

Droit de constatation : Pratique et limite d'un pouvoir de veille fiscale

Right of observation: Practice and limits of a tax monitoring power

Ihssane ZOUHOUREDINE

Doctorante à l'Ecole Nationale De Commerce et de Gestion de Casablanca
L'université Hassan II - Casablanca
Laboratoire de recherche prospective en finance et gestion

Mouhcine HAMLIRI

Doctorante à l'Ecole Nationale De Commerce et de Gestion de Casablanca
L'université Hassan II - Casablanca
Laboratoire de recherche prospective en finance et gestion

Said YOUSSEF

Professeur à l'Ecole Nationale De Commerce et de Gestion de Casablanca
L'université Hassan II - Casablanca
Laboratoire de recherche prospective en finance et gestion

Date de soumission : 17/10/2024

Date d'acceptation : 16/05/2025

Pour citer cet article :

ZOUHOUREDINE I. & al. (2025) «Droit de constatation : Pratique et limite d'un pouvoir de veille fiscale»,
Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 8 : Numéro 2 » pp : 1118 - 1130

Résumé

Le contrôle fiscal est un outil de lutte non seulement contre la fraude mais aussi contre l'inconformité afin de promouvoir la notion de conformité et de garder l'œil de vigilance, dont la nécessité d'introduire le droit de constatation qui est un pouvoir d'investigation et de recherche qui permet à l'administration de mieux cibler ses actions de contrôle ou de prévention.

Le droit de constatation ne vise généralement que les manquements aux obligations en matière de facturation et il est clos par un PV constatant ces éventuels manquements, ce constat ne donne pas directement lieu à une procédure contentieuse et Il est distinct du contrôle fiscal ou de la procédure d'enquête jamais par une proposition de rectification.

En effet, entre la pratique du droit de constatation d'une part, et le détournement de procédure et le souci d'abus de droit d'autre part, réside une nuance voir un risque que nous allons étudier dans le présent article.

Mots-clés : contrôle fiscal ; fraude ; inconformité ; droit de constatation ; abus de droit.

Abstract

Tax audits are not only a tool to combat fraud, but also a means of addressing non-compliance, in order to promote the concept of tax compliance and maintain a vigilant oversight. This highlights the need to introduce the "right of observation," which is an investigative and research power that enables the tax administration to better target its control or prevention actions.

The right of observation generally focuses on breaches of invoicing obligations and concludes with a report (PV) recording any such breaches. This observation does not directly initiate a contentious procedure and is distinct from a tax audit or investigative procedure, which may eventually lead to a proposed reassessment.

Indeed, between the legitimate use of the right of observation, and the potential for procedural misuse or abuse of rights, lies a subtle but significant risk-one that this article aims to explore.

Key words: tax audit; fraud; non-compliance; right of observation.

INTRODUCTION

Toute entreprise quelle que soit sa taille, son domaine d'activité au même sa stratégie, cherche à minimiser voir optimiser ces coûts. Cette vision optimisation atteint son idéal lorsqu'elle est généralisée sur tous les processus de gestion de la firme dont la gestion comptable et fiscale. Si nous prenons l'exemple des firmes multinationales « L'optimisation fiscale des filiales multinationales repose largement sur la manipulation des prix de transfert, permettant de transférer les bénéfices vers des juridictions à faible imposition » (Sall, 2024).

L'optimisation fiscale consiste à utiliser des procédés pour réduire au minimum les charges fiscales en se servant des dispositions avantageuses de la loi sans se mettre en infraction avec cette dernière (Bouchareb, 2011).

Or, il existe une nuance très fine et difficile à déceler entre l'optimisation et la fraude. La fraude fiscale « C'est le fait ou la tentative de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement de l'impôt par dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt » (Art. 1741 code général des impôts Français).

Consciente de l'envergure dudit phénomène, l'administration fiscale mobilise plus que 25 % de son effectif à la vérification fiscale. Portant, cette dernière ne peut être la seule solution pour lutter contre ce fait ou encore le détecter dès le début. Par conséquent, dans quelle mesure le droit de constatation lutte contre la fraude ? et quel est le cadre procédural de ce pouvoir administratif ?

Cet article s'inscrit dans le cadre d'une recherche pédagogique basée sur le sujet de l'organisation et la pratique du droit de constatation comme un pouvoir d'investigation fiscale capable de détecter la fraude en « flagrant délit ». Pour ce faire, nous avons procédé à une démarche descriptive baser sur une méthode théorique avec une revue de littérature juridique en rapport avec le sujet objet de la présente étude.

En effet, nous avons répartis l'article en trois points, le premier est dédié au cadre juridique du droit de constatation, le deuxième est consacré au cadre procédural et pratique de ce pouvoir administratif et en fin le dernier met l'accent sur les limites du droit de constatation.

1. LE CADRE ET L'ORGANISATION JURIDIQUE

1.1. Le cadre juridique et champ d'application

En vertu de l'article 210 du CGI, le droit de constatation est un pouvoir d'investigation et un examen de la comptabilité ou de la gestion du contribuable effectué d'une manière inopinée.

Ce pouvoir a pour objectif :

- La recherche inopinée des manquements aux obligations prévues par la législation et la réglementation en vigueur (Droit comptable, droit fiscal, code de commerce, etc.) ;
- La constatation inopinée des éléments de l'exploitation;
- La demande de copies, établie par tous moyens et surtout support, des pièces se rapportant aux opérations ayant donné ou devant donnée lieu à une facturation.

Les constatations objet du procès-verbal peuvent être opposées au contribuable dans le cadre d'un contrôle fiscal. En revanche, le droit de constatation ne doit pas aboutir vers des pratiques de perquisition ou de fouille, des contrôles des bases d'imposition ou des rectifications des bases d'imposition.

Le droit de constatation est mis en œuvre auprès de tous les contribuables soumis au droit de contrôle au sens de l'article 210 du CGI à savoir les personnes morales, les personnes physiques RNR/RNS et les personnes physiques forfaitaires dont le montant des droits en principal dépasse 5.000,00 DH.

1.2. ORGANISATION

Agent de constatation est un fonctionnaire de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur adjoint, il doit être assermenté, commissionné et chargé d'assurer l'exercice du droit de constatation ainsi qu'il soit rattaché à un service de vérification ou à un service d'assiette.

Les agents doivent être munis de leur carte de commission d'emploi lors des interventions. Aucune assistance par un autre corps externe, (la sécurité nationale, les autorités locales, etc.) n'est requise.

Il est à signaler qu'aucune précision n'a été faite dans les textes de loi sur la compétence territoriale ni sur le nombre d'agents habilités à intervenir. En principe, le service compétent est celui dont dépend le lieu d'exercice de l'activité professionnelle, indépendamment du lieu où sont détenus les documents objets de droit de constatation.

En effet, les agents doivent être munis d'un avis de constatation signé par les supérieurs hiérarchiques en précisant le service compétent émetteur. Il doit indiquer le nom de l'agent de l'administration, la nature de la mission, la date d'intervention, le contribuable concerné et son identifiant fiscal.

Le droit de constatation s'exerce dans les locaux professionnels du contribuable à l'exclusion des parties affectées au domicile privé, il s'agit de :

- Magasins, ateliers, usines, dépôts et bureaux;
- Moyens de transport à usage professionnel et à leur chargement;
- Exploitations agricoles;
- Peut s'étendre aux locaux où sont conservés les documents comptables tels qu'un fiduciaire et ce en exigeant une autorisation expresse de la part du fiduciaire.

Le droit de constatation a une durée de huit jours ouvrable, il est mis ouvre aux heures légales de l'administration (de 8h 30m à 16h 30m) et durant les heures d'activité professionnelle propres au contribuable concerné par le droit de constatation ainsi qu'il porte sur les exercices clos et non prescrits.

La législation a mis l'accent sur les documents visés par le droit de constatation, en effet nous pouvons distinguer trois types de documentation :

- Les documents comptables d'ordre général (factures, liasse fiscale, grand livre, livre journal, balances, livres d'inventaire, les livres de banque et de caisse, les livres de paie, les bordereaux de CNSS ...);
- Les documents comptables spécifiques (Registre des ventes, des travaux et des services, registre des achats et frais de personnel, registre des Immobilisations, registre de garantie des bijoutiers, répertoires des transitaires agréés en douane);
- Autres documents professionnels (Les fiches des clients et fournisseurs; les bons de livraison, réception et retour, notes d'honoraires et de commissions, quittances de loyers, documents de transport, fiches de stock).

En cas d'opposition au droit de constatation, le contribuable est soumis à l'application des sanctions suivantes (Art 191 du CGI):

- Une amende de 2.000 DH;
- Majorée d'une astreinte de 100 DH par jour de retard dans la limite de 1.000 DH;
- En matière de l'IR, l'amende varie de 500 à 2.000 DH.

Les formes de l'opposition au droit de constatation se résument en refus de présentation des documents comptables, refus d'accès aux locaux professionnels, refus de réception de l'avis de constatation, de signature de l'avis de clôture et du défaut de réponse du contribuable au PV dans le délai de 8 jours.

2. PRATIQUE ET LIMITES DU DROIT DE CONSTATATION

2.1. Procédure

La mission commence par l'établissement d'un avis de constatation en double exemplaire qui est soumis à validation et signature de la hiérarchie. Sur place, l'avis est remis en double exemplaire. La copie signée et cachetée par le contribuable vaut accuser de réception. Elle doit être conservée dans son dossier.

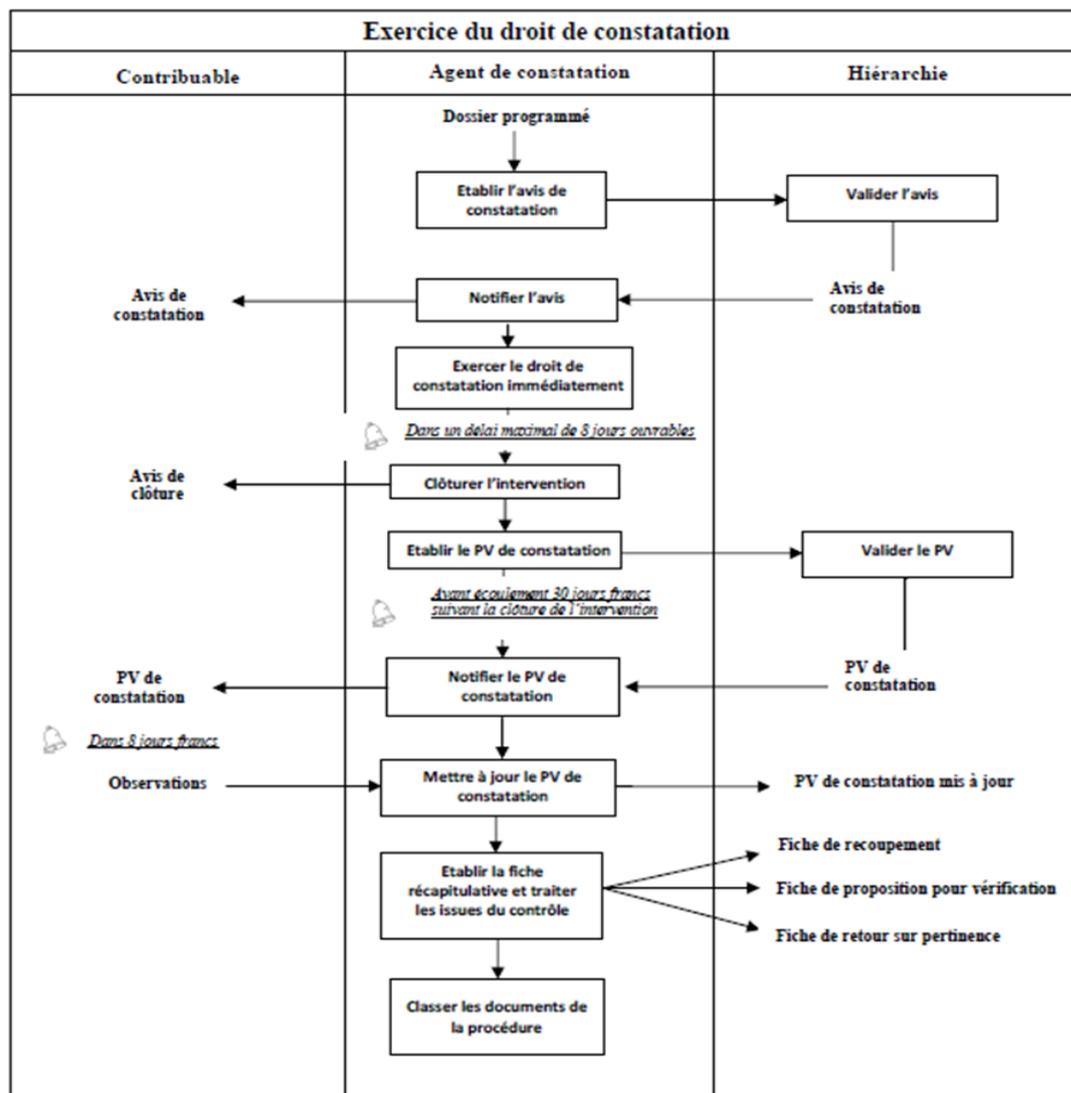
L'avis de constatation est remis contre récépissé à l'une des personnes suivantes:

- Personnes physiques (la personne elle-même, ses employés, ou toute autre personne travaillant avec le contribuable);
- Personnes morales (l'associé principal, représentant légal, ses employés, ou toute autre personne travaillant avec le contribuable).

Afin de réussir l'opération de constatation, les agents de l'administration doivent rassurer le contribuable et susciter sa collaboration et pour ce faire, il leur appartient de bien lui expliquer la nature de la mission notamment sa consistance, sa durée, son déroulement et lui expliquer qu'elle sera sans conséquence financière.

En cas de refus d'accuser réception dudit avis, mention en est faite sur le récépissé.

2.2. Exercice du droit de constatation



2.3. Clôture de la procédure

C'est une étape caractérisée par l'établissement en double exemplaire d'un avis de clôture de l'opération de constatation, qui doit être signé par l'inspecteur de l'administration et par le contribuable à qui un exemplaire est remis (Art. 210 du CGI).

En outre, et dans les trente(30) jours qui suivent la date de clôture de l'opération de constatation, un procès-verbal doit être établi dans lequel sont consignées les constatations, les observations, les manquements à la législation et à la réglementation en vigueur relevés, ainsi que la liste des pièces dont l'inspecteur a retiré copie.

Il y a lieu de remettre une copie du procès-verbal dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I. au contribuable concerné qui dispose d'un délai de huit(8) jours suivant la date de réception du dit procès-verbal pour faire part de ses observations.

2.4. Réponse du contribuable

Lorsque la réponse du contribuable est reçue dans le délai légal et si elle comporte des éléments de réponses intéressants et défendables, l'agent met à jour le PV ou rédige un PV complémentaire qui le soumet à la hiérarchie. Sinon la réponse est simplement classée dans le dossier du contribuable.

A l'issue de l'exploitation de la réponse du contribuable, l'inspecteur établit une fiche récapitulative qui:

- Retracer les diligences effectuées et les actions menées sur place;
- Constate les manquements relevés et les observations du contribuable;
- Formule un avis motivé sur la pertinence de la programmation du dossier au contrôle fiscal.

3. Rédaction du Procès-verbal

Lors de la rédaction du PV il y a lieu d'être le plus précis possible et d'éviter les propos vagues et généralistes dans la formulation des constats de manière à faciliter leur exploitation ultérieurement lors d'un contrôle fiscal. Pour ce faire, il est recommandé d'observer les recommandations suivantes:

- Livrer le plus de détails possible sur les infractions aux textes législatifs et réglementaires (exercice de l'infraction, montant mis en jeu, la fréquence de l'infraction, détails des factures);
- Constater en priorité les irrégularités graves de nature à permettre la remise en cause de la valeur probante de la comptabilité (Défaut de comptabilisation de ventes effectuées, absence de pièces justificatives des dépenses, défaut de respect de la série continue des factures de ventes, absence des inventaires détaillés des stocks, absence de la cotation et de la paraphe au niveau du livre journal et du livre d'inventaire, présence d'erreur ou omissions graves et répétées au niveau de la comptabilisation des opérations.
- Mentionner la liste des pièces dont une copie a été délivrée à l'agent de l'administration suite à sa demande.

4. LIMITES DU DROIT DE CONSTATATION

4.1. Risque de confusion des notions

Le détournement de procédure est l'utilisation par l'administration fiscale d'une procédure dans un but autre que celui pour lequel cette procédure a été instituée. C'est une

inclination spontanée de l'administration fiscale qui lui permet d'éviter des contraintes liées aux garanties accordées dans le cadre du contrôle sur place.

Contrairement au droit de communication et au droit de vérification, le droit de constatation n'est pas un relevé passif d'information et il ne vise généralement que les manquements aux obligations en matière de facturation et il est clos par un PV constatant ces éventuels manquements et jamais par une proposition de rectification.

Aussi, le droit de constatation ne doit pas déboucher sur:

- Des contrôles des bases d'impositions;
- Des rectifications de ces mêmes bases;
- Des contrôles des totaux des déductions en matière de TVA;
- Des estimations des prix de ventes des marchandises en stock;
- Des contrôles de l'ensemble de la facturation: éviter le systématique, l'exhaustif et procéder par sondage (certains produits, certains clients; certains fournisseurs...)

4.2 Cadre législatif

Au niveau la législation du droit de constatation, l'administration fiscale doit premièrement doter le droit de constatation, au niveau du CGI, d'un cadre juridique propre séparé des dispositions relatives au droit de contrôle (art 210 du CGI).

Deuxièmement, il faut organiser les textes de loi en insérant des dispositions relatives aux sanctions séparément de celles prévues dans le cadre du contrôle fiscal (art 191 du CGI).

Finalement, revoir les sanctions prévues par l'art 191 du CGI (plus dissuasif au moins 50.000 Dh dans le cadre de l'harmonisation des sanctions).

4.3 Risque lié au contrôle

La procédure du droit de constatation court plusieurs risques qui doivent être anticipés au préalable. Parmi ces risques nous distinguons :

Risque	Contrôle		
Description du risque et des causes	Description du contrôle	Le responsable	Délai/fréquence
-Local fermé -Activité de nuit -Absence momentanée du contribuable	Programmer une autre date d'intervention et refaire un autre avis	L'agent de Constatation	Dès constat lors de la remise
-Opposition au droit de constatation (refus de présentation des documents, refus d'accès aux locaux professionnels)	Application des sanctions prévues à l'article 191-I du CGI	L'agent de constatation	Dès production de l'incident
-Délai court d'intervention et locaux éloignés	Nommer plusieurs agents pour la mission	La hiérarchie	Avant établissement de l'avis

4.4 Garantie du contribuable

L'exercice de ce contrôle inopiné doit rester compatible avec la garantie offerte au contribuable de se faire assister par un conseil de son choix, avant le début d'une opération de contrôle. Ceci implique que, l'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable, permettant au contribuable d'avoir recours à l'assistance d'un conseil (Haloui, 2004).

Le délai de huit jours qui antécèdent lesdites investigations ne permet pas aux contribuables concernés par ces opérations d'avoir cet assistance en bonne et due forme chose qui excède les limites admises du contrôle inopiné et privent le contribuable du droit à l'assistance d'un conseil, ce qui entache d'irrégularité de la procédure de constatation pour violation des droits de la défense.

CONCLUSION :

La vérification d'une comptabilité peut nécessiter une intervention inopinée de la part de l'administration, en vue de procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables dans les conditions précités.

Pour ce faire, il y a lieu de toujours garder à l'esprit que l'attitude et la conduite de l'inspecteur peuvent affecter la qualification de l'intervention (le passage du droit de constatation au droit de contrôle);

L'inspecteur doit veiller au principe de bonne administration, il doit éviter d'auditionner le contribuable et éviter de le mentionner, le cas échéant, dans le PV de constatation (Droit non prévu par l'art 210 du CGI) ainsi d'éviter le déroulement de l'intervention de préférence en absence des clients du contribuable.

Et afin de garantir le bon aboutissement du droit de constatation il s'avère nécessaire de privilégier les dossiers examinés dans le cadre du droit de constatation dans le choix des dossiers à programmer.

BIBLIOGRAPHIE

- Sall, B. (2024). *Prix de transfert et optimisation fiscale dans les filiales des multinationales basées au Sénégal*. Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit, 8(4).
- Code général des impôts institué par l'article 5 de la loi de finances n° 43-06 pour l'année budgétaire 2007, promulguée par le dahir n° 1-06-232 du 31 décembre 2006 (B.O n° 5487 bis du 1er janvier 2007), tel qu'il a été modifié et complété : articles 26,119, 145, 146, 146 bis, 191-I, 210 et 211.
- Note circulaire n°717 Tome 3
- Note circulaire n°724 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n°100-14 pour l'année budgétaire 2015
- BOUCHAREB M., La lutte contre la fraude fiscale au Maroc, Thèse de Doctorat en Droit Privé, Université de Grenoble, 2011
- HALOUI. K, Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscale en droit Marocain, Thèse de Doctorat en Droit Public, Université Paris I Panthéon-Sorbonne, 2004
- Thèse de doctorat d'Etat sur l'évasion et la fraude fiscales au Maroc soutenu à la Faculté de droit de Casablanca, par Yahya AISSAOUI, juillet 2005
- Thèse de doctorat en droit public, processus de décision fiscale au Maroc, soutenue par Mr Nourredine BENSOUA en 2001, Université Paris I, Ppanthéon Sorbone ;
- Mémoire pour l'obtention du diplôme des études supérieures approfondies intitulé « le management face aux services non marchands cas de la Direction Générale des Impôts » présenté et soutenu par Aicha KACHANI, faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, Université Hassan 1er , Settat, février 2008 ;
- L'impôt l'Etat et l'ajustement, Pr Najib AKESBI, Edition Actes,1993, page 207 et 369 ;
- Les institutions administratives, Henri OBERDORFF, Paris, Armand Colin, 2002 ;
- A-BARRERE, politique financière, Dalloz, 1959 ;
- Etude intitulée : Esquisse sur la démocratisation du système fiscal Marocain publié à la Revue Massalik (Faculté des Sciences juridiques économiques et sociales Al Mohammedia en 2005) ;
- La loi de finances pour l'année 2016 a introduit au niveau du Code général des impôts (CGI) un nouvel article 125 ter instituant un régime ;

- La loi de finances pour l'année 2018 a introduit une nouvelle mesure au niveau de l'article 125 ter du CGI, instituant un régime de taxation adapté au lait non transformé destiné à la production des dérivés laitiers et ce, à l'instar de ce qui a été prévu par la LF 2016 concernant la production agroalimentaire ;
 - Mesures spécifiques à l'impôt sur les sociétés (IS) introduites par la loi de finances pour l'année 2021 ;
 - Les Assises Nationales de la Fiscalité, 2019, Réflexions et recommandations de L'Ordre des Experts Comptables Président de la Commission Fiscale ISSAM ELMAGUIRI Président de l'Ordre des Experts Comptables, publié par L'OEC.;
- Le Code General des Impôts.