



Guide du Droit de Constatation

**SERVICES DES MONOGRAPHIES
2017**

P R E A M B U L E

Le présent document constitue un guide de droit de constatation qui sera ajusté, mis à jour et enrichi au fur et à mesure à travers le retour d'expérience et la capitalisation sur les résultats des opérations effectuées.

DÉFINITION DU DROIT DE CONSTATATION

Le droit de constatation est un pouvoir d'investigation et de recherche exercée de manière inopinée par l'administration fiscale.

OBJECTIFS DU DROIT DE CONSTATATION

- ❖ **Recherche inopinée** des **manquements** aux obligations prévues par la législation et la réglementation en vigueur (Droit comptable, droit fiscal, Code de commerce, etc.);
- ❖ **Constatation inopinée** des éléments de l'exploitation;
- ❖ Examen **inopinée** de la **comptabilité** et de la **gestion** du contribuable;
- ❖ **Demande de copies**, établie par tous moyens et sur tout support, des pièces se rapportant aux opérations ayant donné ou devant donnée lieu à facturation;
- ❖ **Amélioration de la qualité du contrôle fiscal** : Les constatations du **procès-verbal** peuvent être **opposées** au contribuable dans le cadre d'un contrôle fiscal.

PERSONNES CHARGÉES DE L'INTERVENTION

La mission est assurée par les **agents assermentés et commissionnés** de la Direction Générale des Impôts et **munis d'un avis de constatation** indiquant le nom de l'agent de l'administration, la nature de la mission, la date d'intervention, le contribuable concerné et son identifiant fiscal.

LIEU DE L'INTERVENTION

Les **locaux professionnels** du contribuable à l'exclusion des parties affectées au domicile privé, il s'agit de :

- ❖ Magasins, ateliers, usines, dépôts et bureaux ;
- ❖ Moyens de transport à usage professionnel et à leur chargement ;
- ❖ Locaux où sont conservés les documents comptables ;
- ❖ Exploitations agricoles.

PÉRIODE D'INTERVENTION

- ❑ Horaire légale de l'administration (de **8 h 30 à 16 h 30**) et durant les heures d'activité professionnelle propres au contribuable concerné par le droit de constatation.
- ❑ **Maximum** huit (**8**) jours **ouvrables**, à compter de la date de remise de l'avis de constatation.

PÉRIODE COUVERTE PAR LE DROIT DE CONSTATATION

Le droit de constatation porte sur les **exercices clos et non prescrits**.

DURÉE DE CONSTATATION

8 jours **ouvrables**

PERSONNES CONCERNÉES PAR LE DROIT DE CONSTATATION

- Personnes morales ;
- Personnes physiques RNR/RNS ;
- Personnes physiques forfaitaires dont le montant des droits en principal dépasse 5.000 DHS.

NATURE DES DOCUMENTS À CONSULTER

- Factures ;
- Livres ;
- Registres ;
- Tous documents se rapportant à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation.

NATURE DES CONTRÔLES PHYSIQUES A EFFECTUER

- Constatation de l'existence physique des factures, livres, registres, etc.;
- Contrôle physique des moyens humains;
- Contrôle physique des moyens techniques d'exploitation;
- Contrôle physique des Stocks.

SANCTIONS

En cas d'opposition au droit de constatation, la sanction est prévue à l'art 191-I* du CGI, soit:

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

L'opposition au droit de constatation peut prendre notamment les formes suivantes:

- Refus de présentation des documents comptables;
- Refus d'accès aux locaux professionnels.

PRISE DE CONTACT

La mission commence par l'établissement d'un avis de constatation **en double exemplaire** qui est soumis à **validation et signature** de la hiérarchie.

Sur place, l'avis est remis *en double exemplaire*. La **copie signée** et **cachetée** par le contribuable **vaut accusé de réception**. Elle doit être conservée dans son dossier.

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

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

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

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

La mission de constatation est une occasion à exploiter pour recueillir le maximum d'informations sur l'entreprise notamment :

a/ L'activité de l'entreprise :

Recenser les produits commercialisés par l'entreprise, leur nature (biens matériels, prestations de services, travaux...) ainsi que leur origine (marchandises achetées, importées, produites, sous-traitées, etc.)

Il y a lieu également de s'enquérir sur les activités annexes exercées : prêts de matériels, consignation, location, réparation, mise à la disposition du personnel, transport, etc.

b/ Les procédures de vente utilisées :

S'enquérir sur les procédures de vente adoptées telles que :

- Vente sur commande avec livraison ;
- Vente en magasin ;
- Vente par des représentants ;
- Vente par réseau de distribution ;
- Vente par correspondance ou en ligne ;
- Processus de livraison ;
- Modes de paiement les plus utilisés;
- Délais clients ;
- Processus de numérotation des factures, etc.

Les procédures d'achat adoptées :

Analyser les procédures d'achat en vigueur chez la société notamment:

- Marchés (Locaux, internationaux , etc.);
- Principaux fournisseurs ;
- Modes d'approvisionnement ;
- Passation de la commande ;
- Principaux intermédiaires (Commissionnaires, transitaires, mode de rémunération, nature des relations contractuelles, etc.)
- Réception des biens ou services ;
- Gestion des stocks ;
- Modes de règlement des factures;
- Délais fournisseurs, etc.

e/ La description des circuits des achats et des ventes :

Examiner la traçabilité du cycle d'achat-vente en examinant les pièces en circulation dans la société notamment : bons de commande, factures de ventes, pièces justificatives des dépenses, bons de livraisons, fiches de stock, bons de retours, justificatifs de règlement, etc.

f/ L'organisation interne :

Analyser et circonscrire les différents services intervenant dans les opérations du cycle d'achat-vente et leurs attributions respectives. Il y a lieu d'apprécier également le degré de séparation entre les fonctions : commerciale, facturation et comptabilisation.

CONTROLE PRELIMINAIRE

- ❖ Demander le **livre-journal et le livre d'inventaire** pour s'assurer qu'ils sont **cotés et paraphés** par le **tribunal**, relever la date de leur cotation et apposer sur ces documents la date de constatation, la signature et le **cachet de l'administration**.
- ❖ S'assurer sur place du **respect de l'obligation de conservation** des documents en constatant **l'existence physique des documents** relatifs à la période non prescrite à savoir notamment : la déclaration du résultat fiscale, la déclaration de la TVA pour les contribuables qui y sont assujettis, le bilan, le CPC, le grand livre, les fiches clients, les fiches fournisseurs, les factures de ventes, les justificatives des dépenses et des immobilisations.
- ❖ S'informer sur les **prix pratiqués** à travers notamment les tableaux d'affichage, les étiquettes placées sur les produits, etc.

EXAMEN DE LA REGULARITÉ DES FACTURES

- ❑ Identifier sur le grand livre un échantillon de factures à demander qui peut éventuellement contenir un lot de factures recoupés, selon le cas, chez les clients ou les fournisseurs ;
- ❑ S'assurer de la **conformité et la régularité** des factures demandées en vérifiant notamment:
 - Qu'elles comportent les **mentions légales** (Identité du vendeur, IF, numéro de la taxe professionnel du vendeur, date de l'opération, nom, prénom ou raison sociale et adresse du client, prix, quantité et nature des produits vendus, services rendus ou des travaux effectués, lieu de livraison, mention de la TVA ou, le cas échéant, la mention du bénéfice d'une exonération en faisant référence à la disposition du CGI, etc.);
 - Qu'elles respectent la **numérotation en série continue** pour les factures de vente, etc.
 - Qu'elles ne comportent pas de **ratures** ou de **surcharges**,
 - L'absence de factures qui se terminent par **bis** ou **ter**, etc.
- ❑ Vérifier qu'en cas **d'annulation** d'une facture, une nouvelle pièce est établie en remplacement de la précédente qui doit faire référence à celle annulée et préciser expressément la mention de l'annulation.
- ❑ S'assure du paiement des **droits de timbre** pour les factures de vente payées **espèce**, etc.

EXAMEN DE LA SINCÉRITÉ DES FACTURES

- ❑ **Rapprocher les factures demandées** avec toutes les pièces ayant donné lieu à la transaction à savoir :
 - Bons de commande ;
 - Fiches d'entrée ou de sorties de stock ;
 - Bons de livraison ;
 - Avoirs le cas échéant et les bons de retour ;
 - Factures, relatives aux mêmes transactions, **recoupées** auprès d'autres contribuables;
 - Echanges éventuels de courriers, mails, etc.
- ❑ S'assurer du **paiement effectif** de la transaction en examinant le mode de paiement transcrit sur la facture et en demandant la pièce justificative du paiement.
- ❑ Vérifier que le **prix de vente est un prix normal** en analysant notamment les aspects suivants :
 - Le client ne constitue pas un associé de la société à travers l'examen des statuts et du tableau de répartition du capital ;
 - Demander quelques factures de ventes du même produit, service ou travaux effectués au niveau de la même période à d'autres clients et en examiner les prix pratiqués.

EXAMEN DES ENREGISTREMENTS COMPTABLES

- Vérifier la **bonne imputation comptable** des factures examinées en tenant compte éventuellement des réductions commerciales (Rabais, Remise, ristourne), des réductions financières (escomptes) et des majorations (TVA, transport, emballage, etc.).
- S'assurer du respect du **principe de spécialisation des exercices** pour le rattachement des produits en examinant, pour un échantillon, les produits facturés dans les **10 jours précédant la clôture** et sur ceux comptabilisés sur le **premier mois de l'exercice suivant**.
- Effectuer des sondages sur les **avoirs** sur les ventes pour s'assurer de leur véracité ;
- Examiner les justifications des comptes de produits constatés d'avance, factures à établir et avoirs à établir.
- S'assurer que la caisse n'est pas créditrice;
- Vérifier que les compte transitoire ou d'attente (compte 3497, 4497) sont soldés en fin d'exercice;
- Vérifier, pour les contribuables qui réalisent des opérations en monnaie étrangère, la présence en comptabilité de gain ou perte de change et/ou des écarts de conversion passif ou actif, etc.

CONTRÔLE PHYSIQUE DES STOCKS

- ❑ Prendre connaissance des aspects suivants:
 - Les lieux de stockage (emplacement géographique des magasins, entrepôts...);
 - La détention de stocks pour le compte de tiers;
 - Stocks appartenant à l'entreprise et se trouvant chez des tiers, etc.
- ❑ Relever les existants en stocks:
 - Toutes les matières premières et approvisionnement nécessaires à l'activité de l'entreprise;
 - Les produits finis et les sous produits résultant de cette activité;
 - Les déchets ayant une valeur marchande.
- ❑ S'assurer que les articles sont correctement rangés pour permettre un inventaire correcte;
- ❑ S'enquérir sur l'existence de bon d'entrée, de sortie du stock;
- ❑ Prendre les derniers bons de livraison de vente de l'exercice et s'assurer que les articles correspondants sont exclus des stocks.

CONTRÔLE PHYSIQUE DES MOYENS HUMAINS

- Relevé les moyens humains existant dans la société;
- Relevé le personnel existant mais extérieur à la société;
- Rapprocher le personnel travaillant effectivement dans l'entreprise avec les éléments du livre de paie;
- Rapprocher les moyens humains constatés sur place avec les charges de personnels inscrites en comptabilité;
- Vérifier la compatibilité et l'importance des moyens humains, avec la nature et la taille de l'activité, etc.

CONTRÔLE PHYSIQUE DES MOYENS TECHNIQUES D'EXPLOITATION

- Relever les éléments mobiliers et immobiliers de l'exploitation (matériel de transport, matériel informatique, Outillage, machine, etc.);
- Relever le M.O. existant mais ne figurant à l'actif ou figurant au tableau des biens loués ou acquis en leasing ou en crédit bail;
- Relever le matériel de transport et le rapprocher sommairement avec les factures de prestation;
- Relever le chargement de marchandises ou de matériaux au moment de la constatation;
- Vérifier la compatibilité et l'importance des moyens d'exploitation avec la nature et la taille de de l'activité, etc.

CLÔTURE DE LA PROCÉDURE

Établir en double exemplaire **un avis de clôture** de l'opération de constatation, qui doit être signé par l'inspecteur de l'administration et par le contribuable à qui un exemplaire est remis.

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

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

RÉPONSE DU CONTRIBUABLE

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

Sinon la réponse est simplement classée dans le dossier du contribuable.

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

- ❖ Retracer les diligences effectuées et les actions menées sur place;
- ❖ Constater les manquements relevés et les observations du contribuable;
- ❖ Formuler un avis motivé sur la pertinence de la programmation du dossier au contrôle fiscal (VP, VG, CSP).

REDACTION DU PV

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

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