

LA PERFORMANCE DU CONTROLE FISCAL PONCTUEL AU MAROC : UN DISPOSITIF EFFICACE ?

THE PERFORMANCE OF SPOT TAX AUDITS IN MOROCCO: AN EFFECTIVE DEVICE?

MEHDAOUI Ouafae

Doctorante

*LURIGOR, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales
Université Med Premier, Oujda, Maroc*

o.mehdaoui@ump.ac.ma

ELAKRY Elkebir

Enseignant chercheur

*LURIGOR, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales
Université Med Premier, Oujda, Maroc*

akriabdalkabir@yahoo.ca

RESUME

Le contrôle fiscal ponctuel est un dispositif adopté, depuis 2011, par l'administration fiscale marocaine afin de renforcer les moyens de contrôle fiscal sur place. Il s'agit d'un contrôle non exhaustif et plus rapide permettant de porter un diagnostic ciblé, sans procéder à la prolongation des investigations sur l'ensemble de la comptabilité. Le présent article vise d'abord de mettre le point sur les différents aspects du contrôle ponctuel pour ensuite répondre à la question de sa performance et de son efficacité. Les résultats de cette étude qui s'inscrit dans le cadre d'une approche descriptive basée sur des données statistiques, ont permis de prouver l'efficacité de ce dispositif de contrôle fiscal en termes de renforcement de la conformité fiscale, et de l'amélioration des recettes collectées.

Mots-clés : contrôle fiscal, contrôle fiscal ponctuel, performance, recettes fiscales.

ABSTRACT

Spot tax audits are a measure adopted by the Moroccan tax authorities in 2011 to strengthen on-site tax control mechanisms. These audits are non-exhaustive and faster, allowing for a targeted assessment without extending investigations to the entire accounting system. This article first aims to highlight the various aspects of spot checks and then address the question of their performance and effectiveness. The results of this study, which is part of a descriptive approach based on statistical data, have proven the effectiveness of this tax audit mechanism in terms of strengthening tax compliance and improving revenue collection.

Key-words: tax audit, spot tax audit, performance, tax revenue



Introduction :

Au Maroc, établir un système fiscal juste et efficient est l'objectif majeur des autorités fiscales. Les mesures fiscales introduites au fil des lois de finances tournent autour de cet objectif. Le cadre juridique de la fiscalité marocaine change constamment et adopte des nouveautés, tant au niveau de l'assiette qu'au niveau du contrôle fiscal. Ce dernier demeure la conséquence logique et nécessaire d'un système déclaratif qui repose sur les obligations déclaratives des contribuables, dont la bonne foi est présumée, jusqu'à preuve du contraire.

Pour l'administration fiscale, le contrôle fiscal est un moyen pédagogique de vérification, avec un rôle purement dissuasif. L'objectif étant de renforcer ce dispositif et de le rendre plus performant et plus efficient. C'est dans le souci d'étoffer la panoplie de mesures liées au contrôle fiscal, qu'une autre forme désignée communément sous le vocable "contrôle ponctuel", a été instaurée par la loi de finances pour l'année 2011.

En effet, avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2011, le contrôle fiscal sur place reposait uniquement sur la méthode de la vérification générale de comptabilité. Cette méthode consiste à témoigner du degré de crédibilité du système déclaratif mis en application, à travers l'examen de la sincérité des déclarations et des écritures comptables vis-à-vis de tous les impôts et taxes et pour toute la période non prescrite¹.

Le contrôle ponctuel est un procédé de vérification sur place ciblé et non exhaustif. Il permet de porter un diagnostic rapide et donc d'éviter, le cas échéant, l'opportunité de prolonger les investigations sur l'ensemble de la comptabilité. Il s'inscrit dans l'objectif d'élargir la population contrôlée et par conséquent, veiller au respect des obligations fiscales par le maximum de contribuables, dans le cadre de la sauvegarde totale de leurs droits et garanties.

Certes, un contrôle fiscal général et exhaustif permet de vérifier l'exactitudes des déclarations souscrites et de s'assurer de la conformité et de la sincérité de la comptabilité qui les supporte. Cependant, plusieurs contraintes et circonstances empêchent d'entamer ce type de contrôle d'une façon systématique. En effet, l'effectif limité des vérificateurs et la restriction des délais liés à la procédure de vérification sur place, font de ce type de contrôle, une lourde tâche qui nécessite beaucoup de temps et de moyens, notamment avec l'accroissement continu de la population fiscale et la diversité des dossiers à contrôler.

Pour surmonter ce dilemme, le contrôle fiscal ponctuel a été instauré afin de rendre le procédé du contrôle fiscal plus efficace, en ciblant directement les postes et les opérations à examiner, et limiter ainsi, le champ des opérations de contrôle. Cette démarche se base sur une analyse de risque préétablie permettant de détecter d'éventuelles erreurs et omissions et de programmer une opération de vérification ponctuelle qui vise directement lesdites défaillances, avec la possibilité de l'étendre à une vérification générale en cas de besoin.

¹ La vérification de comptabilité, en vertu des dispositions de l'article 232- III du C.G.I., peut s'étendre aux quatre (4) dernières périodes d'imposition ou exercices prescrits lorsque des déficits ou des crédits de taxes afférents à des exercices comptables ou des périodes d'imposition prescrits ont été imputés sur les revenus, les résultats ou la taxe due au titre d'une période ou d'un exercice non prescrit. Toutefois, le redressement ne peut excéder, dans ce cas, le montant des déficits ou des crédits imputés sur les résultats, les revenus ou la taxe exigible au titre de la période ou de l'exercice non prescrit.



A souligner que cela fait plus que dix ans que ce dispositif a été mis en place et qu'enfin survient le moment de juger de sa performance et de s'assurer de son efficacité, tout en cherchant à l'améliorer et le rendre plus efficient.

C'est dans ce contexte qu'a été élaboré ce sujet, qui s'est assigné pour objectif de jeter toute la lumière sur les différents aspects du contrôle ponctuel, tout en répondant à la question de la performance de ce dispositif du contrôle fiscal, tantôt au niveau des recettes fiscales collectées qu'au niveau de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, qui demeurent les objectifs principaux de l'administration fiscale marocaine.

En effet, notre recherche s'inscrit dans le cadre d'une étude qualitative descriptive, basée sur les données statistiques publiées par la direction générale des impôts (DGI) durant la période allant de 2012 à 2023. Notre objectif étant de répondre à la problématique suivante : le contrôle fiscal ponctuel est-il un dispositif performant et efficace ? L'analyse des résultats obtenus nous permettrons de juger sur l'efficacité de ce type de contrôle, à travers le suivi de l'indicateur des recettes fiscales réalisées et le renforcement de la conformité fiscale au Maroc.

Par ailleurs, et avant de se lancer au fond de notre sujet, il y a lieu de donner un petit aperçu sur le contrôle fiscal en particulier, sa notion, son fondement juridique et sa finalité entant qu'élément important de la politique fiscale. Ensuite on va se focaliser sur le contrôle fiscal ponctuel pour arriver enfin à juger de sa performance entant que dispositif innovant du contrôle fiscal.

1. CONTROLE FISCAL AU MAROC : NOTION ET CADRE REGLEMENTAIRE

Certainement, l'année 2007 est considéré comme l'année qui a marqué l'histoire de la fiscalité au Maroc, par l'entrée en vigueur du code général des impôts² (CGI), qui a encadré la réglementation fiscale, en regroupant l'ensemble des dispositions fiscales applicables au Maroc, à l'exception de la fiscalité locale régie par la loi n° 47-06³ relative à la fiscalité des collectivités locales.

Le CGI a institué dans le livre deux, les différentes règles du contrôle fiscal. En effet, le chapitre premier du titre premier régit le droit de contrôle de l'administration fiscale et l'obligation de conservation par les contribuables des documents comptables. Il s'agit d'un arsenal d'articles qui instaurent le cadre juridique et doctrinal du contrôle fiscal.

Conformément aux dispositions prévues dans l'article 210 du Code Général des Impôts (C.G.I), l'administration fiscale, à travers ce droit de contrôle, vise à s'assurer de la conformité et de la sincérité des déclarations souscrites par les contribuables ainsi que des actes, utilisés pour l'établissement des impôts, droits et taxes. Il permet aussi de corriger les éventuelles omissions, insuffisances ou erreurs causées par les contribuables en constituant ainsi un accommodement logique et nécessaire du système déclaratif.

² Le CGI est institué par la Loi de Finances n° 43-06 pour l'année budgétaire 2007, promulguée par le Dahir n° 1-06-232 du 31/12/2006

³ Cette loi a été modifiée et complétée par le projet de loi 14.25 en cours de promulgation en 2025.



L'administration fiscale dispose du droit de contrôler, dans le cas de vérification de la comptabilité⁴, de l'ensemble des déclarations souscrites par les contribuables, ainsi que les documents comptables, les pièces justificatives, et les éléments nécessaires à l'établissement des impôts, droits et taxes. Autrement dit, le contrôle fiscal porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables et fiscaux et à l'élaboration des déclarations fiscales.

1.1.Définition du contrôle fiscal

Théoriquement, le contrôle fiscal peut être défini comme le pouvoir dévolu, en vertu de la loi, à l'administration fiscale de procéder au contrôle des déclarations auxquelles la loi soumet les contribuables (S. Ourchakou, 2006-2007)⁵.

Pratiquement, on peut le définir comme étant la procédure lancée par l'administration fiscale dans le but de s'assurer de l'exactitude des informations figurant sur les différents actes et déclarations déposés par les contribuables qu'ils soient des particuliers ou des entreprises. En d'autres termes le contrôle fiscal vise à s'assurer du respect des obligations fiscales et de la véracité des impôts et taxes payés par les contribuables sur la base des déclarations déposées par leur soin.

Le contrôle fiscal a été axé sur les deux principes fondamentaux de toute mission d'audit, en l'occurrence la conformité et la sincérité. Ainsi, son objectif étant de permettre aux services des impôts de confronter les déclarations et les actes déposés par les contribuables, dans le cadre du système déclaratif approuvé par la loi, à la réalité des faits et de procéder, le cas échéant, au rehaussement des bases imposables dans le respect d'une procédure bien encadrée juridiquement en garantie totale des droits des contribuables⁶.

En fait, les impôts sur lesquels porte le contrôle fiscal au Maroc, sont principalement l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu et la TVA, qui font de la déclaration du chiffre d'affaires, du revenu professionnel et du résultat fiscal, la base sur laquelle l'administration assoit l'impôt.

1.2.Fondement juridique du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal prend son bien-fondé dans plusieurs soubassements constitutionnels et réglementaires. Son premier fondement vient de la constitution, la loi suprême marocaine. En effet, l'article 39 de la constitution, telle que révisée en 2011, stipule que : « **Tous (citoyens) supportent en proportions de leurs facultés contributives, les charges publiques que seule la loi peut, dans les formes prévues par la présente constitution créer et répartir** ». Cet article énonce implicitement le principe du contrôle fiscal, du moment que la faculté contributive des citoyens ne peut être déterminée et cernée qu'à partir d'un contrôle effectué par l'autorité attributaire de ce pouvoir, en l'occurrence, l'administration fiscale.

⁴ Article 212 du CGI « vérification de la comptabilité », porte principalement sur l'obligation de notifier au contribuable un avis de vérification, et sur la durée de la vérification et les procédures à respecter, en admettant que tout manquement de la part de l'administration risque d'entraîner la nullité de la procédure.

⁵ Ourchakou, S., 2006-2007. « Le contrôle fiscal au Maroc : organisation et pratique de la vérification de comptabilité », Université Paris 1- Panthéon – Sorbonne, Paris.

⁶ Charte du contribuable mise à jour annuellement suite aux changements apportés par chaque loi de finances



Le deuxième soubassement sur lequel repose le contrôle fiscal est le fondement juridique énoncé par le code général des impôts qui a attribué à l'administration fiscale le droit de contrôle. En effet, l'article 210 du CGI stipule dans son premier alinéa que : « *L'administration fiscale contrôle les déclarations et les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droit et Taxes...* ».

Cet article annonce les règles de fonctionnement et les conditions de déroulement du contrôle fiscal ainsi que les différents types de contrôles prévus par le code général des impôts. Il précise aussi les règles à respecter par les contribuables en termes de présentation des documents ainsi que les conditions d'exercice des vérificateurs. Il vise également les entreprises ayant une relation directe ou indirecte avec des entités étrangères qui doivent fournir à l'administration fiscale toute documentation permettant de justifier leur politique des prix de transfert⁷.

1.3.Les différents formes et types du contrôle fiscal

Deux formes de contrôle sont communément connues à savoir le contrôle sur pièces et le contrôle sur place. Le CGI prévoit aussi plusieurs types de contrôle adaptés aux différentes catégories de revenus et de régimes d'imposition des contribuables, selon qu'ils soient des personnes physiques, des personnes morales, auto-entrepreneurs ou de simples particuliers...

1.3.1. Contrôle sur pièces : CSP

Le contrôle sur pièces comme son nom l'indique, se déroule aux locaux de l'administration fiscale, il peut être formel visant à relever les incohérences entre déclarations déposées et demander aux contribuables concernés de porter les éclaircissements nécessaires⁸. Mais, le vrai contrôle sur pièces qui se fait d'une façon systématique, c'est le contrôle sur pièces approfondi. En effet, le service de programmation communique le programme du contrôle sur pièces (CSP) en se basant sur les résultats du traitement des informations via le système d'analyse risque (SAR), adopté par la DGI depuis la généralisation de l'obligation de la télédéclaration en 2017.

En se basant sur les motifs de programmation, le service d'assiette commence à examiner d'une manière plus attentive les déclarations déposées afin de s'assurer de la pertinence des motifs communiqués et de décider ensuite sur la nature de la procédure à entamer. Les résultats du CSP ne se traduisent par aucune modification des bases déclarées, mais leur objectif est de soulever les irrégularités ou anomalies commises. Plusieurs conséquences peuvent être à l'origine du contrôle sur pièces, en voici les plus fréquentes :

⁷ La définition du prix de transfert selon l'OCDE : « *Au niveau des conventions de non double imposition, les dispositions relatives aux transferts de bénéfices entre entreprises associées (notamment l'article 9 des modèles de conventions de l'O.C.D.E. et des Nations Unies), précisent qu'il y a transfert indirect des bénéfices lorsque des transactions ont été conclues entre des entreprises associées (sociétés mères et leurs filiales et sociétés placées sous contrôle commun) dans des conditions autres que celles de pleine concurrence, c'est-à-dire autres que celles qui seraient convenues entre deux entreprises indépendantes* ». OCDE : modèles de conventions de l'O.C.D.E. et des Nations Unies.

⁸ Actuellement c'est le SID (Système intégré de décision) qui veille sur cette tâche sans que le personnel prenne la peine de réaliser de tels rapprochements.



- En cas de défaillance d'un contribuable quant à ces obligations déclaratives, il y a lieu de déclencher la procédure prévue à l'article 228⁹ du CGI invitant le contribuable à déposer les déclarations manquantes, ou le cas échéant, de compléter sa déclaration par les informations nécessaires pour l'assiette, le recouvrement de l'impôt ou la liquidation des droits. Cette procédure s'achève, soit par le dépôt de ladite déclaration, soit dans le cas contraire par une taxation d'office prévue selon les modalités prévues par l'article 228 du CGI ;
- En cas d'erreurs ou omissions n'affectant pas l'assiette de l'impôt, il y a lieu de sanctionner les déclarations incomplètes ou celles déposées hors délai ;
- Déclencher la procédure de dépôt de la déclaration rectificative prévue par l'article 221-bis du CGI qui prévoit trois cas de figure selon la nature de l'erreur commise et du régime du contribuable concerné ou bien demander d'amples explications et informations concernant les irrégularités soulevées, notamment au niveau des éléments ayant une incidence sur la base d'imposition déclarée ;
- En matière des droits d'enregistrement et des profits immobiliers le CSP peut déclencher la procédure de rectification prévue pour ces deux impôts¹⁰ ;
- Si le contrôle sur pièces révèle des irrégularités graves et des erreurs nécessitant le contrôle de la comptabilité appuyant les déclarations déposées, une vérification de la comptabilité peut être déclenchée dans le cadre d'un contrôle fiscal sur place.

1.3.2. Contrôle sur place : Vérification de la comptabilité

Le contrôle sur place est le contrôle fiscal proprement dit, il constitue le prolongement du contrôle sur pièces (Bienvenu & Limbert, 2003)¹¹, par la recherche des éléments externes. Il se fait dans les locaux de l'entreprise (normalement au siège social), en présence d'un agent vérificateur assermenté qui procède à la vérification des écritures comptables et des documents justificatifs qui les appuient.

Sommairement, le contrôle sur place porte notamment sur la vérification de la comptabilité qui peut être définie comme le pouvoir attribué à l'administration fiscale pour procéder à un examen approfondi de la comptabilité d'une entreprise au sein de ses locaux et ce, pour s'assurer de sa conformité et de sa sincérité, tel que stipulé par l'article 212 du CGI : « ... *les documents comptables sont présentés dans les locaux, selon le cas, du domicile fiscal, du siège social ou du principal établissement des contribuables personnes physiques ou morales concernées, aux agents de l'administration fiscale qui vérifient la sincérité des écritures comptables et des déclarations souscrites par les contribuables et s'assurent, sur place, de l'existence matérielle des biens figurant à l'actif...* ».

C'est ainsi que la vérification de la comptabilité ne se traduit pas seulement par des opérations matérielles de constations et de contrôle des documents comptables, mais il s'agit d'une recherche

⁹ C'est l'article qui encadre la procédure de taxation d'office pour défaut de déclaration ou de présentation d'actes et de convention. La dernière modification de cette article introduite par la loi de finances n° 80-18 pour l'année budgétaire 2019.

¹⁰ - L'article 224 du CGI : Rectification en matière de profit foncier

- L'article 217 du CGI : contrôle des prix ou déclarations estimatives qui renvoi à l'article 220 du CGI lié à la procédure normale de rectification des impositions.

¹¹ Bienvenu, J.J. et Lambert, T. (2003). Droit fiscal. 3ème édition, Paris, PUF.



critique de la cohérence des documents comptables, ainsi qu'un examen de régularité et de normalité des actes de gestion des entreprises en vérification et ce, en vue de s'assurer de :

- L'adéquation entre les données comptables et les déclarations souscrites ;
- L'existence d'une comptabilité répondante aux exigences légales ;
- L'exactitude des déclarations souscrites ;
- L'existence matérielle des éléments de l'actif immobilisé et des stocks ;
- L'adéquation entre la situation réelle du contribuable et les revenus déclarés.

L'article 212 du CGI décrit d'une manière détaillée, la procédure de vérification de la comptabilité, le délai légal selon le volume du chiffre d'affaires déclaré¹². Il précise également, les différents actes de procédure à respecter afin de s'assurer de sa régularité, notamment, l'obligation de l'information du contribuable du début de l'exercice du contrôle, son lieu et sa durée ainsi que les formes et procédures à respecter en cas de rectification des bases d'impositions déclarées par le contribuable (procédure contradictoire).

La procédure de vérification telle qu'instaurée par l'article 212, veuille également à garantir les droits du contribuable, en précisant sur l'avis de vérification¹³ les exercices et les impôts à vérifier ainsi que le nom de l'inspecteur vérificateur qui mènera l'opération de vérification. S'il s'agit d'un contrôle ponctuel ou partiel, il faut mentionner avec précision les opérations et les postes à contrôler ainsi que la période concernée. Il faut joindre à l'avis de vérification, la charte du contribuable qui rappelle les principaux droits et obligations en matière du contrôle fiscal.

1.3.3. Droit de constatation

Afin de renforcer les modalités du contrôle fiscal, la Loi de Finances n°43-06 relative à l'année budgétaire 2007 a complété l'article 210 du CGI par un nouveau mode de contrôle nommé « droit de constatation ». C'est un autre type de contrôle sur place qui confère à l'administration le droit de procéder, dans le cadre du contrôle des déclarations et actes utilisés pour l'établissement des impôts et taxes, à l'encontre des contribuables (personnes physiques ou morales), de se faire présenter les factures, les livres, les registres et les documents professionnels se rapportant à des opérations ayant donné ou devant donné lieu à facturation, et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation, pour rechercher les manquements aux obligations prévus par la législation et la réglementation en vigueur.

¹² L'article 212-I du CGI prévoit qu'en aucun cas, la vérification de la comptabilité ne peut durer :

- Plus de trois (3) mois pour les entreprises dont le montant du chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre des exercices soumis à vérification, est inférieur ou égal à cinquante (50) millions de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée ;
- Plus de six (6) mois pour les entreprises dont le montant du chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre de l'un des exercices soumis à vérification, est supérieur à cinquante (50) millions de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée

¹³ L'avis de vérification est notifié au contribuable dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessous, au moins (15) quinze jours avant la date fixée pour le contrôle. La vérification de la comptabilité doit être entamée dans un délai ne dépassant pas cinq (5) jours ouvrables à compter de la date fixée pour le début du contrôle.



Il s'agit d'un droit d'investigation et de recherche qui, aux termes de l'article 210 du CGI, s'exerce par les agents assermentés et commissionnés de l'administration fiscale, immédiatement, après remise au contribuable concerné par l'opération, d'un avis de constatation pour l'informer de l'exercice de ce droit. Il est effectué dans les locaux des contribuables, aux heures légales et durant les heures d'activité professionnelle et vise les objectifs suivants :

- Rechercher d'éventuelles manquements et irrégularités au niveau des obligations réglementaires et légales liées aux aspects comptable, fiscal et commerciale, etc.
- Constater sur place les éléments de l'exploitation de l'entreprise, à savoir les moyens humains et techniques ainsi que le stock de marchandises et de produits ;
- Examiner la comptabilité et les documents justificatifs des écritures portées en comptabilité ;
- Examiner la gestion commerciale et financière interne du contribuable ;
- Demander copie, établie par tous moyens et sur tous supports, des pièces se rapportant aux opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation.

Le droit de constatation porte sur les exercices clos et non prescrits et il concerne les personnes morales et les personnes physiques imposés selon le régime du résultat net réel (RNR), le régime du résultat net simplifié (RNS) ou selon celui de la contribution professionnelle unique (CPU)¹⁴. La durée de la constatation sur place ne peut excéder huit jours à compter de la date de remise de l'avis de constatation. Les manquements relevés sur place donnent lieu à l'établissement d'un procès-verbal, dont copie est remise au contribuable qui dispose d'un délai de huit jours suivant la date de réception dudit procès-verbal pour faire part de ses observations.

Les constatations du procès-verbal ne donnent pas lieu à des rectifications des bases imposables mais elles peuvent être opposées au contribuable dans le cadre d'un éventuel contrôle fiscal, conformément au dernier alinéa de l'article 210 du CGI.

1.3.4. Examen d'ensemble de la situation fiscale (EESF)

L'examen de la situation d'ensemble du contribuable est une procédure fiscale menée par l'administration fiscale marocaine, en vue de vérifier la cohérence entre les revenus déclarés par le contribuable à sa situation patrimoniale, de trésorerie et son train de vie. Cette méthode d'évaluation du revenu global annuel du contribuable sur la base des dépenses a été insérée pour la première fois, dans le dispositif du contrôle fiscal, par les dispositions de l'article 13 de la loi de finances 1996-1997.

Ensuite le CGI a repris l'institution de la procédure de l'EESF, par l'article 216 du CGI. Cette procédure est entamée afin de faire un rapprochement entre les ressources d'un contribuable et ses dépenses effectuées lors d'un exercice donné. Si le revenu global annuel¹⁵ d'un contribuable n'est pas en rapport avec ses dépenses autres que professionnelles, telles que évaluées à l'article 29 du

¹⁴ C'est un nouveau régime instauré par la LF 2021, en vue de remplacer le régime du bénéfice forfaitaire et de créer une seule contribution qui englobe l'impôt sur le revenu, la taxe professionnelle, la taxe des services communaux ainsi que la contribution AMO pour bénéficier de la couverture maladie assurée par la CNSS.

¹⁵ Il s'agit du revenu global au titre des revenus professionnels, agricoles et fonciers.



CGI, la procédure de l'EESF est déclenchée entraînant une action de redressement qui peut inclure des majorations et des pénalités de retard.

L'administration fiscale, lors de l'examen d'ensemble de la situation fiscale d'une personne physique, elle doit tenir compte de ses revenus déclarés, taxés d'office ou bénéficiant d'une dispense de déclaration¹⁶ et entrant dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu. Si les ressources ainsi déterminées ne peuvent justifier les dépenses engagées, la procédure de rectification peut être engagée à condition de respecter les deux conditions cumulatives suivantes :

- Le montant des dépenses engagées est supérieur à 240.000 Dirhams par an ;
- Le montant des dépenses visé à l'article 29 ci-dessus dépasse de plus d'un quart le montant du revenu déclaré.

Cependant, avant d'engager la procédure de rectification prévue par les articles 220 ou 221 du CGI, l'administration fiscale doit inviter le contribuable à un échange oral et contradictoire pour lui informer des éléments de comparaison ayant donné lieu des à des discordances entre ses ressources et ses dépenses et qui feront la base sur laquelle son revenu global annuel sera évalué. A l'issue de ce débat, un procès-verbal est établi par l'inspecteur des impôts et une copie de ce procès-verbal est remise au contribuable. L'administration fiscale est tenue de prendre en considération les explications présentées par le contribuable à conditions de les appuyer par des pièces justificatives probantes. Ledit contribuable peut justifier ses ressources par tout moyen de preuve et faire état notamment :

- De revenus de capitaux mobiliers soumis à la retenue à la source libératoire ou ceux afférents aux distributions occultes du point de vue fiscal, résultant des redressements des bases d'imposition des sociétés passibles de l'IS ;
- De revenus exonérés de l'impôt sur le revenu, sous réserve du dépôt des déclarations y afférentes et nonobstant toutes dispositions contraires ;
- De produits de cessions de biens meubles ou immeubles ;
- D'emprunts contractés auprès des banques ou auprès des tiers pour des besoins autres que professionnels ;
- De l'encaissement des prêts précédemment accordés à des tiers.

L'écart soulevé entre les ressources et les dépenses sera considéré comme un revenu non déclaré. Il sera attaché au revenu global, afin de déterminer ainsi la nouvelle base imposable. Les résultats de l'examen d'ensemble de la situation fiscale du contribuable, lui seront notifiés dans les formes prévues par l'article 219 du CGI, en déclenchant ainsi la procédure contradictoire de rectification des bases imposables.

La loi de finance pour l'année budgétaire 2024 a rectifié l'article 216 encadrant l'examen d'ensemble de la situation fiscale afin d'instituer une procédure contradictoire simplifiée et séparée de celle de la vérification de la comptabilité menée dans le cadre de l'activité professionnelle du

¹⁶ Revenus salariaux ou des pensions et rentes viagères ainsi que les revenus agricoles dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 5 millions de dirhams pour les contribuables disposant uniquement de revenus agricoles exonérés. Cependant la prise en compte des revenus exonérés de l'IR et dispensés de la déclaration, comme un moyen de justification des dépenses est subordonnée par la condition que les contribuables souscrivent leurs déclarations annuelles au titre desdits revenus (Note circulaire 730 pour LF 2020).

contribuable. Cette loi a introduit en parallèle la mesure relative à la régularisation volontaire de la situation fiscale des contribuables, en tenant compte des avoirs liquides détenus et pouvant bénéficier de l'amnésie prévue par ladite loi de finance.

1.4. Finalités du contrôle fiscal

De par la définition du contrôle fiscal comme étant la contrepartie logique et nécessaire du système déclaratif, qui se concrétise par le pouvoir dévolu à l'administration de réparer les éventuelles omissions, insuffisances ou erreurs commises par les contribuables, ses principales finalités sont les suivantes :

- Témoigner du degré de crédibilité du système déclaratif mis en application ;
- Garantir la justice économique et l'équité fiscale à travers la lutte contre la concurrence déloyale et assurer l'égalité devant la charge fiscale ;
- Garantir la justice sociale en assurant l'égalité des citoyens devant l'impôt en fonction de la capacité contributive de chacun ;
- Préserver les intérêts du trésor ;
- Développer la conformité fiscale volontaire : le risque d'être soumis au contrôle fiscal incite les contribuables à respecter leurs obligations fiscales spontanément ;
- La promotion du civisme fiscal ainsi que le renforcement de la concurrence loyale entre les acteurs économiques ;
- Luter de manière efficace contre les différentes formes de fraudes et d'évasions fiscales.

L'analyse des finalités développées ci-haut, révèle que le contrôle fiscal joue un double rôle. D'abord, c'est un outil répressif permettant de détecter les comportements frauduleux des contribuables. Et ensuite, un rôle dissuasif, en consolidant le civisme fiscal de tous les contribuables, tout en préservant la finalité budgétaire qui vise à recouvrer avec rapidité et efficacité l'impôt « éludé ». Le contrôle fiscal devra donc atteindre l'équilibre entre le souci d'inciter les contribuables à respecter leurs obligations fiscales et celui de ne pas faire fuir l'activité des entreprises vers le secteur informel¹⁷.

En vue de respecter les finalités et les objectifs majeurs du contrôle fiscal, l'administration fiscale a mis en vigueur plusieurs formes et types de contrôle adaptés à chaque type de contribuable. L'objectif étant de viser l'efficacité et l'efficacités voulue, permettant d'augmenter les recettes fiscales additionnelles, en exploitant les moyens humains et logistiques disponibles. Dans ce sens, l'administration fiscale recourt au contrôle fiscal ponctuel afin de cibler des opérations et des postes bien déterminés sans passer par un contrôle exhaustif en mobilisant moins ses ressources humaines et le temps engagé.

¹⁷ Rapport du conseil économique et social, (2012) « Le système fiscal marocain : développement économique et cohésion sociale »

2. CONTROLE FISCAL PONCTUEL : NOTION ET PARTICULARITES

En raison de son caractère non exhaustif, le contrôle fiscal ponctuel demeure moins contraignant pour les contribuables. Il s'inscrit dans l'objectif majeur assigné au contrôle fiscal, à savoir l'impulsion du respect des obligations fiscales par les contribuables, dans le respect total de leurs droits et garanties.

Il s'agit d'une démarche spécifique ambitionne d'induire plus d'efficience et d'efficacité pour la couverture optimale de la population fiscale. Elle repose sur les méthodes de ciblage et d'analyse risque, permettant de viser directement les points et les postes révélant un risque de fraude élevé. Par ailleurs, cette démarche spécifique du contrôle fiscal est caractérisée par plusieurs particularités notamment en matière de définition, de délai et de droits et obligations des contribuables.

2.1.Définition du contrôle ponctuel

Le contrôle ponctuel est un procédé de vérification sur place ciblé, portant sur un ou plusieurs impôts ou taxes ou quelques postes ou opérations déterminés, figurant sur une déclaration et sur ses annexes, se rapportant à une partie ou à toute la période non prescrite. Cependant, il y a lieu de s'arrêter sur la nuance qui existe entre la vérification partielle et la vérification ponctuelle proprement dite.

En effet, une vérification est qualifiée comme partielle lorsqu'elle porte sur un ou plusieurs impôts, sur une partie de la période non prescrite. Si elle concerne toute la période non prescrite alors elle s'apparente avec la vérification générale de la comptabilité. Or, la vérification ponctuelle porte sur des postes ou des opérations bien déterminés et clairement individualisés sur une déclaration de résultat ou de chiffres d'affaires ou sur leurs annexes.

2.2.Objectifs et finalités d'une vérification ponctuelle

La vérification ponctuelle est une alternative adoptée par l'administration fiscale en vue de faire face à plusieurs empêchements et obstacles d'ordre matériel et technique. En effet, elle paraît comme une solution adaptée au nombre limité de vérificateurs face à l'accroissement continu de la population fiscale à vérifier, et au besoin de diversifier les dossiers et d'étendre le contrôle au maximum de contribuables. Basée sur une approche d'analyse risque, elle permet de répondre aux objectifs suivants :

- Mener un contrôle rapide et ciblé pour la couverture optimale de la population fiscale ;
- Cibler les axes de contrôle à partir de fraudes pré-identifiées ;
- Limiter le champ de contrôle aux problématique retenues ;
- Cibler les anomalies et les opérations à contrôler sans tarder sur un contrôle exhaustif ;
- Le même effectif de vérificateurs peut contrôler plus de dossier et exploiter de nouveaux champs de contrôle ;
- Induire plus d'efficience et d'efficacité aux opérations de contrôle fiscal ;
- Adapter les investigations aux enjeux financiers prétendus ;

-
- Accentuer la réactivité de l'administration et son efficacité ;
 - Acceptation facilitée de type de contrôle par le contribuable.

Ainsi la vérification ponctuelle peut être plus performante en termes de rendement, par le ciblage des opérations et postes qui révèlent un risque fiscal apparent, ce qui peut induire des recettes supplémentaires importantes. Et en même temps sa performance consiste en un gain de temps qui peut être consacré à d'autres opérations de contrôle et de couvrir ainsi une population fiscale plus large.

2.3.Cadre légal et réglementaire du contrôle fiscal ponctuel

Le contrôle fiscal ponctuel étant que procédé de vérification ciblé et non exhaustif, est régi par les mêmes textes réglementaires qui régissent la vérification générale, notamment en termes de procédure et des délais à respecter. Cependant, plusieurs particularités caractérisent le recours à ce type de contrôle notamment en matière de droits et obligations des contribuables soumis à la vérification ponctuelle.

2.3.1. Programmation et préparation des dossiers à soumettre à la vérification ponctuelle

La DGI a mis en place un système d'analyse risque pour la sélection des dossiers présentant des scores élevés, révélateurs d'un risque fiscal. Il est important d'analyser les motifs de la programmation du dossier notamment en cas de présence des recoupements. Ces derniers, une fois fiabilisés, doivent être examinés en relation avec tous les postes et les comptes concernés, afin de dégager toutes les anomalies apparentes et possibles pouvant constituer éventuellement des pistes d'investigation sur place.

Le vérificateur est amené à établir des états comparatifs selon un modèle prédéfini qui permet d'effectuer une analyse financière comparative des marges, valeurs ajoutée (V.A), ratios financiers, et les variations constatées entre les exercices non prescrits. Ces états comparatifs permettent de détecter, le cas échéant, l'existence d'anomalies, d'indices sur la sincérité de la comptabilité à vérifier, et de rapprocher les encaissements déclarés en matière de la TVA aux comptes de trésorerie (banques, caisse, etc).

Sur la base des états comparatifs, le vérificateur à l'aide de sa hiérarchie, prépare une feuille de route qui trace l'ensemble des travaux de bureau préliminaires au contrôle fiscal. Elle comprend notamment la connaissance de l'entreprise, les constatations du contrôle sur pièces et les pistes d'investigations à suivre. Il y a lieu de noter que les états comparatifs et la feuille de route ne sont pas définis par la législation fiscale, mais il s'agit des moyens pratiques convenus au sein des services de vérifications pour préparer les dossiers à contrôler avant d'entamer la vérification sur place.



2.3.2. La procédure et les délais du contrôle ponctuel

La procédure de la vérification ponctuelle est déclenchée dès la remise de l'avis de vérification¹⁸ à l'entreprise concernée. Accompagné de la charte du contribuable qui énonce les droits et les obligations fiscales, l'avis de vérification précise la nature des impôts et taxes, les postes et opérations objet du contrôle ponctuel, ainsi que la période concernée par cette vérification. Elle doit être entamée dans un délai ne dépassant pas 5 jours ouvrables à compter de la date fixée pour le début du contrôle qui est le 16^{ème} jour suivant la date de notification dudit avis¹⁹.

Les règles de procédure et de droits et obligations du contribuable lors d'une vérification ponctuelle restent identiques à ceux inhérents à la vérification générale, ainsi et à l'instar d'une vérification générale, le délai de la vérification dépend de la taille de l'entreprise. En effet, le délai de vérification ne peut dépasser trois mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à cinquante (50) Millions de dirhams et six mois si le chiffre d'affaires dépasse le seuil de (50) Millions de dirhams. Cependant, ces délais peuvent être suspendu dans le cas de défaut de présentation des documents comptables obligatoires ou en cas de refus de se soumettre au contrôle²⁰.

Toutes les conditions liées au lieu du déroulement du contrôle, exigées dans le cadre des vérifications générales sont applicables aussi aux vérifications ponctuelles. Ainsi, en vertu des dispositions de l'article 212 (I- 2e alinéa) du C.G.I., le lieu de vérification est le siège social ou le principal établissement (pour les personnes morales), le domicile fiscal ou le principal établissement (pour les personnes physiques) et le domicile fiscal choisi (pour les contribuables non-résidents au Maroc).

Une vérification ponctuelle peut être étendue à une vérification générale dans le respect du délai légal. En effet, lorsque la vérification ponctuelle est suivie d'un contrôle général de la comptabilité, la durée cumulée de la 1^{ère} et de la 2^{ème} intervention sur place ne doit en aucun cas excéder la durée de vérification, exigée à l'article 212-I du CGI. C'est ainsi qu'il est vivement recommandé de mener la vérification ponctuelle dans des délais raisonnablement courts, et ce d'autant plus qu'il s'agit d'un dispositif de contrôle partiel et donc moins exhaustif. Cependant ce nouveau contrôle ne doit en aucun cas entraîner le rehaussement des montants des redressements ou rappels retenus au terme du premier contrôle, au titre des postes et opérations contrôlées antérieurement.

Les documents à présenter par le contribuable lors d'une vérification ponctuelle sont les mêmes à présenter lors d'une vérification générale, et de ce fait le contribuable est tenu de présenter l'ensemble des documents concernant la période vérifiée même si le contrôle ne porte que sur un poste ou une opération bien déterminée. En plus des pièces justificatives prévus à l'article 211 du C.G.I., c'est-à-dire tous les documents prévus par la législation ou la réglementation en vigueur²¹. Par ailleurs, les contribuables qui tiennent une comptabilité par procédé électronique, au moyen de

¹⁸ Le contribuable faisant l'objet d'un contrôle de comptabilité (VP ou VG) doit être préalablement informé, sous peine de **nullité de la procédure**, par un avis de vérification, accompagné obligatoirement de la charte du contribuable (articles 212-1 et 220-VIII du CGI).

¹⁹ Lorsque le délai minimum de quinze (15) jours n'est pas respecté, la procédure de vérification est frappée de nullité.

²⁰ L'article 212 prévoit que ; « *Ne sont pas comptées dans la durée de vérification, les suspensions dues à l'application de la procédure prévue à l'article 229 relatif au défaut de présentation des documents comptables* ».

²¹ On entend par réglementation en vigueur, le respect du CGNC et la loi comptable, l'article 145 du C.G.I. relatif à la tenue de la comptabilité en matière d'I.S., d'I.R. et de T.V.A. et les textes réglementaires pris en application des articles 20 et 82 du C.G.I.



systèmes informatisés, doivent présenter les documents comptables précités sur support électronique. Dans ce cas le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations fiscales, ainsi que sur la documentation relative à l'analyse, à la programmation et à l'exécution des traitements, et ce conformément à l'article 212 du CGI²².

2.3.3. Le contrôle fiscal ponctuel et le pouvoir d'appréciation de l'administration

Même dans le cas d'un contrôle fiscal ponctuel portant sur des postes ou des opérations bien précises, l'administration fiscale dispose du pouvoir d'appréciation tel que prévu par l'article 213 du CGI. En effet, selon la nature des irrégularités et des anomalies détectées lors de la vérification ponctuelle, l'administration fiscale peut remettre en cause la valeur probante de la comptabilité et déterminer la nouvelle base imposable d'après les éléments dont elle dispose.

A titre de rappel, les dispositions de l'article 213-I du CGI régissant le pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale prévoyaient que : « *lorsque les écritures comptables présentent des irrégularités graves de nature à mettre en cause la valeur probante de la comptabilité, l'administration peut déterminer la base imposable d'après les éléments dont elle dispose* ». Cependant, l'article 8 de la LF pour l'année budgétaire 2018 a complété les dispositions de l'article 213-I du CGI en vue de clarifier la notion « d'irrégularités graves », en précisant que, pour être qualifiées comme telles, lesdites irrégularités doivent nécessairement avoir les répercussions suivantes :

- Une insuffisance de chiffre d'affaires ou de résultat imposable ;
- Ou de ne pas permettre à la comptabilité présentée de justifier les résultats déclarés.

Ainsi, dans le cadre d'une vérification ponctuelle, l'administration peut déterminer la base d'imposition d'après les éléments dont elle dispose, si elle arrive à remettre en cause la valeur probante de la comptabilité présentée sur la base des anomalies graves détectées lors de la vérification des postes et opérations désignés sur l'avis de vérification.

Or, si la vérification des postes et opérations ciblés par le contrôle ponctuel ne permet pas de remettre en cause la valeur probante de la comptabilité, alors que les investigations sur place ont pu détecter d'autres anomalies graves, la vérification ponctuelle peut être étendue à une vérification générale par la notification d'un nouveau avis de vérification mais dans le respect du délai de vérification, prévu par l'article 212 du CGI.

2.3.4. Différents postes et opérations à cibler lors d'une vérification ponctuelle

Le contrôle ponctuel peut porter sur plusieurs opérations et postes, il s'agit des cibles privilégiées à viser directement sans passer par un contrôle de la comptabilité proprement dit. Ces points à vérifier sont soit révélés par le service de programmation sous forme de motifs, à travers les méthodes de

²² Une amende égale à cinquante mille (50.000) dirhams, par exercice, est applicable aux contribuables, visés au 3^{ème} alinéa de l'article 210, qui tiennent une comptabilité par procédé électronique, et qui ne présentent pas les documents comptables sur support électronique, dans le cadre du contrôle fiscal prévu à l'article 212. Cette amende est émise par voie de rôle, au titre de l'exercice soumis à vérification.



rapprochement entre les différentes déclarations de la population fiscale²³ ou bien des rapprochements opérés par les agents de l'assiette à travers l'analyse des déclarations déposés notamment celles de la TVA et de la liasse fiscale. Les postes et opérations objet du contrôle ponctuel les plus connues sont :

- La défaillance des fournisseurs dont les factures ayant fait l'objet de déduction en matière TVA ;
- Incohérence entre les revenus déclarés par le contribuable et son train de vie (suite à des acquisitions importantes opérées à un exercice donné) ;
- Des remboursements des crédits et taxes au titre d'une ou plusieurs périodes ;
- Contrôler la régularité des déductions opérées en matière de TVA ainsi que les taux pratiqués (double déduction et dépassement du seuil de 5000 en espèce) ;
- S'assurer de la régularité d'une opération de livraison à soi-même en matière de TVA ;
- S'assurer de la régularité d'un chiffre d'affaires déclaré exonéré en matière de TVA ;
- Contrôler le prorata de déduction à la TVA en cas de réalisation d'un chiffre d'affaires hors champs ou exonéré sans droit à déduction (Art 91 du CGI).
- Dépouillement des avantages en argent et en nature en matière d'impôt sur le revenu établi sur les salaires ;
- Des postes et opérations concernés par la discordance entre les montants déclarés et ceux recoupés (achats, ventes...) ;
- Des provisions, des subventions, produits non courants, charges non courantes ou d'autres postes particuliers au titre d'une année ou période ;
- Discordance entre la retenue à la source sur les produits des actions et parts sociales et les montants des dividendes distribués ;
- Des mouvements en devise sans écart de conversion passif ;
- Insuffisance de la masse salariale déclarée à l'IR/Salaire par rapport à celle déclarée à la CNSS ;
- Des postes ou opérations relatifs à une discordance significative entre les différentes déclarations déposées (CA/TVA et CA/IS).
- Niveau de coefficient de marge : Forte variation ;
- Niveau de coefficient de valeur ajoutée faible ;
- Ratios de rentabilité faible d'un exercice par rapport aux autres exercices ;
- Etc...

²³ L'administration fiscale exploite les données déclaratives extraites de son système d'information (SIT : système intégré de taxation) afin de faire les rapprochements nécessaires.

2.3.5. Institution d'un débat oral et contradictoire et clôture de la vérification ponctuelle

La loi de finances pour l'année 2020 a institué dans les dispositions de l'**article 212-I** une réunion de clôture pour un échange oral et contradictoire entre l'administration fiscale et le contribuable vérifié. Un imprimé modèle est établi par l'administration pour informer le contribuable vérifié, dans les formes prévues à l'article 219 du CGI, de la date de clôture de la vérification et de la date fixée pour l'échange oral et contradictoire précité.

Cet échange doit avoir lieu avant la date de clôture de la vérification sur place (L.F 2022), et ce, en vue de rendre ce dispositif d'échange oral et contradictoire plus utile et permettre au vérificateur de retourner dans les locaux de l'entreprise pour consulter les documents comptables et vérifier les nouveaux éléments et les arguments mis en avant par le contribuable lors de la réunion.

A l'issue de ce débat, un procès-verbal est établi par l'inspecteur des impôts indiquant la date de l'échange précité et les parties signataires. Cependant, ce débat ne fixe, en aucun cas, les bases imposables et les redressements exposés par le vérificateur ne sont pas définitifs. En effet, seule la lettre de notification prévue aux articles 220-I et 221-I qui fixe les montants des redressements ayant un effet juridique et demeure le seul document ayant pour effet de fixer les montants des redressements notifiés et de constater l'engagement de la procédure de rectification des bases imposables

En application des dispositions de l'article 212 du C.G.I., la date de clôture des travaux de vérification ponctuelle doit être portée à la connaissance du contribuable dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I. Cette information est d'une importance capitale dans le sens où elle permet :

- D'une part, au contribuable de s'assurer que l'administration a respecté ou non la durée légale maximale d'intervention ;
- D'autre part, à l'administration de compter le nombre de jours consommés et le reliquat de la durée restant pour opérer, éventuellement, d'autres contrôles futurs, au titre de la même période.

A l'issue du contrôle fiscal ponctuel sur place, l'administration doit engager la procédure contradictoire prévue aux articles 220 et 221 du CGI, dans le cas de rectification des bases d'imposition. Dans le cas contraire, elle doit aviser le contribuable de l'absence de rectification dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessous.

2.3.6. L'engagement de la procédure contradictoire écrite et la proposition d'extension

La procédure de rectification contradictoire est engagée à l'issu d'un contrôle ponctuel, lorsque le vérificateur apporte des rectifications aux bases imposables déclarées par le contribuable. Il procède à la remise de la notification au contribuable selon les formes prévues à l'article 219. Cette notification doit comporter les redressements et rappels de taxes objet de l'avis de vérification lorsque ce dernier porte uniquement sur la vérification des postes ou des opérations, ainsi que les nouvelles bases correspondantes, tout en précisant au contribuable dans le corps de la notification que ces bases sont données pour des fins de calcul des droits et qu'elles peuvent être rectifiées lors d'un contrôle fiscal futur.



A l'instar d'une vérification générale de comptabilité, la procédure contradictoire déclenchée suite à une vérification ponctuelle vise à permettre au contribuable d'apporter, directement ou avec l'aide d'un conseil, tout élément d'explication ou de preuves de nature à lui éviter les redressements notifiés²⁴. Ainsi, et conformément à l'article 220 du CGI, l'administration fiscale invite les contribuables à produire leurs observations dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la première lettre de notification qui doit être motivée de manière à mettre le contribuable en état de pouvoir formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation en toute connaissance de cause²⁵. Suite à la réponse du contribuable l'administration fiscale poursuit la procédure contradictoire par une deuxième lettre de notification qui précise sa réponse quant aux preuves et justificatifs avancés par le contribuable dans sa réponse et arrêtant ainsi les nouvelles bases imposables, sans dépasser ceux notifiés à la première lettre. Si le contribuable estime que la position de l'administration ne répond pas à ses attentes il peut demander le pourvoi devant les commissions de recours fiscaux.

Par ailleurs, et dans le respect de la limite de la durée d'intervention sur place, une proposition d'extension de la vérification peut être faite en se basant sur les informations collectées et les investigations réalisées lors de la vérification ponctuelle. La proposition d'extension de la vérification ponctuelle à une vérification générale doit être bien justifiée, elle peut concerner d'autres exercices, si les investigations, lors de l'intervention sur place, ont révélé des fraudes et des minorations apparentes. D'où l'intérêt de mener une vérification ponctuelle dans les brefs délais, et ce, afin de gagner du temps à consacrer pour d'autres procédures de vérification.

3. LA PERFORMANCE DU CONTROLE FISCAL PONCTUEL

La notion de performance est fréquemment mentionnée dans le jargon fiscal marocain. Cette notion, que l'administration fiscale cherche à instaurer, s'inscrit dans le cadre général de la performance publique. La notion de la performance publique est un concept qui désigne la qualité des services publics et leur efficacité à répondre aux besoins de la population (Aftiss, A. & Boujnoun, G., 2019)²⁶. Elle englobe l'efficacité, l'efficacités, la pertinence et l'équité dans la gestion des affaires publiques.

La Direction Générale des Impôts est l'une des administrations publiques qui cherche à rendre ses services performants et plus efficaces. En effet, elle cherche depuis des années à améliorer la performance de son système fiscal à travers plusieurs mesures et changements visant la modernisation de ses services et ses moyens. Un grand effort est déployé dans ce sens, à travers la qualification de ses ressources humaines et le renforcement de ses moyens matériels, notamment l'utilisation de la haute technologie au service des impôts.

Depuis 2016, le renforcement du dispositif du contrôle fiscal demeure l'un des moyens ayant permis à la DGI d'améliorer sa performance. Dans ce contexte, la DGI s'est engagée dans une dynamique de modernisation ses systèmes informatiques interne et externe. Le programme SIMPL, qui facilite

²⁴ Sassi, R., avocat fiscaliste à Paris, 2017, « Procédure contradictoire et taxation d'office », <https://www.sassi-avocats.com/publication-41065-contrôle-fiscal-procedure-contradictoire-et-taxation-d-office.html>.

²⁵ Cabinet Stéphane Haddad, 2006. Qu'est-ce que la procédure contradictoire ? <https://cabinet-haddad.com/spip.php?article21>.

²⁶ Aftiss A., & Boujnoun G. (2019), Performance des entités publiques : quels apports du contrôle de gestion ? Cas des EEP marocains. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, (2), 634-654.



les déclarations et paiements en ligne, et le développement du DGIBot, un outil de l'intelligence artificielle destiné à assister les contribuables. Ces outils visent notamment à simplifier les procédures fiscales, à améliorer l'interaction avec les usages et à cibler les contrôles fiscaux. Parallèlement, la DGI a moderniser ses systèmes internes : systèmes intégrés de taxation (SIT), d'analyse des risques (SAR) et de recoupement des données ont été déployés pour renforcer la détection des anomalies et garantir une meilleure conformité fiscale. Ces avancées outils ont pour objectif d'améliorer l'efficacité du contrôle fiscal, de perfectionner les recoupements et d'assurer une gouvernance efficace des outils numériques (Lfarh & Kissami, 2025)²⁷.

Cette performance se traduit par l'évolution continue de la part des recettes additionnelles collectées par le contrôle fiscal dans la totalité des recettes fiscales. La part des recettes issues du contrôle fiscal s'est améliorée de manière significative depuis 2009, mais son expansion a débuté depuis 2016.

En effet, depuis 2016 la nouvelle optique de la DGI envers le contrôle fiscal s'est changée en le considérant comme une source importante des recettes budgétaires, notamment avec la digitalisation de tous les services de la DGI et l'instauration de l'obligation de la télé-déclaration de tous les actes et les déclarations effectuées par les contribuables. Ainsi, les recettes additionnelles collectées au titre des différents contrôles fiscaux déclenchés par la DGI ont connu une évolution continue depuis 2015 et jusqu'à 2019. Cependant, cette tendance haussière a connu une baisse remarquable en 2020 vue l'arrêt quasi-total des contrôles fiscaux et la suspension des délais, suite à l'état d'urgence sanitaire déclenché par la pandémie de la Covid-19²⁸.

En 2021 et 2022, les recettes additionnelles issues des différents contrôles fiscaux ont repris leur évolution avec la reprise graduelle de l'activité économique et le lancement méfiant des ordres de vérification. A la fin de l'année 2022, les recettes additionnelles ont atteint 13.146 millions de dirhams pour s'approcher au niveau atteint en 2019, avant la crise sanitaire de la Covid-19. Cette reprise rapide du niveau des recettes issues des contrôles fiscaux, a été le fruit d'une approche de programmation ciblée et efficiente des secteurs et des dossiers à soumettre au contrôle.

Afin d'augmenter la performance du contrôle fiscal notamment en période de crise, la DGI a opté pour le contrôle ponctuel, comme une alternative permettant d'augmenter la rotation des contrôles, d'optimiser la durée d'intervention avec une perception positive des contribuables, qui estiment que le contrôle ponctuel ciblé est moins contraignant qu'une vérification générale. Ainsi, et parmi 1681 dossiers vérifiés en 2020, 1268 contrôles ponctuels ont été déclenchés, soit plus que 75% des dossiers contrôlés.

Par ailleurs, et après 12 ans du lancement du contrôle ponctuel comme nouveau dispositif de contrôle fiscal, il y a lieu de juger sa performance à travers le suivi de son évolution et de mettre en exergue ses points forts. Mais avant de traiter ce point il y a lieu d'abord d'encadrer la notion de performance à travers une revue de littérature de son cadre théorique et ces indicateurs sur le plan pratique.

²⁷ L FARH, A. & KISSAMI, R. (2025). Modernisation des Administrations Fiscales : Digitalisation, Intelligence Artificielle et Défis de la Gouvernance Fiscale au Maroc. *MANAGEMENT CONTROL, AUDITING AND FINANCE REVIEW (MCAFR)*, 2(1), 11-27.

²⁸ MEHDAOUI, O. (2021). Covid-19 & contrôle fiscal : quel impact ? *Cahiers de recherche CARESGE*, (8), 104-134.



3.1. Notion de performance : cadre théorique et conceptuel

La notion de performance est un concept largement utilisé dans plusieurs domaines (économie, sport, informatique, environnement etc.), il est lié étroitement aux sciences de gestion et au management des organisations. Le choix d'une définition claire et globale de la notion de performance s'avère difficile à cerner. Selon Bouckaert et Halligan (2008)²⁹, « *la performance est un concept complexe, multidimensionnel, et parfois ambigu* ». Elle ne peut avoir une définition exacte et universelle. Cependant, Bovraid et Loffler (2008)³⁰ estiment qu'elle peut être conceptualisée comme « *un ensemble d'informations sur des réalisations d'importance variable pour différentes parties prenantes* ».

Théoriquement, la notion de performance peut avoir différentes significations en fonction du contexte dans lequel elle est utilisée (Amirkhanyan et al. 2014)³¹ estiment que la performance pourrait être conceptualisée en utilisant trois modèles largement connus :

- **Le modèle par objectif** : la performance dans ce modèle fait référence à la capacité d'un individu, d'une équipe ou d'une organisation à atteindre des **objectifs** et des résultats spécifiques de façon efficiente et efficace. Ce qui fait appel à des mesures de performance, telles que la productivité, la rentabilité, la qualité du travail, le respect des délais, etc.
- **Le modèle de « cadre des valeurs divergentes »** : fait référence à une situation où les membres d'une organisation ou d'une équipe ont des valeurs, des croyances, des normes ou des objectifs différents qui peuvent être en conflit les uns avec les autres. Lorsque de telles disparités existent au sein d'une organisation, elles peuvent affecter sa performance de diverses manières. En effet, les conflits internes, la mauvaise communication, l'absence de cohésion au sein d'une équipe peut entraver la performance globale. Ces valeurs divergentes peuvent rendre difficile l'élaboration d'une stratégie commune et la poursuite d'objectifs de performance. Il faut d'abord surmonter ces divergences avant de penser à la réalisation des objectifs susceptibles de rendre l'organisation performante ;
- **Le modèle de multiples parties prenantes** : ce modèle reconnaît l'importance de gérer les relations et les interférences de toutes les parties au sein d'une organisation afin d'atteindre la performance organisationnelle. Ce modèle recommande à l'organisation, la prise en compte des attentes, des besoins et des intérêts de ses intervenants pour converger vers une performance durable et équilibrée. Les clients et les employés sont parmi les principales parties prenantes d'une organisation, ainsi la satisfaction de ces deux intervenants peut améliorer la performance en termes de fidélisation des clients et de rentabilité et productivité des employés.

Tous ces modèles de performance ont souligné la multi-dimensionnalité de sa notion qui peut inclure à la fois plusieurs indicateurs de mesure ainsi que l'intérêt des parties prenantes, dans une perspective de réalisation optimale des objectifs. Cependant d'autres théoriciens préfèrent de définir la

²⁹ Bouckaert, G. et Halligan, J. (2007). Managing performance. International comparisons », London, Routledge.

³⁰ Bovraid, T. et Loffler, E. (Eds). (2008). Public Management and Governance. 2nd Edition, New York: Routledge.

³¹ Amirkhanyan, A., Kim, HJ., et Marty, K. (2013). The Performance Puzzle: Understanding the Factors Influencing Alternative Dimensions and Views of Performance, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 24 (1), 1-34.



performance en la rattachant à un domaine spécifique. C'est ainsi que la notion de performance peut avoir différentes significations en fonction du contexte selon lequel elle est abordée.

En effet, plusieurs théoriciens ont essayé de donner une définition de la notion de performance, mais chacun a élaboré sa propre vision selon son domaine de recherche. En domaine de management des organisations publiques, Bartoli (1997)³² a essayé d'aborder la notion de performance dans le contexte du secteur public en mettant en relation trois notions : résultats, moyens et objectifs. Sa logique étant d'assurer des services publics de qualité aux citoyens d'une manière efficace en respectant la contrainte budgétaire.

Cependant, Lorino (2003)³³ se penche sur le sujet de la performance, en mettant l'accent sur les méthodes et les pratiques de pilotage. Il considère que la performance d'une entreprise dépend directement du couple valeur/coût et les indicateurs de performance doivent prendre en considération ces deux contraintes à la fois pour la mesurer.

Alors que c'est complètement différent pour Salgado (2013)³⁴, qui considère que la naissance d'un environnement économique plus complexe, nous oblige à élargir les critères du pilotage de la performance de l'entreprise et ne doit pas le réduire au seul aspect financier. Ainsi, la définition de la performance ne doit pas se limiter au critère financier, mais elle doit être enrichie par d'autres critères externes, qualitatifs, prévisionnels, etc...

En récapitulatif, la notion de la performance nous envoie à plusieurs indicateurs et critères à prendre en considération lors du pilotage de la performance d'une organisation, d'un acte de gestion ou même d'une activité. Ainsi et afin de traiter la notion de performance en matière du contrôle fiscal et en particulier le contrôle fiscal ponctuel, il y a lieu de préciser les différents indicateurs à mesurer afin de juger la performance de ce nouvel dispositif de contrôle fiscal.

3.2. Méthodologie de recherche et modèle d'analyse

Cette étude s'inscrit dans une démarche qualitative à visée descriptive, notre objectif étant d'observer, de près, la performance du contrôle fiscal ponctuel à travers plusieurs indicateurs. Ce choix s'explique par la nature de l'objet de recherche. En effet, juger la performance de ce nouveau dispositif nécessite d'analyser les statistiques publiées par la DGI afin de suivre son développement au fil des années, tout en évaluant ses différents indicateurs. Ce choix s'explique également par la rareté des travaux de recherche relatifs à ce sujet, notamment, dans le contexte marocain.

Par ailleurs, le modèle d'analyse de notre sujet de recherche repose sur le suivi de l'évolution des différents indicateurs de performance du contrôle fiscal durant une période bien déterminée (2012 à 2023), et ce, afin de répondre à notre problématique de recherche résumée par l'hypothèse que le contrôle fiscal ponctuel est un dispositif performant en matière du contrôle fiscal. Ce modèle d'analyse sera confronté systématiquement aux différents modèles conceptuels de la performance développés au paragraphe précédent.

³² Bartoli, A. (1997). *Le management des organisations publiques*, Dunod, Paris

³³ Lorino, P. (2003). *Méthodes et pratiques de la performance - Le guide du pilotage*, Ed. d'Organisation.

³⁴ Salgado, M. (2013). *La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations* ». HAL Id : hal-00842219.

3.3. Indicateurs de performance du contrôle fiscal ponctuel

L'administration fiscale via le dispositif du contrôle ponctuel cherche à renforcer sa capacité de développer la conformité fiscale volontaire des entreprises et d'améliorer la conduite des opérations de contrôle ainsi que le ciblage de la fraude. Le ciblage des opérations et des postes à soumettre au contrôle fiscal ponctuel s'est réalisé, grâce, notamment à l'amélioration du système d'information (SIT) et l'automatisation de la programmation via son système d'analyse risque (SAR)³⁵.

Afin de piloter le niveau de performance du contrôle ponctuel, il y a lieu de passer par le suivi des indicateurs de performance de ce type de contrôle. Ainsi, et en se basant sur les rapports d'activités publiés annuellement par la DGI, la performance du contrôle fiscal ponctuel peut être appréciée à travers le suivi du nombre de dossiers ayant fait l'objet de ce type de contrôle, des droits émis ainsi que le rendement réalisé suite aux vérifications ponctuelles (approche par objectif). Le renforcement et la qualification des ressources humaines destinées au contrôle ainsi que l'appréciation des entreprises vérifiées constituent des parties prenantes dont la satisfaction influencera la performance recherchée (modèle des parties prenantes).

3.2.1 Evolution du contrôle ponctuel en nombre de dossiers

En termes de nombre de dossiers soumis au contrôle ponctuel, il y a lieu de noter l'expansion constatée en 2016. En effet, c'était une année de relance non seulement pour le contrôle ponctuel mais pour le contrôle fiscal en général. Le nombre de dossiers vérifiés est passé de 2167 dossiers en 2015 à 3258 dossiers en 2016, soit une augmentation de 50,3%. Le tableau suivant retrace cette évolution des dossiers vérifiés en nombre et par type de contrôle :

Tableau 1 : Nombre de dossiers vérifiés par nature de contrôle

Désignation	2014	2015	2016	Taux de variation 2016/2015
Vérifications générales de comptabilité	1110	1393	1411	1,3%
Contrôle ponctuel	329	774	1847	138,6%
Nombre de dossiers vérifiés	1439	2167	3258	50,3%

Source : Rapport d'activité DGI 2016

Il est bien apparent que le contrôle ponctuel a connu en 2016, une évolution exceptionnelle de l'ordre de 138,6%, en passant de 329 dossiers en 2014 à 774 dossiers en 2015 puis à 1847 dossiers en 2016. Cependant, en 2020, et suite à l'état d'urgence sanitaire déclenché au Maroc pour faire face à la pandémie de la Covid-19, le nombre des dossiers soumis au contrôle fiscal ponctuel a connu une diminution accrue. Afin de visualiser l'évolution du contrôle fiscal ponctuel en termes de nombre. Le tableau suivant retrace cette évolution depuis 2012 et jusqu'à 2022 :

³⁵ Rapport d'activité DGI 2019 ;

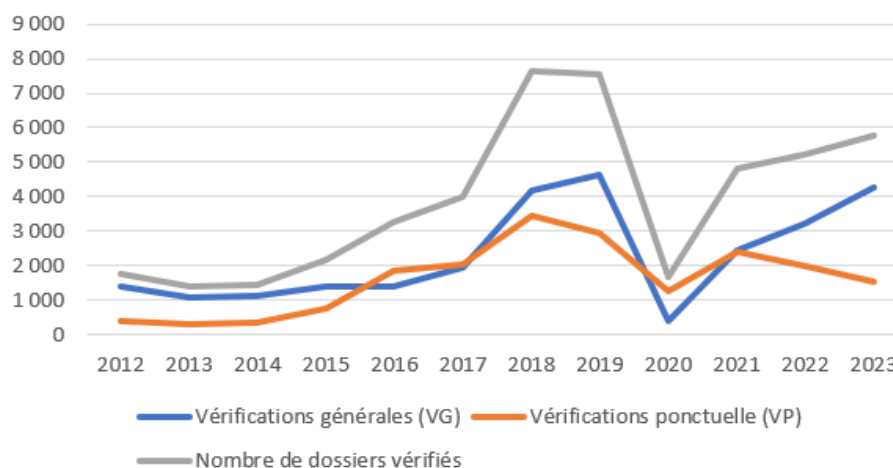
Tableau 2 : Evolution du contrôle fiscal entre 2012 et 2022

Désignation	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Vérifications générales (VG)	1 390	1 092	1 110	1 393	1 411	1 936	4 178	4 634	413	2 422	3 232	4 264
Vérifications ponctuelle (VP)	384	323	329	774	1 847	2 041	3 444	2 932	1 268	2 382	1 983	1 529
Nombre de dossiers vérifiés	1 774	1 415	1 439	2 167	3 258	3 977	7 622	7 566	1 681	4 804	5 215	5 793

Source : Elaborée par nous même à partir des rapports d'activité publiés annuellement par la DGI

Afin de mieux visualiser l'évolution du contrôle fiscal par type, il a été procédé à la conception du graphique suivant :

Figure 1 : Evolution du contrôle fiscal par type



Source : Elaborée par nous même à partir des rapports d'activité publiés annuellement par la DGI

L'année 2018 était l'année qui a connu le pic en termes de nombre de dossiers vérifiés. En effet, sur un total de 7622 dossiers vérifiés, 3444 contrôle ponctuels entamés, soit presque 50% de vérifications déclenchées. Alors qu'en 2020, 75% des dossiers vérifiés étaient des contrôles ponctuels. C'était un choix que la DGI a entrepris afin de réaliser les recettes fiscales prévues avec le minimum de pression sur les entreprises marocaines qui souffraient à l'époque des répercussions économiques drastiques de la Covid-19. En 2021, la répartition des dossiers vérifiés était presque équitable avec près de 50% des dossiers vérifiés ont subis des contrôles ponctuels. Alors qu'en 2022 et 2023, le nombre de dossiers ayant fait objet de contrôle ponctuel a connu une baisse importante. En effet, la part du contrôle ponctuel s'est régressée à 38% en 2022 et à seulement 26% en 2023, ce qui implique que le recours à ce type de contrôle est favorisé en période de crise.

3.2.2 Evolution du contrôle fiscal ponctuel en termes de recettes et réalisations

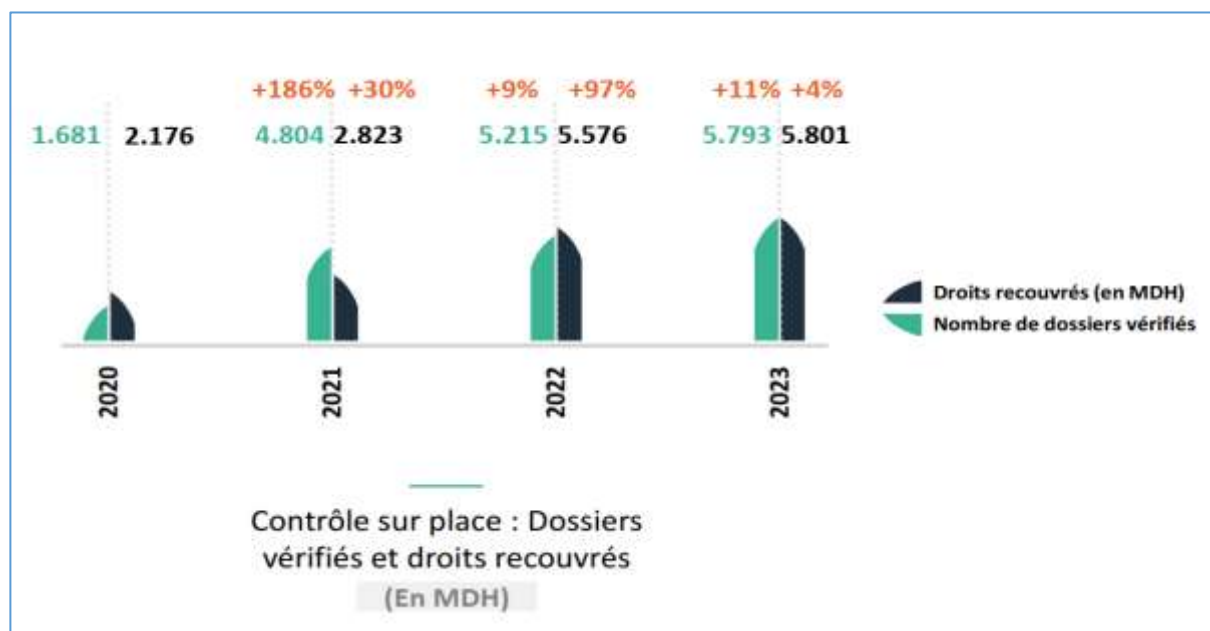
En absence de statistiques ou données spécifiant le volume des recettes annuelles collectées au titre des contrôles ponctuels déclenchés, il a été procédé à l'analyse globale des recettes issues du contrôle fiscal sur place en dépit de sa nature qu'elle soit ponctuelle ou générale.

En effet, au titre de l'année 2022, les opérations de contrôle sur place ont connu une augmentation annuelle des droits recouvrés de l'ordre de 97% par rapport à l'année précédente. Sachant que 38% de ces contrôles étaient de nature ponctuelle, on peut confirmer l'augmentation inhérente des recettes issues des contrôles ponctuels.

En termes de volume, le contrôle sur place a généré, en 2023, des recettes de l'ordre de 5,8 milliards de Dhs. La part des recettes liées au contrôles ponctuels ne peut être connue par précision, du moment que le pourcentage des dossiers de vérification ponctuelle ne peut refléter le volume des recettes collectées. Ainsi il est bien recommandé à la DGI d'introduire dans ces rapports d'activité assez de détail et de défalquer les recettes issues des différents types de contrôle fiscal, afin de pouvoir piloter le niveau performance de chaque type à part.

Le graphique suivant, montre la tendance haussière des droits recouvrés en milliard de dirhams depuis 2020 qui a connu une chute libre en termes de recettes fiscales en générale, mais en particulier celles liées au contrôle fiscal sur place. Même si ses dernières ont repris doucement leur tendance haussière, en 2021, 2022 et 2023 mais elles restent au deçà des performances enregistrées avant la pandémie.

Figure 2 : Dossiers vérifiés et droits recouvrés entre 2020 et 2023



Source : Rapport d'activité DGI 2023

S'agissant des réalisations en termes de recette additionnelle en 2023, elles étaient de l'ordre de **14.056 MDH**, soit **7%** de plus qu'en 2022. Par type d'impôt, ces recettes sont générées à hauteur de **76,5%** par l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu et la taxe sur la valeur ajoutée.



Par ailleurs, en se basant sur le modèle par objectif, et afin de juger la performance du contrôle fiscal ponctuel il y a lieu de procéder au suivi du taux de réalisation de ce type de contrôle. Sauf qu'à l'instar des droits recouverts, aucun détail n'a été présenté dans ce sens. Cependant, on peut se baser sur le taux de réalisation des recettes issues du contrôle fiscal, afin d'extrapoler la performance du contrôle ponctuel. Ainsi, et depuis 2018, les recettes fiscales réalisées ont pu atteindre les objectifs ciblés. Le tableau suivant retrace l'évolution des recettes fiscales réalisées depuis 2018 et jusqu'à 2023, ainsi que le taux de réalisation par rapport à l'objectif ciblé pour chaque année :

Tableau 3 : évolution des recettes fiscales entre 2018 et 2023

Désignation	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Recettes fiscales en MMDH	149,8	151,8	144,8	153,5	195,8	209,032
Taux de réalisation	100,20%	100,70%	106,50%	107%	112%	100,20%

Source : Elaborée par nous même à partir des rapports d'activité publiés annuellement par la DGI

En termes d'objectif global, le contrôle ponctuel a satisfait les attentes et à contribuer à l'évolution des recettes fiscales depuis son adoption comme nouvelle forme de contrôle fiscal ciblée et non exhaustive.

3.2.3 La performance du contrôle fiscal et les parties prenantes

Durant l'année 2023, plusieurs actions d'amélioration ont été entreprises concernant la performance et l'optimisation du module SIT-Contrôle, qui ont trait notamment à la prise en charge des états comparatifs, de la matrice des risques, à l'ajout du QR code sur les lettres de notification ainsi que sur les nouveaux formulaires.

Le dispositif du contrôle fiscal implique plusieurs parties prenantes qui interagissent directement ou indirectement afin de réussir cette action. L'administration fiscale via son personnel, notamment le service des vérifications, réagit afin de contrôler la véracité et la conformité des déclarations déposées par les contribuables présentant un risque fiscal probable. Ainsi le personnel de la DGI (les vérificateurs et les agents d'assiette) et les différentes catégories des contribuable (PP, PM ou particuliers), sont les principales parties prenantes dont la satisfaction ne peut que soutenir la performance du contrôle fiscal.

En effet, la DGI cherche à renforcer ces ressources humaines par un personnel hautement qualifié, ainsi et parmi l'ensemble du capital humain de la DGI qui s'élève en 2023 à 5.356 fonctionnaires 3.182 ayant un niveau de formation de BAC+4 et plus, soit 59% de l'effectif total³⁶. L'effectif dédié directement au contrôle fiscal est de l'ordre de 529 vérificateurs représentant presque 10% du capital humain de la DGI³⁷. Les agents d'assiette peuvent être appelés à déclencher des contrôles sur place en plus des contrôles sur pièce qui exécutent d'une façon systématique.

Afin de faciliter la tâche des vérificateurs et la rendre plus performante, la DGI cherche à renforcer le dispositif de contrôle en se basant sur deux axes, d'une part la mise à disposition du vérificateur, d'informations pertinentes fiables et exploitables et d'autres part la disponibilité des ressources et

³⁶ Rapport annuel d'activité DGI 2023

³⁷ Cahier des statistiques : rapport annuel d'activité DGI 2023



outils nécessaires à l'analyse des risques et au ciblage de la fraude. En plus de la mission de la formation continue en vue de qualifier d'avantage le personnel exerçant la mission du contrôle fiscal. Pour faciliter la tâche du contrôle fiscal, la DGI a entrepris durant l'année 2023, plusieurs actions d'amélioration concernant la performance et l'optimisation du module SIT-Contrôle. Ces actions visent essentiellement la prise en charge des états comparatifs (IS/IR et TVA), l'actualisation de la matrice des risques et l'ajout du code QR sur les lettres de notifications ainsi que sur les nouveaux formulaires.

S'agissant de la formation continue, un effectif de 1.310³⁸ agents ont pu participer, en 2023, à un programme de formation lié directement au contrôle fiscal et ce dans le but de renforcer leur compétence métier dans ce domaine. Dans ce sens, plusieurs formations continues ont été organisées dont le but de la maîtrise de l'outil informatique et les méthodes de vérification de la comptabilité informatisée.

L'autre partie prenante dans le dispositif du contrôle fiscal, c'est le contribuable dont la satisfaction et la garantie de ses droits, constituent la priorité de l'administration fiscale. La perception du contribuable vis-à-vis du contrôle fiscal est une attitude généralement négative. Les dirigeants des entreprises, notamment des TPE et PME considèrent le contrôle fiscal comme un cauchemar, ou comme un traumatisme pour eux. Alors que, le contrôle fiscal ponctuel est plus acceptable puisqu'il est moins contraignant qu'une vérification générale, en termes de risque fiscal et moins coûteux à la trésorerie de l'entreprise vérifiée.

La vérification ponctuelle répond, ainsi, à la fois aux attentes des contribuables qui acceptent généralement la réparation de l'erreur ou de l'omission commise sans passer par une vérification générale de la comptabilité, et aux perspectives du personnel exerçant le contrôle fiscal, qui estime que la tâche lors d'une vérification ponctuelle est moins lourde et plus efficiente, en se focalisant sur la réparation des anomalies et des fraudes commises dans un laps de temps optimum et sans élargir le champs de contrôle à tous les éléments de la comptabilité.

Ainsi, et en revenant sur le cadre théorique de la performance, on peut confirmer que le contrôle ponctuel est une alternative de contrôle performante, permettant de réaliser les objectifs souhaités, tout en assurant une certaine satisfaction aussi bien des contribuables que des agents vérificateurs. D'ailleurs la plupart des contrôles fiscaux ponctuels aboutissent à des accords à l'amiable avec l'administration fiscale. Ce qui constitue un bénéfice pour l'administration qui réalise le rendement espéré sans passer par toutes les étapes de la procédure contradictoire et judiciaire, en optimisant ainsi le temps d'intervention et le consacrer pour la couverture optimale de la population fiscale.

3.2.4. Recommandations pour améliorer la performance du contrôle ponctuel

Depuis son instauration, en 2011, comme nouveau dispositif performant de contrôle, la vérification ponctuelle s'est développée en termes de volume et de rendement. Cependant, il existe plusieurs mesures, que l'administration fiscale peut entreprendre, afin d'améliorer la performance de ce type de contrôle et le rendre plus efficient.

De prime, il faut séparer les statistiques du contrôle fiscal par type afin de pouvoir piloter la performance de chacun à part. Cette visibilité permettra de se décider sur les prochains axes de

³⁸ Rapport d'activité DGI 2023



contrôle, en tenant compte des contraintes liées à l'effectif des ressources humaines et aux délais de contrôle.

Ensuite, la DGI doit continuer ses efforts de digitalisation et d'automatisation, notamment en matière du contrôle fiscal en exploitant au mieux les données déclaratives. Dans ce sens et depuis l'instauration de l'obligation de la télédéclaration pour tous les contribuables sans limitation du chiffre d'affaires, l'administration fiscale a commencé d'utiliser tous les moyens disponibles pour exercer son droit au contrôle, ainsi que pour détecter les postes et les opérations à soumettre au contrôle ponctuel dont :

- Données déclaratives : Rapprochements via SID (système intégré décisionnel) ;
- Information disponible : recoupements auprès des partenaires (Douane, CNSS, Conservation foncière...) ;
- Utilisation du droit de communication (Art 214)³⁹ ;
- Utilisation de la nouvelle technologie pour collecter l'information ;
- Big Data : La DGI a lancé, en juin 2023, un marché de 4,7 millions de dirhams pour le développement d'un nouveau système de recoupement et d'analyse de données « SRAD » ;
- Les réseaux sociaux : dans sa collecte d'informations pour identifier les fraudeurs, le fisc a fait des réseaux sociaux une source d'évaluation du niveau de vie des contribuables pour le comparer à leurs revenus déclarés.

Donc le fisc marocain dispose de moyens performants lui permettant d'exécuter sa mission de contrôle, il faut les exploiter d'une manière efficace en faisant appel aux nouvelles technologies permettant d'analyser les big data et de fiabiliser les recoupements et les motifs de programmation aussi bien dans le cadre du contrôle ponctuel que dans le cadre de contrôle général.

CONCLUSION

Renforcer l'équité fiscale et mobiliser les ressources budgétaires sont les principaux objectifs que le fisc cherche à réaliser à travers le dispositif du contrôle fiscal. D'où la nécessité de le rendre plus performant en termes de rendement et de moyens, à travers le développement de la conformité fiscale volontaire des entreprises et l'amélioration de la conduite des opérations de contrôle ainsi que le ciblage de la fraude.

C'est dans ce sens, que le dispositif de contrôle fiscal ponctuel a été instauré afin de rendre le contrôle fiscal ciblé et efficient à travers le développement d'outils permettant de disposer d'informations fiables et optimiser le contrôle fiscal à tous les niveaux.

La performance de ce type de contrôle fiscal ne se limite pas au fait de cibler directement la fraude ou l'erreur commise mais aussi c'est un gain de temps pour l'administration fiscale lui permettant d'élargir la population contrôlée et diversifier les secteurs à cibler. Dans ce sens, et afin d'augmenter la rotation des contrôles et optimiser la durée d'intervention aussi bien pour l'entreprise que pour l'administration fiscale, le nombre des programmes de contrôle ponctuels élaborés sont de plus en plus nombreux et touchent plusieurs secteurs de l'économie marocaine.

Le résultat de notre présente étude a permis de mettre le point sur la performance du contrôle fiscal ponctuel. En effet, les efforts entrepris au niveau du contrôle fiscal ponctuel au cours de ces dernières années ont permis d'enregistrer des performances aussi bien au niveau des dossiers vérifiés qu'au

³⁹ L'article 214 du CGI exprime le droit reconnu à l'administration fiscale de prendre connaissance, aux besoins utiles de l'assiette et du contrôle de l'impôt, de tous les renseignements détenus par les tiers ;



niveau des droits recouvrés. Il faut continuer à renforcer ce dispositif et le considérer comme une alternative performante du contrôle fiscal général, dont la perception des contribuables reste plus positive et moins contraignante.

Cependant, notre étude présente plusieurs limites, vu la non disponibilité d'un certain nombre de données et d'informations spécifiques au contrôle ponctuel, notamment le volume des recettes collectées via ce type de contrôle. Nous proposons la publication par la DGI des statistiques détaillées du contrôle fiscal ponctuel et nous envisagerons d'élargir notre champ d'investigation à travers la comparaison de l'efficacité de ce dispositif de contrôle fiscal au Maroc avec les autres systèmes fiscaux, notamment le système d'imposition français qui prévoit le recours à ce type de contrôle dans sa législation fiscale.

Références bibliographiques :

Aftiss A., & Boujnoun G. (2019), *Performance des entités publiques : quels apports du contrôle de gestion ? Cas des EEP marocains*. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, (2), 634-654.

Amirkhanyan, A., Kim, HJ., et Marty, K. (2013). *The Performance Puzzle: Understanding the Factors Influencing Alternative Dimensions and Views of Performance*, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 24 (1), 1-34.

Bartoli, A. (1997). *Le management des organisations publiques*, Dunod, Paris

Bienvenu, J.J. et Lambert, T. (2003). *Droit fiscal*. 3ème édition, Paris, PUF.

Bouckaert, G. et Halligan, J. (2007). *Managing performance. International comparisons* », London, Routledge.

Bovraid, T. et Loffler, E. (Eds). (2008). *Public Management and Governance*. 2nd Edition, New York: Routledge.

Cabinet Stéphane Haddad, 2006. *Qu'est-ce que la procédure contradictoire ?* <https://cabinet-haddad.com/spip.php?article21>.

DGI : *Rapports d'activité de 2012 à 2022*

DGI : *Charte du contribuable 2023*

DGI : *Code général des impôts 2023*

DGI : *Note circulaire 730 pour l'année budgétaire 2020*

LFARH, A. & KISSAMI, R. (2025). *Modernisation des Administrations Fiscales : Digitalisation, Intelligence Artificielle et Défis de la Gouvernance Fiscale au Maroc*. *MANAGEMENT CONTROL, AUDITING AND FINANCE REVIEW (MCAFR)*, 2(1), 11-27.

Lorino, P. (2003). *Méthodes et pratiques de la performance - Le guide du pilotage*, Ed. d'Organisation.

MEHDAOUI, O. (2021). *Covid-19 & contrôle fiscal : quel impact ?* *Cahiers de recherche CARESGE*, (8), 104-134.

OCDE : *modèles de conventions de l'O.C.D.E. et des Nations Unies*

Ourchakou, S., 2006-2007. « *Le contrôle fiscal au Maroc : organisation et pratique de la vérification de comptabilité* », Université Paris 1- Panthéon – Sorbonne, Paris.

Rapport du conseil économique et social, (2012) « *Le système fiscal marocain : développement économique et cohésion sociale* ».



Salgado, M. (2013). *La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations* ». HAL Id : hal-00842219.

Sassi, R., avocat fiscaliste à Paris, 2017, « *Procédure contradictoire et taxation d'office* », <https://www.sassi-avocats.com/publication-41065-contrôle-fiscal-procedure-contradictoire-et-taxation-d-office.html>.