

Ordre des Experts Comptables

La consolidation de l'Etat de droit fiscal

Monsieur le Président

Mesdames et Messieurs,

Je tiens tout d'abord à vous présenter mes remerciements pour votre invitation.

La rencontre d'aujourd'hui avec l'ordre des experts comptables est une occasion renouvelée pour renforcer les liens de concertation et de partenariat entre l'administration fiscale et les représentants de votre profession.

Traiter de « La consolidation de l'Etat de droit fiscal », thème choisi pour cette manifestation, nous renvoie tout naturellement au débat sur les rapports entre l'Etat et le citoyen.

Il est acquis que l'Etat de droit fonctionne nécessairement par l'instauration et le respect de règles.

Il se caractérise par une pluralité de fonctions :

- fonction législative d'élaboration des règles ;
- fonction exécutive d'application de ces règles ;
- fonction juridictionnelle de contrôle de la conformité des différents comportements aux règles établies.

Si l'on admet que l'Etat de droit consacre et protège la liberté des individus, il est indispensable de confier les fonctions législative et exécutive notamment à des pouvoirs distincts.

C'est la voie dans laquelle le Maroc s'est engagé de manière résolue et irréversible plus particulièrement dans un domaine aussi sensible que le droit fiscal.

Aussi, deux principes de portée constitutionnelle fondent essentiellement l'Etat de droit fiscal : principe de légalité de l'impôt et principe d'égalité devant l'impôt.

I. Principe de légalité de l'impôt

Le principe de légalité de l'impôt tire son origine du principe du consentement de l'impôt, base des démocraties modernes.

Le consentement de l'impôt suppose pour l'individu, qu'à travers les mécanismes de la décision collective et plus exactement par le biais du parlement, il admet les prélèvements fiscaux. Par conséquent, le paiement de l'impôt est l'acte fondamental de la citoyenneté.

Désormais, seul le parlement est habilité à créer, modifier ou supprimer un impôt, en définir les règles d'assiette, de calcul et de recouvrement.

Or, il s'avère que dans l'application, le principe de légalité de l'impôt connaît des limites.

Nous observons parfois un déclassement des dispositions fiscales du domaine de la loi au domaine réglementaire.

Cette délégalisation outrepassé la notion de « règle détachable » qui signifie que le pouvoir réglementaire peut établir lui-même la règle dans la mesure où une

disposition fiscale peut être détachable d'une règle d'assiette, de liquidation ou de recouvrement, matières réservées à la loi.

Il n'est donc en aucun cas permis au pouvoir réglementaire de mettre en cause une règle ou un principe fondamentaux législatifs.

Or, nous remarquons que l'histoire de l'impôt au Maroc révèle quelques entorses à ce principe.

Ainsi, la doctrine administrative (circulaires, notes de service, réponses à des questions écrites, décisions ministérielles/administratives), permettant l'interprétation des textes fiscaux, a eu tendance parfois à dépasser la simple mise en application des dispositions fiscales pour en étendre la portée.

Cette caractéristique était plus fréquente dans le traitement fiscal réservé à l'Etat, aux collectivités locales, à certains établissements publics et organismes financiers relevant notamment du secteur public.

Ce dépassement du droit revêtait plusieurs formes : on retrouvait des règles particulières de détermination de l'assiette, d'application d'abattements sur la base imposable, de déductibilité de certaines charges et même de l'exonération ou de l'exclusion du champ d'application de l'impôt ou de la taxe.

Depuis la réforme fiscale et particulièrement depuis l'introduction des mesures de rationalisation et de simplification, la démarche adoptée s'est attelée à corriger cette situation, à travers deux actions :

- La première vise la consécration par la loi des mesures qui s'inscrivent dans la logique de la politique fiscale poursuivie. On peut citer à ce titre :

- la généralisation des abattements prévus en faveur des établissements hôteliers en matière de patente et de taxe urbaine;
 - l'extension du droit à déduction en ce qui concerne les marchés « clé en mains » en matière de taxe sur la valeur ajoutée ainsi que l'exonération avec droit à déduction des dons octroyés à l'Etat, aux établissements publics par les gouvernements étrangers;
 - la suppression de toutes dérogations en matière de provision pour investissement au titre de l'impôt sur les sociétés (I.S.) et l'impôt général sur le revenu (I.G.R.).
- La deuxième action a permis de supprimer les pratiques qui non seulement n'étaient pas prévues explicitement par la loi, mais qui, en plus, s'écartaient de l'esprit de la politique fiscale adoptée.

Cette démarche a concerné les secteurs qui bénéficiaient de régimes dérogatoires y compris le secteur public et certains organismes financiers.

On peut évoquer dans ce cadre la fiscalisation en matière d'I.S. de Bank Al Maghrib, de la C.D.G., du C.I.H., de l'O.N.E.P. et des régies d'eau et d'électricité.

Entrent également dans ce cadre, l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée des opérations effectuées par certains établissements publics, notamment les E.R.A.C., la C.G.I. et le C.I.H.

Un dernier exemple est celui de l'exemption temporaire en matière de revenus fonciers. Si le texte de l'I.G.R. a exonéré expressément les revenus provenant de la location des constructions et additions de constructions pendant trois années, la note circulaire en avait décidé autrement.

En effet, cette note prévoyait que les revenus locatifs, exonérés en vertu de l'article 84, étaient compris dans le revenu global imposable afin de déterminer le taux effectif à appliquer à l'ensemble des revenus.

Or, la méthode du taux effectif, dite de l'exonération avec progressivité, s'applique principalement dans le cas où un contribuable dispose de revenus de source étrangère. Ce qui n'est pas le cas.

L'interprétation erronée ainsi faite des dispositions de l'article 84 a abouti à un traitement différencié entre deux contribuables disposant d'un même montant de revenu et donc au non respect d'un principe fondamental du droit fiscal, celui de l'équité horizontale. Ainsi, un contribuable ne disposant que de revenus fonciers exonérés en vertu de cet article 84 ne supporterait aucun impôt, par contre, un autre contribuable dont le revenu global englobe, outre le revenu foncier exonéré, un revenu salarial ayant subi la retenue à la source devrait s'acquitter en sus d'un montant d'impôt découlant de l'application de la méthode du taux effectif.

Si ce raisonnement se justifiait, il aurait fallu également intégrer dans le revenu global le revenu agricole exonéré pour lui appliquer le taux effectif !

Cette interprétation a été définitivement abandonnée au profit du respect de la volonté du législateur d'exonérer totalement les revenus provenant de la location des constructions nouvelles et additions de constructions.

Au-delà de ces exemples qui sont donnés à titre indicatif et qui témoignent du renforcement du principe de légalité de l'impôt dans notre système fiscal, l'action de concertation menée avec les différents partenaires de la Direction Générale des Impôts, particulièrement avec l'ordre des experts comptables, pour la préparation des mesures fiscales de la loi de finances et de la note circulaire, montre la préoccupation permanente de veiller au strict respect de ce principe.

Il est arrivé lors de nos discussions au sujet de la loi de finances de relever quelques omissions que nous avons préféré ne pas aborder au plan de la circulaire pour les reprendre au niveau de la loi de finances suivante.

C'est ce comportement qui anime dorénavant l'action de l'administration dans la réponse aux questions de principe lorsqu'elles soulèvent des problèmes qui relèvent plutôt du domaine de la loi.

Cependant, il y a lieu de reconnaître que la marge d'interprétation des textes fiscaux par l'administration consacre tout de même la relativité du principe de légalité de l'impôt.

Qu'en est il donc en ce qui concerne le principe d'égalité devant l'impôt ?

II. Principe d'égalité devant l'impôt

Ce deuxième principe, qui présente autant d'importance que le premier, pose la question de l'équité devant l'impôt. Il s'agit en fait, de trouver dans la combinaison entre l'équité horizontale et l'équité verticale une imposition selon les facultés contributives et en d'autres termes, une égalité de sacrifice.

Vous conviendrez avec moi que la consolidation de l'Etat de droit fiscal ne prend son plein sens que si, au quotidien, on parvient à une application correcte des règles de droit.

Notre rôle, en tant qu'administration fiscale, est de veiller au respect des règles fiscales par l'ensemble des contribuables. En revanche, le respect des règles comptables est une mission qui vous incombe. Nos missions respectives contribuent impérativement à la transparence des entreprises.

Grâce à ces efforts conjugués, nous pourrions mobiliser plus de capitaux pour notre pays et lui conserver la confiance et le crédit dont-il jouit. Dans le même sens, notre

action commune permettra de protéger les autres partenaires de l'entreprise, notamment ses salariés et ses actionnaires qui expriment, de plus en plus, une exigence légitime de transparence dans les comptes et dans les activités financières.

Le recours au contrôle fiscal assure l'égalité devant l'impôt et par conséquent la justice fiscale.

L'égalité devant l'impôt n'exclut pas que les contribuables peuvent faire l'objet de traitements différenciés. Ainsi, en matière de contrôle fiscal, l'administration dispose d'une compétence discrétionnaire dans le choix des contribuables à vérifier. D'aucuns ne pourraient se plaindre d'un traitement inégal du fait que ses concurrents ne sont pas contrôlés.

Toutefois, il y a lieu de rappeler que les opérations de vérification sont, comme vous le savez, limitées à une période qui ne dépasse pas six mois. Ainsi, on n'assiste plus à un « saucissonnage » de la période vérifiée en plusieurs exercices pour le besoin d'arrêter la prescription.

En outre, depuis la réforme fiscale de 1984, la législation fiscale a renforcé les garanties des contribuables.

Nous pouvons, à ce titre, citer :

- l'information préalable de l'entreprise soumise au contrôle par l'envoi d'un avis de vérification;
- l'impossibilité de re-vérifier une entreprise pour une période déjà contrôlée ;
- la première notification qui s'impose à l'administration, qui ne peut rehausser la base initialement retenue même en présence d'éléments nouveaux ;

- la clarification des procédures, notamment la procédure contradictoire prévue en matière de contrôle fiscal ;
- la rationalisation des voies de recours par l'unification des commissions de recours, locale et nationale, et la réduction des délais qui leurs sont donnés pour statuer ;
- la création des tribunaux administratifs mieux outillés pour gérer une matière dont la complexité n'est plus à démontrer ;
- les cas de rejet de comptabilité qui sont limitativement énumérés par la loi, dispositif d'ailleurs repris à l'article 23 de la loi comptable...

Ce dernier point illustre parfaitement la pratique de l'Etat de droit fiscal.

Vous vous rappelez, la réaction contre le pouvoir exorbitant accordé par l'article 28 ter de l'Impôt sur les Bénéfices Professionnels (I.B.P.) à l'administration fiscale en matière de rejet de comptabilité.

L'article 33 de l'I.G.R. et son équivalent l'article 35 de l'I.S., sont venus mettre un terme à ce pouvoir exorbitant et non réglementé qui n'est régi que par la note circulaire de l'I.B.P. Celle-ci traitait des conditions de rejet de comptabilité en distinguant entre la non régularité de la comptabilité en dressant une liste non limitative des principales irrégularités et la non sincérité de la comptabilité en relevant le caractère anormal des résultats.

Désormais, il existe une liste énumérant de manière limitative les irrégularités graves et les conditions de reconstitution des chiffres d'affaires en cas de rejet de la comptabilité suite à vérification.

La comptabilité est considérée comme étant irrégulière dans les sept cas suivants :

- le défaut de présentation d'une comptabilité tenue conformément aux obligations comptables;
- l'absence des inventaires prévus par le même article ;
- la dissimulation d'achats ou de ventes dont la preuve est établie par l'administration ;
- les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées constatées dans la comptabilisation des opérations ;
- l'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de toute valeur probante ;
- la non comptabilisation d'opérations effectuées par le contribuable;
- la comptabilisation d'opérations fictives.

L'administration n'est donc pas en droit de remettre en cause la comptabilité présentée et de reconstituer le chiffre d'affaires du contribuable que lorsqu'elle apporte la preuve de l'insuffisance des chiffres d'affaires déclarés. Dans ce cas, l'administration rejette la comptabilité au titre d'un exercice donné et détermine le revenu professionnel de cet exercice d'après les éléments dont elle dispose.

Nous considérons que toutes ces avancées constituent un facteur d'équilibre suffisant et d'égalité devant l'impôt entre les citoyens non seulement sur le plan législatif mais surtout sur le plan opérationnel.

Mesdames et Messieurs,

L'Etat de droit fiscal, nous semble-t-il, est à établir quotidiennement, et à parfaire chaque jour par ses deux principaux acteurs : la société et les institutions afin d'évacuer une affirmation fréquente selon laquelle « la théorie du droit diffère de la pratique des droits ».