Image not found or type unknown

L'expertise en matière fiscale au centre du droit fisacl marocain

publié le **07/08/2010**, vu **5532 fois**, Auteur : SAID ISSA

L'expertise est souvent nécessaire en matière fiscale marocaine compte tenu de la technicité et de l'incompétence du juge dans ce domaine. Mais pour être indispensable, celle-ci n'en présente pas moins certains dangers. Outre la partialité du rapport d'expertise en raison des tendances techniques prédominantes chez ce dernier et qui pourraient influencer d'une certaine façon les conclusions auxquelles il parvient, il existe d'autres risques, résidant notamment dans la possibilité d'un débordement du rapport d'expertise du domaine technique au domaine juridique ou de la tentation du juge lui-même de déléguer à l'expert des attributions d'ordre juridique. Certes, il existe un certain nombre de moyens aussi bien au niveau des textes que des principes généraux du droit qui pourraient contribuer à contrer ces dangers, mais leur efficacité est tributaire de la volonté du juge de les mettre en œuvre sur le plan pratique.

INTRODUCTION

La preuve est ce qui, dans une démonstration, établit la vérité d'une proposition. Il suit delà que l'administration de la preuve est le point crucial du procès civil ou criminel[1]. C'est autour de cette recherche de la vérité que nous allons voir apparaître et se généraliser l'expertise.

En effet, l'expertise fiscale à l'instar de toute expertise en générale, peut être traduite comme un moyen de vérification au même titre que l'enquête ou d'autres mesures spéciales d'instruction. Autrement dit, c'est une mesure d'instruction destinée à éclairer le juge sur le fait du litige.

Elle consiste ainsi, à confier à une personne qualifiée la tâche de faire des vérifications d'ordre technique sur les points d'une affaire déterminés par la décision du tribunal administratif.

Par ailleurs, l'expertise se situe dans le cours de la procédure contentieuse d'un litige. Elle fait partie intégrante de cette procédure, â partir du moment où elle est ordonnée par" un jugement avant-dire-droit du tribunal administratif.

Elle est par conséquent devenue, depuis longtemps, une des techniques performantes par lesquelles les parties et le juge instruisent une procédure en justice relative à la détermination des droits et des devoirs de l'individu. Cette expertise est réglementée par les articles 59 à 66 du Code de procédure civile, qu'elle soit ordonnée par le juge civil ou par le juge administratif quand les intérêts civils sont seuls en cause.

Cependant, il s'est avéré que l'expertise proprement dite doit être limitée au cas où constatation et consultation ne suffisent pas à éclairer le juge. La question reste à savoir si le juge est lié par les constatations et conclusions de l'expert.

Sans viser à l’exhaustivité de notre étude, nous allons traiter les notions traditionnelles de l’expertise à savoir : l’expertise de droit commun (I) et les caractéristiques de l’expertise en matière fiscale (II).

I. L’EXPERTISE DE DROIT COMMUN

L’expertise comme nous l’avons exposé dans l’introduction, est la mesure d’instruction la plus appropriée pour enseigner le juge sur la nature et l’importance d’un litige opposant un contribuable à l’administration. Celle-ci peut, soit répondre aux règles du droit commun, soit obéir à des règles spécifiques à la matière de la fiscalité[2].

Il est toujours possible qu’une juridiction appelée à se prononcer dans le cadre d’un litige à caractère fiscal estime devoir designer un ministère judiciaire. Si le juge du tribunal administratif ou les parties sont de même avis peuvent ordonner ou demander l’expertise (section 1), les opérations de l’expertise prennent place dans l’accomplissement des travaux techniques (section 2).

Section 1 : Le juge et les parties

Comme l’expertise se présente comme un moyen d’instruction, le juge en ce cas, rend un jugement avant-dire-droit en vue de la solution d’un litige porté devant lui. Il ordonne une mesure préalable destinée à instruire la demande. Ceci étant, l’expertise peut être ordonnée par les pouvoirs détenus par les juges (A), soit à la demande des parties (B).

A) Etendue du pouvoir du juge

Lorsque le juge ne dispose pas d’éléments suffisants pour statuer, il peut décider d’organiser une mesure d’instruction sur les faits dont dépend la solution du litige qui lui est soumis. Le juge peut, par conséquent, ordonner l'expertise de mandée par les parties ou par l'une d'elles. Dans ce cas, il détermine les points sur lesquels l’expertise doit porter.

En d’autre terme, le tribunal peut aussi ordonner l'expertise d'office, donc une expertise non demandée et même une expertise contre la volonté des parties, ou au-delà des points visés par les parties (article 55 CPC).

Cependant, le pouvoir du juge n'est pas à cet égard discrétionnaire, le tribunal peut refuser l’expertise, s’il en constate l'inutilité pour la solution du litige, au vu des moyens de preuve ou des faits invoqués par les parties[3].

A vrai dire, le Code de procédure civile conférée déjà les pouvoirs de juge en la matière (article 55 CPC). Mais il était admis que celui-ci, étroitement tenu par le principe dispositif, ne pouvait recourir à cette mesure que de manière très subsidiaire, à titre de complément de preuve. Il est désormais, que rien ne s’oppose à ce qu’un juge décide librement d’ordonner d’office une expertise, une visite de lieux, une enquête, une vérification d’écriture ou toute mesure d’instruction.

A cette fin, cette accentuation des pouvoirs du juge doit être approuvée. Dans les limites tracées par les prétentions respectives des parties, le juge doit être à même de découvrir la vérité sans être tributaire du comportement des parties ; étant précisé toutefois que ce n’est là qu’une simple faculté abandonnée à la prudence du juge[4].

B) Demande d’expertise par les parties

L'expertise peut être demandée soit par l'une des parties, contribuable ou Administration soit par

Copyright © 2024 Légavox.fr - Tous droits réservés

les deux parties d'un commun accord. C'est le tribunal administratif qui statue sur cette demande par un jugement avant-dire-droit.

La demande d'expertise peut être faite à tout moment, soit dans la requête introductive d'instance, soit après le dépôt de cette requête, dans un mémoire en défense ou en réplique, soit même à l'audience du Tribunal administratif où l'affaire est appelée. La demande d'expertise peut être expresse ou tacite. Si elle est expresse, ses termes doivent être précis quant à l'objet de l'expertise [5]. Si la demande est tacite, elle doit résulter nettement de la requête introductive d'instance, des mémoires ou des conclusions.

Dans tous les cas, c'est le juge saisi de l'affaire au fond, c'est-à-dire le tribunal administratif, qui interprète la demande. Le juge administratif recherche si l'expertise a bien été demandée par le réclamant.[6] Le juge recherche aussi si les prétentions des contribuables ne sont pas admis par l'Administration. C'est ainsi que l'expertise, même demandée tacitement, est considérée comme réclamée par le contribuable dès l'instant que celui-ci s'est réservé la faculté de réclamer cette mesure en cas de conclusions contraires de l'Administration.

Cependant, La demande d'expertise est encore inopérante, si le contribuable a fait cette demande par le truchement d'une formule imprimée de laquelle ne résulte pas la manifestation de volonté de l'intéressé[7].

Autre cas de demande non valable : la demande d'expertise faite dans une réclamation adressée au directeur des impôts et qui n'est pas suivie d'une demande expresse dans un autre document[8] .

Section 2 : Les opérations de l'expertise

Une expertise utile et pertinente pour la recherche de la solution d'un litige dépend non seulement des qualités de l'expert qui a été désigné mais aussi de la manière dont ce dernier réalisera sa mission.

Dans ce sens, entre la décision désignant l'expert (A) et la responsabilité (B) pour lesquelles il est commis prennent place un certain nombre d'opérations d'expertise.

A) La désignation de l'expert

Le Code de procédure civile a posé le principe du libre choix quant à la personne à commettre et au nombre d'experts à désigner. Ce peut être une personne physique ou morale.

Le juge peut commettre, pour l'éclairer sur une question de fait qui requiert les lumières d'un technicien, toute personne de son choix, le seul critère étant sa compétence dans la matière à étudier. Ce technicien est investi de ses pouvoirs par le juge en raison de sa qualification[9].

Le juge est libre de désigner le technicien de son choix, mais il est bon pour faciliter ce choix, de consulter l'existence des listes d'experts inscrites au tableau, qui obéissent à des principes et des conditions particulières. Néanmoins, à défaut d'experts inscrits dans ce tableau, le juge peut à titre exceptionnel, désigner un expert spécialement en vue de ce litige (article 59 CPC).

Toutefois, on remarque que l'expert choisit d'office par le juge peut être récusé par les parties, une fois qu'un lien de parenté ou alliance avec une des parties, au degré de cousin germain inclut :

-s'il a un litige avec une des parties ;

Copyright © 2024 Légavox.fr - Tous droits réservés

-s’il a été nommé dans un domaine n’entrant pas dans sa compétence ;

-s’il a déjà émis un avis ou fournis un témoignage sur l’objet du litige ;

-s’il est conseiller d’une des parties ;

-pour tout autre motif.

Comme les parties, l’expert peut soulever d’office les motifs de récusation dont le délai de la demande est de 5 jours suivant la date de notification de la décision judiciaire portant nomination de l’expert (art. 62 CPC).

B) La responsabilité de l’expert et le caractère contradictoire de l’expertise

Du point de vue civil, l’expert est responsable selon le Droit commun, des fautes commises dans l’accomplissement de sa mission, même si le juge a suivi l’avis de l’expert en ignorant l’erreur dont le rapport était entaché.

Selon l’article 61 CPC « sans préjudice des sanctions disciplinaires, l’expert qui n’accomplit pas sa mission ou refuse de l’accomplir sans motif valable, peut être condamné à rembourser à la partie lésée tous frais frustatoires et des dommages intérêts. Il peut en outre être condamné à une amande au profit de du trésor ».

Ainsi l’expert légalement missionné par un tribunal doit impérativement, dans le cadre de sa mission, convoquer les deux parties du litige pour être présents le moment de l’accomplissement de l’expertise[10] sans pour autant empiéter sur les prérogatives du tribunal en procédant à l’audition des parties en litige et aux témoins[11].

Au-delà de la responsabilité de l’expert, le caractère contradictoire d’une expertise judiciaire reste un principe essentiel qui s’applique à toutes les interventions de l’expert à peine de violation des droits de la défense des parties. A cet effet, l’expert s’assure de la présence ou de la représentation à l’expertise de toutes les parties et leur communique tous documents et renseignements qui lui ont été fournis ou qui l’a obtenu. Il lui incombe ensuite de prendre en considération les observations de celles-ci. Ceci au dépend du Dahir 26 choual 1336 (26 août 1981) attribuant au tribunal la possibilité de se référer à la théorie des experts.

II. CARACTERISTIQUES DE L’EXPERTISE

L’expertise règlementée par les articles 55 et suivants du CPC, est fréquente en matière fiscale. Elle se rencontre lorsque se pose une question d’ordre technique (faux en écriture, infraction en matière d’impôt direct ou indirect…).

Par ailleurs, pour la clarté de notre exposé, il nous paraît utile d’aborder dans ce dernier chapitre consacré essentiellement à l’étude de l’expertise fiscale, suivant en cela le Code de procédure civile de dégager dans une première section les caractéristiques propres à l’expertise en matière fiscale (section 1) et le rapport de l’expertise dans une deuxième section (section 2).

Section 1 : Les caractéristiques propres à l’expertise

Pour introduire cette réflexion consacrée aux caractéristiques propres de l’expertise, il convient de s’arrêter sur deux aspects d’ordre général qui paraissent fondamentaux pour éclairer l’objet de notre propos.

Copyright © 2024 Légavox.fr - Tous droits réservés

Il s’agit d’une part le caractère facultatif de l’expertise (A) et la mission de l’expert (B).

A) Du caractère facultatif

L’expertise n’est point nécessairement une mesure d’instruction prescrite, en cours d’instance, pour fournir au juge des éclaircissements sur un litige dont il est déjà saisi. Fréquemment la mesure d’expertise est aussi sollicitée et ordonnée à titre principal aux fins de conserver certains éléments de preuve nécessaire à la solution de litige futur, voire même en cours.

En effet, en parlant du caractère facultatif de l’expertise, l’article 66(3) de CPC débute ainsi « le juge n’est pas obligé de suivre l’avis de l’expert désigné et a la faculté de désigner tout autre expert aux fins d’éclaircir les aspects techniques du litige ». Par ces termes le législateur a entendu maintenir la règle traditionnelle selon laquelle l’expertise est une mesure d’instruction, en principe facultative pour le juge, qui peut la repousser ou l’ordonner d’office.

D’une manière générale, le juge administratif peut donc refuser l’expertise s’il estime qu’il trouve dans les documents de la cause des éléments suffisants pour asseoir leur conviction ou si l’expertise sollicitée leur apparaît comme inutile, impossible ou frustratoire.

En outre, l’expertise comme toute mesure d’instruction, ne peut avoir pour objet de suppléer la carence d’une partie lorsque celle-ci n’apporte aucun élément de preuve de nature à rendre ces prétentions vraisemblables.

B) De la mission de l’expert au caractère incident de l’expertise

Qu’il ressort des dispositions législatives, l’expertise est une mesure d’instruction confiée à un technicien qui n’a lieu d’être ordonné que dans le cas où des constatations ou une consultation ne pourrait suffire à éclairer le juge[12].

Mais il convient de noter qu’en principe au moins la critique de la mission donnée à l’expert se heurte au pouvoir souverain reconnu au juge du fond pour fixer l’étendue de cette mission qui ne peut être remise en cause.

L’expertise suppose donc, essentiellement qu’il s’agit pour le juge administratif d’avoir des renseignements qui ne peuvent s’obtenir qu’avec l’aide d’un art ou d’une science.

A cette fin, l’expert commis pour éclairer le juge sur une question de fait, ne doit pas porter d’appréciation d’ordre juridique, car dire le droit est le rôle du juge et non celui de l’expert.

L’expert en sa qualité d’indépendant et libre, doit convoquer les parties et leur conseil pour assister à l’expertise. Il ne peut procéder à sa mission qu’en présence des parties au litige et de leur conseil[13].

A coté de cette mission conférée à l’expert, en principe aussi l’expertise est une procédure incidente, qui naît à l’occasion d’une instance, mais qui ne peut pas être demandée principalement. Il est en effet nécessaire que le défendeur au procès connaisse exactement les prétentions du demandeur. L’expertise étant en conséquence une mesure incidente, qui ne peut être ordonnée que par un juge régulièrement saisi.

Section 2 : Le rapport de l’expert

Copyright © 2024 Légavox.fr - Tous droits réservés

D’une manière générale l’expert, sans sortir des limites de sa mission, doit transmettre au juge un maximum d’informations claires et joindre tous documents susceptibles d’éclairer le juge. L’avis est soigneusement motivé ; il indique en cas de divergences entre experts, les opinions de chacun.

Pour finir cette réflexion, nous allons aborder deux volets à savoir, d’une part une partie descriptive (A) et, d’autre part, les conclusions et les effets du rapport (B).

A) La partie descriptive

Une fois ses travaux terminés l’expert doit présenter au juge l’avis qui lui a été demandé, soit verbalement, soit par écrit.

L’article 60 de CPC dispose qu’à la fin des opérations, les experts donnent connaissance de leurs constatations et si leurs rapports sont écrits, le juge fixe le délai dans lequel l’expert sera tenu de le déposer. Dès le dépôt du rapport au greffe, le secrétariat greffe en avise les parties aux fins d’en prendre copie. Si le rapport est oral, l’expert fera sont rapport qui sera consigné dans un procès verbal indépendant.

Toute expertise bien conduite débute par une phase d’investigations appelée communément les préliminaires et qui comprennent, notamment, l’inventaire des pièces déposées par les parties, leurs dires et réquisitions, etc. et qui leur sont communiquées pour leur permettre de faire leurs observations. A ce stade, l’expert ne peut donner un avis, ni conclure.

Le rapport comporte en général deux parties. Dans la première, l’expert rend compte de ses activités. Il décrit ses opérations ses opérations, donne ses sources d’information, fait par des observations des parties ou du ministère public et de la suite qui leur a été donné. Dans seconde partie, l’expert donne son avis. Cette partie rédigée par l’expert seul expose les conclusions auxquelles il aboutit.

B) Les conclusions et les effets du rapport

Comme nous l’avons dit ci-dessus, la deuxième partie de son rapport, l’expert donne son avis sur les différents points qui font l’objet de sa mission. L’on se doit tout particulièrement de souligner qu’à ce stade, il ne saurait se contenter d’exprimer son avis sans en donner les motifs.

Ces motifs procèdent en réalité de la discussion des dires des parties en fonction de renseignements recueillis et des investigations auxquelles il a procédé. Eu égard à ce qui a été dit précédemment concernant le contradictoire, il ne peut évidement se référer qu’aux éléments au sujet desquels les parties ont eu l’occasion de faire leurs observations.

En outre, l’expert veillera à fournir une explication cohérente des faits à partir desquels il articule ces conclusions qui ne peuvent laisser apparaître qu’il aurait méconnu les principes ou ignoré les auteurs ou encore, qu’il se serait de basé sur des normes abandonnées ou des ouvrages périmés.

Les conclusions doivent être claires et précises et l’expert ne devra jamais perdre de vue que son rapport s’adresse à des non-spécialistes qui, ultérieurement, s’en serviront dans les débats au fond. Il se gardera donc d’utiliser des expressions techniques qui échapperaient au profane et qui seraient susceptibles de les égarer dans des discutions en vue d’en appréhender le sens et la portée. Mais quels sont les effets de ces conclusions ?

Le principe est que le juge n’est pas lié par les constatations et conclusions de l’expert. En conséquence il n’est pas tenu de suivre l’avis de l’expert. Il doit cependant motiver son jugement et ne peut dénaturer le rapport. En principe, le juge ne contrarie l’expert que lorsqu’il peut

Copyright © 2024 Légavox.fr - Tous droits réservés

s’appuyer sur un autre rapport ou un autre moyen de preuve convaincant. Dans l’immense majorité des cas le juge entérine le rapport en reprenant les conclusions à son compte.

Toutefois, au-delà d’effets du rapport, ce dernier est susceptible d’être annulé par le juge pour deux raison : il s’agit d’une part, de l’absence du serment de l’expert, conformément à l’article 59(2) du CPC. Et d’autre part, du non respect par celui-ci de la loi sur l’emploi de langue.

CONCLUSION

Pour courante et quasiment anodine qu’elle soit aux yeux du praticien, l’expertise peut, si on l’observe en perspective, prendre figure de paradigme de l’état critique allant de la justice civile à la justice administrative.

L’expertise fiscale apparaît ainsi comme le lieu géométrique de toutes les tensions qui anime l’instance juridictionnelle ; observée dans d’autres contextes que le cadre du classique débat judiciaire en matière contentieuse fiscale. Même s’elle ne donne pas totalement avis favorable convaincant au juge, dont, ce dernier n’est pas tenu d’accepter les termes apportés par l’expert. Son choix reste quasiment facultatif.

Cependant il reste que, trop souvent, l’impact financier de l’expertise décourage le contribuable et, par là entrave l’œuvre du juge. Ne conviendrait il pas d’aller au-delà de ce que permet, pour les plus démunis, le système de l’assistance judiciaire, en procédant à une des experts ?

Au terme de notre travail il convient donc, à réfléchir, en termes critiques et prospectifs, sur les bases les plus assurées du droit judiciaire, en particulière dans la base fiscale ; et la réflexion indique vite que bien des mécanismes sont à améliorer sinon à reformer.

Par ***ISSA SAID***

[1] AYDALOT (M.), L’expertise comptable judiciaire, Presse universitaire de France, 1949, p.13

[2] OLIVIER (M.), De l’expertise civile et des experts, Berger-Levrault, 1990, p.21

[3] C.E français 1972, rec. 801-32, cond. Schmeltz, C.E. 4 février 1972 rec. 79721 et 79751 ; Droit Fiscal t972 n.28, comm. 1129.

[4] R. PERROT, Droit judiciaire privé, T. III, Paris, 1991, n^{0} 731, p. 67.

[5] C.E. français, 70 et 90 sous-seition, 8 janvier 1975, req. n. 97879, Droit Fiscal, comm. 385, p. 272

[6]Conseil d'Etat 31 juillet 1908, rec. 626n.

[7]C.E. français, 8 août 1932, rec. Lebon p. 721

[8] Conseil d'Etat, 29 avril 1932, rec. 5816

[9] GILLARDIN (J.) et JADOUL (P.), L’expertise, Publications des Facultés universitaires Saint-

Copyright © 2024 Légavox.fr - Tous droits réservés

Louis, 1994, p. 47.

[10] C.S., arrêt n° 281/1961 du 10/7/1961, dossier n° 6871

[11] C.S, arrêt n° 2443/7 du 11/12/97 dossier n° 7513/97

[12] Opt. Cit. art. 59(4) CPC

[13] Art. 63 CPC

Copyright © 2024 Légavox.fr - Tous droits réservés