

Fiscal droit
Module de formation
animé par :
Pr. Chadi MOHAMMED
Semestre 4

Plan de cour

Partie I notion et systèmes d'imposition

Chapitre 1 – notion du droit fiscal.

Chapitre 2 – classification administrative

Section I impôts directs

Section II impôts indirects

Chapitre 3 : Taxe sur la valeur ajoutée –

A / champ d'application

B / les opérations obligatoirement imposables

c/ les opérations d'exonération

D / les opérations hors champ de tva

Section III : l'assiette de la tva

A / le champ d'application

B/ le fait générateur

c/ déductions de la tva

d/ déclarations et paiement de la tva

= déclaration

1/ déclaration mensuelle

2/déclaration trimestrielle

3/ Délai

4/ contenu de la déclaration

= paiement de la tva

1 les sanctions

*** paiement tardif**

*** défaut de déclaration**

= les obligations de redevables de la tva

Chapitre 4 l'impôt sur les sociétés

Section I : champ d'application

A les personnes imposables

B les exonérations

C/ territorialité

D/ période et lieu d'imposition

Section II la liquidation de l'IS

A/ la base imposable

B/ la réintégration ou les charges non déductibles

c/ Les déductions les produits imposables

d / Le déficit reportables

section III : le taux imposable

A/ la cotisation minimale

B/ la base de calcul cm

C /les exonérations

D/ le taux de cm

Section IV : le paiement et la régularisation de l'impôt

A /le paiement

B/ la régularisation de l'impôt

c : le crédit d'impôt institué en matière de la cm

Chapitre vi : / les revenus salariaux et assimilés

Section i : champ d'application

A revenus imposables

B revenus exonérés

Section ii détermination de la base

A les modalités d'imposition

B modes d'imposition

C taux d'imposition

D charges familiales

Partie II : Contentieux fiscal

Section I : La phase administrative

A / le principe de la réclamation

B / l'exercice de la réclamation

C/ le sursis de paiement

Section II la phase para juridictionnel : les commissions de recours (arbitrage)

I / la commission fiscal de taxation (CLT)

II la commission nationale de recours fiscale (CNRF)

Section III LA PHASE JUDICIAIRE : plein contentieux objectif

I CONTENIEUX DE L'ASSIETTE

II LE CONTENTIEUX DE RECOUVREMENT ET LES CONTENTIEUX

ANNEXES

Introduction

Le droit fiscal est plus facile à définir qu'à pratiquer

On peut le définir comme «l'ensemble des règles de droit relatives aux impôts

Une fois cette définition est posée les choses se compliquent car le droit fiscal demande une technicité pour l'appréhender

Les difficultés sont:

Peu de cohérence entre les règles de droit fiscal

L'absence de grandes notions de bases auxquelles se rattachent l'ensemble des mécanismes formant le droit fiscal

ce constat, ne doit pas nous encourager, il est tout à fait possible de mettre un peu d'ordre sur ce chaos apparent

Pour y parvenir il est nécessaire de préciser les différentes étapes de la formation du droit fiscal

I/ la formation du système fiscal

Le droit fiscal repose sur les principes de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen notamment l'article 13 et 14 portant sur l'élaboration des règles sur la fonction que doit remplir le contenu de ces règles

Sur le plan de l'élaboration

1/ le caractère démocratique

Depuis longtemps, les puissances ont compris l'importance des impôts dans le financement des structures de l'Etat

L'Egypte ancienne imposait aux habitants des terres conquises un tribut sous forme de prélèvement d'argent proportionnel à l'importance des terres cultivées

2/ le principe de consentement

L'impôt ne peut être éternellement levé sans l'accord des contribuables

Exemple les seigneurs féodaux leur hostilité à la levée pour Jean sans terre qui conduit celui-ci à consentir à la formation des assemblées qui doivent être consultées en matière fiscale avec l'édition de la grande charte magna carta 1215 considéré l'acte de naissance du régime parlementaire

La charte affirme que l'impôt ne peut être levé sans le consentement de ceux qui l'acquittent ou leurs représentants (no taxation without representation)

3/ - l'actualité du principe de consentement

Les représentants du peuple ou le législateur peuvent donc déterminer l'impôt. Sous forme de quotité, assiette, recouvrement et la durée selon l'article 14 de la déclaration des droits de l'homme

Ce principe de la légalité se retrouve énoncé à l'article 71 de la constitution marocaine qui stipule que « la loi fixe les règles concernant le régime fiscal et l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impôts donc l'idée de consentement trouve son effectivité dans le principe de l'annualité

4 l'évolution des conceptions de la justice fiscale

Les dispositions de l'article 13 de la déclaration

Affirment que « pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration une contribution commune est indispensable elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés »

Le même principe est prévu à l'article 39 de la constitution marocaine qui dispose que

« Tous les citoyens et citoyennes supportent, en proportion de leurs facultés les charges publiques que seule la loi peut, dans les formes prévues par la présente constitution créer et répartir »

5/ la justice fiscale mère de complexité

Les modifications sont déterminées par la transformation, des structures économiques et sociales

Secteur agricole, secondaire et tertiaire -

-la complexité tient à l'élargissement des de fonctions de l'impôt :

=L'accroissement des besoins à recouvrir

De l'administration à la redistribution : création des établissements de secours public pour élever les orphelins, venir en aide aux pauvres et aux infirmes mettre en place instruction publique commune à tous les citoyens

= fonction budgétaire et fonction incitative

La fonction première de l'impôt est d'alimenter les caisses publiques mais au lendemain de la crise de 1929 puis la 2eme guerre mondiale l'Etat s'est assigné la tache de remettre le pays

sur pied il fallait utiliser l'outil fiscal pour favoriser certains objectifs de la politique économique et sociale

Des aides accordés aux familles nombreuses

Allègement fiscal accordé aux entreprises travaillant les zones défavorisées

Et par conséquent les grands impôts ont subi des modifications IR, IS, TVA etc

Techniques d'impositions

La capacités contributives c'est de taxer les citoyens selon leurs facultés, le mot facultés n'a pas grand sens seuls important se sont les indices qui s'agissent non seulement de l'assiette mais également la matière prise en charge pour calculer l'impôt (le patrimoine, le revenu, la consommation, l'épargne etc)

Plusieurs critères sont apparus dans le système

-Impôts réels se base sur la contribution foncière dont le montant était proportionnel à l'importance des biens détenus par le propriétaire d'où le caractère réel et pas personnel il est considéré comme injuste ne pas prendre en considération la situation personnelle du contribuable

- Impôts personnels c'est la mise en place de l'impôt sur le revenu en 1914 il fallait prendre le plus possible la situation particulière du contribuable

impôts analytiques frapper une opération individualisable ou un bien particulier en s'appuyant sur toute formes de transactions ou consommations (droits de douane, droits d'enregistrement, taxes spécifiques sur les boissons alcoolisées, le sucre, les tabacs etc cet impôt est abandonner au profit de l'impôt synthèse de multiplication pour améliorer le rendement et étendre (extension) l'assiette de l'impôt

impôts synthétiques la mise en place de l'impôt sur le revenu a imposé le passage vers l'impôt synthétique il fallait taxer une

forme de revenu particulier les salaires, l'impôts sue les sociétés et la tva

– L'impôt indiciaire

Il s'agit d'établir l'importance de l'assiette frappé par l'impôt à partir des indices extérieurs. Exemple frapper les propriétaires a partir du nombre de portes et de fenêtres de leur immeuble cette méthode est simple mais injuste

- L'impôt déclaratif

aujourd'hui la grande majorité des impôt sont établis après que le contribuable a déclaré le détail de la matière imposable revenus annuels, bénéfices des sociétés, chiffre d'affaires

L'unité des principes et techniques du droit fiscal

-la réglementation fiscale

Les sources de droit fiscal : sources écrites et jurisprudentielles

La constitution et la loi

L'osque le parlement élabore la loi, il doit respecter la constitution à défaut le conseil (cour) constitutionnel ne manquera pas d'invalidier les disposition litigieuses

Le conseil a élargi le champ des normes auxquelles il doit de référer comme par exemple les droits et libertés fondamentaux;

Mais on peut dire qu'en matière de texte fiscal, la constitution est pauvre sel l'article 71 fixe les compétences du législateur en matière de droit fiscal

-la réforme constitutionnelle française de 2008 a permis au conseil d'Etat et la cour de cassation de renvoyer au conseil constitutionnel une question relative à la conformité d'une loi aux droits et libertés garantis par la constitution lorsque la question est soulevé à l'occasion d'un litige porté devant une juridiction administrative ou judiciaire

le principe de la légalité

En droit administratif le principe désigne la soumission de l'administration au droit

En droit fiscal le principe désigne que la constitution impose que les règles de droit fiscal sont posé par la loi ce qui ressort des dispositions de l'article 71 de la constitution

= la loi fiscale, loi de finances et la loi ordinaire bien que les règles fiscales puissent s'exercer par les lois ordinaires on voit que le législateur insère des mesures fiscales dans la loi de finances ce qui n'est pas normal

Selon l'article 70 de la constitution marocaine une loi d'habilitation peut autoriser le gouvernement pendant un délai limité et en vue d'un projet déterminé à prendre par décrets des mesures qui sont normalement du domaine de la loi

Donc le législateur peut déléguer le gouvernement d'adopter les mesures fiscales par voie de décrets-lois

La notion d'impositions de toutes natures

Les services publics sont financés par deux manières:

= soit par les impôts

=soit par les prélèvements d'une redevance

Il faut connaitre les catégories des impositions

Sachant que les taxes ont été créés pour alimenter les collectivités territoriales établissements publics etc

Les catégories d'impositions

Il faut distinguer l'impôt des taxes fiscales et l'impôt quasi-fiscal

L'impôt : IR, IS,TVA, les droits d'enregistrement, les droits de douane, les droits sur le tabac etc sont des impôts sur lesquels le législateur garde la haute main et se caractérisent par les critères suivants:

Premièrement ces différents prélèvements ont un caractère pécuniaire (évalués en argent;

Deuxièmement ils sont effectués par voie d'autorité le législateur fait unilatéralement peser une dette sur les contribuables concernés;

Troisièmement l'impôt est un prélèvement opéré à titre définitif

Quatrièmement le prélèvement est opéré en vue d'assurer le financement de l'Etat, les collectivités territoriales; les établissements publics voire les personnes privées chargées des missions de service public

Enfin cinquièmement le prélèvement s'effectue sans lien avec le fonctionnement de service public et sans aucune contrepartie au profit du contribuable

La taxes fiscales

Ces taxes constituent des prélèvements perçus à raison de fonctionnement d'un service public (tout comme les redevances) mais sans que leur montant soit en corrélation avec le service rendu exemple la taxe sur l'enlèvement des ordures ménagères tous les contribuables sont contraints de la payer quand bien même ils incinéreraient eux-mêmes leurs déchets

Les impositions quasi fiscales

Ce sont des prélèvements auxquels le législateur confie au pouvoir réglementaire une faculté très large de précision de leurs taux, assiette et modalités de recouvrement. Exemple le prélèvement sur les jeux de loterie et de casino

Prélèvement sur les places dans les foires et marchés

ce que la catégorie des impositions exclues

Les redevances ces redevances sont parfois qualifiées de rémunérations pour service rendu ce qui fait bien ressortir la caractéristique principale celle de constituer la contrepartie d'un service exemple le coût de péage autoroutier ou le prix payé du ticket d'entrée à la piscine municipale.

Les cotisations sociales depuis la 2eme guerre mondiale, les salariés et employeurs sont astreints au versement de cotisations à plusieurs caisses qui correspondent au 5 branches de la sécurité sociale maladie, retraite, accidents du travail, famille et chômage , leur versement comporte une contrepartie cotiser pour bénéficier

La détermination du contribuable et la matière imposable

en premier lieu il appartient à la loi de définir la consistance de la matière imposable c'est-à-dire sur quoi porte le prélèvement autrement dit l'assiette : l'assiette sur l'impôt

L'assiette de l'impôt sur le revenu annuel des personnes physiques domiciliées au Maroc

l'assiette de la TVA est constituée par les livraisons de biens et ces prestations de services effectuées

L'assujetti ou le contribuable est la personne qui est légalement redevable de l'impôt il peut s'agir d'une personne physique ou morale cette notion d'assujetti ou de contribuable a un sens juridique la notion désigne la personne qui entre dans le champ d'application d'un impôt

Exonérations : la compétence du législateur en matière de définition des personnes assujetties implique naturellement que seule la loi détermine les personnes qui échappent

À l'impôt qu'elles soient exonérées ou exemptées ou encore affranchies ce sont des personnes ayant un traitement de faveur

L'agent public qui annule l'impôt risque d'être poursuivi pour concussion = délit puni de 5 ans d'emprisonnement et d'amende

Fait générateur : c'est à dire l'événement ou l'acte juridique qui fait naître l'obligation fiscale par exemple s'agissant de l'IR le fait générateur c'est le 31 décembre de chaque année

S'agissant de la TVA le fait générateur c'est la livraison du bien ou du service

Taux : il détermine la part d'une matière imposable, le morceau d'assiette capté par le fisc s'agissant de l'IR les taux sont

progressifs les revenus sont découpés en tranches frappant la valeur

S'agissant de la TVA le taux ne varie pas en fonction de la valeur de la matière imposable mais en fonction de sa nature

Evaluation la taxe sur la consommation de l'alcool est évaluée sur le volume d'alcool que renferme le produit par exemple 12 degré

Pour l'IR la taxe est évaluée sur la valeur du revenu

Liquidation et recouvrement

Liquidation c'est l'opération de calculer le montant dû exact par le contribuable en tenant compte des abattements prévus par les textes

Le recouvrement c'est l'opération de mise en œuvre des opérations d'encaissement

Partie2 : la diversité des régimes d'impositions

Chapitre1 : la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Définition :

La taxe sur la valeur ajoutée est une taxe fiscale instituée en 1986 qui concerne les ventes des biens et services. Elle est due à l'Etat par le vendeur et facturée par ce dernier à l'acheteur, le vendeur est le collecteur de la TVA.

Champ d'application :

Principe :

La TVA s'applique :

Aux opérations de nature commerciale, industrielle, artisanale (CIA) ou relevant de l'exercice d'une profession au Maroc.

Aux opérations d'importations

Opérations obligatoirement imposables :

Sont obligatoirement assujetties à la TVA, les 3 catégories d'opération

Les opérations portant sur les biens meubles :

Les ventes et les livraisons réalisées par les entreprises de manufacture ;

Les ventes et les livraisons réalisées par les grossistes, les commerçants ayant un chiffre d'affaires qui dépasse 2 millions de dh.

Les ventes et les livraisons en état des produits importés.

Les opérations portant sur les biens immeubles

(Construction, entretien et transformation d'un immeuble)

Les livraisons à soi-même

Les opérations exonérées :

Plusieurs opérations sont exonérées de la TVA :

Exonérations d'ordre social :

Les ventes portant sur les produits de consommation courante (pain, semoule, lait, sucre, sel, dattes, viande, huile d'olive, etc.)

Exonérations d'ordre économique

Les ventes des produits destinées à l'exploitation

Les ventes des produits et fournitures et de matériels fournis à l'agriculture et à la pêche.

Les opérations hors champs de la TVA

Opérations civiles ;

Opérations agricoles ;

L'enseignement ;

Les assurances

L'assiette de la TVA

La base imposable

La base imposable est constituée de l'ensemble des paiements en espèces ou en nature que l'entreprise reçoit en contrepartie de l'opération imposable. Ces montants s'étendent à tous les frais et taxes y compris à l'exclusion de la TVA. Il s'agit du prix payés par l'acquéreur.

Le fait générateur :

Le fait générateur est l'élément qui entraîne l'exigibilité de la TVA. Il en existe 2 régimes :

Le régime des encaissements :

Le fait générateur est constitué par l'encaissement total ou partiel du prix des marchandises, des travaux ou des services.

Le régime du débit :

La TVA est exigible dans la facturation ou l'inscription en comptabilité de la créance.

Le taux de la TVA

Taux	7%	10%	14%	20%
	-Eau et énergie - Médicament - Professions judiciaires et médicales - Fournitures scolaires	- Opérations fournies par les hôtels ; - Opérations de banque	- Transport - Immobilier -Thé -Café	Normal

Exemple : Dans un Etat, le taux de la TVA est de 20%. Un producteur de brouettes artisanales (A) va vendre à son distributeur du magasin (B) une brouette pour une valeur de 100dhs. Il lui facturera donc 100 dhs et puis va ajouter les 20% représentants la TVA, soit un total de 120dhs (TTC). Sur les

120dhs récupérés par le fabricant, 100dh resteront dans sa poche et 20dh reversés par ses soins à L'Etat.

Ensuite, imaginons que le distributeur (B) souhaite réaliser sa marge de 50dhs sur la vente de la brouette. Il le vendra ainsi au consommateur au prix de 150dhs, auquel il ajouta 20% de la TVA soit 150dhs + 30 dhs de TVA= 180dhs (TTC).

Sur 30% de TVA collectés (B), on déduira les 20% de la TVA qu'il a déjà versés à (A). il restera donc 10 dhs a reverser par (B) à l'Etat.

Ces 10 dhs correspondent bien à 20% de la TVA des 50dhs de marge dégagée par B.

Le consommateur en payant 180 dhs, supportera l'intégralité du poids de la TVA.

Les déductions de la TVA

Principe de base :

La TVA qui grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération.

Décalage d'un mois :

Le droit de déduction prend naissance à l'expiration du mois qui suit celui de l'établissement des quittances de douanes ou le paiement partiel ou intégral des factures ou non des bénéficiaires.

Ce délai n'est pas exigible en ce qui concerne les biens susceptibles d'un amortissement et éligibles en droit à déduction (les immobilisations amortissables).

Report de crédit

Lorsque la TVA ne permet pas de récupérer la somme totale due, le reliquat constitué pour l'intégralité du crédit est à récupérer ultérieurement au fur et à mesure des possibilités d'imputation.

TVA due= TVA facturée (TVA récupérable sur immobilisation ; TVA récupérable sur charge ; crédit de la TVA)

v- Déclaration et paiement de la TVA

La déclaration

Il y a 2 types de déclaration :

La déclaration mensuelle :

Sont obligatoirement imposés sur ce régime :

- les redevables dont le chiffre d'affaires taxable réalisé au cours de l'année écoulée atteint ou dépasse 1000000 dhs**
- les personnes n'ayant pas d'établissement au Maroc et y effectuant des opérations imposables.**

2- Déclarations trimestrielle :

Sont imposés sur ce régime :

Les entreprises dont le chiffre d'affaires de l'année précédente est inférieur à 1000000 dhs

Les entreprises exportant établissements saisonniers ;

Les nouveaux redevables pour la période de l'année civile en cours.

3-Délai

La déclaration doit être déposée à la perception avant la fin du mois suivant la période d'imposition.

4-contenu de la déclaration

La déclaration doit comporter notamment les montants suivants :

Le chiffre d'affaires imposable et non imposable

La TVA brute

La TVA déductible

Montant à verser au trésor

Crédit reportable (éventuellement)

Paiement de la TVA

Le paiement doit être effectué dans le même délai que celui prévu par le dépôt de la déclaration.

Les sanctions :

Le paiement tardif :

Lorsque le retard n'excède pas un mois une majoration de 10% de la TVA est due. En cas de retard plus d'un mois, majoration de 25%.

Déficit ou insuffisance de déclaration :

Lorsque la déclaration n'a pas été effectuée dans le délai imparti ou lorsqu'il est constaté une insuffisance dans la

déclaration, une amende minimum de 25% (100% en cas de mauvaise foi) est exigible.

VI-obligation des redevables à la TVA :

Une personne assujettie à la TVA doit :

Etablir une déclaration d'existence dans le mois qui suit le commencement de ses opérations permettant d'identifier et de situer son exploitation et de lui attribuer un numéro d'identification qu'il doit produire sur ses factures ;

Tenir une comptabilité régulière permettant de déterminer le CA et de justifier la déduction ;

Délivrer aux acheteurs ou aux clients une facture qui doit mentionner en plus les identifications commerciales :

***le numéro d'identification fiscale de la TVA**

***Nom et adresse du client**

***le prix, les quantités et la nature des produits**

***le montant de la TVA**

- conserver les documents comptables pendant 10 ans.

CHAPITRE II : L'Impôt sur les sociétés (IS)

L'IS est constitué par la loi 24/86 du 31/12/1986 .Comme son nom l'indique, il s'applique aux entreprises qui ont opté pour la forme juridique de la société.

Les sociétés soumises à l'IS possèdent une personnalité fiscale propre, c'est-à-dire distincte de celle des associés. Cela résulte d'un patrimoine propre à la société. En conséquence, le montant de l'impôt est acquitté par la société elle-même.

SECTION I : Champ d'application

Personnes imposables :

Sont obligatoirement soumis à l'IS :

les sociétés quelque soit leur forme et leur objet ;

les établissements publics et les autres établissements qui se livrent à une exploitation à des opérations à caractère lucratif ;

les associations et organismes assimilés ;

les sociétés en nom collectif (SNC) et les sociétés en commandite simple (SCS) ne comprenant que des personnes morales ;

Par ailleurs, les SNC et SCS constituées au Maroc et ne comprenant que des personnes physiques peuvent opter pour leur assujettissement à l'IS.

Les exonérations :

Elles concernent :

associations et les organismes assimilés sans but non lucratif pour les seules opérations conformes à l'objet défini dans leurs statuts ;

les organismes délimités en A de l'article 6 de la loi sur l'IS (exemple : la les fondation Hassan 2 pour la lutte contre le cancer ; la ligue nationale de lutte contre les maladies cardio-vasculaires ; la fondation Mohamed V pour la solidarité...) ;

les coopératives et leurs unions légalement constituées.

Toutefois, cette exonération n'est accordée que dans les conditions suivantes :

Lorsque leurs activités se limitent à la collecte des matières premières auprès de leurs adhérents ;

Ou lorsque leur chiffre d'affaires annuel est inférieur à cinq millions de Dhs (5.000.000 Dhs) hors taxe, s'elles exercent une activité de transformation des matières premières collectées auprès de leurs adhérents ;

Les plus-values sur la cession des valeurs mobilières réalisées par les sociétés étrangères :

	SOCIETE AYANT UNE ACTIVITE AU MAROC	SOCIETE AYANT UNE ACTIVITE A L'ETRANGER
Société dont le siège social est au Maroc	Soumise à L'IS	Non soumise à L'IS pour les opérations réalisées à l'étranger
Société installée à	Soumise à l'IS par les	Non soumise à l'IS pour les

l'étranger	opérations réalisées au Maroc	opérations réalisées à l'étranger
------------	-------------------------------	-----------------------------------

les sociétés installées dans la zone franche du port de Tanger au titre des opérations effectuées à l'intérieur de ladite zone ;
les promoteurs immobiliers personnes morales réalisant un programme de constitution d'au moins 2500 logements sociaux dans un délai de 5 ans et dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat ;
les sociétés d'élevage du bétail ;
les sociétés agricoles en sont exonérées jusqu'au 31 décembre 2020 (conformément à l'article 12 de l'année budgétaire 2010, cette exonération s'étend à tout impôt indirect présent ou futur).

Territorialité :

L'IS s'applique à toute société quelque soit le lieu d'établissement de son siège social - au Maroc ou à l'étranger – sur l'ensemble des bénéfices et revenus réalisés au Maroc *(se rapportant aux biens qu'elle possède, aux activités qu'elle exerce et aux opérations lucratives qu'elle réalise au Maroc)*.
Les principaux cas peuvent être résumés au tableau suivant (voir tableau ci-dessus).

Période et lieu d'impositions :

Période d'imposition :

L'IS est calculé d'après le bénéfice réalisé au cours de chaque exercice comptable dont la durée ne peut être supérieure à *12 mois*.

Lieu d'imposition :

Les sociétés sont imposées par l'ensemble de leurs bénéfices, profits et gains à leur siège social ou à leur principal établissement au Maroc.

SECTION II : Liquidation de l'IS

LA BASE IMPOSABLE :

Le calcul de l'IS se fait sur la base du résultat fiscal de chaque exercice comptable. Le résultat fiscal de chaque comptable est obtenu par la différence entre les produits imposables et les charges déductibles.

On peut en dégager trois étapes :

Calcul du résultat comptable :

$$\underline{\text{Résultat d'exploitation}} = \text{Produits d'exploitation} - \text{Charges d'exploitation}$$
$$\underline{\text{Résultat financier}} = \text{Produits financiers} - \text{Charges financières}$$
$$\underline{\text{Résultat non courant}} = \text{Produits non courants} - \text{Charges non courantes}$$
$$\underline{\text{Résultat comptable}} = \text{Total des produits} - \text{Total des charges} + \text{Résultat financier} + \text{Résultat non courant}$$

Corrections fiscales :

Ces corrections fiscales proviennent :

des réintégrations de certaines charges et pertes comptabilisées mais non déductibles sur le plan fiscal ;

des déductions de certains produits non imposables.

Les réintégrations doivent être rajoutées au résultat comptable, alors que les déductions doivent être faites du résultat comptable ;

tenir compte également des déficits pour exercices antérieurs ou « report antérieur » dans les limites des déficits des quatre exercices précédant celui en cours.

Calcul du résultat fiscal :

Résultat fiscal = Résultat comptable avant impôt + les réintégrations – les déductions – Report déficitaire
--

Les réintégrations(ou charges non déductibles) :

Toute charge qui ne satisfait pas les conditions suivantes :

La causalité : les charges ou les dépenses doivent se rapporter directement à la gestion et être réalisées dans l'intérêt de l'entreprise.

La comptabilisation : la charge doit être constatée dans la comptabilité.

L'incidence : la charge doit se traduire par la diminution du patrimoine de l'entreprise ou avoir pour but de couvrir les risques entraînant cette diminution.

La réalité : elle doit correspondre à une charge effective et être appuyée de justificatifs nécessaires.

Et le rattachement à l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

Les amendes, pénalités et majorations de toute nature mises à la charge de l'entreprise par infraction aux dispositions légales et réglementaires.

Ne sont déductibles qu'à concurrence de leur montant, les charges dont le montant facturé est égal ou supérieur à 10.000 dhs, et dont le règlement n'est pas justifié par chèque barré non endossable, effet de commerce ou moyen magnétique de paiement ou virement bancaire.

Les cadeaux publicitaires ne sont déductibles si :

Leurs valeurs unitaires ne dépassent pas 100 Dhs ;

Les cadeaux portent soit le nom, le siège de l'entreprise ou la marque des produits qu'elle fabrique ou dont elle fait le commerce.

Les intérêts rémunérant les comptes courants des associés sont déductibles sous réserve que :

Le capital soit entièrement libéré ;

Le montant total des sommes portant intérêt n'excède pas le capital social ;

Le taux de rémunération ne doit pas dépasser le taux fixé annuellement par l'arrêté du ministre des finances.

Exemple:

Soit une SARL dont le capital et les comptes courants des associés se présentent comme suit :

ASSOCIE	PART DANS LE CAPITAL	COMPTE COURANT
Brahim	600.000	500.000
Medhi	400.000	700.000
TOTAL	1.000.000	1.200.000

Le capital entièrement libéré, les comptes courants inchangés pendant toute l'année, sont rémunérés au taux de 15%. Le taux de déduction fiscale admissible est 8%.

Les dons à des particuliers sont admis à la déduction :

Les dons octroyés aux habous publics, à l'entraide nationale et aux associations reconnues d'utilité publique ;

Les dons octroyés aux œuvres sociales des entreprises privées ou publiques, ainsi que ceux destinés aux institutions autorisées par la loi à les recevoir dans la limite de deux (2%) du chiffre d'affaires du donateur.

Les déductions (les produits non imposables) :

Abattement total de 100% sur les dividendes et les produits de participation perçus en tant qu'associé dans une société passible de l'IS ;

Les plus-values réalisées en cours ou en fin d'exploitation, suite à la session ou le retrait d'éléments incorporels ou corporels de l'actif immobilisé bénéficie sur option :

Soit d'abattements appliqués à la plus-value nette globale obtenue après importation de moins-values.

Le taux d'abattement est fonction de la durée de conservation du bien, c'est-à-dire de la durée écoulée entre la date d'acquisition et celle du retrait ou de la cession du bien.

Les taux d'abattements sont donnés par le tableau suivant :

Durée de conservation du bien	Taux d'abattement
D inférieur ou égal à 2 ans	0%
2 < D < ou = 4 ans	25%
D > 4 ans	50%

Soit de l'exonération totale (100%) si la société intéressée s'engage par écrit à :

Réinvestir le produit global des cessions effectives au cours d'un même exercice dans un délai maximum de trois ans (3ans) en bien d'équipement ou en construction réservée à l'exploitation professionnelle ;

Conserver ledit bien dans son actif pendant dernière option n'est valable qu'en cas de plus-values réalisées en cours d'exploitation.

Le déficit reportable :

Le déficit d'un exercice comptable peut être déduit du bénéfice de l'exercice comptable suivant. A défaut du bénéfice ou en cas de bénéfice insuffisant, le déficit ou le reliquat du

déficit peut être déduit des bénéfices des exercices suivants jusqu'au quatrième exercice (4^e) qui suit d'exercice déficitaire.

II) TAUX D'IMPOSITION :

Le taux de l'IS est fixé à :

Le taux normal est de **35%** ;
39,6% en ce qui concerne les établissements de crédits et organismes assimilés (banques et sociétés d'assurances et de réassurances).

III) LA COTISATION MINIMALE (CM) :

La CM est un minimum que les sociétés soumises à l'IS sont tenues de verser même en l'absence de bénéfices.

Base de calcul de la CM :

La base de calcul de la CM est constituée par le montant hors TVA des produits suivants :

Le chiffre d'affaires et les autres produits ;
Les produits financiers ;
Les subventions et dons reçus.

Exonération de la CM :

Les sociétés sont exonérées de la CM pendant les trente-six (36) premiers mois suivant la date du début de leur exploitation. Toutefois, cette exonération cesse d'être appliquée à la fin des soixante premiers mois qui suivent la date de la constitution de la société.

Taux de la CM :

Le taux de la CM est fixé à 0,50%.

Ce taux est imposé sur les opérations effectuées par les entreprises commerciales au titre des ventes portant sur les produits pétroliers, le gaz, le beurre, l'huile, le sucre, la farine, l'eau, l'électricité.

Le montant de la CM ne peut être inférieur à 1500 Dhs.

La CM sert de comparaison avec l'IS pour déterminer l'impôt dû, en effet :

Si $IS > CM \Rightarrow$ Impôt dû = IS

Si $IS < CM \Rightarrow$ Impôt dû = CM

SECTION 3 : LE PAIEMENT ET LA REGULATION DE L'IMPOT

Le paiement :

L'IS donne lieu, au titre de l'exercice en cours, au versement par la société des acomptes provisionnels dont chacun est égal à 25% du montant de l'impôt dû au titre du dernier exercice clos, appelé exercice de référence.

Ainsi, au cours de l'exercice N, la société doit verser quatre acomptes provisionnels :

ACOMPTE	MONTANT	DATE LIMITE DE PAIEMENT
1 ^{er} acompte	25% de l'impôt dû en N-1	31 /03/N
2 ^e acompte	25% de l'impôt dû en N-2	30 /06/N
3 ^e acompte	25% de l'impôt dû en N-3	30 /09/N
4 ^e acompte	25% de l'impôt dû en N-4	31 /12/N

Régularisation de l'impôt :

En comparant l'impôt et la somme des acomptes provisionnels versés, on peut avoir deux cas :

1^{er} cas :

Impôt dû (N) > Somme des acomptes (N) Paiement du reliquat (complément à verser au plus tard le 31 /03/ N+1)

2^e cas :

Impôt dû (N) < Somme des acomptes versés (N) Crédit d'impôt reportable sur les acomptes de N+1 s'il y a encore un excédent à restituer auprès de l'autorité fiscale dans le 1^{er} mois de l'exercice N+2

CHAPITRE III : les revenus salariaux et assimilés

I) Champ d'application :

A) Revenus imposables:

Les revenus salariaux imposables et assimilés comportent:

- Les salaires et traitements**
- Les avantages en argents ou en nature**
- Les indemnités et émoluments**
- Les pensions et rentes viagères**

B) Les revenus exonérés:

Les revenus peuvent être classés dans les catégories suivantes:

- Allocations et indemnités destinées à couvrir les frais engagés dans l'exercice de la fonction ou de l'emploi**
- Indemnités ayant le caractère de dommages et intérêts destinés à réparer un préjudice, elles ne sont pas considérées comme un salaire.**
- Cotisation patronale de sécurité sociale, de retraite et d'assurance groupe supportées par l'employeur.**

Elles bénéficient indirectement aux salariés.

- Allocations familiales, pensions alimentaires, pensions d'invalidité et rente temporaire ou viagère d'accident du travail.**

Elles ont le caractère de secours ou d'aide face aux aléas de la vie ou au risque du travail

-Indemnités de maladie, maternité et accidents du travail, allocation de décès, destinées à compenser les pertes de revenus qui en résultent.

-Indemnités de licenciement.

II) Détermination de la base imposable

Le salaire net imposable est obtenu en déduisant du salaire brut imposable :

1) les frais professionnels inhérents à la fonction ou l'emploi qui sont fixés forfait à 17% du salaire imposable, non compris les avantages en argent et en nature, et à des taux spéciaux plus élevés pour certaine profession. Le plafond de cette déduction est de 30.000dhs par an

2) les cotisations du salaire au titre des :

- Régime de retraite

- Régime de prévoyance sociale et de sécurité sociale ;

- Régime d'assurance groupe couvrant le risque de maladie, maternité, d'invalidité et de décès.

3) Le remboursement en principal et en intérêts normaux des prêts obtenus sur l'acquisition ou la construction de logements économiques tant que le salaire net de l'intéressé ne dépasse pas 31.200dhs et ce, dans la limite de 10% du revenu global imposable. Si le salaire dépasse le seuil, le salarié bénéficie de la déduction des intérêts.

Remarque :

Le revenu net imposable en matière de pension et de rente viagère est obtenu en déduisant du revenu brut imposable 40% de ce revenu.

III) Les modalités d'imposition :

A) Mode d'imposition :

Bien que l'IR soit un impôt déclaratif, les salaires et revenus assimilés sont imposés par voie de retenue à la source. Celle-ci est opérée par l'employeur pour le compte du trésor sur chaque paiement effectué.

Les titulaires des revenus salariaux sont dispensés d'établir la déclaration annuelle de leurs revenus lorsqu'ils disposent d'un seul revenu, à moins qu'ils estiment surimposés ou entendent bénéficier des déductions praticables sur le revenu global ou celles praticables sur l'IR

B) Taux d'imposition:

La retenue à la source est calculée d'après le barème progressif applicable à l'IR :

Tranches de revenu annuel imposable	Taux de l'impôt
Moins de 30.000dhs	0%
De 30.001 à 50.000dhs	10%
De 50.001 à 60.000dhs	20%
De 60.001 à 80.000dhs	30%
De 80.001 à 180.000dhs	34%
180.000dhs et plus	38%

C) Les charges familiales :

Les charges familiales viennent en atténuations de l'impôt au moment de la retenue à la source. Elles sont de 180dhs par personne à charge dans la limite de 1080dhs.

Mode de calcul

Salaire brut = les revenus perçus par le salarié

Salaire brut imposable = salaire brut - les exonérations

Salaire net imposable = salaire brut imposable - déduction sur salaire

IR brut = salaire net imposable x Taux de l'IR - somme à déduire

IR brut du = IR brut - déduction sur l'IR

Partie II : le contentieux fiscal

En matière fiscale comme ailleurs, l'action administrative suscite inmanquablement des différends ou, pour parler plus simplement des litiges c'est-à-dire des désaccords sur une question de droit ou de fait une rencontre entre des prétentions contradictoires du contribuable et celle de l'administration fiscale

Un ensemble de règles de procédure contentieuse est aménagé pour permettre le règlement de ces litiges .

Les opérations d'imposition suivent un processus dont le nombre d'étapes varie selon la nature du prélèvement. toutefois, le contentieux fiscal peut être regroupé autour de deux phases : la phase d'établissement de l'impôt chapitre 1 qui consiste à identifier le contribuable à déterminer les éléments d'assiette et enfin à liquider l'impôt puis celle du recouvrement de l'impôt qui permet l'encaissement de l'impôt par l'administration, cette phase est celle de l'excès de pouvoir qui permet au juge administratif d'annuler les actes administratifs unilatéraux entachés d'illégalité

La deuxième phase est celle où le comportement de l'administration cause un dommage à un contribuable qui selon les principes issus du droit administratif général pourra engager la responsabilité du service public. Cette responsabilité sera étudiée

de concert avec les mécanismes propres au contentieux du recouvrement forcé (chapitre 2)

Chapitre I LE CONTENTIEUX D'ASSEITTE

Le contentieux de l'impôt, on le nomme aussi le contentieux de l'établissement de l'impôt . il s'agit pour le contribuable d'obtenir la résolution d'un litige partant sur l'évaluation de sa dette fiscale qu'il estime établie de manière illégale en cas de désaccord persistant avec l'administration celui qu'on appelle le juge de l'impôt par opposition au juge de l'excès de pouvoir ou encore le juge de l'exécution pourra être saisi il pourra s'agir du tribunal administratif ou du tribunal ordinaire selon l'imposition en cause

Section I : La phase administrative

A / le principe de la réclamation

Dans un premier temps le contribuable doit adresser une réclamation en bonne et due forme à son service territorial des impôts

Si la décision ne donne pas satisfactions aux intéressés ils pourront saisir le tribunal administratif ou le tribunal ordinaire selon l'impôt concerné

B / l'exercice de la réclamation

En principe le contribuable peut adresser sa réclamation jusqu'à la deuxième année suivant la mise en recouvrement de l'impôt par exemple le redressement

Suivant son paiement s'agissant de l'imposition acquittée comme la TVA par exemple

Le mécanisme de la réclamation est applicable lorsque le contribuable souhaite obtenir le remboursement d'impôt trop perçu

Les destinataires de la réclamation sont les services compétents territorialement de l'administration des impôts.

C/ le sursis de paiement

Lorsque le contribuable conteste la procédure d'imposition dont il fait l'objet il lui est possible d'assortir sa réclamation contentieuse d'une demande de sursis de paiement, l'administration est tenue d'accorder le sursis dès que lors que le contribuable présente des garanties suffisante telle qu'une caution bancaire

Lorsque l'administration par la voie de comptable public refuse les garanties présentés par le contribuable et partant n'autorise pas le sursis de paiement la loi prévoit le recours à une procédure d'urgence particulière, le contribuable pourra s'adresser au juge administratif des référés. Cette procédure qualifiée de référé fiscal conduit le juge à se prononcer dans un délai d'un mois sur la teneur des garanties.

La recevabilité du référé est normalement conditionnée par le dépôt d'une consignation auprès du comptable public d'une somme d'argent d'un montant égale au un dixième des impôts contestés

Section II la phase para juridictionnel : les commissions de recours (arbitrage)

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

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

I / la commission fiscal de taxation (CLT)

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

A/ composition de la CLT

La composition est fixée par l'article 225 susvisé

1/ un magistrat président désigné par arrêté de premier ministre en date du 02 mai 1988 cette mission a été confiée aux présidents des tribunaux de première instance

2/un représentant du gouverneur de la préfecture ou la province dans le ressort de laquelle est situé le siège de la commission

3/ le chef de service local des impôts ou son représentant qui tient le rôle de secrétaire rapporteur

4/ un représentant du contribuable appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité exercée par le contribuable requérant, il est désigné par le gouverneur du lieu de la CLT pour une durée de 3 ans

B/ compétences de la CLT

1/ compétence territoriale

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

2/ compétence d'attributions

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

Elle lui appartient aussi à statuer et se prononcer sur les questions de fait , sur les infractions relevées, de fixer les redressements dans la limite des montants notifiés

En revanche la CLT ne peut porter des modifications aux motifs des redressements notifiés, de statuer sur le redressement ayant fait l'objet d'un accord en cours de procédure , de se prononcer sur une taxation d'office dont a fait l'objet le contribuable soit pour défaut de réponse dans le délai légal à l'occasion de la 1ere et la 2^{ème} notification , soit à la suite de son défaut de demande de pourvoi devant la CLT

C/fonctionnement de la CLT

1/ la saisine de la commission

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

Tout manquement à ces dispositions, la demande de recours devant la CLT est irrecevable

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

2/ tenue de la commission, convocation des parties

La CLT est réunie sur invitation de son président, le rapporteur convoque les membres de la commission

3/ délibération

En application des dispositions de l'article 225 du CGI la CLT statue valablement lorsqu' au moins trois de ces membres dont le président et le représentant du contribuable sont présents, elle peut valablement statuer au cours d'une seconde réunion en présence du président et deux membres quelle que soit leur qualité

La CLT délibère à la majorité des voix des membres présents en cas de partage égal des voix , celle du président est prépondérante

Les décisions de la CLT doivent être détaillées et motivées, elles doivent faire ressortir séparément les bases arrêtées par les commissions et les rectifications sur lesquelles s'est déclaré incompétente

Les décisions prises sont consignées sur des rapports concus selon un modèle prévu

4/ délai de prise de décision

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

Si la CLT n'a pas pris de décision après expiration du délai, l'inspecteur chargé du dossier est appelé à informer le contribuable de son droit de saisir la commission nationale de recours fiscale (CNRF) et ce, dans un délai de 60 jours à compter de la date de réception de ladite lettre d'information

5/ notification de la décision de la CLT

Les décisions de la CLT notifiées par l'inspecteur vérificateur sous pli fermé avec accusé de réception ou d'un certificat de remise sur place , le contribuable a le droit de recours à la CNRF et ce dans un délai de 60 jours à courir de la date de réception de ladite notification

II la commission nationale de recours fiscale (CNRF)

A/ composition de la CNRF

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

1/ 5 magistrats appartenant au corps de la magistrature désignés par le premier ministre sur proposition du ministre de la justice

2/ 30 fonctionnaires désignés par le premier ministre sur proposition du ministre des finances

3/ 100 personnes des membres des affaires désignées par le premier ministre, leur désignation est fixée pour une durée de 3 ans en qualité de représentants des contribuables

La CNRF est subdivisée en 5 sous commissions délibérables composées chacune de

1/ un magistrat président

2/ deux fonctionnaires tirés au sort parmi ceux qui n'ont pas instruit le dossier

3/ deux représentants du contribuable

B/ compétence de la CNRF

1/ compétence territoriale

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

2/ compétence d'attributions

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

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

Elle intervient en appel sur les requêtes formulées contre les décisions de la CLT. Elle peut intervenir en première instance en défaut de délibération de celle-ci dans un délai lui est imparti de 24 mois

C/ fonctionnement de la CNRF

1/ saisine de la CNRF

La CNRF est ouverte au contribuable et à l'administration, l'une ou l'autre partie peut demander y recourir contre les décisions de la CLT

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

Le fonctionnement de la CNRF est assuré par son président magistrat. Il établit un calendrier des séances et le communique aux présidents des sous commissions pour examen

2/ tenue des commissions et convocation des parties

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

Aviser l'autre partie du recours exercé et lui communiquer une copie de requête dans un délai de 30 jours

Demander à l'administration de transférer le dossier fiscal afférent à l'affaire en litige à la commission dans un délai de 30 jours

3/ délibérations

En application des dispositions de l'article 226 du CGI, les sous commissions délibèrent valablement en présence du président et deux autres membres, l'un représentant du contribuable et l'autre l'administration

Les décisions sont prises à la majorité des voix, celle du président est prépondérante en cas de partage des voix.

4/ délai de prise de décision

En vertu des prescriptions de l'article 226 du CGI la CNRF doit rendre ses décisions dans un délai de 12 mois à compter de la date d'introduction du recours.

5/ notification des décisions

Les décisions prises par la CNRF doivent être détaillées et motivées, elles sont notifiées aux deux parties du litige par le magistrat assurant le fonctionnement de la commission dans un délai de 6 mois.

La notification et réception de la décision de la CNRF mettent terme à la procédure contradictoire de rectification, l'administration

peut émettre l'impôt assortis des amendes et majorations assis sur les bases arrêtées par la commission.

Toutefois, les décisions de la CNRF peuvent faire l'objet de recours judiciaire devant les tribunaux compétents, ouvert au contribuable et à l'administration.

Le recours judiciaire cintre des décisions de la CNRF doit être introduit aussi bien par l'administration que par le contribuable dans un délai de 60 jours

Section III LA PHASE JUDICIAIRE : plein contentieux objectif

I CONTENIEUX DE L'ASSIETTE

Dans la phase judiciaire le contentieux de l'assette se présente comme un contentieux de la légalité, il s'agit pour le contribuable d'obtenir :

Soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcule des impositions

Soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire

Le procès fiscal est le procès fait à un acte, lorsqu'il est saisi, le rôle du juge consiste uniquement à déterminer si cet acte est conforme à la loi fiscale en vigueur à la date du fait générateur de l'imposition.

Toutefois, Contrairement aux contentieux de la légalité qui visent les autres actes administratifs, le contentieux de l'impôt n'est pas un contentieux de l'excès de pouvoir qui ne peut déboucher que su l'annulation de la décision litigieuse : le juge de l'impôt peut quant à lui prononcer la décharge ou la réduction d'une imposition voire même permettre au contribuable de bénéficier d'un droit à déduction

Autrement dit, il s'agit d'un contentieux de pleine juridiction qui permet au juge d'annuler mais aussi de réformer la décision.

A/ répartition des compétences entre juges

1/ les compétences du juge administratif

Relèvent de la compétence des tribunaux administratifs les litiges liés aux impôts directs, taxes sur le chiffre d'affaire et taxes assimilées, sont concernés les litiges en matière de l'IR, l'IS, TVA, les IMPOTS DIRECTS LOCAUX (taxe foncière...) , les revenus du patrimoine et les revenus de placement

2/ les compétences du juge judiciaire

Le juge judiciaire est compétent pour trancher les litiges liés aux droits d'enregistrement, droit de timbre, taxe de publicité foncière, contributions indirectes et taxes assimilées

B/ correction des erreurs de l'administration

1/ compensation

Il arrive parfois que dans une opération de contrôle, un redressement, le tribunal mette en lumière deux types d'erreurs commises aussi bien par le contribuable que par l'administration

D'une part des erreurs ayant eu pour effet d'alourdir illégalement le montant de l'imposition et à l'inverse des erreurs ayant minoré à tort, la loi reconnaît à l'administration comme au juge la possibilité d'effectuer des compensations conformément aux principes de droit civil : lorsque deux personnes se trouvent débitrices l'une envers l'autre, il s'opère entre elles une compensation qui éteint les deux dettes

2/ substitution de motif ou base légale

L'administration n'est pas liée par les arguments et les motivations qu'elle a d'abord fait valoir pour redresser un contribuable : en cas de recours devant le juge, elle garde la possibilité d'ajuster le tir, en revendiquant une nouvelle base légale à l'imposition litigieuse, ou un nouveau motif lié à la même base légale.

Par exemple, après avoir taxé à tort une rémunération en tant que bénéfice non commercial, l'administration peut fort bien l'imposer

en tant qu'elle constitue en réalité un bénéfice commercial, en se fondant sur la base légale adéquate

II LE CONTENTIEUX DE RECOUVREMENT ET LES CONTENTIEUX

ANNEXES

A/ le contentieux de recouvrement

Lorsque le contribuable ne respecte pas les délais de paiement de l'impôt, l'administration dispose alors de différents moyens lui permettant de le contraindre à respecter ses obligations en procédant au recouvrement forcé

1/ le recouvrement forcé

- Le recours aux voies d'exécutions du droit commun**

L'administration n'est pas un créancier ordinaire, elle n'a pas besoin de recourir au juge judiciaire pour forcer ses débiteurs de régler leurs dette : ses actes d'impositions sont directement exécutoires

Toutefois le caractère contraignant de ces actes n'autorise pas l'administration de procéder d'elle-même à leur exécution forcée en effet, l'administration doit recourir aux procédure d'exécution offerte par le droit commun afin d'obtenir la saisie puis la vent des biens de son débiteur

- Privilège du trésor et hypothèque légale**

L'administration dispose d'un privilège sur les meubles du contribuable primant ceux prévus par le code civil en cas de pluralités des créanciers.

De plus le trésor bénéficie d'une hypothèque légale sur tous les biens immeubles des redevables

- Possibilités de saisies**

L'administration a le droit de saisir des sommes d'argent dont disposent certains créanciers du contribuable.

Outre la possibilité de saisir une partie des salaires versés au contribuable par son employeur en s'adressant à se dernier sur le fondement du droit civil, l'administration a le droit d'émettre des avis à tiers détenteur,

Il s'agit d'adresser par le comptable public des avis à toute personne détenant des sommes saisissables appartenant au redevable ayant refusé d'acquitter l'impôt (comme le banquier gérant le compte du contribuable ou l'assureur détenant des fonds versé dans le cadre d'une assurance-vie).

Le destinataire de l'avis doit obtempérer sous peine d'être poursuivi et condamné à payer la somme litigieuse dans la limite de sadette envers le redevable de l'impôt

2/ voies de recours contre le recouvrement forcé

Le contribuable a le droit à des voies de recours pour s'opposer aux poursuites engagées par l'administration.

Ces voies de recours portent sur la régularité formelle et sur la validité de l'obligation de payer.

Dans le premier cas lorsque la contestation porte sur la régularité formelle (contestation de la compétence du comptable) la demande relève de la compétence de la juridiction judiciaire.

Dans le second cas lorsque la contestation porte sur la validité de l'obligation de payer (contestation de l'existence même de l'obligation de payer) le juge compétent est le juge administratif.

B le contentieux de l'excès de pouvoir

Le recours pour excès de pouvoir reste le seul moyen d'obtenir l'annulation des *actes réglementaire* pris en applications de lois fiscales. En effet, si le juge de l'impôt est bien compétent pour apprécier par voie d'exception la légalité d'un acte réglementaire, il ne peut qu'en écarter l'application dans le cas qui lui est soumis, mais sans pouvoir l'annuler. Les instructions administratives ayant un caractère impératif sont soumises au même régime (n°215).

C- Le contentieux de la responsabilité

Comme pour les autres domaines de l'action administrative, le conseil d'état a assoupli depuis plusieurs années les conditions permettant aux administrés d'être indemnisés des erreurs dommageables de l'administration fiscale. Depuis 2011, toute faute commise par cette dernière est susceptible d'engager la responsabilité de l'état. Auparavant, le juge estimait que, s'agissant des dommages causés dans l'exécution des opérations d'établissement et de recouvrement de l'impôt, seule une faute *lourde* ouvrait en principe droit à indemnisation.

