits et obligations des contribuables afin de stimuler leur civisme.

En France, la « charte du contribuable » récapitule de façon claire et synthétique, autour d'idées simples mais fondatrices, les droits et les devoirs des contribuables vis-à-vis de l'administration fiscale.

C'est un outil de marketing fiscal par excellence dont l'ambition selon les termes de la charte du contribuable est « de trouver le juste équilibre entre l'exercice légitime de la mission du service public fiscal et les attentes, tout aussi légitimes, qui sont les vôtres et d'ancrer cet équilibre dans une relation apaisée et fondée sur la confiance mutuelle »¹⁵.

A travers cette charte, l'administration fiscale française ne cesse de rappeler au contribuable ses devoirs et obligations en même temps qu'elle le sensibilise au fait qu'il constitue son centre d'intérêt et qu'elle est toujours disposée à faire tout pour lui rendre le meilleur service possible. Une idée maîtresse est véhiculée dans cette charte et ce, du début jusqu'à la fin, c'est le réel partenariat entre les parties et la conjugaison des efforts mutuels.

D'ailleurs cela est fortement exprimé et ce, dès le préambule de la charte en question qui stipule :

¹⁵ La charte du contribuable de la DGI française

« Préambule**Une administration qui vous simplifie la vie****Un contribuable citoyen****Une administration qui respecte les personnes et les droits****Un contribuable coopératif****Une administration équitable****Un contribuable loyal »¹⁶****§4 – Mise en œuvre d'un recueil des décisions de toutes les instances de recours**

Bon nombre des vérificateurs consultés dans le cadre de mon investigation ont épousé l'idée d'un recueil des décisions de toutes les instances de recours. Certains d'entre eux l'ont même identifié en tant que levier de performance du contrôle fiscal tellement ils subissent cette absence de communication. Il est à reconnaître que les vérificateurs ont abordé cette question pour en faire un outil au service de leurs propres besoins. A aucun moment, ils n'ont évoqué une publication de ces décisions pour la mettre au service des contribuables tellement ils jugent cette idée très intéressante déjà pour leur propre besoin de consultation de ces décisions. D'où, l'utilité de ce recueil s'avère évidente pour les contribuables.

Il est à constater que certains vérificateurs soucieux de l'intérêt de l'administration fiscale ignorent que la mise en œuvre du recueil des décisions de toutes les instances (CLT, CNRF, juridictions...) constitue un levier important pour le rétablissement de la confiance entre l'administration fiscale et ses usagers.

Grâce à la transparence témoignée par la publication d'un recueil des décisions prises dans des contextes litigieux qui ne sont étrangers à aucun contribuable, ce dernier pourra mieux prévenir ses risques et éviter de tomber dans des répétitions d'irrégularités déjà tranchées. Il pourra même prendre connaissance des fondements des décisions publiées afin de bien assimiler les situations de conflits en question au lieu de subir des décisions toutes faites.

¹⁶ Op. cit. p 90.

CHAPITRE 2 – UNE MEILLEURE GARANTIE DES DROITS DU CONTRIBUABLE : **CONDITION INCONTOURNABLE D’ADHESION AU CONCEPT DU CONTROLE FISCAL**

Le contrôle fiscal est la conséquence du système fiscal libéral fondé sur la déclaration. Cette dernière ne peut être sincère et réelle que grâce à l’adhésion du contribuable au système fiscal mis en place.

L’administration fiscale est consciente de l’importance non seulement du consentement du contribuable à l’impôt mais aussi de l’acceptation spontanée du contribuable de tous les moyens mis en œuvre pour le contrôle de ses déclarations.

Face à cette situation, la DGI déploie beaucoup d’efforts afin d’être à la hauteur des attentes des contribuables et ce, notamment par un équilibre entre les pouvoirs étendus de l’administration et les garanties offertes au contribuable, une ouverture de l’administration fiscale sur les concepts modernes du monde des entreprises et enfin par le biais d’un véritable partenariat public-privé pour un service fiscal performant.

Section 1 – Un équilibre entre pouvoirs étendus de l’administration et garanties offertes au contribuable

La Direction Générale des Impôts dispose de pouvoirs étendus. Qu’il s’agisse de procédures de recherche, de contrôle, de redressement, de sanction ou de recouvrement, le contribuable est cerné par les murailles du Code général des impôts (CGI) et du Livre des procédures fiscales (LPF).

Aux pouvoirs étendus de l’administration fiscale doivent correspondre des garanties reconnues au contribuable, liées au comportement de l’administration et aux possibilités de recours contre les décisions qu’il jugerait non fondées. Il en va du respect des libertés individuelles.

§1 – Les garanties du contribuable face aux droits de l'administration

L'incitation à un meilleur équilibre entre les droits de l'administration et les garanties offertes au contribuable passe d'abord par une bonne assimilation de ces deux paramètres indispensables à la performance du contrôle fiscal.

1 – Pouvoirs de l'administration

Les pouvoirs étendus de l'administration fiscale sont réglementés par la loi et consignés dans le CGI, ils portent généralement sur quatre catégories :

a - Pouvoir d'exercer le droit de communication

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

En vertu des dispositions de l'article cité ci-dessus, l'administration fiscale peut demander à tout organisme soumis au contrôle de l'Etat et à toute personne physique ou morale exerçant une activité passible des impôts, la communication de tous les livres et documents dont la tenue est rendue obligatoire par la loi en vigueur et utiles au contrôle de l'impôt.

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

b - Pouvoir d'exercer le droit de constatation

A compter du 1^{er} Janvier 2007, suite aux dispositions de la loi de finances pour l'année budgétaire 2007, l'administration fiscale peut exercer un « droit de constatation », en vertu duquel elle peut demander aux contribuables de se faire présenter les factures, livres, registres et les documents professionnels se rapportant

à des opérations ayant ou devant donner lieu à facturation, et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation pour rechercher les manquements aux obligations prévues par la loi en vigueur.

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

c - Pouvoir de contrôler

En vertu des dispositions de l'article 210 du CGI, les agents de l'administration fiscale sont dotés du droit de contrôler les déclarations et les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits et taxes du contribuable qu'ils vérifient.

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

d - Pouvoir d'appréciation de l'administration

Pouvoir régi par l'article 213 du CGI, le pouvoir d'appréciation de l'administration laisse la possibilité à cette dernière de déterminer une nouvelle base d'imposition d'après les éléments dont elle dispose et ce, 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.

2 – Garanties du contribuable :

Force est de reconnaître que l'administration fiscale dispose de prérogatives étendues, néanmoins le contribuable n'est pas dépourvu de garanties qui assurent sa protection contre tout débordement ou arbitraire, dont le formalisme exprime à la fois une contrainte et une protection.

Les garanties offertes au contribuable se résument dans :

a - Droit à l'information

Il s'agit d'une forte garantie des droits du contribuable, le droit à l'information lui permet de prendre connaissance de tous les actes de l'administration à son égard afin qu'il ait l'occasion de justifier sa position. Le droit à l'information est considéré comme la constante de tous les actes liés à l'exercice des droits de l'administration. En effet, il est fait obligation à l'administration fiscale d'informer le contribuable de la nature ainsi que de la teneur des renseignements détenus par elle, recueillis dans le cadre du droit de communication.

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

Par ailleurs, en matière de vérification de comptabilité, l'envoi d'un avis de vérification est formellement prescrit, sous peine de nullité de la procédure, par la loi fiscale. A cela s'ajoute l'obligation d'information de la clôture et des résultats du contrôle.

b - Garantie liée à la limitation temporelle

Cette garantie découle du principe que le droit de contrôle de l'administration est limité dans le temps. Elle concerne aussi bien la durée de vérification que la période concernée.

*** Durée de la vérification :**

Tel que signalé précédemment, la vérification de comptabilité est limitée dans le temps, en fonction du montant du chiffre d'affaires, hors taxe sur la valeur ajoutée, déclaré :

- Six (6) mois pour les entreprises dont le montant du C.A. déclaré (hors taxe sur la valeur ajoutée), au titre des exercices soumis à la vérification est inférieur à cinquante (50) millions de dirhams ;
- Douze (12) mois pour les entreprises dont le C.A. déclaré (hors taxe sur la valeur ajoutée) au titre de l'un des exercices soumis à la vérification, est supérieur à cinquante (50) millions de dirhams.

*** Période soumise à vérification :**

L'exercice du droit de contrôle par l'administration fiscale est confronté à la limitation imposée par la prescription. Ainsi, le droit de réparation des erreurs, omissions ou insuffisances est fixé au 31 décembre de la quatrième année, suivant celle au titre de laquelle l'imposition est émise.

c - Garanties procédurales :

Ces garanties sont celles qui protègent le mieux les contribuables et par conséquent, aux yeux de ces derniers, ce sont les plus importantes. Elles encadrent essentiellement la vérification de la comptabilité, depuis son déclenchement, pendant son déroulement et après sa clôture. Ainsi, toute proposition de redressement doit être effectuée dans le cadre d'une procédure assise sur le principe du contradictoire : procédure contradictoire de redressement. Cette procédure prévoit un débat contradictoire matérialisé par une 1^{ère} notification de l'administration fiscale, à travers laquelle elle porte à la connaissance du contribuable le résultat du contrôle puis elle l'invite à confirmer ou infirmer les redressements en question dans une lettre écrite afin de formuler ses observations sur les éléments notifiés. Ensuite, une 2^{ème} notification est envoyée au contribuable dans le cadre du débat engagé à laquelle le contribuable doit répondre à nouveau.

Cette procédure contradictoire octroie au contribuable l'occasion de se défendre et d'apporter les preuves nécessaires pour inviter l'administration à abandonner les redressements non fondés.

Cette procédure constitue une véritable démocratie où le contribuable ne subit pas des prises de position, au contraire, il exprime son point de vue librement et amène parfois l'administration à réviser ses propositions de redressement à la baisse.

§2 – Amélioration de la communication institutionnelle

La promotion du civisme fiscal et de l'acceptation de l'impôt ne peut être atteinte que grâce à une bonne diffusion de l'information ainsi que par la prestation d'un service de meilleure qualité.

A ce sujet, la DGI s'est déjà engagée dans le chantier de l'information du grand public en empruntant divers canaux d'information.

1 - Mass médias

D'une part, la presse écrite est utilisée pour informer les usagers des nouveautés au sein de la DGI, à travers les insertions qui viennent rappeler aux citoyens les échéances fiscales qui les concernent.

D'autre part, la télévision et la radio sont mises à contribution grâce à la réalisation d'émissions traitant des sujets fiscaux touchant un large public de téléspectateurs.

Parallèlement, la communication externe du grand public ne saurait occulter l'utilisation du réseau Internet.

Actuellement, la DGI est présente sur Internet à travers son site web et celui du Ministère des Finances et de la Privatisation. Plusieurs rubriques intéressant les contribuables y sont mises à jour, notamment :

- les différents textes fiscaux ;
- les questions de principe : Cette rubrique regroupe une sélection des questions posées par les contribuables et les réponses de la DGI ;
- les rapports d'activité ;
- les organigrammes et annuaires ...

L'année 2005 a également été consacrée à l'élaboration du contenu du nouveau portail Internet de la DGI qui regroupera un site informationnel et des télé-services (Télé-déclaration et télépaiement de la TVA, télé-déclaration de l'IR source, assistant pour la déclaration IR).

Les publications informationnelles, quant à elles, sont un outil additionnel qui contribue à l'amélioration de la communication institutionnelle (dispositif d'incitations fiscales, guide fiscal)

2 - Information des partenaires :

Les actions de la DGI entreprises dans le cadre de la concertation et de l'écoute des opérateurs économiques, sont à renforcer par l'organisation de plus en plus de rencontres thématiques fiscales auprès de :

- La Chambre Française du Commerce et d'Industrie au Maroc ;
- La Chambre Espagnole du Commerce et d'Industrie au Maroc ;
- La Chambre Belgo- Luxembourgeoise du Commerce et d'Industrie au Maroc ;
- La Chambre de Commerce, d'Industrie et de Services de Rabat ;
- La Chambre d'Artisanat de Casablanca ;
- La Confédération Générale des Entreprises du Maroc ;
- L'Ordre des Experts Comptables ...

En matière de communication sur le contrôle fiscal, il est souhaitable que les opérations de communication ne se bornent pas à la communication de montants de droits émis et recouverts. Certes, ce chiffre est important, et les médias le retiennent volontiers pour le transmettre au grand public. Pour autant, il ne saurait à lui seul refléter la diversité des situations. D'où d'autres éléments devraient être communiqués pour une plus grande transparence.

S'agissant de la relation individuelle entre le vérificateur et le chef d'entreprise, des améliorations sont possibles, même si la tension entre le contrôleur et le contrôlé est pour une part, inhérente à l'exercice du contrôle.

§3 – Transparence des données relatives au contrôle fiscal

La DGI a réalisé un pas très important dans la transparence de ses résultats grâce à la publication des données relatives au contrôle, c'est ainsi qu'il est publié dans le rapport d'activité de la DGI, les rendements en termes de droits émis, leur répartition par motif de taxation ainsi que le rendement en termes de droits recouverts.

Rendements en termes de droits émis

Rubriques	2004	2005	Variation en %
Nombre de dossiers taxés	682	685	0,43%
Rendement (DH)			
- Principal	1.315.945.211	2.422.350.086	84,07%
- Pénalités	402.624.946	526.896.675	30,86%
Total Rendement	1.718.570.157	2.949.246.761	71,61%

La répartition des droits émis, par motif de taxation :

Libellés	2004	2005	Variation en %
Dossiers réglés à l'amiable	860.892.913	2.088.924.905	142,64%
Dossiers taxés d'office et suite à décision CNRF.	857.677.244	860.321.856	0,30%
Total Rendement	1.718.570.157	2.949.246.761	71,61%

Rendement en termes de droits recouverts

Rubriques	2004	2005	Variation en %
Droits recouverts	1.128.956.304	1.876.601.171	0,66%

A côté de cela, la DGI a publié également les données relatives aux moyens humains mis en œuvre pour réaliser les rendements ci-dessus :

Libellé	Réalisations 2005	Réalisations 2006
Nombre de dossiers vérifiés	1180	1199
Effectif des vérificateurs opérationnels	231	224

Néanmoins, l'effort de transparence des données liées au contrôle fiscal doit être consolidé et renforcé par la publication des indicateurs de mesure de la performance du contrôle fiscal tels que :

- Nombre d'entreprises vérifiées / nombre global d'entreprises existantes
- Nombre d'entreprises vérifiées / Nombre de vérificateurs
- Droits recouverts / Redressements globaux notifiés
- Fréquence de vérification / durée d'existence de l'entreprise
- Accords à l'amiable / Nombre d'entreprises vérifiées
- Durée moyenne de liquidation de toute la procédure de vérification depuis l'envoi de l'avis de vérification jusqu'à l'obtention de la décision de la CNRF

§4 – L'élaboration des indicateurs de mesure nécessaires à l'évaluation de la performance du contrôle fiscal

L'absence d'indicateurs pertinents de mesure de la performance du contrôle fiscal me pousse, tout d'abord, à délimiter les indicateurs en question, à définir leurs objectifs et enfin à suggérer des indicateurs à partir des exemples concrets tirés de l'expérience française en la matière.

Les indicateurs de mesure sont une représentation chiffrée mesurant la réalisation de l'objectif précédemment défini. Ils permettent d'apprécier, le plus objectivement possible, l'atteinte d'une performance.

Les indicateurs doivent être :

- pertinents, c'est-à-dire permettre d'apprécier les résultats réellement obtenus. (cohérents avec l'objectif, se rapportant à un aspect substantiel du résultat attendu, permettant de porter un jugement, évitant les effets contraires à ceux recherchés) ;
- utiles (disponibles à intervalles réguliers, se prêtant à des comparaisons, exploités par les administrations, compréhensibles) ;
- solides (pérennes, de fiabilité incontestable, tout en étant élaborés à un coût raisonnable) ;
- vérifiables et auditables

Le ou les indicateurs associés à un objectif doivent se rapporter à un aspect substantiel du résultat attendu, et non à un aspect marginal qui ne rend que très partiellement compte de ce résultat.

- Au-delà de son rapport logique avec l'objectif, l'indicateur doit permettre d'apprécier l'amélioration de la situation visée par l'objectif et de mesurer effectivement la performance à laquelle on s'intéresse
- L'indicateur ne doit pas être susceptible d'induire des comportements qui améliorent l'indicateur mais dégradent par ailleurs le résultat recherché. Un des moyens pour neutraliser un possible effet pervers consiste à associer un second indicateur au premier, permettant d'équilibrer l'ensemble.

Exemple : Pour mesurer la réalisation de l'objectif « réduire la durée des procédures judiciaires », le seul indicateur « durée moyenne des affaires achevées dans l'année » est porteur d'effets pervers. En effet, il pourrait conduire à ne pas traiter rapidement les affaires anciennes et à ne traiter que les « dessus de pile », seules les affaires achevées étant prises en compte dans l'indicateur.

Il convient donc, pour éviter cet effet pervers, de retenir un second indicateur : « ancienneté moyenne des affaires en cours au 31 décembre »¹⁷

¹⁷ Le Ministre d'Etat, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, le secrétaire d'Etat au budget et à la réforme budgétaire, la commission des finances de l'assemblée nationale, la commission des finances du sénat, la cour des comptes et le comité interministériel d'audit des programmes, « La démarche de performance : Stratégie, objectifs, indicateurs », juin 2004, p28.

Les indicateurs de mesure peuvent être classés selon les objectifs tracés :

1 - Objectifs de qualité de service : Ce sont des objectifs ayant pour but d'améliorer la qualité de service rendu, ils énoncent la qualité attendue du service rendu à l'utilisateur, c'est-à-dire l'aptitude du service à satisfaire son bénéficiaire, qu'il soit usager au sens strict ou assujéti.

Objectif : Améliorer la collaboration avec les agents fiscaux

Indicateur : Taux d'utilisateurs se déclarant satisfaits des conditions du contrôle fiscal.

2 - Objectifs d'efficacité socio-économique : Ils énoncent le bénéfice attendu de l'action de l'Etat pour le citoyen en termes de modifications de la réalité économique, sociale environnementale, culturelle, sanitaire... dans laquelle il vit, résultant principalement de cette action.

Lorsque la mesure des infractions se fait à l'occasion de l'activité de contrôle, et que cette dernière peut donner lieu à des ciblage plus ou moins pertinents, il n'est pas possible sans risque d'effet pervers d'avoir un objectif de diminution des infractions. On peut en revanche retenir un objectif d'amélioration de l'efficacité ou de la pertinence des contrôles, mesuré par un taux ou un volume d'infraction en augmentation

Objectif 1 : Mieux cibler les contrôles, à partir d'un dispositif d'évaluation du risque

Indicateur 1 : Montant moyen des droits redressés par agent ;

Objectif 2 : Renforcer le recouvrement offensif et la lutte contre les fraudes fiscales

Indicateur 2 : Taux net de recouvrement des créances de contrôle fiscal

3 - Objectifs d'efficacité de la gestion : Ils expriment l'optimisation attendue dans l'utilisation des moyens employés en rapportant les produits obtenus aux ressources consommées. L'objectif permet de montrer que, pour un niveau donné de

ressources la production de l'administration peut être améliorée ou que, pour un niveau donné de production, les moyens employés peuvent être réduits.

Cibler les ressources disponibles sur les secteurs réputés les plus frauduleux

Objectif 1 : Renforcer le recouvrement offensif et la lutte contre les fraudes fiscales

Indicateur 1 : Pourcentage des contrôles réprimant les fraudes les plus graves

Objectif 2 : Mieux utiliser le potentiel des vérificateurs

Indicateur 2 :

- Temps consacré aux enquêtes, collecte des informations de base.
- Temps consacré au suivi du recouvrement des créances de contrôle fiscal

Objectif 3 : Optimiser la répartition des vérificateurs par rapport aux entreprises représentant le plus de risque de fraude

Indicateur 3 :

- Proportion des contrôles débouchant sur des pénalités fiscales importantes et/ou sur des propositions de poursuites pénales
- Coût de gestion moyen du dossier fiscal d'une grande entreprise

4 - Objectifs d'efficacité socio-économique en matière d'information et de communication :

Certaines fonctions, mutualisées dans une fonction de soutien pour des raisons d'efficacité et d'économies d'échelle, ont une incidence sur la collectivité et les citoyens et peuvent donc se voir assignés des objectifs d'efficacité socio-économique

Objectif : Améliorer l'information des publics cibles

Indicateur-type :

- Part des personnes se déclarant bien informées sur une politique ou un dispositif précis, par rapport à l'ensemble d'un public cible
- Part des personnes interrogées connaissant une réglementation précise

- Proportion du public cible déclarant avoir modifié son comportement suite à une campagne d'information

5 - Objectifs de qualité de service en matière de la fonction de réglementation :

Objectif : Faciliter l'accès aux textes

Indicateur : Délai de mise en ligne des circulaires

Comment garantir l'utilité des indicateurs ?

- Un indicateur disponible à intervalles réguliers : Il doit être disponible annuellement. Exceptionnellement, en raison du coût de production élevé d'une enquête lourde sur une population de bénéficiaires par exemple, l'indicateur peut être renseigné à intervalles plus espacés.
- Un indicateur se prêtant à des comparaisons, dans le temps, dans l'espace et entre acteurs.

Comment construire des indicateurs solides ?

- **Un indicateur pérenne et indépendant des aléas d'organisation** : Le mode de collecte de l'indicateur ne doit pas être dépendant des changements d'organisation. L'existence d'une structure centrale dédiée au traitement des remontées d'informations sur les performances, telle qu'une cellule de contrôle de gestion, peut garantir cette pérennité.
- **Un indicateur de fiabilité incontestable** : La fiabilité d'un indicateur constitue un critère de choix essentiel. Cette fiabilité repose sur la sûreté du dispositif de mesure et l'absence de biais ou la portée limitée des biais connus
- **Sûreté du dispositif de mesure** : Un indicateur doit être, autant que possible, extrait automatiquement d'un système de gestion ou bien résulter d'enquêtes conduites par des organismes internes ou externes spécialisés.
- **Un indicateur élaboré à un coût raisonnable** : L'indicateur doit être obtenu à un coût proportionné à l'utilité des informations que l'on en retire.

L'extraction automatisée, à partir des applications de gestion, des données nécessaires à la mesure des indicateurs est un bon moyen de réduire son coût tout en augmentant sa fiabilité.

Section 2 – Ouverture de l'administration fiscale sur les concepts modernes du monde des entreprises

La modernisation de l'administration passe nécessairement par son ouverture sur le monde des entreprises avec ses concepts modernes d'audit et de finances et ses pratiques de performance.

§1 – Passage de la notion de contrôle fiscal à celle de l'audit fiscal externe

Le contrôle fiscal est une appellation à connotation coercitive. Cette dénomination devrait céder la place en faveur de celle d'audit fiscal externe.

En effet, ce dernier incarne le sens d'assistance et d'accompagnement, objectif entre autres, assigné à la mission de contrôle fiscal. En empruntant au secteur privé des concepts financiers d'audit et des méthodes d'évaluation par objectifs, la performance du contrôle fiscal sera remarquablement renforcée. Ainsi, les normes d'audit se situent dans la réalisation des quatre notions suivantes :

- Notions d'efficacité ;
- Notions d'efficience ;
- Notions de pertinence ;
- Notions d'économie.

La performance peut s'analyser suivant deux critères, à savoir :

- l'efficacité qui définit dans quelle mesure l'objectif est atteint, quels que soient les moyens mis en jeu ;
- la productivité qui compare les résultats produits aux moyens engagés.

Autrement dit, la performance c'est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé.

Le choix d'objectifs effectué doit permettre de traduire, de manière équilibrée, trois dimensions de la performance :

- **Des objectifs d'efficacité socio-économique répondant aux attentes du citoyen :** Ces objectifs visent à modifier l'environnement économique, social, écologique, sanitaire, culturel, etc. Ils indiquent non pas ce que fait l'administration (ses produits), mais l'impact de ce qu'elle fait (ses résultats socio-économiques) ;
- **Des objectifs de qualité de service intéressant l'utilisateur :** L'utilisateur peut être un usager externe (utilisateur d'un service public fiscal) ou, dans le cas de programmes de fonction de soutien (de gestion des moyens), un usager interne (les services des programmes soutenus) ;
- **Des objectifs d'efficacité de la gestion intéressant le contribuable :** Ces objectifs tendent, pour un même niveau de ressources, à accroître les produits des activités publiques ou, pour un même niveau d'activité, à nécessiter moins de moyens.

Il est préférable de ne pas rapporter les résultats socio-économiques aux moyens afin de bien distinguer les objectifs d'efficacité socio-économique et les objectifs d'efficacité de la gestion : les premiers visent à accroître l'efficacité socio-économique des services produits par l'administration en améliorant leur conception et leurs dispositifs de mise en œuvre, alors que les seconds visent à rendre ces services de moindre coût, en améliorant par exemple l'allocation des moyens au regard des besoins ou la qualité de la gestion des ressources humaines.

Aussi la démarche qualité est-elle très recommandée pour le renforcement de la performance du contrôle fiscal. Ainsi, une évaluation de la mission de contrôle fiscal par le contribuable contrôlé (à la fin de toute la procédure) serait d'un grand intérêt pour l'administration fiscale afin qu'elle puisse mesurer l'action de ses agents ainsi que prendre connaissance de la perception du contrôle en question par les contribuables. Cet exercice apportera un bon éclairage à l'administration fiscale désireuse d'améliorer son rapport avec ses usagers.

Certes, le résultat de cette évaluation est à exploiter et à analyser avec précaution, néanmoins, il demeure révélateur de bien des vérités. Si l'administration fiscale l'exploite à bon escient, elle pourra en ressortir de vrais leviers de performance du contrôle fiscal.

Dans le même ordre d'idées, la notion de « client » devrait se substituer à celle de contribuables car « client » fiscal implique systématiquement un service rendu de qualité, une relation personnalisée et un accompagnement pertinent.

§2 – Nécessité de recours à l'expertise extérieure pour des domaines pointus ne relevant pas des compétences de la DGI

Faute de ne pouvoir maîtriser tous les domaines d'activité de ses usagers, je suggère que l'administration fiscale recourt à l'expertise extérieure pour des domaines pointus ne relevant pas de sa compétence afin d'une part, de ne pas léser les contribuables suite à une prise de position non fondée scientifiquement ou bâtie sur des hypothèses et d'autre part, afin d'améliorer la performance de son intervention.

Le recours à l'expertise extérieure constitue un axe d'amélioration très primordial.

En effet, le recours à des contractuels dans certaines spécialités (informaticiens, juristes, comptables, ingénieurs...) apparaît comme un moyen de résoudre rapidement, et à moindres frais pour la collectivité, le problème de l'asymétrie d'expertise entre les administrations et les entreprises.

En effet, l'absence d'asymétrie d'expertise évoquée précédemment expose le contribuable à voir certains vérificateurs « créer des méthodes » qui ne respecteraient pas l'état de l'art dans le domaine abordé.

Par ailleurs, l'absence de recours à l'expertise extérieure est préjudiciable à l'efficacité du contrôle fiscal. Dans un monde complexe, l'administration ne peut tout savoir sur des sujets techniques parfois ardu, susceptibles d'avoir une incidence fiscale.

D'ailleurs, l'ouverture de l'administration fiscale sur l'extérieur constitue en France un levier de changement, c'est déjà un engagement que la DGI française a pris dans son contrat de performance pour 2003-2005. C'est ainsi que « la DGI mettra en place un Conseil consultatif, composé de personnalités extérieures qualifiées issues de divers horizons (universitaires, administrations étrangères, entreprises, associations,...) afin d'aider la DGI à être plus à l'écoute de ses partenaires, plus transparente dans son fonctionnement interne et plus efficace. Cet organisme aura un rôle de conseil et d'expertise sur toutes les politiques et axes stratégiques déployés à la DGI. Ses membres seront nommés par le directeur général à titre individuel et non au titre d'institutions qu'ils représenteraient.

Ce conseil consultatif donnera des avis et recommandations sur la mise en œuvre du contrat de performance, sur le rapport de performance, la pertinence des stratégies en phase d'exécution au vu des résultats intermédiaires, les actions et les progrès en matière de simplifications, d'organisation, de gestion, de formations,.... »¹⁸

§3 – Création d'une instance de médiation et de conciliation entre l'administration fiscale et les contribuables

Force est de constater que la tendance de l'administration fiscale dans ses missions de contrôle est orientée vers la négociation, ainsi que vers la conciliation entre les intérêts de l'administration et ceux du contribuable.

D'ailleurs, ceci est d'autant plus confirmé à travers l'évolution des dossiers réglés à l'amiable entre 2004 et 2005. En effet, ces dossiers ont généré des droits émis de 2.088.924.905 Dh en 2005 contre 860.892.913 Dh en 2004 soit une augmentation de 142,64%. Cette évolution salubre témoigne d'une forte volonté de la DGI de s'inscrire dans une logique de concertation, de négociation ainsi que des règlements des différends à l'amiable.

La négociation en question est déjà initiée de manière spontanée dans l'ensemble des brigades de vérification à travers l'invitation des contribuables contrôlés au service des vérifications pour discuter des différents chefs de redressements et

¹⁸DGI Française, Contrat de performance pour 2003-2005

surtout dans le but de trouver un terrain de conciliation entre les positions des deux parties. Cette pratique n'engage le contribuable en rien du moment qu'elle se situe dans une phase parallèle à la procédure contradictoire qui est en cours. L'organisation de réunions ne suspend pas la procédure. Par ailleurs, ces réunions à caractère plus ou moins officieux ne représentent aucun vice de procédure pour l'administration. Aussi sont-elles fortement appréciées par les contribuables qui mesurent de manière concrète l'effort de modernisation et de dialogue fourni par la DGI.

Ceci étant, il serait très intéressant, pour rendre son action la plus performante possible, que l'administration fiscale officialise cette pratique et la formalise afin de lui rendre toute la force dont elle dispose. Le contribuable quant à lui, ne peut que rendre hommage à cette avancée de la DGI qui lui épargnera toute la lenteur et l'incertitude des recours devant la CLT et la CNRF.

Section 3 – Un partenariat public – privé pour un service fiscal plus performant lors du contrôle fiscal

§1 – Transition du contrôle répressif vers un contrôle de partenariat

L'administration fiscale est d'office un partenaire permanent des entrepreneurs. Que l'entreprise soit l'œuvre d'une personne physique ou qu'elle prenne la forme de société à responsabilité limitée ou de société anonyme ou autre, l'administration fiscale demeure le fidèle associé qui ne cède jamais sa participation dans les bénéfices de cette entreprise. Pour les personnes physiques, le partenariat de l'administration fiscale est assuré par un prélèvement sur les revenus à un taux qui atteint parfois 42%. Quant aux sociétés, le partenariat de l'administration fiscale se concrétise par un taux de prélèvement de 35% sur les bénéfices de ces sociétés.

Ainsi, ce partenariat de l'administration fiscale traduit par la participation dans les bénéfices de l'entreprise, l'oblige à étendre ledit partenariat à tous les autres domaines, y compris celui de contrôle et d'audit. D'où le contrôle exercé par l'administration fiscale devrait être celui accompli par un partenaire qui cherche à

orienter, à accompagner et à assister ses autres partenaires et ce, pour l'accomplissement d'un objectif ultime à savoir la rentabilité. De plus gros bénéfices pour la société signifient systématiquement un plus grand gain pour l'administration fiscale.

L'ère du contrôle répressif est révolue, l'administration fiscale a dépassé cette logique en faveur d'une autre plus moderne et plus efficace qu'elle est invitée à renforcer. Par conséquent, le partenariat constitue ainsi le vrai levier de la performance globale de la DGI.

§2 – Le système fiscal, avantage compétitif ou facteur dissuasif des investisseurs

Il est à préciser que le premier souci d'un investisseur c'est d'abord le système fiscal en vigueur dans le pays, y compris la garantie de ses droits en cas de litige ou de divergence avec l'administration fiscale et plus spécialement en cas de contrôle fiscal. Ce qui met l'accent sur ce paramètre comme avantage compétitif pour un investisseur l'aidant dans son choix d'implantation.

Dans ce sillage, nul doute que les recettes fiscales jouent un rôle fondamental dans la dynamisation des finances publiques mises au service du développement économique et social du pays. Ce qui constitue une priorité nationale afin de favoriser l'environnement global aux investisseurs face à la concurrence forcenée que se font les Etats pour attirer les entreprises.

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

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

fiscalité basée sur la transparence, la simplification et la rationalité... ».

- recommandations issues des travaux des « assises nationales sur la fiscalité au Maroc »¹⁹, qui ont réuni des professionnels de l'administration fiscale (nationaux et étrangers), membres des institutions internationales, parlementaires, universitaires, juges, représentants d'organisations professionnelles et syndicales...

Ainsi, les lois de finances suivantes ont été l'occasion d'importantes légiférations dont le but est de mettre en place un système fiscal moderne : rationalisé et aménagé, simple et harmonisé²⁰ (harmonisation interne des dispositions régissant les impôts et taxes qui le forment, et externe avec les autres lois et réglementations notamment, la loi comptable, la loi des sociétés et le code de recouvrement des créances publiques).

Au niveau international :

Conventions fiscales internationales :

- Entrée en vigueur de 7 nouvelles conventions, portant à 35, le nombre total des conventions (Chine, République Tchèque, Turquie, Autriche, Malaisie, Koweït, Sénégal)
- Révision des anciennes conventions fiscales dont une est entrée en vigueur (Roumanie) et deux autres ont été signées en 2006 (Finlande et Belgique).

Coopération fiscale internationale:

- Renforcement de la coopération internationale avec les administrations fiscales partenaires et les organisations internationales, afin de s'enquérir des meilleures pratiques internationales;

¹⁹ Assises nationales sur la fiscalité au Maroc tenues à Rabat les 26 et 27 Novembre 1999.

²⁰ Intervention du Directeur Général des Impôts Mr Noureddine BENSOUDA devant l'Association Marocaine des Industries du Textile et de l'Habillement le 16-01-2007.

- La DGI a activement contribué à la création de la branche marocaine de l'Association Fiscale Internationale (I.F.A), dont elle assure le Secrétariat général ;
- Le Maroc a abrité un séminaire des Directeurs du CREDAF sur le thème: «le dispositif de lutte contre la fraude fiscale internationale» ;
- La DGI a participé activement aux travaux de la deuxième réunion du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale qui ont abouti à la mise à jour du modèle de convention fiscale des Nations Unies.

§3 – Un environnement fiscal plus simple et plus harmonisé au service des investisseurs

L'élaboration du Code Général des Impôts traduit une véritable volonté de l'administration fiscale d'offrir aux investisseurs un système plus simplifié et surtout plus harmonisé. En outre, la prise en charge du recouvrement de l'I.S. et de la T.V.A. par la DGI ne fait que renforcer le souci de la DGI de simplification des procédures au profit des investisseurs.

A côté de cela, l'introduction de nouvelles mesures fiscales au profit des entreprises témoigne de l'esprit de partenariat et de l'amélioration de la relation entre l'administration fiscale et ses usagers. Parmi ces mesures, on cite :

- Prorogation au 31.12.09 des avantages fiscaux accordés aux entreprises qui s'introduisent en bourse;
- Prorogation du délai de 10 à 20 ans pour l'application du taux réduit de 8,75% (I.S.) et l'abattement de 80% (I.R.) pour les entreprises installées dans les zones franches d'exportation ;
- Simplification des obligations déclaratives des sociétés non résidentes ;
- Obligation de déclaration des entreprises objet de redressement ou de liquidation judiciaire ;
- Réaménagement du barème de l'impôt sur le revenu ;

- Extension de la restitution de la T.V.A. (détaxe) aux personnes physiques non résidentes ;
- Augmentation de 25 à 30 du nombre des fonctionnaires, membres de la C.N.R.F.

CONCLUSION DE LA 2EME PARTIE

La performance du contrôle fiscal est étroitement liée à l'identification des leviers qui la conditionnent. En effet, elle ne peut être accomplie que grâce à une stratégie, claire, pertinente, objective et réalisable.

La stratégie à développer doit nécessairement inciter à la mobilisation de tous les acteurs de l'administration fiscale. La programmation des entreprises doit s'orienter vers plus de pertinence, la préparation des études monographiques doit être plus efficace et le service des recoupements doit être valorisé et impliqué dans le processus de performance dans lequel la DGI est engagée.

En outre, la stratégie de la performance du contrôle fiscal déclinée accorde un intérêt particulier à l'allocation de moyens nécessaires pour sa mise en œuvre. Lesquels moyens permettraient à l'ensemble des agents de l'administration fiscale de dépasser la contrainte matérielle dans l'accomplissement de la mission qui leur est confiée.

Par ailleurs, la mise en place d'un cadre juridique favorable à l'évolution du contrôle fiscal est un levier majeur pour la performance souhaitée. Il s'agit à l'origine de la simplification et de l'harmonisation du système fiscal, la généralisation du contrôle fiscal systématique, la formalisation des droits et obligations du contribuable dans une charte ainsi que la mise en œuvre d'un recueil des décisions de toutes les instances de recours.

A cela, s'ajoute le renforcement des garanties et des droits offerts au contribuable lors du contrôle fiscal afin d'assurer un équilibre face aux pouvoirs étendus de l'administration fiscale.

Il est à signaler que le succès de la stratégie de la performance fiscale est tributaire de l'ouverture de cette dernière sur des concepts modernes empruntés au milieu des entreprises puisque ces dernières s'inscrivent déjà dans la démarche de la performance.

Enfin, il est à préciser que la performance du contrôle fiscal est un fort enjeu pour l'accueil des investisseurs étrangers qui cherchent à s'assurer de leurs droits et de la garantie de la pérennité de leurs investissements dans les pays d'accueil.

Dans ce contexte, la performance du contrôle fiscal sera elle-même recensée en tant que levier d'attractivité des investissements étrangers.

CONCLUSION GENERALE

Au Maroc, le contrôle fiscal joue un rôle primordial dans le système fiscal de demain. Il doit être placé dans le système fiscal, d'une part, en tant que moyen de régulation des déclarations et d'autre part, comme l'un des supports privilégiés dans la tâche de conseil et d'assistance au contribuable.

Dans cette optique, le contrôle fiscal doit être étendu à un maximum de contribuables avec l'objectif d'assurer :

- Une plus grande égalité devant l'impôt ;
- Une concurrence saine entre les opérateurs économiques;
- Une répartition sociale et géographique de l'effort fiscal ;

Le contrôle fiscal doit dépasser le contrôle-sanction pour un contrôle d'accompagnement pédagogique et d'aide du contribuable en vue du respect des intérêts du Trésor sans pour autant porter atteinte à la garantie des droits du contribuable.

L'évolution du contrôle fiscal doit se faire en harmonisant et en adaptant sa pratique actuelle aux réalités socio-économiques.

Pour un environnement de contrôle favorable :

- Améliorer le cadre juridique des recoupements pour appréhender la réalité des flux physiques et financiers échangés entre les contribuables ;
- Etablir des monographies sectorielles pertinentes ;
- Renforcer la brigade de recoupements en moyens matériels suffisants ;
- Inviter les services d'assiette à effectuer des travaux de recoupements, d'identification et de contrôle sur place ;
- Renforcer la collaboration entre administrations pour la détection de la fraude et de l'évasion fiscales.

Pour des garanties du contribuable renforcées :

- Etablir une charte du contribuable qui précise, en cas de contrôle, ses droits et ses obligations et la faculté de se faire assister par un conseil de son choix ;
- Reconnaître la valeur probante de la comptabilité du contribuable et ne la rejeter que si des faits graves et répétés concourent à lui ôter sa régularité et sa sincérité ;
- Mettre à la disposition du contribuable les décisions de la CNRF, des tribunaux administratifs, de la Chambre Administrative de la Cour Suprême, ainsi que la doctrine administrative ;
- Envisager la création d'un Conseil National des Impôts.

Pour des moyens de contrôle plus adéquats :

- Un référentiel des diligences à dérouler par un corps de métier spécialisé à l'instar de ce qui est prévu en matière d'audit financier ;
- Une formation continue et spécialisée comportant la maîtrise de l'outil informatique ;
- Des études monographiques et des guides de contrôle sectoriels qui intègrent les spécificités de chaque métier concerné ;
- Un contrôle fiscal qui n'ignore pas les autres contrôles normalisés qui s'exercent sur l'entreprise : commissariat aux comptes, audit interne, contrôle de l'IGF, audit financier ;
- Le recours à l'informatique pour rationaliser la sélection des dossiers à vérifier et à accélérer la fréquence des vérifications.

Pour des résultats de contrôle plus efficaces :

- Engager un débat oral et contradictoire à la fin des travaux de contrôle, assorti d'un PV de clôture ;
- Fonder chaque motif de redressement sur la base d'une référence légale précise et non sur une simple pratique ;

- Inciter le contribuable à payer immédiatement en lui accordant une bonification d'une partie des pénalités et majorations afin d'accélérer le recouvrement et d'éviter les contentieux longs et coûteux.

Que ce soit d'une manière brusque, lente ou imperceptible, toute société connaît chaque jour des changements, qui sont plus ou moins en décalage avec son passé, en harmonie avec son présent et en dépassement avec son avenir, suivant un dessein ou un projet plus explicite.

Notre société n'est pas seulement action sociale de personnes vivant en collectivité. Elle ne se réduit pas non plus à une forme ou autre d'organisation sociale. Elle est aussi dynamisme, nouveauté et changement d'une collectivité dans le temps. Ce changement nécessite une révision au niveau de tous les systèmes clés y compris le système fiscal et notamment le mode de management du contrôle fiscal adopté jusqu'à lors.

Seulement les bonnes relations obligent l'établissement d'une confiance et d'un civisme réciproques entre l'administration fiscale et ses usagers, appellation qui, désormais, est appelée à se substituer à celle de « contribuables ».

SECURISER, RENDRE CONFIANCE.....

C'est le préalable dont aucune promotion de civisme ne peut se permettre de faire l'économie.

BIBLIOGRAPHIE

I. Ouvrages :

- Abdelhamid El Gadi, audit des performances et contrôle de gestion dans le secteur public, Imprimerie Rabat Net Maroc, 2006.
- J.J. BIENVENU, T. LAMBERT. Droit fiscal. 3ème édition, PUF 2003.
- James Téboul, le temps des services, Éditions d'Organisation, 1999.
- Laghmari azzeddine, Contrôle fiscale, Editions Abacus, 2004.
- Lambert Thierry, contrôle fiscal : droit et pratique, PUF, 2ème édition 1998.
- S. CHERKAOUI. Le contentieux fiscal au Maroc : voies de recours et rôle de l'expert comptable. Novembre 2006.
- Théodore Levitt, réflexions sur le management, Dunod, Paris, 1991

II. Mémoires :

- Said Ourchakou, le contrôle fiscal au Maroc : organisation et pratique de la vérification de comptabilité, Université Paris 1- Pathèon - Sorbonne 2006-2007.

III. Rapports et études :

- Assises Nationales sur la fiscalité au Maroc, Direction des Impôts, éditions Okad, février 2002
- Contrat de performance pour 2003-2005 (DGI France)
- Plan d'action stratégique de la DGI, 2005.
- Propositions pour une réforme du contrôle fiscal, Institut de l'entreprise, Mai 2006.
- Rapports d'activité de la DGI des années 2003 et 2004.
- Rapports d'activité de la DGI des années 2005 et 2006.

IV.Guides :

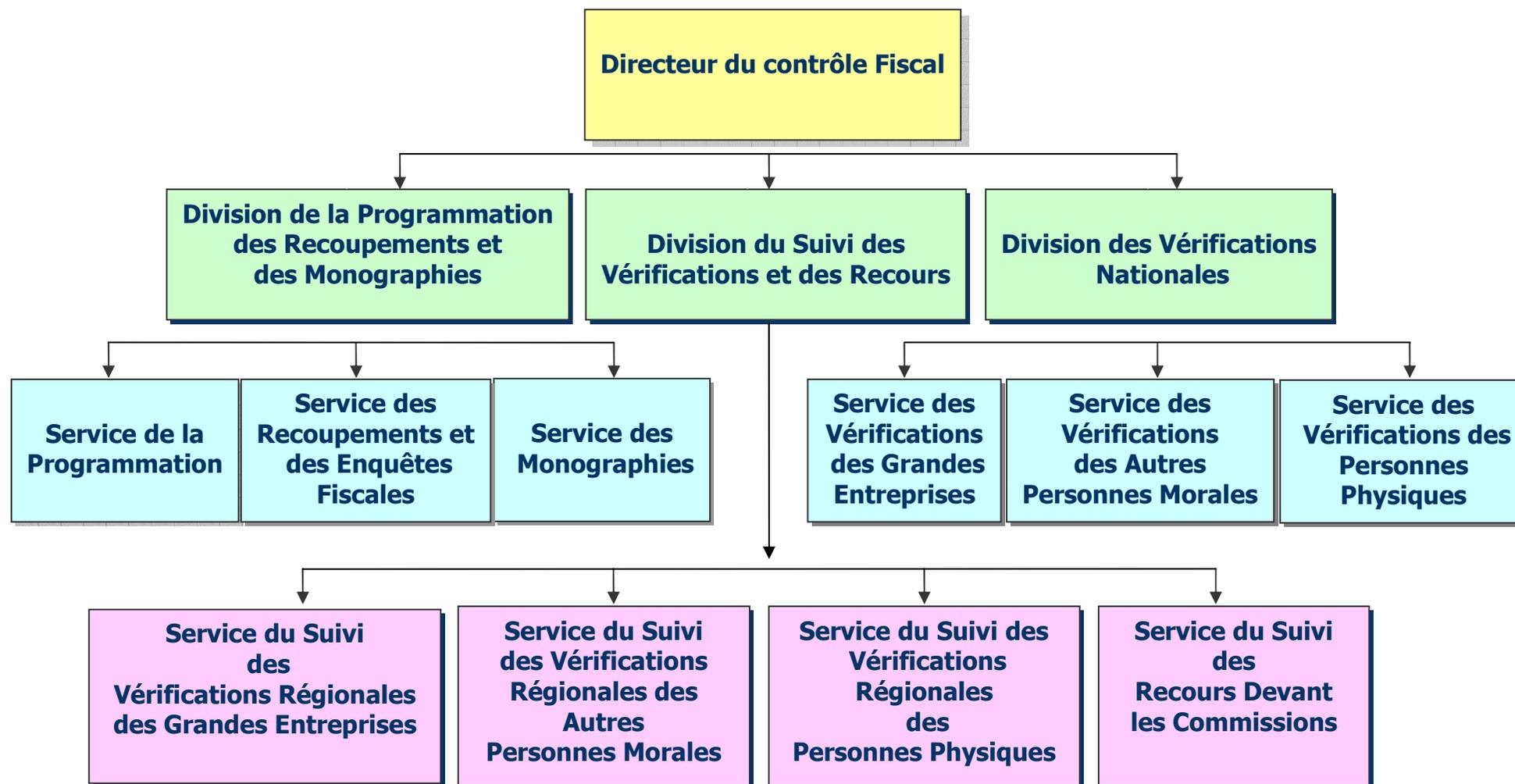
- Centre des Jeunes Dirigeants d'entreprise, le guide de la performance globale, Éditions d'Organisation, 2004.
- Le Ministre d'État, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, Le Secrétaire d'État au budget et à la réforme budgétaire, La Commission des finances de l'Assemblée nationale, La Commission des finances du Sénat, La Cour des Comptes, Le Comité interministériel d'audit des programmes, la démarche de performance : Stratégie, Objectifs, indicateurs, Juin 2004.
- La charte du contribuable, DGI, France.
- Patrice Marie, le contrôle fiscal, le guide d'entrée dans la vie professionnelle, édition 2006.
- Frank Mordacq, Mesure de la performance, Mars 2005.

V.Articles :

- Saad Benmansour, Qui paie l'impôt au Maroc?, La vie économique du 07/01/2006.

ANNEXES

ANNEXE N°1 : Organigramme de la Direction du contrôle fiscal - DGI



ANNEXE N° 2

GUIDE D'ENTRETIEN

RELATIF A L'ELABORATION D'UNE STRATEGIE POUR LA PERFORMANCE DU CONTROLE FISCAL AU MAROC

GUIDE D'ENTRETIEN DESTINE AUX SERVICES DES VERIFICATIONS FISCALES

Notre étude de recherche menée dans le cadre du Mastère spécialisé Management des Services Publics de l'ESSEC - Paris (**Ecole Supérieure des Sciences Economiques et Commerciales**), en partenariat avec l'ISCAE, a pour objectif d'élaborer une stratégie pour les services des vérifications fiscales qui permettrait d'améliorer davantage la performance du contrôle fiscal.

Notre approche privilégie le travail sur le terrain basé essentiellement sur des entretiens en profondeur.

Nos entretiens rentrent dans le cadre d'une série de rencontres avec des responsables et cadres de la **Brigade Inter préfectorale des Vérifications fiscales (B.I.V.)** de Casablanca et de la **Direction Générale des Impôts (D.G.I.)** de Rabat.

Nous serons amenés au cours de ces entretiens à prendre des notes et ce, pour avoir une synoptique de nos entretiens.

L'objectif de ces entretiens est de recueillir les avis et idées spontanés des interviewés, et par ailleurs, afin de nous faciliter le traitement des informations que nous allons recueillir et d'en tirer le maximum d'indications, nous souhaitons, avec votre permission, enregistrer certains entretiens. Il est bien évident que cet enregistrement est strictement réservé à notre recherche et sera restitué aux interviewés, à leur demande, une fois son exploitation achevée.

Si éventuellement surgissent des questions, nous préférons les traiter à la fin de l'entretien pour ne pas biaiser celui-ci.

Comme nous l'avons dit au début, notre travail vise l'élaboration d'une stratégie accompagnée d'un plan d'actions qui permettrait d'améliorer davantage la performance du contrôle fiscal et de consolider les efforts déployés dans ce sens par vos soins.

GUIDE D'ENTRETIEN

1. PHASE INTRODUCTIVE :

Objectif 1 :

Définir l'identité de la Brigade Inter Préfectorale des Vérifications de Casablanca

Consigne 1 :

Comment pourriez-vous décrire la Brigade Inter préfectorale des Vérifications de Casablanca ?

Sous thèmes de relance :

- 1. Quelles sont les missions de base de la Brigade Inter Préfectorale des Vérifications de Casablanca ?*
- 2. Comment pourriez-vous décrire sa structure ?*
- 3. Quelles sont les activités auxquelles la B.I.V. attache le plus d'intérêt ?*
- 4. Quels sont les défis auxquels est confrontée la B.I.V. ?*

Objectif 2 :

Décrire l'organisation du travail au sein de la B.I.V.

Consigne 2 :

Comment d'après-vous se déroule la réalisation des vérifications à la B.I.V. ?

Sous thèmes de relance :

- 1. Comment sont organisées les missions des vérificateurs au sein de la B.I.V. ?*
- 2. Quelle est la structure (hiérarchie) des équipes de vérification ?*
- 3. Quel est le profil des vérificateurs nouvellement affectés à ce service ?*
- 4. Comment sont-ils affectés ? désignation, nomination, critères ?*

2. PHASE DE CENTRAGE DU SUJET :

Objectif 1 :

Déterminer les forces et faiblesses de la structure actuelle de la B.I.V. qui entravent la performance du contrôle fiscal

Consigne 1 :

D'après vous quels sont les atouts et freins de l'organisation de la B.I.V. ?

Sous thèmes de relance :

1. *Quels sont les points forts de la structure actuelle ?*
2. *Quels sont les points faibles de la structure actuelle ?*
3. *Quels sont les points forts des procédures actuelles de vérification ?*
4. *Quels sont les points faibles des procédures actuelles de vérification ?*

Objectif 2 :

Déterminer les opportunités et les contraintes de l'environnement de la vérification fiscale

Consigne 2 :

Quels sont les opérateurs intervenant dans le processus de la vérification fiscale ?

D'après vous quel est le rôle des différents opérateurs quant à l'amélioration de la performance de la vérification fiscale ?

Sous thèmes de relance :

1. *Quel est le rôle du service de la programmation des vérifications ?*
2. *Quel est le rôle des brigades de recoupement ?*
3. *Quel est le rôle de la division des monographies ?*
4. *Quel est le rôle des vérificateurs ?*
5. *Quel est le rôle du service de suivi des vérifications ?*
6. *Quel est le rôle des commissions de recours fiscal ?*

3. PHASE D'APPROFONDISSEMENT :

Objectif 1 :

Cerner les imperfections et lacunes de la vérification

Consigne 1 :

Quels sont d'après vous, les services ou intervenants qui doivent s'impliquer davantage dans le processus de la vérification pour une meilleure performance ?

Sous thèmes de relance :

1. *En quoi leur travail ou tâches sont-ils incomplets ?*
2. *Quel est l'impact sur la performance de la vérification ?*
3. *Selon vous, que faut-il améliorer ?*
4. *D'après vous que peut-on faire pour améliorer cette situation ?*
5. *Disposez-vous d'outils de mesure de la performance des missions de vérification ?*

Objectif 2 :

Définir le degré d'assimilation des procédures de contrôle fiscal et de la législation fiscale en vigueur

Consigne 2 :

Comment peut-on qualifier le niveau d'interprétation des textes qui régissent le contrôle fiscal ?

Sous thèmes de relance :

1. *Existe-t-il des divergences d'interprétation des textes fiscaux au sein même des vérificateurs ? Pourquoi ?*
2. *Y a-t-il eu des progrès dans la clarification de ces textes lors des différentes lois de finances ?*
3. *Ces lois sont-elles plus assimilables pour les contribuables également ?*
4. *Organisez-vous une réunion en début de vérification dans laquelle vous expliquez clairement au contribuable ses droits et obligations pour votre mission ?*

4. PHASE DE CONCLUSION :

Objectif 1 :

Identifier les leviers de la performance du contrôle fiscal

Consigne 1 :

Quels sont les leviers de performance appropriés pour améliorer la mission de vérification fiscale tant pour l'administration fiscale que pour les contribuables ?

Sous thèmes de relance :

- 1. Le système de communication ?*
- 2. Les textes de loi fiscale en vigueur ? le délai des procédures ?*
- 3. La garantie des droits des contribuables ?*
- 4. La relation contribuable – vérificateur ?*

Objectif 2 :

Définir de meilleures conditions pour le succès de la vérification fiscale

Consigne 2 :

Quelle serait d'après vous la meilleure organisation du processus du contrôle fiscal ?

Sous thèmes de relance :

- 1. Quelles entités déjà existantes ou à créer pourraient améliorer la qualité du déroulement de la vérification fiscale ?*
- 2. Quels sont les moyens et ressources à mettre en œuvre pour améliorer la performance du contrôle fiscal ?*
- 3. D'après vous, quels sont les facteurs clés de la performance ainsi que du succès du contrôle fiscal ?*
- 4. Quels indicateurs de mesure de la performance peuvent être utiles ou indispensables à l'amélioration de la mission des vérificateurs ?*
- 5. Pensez-vous qu'une évaluation à la fin de cette mission de la part des contribuables peut contribuer à améliorer la relation contribuable – administration fiscale ?*