

La Sécurité juridique et efficacité des garanties du contribuable en contrôle fiscal au Maroc

Legal Security and Effectiveness of Taxpayer Guarantees in Fiscal Control in Morocco

Souhail EL GHARAD, (Doctorant-chercheur)

*Centre d'Etudes et de Recherche en Gestion
Laboratoire de Recherche en Management (LAREM)
Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises
(Groupe ISCAE)*

Karim AARAB, (Enseignant-chercheur)

*Centre d'Etudes et de Recherche en Gestion
Laboratoire de Recherche en Management (LAREM)
Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises
(Groupe ISCAE)*

Adresse de correspondance :	Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises 8114 Rte de Nouasseur ISCAE Casablanca 20190 Tél : +212 5 22 33 54 82 à 85
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	EL GHARAD, S., & AARAB, K. (2023). La Sécurité juridique et efficacité des garanties du contribuable en contrôle fiscal au Maroc . International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(6-1), 386-408. https://doi.org/10.5281/zenodo.10420883
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: November 20, 2023

Accepted: December 21, 2023

La Sécurité juridique et efficacité des garanties du contribuable en contrôle fiscal au Maroc

Résumé :

Cet article examine les réformes récentes de l'Administration fiscale marocaine, visant à rééquilibrer les pouvoirs de l'Administration et les droits du contribuable, et à évaluer leur impact sur la perception de la sécurité juridique par les contribuables. En s'appuyant sur une analyse des réformes législatives et des procédures de contrôle fiscal, cette étude se concentre sur l'évolution des garanties accordées aux contribuables. Elle intègre une évaluation qualitative des mesures mises en place par la Direction Générale des Impôts au Maroc pour favoriser une cohabitation entre l'intérêt général et les intérêts particuliers des contribuables. L'analyse révèle que, bien que des avancées significatives aient été réalisées dans l'amélioration des procédures de contrôle fiscal, notamment en termes de garanties offertes aux contribuables durant le processus de contrôle, il existe toujours un déséquilibre entre les droits et garanties offerts aux contribuables et les pouvoirs de l'Administration. Les contribuables continuent de ressentir un manque de sécurité juridique, ce qui affecte leur perception de l'équité fiscale. Bien que l'étude offre une vue détaillée des réformes fiscales au Maroc, elle est limitée par l'absence d'une enquête quantitative sur la perception des contribuables. Des recherches futures pourraient impliquer une étude qualitative pour mieux comprendre comment les contribuables perçoivent ces changements. Les résultats soulignent le besoin d'améliorations continues dans les pratiques administratives fiscales pour assurer une perception accrue de la sécurité juridique et un équilibre entre les pouvoirs de l'Administration et les droits des contribuables. Cela pourrait renforcer la confiance mutuelle et le civisme fiscal. Cette étude apporte une contribution significative à la compréhension des réformes fiscales au Maroc. Elle met en lumière les efforts déployés pour améliorer les relations entre l'Administration fiscale et les contribuables, tout en identifiant les domaines nécessitant une attention supplémentaire pour atteindre un équilibre plus juste entre les pouvoirs de contrôle et les droits des contribuables.

Mots clés : Réforme fiscale, Sécurité juridique, Administration fiscale, Droits des contribuables, Contrôle fiscal.

Classification JEL : H2

Type de l'article : Article théorique.

Abstract:

This article investigates the recent reforms of the Moroccan Tax Administration, aimed at rebalancing the powers of the Administration and the rights of the taxpayer, and assessing their impact on taxpayers' perception of legal security. Drawing on an analysis of legislative reforms and tax control procedures, this study focuses on the evolution of guarantees provided to taxpayers. It includes a qualitative evaluation of the measures implemented by the Moroccan Directorate General of Taxes to promote a coexistence between the general interest and the particular interests of taxpayers. The analysis reveals that, although significant advancements have been made in improving tax control procedures, particularly in terms of guarantees offered to taxpayers during the control process, an imbalance remains between the rights and guarantees offered to taxpayers and the powers of the Administration. Taxpayers continue to feel a lack of legal security, impacting their perception of fiscal equity. While the study provides a detailed view of tax reforms in Morocco, it is limited by the lack of a quantitative survey on taxpayers' perception. Future research could involve a qualitative study to better understand how taxpayers perceive these changes. The findings underscore the need for continuous improvements in tax administrative practices to ensure an increased perception of legal security and a balance between the powers of the Administration and the rights of taxpayers. This could strengthen mutual trust and tax compliance. This study makes a significant contribution to understanding tax reforms in Morocco. It highlights the efforts made to improve relations between the Tax Administration and taxpayers while identifying areas needing further attention to achieve a fairer balance between control powers and taxpayer rights.

Keywords: Tax reform, Legal security, Tax administration, Taxpayers' rights, Tax audit

JEL Classification: H2

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction :

Un système fiscal efficace et équitable repose sur un équilibre délicat entre la confiance et le contrôle. Au Maroc, cette dynamique est particulièrement cruciale : d'une part, l'administration fiscale doit établir une relation de coopération basée sur la confiance avec les contribuables, assurant ainsi une adhésion volontaire et responsable à leurs obligations fiscales. D'autre part, le caractère déclaratif du système fiscal marocain confère aux contribuables l'autonomie de déclarer et payer leurs impôts, tout en donnant à l'administration fiscale le droit essentiel de vérifier ces déclarations. Cette dualité de responsabilité et de vérification est fondamentale pour maintenir l'intégrité et la sincérité du système, permettant à l'administration de corriger toute erreur et de s'assurer de la conformité des informations déclarées. Elle peut agir par le biais d'un arsenal juridique bien déterminé, sur plusieurs niveaux, un contrôle sur pièce dans ses bureaux ou un contrôle sur place sous forme d'examen contradictoire des comptabilités et parfois de la situation personnelle des personnes physiques.

Durant les dernières années, le contrôle fiscal a connu une grande évolution et le pouvoir de contrôle de l'État a eu du mal à avancer. Sa réussite et son acceptation n'ont été possibles qu'avec le développement de la vision d'égalité fiscale et des droits des contribuables.

Au Maroc, l'administration fiscale a entrepris, depuis les années 80, des chantiers de modernisation et de réformes qui témoignent de l'engagement réel de la Direction Générale des Impôts (DGI) pour la modernisation du système fiscal. On a ainsi commencé à considérer le contribuable comme un partenaire fiable qui, doit bénéficier d'un certain nombre de garanties face aux pouvoirs conséquents de l'administration, et dont la mise en confiance s'avère importante, voire nécessaire.

Cette nouvelle approche de confiance et de partenariat s'est concrétisée par l'instauration de la charte du contribuable (Loi de Finances, 2011). Cette charte est un support de documentation qui doit, en théorie, être la référence, de manière réciproque dans les relations entre le fisc et les contribuables lors du contrôle fiscal.

Depuis, l'évolution de la relation entre le contribuable et le fisc s'est effectuée autour de la recherche de rééquilibrage permanent entre pouvoir d'État et droits du citoyen que certains situent « dans l'équilibre de la relation entre le vérificateur et le vérifié et vers la gestion des illégalismes fiscaux » (Pellas, 2015).

Dans ce contexte, le législateur au Maroc a fait de la protection du contribuable un souci majeur en lui accordant un certain nombre de garanties sous forme de règles procédurales qui s'imposent à l'administration lors de la mise en œuvre de ces instruments de contrôle. Ces règles se sont renforcées à chaque fois que des circonstances l'ont exigé. Il s'agit d'un ensemble de mesures et formalités légales destinées à sauvegarder l'égalité, la sécurité et la liberté du contribuable, et lui permettre de défendre ses intérêts devant l'administration dans le cadre des procédures contradictoires ainsi qu'à lui assurer la possibilité de contester ses droits. (AARAB, 2021; Karim Aarab & Mehdi Drissi, 2022).

Malgré l'importance cruciale des garanties offertes aux contribuables par l'administration fiscale, il existe un manque notable de recherches sur la manière dont ces garanties influencent la sécurité juridique et fiscale. Ce déficit de connaissances souligne la nécessité d'une étude approfondie dans ce domaine. Dans le présent travail, nous nous concentrons spécifiquement sur le contrôle fiscal externe effectué sur place, notamment la vérification de comptabilité. Nous estimons qu'il est essentiel d'examiner de près l'efficacité de ce type de contrôle en tenant compte des garanties accordées aux contribuables. En effet, il est primordial de comprendre comment ces garanties, lorsqu'elles sont renforcées, contribuent non seulement à la protection des droits des contribuables, mais aussi à la promotion de la sécurité juridique dans le cadre du contrôle fiscal. Cette étude se propose donc d'explorer en

détail comment l'équilibre entre un contrôle fiscal rigoureux et le respect des garanties des contribuables peut être maintenu, tout en assurant la conformité fiscale et en renforçant la confiance dans le système fiscal marocain.

Les questions de recherche principales qui orientent notre étude sont exprimées de la manière suivante :

- ✓ Comment peut-on définir la notion de sécurité juridique en matière fiscale ?
- ✓ Quelle sont les garanties octroyées aux contribuables avant, durant et après l'achèvement de la procédure de vérification de la comptabilité ?
- ✓ Les garanties offertes aux contribuables contrôlés au Maroc permettent-elles de garantir leur sécurité juridique ?

L'objectif de cet article est d'explorer en profondeur la relation entre les garanties accordées aux contribuables et la sécurité juridique dans le contexte du contrôle fiscal. Pour atteindre cet objectif, notre étude se déploie selon une structure méthodique et détaillée.

Notre article est structuré de la manière suivante : Dans la deuxième section, nous aborderons la sécurité juridique en contrôle fiscal, où nous définirons le concept de sécurité juridique et son importance dans le contrôle fiscal. La troisième section est consacrée aux garanties d'ordre général, examinant les mesures de protection globales accordées aux contribuables. Ensuite, dans la quatrième section, nous nous penchons sur les droits fondamentaux du contribuable en vérification fiscale, mettant en lumière les droits spécifiques des contribuables durant le processus de vérification. La cinquième section, la relation entre les garanties fiscales du contribuable et la sécurité juridique, analyse l'interaction entre ces garanties et la sécurité juridique. Suivra la 'Discussion', où nous explorerons les implications des constatations précédentes. Enfin, la 'Conclusion' synthétisera nos principaux enseignements et réflexions sur l'étude.

2. La sécurité juridique en contrôle fiscal : objectif recherché

Pour réussir une nouvelle relation avec les contribuables, l'Administration fiscale doit veiller à garantir la sécurisation des contribuables, des personnes physiques ou morales, professionnelles ou les particuliers. Elle doit mettre en place les mesures nécessaires et les procédures appropriées pour mettre les contribuables en confiance, et améliorer ainsi le climat dans lequel se déroule le contrôle fiscal : un climat de sécurité.

La sécurité du contribuable vis-à-vis de l'Administration n'est pas un sujet nouveau. La recherche d'une relation de confiance était depuis longtemps l'une des préoccupations constantes de l'Administration fiscale d'une part et des contribuables d'autre part. Ce qui est relativement nouveau c'est que la sécurité du contribuable soit présentée, non comme une revendication, mais comme une exigence dans un État de droit (LAMBERT, 2011).

La définition donnée par la Cour de justice des communautés européennes à la notion de sécurité juridique affirme que le principe de sécurité juridique impose la clarté et la précision des règles de droit et des actes individuels qui constituent à un certain moment le cadre juridique dans lequel les autorités exercent leurs compétences et les particuliers leurs activités (Kruger, 2010). Traditionnellement présenté comme inspiré du droit allemand, le principe de sécurité juridique se décline en effet dans ces deux dimensions (Raimbault & Soulas de Russel, 2003). L'exigence objective du principe de sécurité juridique suppose que la norme soit intelligible et accessible par les citoyens ce qui suppose une certaine stabilité normative. La dimension subjective du principe de sécurité juridique traduit quant à elle la confiance légitime qui doit s'instaurer entre les autorités normatives et leurs administrés qui méritent une protection toute particulière en cas de changement brutal de la règle.

En matière fiscale, La dimension objective du principe de sécurité juridique impose tout d'abord une certaine « sécurité rédactionnelle » (FOUQUET, 2014), laquelle se concrétise par

les exigences d'accessibilité et d'intelligibilité de la norme. Dans sa dimension subjective, ensuite, le principe de sécurité juridique s'entend du respect des situations légalement acquises et, plus largement de la confiance légitime, les deux principes étant parfois distingués. Non-rétroactivité et prescription s'imposent, progressivement, au nom de l'exigence de sécurité juridique.

En droit fiscal, la sécurité juridique consiste à garantir aux contribuables le montant des impositions mises à leur charge de telle manière que chacun d'entre eux puisse prévoir et compter sur ce résultat. Cette question est traditionnellement abordée sous l'angle des contribuables. Il ne faut toutefois pas oublier que l'évasion fiscale s'exerce au détriment de l'État, étant entendu que celui-ci n'a pas d'intérêt propre autre que l'intérêt général. Les services fiscaux sont donc également victimes de l'insécurité fiscale. (Douet, 1996).

En contrôle fiscal, la sécurité est déterminante au regard de la qualité des rapports entre contribuables et administration. Elle est un élément clef du consentement de l'impôt. (BOUVIER, 2016). L'annonce et, surtout la stabilité des règles fiscales permettent aux contribuables d'évoluer dans un environnement juridique à l'abri des aléas et de revirements affectant les règles énoncées.

Pour atteindre les objectifs prévus d'un contrôle fiscal, certains auteurs affirment que l'administration abuse de son autorité. Ils avancent que les rapports tendus entre l'État et le citoyen provoquent un déséquilibre où le citoyen est toujours soumis à l'agression de l'État. (Martinez, 1986). La pratique administrative est qualifiée même par certains auteurs de coupable (Lascoumes, 1983).

D'autres auteurs critiquent le déroulement d'un contrôle fiscal. Pour eux, un excès de garanties pourrait freiner le processus de lutte contre la fraude fiscale. À ce sujet, ils préviennent que si la protection du contribuable et la lutte contre la fraude fiscale entrent en collision, l'administration peut perdre l'essence de son action de contrôle et le juge arbitrera en faveur du contribuable. (Grosclaude & Marchessou, 2014a). La fraude fiscale dépend de plusieurs variables hétérogènes, des variables juridiques comme les contrôles et les sanctions, des variables socio-psychologiques comme la culture, l'éducation et le niveau d'instruction ou des variables économiques comme le revenu du contribuable, la conjoncture économique ou la pression fiscale qui constitue un facteur majeur (Belahouaoui & Attak, 2022, 2023).

Pour remédier à ces problèmes, toute intervention de l'administration doit viser la recherche d'équilibre entre les exigences du contrôle et les droits des contribuables. Cette recherche d'équilibre a influencé l'incorporation progressive et mesurée des procédures fiscales et des garanties qui y sont liées dans les textes fiscaux. La notion de garantie est devenue de plus en plus importante, voire essentielle.

3. Théories explicatives de la sécurité juridique des contribuables

La sécurité juridique des contribuables, un concept au cœur du contrôle fiscal, s'ancre dans une compréhension multidisciplinaire qui emprunte tant au domaine économique qu'à la sphère juridique. Cette section se propose de démêler les complexités inhérentes à la sécurité juridique des contribuables en s'appuyant sur deux théories explicatives fondamentales : la théorie de l'impôt et la théorie de la sociologie du contribuable.

3.1. Théorie de l'impôt :

Cette théorie, ancrée dans la discipline économique, examine les principes et les effets des politiques fiscales sur les comportements économiques des individus et des entreprises. Elle explore comment la structure et l'administration des impôts peuvent influencer la décision de se conformer aux obligations fiscales et la perception de l'équité dans le système fiscal.

La théorie de l'impôt, un concept fondamental dans l'étude de la fiscalité, offre une perspective riche et multidimensionnelle sur la relation entre l'État et les contribuables. Cette théorie, qui trouve ses racines dans les travaux de penseurs (Bouvier, 2003), examine l'impôt non seulement en tant qu'instrument fiscal, mais aussi en tant que phénomène intrinsèquement lié aux structures politiques, économiques et sociales d'une société. Selon Bouvier (2003), l'impôt doit être perçu au-delà de ses aspects techniques comme un élément central des dynamiques politiques et sociales. Il est intimement lié à l'évolution des sociétés et de leurs institutions, jouant un rôle clé dans l'expression du lien social et du contrat entre le citoyen et l'État. Historiquement, des moments comme la Déclaration des droits de l'homme de 1789, qui a établi le principe du consentement à l'impôt, illustrent la profonde intégration de la fiscalité dans le tissu de la gouvernance démocratique. En approfondissant cette théorie, on observe que l'impôt a une relation significative avec l'économie. Il renseigne sur le degré d'intervention de l'État dans l'économie et joue un rôle crucial dans la mise en œuvre des politiques sociales. Les débats autour de la progressivité de l'impôt et de l'équité fiscale sont centraux dans cette perspective, car ils touchent à la question de la justice fiscale et de la répartition équitable de la charge fiscale. Face aux défis contemporains tels que la mondialisation, l'avènement des technologies numériques, et les transformations des mentalités, Bouvier (2003) soutient que nos systèmes fiscaux actuels doivent être repensés. Il appelle à une réflexion plus globale et critique sur la fiscalité, soulignant la nécessité d'intégrer pleinement ses dimensions sociales et politiques. En somme, la théorie de l'impôt nous invite à considérer la fiscalité non pas simplement comme un ensemble de règles techniques, mais comme un reflet de la complexité sociale et politique. Elle nous exhorte à réimaginer la fiscalité pour qu'elle réponde aux besoins et aux réalités des sociétés modernes, en mettant en lumière le rôle vital de l'impôt en tant que pilier de la cohésion sociale et de la gouvernance démocratique.

Selon la théorie de l'impôt, la sécurité juridique et l'efficacité des garanties du contribuable sont étroitement liées à la perception de la justice fiscale et de l'équité. Cette théorie, en soulignant la dimension sociale et politique de la fiscalité, insiste sur l'importance de garantir que les lois fiscales soient appliquées de manière cohérente et prévisible pour maintenir la confiance des contribuables dans le système fiscal. Elle met en lumière le besoin crucial de procédures claires, de règles bien définies et d'une transparence dans l'application des lois pour assurer une sécurité juridique forte. Cette approche implique que les garanties accordées aux contribuables, telles que le droit à l'information, un traitement équitable et la possibilité de contester les décisions fiscales, sont fondamentales pour l'intégrité et la légitimité du système fiscal. Ainsi, la théorie de l'impôt révèle comment la construction et l'application des politiques fiscales doivent intégrer ces aspects pour assurer un système fiscal perçu comme juste, renforçant ainsi la conformité volontaire et le civisme fiscal.

3.2. Théorie de la sociologie du contribuable

Relevant du domaine juridique, cette théorie se penche sur le comportement des contribuables face aux lois et réglementations fiscales. Elle considère les facteurs sociologiques et psychologiques qui influencent la manière dont les individus et les entreprises perçoivent et réagissent à leurs obligations fiscales, et comment ces perceptions affectent leur interaction avec le système fiscal.

La théorie de la sociologie du contribuable, explorée par des chercheurs tels que Leroy (2003), offre une perspective essentielle pour comprendre la relation entre les contribuables et le système fiscal. Cette approche sociologique s'étend au-delà de la simple analyse des comportements en matière d'évitement fiscal, légal ou non, pour englober un examen plus large des attitudes et perceptions des contribuables vis-à-vis de l'impôt. Leroy (2007) s'efforce de dépasser le modèle utilitariste standard en mettant en lumière la dimension politique et

citoyenne de la fiscalité, soulignant l'importance de la cognition dans la compréhension des réactions des contribuables face à l'impôt. Il aborde des sujets variés, allant de la théorie de l'étiquetage de la déviance et de l'histoire des révoltes fiscales, à la psychologie sociale de l'impôt, pour mieux cerner les raisons sous-jacentes de la conformité ou de l'évitement fiscal. En étudiant la fiscalité sous un angle sociologique, d'autres chercheurs mettent en évidence les multiples facettes de la relation entre les contribuables et l'État (Belahouaoui & Attak, 2022; Leroy, 2009). Ils considèrent les implications sociales, culturelles, psychologiques et économiques qui influencent le comportement fiscal. Cette analyse permet de comprendre que le respect des obligations fiscales ne dépend pas seulement de considérations utilitaristes, mais aussi de facteurs tels que l'équité perçue, le consentement à l'impôt et le civisme fiscal. De plus, cette théorie propose une réflexion sur la justice fiscale et la démocratie financière, élargissant ainsi la portée de l'analyse économique traditionnelle. La théorie de la sociologie du contribuable enrichit notre compréhension de la fiscalité en mettant en avant le rôle crucial de la légitimité politique et de la rationalité cognitive dans les décisions des contribuables. Elle ouvre la voie à une appréhension plus complète de la fiscalité, en tant que phénomène intrinsèquement lié à la structure sociopolitique de la société, et souligne l'importance d'un dialogue critique entre l'analyse économique et les perspectives sociologiques pour une compréhension holistique de la fiscalité dans le monde contemporain.

La Théorie de la sociologie du contribuable, telle qu'élaborée par Marc Leroy et d'autres chercheurs, offre une perspective cruciale pour comprendre comment la sécurité juridique et l'efficacité des garanties du contribuable sont perçues et influencées au sein de la société. Cette approche met en lumière le rôle des perceptions sociales, culturelles et psychologiques dans l'interaction des contribuables avec le système fiscal, suggérant que la conformité fiscale ne dépend pas uniquement de considérations économiques ou de sanctions, mais aussi de la façon dont les contribuables perçoivent la légitimité et l'équité des lois fiscales. En examinant les comportements fiscaux à travers le prisme de la rationalité cognitive et en reconnaissant l'importance de la dimension politique de l'impôt, cette théorie souligne que la sécurité juridique est renforcée lorsque les contribuables se sentent équitablement traités et véritablement représentés dans le système fiscal. Par conséquent, l'efficacité des garanties offertes aux contribuables est intimement liée à la perception de leur justesse et de leur applicabilité, ce qui souligne la nécessité pour les politiques fiscales de s'aligner non seulement sur des principes économiques, mais aussi sur une compréhension profonde des dynamiques socioculturelles.

L'intersection de ces deux théories offre une perspective riche et nuancée sur la sécurité juridique des contribuables, en soulignant l'importance des aspects économiques et comportementaux dans la compréhension de la dynamique entre l'administration fiscale et les contribuables. Cette approche multidisciplinaire permet d'éclairer les défis et les opportunités inhérents à l'optimisation de la sécurité juridique dans le cadre du contrôle fiscal au Maroc.

4. Les garanties fiscales d'ordre général

Une garantie est une disposition juridique ayant pour objectif de protéger un droit ou le rendre effectif. C'est une mesure législative prise pour sauvegarder les droits du contribuable en cas de différend fiscal (NMILI, 2011).

En effet, tout contribuable faisant l'objet d'une vérification possède des garanties opposables à l'administration. Il s'agit d'actes de protection pour le contribuable lors de la vérification de comptabilité. La violation de ces garanties donne en principe lieu à sanction.

Les garanties du contribuable constituent la contrepartie des prérogatives de l'administration pour asseoir l'intérêt général et effectuer les contrôles. Réfléchir sur ces garanties équivaut à essayer de trouver un point d'équilibre entre les garanties accordées au contribuable et les

prérogatives de l'Administration, entre la protection des libertés individuelles et la justification de l'intérêt général.

Dans le cadre d'un contrôle fiscal, les garanties en faveur du contribuable sont principalement de deux ordres : celles imposées dans le cadre des interprétations de la loi et celles limitant le pouvoir de l'Administration fiscale.

Dans la première catégorie se trouvent essentiellement, les garanties du contribuable à l'égard des changements de la doctrine administrative ainsi que celles visant à garantir au contribuable la qualification d'une opération envisagée : le rescrit fiscal.

La seconde catégorie est réservée aux autres types de garanties prévues en matière de contrôle fiscal. Elles partent de l'exigence d'un envoi préalable d'avis de vérification aux limites imposées à l'administration quant à la possibilité d'exercer son droit de reprise. Il s'agira également de la possibilité offerte au contribuable de se faire assister d'un conseil ainsi que l'obligation pour l'administration de respecter certaines dispositions liées à la forme de notification des documents du contrôle ainsi qu'aux délais d'intervention. Entrera également dans cette catégorie, la priorité devant être accordée à la procédure contradictoire afin de permettre au contribuable de se défendre.

4.1. La garantie contre les changements de la doctrine administrative :

La doctrine administrative, en droit fiscal, peut être définie comme l'ensemble des documents écrits par lesquels l'administration fait connaître son interprétation des textes fiscaux, ou sa prise de position portée sur une situation de fait par rapport à un texte fiscal (Khanfor & Souaf, 2016).

Les textes de loi sont souvent illisibles pour les contribuables, leur présentation et leur style de rédaction restent difficiles à comprendre. La présentation qu'en propose l'administration est généralement d'une grande clarté. Cela explique pourquoi les agents de l'administration ainsi que les contribuables et leurs conseils ont l'habitude de se fier à la doctrine plutôt qu'à la loi (COLLET, 2015).

Bachelier (2015) affirme que « on voit bien qu'un système fiscal ne peut être entièrement régi par la loi. Il nécessite en permanence ici des adaptations, là des ajustements. Cette respiration de la loi fiscale est opérée par la doctrine administrative ».

Il s'agit donc d'un mécanisme qui vise à garantir la sécurité juridique du contribuable. Ce dernier doit pouvoir se fier aux indications contenues dans la doctrine fiscale en vigueur au moment de l'imposition, sans que l'Administration puisse ensuite le lui reprocher, quand bien même elle déciderait de changer de doctrine ou encore si ladite doctrine se révélait illégale. (COLLET, 2015).

Au Maroc la loi fiscale n'a pas introduit de manière expresse des dispositions assurant la garantie des contribuables en cas de changements des textes fiscaux, malgré les grandes réformes fiscales constatées chaque année.

Selon le rapport du Conseil Economique et Social la fiscalité au Maroc est restée un domaine en perpétuelle réforme, ainsi, à chaque loi de finance, des nouveautés sont introduites, dans une logique d'incitation économique nouvelle ou pour répondre au souci de tel ou tel secteur économique, ou telle catégorie sociale. À la longue, le système a perdu en lisibilité et a très largement renforcé la Doctrine Administrative, qui, via les circulaires de la Direction Générale des Impôts ou ses autres publications, fixe la manière dont la loi doit être interprétée (CES, 2012). Le contribuable doit avoir le droit de s'opposer à l'Administration, lorsque cette dernière ne respecte pas ces interprétations préalablement avancées. Le législateur marocain doit aussi tenir compte de cette garantie pour éviter le nombre important de litiges qui y sont liés.

4.2. Le rescrit fiscal :

Le rescrit est un mécanisme dont peut se servir le contribuable afin d'obtenir un avis autorisé sur sa situation au regard d'un texte fiscal. Il s'agit d'une prise de position formelle de l'administration, sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal. C'est une consultation juridique qui protège le contribuable contre un éventuel redressement lié à un changement d'humeur de l'administration.

Le premier objectif du rescrit fiscal est un « renforcement de la sécurité juridique ». Il permet aux contribuables de solliciter l'administration a priori afin de connaître son interprétation de la législation fiscale quant à une situation particulière exposée. Il reflète aussi la volonté du législateur pour améliorer les rapports entre les contribuables et l'administration fiscale en privilégiant la prévention des difficultés plutôt que leur règlement à la faveur d'un contrôle.

Au Maroc, la procédure du rescrit fiscal a été instaurée dans le cadre de la loi de finances 2018 pour permettre à un contribuable de pouvoir soumettre son projet à l'avis préalable de l'administration fiscale et d'obtenir la réponse formelle sur le traitement fiscal qui lui sera réservé.

Longtemps revendiqué par les opérateurs économiques, et figurant depuis plusieurs années parmi les recommandations des assises fiscales 2013, le champ d'application de cette procédure est resté limité. Il s'agit surtout des consultations préalables de quelques grands industriels à propos de leurs projets d'implantation, et aussi d'entreprises marocaines ayant des liens directs ou indirects avec des groupes étrangers à propos d'opérations bien définies.

La mise en place au Maroc d'une procédure de rescrit plus large et plus claire va sans doute ouvrir la voie à une nouvelle forme de gouvernance fiscale. L'administration va pouvoir alléger les tâches liées au contrôle fiscal et subvenir aux besoins des grandes et des moyennes entreprises tout en gardant un niveau satisfaisant de sécurité fiscale.

Depuis 2019, les contribuables peuvent demander à l'Administration fiscale de statuer sur le régime fiscal applicable à leur situation de fait au regard des dispositions législatives prévues par le CGI. Mais les cas d'application de cet article restent limités à certaines opérations, strictement énoncées à l'article 234 quater du CGI (2023).

Il arrive dans plusieurs cas que l'absence de prise de position formelle de la part de la DGI sur des situations ou des cas particuliers de décourager les investisseurs à prendre des décisions quant à leurs activités par crainte d'une charge fiscale lourde. Les entreprises demandent un traitement similaire à celui des accords préalables en matière des prix de transfert, mais cette fois-ci pour des opérations exercées au Maroc.

La Direction Générale des Impôts a décidé d'intervenir en cas de différend avec le contribuable sur des éléments de fait, et a procédé à la mise en place d'un service de sécurité juridique. Ce service peut être consulté, à n'importe quelle étape de la procédure contradictoire des vérifications, et même après la décision de la CNRF pour statuer sur des questions d'interprétation ou d'évaluation. Ce service peut être saisi par le vérificateur comme par le contribuable. Cette entité créée récemment au sein de la division de la législation fiscale peut prendre en charge les demandes de rescrits. D'ailleurs, c'est ce service qui s'occupe maintenant des accords préalables en matière des prix de transfert. Cependant, peu de sociétés font recours à ce service et un nombre limité d'affaires y est traité. La majorité des entreprises vérifiées n'ignorent même son existence ni ses missions.

4.3. Le droit d'être vérifié suivant une procédure légale

Le contrôle fiscal doit être organisé suivant des étapes précises en respectant des normes et des règles bien définies. Il s'agit des procédures de vérification.

La notion de procédure est définie par Cuhe & Vincent (1960) En ces termes : « dans un sens large, le mot procédure désigne une série de formalités qui doivent être successivement

remplies pour aboutir à un résultat déterminé ». Il s'agit d'un ensemble de formalités qui permet à l'Administration d'assurer le contrôle des déclarations. Toutefois, les procédures de contrôle fiscal ont aussi pour objectif de limiter la prérogative de l'État. Ce dernier n'est pas autorisé à faire respecter le principe d'égalité par n'importe quel moyen, car le citoyen possède des droits. La procédure fiscale, comme toute procédure, doit traduire cette double nécessité. En effet, si ces procédures offrent à l'Administration la possibilité juridique d'intervenir, elles définissent en même temps un encadrement à cette intervention. Les procédures canalisent l'action de l'État et sont, en cela, la marque indiscutable du degré de liberté d'un pays qu'illustre la notion d'État de droit. (Grosclaude & Marchessou, 2014b).

4.4. Le droit d'être assisté par un conseil de son choix

Ce droit signifie que pendant toute la durée de la vérification de comptabilité, le contribuable a le droit de faire appel à un conseil de son choix pour l'aider à gérer cette opération.

Au Maroc, l'article 212 du CGI prévoit que « Le contribuable a la faculté de se faire assister, dans le cadre de la vérification de comptabilité, par un conseil de son choix ». Cette disposition est l'une des principales garanties décernées lors d'une mission de vérification de comptabilité.

Si les contribuables et l'Administration fiscale en constituent les principaux partenaires, les conseillers fiscaux jouent également un rôle non négligeable. En effet, ces conseillers jouent un rôle très important avant, pendant et après le contrôle fiscal.

Au moment de la réception de l'avis de vérification, le rôle du conseil fiscal est d'aider le contribuable à préparer les documents comptables que les vérificateurs ont l'habitude de réclamer pour entamer leurs travaux.

Durant le déroulement de la vérification, le vérificateur apprécie en particulier la présence du conseil fiscal qui d'une part, lui donne des éclaircissements sur la comptabilité qu'il analyse, les réponses et les explications sur les points soulevés et d'autre part, dispose d'une formation adéquate permettant une compréhension du langage du vérificateur et facilite ainsi la communication avec le contribuable.

L'intervention du conseil fiscal peut être aussi sollicitée au-delà de la vérification notamment pour analyser les conséquences financières et la traduction comptable des redressements résultant de ladite vérification ainsi que la participation aux différentes étapes de la procédure contradictoire. Ils sont aussi responsables de la rédaction des différentes réponses des contribuables et des recours devant les commissions d'arbitrage.

Au moment de négociation d'un accord à l'amiable avec l'Administration fiscale, le conseil fiscal peut jouer un rôle qualifié de persuasif et inciter le contribuable à accepter certains chefs de redressements qu'il peut refuser au vérificateur. En effet, si le rôle du conseil est d'assister le contribuable à l'encontre de l'Administration lorsqu'il lui apparaît que celle-ci fait une exacte appréciation de sa situation, il peut aussi être un auxiliaire de l'Administration pour savoir faire admettre à son client le rehaussement de ses résultats lorsque la position du service est fondée. (LAHLOU, 2007).

Dans certaines situations de contrôle fiscal, on peut remarquer que le conseil fiscal présente aussi une marge de sécurité pour le contribuable et renforce ainsi sa sécurité contre des pratiques abusives de la part de certains vérificateurs. Ces derniers peuvent exploiter l'ignorance des contribuables quant à certaines dispositions fiscales, pour bénéficier de dérogations en termes de délais ou de périodes vérifiées. La présence d'un conseil fiscal s'avère ainsi nécessaire.

4.5. L'obligation de respect du secret professionnel

Dans le cadre d'un contrôle fiscal, la loi impose la révélation d'informations professionnelles et parfois personnelles des contribuables, ce qui peut provoquer des résistances humaines bien compréhensibles, notamment quand le vérificateur cherche à approfondir certaines données.

En contrepartie, la loi a garanti la protection efficace de ces contribuables et a imposé aux agents du fisc, en particulier les vérificateurs, le respect du secret fiscal.

En effet, les vérificateurs examinent un nombre de documents confidentiels dans l'exercice de leurs fonctions. La vie privée et professionnelle du contribuable peut souffrir de divulgations auprès de tiers. Le contribuable doit être protégé des maladresses ou agissements dilatoires de l'État. La confidentialité administrative est une nécessité.

Les cas de secrets professionnels les plus rencontrés sont le secret médical et le secret bancaire.

Pour le secret médical, l'Administration peut se heurter à ce dernier lors d'un contrôle fiscal. La vie intime d'un patient ne peut être divulguée sous prétexte de nécessité administrative. Le conseil d'État français a rappelé ce principe dans un arrêt prêt en formation plénière le 20 novembre 1959. Cependant, comme le note Roux « il ne faut pas que le secret médical soit détourné de sa mission et serve à couvrir une fraude fiscale » (Roux, 1983).

Quant au secret bancaire, l'administration se trouve parfois incapable de suivre les flux financiers nécessaires dans les opérations de contrôle. Les données émanant des banques et autres établissements financiers, ainsi que les flux de trésorerie réalisés avec les différents partenaires du contribuable sont la base d'importants redressements dans les nombreux cas de contrôles fiscaux.

Au Maroc, l'obligation du secret professionnel trouve sa base légale dans le Code pénal, dans les dispositions déontologiques liées aux professions réglementées et dans l'article 39 du code de travail (Code Du Travail, 2004). On sait également que le secret professionnel est, protégé par l'article 446 du Code pénal (Code Pénal Marocain, 2002). Cet article incrimine les violations au principe du secret professionnel et énonce des peines qui peuvent aller jusqu'à 6 mois d'emprisonnement.

Ainsi, « Indépendamment des règles instituées dans le Code pénal en matière de secret professionnel, tout fonctionnaire est lié par l'obligation de discrétion professionnelle pour tout ce qui concerne les faits et informations dont il a connaissance dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions. Tout détournement, toute communication contraire au règlement de pièces ou documents de service à des tiers sont formellement interdits. En dehors des cas prévus par les règles en vigueur, seule l'autorité du ministre dont dépend le fonctionnaire peut délier celui-ci de cette obligation de discrétion ou le relever de l'interdiction édictée ci-dessus ».

Notons enfin que le secret professionnel marche dans les deux sens. Pour le contribuable, il ne peut pas invoquer le secret professionnel pour se dispenser de délivrer des informations au vérificateur ou ne pas communiquer certains documents. Pour l'Administration, Il ne peut être opposé à un vérificateur pour éviter l'examen des comptes. En même temps, l'Administration a l'obligation de ne pas divulguer à des tiers le contenu des documents examinés. Il lui incombe de ne pas abuser dans l'utilisation de son droit de communication pour divulguer un secret fiscal quelconque. Les informations obtenues que c'est pour une personne physique ou morale doivent être traitées en toute confidentialité sous la menace d'être puni par la loi.

4.6. La présomption de bonne foi

La bonne foi se présume selon la Charte du contribuable et il appartient au fisc d'établir la preuve contraire. La mauvaise foi se déduit en conséquence du montant de l'impôt éludé, de la fréquence des erreurs, de leur nature et de l'activité même du contribuable qui selon ses qualités professionnelles ne peut ignorer les conséquences de son comportement (Ury, 2016).

Ainsi, la relation d'équilibre et de confiance avec l'Administration fiscale est toujours prioritaire. Chacun doit agir dans la transparence vis-à-vis de l'autre. L'action de l'État est fondée sur : l'exigence de sincérité du contribuable dans les éléments déclarés, et en contrepartie elle doit respecter une certaine loyauté administrative.

Au Maroc, le législateur a donné à l'information du contribuable durant le processus de contrôle fiscal une extrême importance. Le contribuable doit connaître les intentions administratives. Cela résulte de l'esprit du système déclaratif qui instaure un climat de confiance entre l'État et le contribuable, toute déclaration présupposant la bonne foi de l'intéressé.

De ce fait, la bonne foi du contribuable n'est jamais mise en question. Les déclarations vérifiées bénéficient de la présomption d'exactitude et ne peuvent faire l'objet de rectifications qu'à l'issue des travaux de vérification. Ce bon foie se manifeste aussi en la collaboration du contribuable et les efforts qu'il déploie pour faciliter la tâche des vérificateurs, surtout en ce qui concerne la présentation de toutes les pièces et documents comptables, les réponses aux informations et explications demandées, ainsi que la participation objective dans le débat oral et contradictoire.

5. Les droits fondamentaux du contribuable en vérification fiscale

5.1. Garanties lors de l'engagement de la vérification de comptabilité : la notification du contrôle

Lors de l'engagement de la vérification de comptabilité, la loi a attribué certains droits et garanties au contribuable. Il s'agit notamment du droit d'être informé du début de la procédure de vérification et le droit de bénéficier d'un délai avant la date de l'opération de vérification.

Le vérificateur est tenu d'informer le contribuable de ses droits et de ses obligations. Le vérificateur incite le contribuable à se montrer coopératif, lui faisant comprendre que sa présence dans les locaux du contribuable est légitime et qu'il exerce sa mission dans un cadre strictement défini par la loi.

5.1.1. Le droit d'être informé du début de la procédure de vérification

Avant d'entamer toute procédure ou action, l'Administration fiscale est tenue d'en informer le contribuable. Le fonctionnement de toute action administrative ne peut se faire dans un contexte de surprise. L'envoi d'un avis de vérification et d'une charte du contribuable est indispensable.

Ainsi, dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal, le droit pour le contribuable d'être informé constitue une garantie essentielle des droits de la défense. Il s'agit d'une garantie essentielle sur laquelle est fondée l'application effective d'autres garanties offertes par la loi. Ce droit à l'information doit s'exercer dans un formalisme rigoureux. Ce formalisme passe par la remise d'un avis de vérification et d'une charte au contribuable vérifié.

Il s'agit de la volonté incontestable du législateur à expliquer au contribuable chacune des étapes de son intervention dans le cadre d'un contrôle fiscal qui se concrétise par la remise d'un document décrivant la nature de son intervention.

Pour offrir plus de garanties au contribuable quant à la préparation des documents comptables, il peut demander le report de la première intervention du vérificateur. Ce report ne doit pas être demandé pour simple convenance, mais pour des raisons sérieuses. C'est le cas par exemple de la période des congés ou d'absence du conseil.

Au Maroc, la date du début de l'opération de vérification commence au Maroc à partir du 16ème jour suivant la date de notification du dit avis, sans dépasser le cinquième jour ouvrable à compter de la date fixée pour le début du contrôle. Ce délai paraît suffisant, mais la date de première intervention peut être reportée en cas d'absence de documents ou de difficultés rencontrées par le contribuable pour les préparer.

Aux termes de l'article 221 IV : « la procédure de rectification est frappée de nullité en cas de défaut de notification de l'avis de vérification et/ou de la charte du contribuable dans le délai prévu à l'article 212-I, alinéa du CGI ».

Pour remédier aux problèmes liés aux litiges qui peuvent naître en ce qui concerne le respect de la durée de vérification, la loi de finances pour 2014 a prévu l'institution d'un PV dit PV de début de vérification attestant le commencement de l'opération du contrôle fiscal.

La date de commencement de l'opération de contrôle est expressément constatée par ce PV établi par l'Administration et signé par les deux parties, dont une copie est remise au contribuable.

5.1.2. La charte du contribuable vérifié : une remise obligatoire

Dès que l'Administration engage la procédure de contrôle, elle se trouve investie d'une sorte « d'obligation pédagogique ». On parle de la « fonction pédagogique de l'administration » (Vapaille 1999, 2001), en présentant automatiquement à l'intéressé les garanties dont il bénéficie. Ce souci de l'administration a permis l'institution d'un document à vocation pédagogique : « la charte du contribuable vérifié ».

Ce document doit être obligatoirement adressé ou remis au contribuable en même temps que l'avis de vérification de comptabilité. Son absence vaut la nullité de la procédure. Il expose les principaux droits et obligations du contribuable en matière de contrôle fiscal, et ne se substitue pas aux dispositions légales prévues dans le Code général des Impôts.

Cependant, le contrôle du contenu de cette charte est très important. Le juge surveille la nature et la véracité des éléments juridiques spécifiés. Il ne peut être question de tromper le contribuable en lui donnant des informations tronquées ou obsolètes. Ainsi, si les garanties légales n'ont pas été mises à jour dans la charte, ce vice de procédure substantiel provoque la nullité de la procédure. Le cas de l'envoi d'une charte relative à une année antérieure à l'année de l'envoi de l'avis peut entraîner la nullité de la procédure même en l'absence de changements au niveau des dispositions fiscales relatives au contrôle.

Au Maroc, la charte du contribuable a été proposée en 1999 dans le cadre des débats sur le contrôle fiscal qui ont eu lieu à Rabat, à l'occasion des assises nationales sur la Fiscalité. Sa mise en place effective a été annoncée par l'article 7 de la Loi de finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011, dans le but de formaliser la présentation des droits et obligations du contribuable lors de la mission de contrôle fiscal. Elle se présente sous forme de brochure exposant sommairement le déroulement d'une procédure de vérification.

Cependant, cette charte est critiquée pour plusieurs raisons. Elle se contente de décrire directement les droits et obligations du contribuable. N'adoptant pas d'introduction et limitant son contenu aux seuls contribuables vérifiés, cette charte ignore les relations avec l'essentiel de la population fiscale qui a des attentes en information, en vulgarisation, en qualité de traitement. Aussi, et pour être plus utile et plus pertinente, la charte du contribuable au Maroc doit dépasser le fait d'être un simple inventaire des droits et garanties des contribuables, pour être un vrai moyen de « Marketing fiscal » ayant pour objectif de promouvoir l'action du contrôle et de la rendre en tant que mission d'audit externe. S'adressant dans la majorité des cas à des entreprises, personnes physiques et morales, de petite taille, qui ont des besoins majeurs en termes de conseil et d'assistance, elle doit expliciter toutes les garanties, les étapes de contrôle, l'explication facile des dispositions fiscales. En même temps, et pour la rendre plus compréhensible, son contenu doit être organisé en questions-réponses simples et bien expliquées.

5.2. Garanties en cours de vérification de comptabilité

En cours de vérification, les garanties concernent principalement le lieu et la durée de vérification de la comptabilité ainsi que le respect du débat oral et contradictoire.

5.2.1. Lieu de la vérification

Lors de sa mission de contrôle fiscal, le vérificateur peut être amené à visiter les lieux où s'exerce l'activité pour mieux comprendre l'activité de l'entreprise. Sa présence dans les locaux de l'entreprise va lui permettre de consulter à chaque fois les pièces et documents comptables dont il a besoin, mais surtout d'être toujours en contact avec un interlocuteur de l'entreprise pour répondre à ses interrogations.

La mission de contrôle fiscal sur place se déroule au siège social ou le principal établissement pour les personnes morales, le domicile fiscal ou le principal établissement pour les personnes physiques et le domicile fiscal élu pour les contribuables non-résidents.

Parfois, pour des raisons de fermeture des locaux de l'entreprise, ou de non-convenance du lieu pour l'exercice de la mission de contrôle dans les meilleures conditions, le contribuable peut demander de changer le lieu de vérification. Cela ne peut se faire qu'après un accord de l'Administration fiscale. Un nouveau lieu du contrôle est ainsi désigné.

Cependant, le vérificateur peut parfois procéder à l'emport des documents comptables dont il a besoin pour assurer sa mission de contrôle.

Parfois, le vérificateur remarque que certains documents n'ont pas été présentés au contrôle ou découvre l'absence de certains documents déjà présentés. Là, il doit adresser une demande de communication de documents comptables au contribuable qui dispose du délai d'un mois pour faire parvenir aux locaux de l'Administration fiscale les documents demandés. Il reçoit en contrepartie un accusé de réception des dits documents.

5.2.2. Durée de la vérification : un contrôle limité dans le temps

La durée des opérations de contrôle dans l'entreprise est variable. Elle dépend non seulement de l'importance de l'entreprise, de la consistance et de la complexité de ses activités, mais aussi de la fréquence des interventions du vérificateur. (SELINSKY et al., 2016).

Une vérification présente une vraie perte de temps pour le contribuable. Elle engendre aussi des coûts supplémentaires pour ce dernier, que ce soit au niveau du conseil qu'au niveau du personnel dédié à préparer les documents et les locaux où se déroule le contrôle. Pour l'Administration fiscale, toute vérification engendre aussi des charges supplémentaires. Pour cela, elle ne peut pas durer jusqu'à l'infini. Dans ce sens, Haim, assure que « ...cette accumulation de techniques d'investigation a un coût non négligeable pour la collectivité..., elle représente une accumulation couteuse » (Hatoux, 2002).

Au Maroc, La LF pour 2016 a réaménagé la durée de vérification sur place de 6 à 3 mois et de 12 à 6 mois. Ainsi, d'après les dispositions de l'article 212 du CGI, la vérification de comptabilité ne peut, s'étendre sur une durée supérieure à 3 mois pour les entreprises, dont le montant du chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre des exercices soumis à vérification, est inférieur ou égal à 50 millions de dirhams hors TVA et s'étendre sur une période supérieure à 6 mois pour les entreprises, dont le montant du chiffre d'affaires déclaré au compte de produits, et charges, au titre de l'un des exercices soumis à vérification, est supérieur à 50 millions de dirhams hors TVA.

Notons que les suspensions dues à l'application de la procédure prévue à l'article 229 du CGI relatif au défaut de présentation des documents comptables ne sont pas comptées dans la durée de vérification.

En ce qui concerne le délai de vérification et le risque de prescription, le vérificateur peut présenter au contribuable une lettre de mise en demeure pour défaut de présentation de documents comptables, dont le but réel est d'interrompre la prescription. Cette pratique est utilisée pour les dossiers entamés en fin d'année et dont le premier exercice non prescrit est menacé par la prescription. La DGI doit intervenir en contrôlant à chaque fois les conditions de remise d'une lettre de mise en demeure.

5.2.3. Respect du débat oral et contradictoire

Le contrôle fiscal ne peut se concevoir dénué de tout élément relationnel avec le citoyen. Une confrontation des points de vue est nécessaire afin de débattre des questions soulevées. Il s'agit du débat oral et contradictoire, garantie du contribuable qui reflète la volonté de l'Administration fiscale pour développer une compréhension et une écoute dans la démarche de contrôle.

Le débat oral et contradictoire, dans une vérification de comptabilité, est d'une importance cruciale. Il constitue un dialogue progressif ou encore un dialogue évolutif, permettant d'assurer un échange, qui devrait s'étaler sur toute la durée de vérification. Son absence entraîne une irrégularité de procédure. Le dialogue doit passer par une phase orale avant de laisser la place à une phrase écrite.

5.2.4. Garanties liées aux recours hiérarchiques et Responsabilisation de la hiérarchie en matière de notification des redressements et accords

Recourir à la hiérarchie administrative, pour trancher un différend, permet au contribuable d'exposer sa vision du problème et de réclamer une solution qui lui soit favorable.

Au Maroc, le recours hiérarchique n'est pas formalisé. Aucune mention d'un recours devant les chefs hiérarchiques du vérificateur n'est mentionnée dans la charte du contribuable. Cependant, dans l'objectif d'améliorer la qualité des notifications de redressements notamment en responsabilisant la hiérarchie du vérificateur, la loi de finances 2022 a prévu de remplacer le terme « inspecteur » par « Administration » au niveau des articles du CGI se rapportant à la procédure de vérification de la comptabilité.

Le chef de brigade, dans le cadre de sa mission d'accompagnement et d'encadrement du vérificateur, reste toujours informé du déroulement du contrôle. Quant au chef de service, il peut participer au dernier débat contradictoire et oral organisé dans les locaux de l'Administration fiscale avant la clôture de la vérification. Le contribuable peut même demander l'intervention du Directeur Régional des Impôts, surtout pour bénéficier d'une remise gracieuse de majorations plus importante dans le cadre d'un accord à l'amiable ainsi qu'un étalement pour le paiement des droits y afférents.

5.3. Garanties liées à la clôture de la procédure de vérification

5.3.1. Le droit à l'information de la clôture de la vérification

La vérification de comptabilité s'achève par la dernière intervention sur place suivie de l'envoi de la proposition de rectifications qui notifie au contribuable les impositions supplémentaires qui sont mises à sa charge.

Au Maroc, les garanties liées à l'achèvement d'une vérification de comptabilité se trouvent pour l'essentiel contenues dans la procédure de redressement contradictoire organisée par l'article 220 du CGI.

Une fois le contrôle fiscal effectué, cela peut déboucher sur une absence de rectification, ou au contraire une proposition de rectification. La loi de finances 2022 a prévu qu'une lettre d'information doit être remise au contribuable dans les formes prévues à l'article 219 du CGI, mentionnant la clôture de la vérification et comprenant deux dates : celle prévue pour le débat oral et contradictoire au sein de l'Administration fiscale et en présence des chefs hiérarchiques du vérificateur, ainsi que la date de clôture de la vérification. En cas de défaut de notification de l'inspecteur, la procédure de rectification est frappée de nullité.

5.3.2. Droit d'être informé des résultats de la vérification : la procédure contradictoire et égalité des armes

À la fin des opérations de contrôle sur place, l'Administration va tirer les conséquences de ses investigations. Si des rehaussements sont envisagés, elle doit le faire par écrit. Ainsi, tout rehaussement doit s'effectuer dans le respect du principe du contradictoire au moyen d'une proposition de rectification au formalisme rigoureux.

Au Maroc, et même en l'absence de rectification, l'Administration fiscale doit porter les résultats à la connaissance du contribuable, elle informe le contribuable de l'absence de rectifications par une lettre d'information conformément aux dispositions de l'article 219 du CGI. L'Administration ne pourra plus revenir sur les exercices vérifiés. L'entreprise obtient ainsi une sorte de quitus fiscal.

Cependant, lorsque l'Administration est amenée à rectifier les bases d'imposition, les montants des retenues en matière de revenus salariaux et les prix ou déclarations estimatives, exprimés dans les actes et conventions, elle doit, engager, selon le cas, la procédure normale de rectification prévue à l'article 220 du CGI ou la procédure accélérée prévue à l'article 222 du CGI.

Dans ce cas, l'Administration notifie aux contribuables, durant les trois (3) mois qui suivent la date de la fin du contrôle fiscal et dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus, les nouvelles bases arrêtées en matière d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu, les droits complémentaires résultant de la base précitée.

La lettre de notification des redressements doit être motivée et détaillée. Elle doit mentionner tout d'abord les nouvelles bases et droits notifiés, et doit être annexée du détail de ces bases et droits en précisant pour chacun d'eux, les motifs, la nature et le montant détaillé des redressements envisagés en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu ou de taxe sur la valeur ajoutée.

Elle informe le contribuable qu'il dispose d'un délai de réponse de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre pour produire ses observations.

Cette lettre a pour effet d'interrompre la prescription. Les bases d'imposition et les droits figurant sur cette lettre constituent des limites d'imposition et ne peuvent être vus à la hausse dans les autres phases ultérieures de la procédure.

À défaut de réponse dans le délai prescrit, les droits complémentaires sont mis en recouvrement et ne peuvent être contestés que dans certaines conditions prévues à l'article 235 du CGI.

Le contribuable peut étudier les documents et motifs de redressements annexés à la première lettre de notification. Il peut donner par la suite son accord total ou partiel sur certains redressements comme il peut en exprimer son rejet total.

La réponse du contribuable, qui doit être faite dans le délai franc de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre, peut être déposée à l'Administration des impôts chargée du contrôle à l'adresse figurant sur la lettre de notification, ou bien par lettre recommandée avec accusé de réception.

L'Administration procède à l'examen des documents et justificatifs apportés par le contribuable dans sa réponse. Si elle estime que les observations du contribuable ne sont pas fondées en tout ou en partie, elle est tenue de notifier, dans un délai maximum de soixante (60) jours suivant la date de réception de leur réponse, les motifs de son rejet partiel ou total, ainsi que la base d'imposition qui lui paraît devoir être retenue.

Il doit également informer le contribuable que cette base sera définitive si le contribuable ne se pourvoit pas, devant la commission locale de taxation prévue à l'article 225 du CGI, la commission régionale du recours fiscal prévue à l'article 225 bis du CGI ou devant la commission nationale du recours fiscal prévue à l'article 226 du CGI, selon le cas, dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de cette deuxième lettre de notification.

Le contribuable a le droit de répondre à la deuxième lettre de notification où il manifeste son accord total ou partiel des redressements notifiés. S'il ne répond pas dans les délais prescrits par la loi, l'imposition est faite immédiatement et ne peut être contestée que devant le tribunal.

Dans le cas contraire, la procédure est poursuivie selon le cas devant la C.L.T, la CRRF, ou devant la C.N.R.F.

5.4. Autres garanties

5.4.1. La garantie de respect de la charge de la preuve

Le choix du système déclaratif suppose que chaque contribuable procède à la déclaration d'un revenu ou d'une taxe dans un contexte de présomption d'exactitude et de bonne foi. Cette dernière est un principe général qui s'applique en droit fiscal.

La mise en place du système déclaratif a pour objet d'inciter le contribuable à une participation active au processus de l'imposition, en lui montrant que sa déclaration est supposée régulière et faite dans un cadre de bonne volonté et de sincérité. Il revient ainsi à celui qui conteste cette présomption de présenter la preuve.

Au Maroc, le premier principe fondamental énoncé dans la charte du contribuable vérifié stipule que « Les déclarations et les documents comptables déposés ou présentés à l'administration fiscale sont présumés être exacts et sincères ».

Dans le cadre de la procédure contradictoire, il est nécessaire de connaître à qui incombe la charge de la preuve. La preuve est la clé du succès, c'est en tout cas la clé du procès.

Lorsque l'Administration fiscale corrige les bases d'imposition par voie procédurale, et que le contribuable a refusé les redressements, il appartient à la première de démontrer le bien-fondé de ses prétentions. C'est le cas par exemple de la reconstitution du chiffre d'affaires. Quand le contribuable prétend que sa comptabilité est régulière, c'est l'Administration qui doit prouver l'existence d'irrégularités graves lui permettant cette reconstitution. L'Administration peut parfois invoquer le fait que le contribuable n'a pas présenté de comptabilité. Dans ce cas, elle lui appartient de prouver ces affirmations.

À l'inverse, lorsque le contribuable conteste une imposition établie d'après ses propres déclarations, il supporte la charge de la preuve. Il peut s'agir dans ce cas de défaut de présentation de comptabilité, ou de la présence d'irrégularités graves privant la comptabilité de sa valeur probante.

Enfin, lorsque l'Administration fiscale a par exemple établi l'existence d'un revenu imposable non déclaré, par le biais de factures, de recoupements ou à partir de l'examen de la trésorerie, le juge peut confronter les preuves des deux parties. La preuve est à la charge des deux parties.

5.4.2. La garantie de la non- modification des bases d'imposition retenues au terme d'un contrôle fiscal

L'administration peut procéder ultérieurement à un nouvel examen des écritures déjà vérifiées, sans que ce nouvel examen, même lorsqu'il concerne d'autres impôts et taxes, puisse entraîner une modification des bases d'imposition retenues lors du premier contrôle.

5.4.3. La garantie de non-reprise de la vérification pour les exercices prescrits

La notion de prescription est une question bien connue en droit fiscal. Elle exprime la contrainte de l'écoulement du temps face à l'exercice de certains droits, dont celui du contrôle fiscal.

La limitation du pouvoir de reprise de l'administration fiscale constitue une garantie essentielle pour le contribuable. Son action ne peut être faite que sur une période donnée. Le droit de reprise doit respecter les délais légaux de prescription.

En matière fiscale, Schmitt (1984) la définit comme « ... l'institution en vertu de laquelle l'obligation fiscale cesse d'être exigible après l'écoulement d'un certain laps de temps » (Schmitt, 1984).

Au Maroc, le pouvoir de vérification ou délai de reprise du fisc est limité à une certaine durée, au-delà de laquelle il y a prescription. Toutefois, une dérogation est prévue dans certains cas, notamment en matière d'IS ou d'IR, où le droit de réparer peut s'étendre aux quatre (4) derniers exercices prescrits, lorsqu'il y a imputation de déficits provenant d'exercices prescrits sur les résultats d'un exercice non prescrit. Le même délai de reprise peut être appliqué en cas d'existence de crédit TVA au début de la première année non atteinte par la prescription. L'Administration peut vérifier les (4) derniers exercices prescrits tant qu'un paiement n'a été effectué au cours d'un mois ou d'un trimestre. Dans ce cas, le droit de reprise commence à partir de l'année où le paiement a été effectué.

Notons que pour la période prescrite, la vérification ne peut aboutir qu'à la réduction ou à l'annulation des crédits ou déficits.

Cependant, l'efficacité de cette garantie offerte au contribuable est limitée par une pratique devenue de plus en plus courante. Il s'agit des cas où le vérificateur, qui cherche à alléger le volume de travail, pousse le contribuable à des abandons de crédit TVA et de déficits imputables relevant d'exercices prescrits sur des exercices non prescrits. Cet abandon a pour effet de réduire la période vérifiée, mais les conséquences fiscales peuvent parfois être lourdes pour le contribuable. La présence d'un conseil fiscal du contribuable est nécessaire dans ce cas.

5.4.4. Les garanties offertes en cas d'accord à l'amiable

L'Administration fiscale au Maroc a pris l'initiative de favoriser le recours aux accords à l'amiable au lieu des procédures devant les commissions et le tribunal. Devant l'importance des sommes recouvrées à partir de la conclusion d'accords à l'amiable, l'Administration a pris l'initiative de favoriser le recours à ces accords au lieu des procédures devant les commissions et le tribunal. Elle prépare le contribuable, et incite les vérificateurs et leurs chefs hiérarchiques au cours des débats oraux et contradictoires, à chercher une solution à l'amiable avec l'Administration, au lieu de choisir d'aller vers une procédure longue et très coûteuse.

Dans un souci d'harmonisation de cette procédure, l'Administration fiscale a décidé d'instaurer un cadre formel visant l'uniformisation de la procédure de conclusion de l'accord suite au contrôle fiscal sur place par la mise en œuvre d'une note de service n° 2/DCF/2016 du 1er février 2016. Cette dernière a annoncé la constitution des commissions régionales et centrales pour la validation des accords et l'instauration d'un formalisme en matière d'accords à l'amiable.

À partir du 21/09/2017, la procédure d'accords à l'amiable s'applique aux demandes d'accords exprimées par les contribuables ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité ou d'un EESF. Ces demandes sont recevables même après les décisions des CLT et des CNRF, mais avant le jugement définitif du tribunal.

En pratique, ce sont le vérificateur, le chef de brigade et le chef de service qui prennent en charge la conclusion de ces accords avec l'intervention du directeur régional des impôts qui signe l'accord et fixe le pourcentage des remises gracieuses des majorations à attribuer. Cependant, les accords établis doivent faire l'objet de validation par la commission compétente. Un procès-verbal (PV) de validation doit être établi par le vérificateur, le chef de brigade et le chef de service pour expliquer la nature et les montants abandonnés et les remises gracieuses des majorations attribuées au contribuable. En même temps que le PV de validation de l'accord, un protocole d'accord en double exemplaire, signé par le Directeur Régional des Impôts, indique le montant des bases et des droits qui résultent de l'accord ainsi que des échéances de paiements de ces droits. Il mentionne aussi qu'il s'agit d'un accord

définitif et irrévocable qui vaut désistement des parties signataires de tout recours devant les commissions, le contentieux administratif et les tribunaux.

5.4.5. Garanties liées au pourvoi devant les commissions

Chaque fois que le différend perdure, l'Administration et le contribuable ont la faculté de faire valoir leurs arguments devant des commissions chargées de rendre un avis. Une commission ne juge pas, elle aide à la solution des divergences entre l'entreprise vérifiée et le service vérificateur. Leur composition reste paritaire, mais elles sont toujours présidées par un magistrat (Drié, 2014). Le contribuable et l'Administration ont la même faculté de saisine. Cette égalité ne recouvre pas une importance pratique réelle puisque c'est l'Administration qui soulève le litige et entend le poursuivre.

En conséquence, solliciter l'avis de la commission est avant tout une garantie du contribuable et c'est ce dernier qui presque toujours demande sa saisine.

L'importance de la mission d'une commission porte sur sa fonction. Elle formule des avis sur certaines questions de fait et ne peut se livrer à l'interprétation de la loi qui demeure de la compétence exclusive des tribunaux. Une commission se comporte comme un tiers au litige afin de pouvoir un avis en toute indépendance.

Au Maroc, après la réception à la deuxième notification, en cas de non-acceptation des redressements proposés par l'Administration fiscale, le contribuable pourra saisir, suivant le cas, la commission locale de taxation « C.L.T », La commission régionale de recours fiscal « C.R.R.F » ou la commission nationale du recours fiscal « C.N.R.F » pour justifier le bien-fondé de sa thèse en apportant les éléments de sa défense.

Les commissions locales de taxation reçoivent les réclamations des contribuables sous forme de requêtes. Ces dernières concernant les rectifications en matière de revenus professionnels déterminés selon le régime de la contribution professionnelle unique, de revenus et profits fonciers et des droits d'enregistrement et de timbre (Article 6 de la loi de finances n° 76-21 pour l'année budgétaire 2022).

Pour renforcer l'efficacité des CLT, la loi de finances 2022 a assuré que le choix du représentant des contribuables peut également être effectué parmi les notaires et/ou Adouls, de confier le secrétariat des CLT à un représentant de l'Administration fiscale, sans référence au « chef du service local des impôts », et de proroger le mandat des représentants des contribuables sortants jusqu'à la désignation des nouveaux représentants, et une disposition relative à l'incompatibilité, afin d'éviter que les personnes ayant eu à connaître des dossiers dans le cadre de l'exercice de leurs fonctions participent aux travaux des commissions.

Le deuxième type de commissions est les commissions régionales du recours fiscal. Elles ont été instituées à compter de janvier 2022 pour traiter les différentes réclamations présentées sous forme de requêtes par les contribuables qui possèdent leur siège social ou leur principal établissement à l'intérieur du ressort de ces commissions.

Elles interviennent dans les cas de rectifications en matière de revenus et profits de capitaux mobiliers, de la vérification de comptabilité des contribuables dont le chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre de chaque exercice de la période non prescrite vérifiée, est inférieur à 10 millions de dirhams (Article 6 de la loi de finances n°76-21 pour l'année budgétaire 2022).

Notons ici qu'aucun membre ne peut siéger à la commission régionale du recours fiscal pour un litige dont il a eu déjà à connaître dans le cadre de l'exercice de son activité ou de sa fonction.

Enfin, il y a le pourvoi devant la Commission nationale de recours fiscal CNRF (Article 226 du CGI). Il s'agit d'une commission permanente à laquelle sont adressés les recours relatifs à l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables, aux vérifications de comptabilité des contribuables lorsque le chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et

charges, au titre de l'un des exercices vérifiés, est égal ou supérieur à dix (10) millions de dirhams ainsi qu'aux rectifications des bases d'imposition pour lesquelles l'Administration invoque l'abus de droit (article 213 du CGI).

Cette commission est aussi compétente aux recours pour lesquels les commissions locales de taxation et les commissions régionales du recours fiscal n'ont pas pris de décision dans le délai de (12) douze mois. Cette commission, qui siège territorialement à Rabat, elle est totalement indépendante de l'Administration, est placée sous l'autorité directe du Chef du Gouvernement.

Depuis l'année 2022, dans l'objectif de renforcer l'efficacité de la CNRF, les mesures suivantes ont été adoptées. Il s'agit de préciser que les représentants des contribuables peuvent être choisis parmi les experts-comptables et/ou des comptables agréés, fixer à trois (3) ans renouvelables une seule fois, la durée pendant laquelle les membres représentant l'Administration siègent à la Commission, proroger d'office le mandat des représentants des contribuables sortants jusqu'à la désignation des nouveaux représentants, et élargir les cas d'incompatibilité pour couvrir l'ensemble des membres de la commission ayant déjà eu à connaître le litige.

Notons ici que pour renforcer la sécurité juridique des contribuables et assurer au maximum une décision équitable, aucun membre ne peut siéger à la commission nationale du recours fiscal pour un litige dont il a eu déjà à connaître dans le cadre de l'exercice de son activité ou de sa fonction, ainsi qu'en commission locale de taxation ou en commission régionale du recours fiscal.

5.5. La relation entre les garanties fiscales du contribuable et la sécurité juridique

Cette étude a mis en exergue l'importance fondamentale de la sécurité juridique dans le cadre du contrôle fiscal. En soulignant la nécessité d'une relation de confiance entre l'administration fiscale et les contribuables, nous avons démontré que la clarté, la précision et la stabilité des règles fiscales sont essentielles pour garantir les droits des contribuables tout en assurant l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale. La dimension objective de la sécurité juridique, axée sur l'accessibilité et l'intelligibilité des normes, se complète par une dimension subjective qui valorise la confiance légitime et le respect des situations légalement acquises. Toutefois, les débats autour des pratiques de l'administration fiscale et l'équilibre entre les garanties des contribuables et les exigences de contrôle soulignent un terrain complexe, où la recherche d'un équilibre optimal reste un enjeu majeur.

L'étude approfondie des garanties d'ordre général en contrôle fiscal au Maroc révèle leur rôle indispensable dans le renforcement de la sécurité juridique. Ces garanties, allant de la protection contre les changements de la doctrine administrative à l'assistance par un conseil lors des vérifications fiscales, jouent un rôle pivot dans l'établissement d'un équilibre entre les droits des contribuables et les prérogatives de l'administration fiscale. Le rescrit fiscal, en particulier, se distingue comme un outil efficace pour prévenir les litiges et renforcer la confiance entre les contribuables et l'administration. La garantie de procédures légales et le respect du secret professionnel par l'administration fiscale ne sont pas seulement des mesures de protection pour les contribuables, mais aussi des pierres angulaires pour assurer l'équité et la transparence dans le système fiscal marocain. En définitive, cette étude confirme que la préservation et l'amélioration continue des garanties fiscales sont essentielles pour maintenir un climat de confiance et de sécurité juridique, tout en garantissant l'efficacité et la légitimité de l'administration fiscale dans l'exercice de ses fonctions.

L'examen des droits fondamentaux du contribuable en vérification fiscale au Maroc met en relief l'interrelation étroite entre les garanties fiscales accordées aux contribuables et le renforcement de la sécurité juridique. De la notification initiale de la vérification à la clôture de la procédure, chaque étape est encadrée par des garanties précises visant à assurer la

transparence, l'équité et le respect des droits du contribuable. Ces garanties, notamment le droit à une information claire et préalable, le respect du débat oral et contradictoire, ainsi que les divers recours hiérarchiques disponibles, sont autant de pierres angulaires assurant une procédure de vérification fiscale équitable et conforme aux principes de l'État de droit. La mise en œuvre de ces garanties ne se limite pas à protéger les contribuables contre des pratiques abusives, mais joue également un rôle crucial dans la consolidation de la confiance entre les contribuables et l'administration fiscale. En somme, cette étude démontre que le renforcement des garanties fiscales est essentiel non seulement pour la protection des contribuables, mais aussi pour l'instauration d'une sécurité juridique robuste et efficace dans le système fiscal marocain.

6. Conclusion

Dans le cadre de cet article, nous avons essayé d'explorer l'évolution significative des moyens de contrôle fiscal au Maroc, marquée par une dynamique législative soutenue. Les procédures de contrôle fiscal, bien que récent, ont subi d'importantes transformations avec pour objectifs d'accroître l'efficacité de la mission de contrôle et de favoriser la transparence et l'équité fiscale. Cette dernière, qui domine de plus en plus les procédures de contrôle fiscal, constitue une garantie primordiale dans le cadre d'un contrôle fiscal, recouvrant la nécessité d'informer le contribuable et de lui assurer des droits face à une Administration aux exigences de loyauté. Nous avons présenté, en premier lieu, les efforts déployés par l'Administration fiscale marocaine, pour subvenir aux besoins des contribuables vérifiés, et ce au niveau des garanties offertes. Nous avons montré que d'importants progrès ont été réalisés afin d'améliorer la relation avec les contribuables et évoluer dans l'idée d'un certain équilibre entre les pouvoirs de l'Administration et les droits du contribuable. Nous avons aussi répondu à une question primordiale, celle de la sécurité du contribuable vis-à-vis de l'Administration. Cette sécurité est renforcée par la mise en œuvre de techniques nouvelles telles que le rescrit, les accords préalables ainsi que l'octroi de nouvelles garanties comme le débat oral et contradictoire. Nous avons jugé essentiel de procéder à une étude comparative avec la législation française en la matière. Nous avons constaté que malgré les efforts déployés, certaines limites et dysfonctionnements freinent l'efficacité de ces garanties, notamment au niveau de certaines pratiques administratives ainsi que quelques insuffisances réglementaires. Nous sommes aussi convaincus qu'il ne suffit pas de renforcer les garanties offertes aux contribuables, mais de tenir compte de la continuité de ces garanties et de leur application pratique sur le terrain. De nouvelles mesures restent à mettre en place pour atteindre une confiance mutuelle entre le contribuable et l'Administration. Cette confiance qui constitue la base du consentement à l'impôt et qui détermine aussi de manière générale le degré de civisme fiscal ne peut être atteinte sans une vraie entente entre l'Administration fiscale d'une part et les contribuables d'autre part.

Cette étude offre un éclairage sur les implications théoriques de l'évolution des garanties fiscales et leur rôle dans le renforcement de la sécurité juridique. Sur le plan pratique, elle souligne la nécessité d'une mise en œuvre effective et continue de ces garanties pour instaurer une confiance mutuelle entre l'Administration fiscale et les contribuables, essentielle au civisme fiscal.

Malgré sa portée, cette étude rencontre certaines limites, notamment l'absence d'une enquête sur l'impact des garanties fiscales sur la perception de la sécurité juridique par les contribuables marocains. Une perspective future consisterait à mener une étude qualitative approfondie sur ce sujet, complétée par un questionnaire auprès des contribuables ayant subi un contrôle fiscal, afin de mesurer leur perception des garanties fiscales et de l'impact de celles-ci sur le renforcement de la sécurité juridique dans le contexte marocain.

Références :

- (1). AARAB, K. (2021). Le contrôle fiscal portant sur la vérification des entreprises au Maroc: cadre procédural et authentification des garanties. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 2(12).
- (2). Bachelier, G. (2015). Le rescrit fiscal. *Revue Française de Finances Publiques*, 130, 58–70.
- (3). BELAHOUAOUI, R., & ATTAK, E. H. (2022). Essai d'analyse de la relation entre la pression fiscale et la conformité des contribuables: Revue de littérature. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 3(2–1).
- (4). Belahouaoui, R., & Attak, E. H. (2023). The importance of perceived fairness regarding tax burden in compliance behavior: a qualitative study using the Delphi method in Morocco. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, ahead-of-print(ahead-of-print). <https://doi.org/10.1108/JFRA-04-2023-0213>
- (5). Bouvier, M. (2003). *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. LGDJ.
- (6). BOUVIER, M. (2016). La sécurité fiscale: les grands enjeux d'aujourd'hui. *Conférence-Débat Sur «la Sécurité fiscale Au Maroc et En France»*, Rabat, Maroc.
- (7). COLLET, M. (2015). Droit fiscal Ed. PUF, Coll. Thémis Droit, 5ème Édition Mise à Jour.
- (8). Conseil Economique et Social (CES). (2012). *Le-système fiscal marocain : développement économique et cohésion sociale*.
- (9). Cuhe, P., & Vincent, J. (1960). Précis de procédure civile et commerciale. (No Title).
- (10). Douet, F. (1996). Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français . (Doctoral Dissertation, Rouen).
- (11). Drié, J.-C. (2014). Le contrôle fiscal raconté aux dirigeants et à leurs conseils. (No Title).
- (12). FOUQUET, O. (2014). Abus de droit: la sécurité juridique rédactionnelle–À propôs de la censure des articles 96 et 100 de la loi de finances pour 2014. *Revue de Droit Fiscal*, 1–2, 8–9.
- (13). Grosclaude, J., & Marchessou, P. (2014a). *Procédures fiscales*. Dalloz.
- (14). Grosclaude, J., & Marchessou, P. (2014b). *Procédures fiscales*. Dalloz.
- (15). Hatoux, B. (2002). Droits du contribuable: État des lieux et perspectives. (No Title).
- (16). Karim Aarab, & Mehdi Drissi. (2022). *Le Cadre Procédural du Contrôle Fiscal: Portant sur la vérification de l'entreprise et l'offre de la sécurité fiscale : Vers une nouvelle approche de confiance*.
- (17). Khanfor, A., & Souaf, M. (2016). L'adhésion Au Contrôle Fiscal Du Contribuable Marocain: Etude Critique Des Procédures Fiscales. *European Scientific Journal*, 12(4).
- (18). Kruger, H. (2010). L'incursion de la dimension communautaire dans la gouvernance fiscale des organisations. *La Gouvernance Juridique et fiscale Des Organisations*, 147.
- (19). LAHLOU Nada. (2007). *L'expert comptable devant le rejet de la preuve comptable et le pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale*.
- (20). LAMBERT, T. (2011). La Sécurité du Contribuable vis à vis de L'administration. *La Sécurité fiscale*, Paris: Harmattan, 179–189.

- (21). Lascoumes, P. (1983). Sanction des fautes ou gestion des illégalismes: l'hétérogénéisation du droit pénal. Un exemple, la répression de la fraude fiscale. *Revue Interdisciplinaire d'études Juridiques*, 10(1), 125–156.
- (22). Leroy, M. (2003). Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt. *European Journal of Sociology/Archives Européennes de Sociologie*, 44(2), 213–244.
- (23). Leroy, M. (2007). Découvrir la sociologie fiscale. *Regards Croisés Sur l'économie*, 1, 94–100.
- (24). Leroy, M. (2009). La sociologie fiscale. Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes. *Socio-Logos. Revue de l'association Française de Sociologie*, 4.
- (25). Article 7 de la Loi de finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011., (2011).
- (26). Martinez, J. C. (1986). 1789-1989: la révolution fiscale a refaire. (No Title).
- (27). Ministère de l'Économie et des Finances. (2023). *CODE GENERAL DES IMPOTS (CGI)*.
- (28). NMILI, M. (2011). Pour un impôt juste. *Les Éditions Oser*. p 249.
- (29). Pellas, J.-R. (2015). La sécurité fiscale: Quels enjeux juridiques? *Revue Française de Finances Publiques*, 130, 7–31.
- (30). Raimbault, P., & Soulas de Russel, D. (2003). Nature et racines du principe de sécurité juridique: une mise au point. *Revue Internationale de Droit Comparé*, 55(1), 85–103.
- (31). Roux, A. (1983). La protection de la vie privée dans les rapports entre l'Etat les particuliers et [sic]. (No Title).
- (32). Code Pénal marocain, (2002).
- (33). Loi n°65-99 relative au Code du Travail, (2004).
- (34). Schmitt, T. (1984). Fiscalité-environnement. Actes du colloque organisé par le Centre de Finances publiques de la Faculté de Droit et des Sciences économiques de Nice les 26 et 27 mai 1983, 1984. *Revue Juridique de l'Environnement*, 9(1), 99–101.
- (35). SELINSKY, COTTET, & GIRODROUX. (2016). Faire face aux contrôles de l'administration - Impôts, URSSAF, travail, concurrence et fraudes. *Editions Lamy / Les Echos*.
- (36). Ury, D. (2016). La bonne foi en droit fiscal est une notion opérationnelle. *Revue Française de Finances Publiques*, 134, 177–198.
- (37). Vapaille, L. (1999). La doctrine administrative fiscale. (No Title).
- (38). VAPAILLE, L. (2001). La doctrine administrative et l'imposition sur la fortune. *Revue Française de Finances Publiques*, 75, 61–74.