

Le recours consultatif du contribuable devant la Commission nationale de recours fiscal : Un préalable à la voie judiciaire qui gagnerait à être réformé



PR. KHALIL HALOUI
Associé-gérant KH Conseil

Docteur en droit de l'Université de Grenoble.

L'actualité fiscale¹ a renoué avec la réflexion à la faveur d'un séminaire, organisé à l'initiative d'acteurs majeurs de la matière fiscale sous le thème « Contrôle fiscal au Maroc, quelles garanties offre la loi au contribuable ? ».

Dans ce contexte, il importe de rappeler le rôle assigné à la Commission nationale de recours fiscal (CNRF) dans les litiges opposant le contribuable à l'Administration suite à une mise en œuvre d'une procédure de contrôle fiscal ; celui-ci peut, à bon droit, saisir ladite Commission de son différend, mais l'organisme consultatif ne peut statuer, en toute hypothèse, sur tous les recours introduits par le contribuable, au regard de son domaine d'intervention. Nous voudrions, pour notre part, commenter² ici le rôle de cette Commission d'allure juridictionnelle, avant de préciser, en dernière analyse, la portée de cette garantie de recours du contribuable devant l'organisme consultatif à compétence nationale.

1. Rôle de la Commission nationale de recours fiscal durant la procédure de consultation suivie devant elle

En instituant un droit de recours du contribuable, à titre de garantie légale³, grâce notamment à la saisine de la Commission nationale⁴, le législateur a défini aussi le rôle de cette Commission et les conditions de son intervention ; la Commission nationale statuant, en effet, à titre consultatif, en matière de redressement, émet seulement un avis sur les désaccords dont elle est saisie ; il s'ensuit que, dans son fonctionnement, la Commission nationale exerce un rôle de conciliation, qui contribue sans doute, à prévenir le contentieux fiscal ; au demeurant, son intervention est subordonnée à des conditions dont dépendra en définitive la recevabilité au fond du recours du contribuable.

A) Les conditions d'intervention de la Commission nationale

Suivant la voie de droit ouverte au contribuable, notamment dans le cadre de la procédure de rectification prévue par la loi fiscale (art. 220-II du CGI), celui-ci peut saisir⁵ la commission nationale compétente d'une demande en contestation du redressement envisagé par le vérificateur.

a) La saisine de la commission nationale dans le cadre de la procédure de rectification

On notera ici que, la Commission nationale ne peut être saisie que d'un litige résultant de l'application individuelle d'une procédure de redressement et, à la suite d'une procédure de contrôle fiscal, mais encore il faut que la requête du contribuable relève de la compétence de

¹ Nous pensons ici en particulier au séminaire sur « Le contrôle fiscal au Maroc – Quelles garanties offre la loi au contribuable ? » du 09 mai 2018, au Bahia Golf Beach Bouznika, organisé conjointement par la Commission Nationale de Recours Fiscal (CNRF), la Direction Générale des Impôts (DGI), l'Ordre des Experts Comptables (OEC) du Maroc et la société Artémis SA éditeur juridique et fiscal.

² Nous intervenons ici suivant notre position de dirigeant d'un cabinet de conseil fiscal spécialiste du droit des impôts et du contentieux fiscal, mais encore pour avoir exercé, avant de passer de l'autre côté de la barrière de l'octroi fiscal, les fonctions de Chef de service Régional de vérifications fiscales à la DGI.

³ On rappellera ici que cette garantie de saisine de la Commission nationale est prévue expressément à l'article 220-II du code général des impôts (CGI).

⁴ On notera que le régime de fonctionnement de la Commission nationale est organisé à l'article 226 du CGI.

⁵ En fait, le contribuable peut introduire un recours devant la Commission nationale, dès lors que son chiffre 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 (art.226-I du CGI).

la Commission nationale, réunie dans le cadre de la procédure de rectification précitée.

b) L'objet et la portée des litiges

On relèvera à cet égard que la Commission exerce une compétence liée, en ce sens qu'elle intervient, suivant des dispositions légales (articles 220-II et 226 du CGI), pour donner son avis, lorsqu'à la suite de rectifications apportées aux déclarations du contribuable, le désaccord porte sur le montant du bénéfice ou du revenu imposable de ce dernier ; le différend, soumis à l'appréciation de la Commission, doit avoir alors pour objet la fixation de nouvelles bases d'impositions du contribuable requérant.

De ce fait, la compétence de la Commission est doublement limitée, que ce soit par le champ des matières⁶ à l'égard desquelles elle peut légalement se prononcer, ou par la nature et la portée des désaccords qu'elle peut connaître.

On précisera ici que la loi fiscale (art. 226-I du CGI) a délimité le domaine de compétence de la Commission selon une distinction entre questions de fait et de droit. Ainsi, cet article dispose que « elle (la commission) statue sur les litiges qui lui sont soumis et doit se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires » ; le législateur a donc défini la nature et la portée des désaccords qui peuvent être soumis à l'appréciation de la commission ; celle-ci ne peut connaître en définitive que des désaccords portant sur une question de fait, hormis toute question de nature juridique.

Nous devons observer ici, toutefois, que la distinction entre question de droit et question de fait est souvent délicate à établir et ne résiste guère à l'analyse ; c'est ainsi qu'a été amené à préciser, dans ses conclusions, le commissaire du gouvernement Monsieur F. Lavondès, notamment dans une affaire⁷, où il constatait déjà, à juste titre, que « ... dans cette affaire, comme dans la plupart des cas, le droit et le fait sont intimement liés ». Nous nous interrogeons dans ces conditions comment la Commission peut formuler un avis sur le montant du bénéfice imposable en appréciant la sincérité d'une comptabilité, tout en se gardant de vérifier, si la comptabilité est tenue régulièrement au regard des règles comptables ?

2. La portée de la garantie de recours du contribuable devant l'organisme consultatif à compétence nationale

A) Les pouvoirs de décisions de la Commission nationale

Nous nous efforcerons de présenter ici le déroulement⁸ de la procédure suivie devant la Commission et de préciser, *in fine*, en quoi les dispositions qui encadrent la procédure sont assorties en l'état du droit, de garanties lacunaires du contribuable.

⁶ On précisera ici que le législateur a fixé la compétence de la Commission à l'article 226-I du CGI énumérant les matières qu'elle peut connaître, à savoir les recours portant sur l'examen d'ensemble de la situation fiscale des personnes physiques et ceux relatifs aux vérifications de comptabilité.

⁷ CE, 6 juin 1969, requête n° 75076, DF 1969, n° 4, comm. 1209, concl. F. Lavondès

a) L'engagement de la procédure

C'est ainsi que la procédure devant la Commission est engagée par le contribuable (art.220-II du CGI) sous forme d'une requête, adressée à l'agent vérificateur (226-II du CGI) par laquelle, il constate son désaccord sur le redressement et précise ses conclusions. Le vérificateur se charge pour sa part de saisir matériellement la Commission (art.226-II du CGI) et supporte de surcroît une obligation de communication des actes de saisine (requête) et de procédure contradictoire (lettres de notification de redressement et observations du contribuable), suivant la règle posée à l'article 226-II du CGI.

Toutefois, il est à déplorer ici que cette obligation de communication ne s'étend pas, eu égard aux dispositions précitées, aux documents invoqués par l'administration au cours de l'examen de l'affaire par la Commission ; le fonctionnement de la Commission ne protège pas dans ces conditions les droits du contribuable qui se trouve ainsi privé de son droit d'appréciation contradictoire des documents invoqués par l'administration.

On fera remarquer ici qu'en France, le Conseil d'Etat a été amené à préciser, notamment dans une décision⁹, certes ancienne mais qui garde toute son actualité, les documents qui sont soumis à cette obligation de communication de l'administration. Nous citerons en particulier, les documents destinés à justifier des termes de comparaison ; en pareille hypothèse, la communication doit porter alors sur les documents contenant des indications relatives aux bénéficiaires ou revenus de tiers, de telle manière que le contribuable puisse s'assurer que les points de comparaison retenus par l'administration concernent bien des entreprises dont l'activité est comparable à la sienne.

Il s'ensuit que l'avis de la Commission ne peut être ainsi opposable au contribuable que dans la mesure, où ce dernier a été mis à même de connaître et, par suite, de critiquer les points avancés par l'administration ; la procédure suivie devant la Commission étant essentiellement contradictoire.

b) Lors de l'examen du dossier en séance

On remarquera à cet égard que la Commission recueille, suivant ses prérogatives, les observations du contribuable et celles de l'agent vérificateur qui est à l'origine du différend (art. 226-III du CGI). Le contribuable peut soumettre en effet à la Commission tous éléments d'appréciation utiles et faire état notamment de sa comptabilité. Il appartient alors à la Commission d'apprécier la valeur probante des éléments qui lui sont soumis, suivant le rapport de saisine, présenté par l'administration.

Toutefois, dans le cas où le contribuable conteste la sincérité ou l'exactitude des relevés contenus dans ce rapport¹⁰, il lui appartient de le faire devant la Commission qui peut, si la contestation lui paraît sérieuse, se faire communiquer

⁸ Pour un examen général, V. K. Haloui « Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain » thèse de doctorat droit privé, Université de Grenoble, 2 décembre 2011, p. 146

⁹ CE, section, 6 octobre 1972, n° 81674 et n° 81758, Lebon, p. 615

¹⁰ Précisons ici qu'aucune disposition légale n'exige que le dossier soumis par l'administration à la Commission comprenne toutes les pièces comptables qui ont servi à l'élaboration de son rapport.

les pièces à partir desquelles ont été effectués les relevés litigieux dans le cadre de son droit de communication.

Ceci dit, si la Commission dispose d'un pouvoir d'information, aucune disposition du code général des impôts ne prescrit à la Commission d'examiner en revanche

**“ La loi fiscale
(art. 226-I du CGI) a
délimité le domaine
de compétence de la
Commission et a exclu
de ce domaine,
les questions portant
sur l'interprétation
des dispositions légales
ou réglementaires. ”**

la comptabilité du contribuable, ni de faire procéder à une contre vérification ; il appartient seulement au contribuable de présenter lui-même sa comptabilité, s'il le juge utile à la défense de ses intérêts.

Dans ces conditions, la Commission ne peut faire droit à la requête du contribuable, à défaut de pouvoirs de contrôle lui permettant de vérifier directement les allégations de l'administration...

En conclusion, nous avons pu mesurer, au terme de notre réflexion, comment la Commission nationale détient, à la différence des juridictions contentieuses¹¹, un pouvoir circonscrit en raison de son rôle purement consultatif et les questions de droit échappent ainsi à toute discussion devant cette Commission ; mais encore que son approche des litiges déferés devant elle, bien que traduisant une forte imprégnation des méthodes juridictionnelles, se révèle d'une portée limitée au regard des intérêts du contribuable.

Son intervention demeure cependant requise par la loi et, est susceptible, de créer des effets de droit dans le cadre d'une éventuelle instance contentieuse ; le contribuable doit alors impérativement provoquer l'avis de la Commission, avant de saisir la juridiction contentieuse suivant la voie prévue et organisée par la loi fiscale (art.242 du CGI).

¹¹ Lesquelles détiennent un pouvoir de pleine juridiction, en vertu duquel, elles sont plus à même de connaître l'intégralité du litige dans tous ses éléments de fait et de droit et de statuer au fond.



ARTEMIS

VOUS SOUHAITEZ PUBLIER

Vous souhaitez publier un article dans la lettre ARTEMIS, envoyez-nous votre projet par mail à l'adresse suivante :

lettre@artemis.ma