THÈSE

Pour obtenir le grade de

DOCTEUR DE L'UNIVERSITÉ GRENOBLE ALPES

Spécialité : Droit privé
Arrêté ministériel : 25 mai 2016

Présentée par

HASSAN EL KTINI

Thèse dirigée par **Martine EXPOSITO**, Maître de Conférences HDR, Université Grenoble Alpes

Préparée au sein du **Laboratoire Centre de Recherches Juridiques (CRJ)** dans **l'École Doctorale Sciences Juridiques**

Les dépenses fiscales au Maroc :
contribution à la rationalisation du système des incitations fiscales

Thèse soutenue publiquement le **24 janvier 2020**,
devant le jury composé de :

Madame MARTINE EXPOSITO
MCF, HDR, Université Grenoble Alpes, Directeur de thèse
Madame LAURENCE VAPAILLE
MCF, HDR, Université de Cergy-Pontoise, Rapporteur
Monsieur THIERRY LAMBERT
Professeur, Université Aix- Marseille, Rapporteur, Président
Madame PASCALE TREFIGNY
Professeur, Université Grenoble Alpes, Membre
Monsieur VINCENT DUSSART
Professeur, Université Toulouse 1 Capitole, Membre
Monsieur CHARLES ROBBEZ MASSON
Professeur honoraire, Université Grenoble Alpes, Membre

Les dépenses fiscales au Maroc :

Contribution à la rationalisation du système des incitations fiscales

Remerciements

Au moment d'achever la rédaction de cette thèse, je remercie avant tout le Tout-Puissant de m'avoir inspiré la foi et la persévérance dont j'ai eu besoin pour accomplir cette tâche.

Mes pensées reconnaissantes vont ensuite vers toutes les personnes sans lesquelles je n'aurais pu mener cette thèse à son terme. En premier lieu mes parents, ma mère qui m'a comblé de ses bénédictions et mon défunt père qui n'a jamais faibli dans ses encouragements à ne pas lâcher prise.

Je voudrais remercier grandement ma directrice de thèse, Madame MARTINE EXPOSITO, pour son apport décisif et sa compréhension bienveillante des difficultés particulières qu'il m'a fallu surmonter.

Mes plus chaleureux remerciements vont également à Monsieur le Professeur CHARLES ROBBEZ MASSON pour l'aide consistante et les précieux conseils dont il m'a gratifié.

Et je ne saurais conclure cette page de remerciements sans évoquer ma précieuse épouse et mes enfants qui n'ont jamais failli à mes côtés aux moments les plus ardus de l'élaboration et de la rédaction de la présente thèse.

Table des principales abréviations

ADII	Administration des Douanes et des Impôts Indirects
AE	Auto Entrepreneur
ANRT	Agence Nationale de Réglementation des Télécommunications
BAM	Bank Al Maghrib
BCP	Banque Centrale Populaire
CESE	Conseil Economique Social et Environnemental
CGEM	Confédération Générale des Entreprises Marocaines
CGI	Code Général des Impôts
CIH	Crédit Immobilier et Hôtelier
CLT	Commission Locale de Taxation
DEPF	Direction des Etudes et des Prévisions Financières
DET	Droits d'Enregistrement et de Timbre
DH	Dirhams
DTFE	Direction du Trésor et des Finances extérieures
DGI	Direction Générale des Impôts
FMI	Fonds monétaire International
GPEEC	Gestion Prévisionnelle des Emplois et des Compétences
IBP	Impôt sur les bénéfices professionnels
IGR	Impôt Général sur les Revenus
IR	Impôt sur le Revenu
IS	Impôt sur les Sociétés
LOLF	Loi Organique de Loi de Finances
LF	Loi de Finances
MDH	Millions de Dirhams
OCDE	Organisme de Coopération et de Développement Economique
OCP	Office Chérifien de Phosphate
OMC	Organisation Mondiale du Commerce
OPCI	Organisme de Placement Collectif en Immobilier
PEFA	(Public Expenditure and Financial Accountability)
PLF	Projet de Loi de Finances
PIB	Produit Intérieur Brut
PME	Petites et Moyennes Entreprises
REC	Référentiel des Emplois et des Compétences
SA	Société Anonyme
SARL	Société A Responsabilité Limitée
TVA	Taxe sur la Valeur ajoutée

Sommaire

Partie I - L'évolution du concept de dépenses fiscales dans le système incitatif marocain

Chapitre I – Les dépenses fiscales marocaines et l'impératif budgétaire

Section I - Les dépenses fiscales marocaines et la composante budgétaire de l'impôt

Section II - Les dépenses fiscales et la mobilisation de ressources

Chapitre II – L'appréhension progressive du concept de dépenses fiscales dans la politique fiscale marocaine

Section I - L'appréhension pragmatique du concept de dépenses fiscales dans le système incitatif marocain

Section II - L'appréhension théorique de la notion de dépenses fiscales

Partie II - La rationalisation des dépenses fiscales au Maroc

Chapitre I - L'analyse des dépenses fiscales marocaines contemporaines

Section I - La gestion marocaine des dépenses fiscales

Section II - La rationalisation hypothétique des dépenses fiscales depuis les Assises nationales sur la fiscalité (2013 à 2019)

Chapitre II - La nécessaire réforme générale du régime incitatif marocain actuel

Section I - Les critiques formulées à l'encontre du régime incitatif marocain

Section II - Les voies de réforme préconisées pour le régime incitatif marocain

Introduction

– Colbert : « *Pour trouver de l'argent, il arrive un moment où tripoter ne suffit plus. J'aimerais que Monsieur le surintendant m'explique comment on s'y prend pour dépenser encore quand on est déjà endetté jusqu'au cou… ».*

– Mazarin : « *Quand on est un simple mortel, bien sûr, et est couvert de dettes, on va en prison mais l'Etat… L'Etat, lui, c'est différent. On ne peut pas jeter l'Etat en prison. Alors, il continue, il creuse la dette ! Tous les Etats font cela »*[1].

De ce dialogue fictif entre le cardinal Mazarin, surintendant et ministre principal de Louis XIV, et celui qu'il fera nommer par le roi contrôleur des finances, Colbert[2], que faut-il en retenir sinon que, déjà à leur époque, le déficit budgétaire était un problème à résoudre et que, pour ce faire, après un « *tripotage* » des recettes fiscales qui avait atteint ses limites, il était encore possible d'agir de même, sur les dépenses cette fois-ci, l'Etat ne pouvant être « *embastillé pour creusement de dette* » !

Etait-ce pour bénéficier de tels conseils que le souverain marocain de l'époque, le sultan Moulay Ismaïl[3] qui devait faire face aux mêmes problèmes d'équilibre budgétaire[4], avait demandé en 1699 au *Roi-Soleil* la main d'une de ses filles, Marie-Anne de Bourbon, princesse de Conti[5], et pouvoir ainsi se rapprocher diplomatiquement, militairement et économiquement de la France[6] ? Si la main de la belle ne lui fût accordée, d'aucuns

[1] Extrait d'une conversation (de fiction) entre Colbert et Mazarin sous Louis XIV : Antoine Rault, « *Le Diable Rouge* », 2008, pièce de théâtre (sept nominations aux *« Mois Molière 2009* »).

[2] Nous dirions aujourd'hui qu'ils occupaient respectivement les postes de Premier ministre et de Ministre des finances.

[3] Moulay Ismaïl, ou Ismaïl ben Chérif, a été sultan du Maroc de 1672 à 1727. Il fût surnommé le « *Roi sanguinaire* » par les Européens et, plus récemment par plusieurs médias, le « *Roi-Soleil des Mille-et-une Nuits* » : Documentaire France2, 21/07/2019, MédiaS24, journal économique marocain en ligne, 21/07/2019. Comme Louis XIV, il a bénéficié de la même longévité au pouvoir : près de 55 ans pour chacun !

[4] Moulay Ismaïl, en effet, s'il a porté la puissance marocaine à son apogée, avait un énorme besoin d'argent tant pour financer ses campagnes militaires et ainsi agrandir son empire par des conquêtes jusqu'aux limites de l'empire ottoman, que, en même temps, pour trouver les moyens financiers propres à lui permettre d'accomplir des travaux pharaoniques , « *Roi bâtisseur* » comme Louis XIV, il a fait de Meknès la capitale de la dynastie alaouite de son époque où il fît ériger, entre autres monuments somptueux, le palais royal Dâr-al-Makhzen (outre en pressurant d'impôts les diverses tribus du royaume et en employant d'innombrables esclaves noirs et européens, il vida le palais saadien de Marrakech et pilla la ville antique voisine de Volubilis de tout son marbre et de ses piliers encore utilisables), « *la beauté de Meknès* » Medinat-er-Ryad, lieu de résidence des vizirs (entièrement détruit pendant la période d'anarchie alaouite qui s'ouvrit après sa mort)…

[5] Marie-Anne de Bourbon passait pour être la fille préférée de Louis XIV, fille naturelle de ce dernier et de sa maîtresse, Louise de la Vallière, elle fût légitimée par le roi, son père, sous le titre de « *Mademoiselle de Blois* ». Elle deviendra par son mariage avec le prince Louis Armand Ier de Bourbon-Conti, en 1680, « *Princesse de Conti* », puis « *Duchesse de la Vallière* », après le décès de sa mère.

[6] Avant cette date, dès 1682, Moulay Ismaïl avait signé un premier traité d'amitié avec la France, à Saint-Germain-en-Laye. Sur l'histoire du Maroc relative à la période concernée, voir en part. : « *Le règne de Moulay Ismaïl (1672-1727) et l'âge*

racontent que les quatre horloges comtoises, que l'on peut encore voir trôner dans le mausolée du sultan à Meknès, lui auraient été offertes par le *Roi-Soleil* en guise de cadeau de compensation, sinon à titre de « *lot de consolation* », façon diplomatique d'édulcoration du refus de cette alliance du sultan avec Mademoiselle de Blois !

Après la disparition de Moulay Ismaïl en 1727, le Maroc connut une période d'anarchie politique et de déclin économique pendant une trentaine d'années, puis une relative stabilité politique jusqu'au début du XIXe siècle. A partir de la fin du premier quart de ce dernier siècle, face à un Maroc affaibli d'un point de vue économique et militaire, la France en particulier va développer une « *politique de colonisation* » lente et progressive[7], au départ par la signature de traités commerciaux, puis par des revendications territoriales et des interventions militaires (1844) – rappelons qu'elle était installée en Algérie depuis 1830 jusqu'à l'établissement du régime politique du Protectorat français au Maroc à compter de 1911-1912[8], point d'orgue de l'influence française dans l'empire chérifien et conséquence inéluctable de la conjonction de deux évènements importants, l'un financier et l'autre militaire. En ce début de XXe siècle en effet, à l'ère du Sultan Moulay Abdelaziz[9], la situation économique embarrassante et le régime fiscal anarchique du Maroc poussent le *Makhzen* [10] à engager des négociations avec « *le consortium des banques françaises*

en vue de contracter un emprunt de liquidation lui permettant de rembourser une série des petits emprunts. Ces négociations aboutirent en juin 1904 à la signature du contrat d'emprunt gagé par le produit des douanes du Maroc »[11] puis, suite au Traité d'Algésiras, à accorder à la France la présidence de la Banque centrale marocaine. Moulay Abdelaziz, affaibli, fût ensuite détrôné par son frère, Moulay Abdelhafid[12], le 4 janvier 1908, mais ce dernier, comme le précédent, ne put contrôler les soulèvements

---

d'or du Maroc » et *« Moulay Ismail, Louis XIV et la course salétine »*, dans Bernard Lugan, *Histoire du Maroc : Des origines à nos jours*, Ellipses, 2011 , p. 186 - 193.

[7] Voir en part. : « *Comment le Maroc a été vendu avant le protectorat* », K. Boukhari, Tel Quel, 21/08/2012, SlateAfrique.com/92955.

[8] Ce régime, officialisé à ses débuts par le Traité de Fès du 30 mars 1912, ne prendra fin que quarante-quatre ans plus tard, le 2 mars 1956.

[9] Moulay Abdelaziz ben Hassan (1878-1943), fils d'Hassan Ier, a été sultan du Maroc de 1894 à 1908 , en 1901, il a procédé à une réforme fiscale importante en supprimant les impôts coraniques, provoquant une crise politique et une rébellion de nombreuses tribus rebelles en 1903. Il sollicita alors, pour faire face à cette dernière, la France, qui intervint militairement à plusieurs reprises (1903-1907-1908), et signa le traité d'Algésiras en juillet 1906, qui partagea l'influence sur le Maroc entre la France et l'Espagne.

[10] Terme arabe désignant, étymologiquement, un entrepôt fortifié utilisé jadis pour le stockage des aliments (qui a donné le mot magasin en français) et, dans le langage marocain familier, de façon spécifique et jusqu'à nos jours, l'appareil étatique général gouvernant le Maroc.

[11] A.-B. ZEMRANI, « *La fiscalité face au développement économique et social au Maroc* », Ed. La porte, LGDJ, 1983, p. 15.

[12] Moulay Abdelhafid ben Hassan (1878-1943), fils d'Hassan Ier, a été sultan du Maroc de 1908 à 1912.

populaires et, en 1911, assiégé à Fès, il dut faire lui aussi appel à l'aide militaire française qui le libéra le 21 mai de cette même année, évènement qui l'obligea finalement à signer le Traité franco-marocain de Fès du 30 mars 1912, plaçant le Maroc sous protectorat français.

Après ce rapide survol historique du Maroc, dans lequel la variable fiscale a montré néanmoins son importance, *quid* plus précisément du système fiscal marocain ?

Avant le Protectorat, le système fiscal trouvait son origine dans la loi musulmane qui ne connaissait qu'un seul prélèvement, la Zakat[13]. *« Seules sont imposables les terres productives. La Zakat des récoltes devient d'une façon générale : l'Achour [14] . Ce prélèvement était une forme de Zakat sur les revenus agricoles, … mais comme la Zakat a été conçue dans le but de taxer spécialement la richesse, l'exemption de prélèvement sur les petites fortunes s'impose. De ce fait, la loi établit un minimum imposable (Nicab), en deçà duquel la richesse n'est plus taxée »[15].* Toutefois, la Zakat n'était pas dotée de mécanisme de recouvrement contraignant établi par les pouvoirs publics, dans la mesure où son paiement relevait d'un acte purement volontaire que les bons croyants accomplissaient au profit d'une catégorie bien définie de personnes, afin de subvenir à leurs besoins vitaux[16]. Après des années de survivance contre vents et marées, sous diverses appellations, la Zakat s'est finalement débarrassée de son habillage religieux pour devenir un impôt purement administratif sous l'appellation de *Tertib*[17] a constitué la première nouvelle réforme dont l'objectif phare était de *« suivre une politique fiscale basée sur la justice et l'égalité, ne concédant à personne aucun privilège ni immunité de taxes locales, dont jouissait auparavant un grand nombre de personnes »*[18].

Cette architecture fiscale à connotation religieuse a été condamnée à disparaître graduellement par la présence coloniale qui s'est évertuée, entre autres, à poser les jalons d'un système fiscal moderne permettant à l'Etat central de disposer de suffisamment de ressources pour mener à bien sa stratégie économique et politique au service du

[13] « *Acquittez-vous exactement de la prière et de la zakat* » proclame la Sourate 2 du Verset 77 du Coran. La zakat est la dime marocaine dont le produit est destiné aux pauvres.
[14] L'Achour (dixième), dime des produits de la terre, s'appliquait aux récoltes et fruits en en prélevant environ 10% de la production.
[15] A.-B. ZEMRANI, « *La fiscalité face au développement économique et social au Maroc* », *op. cit*., p. 4.
[16] « *La Zakat est réservée aux pauvres, aux indigents, ceux qui travaillent, ceux dont les cœurs sont à gagner, l'affranchissement des jougs, ceux qui sont lourdement endettés, dans le sentier d'Allah et pour le voyageur* » : Verset 60 de la sourate At-Tawbah, le saint Coran.
[17] Tertib est la traduction sémantique du mot « *organisation* » ou « *ordre* » en français.
[18] CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL, « *Rapport diagnostic sur la fiscalité, le développement économique et la cohésion sociale* », 2012, p. 7.

pays. Ainsi, et afin de remédier à la situation financière devenue chaotique aggravée par l'endettement, le Protectorat a recouru à l'impôt comme principal instrument d'intervention de politique publique par la mise en œuvre d'un nouveau système fiscal dont la toile de fond s'est inspirée du système français. Ce nouveau système consacrait, en effet, les recommandations de l'Acte d'Algésiras, à savoir l'institution d'impôts directs et indirects comportant essentiellement les droits de douane, les taxes intérieures sur la consommation, etc. Cependant, si au cours de la période précoloniale et jusqu'au début du XXe siècle, le Maroc était caractérisé par une fiscalité anarchique, la période du Protectorat a été marquée par l'instauration de prélèvements plus élaborés, mais relativement fragmentaires.

Au lendemain de l'Indépendance, les autorités marocaines ont compris que l'impôt, avant d'être une nécessité financière, était d'abord et essentiellement un moyen de gouverner, constituant un prélèvement obligatoire par le biais duquel un État moderne et libéral pouvait affirmer véritablement son existence et asseoir son autorité. Cependant, asseoir son autorité par le seul fait de la mise en place d'impôts ne suffit pas. L'autorité doit, aussi, permettre la mise en œuvre d'une politique fiscale qui va permettre, *via* l'impôt, d'avoir une action sur les structures économiques et sociales.

A cet effet, la première réforme fiscale de l'histoire récente du Maroc indépendant fût sans doute celle entamée en 1961. Cette réforme a touché pratiquement toutes les composantes du système fiscal et a permis de réaliser des recettes supplémentaires très conséquentes. Il importe de signaler, à ce titre, que la refonte la plus importante a, sans doute, été celle qui a touché l'impôt du *Tertib* qui s'est vu remplacé par l'impôt agricole.

Ainsi, depuis, l'Etat fait des choix guidés par leur impact sur la vie des citoyens et leurs relations. De ce fait, il se trouve contraint de justifier les décisions prises. La fiscalité adoptée sera obligatoirement l'expression des objectifs, des conceptions et des contraintes des gouvernants qui vont caractériser à un moment donné les fondements de la politique fiscale.

Au Maroc, la politique fiscale a toujours occupé une place importante dans la mise en œuvre des orientations stratégiques de l'Etat. Elle porte sur l'utilisation des différentes catégories d'impôts et techniques fiscales relatives aux modalités de liquidation, d'assiette, de contrôle et de recouvrement visant à assurer la mobilisation des ressources publiques nécessaires, et à exercer une action d'orientation, d'incitation et de correction dans les

domaines économique, financier et social[19]. De plus, *« l'instauration d'un régime de monarchie constitutionnelle s'est accompagnée d'un changement de philosophie de l'impôt, dorénavant fondée sur le consentement, la solidarité et l'incitation économique »*[20].

La fiscalité moderne commence à trouver sa légitimité « *dans les textes de la constitution en tant que loi suprême qui contient des dispositions définissant les fondements de l'obligation fiscale et l'autorité compétente pour l'établir. L'article 53 de la constitution du 7 Décembre 1962 stipule que le parlement vote la loi de finances dans les conditions prévues par le dahir portant loi organique des finances. Cette loi de finances prévoit et autorise, pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat que seules les lois de finances dites rectificatives peuvent en cours d'année modifie*r. *Les lois de finances promulguées depuis le début des années 60 jusqu'au milieu des années 80 comportaient de nombreux aménagements et réformes »*[21].

Outre sa fonction classique consistant à assurer le fonctionnement des services publics, l'Etat intervient aussi dans la vie économique et sociale, afin de régulariser la croissance et réduire les inégalités sociales. A ce titre, le recours aux mesures fiscales dérogatoires s'est imposé, durant ces dernières décennies, comme un instrument incontournable d'intervention de politique publique, permettant aux gouvernements de se servir du régime d'imposition, afin de mettre en œuvre leur stratégie économique et sociale.

Les mesures préférentielles à caractère fiscal sont devenues des outils alternatifs aux dépenses directes et une composante structurelle de toute politique fiscale. « *De sa fonction purement financière, budgétaire (remplir les caisses publiques pour financer les besoins de la collectivité), l'impôt a évolué vers une fonction instrumentale, exercée en parallèle à la première, ou plus exactement en concomitance, car les deux fonctions se croisent, se rencontrent, s'imbriquent…. L'impôt serait donc bien aussi un moyen, l'un des moyens utilisés par la puissance publique pour orienter, conduire, exécuter sa politique ; au premier chef, dans les domaines économiques et sociaux. Tel est l'interventionnisme*

[19] J.-B. GEFFROY, « *Grands problèmes fiscaux contemporains* », Ed. PUF, 1993, p. 390.
[20] N. BENSOUDA, « *Analyse de la décision fiscale au Maroc* », Ed. La croisée des chemins, 2009, p.127.
[21] CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL, « *Rapport diagnostic sur la fiscalité, le développement économique et la cohésion sociale* », *op. cit*., p. 16.

fiscal dont on qualifiera assez curieusement les modalités d'utilisation de l'impôt dans un but extra-fiscal »[22].

Prévoir des dispositions dérogatoires dans le régime d'imposition mis en place s'inscrit, donc, dans le cadre de cet interventionnisme fiscal et, dès lors, la neutralité de l'impôt tant prônée n'est plus qu'un mythe.

Les définitions classiques de l'impôt se contentaient de lui assigner pour finalité le seul renflouement des caisses de l'Etat, afin de couvrir ses charges publiques : « *Il y a des charges publiques, il faut les couvrir !* » selon la célèbre formule de Gaston Jèze[23]. Mais avec le temps, l'impôt a évolué et s'est vu assigner une autre fonction consistant à appuyer l'économie (orientation) et à réduire les inégalités sociales (répartition). Pour ce faire, il est fait appel aux régimes dérogatoires (dépenses fiscales).

Cette fonction instrumentale d'intervention que l'impôt a acquise, a considérablement élargi la notion de fiscalité : en effet, l'impôt est l'un des moyens utilisés par la puissance publique afin d'orienter, de conduire et d'exécuter sa politique, au premier chef dans les domaines économique et social. Trois fonctions majeures peuvent, donc, désormais être attribuées à l'impôt : pourvoyeur de ressources pour le budget de l'Etat, moyen de redistribution de revenus pour asseoir une justice sociale et, enfin, levier pour promouvoir le développement économique. Mais, le rôle névralgique de l'impôt au Maroc reste à la primauté budgétaire, autour de laquelle, toutes les grandes réformes qu'a connues le Maroc et menées depuis l'ère coloniale, ont tourné, de la grande réforme du Maroc contemporain de la loi cadre de 1984 aux politiques prônées par les Assises fiscales nationales tenues respectivement en 1999 et 2013. Cependant, comme « *la fiscalité doit être comprise d'abord comme un fait politique et social, en somme et selon la belle expression de G .Vedel, comme une chose de l'homme* »[24], la fiscalité dérogatoire n'est pas un fait fortuit, mais elle constitue plutôt le résultat d'une politique interventionniste optant pour la mise en place des choix économiques et sociaux déterminés. Ainsi, parallèlement à sa fonction initiale qui consiste à drainer des ressources pour financer les services publics, l'Etat s'implique, fortement, dans la sphère économique afin de réguler la croissance et réduire la disparité des revenus. Loin d'être une simple

[22] G. ORSONI, « *L'interventionnisme fiscal* », Ed. PUF, 1995, p. 12.
[23] La définition la plus classique de l'impôt et la plus connue est celle qu'a esquissée Gaston Jèse dans son cours de finances publiques d'autant que celle-ci fût largement adaptée par la doctrine par la suite *: « l'impôt est une prestation de valeur pécuniaires, requise des particuliers et par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques* », M. BOUVIER, *« Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt »,* Ed. LGDJ, 2012, p. 24.
[24] M. BOUVIER, « *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* », *op. cit*., p. 13.

« *construction abstraite, ni même un amoncellement de règles et techniques comptables, juridiques ou financières* »[25], la fiscalité est avant tout l'émanation d'un projet de société. « *Un système fiscal reflète une vision politique et se bâtit sur des principes d'équité sociale et d'efficacité économique* »[26].

L'impôt est souvent présenté comme un instrument d'intervention de politique publique adapté aux évlolutions économiques et sociales du pays. « *Né pour remplir des objectifs budgétaires, l'impôt se double immédiatement d'enjeux politiques, économiques et/ ou sociaux* »[27]. Pour atteindre cet objectif extrabudgétaire, le gouvernement fait appel à son système fiscal comme alternative de subvention pour l'accomplissement de ses programmes de promotion économique, sociale ou autres. Il permet de soutenir le développement économique, d'encourager l'épargne en vue de la retraite, de protéger les ménages à faible revenu ou d'aider financièrement les familles, galvaniser l'export, soutenir le pouvoir d'achat, relancer la croissance et l'emploi. Ainsi, des contribuables personnes physiques ou morales (sociétés), tout en déclarant respectivement leur revenu ou bénéfice, peuvent se prévaloir, ce faisant, du droit de bénéficier de certaines exonérations ou déductions, afin de pouvoir payer moins d'impôts. Ces avantages fiscaux sont, en fait, la résultante d'une volonté avérée des pouvoirs publics instituée exclusivement pour des raisons incitatives et extrabudgétaires. Ces mesures incitatives qui prennent la forme d'exclusion d'éléments normalement compris dans le revenu imposable selon la règle de droit en vigueur, reçoivent l'appellation générique de « *dépenses fiscales* ».

Ainsi, on en arrive à accorder un traitement privilégié à une catégorie de contribuables pour diverses raisons, ou à un secteur d'activité pour le faire sortir du marasme ou atténuer les effets de la concurrence. Ce traitement privilégié à l'égard de certains contribuables entraîne inéluctablement une perte de recettes par rapport à ce que le gouvernement aurait pu collecter comme produits d'impôts sans elles, on les appelle justement à ce titre des dépenses fiscales, car une dépense fiscale, une fois accordée, entraîne, pour le trésor, une recette moindre qui est le résultat d'octroi d'avantages fiscaux. « *Se substituant aux dépenses directes, l'objectif principal des dépenses fiscales est donc de soutenir et d'encourager un certain nombre de secteurs d'activités ou des*

[25] M. BENMOUSSA, *« Le sanctuaire des dépenses fiscales »*, Les Echos, n° 1072, du 28 février au 2 mars.
[26] *Ibid.*
[27] K. WEINDENFELD, *« A l'ombre des niches fiscales »*, Ed. Economica, 2011, p. 5.

catégories de contribuables prédéfinies. Les dépenses fiscales peuvent donc impacter significativement le budget de l'Etat »[28].

En fait, à quoi rime cette notion hybride, composée de deux conceptions antinomiques : dépense et fiscale ? Et quelle est, donc, la raison de leur existence au sein d'un dispositif censé collecter des ressources, mais pas de les dépenser ?

De prime abord, l'expression dépense fiscale peut paraître incorrecte puisque les mesures fiscales préférentielles ne constituent pas véritablement une dépense publique au sens réel du terme. « *Le concept de dépense fiscale vise plutôt la reconnaissance des mesures fiscales préférentielles octroyées par l'Etat dans le but de prendre en compte certaines situations ou de promouvoir certaines actions dont il découle un manque à gagner sur le plan des recettes. C'est ce manque à gagner qui est assimilé à une dépense* »[29]. Pour le Conseil des impôts français, la dépense fiscale est la contradiction de deux expressions de finances publiques, elle apparaît comme le symétrique de l'expression « *dépenses budgétaires* » et comme le négatif de l'expression « *recettes fiscales* »[30]. Apparemment, « *la matière fiscale n'est pas avare en paradoxes, il suffit pour s'en convaincre d'évoquer la critique du poids des prélèvements obligatoires associée (on y voit habituellement prolongement naturel) à celle, plus générale de l'interventionnisme de la puissance publique* »[31].

Les dépenses fiscales, tout le monde en parle ! Plusieurs voix s'élèvent pour réprouver leur prolifération incontrôlée. Les critiques vis-à-vis du système fiscal abondent, mais les plus cotées à la Bourse de l'anathème concernent les dépenses fiscales. A peine évoque-t-on la réforme fiscale que cette source de défiance que sont les dépenses fiscales est montrée du doigt ! En effet, le dénigrement à l'égard des dépenses fiscales ne cesse de croître et les discours de dénonciation de leur prolifération et leurs effets négatifs sur les finances publiques sont légion. Au point de relever du consensus, on ne trouve quasiment plus aucune voix plaidant pour leur maintien dans un système fiscal censé optimiser la collecte de l'impôt et non l'évaporation de son produit. C'est ainsi que la sentence tombe, sans aucun bénéfice accordé au doute : la nocivité des mesures dérogatoires n'est plus à démontrer.

[28] DGI, « R*apport sur les dépenses fiscales marocaines relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2019 »,* p. 1.
[29] L. GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », Ed. Economica, 2006, p. 2.
[30] CONSEIL FRANÇAIS DES IMPOTS, « *Rapport au Président de la République* », 1979, p. 109.
[31] G. ORSONI, « *L'interventionnisme fiscal* », *op.cit*., p. 13.

Ces dernières seraient responsables de tous les problèmes qui minent la fiscalité marocaine[32]. Elles saperaient la trinité fondamentale de tout système fiscal moderne : l'efficacité, l'équité et la neutralité. Toute réforme fiscale envisagée serait, ainsi, vouée à l'échec, si elle ne s'attaquait pas, frontalement, aux niches fiscales qui parasitent le système d'imposition. Elles ne seraient bonnes à rien, et leurs failles seraient nombreuses. Pour cette raison, leur bannissement constituerait une urgence, et leurs défauts exigeraient de s'y attaquer, d'autant plus que les caisses de l'Etat sont structurellement en peine de financement depuis des années. La suppression de ces mesures d'exception serait donc une bouffée d'oxygène budgétaire en ces périodes de vaches maigres : « *la faute en revient aux quelques (418) mécanismes dérogatoires qui mitent notre fiscalité et amputent les ressources budgétaires de plus de (33* 421 MDH*) soit environ un quart des recettes fiscales nettes, la moitié du déficit public et un peu plus que le produit de l'impôt sur le revenu. Pour souligner l'injustice d'une fiscalité qui épargne souvent les plus aisés et frappe parfois durement les classes moyennes, l'usage par les premiers de réductions et abattements d'impôt en tous genre est incriminé. L'affaire est donc entendue, les niches fiscales sont responsables des failles du système fiscal comme du creusement du déficit public »*[33]. De plus, chaque année, la courbe des dépenses fiscales, déjà très élevée, prend de la hauteur, ainsi « *le montant des dépenses fiscales évaluées en 2017 s'élève à 33 421 MDH contre 32 423 MDH en 2016, soit une hausse de 3,1%. La part des dépenses fiscales dans les recettes fiscales représente 15,0% en 2017 contre 15,5% en 2016* »[34]. Le poids des dépenses fiscales dans les finances publiques est donc devenu très élevé avec un rythme de progression exponentiel qui ne cesse d'aggraver la dérive des finances publiques et, ce, en l'absence d'un cadre contraignant lui interdisant de contourner la norme d'évolution réservée aux dépenses budgétaires.

Le deuxième terrain fertile des critiques à l'égard des dépenses fiscales concerne le principe de l'équité sociale. Les dépenses fiscales introduisent l'inégalité entre les riches et les pauvres et portent préjudice aux fondements de l'impôt sur le revenu, alors qu'elles sont le seul dispositif distributif du système fiscal marocain. D'ailleurs, « *la dépense fiscale reste rarement utilisée pour alléger la charge des contribuables les moins aisés. Bien souvent, les niches fiscales sont attachées à des comportements volontaires (procéder à*

[32] K. WEINDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit*., p. 1.
[33] *Ibid,* p. 1.
[34] Une tendance haussière à peine altérée en 2018 par la mise en place d'un nouveau référentiel des dépenses fiscales, appelé aussi référentiel cible.

telle ou telle dépense, investir de telle ou telle manière, céder tel ou tel actif du portefeuille…) qui ne sont à la portée que des plus riches ou des plus grosses entreprises.

A cet égard, la magie des niches la plus médiatisée est celle qui permet à un ménage aisé de faire disparaître (ou presque) sa cotisation d'impôt sur le revenu aux contribuables les plus fortunés pour une optimisation fiscale à grande échelle »[35].

Une autre critique, et non des moindres, est celle concernant l'efficacité des dépenses fiscales. *A priori,* les gouvernements font appel aux dépenses fiscales dans le but d'atteindre des objectifs économiques et sociaux. Mais *quid* de leur efficacité ? Dans cette optique, les dépenses fiscales sont toujours hypothétiques voire contre-productives, tant que les questions concernant leurs effets de retour demeurent difficiles à mesurer, et que les objectifs qui leur ont été assignés, sont rarement réalisés. En somme, avec un manque à gagner considérable pour le trésor et en absence d'un pilotage contraignant, les dépenses fiscales continuent à aggraver le déficit budgétaire avec des objectifs économiques et sociaux d'une efficacité incertaine, une équité fiscale bafouée, le tout adossé à une complexité et une insécurité juridique avérées.

Le réquisitoire est, certes, impressionnant, mais l'argumentation qui le sous-tend, l'est beaucoup moins. Identifier un suspect[36] et le mettre en examen est fortement recommandé, mais le clouer au pilori, arbitrairement, sans lui assurer un procès équitable, est d'une énorme absurdité qui porte atteinte à tout l'édifice juridique et fiscal. Evidemment, il ne s'agit pas de défendre ici le diable que serait l'outil de la dépense fiscale, encore moins de rejeter en bloc l'argumentaire avancé par les différents détracteurs. Cependant, animé par le seul souci de rigueur académique, il nous importe ici de faire valoir la cohérence des modèles éprouvés en matière de progressisme fiscal, au-delà des idées préconçues, et de prétendre ainsi à la rigueur scientifique. En effet, il est impératif d'aborder la notion de dépense fiscale sans préjugé ni *a priori*.

Certes, le système des dépenses fiscales n'est pas exempt de reproches et les promesses de retombées positives pour l'économie ne sont pas à prendre pour argent comptant. Le système nécessite, en effet, d'être analysé dans son ensemble afin de pouvoir émettre, en définitive, un jugement objectif corroboré par une rigoureuse étude d'impact. En effet, prétendre rejeter l'ensemble des dépenses fiscales sans qu'elles aient

[35] K. WEIDENFELD, « *Les niches fiscales, un instrument ambigu* », Revue Projet, 2014/4 n° 341, p. 1.
[36] K. WEINDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit.*, p. 1.

fait l'objet d'une réflexion sur le rôle de l'impôt comme instrument d'intervention publique pour la mise en place de la stratégie de développement économique et social prônée par le gouvernement, revient à remettre en cause l'essence même de l'impôt.

En effet, l'existence de la mesure dérogatoire dans le système fiscal marocain n'est pas un phénomène fortuit, mais plutôt le résultat d'une politique interventionniste optant pour la mise en place des choix économiques et sociaux déterminés. Ainsi, parallèlement à sa fonction initiale qui consiste à drainer des ressources pour financer les services publics, l'Etat s'implique fortement dans la sphère économique, afin de réguler la croissance et réduire la disparité des revenus.

Certes, le système en place s'est caractérisé, ces dernières années, par une multiplication des régimes dérogatoires. Mais vouloir les supprimer, gratuitement et sans discernement aucun, c'est vouloir remettre en cause le rôle attribué à l'impôt depuis des lustres, celui d'un instrument d'intervention privilégié des pouvoirs publics dans divers domaines, visant à la fois la régulation de l'économie et la redistribution de la richesse. En définitive, le système fiscal mis en place est conçu est assigné de multiples fonctions. Préconiser le bannissement de toutes les mesures préférentielles du système fiscal marocain serait, donc, une vaine surenchère.

Le droit fiscal marocain se caractérise par une multitude de mesures préférentielles favorables à certaines activités économiques, sociales et culturelles. La neutralité de l'impôt tant galvaudée n'est plus de mise[37]. Certes, la composante financière demeure omniprésente pour couvrir des charges publiques de plus en plus difficiles à maîtriser. Mais concomitamment, le décideur public s'est trouvé acculé, pour des raisons stratégiques, à adopter des régimes dérogatoires prétendant, ainsi, faire d'une pierre deux coups : d'une part, assurer des ressources suffisantes par les prélèvements obligatoires, d'autre part, intervenir par le même procédé fiscal dans les domaines économiques et sociaux. Donc, le recours à l'impôt se fait, à ce titre, au détriment de son rôle classique de générateur de ressources. Autrement dit, ce renoncement présente, à coup sûr, un

[37] Quels sont les objectifs de l'impôt ? La croissance des prélèvements fiscaux entraînant des répercussions économiques, les partisans de la neutralité fiscale ont, aujourd'hui, assoupli leur doctrine. Sans nier les incidences économiques de l'impôt, ils ne préconisent plus qu'une neutralité active : l'impôt doit être « *neutre par rapport aux moyens de production* » selon le professeur Lauré. Ici, il est admis que l'impôt peut exercer une influence économique mais il faut éviter qu'il provoque des distorsions au sein de l'appareil économique. Ainsi le mécanisme des impôts cumulatifs sur le chiffre d'affaires, qui favorisait les entreprises intégrées verticalement par rapport aux entreprises intégrées horizontalement et s'affranchissait des considérations de productivité, était-il condamné pour les distorsions fiscales provoquées. Aussi Lauré dénonce-t-il le « *mirage interventionniste* » : « *La fiscalité est une chirurgie non pas du corps mais du portefeuille. Or on ne dirige pas avec un bistouri : on tranche* ». Cependant, l'objectif financier pour être essentiel n'est plus un objectif exclusif.

manque à gagner pour le Trésor. Et c'est précisément ce manque qu'on qualifie, conventionnellement, de dépenses fiscales.

Les dépenses fiscales sont généralement présentées comme des pertes de recettes directes, résultant de l'application des dispositions dérogatoires par rapport aux normes fiscales de référence. Pour des raisons économiques ou de justice sociale, le législateur fait appel à des mesures préférentielles, afin d'atténuer la charge fiscale au profit de certaines catégories de contribuables ou pour encourager certaines activités. Ces mesures dérogatoires ont, en définitive, un enjeu budgétaire important et constituent, inéluctablement, un manque à gagner pour l'Etat dont l'effet est similaire à celui des dépenses publiques. C'est à ce titre qu'elles sont désignées sous le vocable de dépenses fiscales, prenant des formes diverses. Elles peuvent intervenir au niveau de l'assiette fiscale, par l'introduction d'exonérations totales ou partielles, de déductions, d'abattements, de provisions en franchise d'impôts, au niveau du taux par l'application des taux d'imposition réduits à une catégorie de contribuables ou transactions imposables, ou encore au niveau du paiement par le report d'impôts, de taxations différées et d'amortissements dégressifs.

Comme il a été mentionné auparavant, la critique des dépenses fiscales n'a pas pu remettre en cause leur utilité. Si elles sont là, c'est parce que leur légitimité n'est plus à démontrer et surtout parce qu'elles constituent l'instrument de prédilection de toute politique interventionniste entreprise par les pouvoirs publics. Elles continuent à exister contre vents et marées pour continuer leur bonhomme de chemin tracé *a posteriori*, dans l'optique d'accompagner les décideurs dans leur action de développement économique et social.

A ce titre, les dépenses fiscales ont pu s'imposer là où les dépenses budgétaires ont échoué et ce pour diverses raisons. En ces temps de crise, les programmes d'aides directes sont en phase d'essoufflement en raison de manque de moyens financiers. Pour pallier ce manque, les mesures fiscales dérogatoires surgissent comme un moyen de substitution à leurs analogues budgétaires par le biais de réductions ou exonérations d'impôts chapeautées par une structure administrative mise en place, en l'occurrence la Direction Générale des Impôts, d'autant plus que l'entité existante est en possession d'informations nécessaires servant de toile de fond pour l'octroi d'avantages fiscaux, alors qu'une nouvelle entité dépensière, après sa création ,aurait besoin de tout un arsenal de documents et de moyens matériels pour pouvoir procéder aux subventions directes

générant, ainsi, un coût supplémentaire. De plus, octroyer des aides, par le biais du dispositif fiscal, contribue à la limitation des tentatives de fraude et de mystification de la réalité des situations matérielles et, ce, grâce au nombre d'informations que la Direction des impôts possède grâce à son rôle primordial de collecteur d'impôts. A cet effet, la déclaration fiscale peut constituer une base susceptible de fournir les données facilitant l'octroi de l'avantage fiscal en toute connaissance de cause.

A contrario, une entité nouvelle, de surcroît dépensière, aurait trouvé des difficultés énormes pour statuer sur les dossiers présentés et se prononcer, *de facto*, sur les personnes éligibles aux subventions directes.

Au-delà de leur caractère fiscal, les mesures dérogatoires constituent un enjeu budgétaire important, difficile à cerner. Pour pouvoir les contrôler, un dispositif a été mis en place tendant à la fois à quantifier leur coût et délimiter leur objet, en l'occurrence le rapport des dépenses fiscales annexé à la loi de finances de chaque année. Ainsi, l'anarchie n'est plus de mise ni permise, et chaque dépense légiférée doit, impérativement, être passée au peigne fin pour bien définir son coût et spécifier son objectif.

Cependant, force est de constater que, en dépit des efforts accomplis dans ce domaine, la recension opérée n'a pas abouti à un cadrage ciblé des dépenses fiscales, en vue de dégager une évaluation pertinente des mesures préférentielles nichant au sein du système fiscal marocain. Et comme la perfection n'est pas de ce monde et sans vouloir dénigrer le louable travail accompli depuis l'année 2006, indubitablement, la notion de dépense fiscale a besoin d'être affinée encore pour plus de lisibilité et d'intelligibilité, ce afin d'éclairer nos décideurs dans leurs choix et assurer, *in fine*, une gestion rationnelle de la chose publique dans un monde où l'improvisation n'est plus de mise.

L'utilité des dépenses fiscales peine encore à faire l'unanimité pour diverses raisons liées tant au concept de dépenses fiscales lui-même qu'à sa définition. Ne sont, en fait, qualifiées de dépenses fiscales que les dispositions fiscales qui s'écartent d'une législation de base ou de référence qui regroupe les régimes fondamentaux des différents impôts, souvent désignés sous le vocable de droit commun. Pour faire le distinguo entre les principes généraux et une dépense fiscale, il est supposé de se référer à la législation de base à laquelle cette dépense dérogerait. Mais l'intangibilité et la malléabilité de la définition de régime de référence ne facilitent guère ce discernement.

Ainsi, le fait de catégoriser une disposition parmi les mesures dérogatoires d'un système fiscal par référence à une norme n'est guère une sinécure. Ne faut-il pas définir d'abord la notion de la norme pour pouvoir cerner ensuite les contours de la dépense fiscale ? Il importe de signaler à ce titre, que tous les essais tendant à définir la dépense fiscale se retrouvent, inéluctablement, contraints à chercher une définition du concept de la norme[38].

C'est afin d'apporter une pierre à l'édifice, autant que faire se peut, et de participer à la réflexion menée ces dernières années par les pouvoirs publics sur les pistes à explorer pour asseoir un système fiscal marocain à la fois efficace, performant et équitable, que notre contribution s'est assignée comme objectif. Cette réflexion s'est intensifiée ces dernières années avec la tenue au Maroc de deux Assises nationales sur la fiscalité, respectivement en 2013 et en 2019. Le fait marquant dans cet engouement pour la chose fiscale est l'engagement solennel de l'exécutif qui se veut, également, démiurge de cette grande réforme fiscale, relative notamment à la question des dépenses fiscales suite aux recommandations formulées par les Assises fiscales de 2013 et la Cour des Comptes.

Ce moment où le concept des dépenses fiscales est sous les feux de l'actualité est indubitablement propice à le clarifier afin de lui rendre sa légitimité historique perdue et le différencier, *in fine* des notions voisines, car chaque dispositif se distingue par des objectifs, un référentiel et des spécificités intrinsèques.

La présente recherche s'est fixée un double objectif visant, d'une part, à contribuer à l'élaboration d'une esquisse de définition de la dépense fiscale[39] voire d'une théorie aujourd'hui inexistante dans la littérature fiscale marocaine, le code général des impôts ou la doctrine administrative n'ayant jamais pris la peine de donner une définition claire et concise de cette notion, le second objectif est, d'autre part, de participer, autant que faire se peut, à une réforme tant souhaitée par les pouvoirs publics et dont le point névralgique est la rationalisation du coût des dispositions dérogatoires. Ces dernières commencent à

[38] En France, il a été question de préconiser à cet effet quelques critères servant de fil conducteur pour qu'une disposition soit qualifiée d'une norme : l'ancienneté de la mesure: des dispositions prennent la carrure d'une norme après l'écoulement de tant d'années d'application. « *C'est avec l'âge qu'on devient sage* ». Le caractère général: chaque fois que la disposition en question touche une grande majorité de contribuables, elle peut être considérée comme une norme et inversement lorsque l'avantage concerne uniquement une minorité de contribuables, ladite disposition est qualifiée de dépense fiscale. Le caractère incitatif de la mesure : si l'on admet que la norme est la neutralité de la structure fiscale, toute mesure incitative est qualifiée de dépense fiscale.

[39] Absence de définition légale de la notion de dépenses fiscales aussi bien dans le code général des impôts que dans la revue doctrinale locale.

constituer un goulet d'étranglement pour le système fiscal marocain et un facteur majeur de creusement du déficit public.

Pour ce faire, notre contribution a cherché, en premier lieu, à fournir les éléments nécessaires permettant la clarification d'un concept entaché d'un flou juridique, puis à répondre à une série de questions restées en suspens, malgré la multitude d'analyses et d'études qui ont été consacrées au sujet, afin d'y apporter les réponses adéquates. Nous nous sommes, donc, livrés à une étude méthodologique visant à mettre à profit le maximum de la littérature s'intéressant à l'univers nébuleux des dépenses fiscales, si réduite soit-elle, mais cependant précieuse sur le plan théorique, le passage en revue de la doctrine française nous a été une inestimable source d'inspiration, afin de pouvoir proposer un modèle de pilotage similaire et diversifié des dépenses fiscales marocaines. « *Trop longtemps appréhendées de façon superficielle, les niches fiscales sont, désormais, concernées par un processus de rationalisation qui revêt logiquement deux dimensions. Les dépenses fiscales peuvent faire l'objet non seulement d'un encadrement quantitatif destiné à s'assurer de leur nécessité et pouvant inciter les pouvoirs publics à éliminer les moins performantes* »[40].

La littérature doctrinale française[41] sur la thématique débattue se répartit entre deux blocs majeurs. Le premier s'intéresse, spécifiquement, au concept de dépense fiscale lui-même, avec l'idée principale de tirer des leçons des études théoriques et des expériences gouvernementales pour cerner les différentes problématiques entourant ce concept, afin de contribuer à clarifier la notion de dépenses fiscales par rapport à certaines conceptions voisines et s'approcher des méthodologies usuellement appliquées par d'autres Etats et recommandées par d'éminents académiciens. Le second bloc s'intéresse à la dimension budgétaire des dépenses fiscales. Partant du constat que le phénomène des dépenses fiscales se développe d'une manière spectaculaire, en contribuant davantage au creusement du déficit public, et porte atteinte aux principes directeurs d'une

[40] F. BARQUE, *« La rationalisation du coût des dépenses fiscales ou la difficile appréhension de l'interventionnisme fiscal par le droit budgétaire »*, Revue de droit fiscal n° 40, octobre 2010, p. 2.

[41] Le conseil des impôts avait consacré en 2003 un rapport à la fiscalité dérogatoire. Cette étude soulignait le poids budgétaire représenté par les dépenses fiscales, leur complexité ainsi que leur efficacité incertaine et proposait un réexamen d'ensemble des dérogations fiscales. Elle était centrée sur les dispositifs dérogatoires fiscaux. Des rapports plus récents du Conseil des prélèvements obligatoires, relatifs aux prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée (octobre 2009) et aux prélèvements obligatoires des indépendants (mars 2008) ont abordé certains aspects du sujet. Ils ont analysé, respectivement, l'efficacité des dispositifs dérogatoires au regard des objectifs d'attractivité du territoire et de compétitivité des entreprises, et les mesures dérogatoires fiscales et sociales dont bénéficient les indépendants. Le Parlement est également intervenu, à plusieurs reprises, sur la question des dépenses fiscales et niches sociales au cours des dernières années, mettant l'accent sur la nécessité d'une maîtrise budgétaire de ces dispositifs dérogatoires. Enfin, la loi du 9 février 2009 de programmation des finances publiques pour les années 2009 à 2012 a prévu une évaluation systématique du coût et de l'efficacité des dépenses fiscales et des niches sociales, au plus tard le 30 juin 2011.

fiscalité efficace, les gouvernements ne pouvaient rester passifs, alors que les choses ont pris des tournures préoccupantes, d'où la nécessité impérieuse d'imposer, aux fins de rationalisation du coût des dépenses fiscales, un cadre contraignant et un suivi rigoureux par l'application des règles de bonne gouvernance à l'image de celles réservées aux dépenses budgétaires.

C'est, donc, autour de ces deux blocs de réflexions que notre étude s'est adossée, afin de pouvoir disposer d'outils d'analyse et de décryptage propres à répondre à la problématique binaire objet de ce travail de recherche : les dépenses fiscales et la rationalisation du système des incitations au Maroc.

Mais, en quoi consiste donc cette rationalité des dépenses fiscales prônée lors des Assises sur la fiscalité ? A l'instar de tous les instruments de politique publique, les dépenses fiscales doivent faire l'objet d'une évaluation pointue, afin de permettre de faire le tri parmi des options politiques pour fixer le choix sur la plus efficace et la plus efficiente. C'est dans cette perspective qu'il convient impérativement de s'employer à élaborer une feuille de route dédiée exclusivement à une gestion novatrice et pérenne des dépenses fiscales. En principe, chaque mesure incitative devrait être jaugée selon le degré de ses avantages et inconvénients respectifs, mais aussi en fonction de son coût pour le Trésor. Une revue analytique systématique de l'ensemble du dispositif dérogatoire d'un système d'imposition permet d'établir une approche évaluative visant de déterminer la relation causale entre la dépense fiscale et l'objectif qui lui a été assigné en amont, et d'en évaluer les résultats réalisés avec un moindre coût possible.

En somme, si le Maroc a choisi de publier chaque année un rapport sur les dépenses fiscales, c'est qu'il a décidé de doter sa politique fiscale de la règle de transparence et de bonne gouvernance. Depuis 2005, le dispositif dérogatoire fiscal est répertorié et, bon an mal an, évalué, mais la voie de la rationalisation ne peut s'interrompre à mi-chemin.

Un autre aspect de cette rationalité préconisée du système incitatif est celui permettant une catégorisation des dépenses fiscales, selon la politique publique escomptée. De cette manière, les pouvoirs publics seront en mesure de quantifier l'enjeu budgétaire des mesures incitatives que leur système fiscal est capable de fournir.

Mais concrètement, comment peut-on mesurer le degré de réalisation de la recommandation portant sur la rationalisation des dépenses fiscales préconisée lors des travaux des Assises de 2013 ?

A cet égard, cette étude a pour objectif principal l'approche analytique d'une recommandation phare issue des Assises nationales sur la fiscalité tenues les 29 et 30 Avril 2013 à Skhirat portant sur la rationalisation du système des incitations fiscales et préconisant « *une réduction progressive des distorsions concurrentielles induites par la multiplicité des dépenses fiscales et des exonérations dont bénéficient certains secteurs* »[42].

Dans ce cadre, un équilibre entre la neutralité du système fiscal et le soutien aux ménages et aux entreprises doit être instauré, et ce à travers la rationalisation du système des exonérations et des dépenses fiscales, avec une toile de fond permettant « *d'avoir une vision claire et de se doter d'un cadre global et cohérent qui prenne en considération l'impact économique et social des dépenses fiscales, leur évaluation, leur importance stratégique pour le développement, leur sensibilité, les distorsions économiques qu'elles peuvent créer entre les différents secteurs et activités économiques, tout en veillant à ce qu'elles ne présentent pas un double emploi avec d'autres formes d'aides publiques »*[43].

Quel a été le sort réservé à cette recommandation, progressiste dans son principe, mais problématique dans sa mise en œuvre ? Comment le système fiscal marocain l'a-t-il appréhendée ? Quel processus de suivi propre à sa mise en œuvre a-t-il été prévu ? Nous veillerons, afin de répondre à ces questions, à ne pas perdre de vue cette délimitation du champ de notre revue analytique qui consiste à cerner le degré de mise en œuvre de cette recommandation majeure préconisant la rationalisation des dépenses fiscales. Pour y parvenir, notre étude se limitera logiquement à retracer l'évolution des mesures incitatives contenues dans les cinq dernières lois de finances qui se sont succédées depuis la tenue des Assises nationales de la fiscalité de 2013 et vérifier si, « *sur la trajectoire de son évolution, le système fiscal marocain a bien réagi, sur les plans législatif et organisationnel, en prenant en charge un nombre élevé des idées des Assises* »[44].

[42] DGI, « *Synthèse des propositions issues des Assises nationales sur la fiscalité »,* tenues le 29 et 30 avril 2013 à Skhirat, p. *2.*
[43] *Ibid.*
[44] M. EL OMARI ALOUI, « *Les Assises fiscales au Maroc, pour un pilotage durable* », Revue d'Evaluation et d'Anticipation des Politiques Publiques, n°3, 2017, p. 1.

Le constat peut être brièvement annoncé dès cette introduction, avant d'être détaillé dans nos développements : force est de constater qu'en dépit des évaluations effectuées et des recommandations énoncées, et même si un effort louable a été déployé durant la période 2013-2017, les pouvoirs publics ne se sont guère énormément émus de l'impératif de rationalisation des dépenses fiscales et aucune réforme majeure n'a été entreprise à cet effet. Apparemment, les dépenses fiscales ont la peau dure et pour leur dicter la rationalisation requise, il a fallu attendre les troisièmes Assises de 2019, afin que soit prêchée la même exigence de rationalité[45] pour laquelle il faudra attendre encore, pour en connaitre les résultats.

Notre contribution se propose, donc, de mettre en exergue l'origine historique et politique des niches fiscales, pour identifier ensuite les raisons de leur prolifération et proposer des alternatives susceptibles de stopper cette envolée qui remet en cause les grands principes constitutionnels régissant la fiscalité. Pour ce faire, elle s'attachera, en premier lieu, à fournir les éléments nécessaires permettant la clarification d'un concept entaché de flou juridique pour tenter à répondre à une série de questions restées encore sans réponses adéquates dans la littérature fiscale marocaine.

Notre démarche aura, ainsi, une double préoccupation dont l'exposé sera articulé en deux parties.

La première sera consacrée à une mise en perspective de la place du concept de dépenses fiscales dans le système marocain des incitations fiscales depuis l'Indépendance. La politique marocaine des dépenses fiscales a, en effet, une histoire. Cette dernière a commencé, comme nous le montrerons, à la veille de l'Indépendance par la politique des premiers codes d'investissement. Cette histoire est celle d'une politique incitative voulant faire du développement économique et social un levier incontournable dans la construction d'un Maroc moderne et prospère. « *A travers le monde, la fiscalité est considérée à la fois comme une importante source de financement pour les Etats et un tremplin pour encourager les investissements intérieurs et étrangers. Au Maroc, elle*

[45] Les recommandations de la troisième édition des Assises nationales sur la fiscalité tenue à Skhirat le 03 et 04 mai 2019 ont réservé l'une de leurs recommandations à la rationalisation des incitations fiscales selon les démarches suivantes : évaluer l'ensemble des incitations fiscales en vue de supprimer celles n'ayant pas donné les effets escomptés, définir un cadre normatif fixant les conditions d'octroi des incitations fiscales et leur encadrement, mettre en place un dispositif institutionnel d'évaluation des impacts socio-économiques des incitations fiscales, privilégier le soutien par le biais de l'appui budgétaire et instituer des mesures pour le développement des secteurs culturels et associatifs.

permet de couvrir une part importante du besoin de financement de l'économie »[46], même si d'aucuns estiment que *la réforme fiscale* « *apparaît de plus en plus comme l'Arlésienne de la politique publique. Presque toujours évoquée comme nécessité, l'action dans ce domaine se fait attendre mais l'absence de réforme d'envergure de la fiscalité ne fait heureusement pas que traduire une sclérose de la société et un refus des remises en cause et des transformations. Les réformes fiscales constituent des chocs sur les hommes et sur les économies, elles remettent en cause la pertinence de décisions prises dans le passé sans tenir compte des règles nouvelles qu'elles introduisent, et constituent ainsi une source d'instabilité néfaste. Il vaut donc mieux qu'elles soient les plus rares possible, et qu'elles ne soient mises en œuvre que lorsque le système en vigueur est jugé par trop insatisfaisant* »[47].

Le gouvernement marocain a toujours annoncé une politique publique dont le seul mot d'ordre est l'équilibre budgétaire des finances publiques par le truchement d'une mobilisation optimale des recettes fiscales. A rebours de cette volonté, ces mêmes acteurs politiques, aussi paradoxal que cela puisse paraître, n'hésitent guère à plaider en faveur d'une politique fiscale très généreuse, ne se privant pas d'octroyer, à dessein, une multitude de cadeaux fiscaux sous forme de dépenses fiscales, ce qui semble à la fois antinomique et problématique à bien des égards.

Les dépenses fiscales sont-elles, cependant, contraires aux principes d'une fiscalité optimale ? Les divers gouvernements qui se sont succédés au pouvoir jusqu'à maintenant, se sont toujours trouvés contraints de mobiliser des ressources suffisantes pour financer des services publics de plus en plus coûteux, et, en concomitance, ont été souvent tenus de ne pas affaiblir le capital et l'investissement sans lesquels tout discours autour de la relance économique serait du non-sens. Deux politiques donc, semblant diamétralement opposées, ont pourtant cohabité en symbiose depuis des décennies, de quoi fournir matière à réflexion et conférer au présent travail de recherche un intérêt particulier à plus d'un titre afin de décoder l'enjeu réel de cette politique et tenter de démontrer, autant que faire se peut, que ce paradoxe ne soit pas aussi évident puisqu'il s'agirait en fait des deux faces d'une même pièce. « *De toute évidence, les besoins en ressources budgétaires, d'une part, et la nécessité d'engager des actions pour soutenir la croissance économique*

[46] L.-M. ELHARRANE, « *La réforme fiscale au Maroc* », Revue Espace Géographique et Société Marocaine, n° 14, 2016, p. 87- 99.
[47] D. MAILLARD, « *Réforme fiscale : idées fraiches pour vieux débat* », Ed. Commentaire, n°71, 1995, p. 611- 617. Disponible en ligne à l'adresse : https://www.cairn.inforevue-commentaire-1995-3-page-611.htm.

et consolider la cohésion sociale, d'autre part, constituent, pour le Maroc comme pour la majorité des pays, les défis majeurs du présent et de l'avenir »[48].

Même dans la ligne réformatrice de sa politique fiscale, le Maroc, en effet, se veut respecter, prioritairement, l'incontournable principe imposant de ne jamais « *déstabiliser le cadre macroéconomique, car en cas de crises, les dépenses sociales sont les premières à faire l'objet de coupes budgétaires, ce qui pose encore une fois les problèmes d'iniquité et d'inégalités et les aggrave à l'endroit de larges franges de la société. De plus, la qualité de la dépense publique est la première source de légitimation des recettes fiscales auprès des contribuables »*[49]. Une mobilisation optimale et constante des ressources fiscales doit s'imposer donc, de sorte à sauvegarder le sacro-saint équilibre budgétaire des finances publiques, comme nous le montrerons. Cette constante budgétaire de l'impôt a, toujours, été au Maroc en butte à maintes contraintes économiques, financières et, depuis des années, les dépenses fiscales sont souvent pointées du doigt comme les premières responsables de la situation précaire des finances publiques, alors que d'autres sources de déperdition de ressources fiscales ne cessent de gangrener l'assiette fiscale, sans subir autant de critiques, ainsi, entre autres, de la fraude fiscale, du secteur informel comme nous le montrerons. D'un point de vue conceptuel, il conviendra donc de les différencier d'avec ce que nous définirons comme étant des dépenses fiscales. Il conviendra également, d'un point de vue conceptuel, pour pouvoir baliser le terrain et arriver à une appréhension optimale de la notion de dépenses fiscales, de bien en cerner la signification académique, en particulier telle que présentée dans les travaux de son concepteur Stanley Surrey, puis d'établir la distinction entre cette notion et d'autres mécanismes fiscaux entraînant, généralement eux aussi, des déperditions ou baisses de ressources budgétaires, ainsi par exemple des allégements structurels ou d'autres dépenses en atténuation de recettes.

Ce n'est qu'au terme de l'appréhension globale du concept de dépenses fiscales que nous pourrons, dans une seconde partie, proposer des pistes de rationalisation du système incitatif marocain.

Si, en effet, les dépenses fiscales sont bien, selon une définition, « *des prélèvements qui renvoient à la logique générale des impôts : prélever pour financer, contrairement au sentiment général « ces dépenses fiscales » ne sont pas créées par*

[48] Z. MIMOUN, « *La politique fiscale au Maroc : enjeux et défis* », REMALD, n° 136, septembre-octobre 2017, p. 10.
[49] DGI, « *Note de cadrage des Assises nationales sur la fiscalité* », 2019, p. 2.

l'Etat pour favoriser les contribuables, mais pour inciter à investir dans un but d'intérêt général, motivant aussi pour eux-mêmes »[50], préconiser leur suppression pure et simple sans aucun argumentaire solide serait *a priori* vouloir aller trop vite en besogne et adopter une démarche totalement dépourvue de bon sens, même si « *le panorama (apparent) est éclairant : il fait apparaître une augmentation sensible du recours à la dépense fiscale, tant en terme de nombre de dépenses fiscales qu'en terme de coût agrégé de ces dépenses* »[51]. A ce titre, il ne suffira donc pas de recenser et d'évaluer les différentes dispositions dérogatoires marquant la fiscalité marocaine, ni, au-delà, de tirer la sonnette d'alarme concernant l'enjeu budgétaire, désormais considérable, d'un instrument de politique publique dont la pertinence et l'efficacité demeureraient incertaines en absence de règles contraignantes de pilotage budgétaire et de règles de bonne gouvernance. Il conviendra, au contraire, d'esquisser une compréhension des différentes problématiques inhérentes au concept de dépenses fiscales, en commençant par un décodage du dilemme existant entre son rôle incontournable comme instrument de politique publique pour des raisons économiques et sociales, et de son enjeu budgétaire qui ne cesse de s'amplifier et de contribuer au creusement du déficit budgétaire, deux problématiques qu'il faudrait tenter de réconcilier, car les dépenses fiscales sont, somme toute, des recettes fiscales auxquelles le gouvernement a décidé de renoncer, momentanément, tout en optant pour un schéma stratégique en vue de recueillir, à la longue, le rendement fiscal sacrifié en amont avec une rentabilisation conséquente de cette décision, à moyen ou long terme. Cette rentabilisation passe par une rationalisation de cet instrument fiscal que constituent les dépenses fiscales, étant généralement « *admis que des solutions toutes faites et interchangeables en matière fiscale n'existent pas et que la pratique nous enseigne qu'il n'est ni facile ni évident de réaliser, au travers de l'instrument fiscal, à un niveau identique, l'ensemble des objectifs qu'il est censé remplir. Dès lors, le défi consiste à trouver le meilleur dosage possible entre les différentes finalités, en faisant des choix réalistes et assumés. Il est clair que l'impôt intelligent qui, pour un même rendement, aurait moins d'effets nocifs sur l'économie et, particulièrement, sur l'emploi* »[52] est une vue de l'esprit. Avant de pouvoir proposer des pistes en vue d'une rationalisation optimale des dépenses fiscales, il conviendra, dans un premier temps, de procéder à une analyse détaillée et une évaluation des mesures incitatives contemporaines de notre recherche, en retraçant l'évolution des mesures incitatives contenues dans les cinq dernières lois de

[50] F. PHILIPPE, « *Les niches fiscales sont par définition des impôts* », fondation IFARP, 2011, p. 1.
[51] C. WENDLING, C. MALEPLATE, G. LION, « *La dépense fiscale en France : un enjeu crucial pour nos finances* », la revue du Trésor n°10, Octobre 2008, p. 752.
[52] Z. MIMOUN, « *La politique fiscale au Maroc : enjeux et défis* », *op. cit.*, p. 10.

finances qui se sont succédées depuis la tenue des Assises nationales de la fiscalité de 2013, pour en tirer quelques leçons.

Ces réflexions autour de la notion de dépenses fiscales suscitent un intérêt particulier à un moment où, après des Assises sur la fiscalité qui se sont succédées en d'interminables recommandations depuis quelques années, aucun résultat palpable et conséquent n'est à enregistrer, et alors que viennent de se terminer de nouvelles Assises fiscales à Skhirat, les 3 et 4 mai 2019. De plus, depuis l'avènement de la codification fiscale[53] de 2007, aucune étude universitaire, à notre connaissance, ne s'est intéressée à la thématique des dépenses fiscales et, comme la nature a horreur du vide, c'est le tissu médiatique qui a pris le relais pour dénommer, sinon taxer ce concept, à l'aide de formules parfois largement péjoratives[54]. La rationalisation des dépenses fiscales, le vœu pieux des deux dernières Assises, mérite une autre et plus profonde réflexion et une meilleure appréhension de cet instrument de politique fiscale par le droit budgétaire[55].

[53] Le code général des impôts a mis fin à la dispersion des mesures fiscales à travers une multitude de textes et prévoit que toute disposition fiscale doit être insérée dans ledit code. L'objectif étant d'assurer une meilleure visibilité dans l'approche du système fiscal national et de mettre entre les mains de l'utilisateur un outil de travail pratique, simple et méthodique.

[54] « *Niches fiscales* », « *cadeaux fiscaux* », « *privilèges fiscaux* ».

[55] Comme l'a subtilement rappelé le professeur François Barque dans un article publié dans la revue de droit fiscal n° 40 en octobre 2010, un titre résume pleinement la problématique débattue : « *la rationalisation du coût des dépenses fiscales ou la difficile appréhension de l'interventionnisme fiscal par le droit budgétaire* ».

Partie I - L'évolution du concept de dépenses fiscales dans le système incitatif marocain

Le consentement à l'impôt a rarement fait l'objet de consensus. « *Cette expression sonne comme un oxymore tant l'impôt est assimilé à la contrainte. Pourtant, le contrat social de nos sociétés est avant tout un contrat fiscal* »[56].

Or, qu'on le veuille ou non, le constat est évident : nul n'aime payer des impôts ! Au moins, nul ne le fait de son plein gré et de gaieté de cœur. Chacun trouve qu'il paye trop d'impôts par rapport à son voisin, son collègue de travail ou son confrère.

Aussi paradoxal que cela puisse paraitre, le même citoyen rétif, par principe, à l'impôt, ne se prive pas de demander à l'Etat que ses enfants aient accès aux écoles de haut niveau dotées d'un corps enseignant performant, de bénéficier d'hôpitaux bien équipés, d'une infrastructure routière de haute qualité, de transports en commun dignes de ce nom, d'une police plus proche, d'une justice efficiente et d'un système d'allocations en cas de précarité ou de maladie, et la liste n'en finit guère d'exigences que tout le monde adresse à l'Etat en termes de services publics de qualité. C'est légitime et cela se comprend aisément.

Cependant, les services publics, qu'ils soient gratuits ou non, n'en ont pas moins un coût qui croît davantage lorsque les citoyens se montrent encore plus exigeants d'efficacité. Mais « *tout cela coûte de l'argent. Et cet argent, il provient principalement des impôts. Donc, sans impôts, nous ne bénéficierions pas de ces avantages. En effet, tous ces biens et tous ces services publics assurent notre prospérité et rendent notre société agréable à vivre pour tout le monde. Cet objectif ne peut être réalisé qu'avec un impôt suffisant. Les attaques répétées de la droite contre les impôts ne sont donc pas justifiées* »[57].

Si la collecte de l'impôt est primordiale pour les finances publiques, sa bonne gestion l'est tout autant. C'est pourquoi, l'administration fiscale chargée d'assurer le circuit de la collecte de cet argent ne doit, en aucun cas, être vue comme une institution implacable, mais, plutôt, comme un maillon incontournable dans le processus de

[56] A. BARILARI, « *Le consentement à l'impôt* », Bulletin de l'Académie des sciences et lettres de Montpellier, 2018, Vol . 49, disponible sur site : http://www.ac-sciences-lettres-montpellier.fr
[57] Fédération générale du travail de Belgique (FGTB), « *Pour une fiscalité équitable* », Brochure de vulgarisation, décembre 2009, p. 7.

développement économique et social du pays. Son rôle premier est d'assurer une bonne application de la loi fiscale et, ce, afin de réaliser un impôt suffisant permettant à l'Etat de couvrir les dépenses publiques qui ne cessent de s'amplifier, eu égard aux besoins incessants de la collectivité. Ainsi, le rôle prioritaire de l'impôt est d'alimenter les caisses publiques par des fonds nécessaires au financement des charges publiques de l'Etat au profit de ses citoyens.

Mais depuis des années, les pouvoirs publics ont recouru souvent à l'impôt afin de contrecarrer les effets négatifs impactant, systématiquement, la situation des finances publiques du pays qui ne cesse de se dégrader. Pour y faire face, plusieurs réformes majeures ont été menées, dans le but de redresser une situation financière aggravée par une conjoncture internationale peu reluisante. Afin d'y parvenir, les pouvoirs publics ont engagé un vaste projet de réformes, à la fois fiscales et budgétaires, dont le point cardinal est de renforcer les marges de manœuvre permettant une stabilité budgétaire et assurant, dès lors, la soutenabilité, à moyen terme, des finances publiques.

Résultat de plusieurs réformes depuis le début du XXème siècle et qui se sont accélérées pendant les années 1980 et 1990, *« le système fiscal marocain peut aujourd'hui, dans son architecture générale, être considéré comme un système moderne, semblable à ce qui se pratique dans les pays à économie ouverte. Il n'en demeure pas moins qu'il souffre de certaines carences importantes, aussi bien dans sa pratique que dans la gestion de la relation entre l'Administration fiscale et les citoyens, ainsi que dans l'incivisme fiscal qui fait que de grands pans de l'activité et de nombreux contribuables continuent d'échapper à l'impôt* »[58].

Ainsi, comme « *toute politique soucieuse d'un développement rationnel vise, nécessairement, à agir sur une situation optimale des ressources, d'où l'importance de l'analyse des ressources potentiels. L'évaluation du potentiel fiscal au Maroc revêt une importance stratégique, en particulier, lorsqu'on examine les possibilités d'une élévation rapide du taux de croissance de l'économie. Il est, certes, impossible d'évaluer le potentiel fiscal de façon absolue, mais on pourrait avoir une idée de sa valeur relative si l'on connaissait les principaux facteurs qui la déterminent* »[59]. Comme l'a si bien rappelé, à juste titre, l'auteur de cette réflexion, l'histoire marocaine retient dans ses annales,

[58] CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL, « *Le système fiscal marocain, développement économique et cohésion sociale », op. cit.,* p. 15.
[59] A.-B. ZEMRANI, « *Fiscalité face au développement économique et social », op. cit.*, p. 225.

l'obstination des différents gouvernements à faire de la mobilisation des ressources fiscales, leur cheval de bataille capable de dynamiser la situation financière et contrecarrer l'obsessionnel déficit budgétaire et être, perpétuellement, aux aguets afin d'éviter toute dégradation éventuelle.

Le Maroc a mené une politique publique dont le seul mot d'ordre est l'équilibre budgétaire des finances publiques, par le truchement d'une mobilisation optimale des recettes fiscales. Mais cette mobilisation de ressources a, souvent, buté sur des rigidités structurelles et une inadaptation de la structure fiscale mise en place.

Conscient de l'ampleur du déficit budgétaire qui commence à prendre des allures inquiétantes, compromettant tout le projet de développement économique et social, l'ingéniosité managériale marocaine s'est attachée à la mise en place d'un système fiscal capable de trouver un équilibre entre le niveau des dépenses publiques et la croissance des recettes fiscales, c'est dire que, chaque fois que l'équilibre budgétaire est en danger, le salut ne peut venir que de l'impôt. C'est la raison pour laquelle, et malgré le jeune âge du Maroc indépendant, ce dernier compte, déjà, quatre grandes dates marquant le processus de réformes fiscales qui ne s'est jamais interrompu.

La saga des changements a encore des beaux jours devant elle avec la tenue, au cours du mois d'avril 2019, de nouvelles Assises fiscales. Mais à côté de cet engouement pour le recours à l'impôt, chaque fois que les indicateurs budgétaires virent au rouge, un paradoxe au sein de cette même démarche salvatrice est, toutefois, à signaler. Autant les pouvoirs publics penchent pour une mobilisation optimale, autant ces mêmes acteurs politiques n'hésitent guère à plaider en faveur d'une politique fiscale très généreuse par le moyen du même système de prélèvements obligatoires. Ce dernier se traduit par l'octroi, à dessein, d'avantages fiscaux appelés, conventionnellement, des dépenses fiscales, ce qui est, à notre sens, à la fois antinomique et problématique à bien des égards avec une manne de recettes fiscales non recouvrées avoisinant le montant de 34 MDH[60], de quoi laisser surpris tout responsable soucieux de la rationalisation des dépenses publiques et de la bonne gouvernance dans la gestion de la chose publique.

Pour stopper cette dérive budgétaire qui n'a cessé de compromettre la santé des finances publiques, plusieurs réformes s'imposaient comme voie de secours, toutefois, la

[60] Selon le rapport sur les dépenses fiscales annexé au projet de loi de finances pour l'année 2018, le montant des dépenses fiscales évaluées en 2017 s'élève à 33 421 MDH contre 32 423 MDH en 2016, soit une hausse de 3,1%. La part des dépenses fiscales dans les recettes fiscales représente 15% en 2017 contre 15,5% en 2016.

plus pressante est celle portant sur la politique fiscale. Pour y parvenir, les décideurs politiques ont esquissé un plan d'action étendu, dans le temps, adoptant une démarche progressive afin de se prémunir contre les tendances récalcitrantes et les poches de résistance au processus de changement.

Cette politique réformatrice a commencé au début des années 1960 par la première réforme du Maroc indépendant, suivie par celle introduite par la loi cadre 1984, considérée comme la réforme fiscale la plus progressiste et prometteuse, dans l'histoire récente du pays, celle qui a fait bouger autant de paradigmes fiscaux, devenus caducs, marquant ainsi l'éclosion d'un système fiscal marocain moderne et avant-gardiste. Mais comme l'ancienne politique de l'équilibre budgétaire a occupé, de nouveau, les devants de la scène politique marocaine dans les années 1990, il a été décidé d'amorcer une autre politique visant le renforcement de la consolidation des ressources fiscales, politique qui a été couronnée par la mise en œuvre des différentes recommandations préconisées par les Assises nationales de la fiscalité tenues en octobre 1999. Plus d'une décennie après, le système fiscal s'est trouvé, encore une fois, acculé à entreprendre une dynamique de réformes successives. Cette fois-ci, un vaste chantier de modifications a été entamé. Il a visé, en premier lieu, la simplification et la modernisation du système fiscal mis en place puis, en second lieu, la réforme de grande envergure sous le thème de « *l'équité fiscale* », un projet de loi-cadre sur la fiscalité a été conçu en vue de mettre en place un nouveau système fiscal marocain en concomitance avec la politique publique, afin d'assurer une mobilisation optimale des ressources fiscales permettant de résorber le déficit budgétaire et égaliser le niveau des dépenses publiques pour promouvoir, *in fine* le développement économique et sociale du pays.

Néanmoins, aussi paradoxal que cela puisse paraitre et pour les mêmes raisons de développement économique et social, le gouvernement peut adopter un plan d'action, viscéralement antinomique consistant à octroyer, à dessein, et sans tenir compte de l'effort colossal fourni pour collecter l'impôt, des cadeaux fiscaux connus sous l'appellation courante de dépenses fiscales dont le manque à gagner équivaut presque au montant du déficit public que le gouvernement s'acharne à maintenir à un niveau acceptable, deux démarches diamétralement opposées dans la même texture fiscale. Il y a là de quoi donner matière à réflexion et conférer, au présent travail de recherche, un intérêt particulier à plus d'un titre.

En somme, un système fiscal n'est pas un simple aménagement des techniques d'imposition, il est, avant tout, un fait moral et politique qui, à ce titre, répond, à bien des égards, à des orientations stratégiques et des principes directeurs établis par le gouvernement en exercice. Tout système fiscal, appréhendé à un moment déterminé, est, ainsi, porteur d'un projet sociétal décliné aux plans économique, social et politique. A l'instar des autres systèmes fiscaux, celui relatif à l'Etat marocain n'échappe guère à cette règle. Cette approche, certes relativement statique, n'est pas dépourvue d'intérêt, du moment qu'elle permet d'évaluer la portée et l'enjeu budgétaire de l'impôt et son rôle prioritaire pour alimenter les caisses de l'Etat en ressources suffisantes et ce, pour permettre aux décideurs de mener à bien leur plan stratégique de développement. Ce même plan stratégique impose à l'Etat de pratiquer une autre politique incitative, dépensière, cette fois ci, par le biais du même système fiscal censé collecter l'impôt et non le dilapider, en instituant un dispositif dérogatoire chargé d'octroyer des aides fiscales.

Au Maroc, la politique fiscale constitue un instrument d'intervention publique chargé de mettre en œuvre les grandes orientations stratégiques de l'Etat, d'où l'impérieuse nécessité de tenter, de renforcer et consolider cette démarche par une approche analytique des grandes phases de réformes fiscales ayant marqué la fiscalité marocaine depuis l'Indépendance.

Ainsi, nous nous interrogerons, dans un premier temps, sur la place qui pourrait être dévolue aux dépenses fiscales dans un système où l'impératif budgétaire est de mobiliser des ressources optimales, tandis que, dans un second temps, nous montrerons comment, dans la politique marocaine, le concept de dépenses fiscales s'est progressivement développé.

Chapitre I - Les dépenses fiscales marocaines et l'impératif budgétaire

Les trois dernières décennies ont été très riches en événements ayant impacté la gouvernance et la gestion des finances publiques du Maroc. Plusieurs réformes majeures[61] ont été entreprises dans le contexte d'une conjoncture internationale peu reluisante. La politique budgétaire prônée ces dernières années s'est assignée, comme objectif prioritaire, de concilier une stratégie de soutien à la croissance économique et le rétablissement progressif des équilibres macroéconomiques.

Afin d'y parvenir, les pouvoirs publics ont engagé un vaste projet de réformes, à la fois fiscales et budgétaires, dont la pierre d'achoppement est de renforcer les marges de manœuvre permettant une stabilité budgétaire et d'assurer, dès lors, la soutenabilité, à moyen terme, des finances publiques.

Les actions de pilotage menées, dans cette perspective, visaient, principalement, la maîtrise des dépenses combinées à la mise en place d'une bonne gouvernance de la gestion publique, ainsi que l'optimisation des ressources fiscales et le renforcement du contrôle. Ainsi, ce sont ces grandes lignes qui ont présidé à l'ensemble des vastes chantiers de réforme qu'a connu le Maroc contemporain, notamment, depuis les années 1980 à nos jours et dont le seul mot d'ordre était l'équilibre budgétaire des finances publiques. Ces dernières ont toujours été marquées par de nombreuses fragilités et difficultés majeures. Pis encore, les effets néfastes se sont accentués à cause de la dernière crise économique mondiale conjuguée à une baisse de la demande mondiale, et aggravée par un contexte régional conflictuel dû aux péripéties du Printemps arabe[62]. Ce dernier a acculé les gouvernements à procéder, à contre cœur, à l'accroissement massif des dépenses publiques dont le but principal était de calmer les esprits et financer la paix sociale.

[61] La première réforme est d'ordre fiscal. Un chantier permanent a été entamé depuis plus de trente ans. La dernière tentative est celle lancée lors des Assises de la fiscalité qui ont lieu en 2013. Le deuxième grand chantier de réformes est la réforme du système de compensation. Aussi, le Ministère de l'Economie et des Finances organisera les 3 et 4 mai 2019 les Assises nationales sur la fiscalité à Skhirat. Ces Assises devront constituer un moment fort pour définir les contours d'un système fiscal plus performant, compétitif, équitable et transparent, reposant sur une assiette plus large et des taux d'imposition moins élevés. Un troisième chantier de réforme concerne la mise en place de nouvelles règles de gestion budgétaire.

[62] Le « *Printemps arabe* » est un ensemble de contestations populaires, d'ampleur et d'intensité très variable, qui se produisent dans de nombreux pays du monde arabe à partir de décembre 2010. L'expression de Printemps arabe fait référence au Printemps des peuples de 1848 auquel il a été comparé, tout comme le Printemps de Prague.

Afin de contrecarrer ces effets néfastes et tenter de limiter leur virulence, les gouvernements qui se sont succédés au pouvoir, ont tous, sans exception, pris ce problème à bras le corps. Ils ont tenté, avec toute leur ingéniosité managériale, de trouver des solutions idoines à ce déséquilibre budgétaire devenu, avec le temps, un problème chronique parasitant tout projet de développement économique et social. L'équilibre budgétaire est devenu, à ce titre, pour les pouvoirs publics, une priorité obsessionnelle, afin de garantir un retour à la croissance et à des revenus durables.

L'histoire du Maroc durant ces trois dernières décennies foisonne d'exemples de grandes réformes qu'a connues le pays. Mais la plus marquante d'entre elles reste, sans doute, celle portant sur la politique fiscale, un chantier d'une grande envergure et de perpétuelles réformes qui a fait couler beaucoup d'encre, et ce, compte tenu de ses objectifs stratégiques et son rôle incontournable dans la promotion économique et social du pays.

Toutefois, pour bien cerner les contours et l'évolution de cette réforme, il nous paraît utile de prendre un certain recul, afin de pouvoir procéder à une analyse objective des différents changements opérés au cours de plus de trois décennies, avant de tenter d'évaluer la portée des évolutions en question. Nous procéderons, ainsi, à un inventaire succinct des réussites réalisées et des déboires recensés durant les étapes de la mise en place de cette politique de réforme fiscale. Bien que les objectifs assignés à cette réforme fiscale, selon le discours officiel, soient multiples et variés, la priorité absolue a été réservée à la dimension budgétaire de l'impôt, quand bien même cette priorité a parfois été édulcorée par d'autres objectifs d'ordre économique et social.

Partant de ce constat, et au terme de notre analyse, nous serions en mesure de vérifier à quel point cette réforme a pu répondre à l'impératif budgétaire en procurant assez de ressources à l'Etat, lui permettant d'être en mesure de couvrir les charges publiques.

Toute la problématique de la réforme fiscale au Maroc est, foncièrement, centrée sur l'enjeu budgétaire de l'impôt, afin d'adapter son rendement avec la croissance des dépenses publiques.

Le comble du paradoxe est, qu'au sein de ce même système fiscal qui a connu plus de trois décennies de réajustements considérables, et d'interminables changements, dont

l'objectif prioritaire était de mobiliser davantage les ressources pour les adapter au rythme de la croissance des dépenses publiques, on ne rechigne pas à octroyer, à dessein, des avantages fiscaux appelés, conventionnellement, des dépenses fiscales[63]. Ces dernières représentent une manne importante du produit de l'impôt que l'Etat renonce, délibérément, à collecter.

Mais, parallèlement à ces procédés légaux, les contribuables peuvent recourir à des subterfuges illégaux, cette fois, pour échapper à l'acquittement de leur contribution fiscale. Ces derniers mécanismes prennent plusieurs formes, privant les caisses de l'Etat d'une manne inestimable de ressources fiscales dont les plus coûteux sont, incontestablement, la fraude fiscale et le secteur informel, deux facteurs majeurs ayant impacté, négativement, l'équilibre budgétaire marocain.

Compte tenu de ce qui précède concernant la prédominance de la dimension budgétaire de l'impôt au Maroc et sa perpétuelle recherche à trouver l'équilibre tant convoité par les gouvernements qui se sont succédés au pouvoir, des années 80 à nos jours, notre développement s'articulera autour de deux axes majeurs.

Le premier axe sera consacré au rôle prioritaire de l'impôt dans la politique fiscale des réformes successives marocaines comme moyen de couvrir les dépenses publiques, tandis que le second axe montrera comment le concept de dépenses fiscales s'est développé dans ce contexte.

Section I - Les dépenses fiscales marocaines et la composante budgétaire de l'impôt

Les finances publiques modernes ont connu, ces dernières décennies, un nombre important de problèmes qui ont pris, parfois, des tournures alarmantes, notamment par l'impact de la dernière crise économique ayant engendré une baisse de la demande mondiale. Le contexte général a été marqué aussi par une instabilité politique et économique, acculant les Etats à revoir leurs dépenses publiques à la hausse, sans pouvoir les rationaliser afin de sauvegarder la paix sociale.

Pour pallier ces problèmes, plusieurs réformes structurelles ont été entamées visant à relancer la croissance et assurer des revenus durables. Parmi les multiples instruments

[63] Les dépenses fiscales objet de ce travail de recherche sont aussi appelées, familièrement, des niches fiscales, traduction, quelque peu péjorative, de l'américain *tax shelters* .

de politique publique, c'est la réforme optant pour la fiscalité comme un levier de promotion économique et sociale qui a pu gagner en importance. Afin de pouvoir rééquilibrer leur budget, ces pays ont jeté leur dévolu sur leurs systèmes fiscaux en vue de donner du sang neuf à leurs finances publiques et stopper le creusement du déficit budgétaire qui ne cesse d'enfler, avec un seul mot d'ordre : la réforme fiscale[64].

Dans ce contexte, le Maroc n'a pas dérogé à la règle et, depuis plus de trente ans, le système fiscal n'a, pratiquement, jamais connu de trêve. Il a fait, souvent, l'objet d'interminables ajustements. Le tout dernier est, sans doute, celui préconisé par les pouvoirs publics suite aux recommandations issues des Assises nationales qui ont eu lieu en 2013.

Nos développements concerneront, d'une part, la dimension budgétaire et le rôle prioritaire de l'impôt (§ 1), et, d'autre part, les réformes fiscales engagées par les pouvoirs publics pour stopper le creusement du déficit budgétaire (§ 2).

§ 1 - La constante budgétaire et le rôle prioritaire de l'impôt

Que l'impôt soit utilisé à des finalités autres que de procurer des ressources à l'Etat est une évidence indéniable. Que l'impôt se soit vu attribuer le rôle d'un instrument d'intervention publique chargé de multiples fonctions d'ordre économique[65] et social[66] est, donc, une réalité difficile à occulter, particulièrement au cours de la dernière décennie marquée par de fortes turbulences financières.

L'intervention de l'Etat dans l'économie est tout aussi incontournable. Après des années de reniement, la tendance générale penche vers un ralliement total à cette conception[67]. « *Après la seconde guerre mondiale et pendant de longues années, les politiques monétaire et budgétaire étaient privilégiées par les économistes. A partir de la fin de la décennie 1970, alors que la crise économique s'installait, les attitudes à l'égard de*

[64] A partir des années 80, le Maroc, à l'instar de la plupart des pays en voie de développement, a entamé la première étape de réforme de sa fiscalité par l'institution de la TVA en 1986, de l'impôt sur les sociétés en 1987 et de l'impôt général sur le revenu en 1990, afin de pouvoir faire passer la fiscalité d'un système déjà défaillant vers un autre optimal (dotant le Maroc d'une fiscalité moderne fondée sur la trilogie TVA-IS-IGR).

[65] L'impôt peut être utilisé à des fins diverses : pour le développement des investissements étrangers ou nationaux, pour la protection ou le développement d'un secteur industriel, commercial, agricole, etc. De même, pour lutter contre la crise économique, l'impôt peut être utilisé comme un instrument d'intervention de politique publique. L'efficacité de la politique fiscale pour résoudre les problèmes d'instabilité durant la crise économique est bien connue.

[66] C'est ainsi que la loi fiscale, instrument, par excellence, de la politique de l'État en matière économique, doit tendre vers la justice sociale et l'équité afin que l'impôt ne puisse pas frapper aveuglement les riches et pauvres, salariés et paysans, ménage sans enfant et familles nombreuses, valides et invalides...

[67] Les théories développées par John Maynard Keynes (1883-1946) justifient l'intervention de l'Etat. Celle-ci passe par les différents canaux des finances publiques.

la fiscalité ont changé, principalement en raison de l'échec des politiques contra cycliques de stabilisation et de l'émergence de l'économie de l'offre. L'intérêt pour la politique fiscale s'est accru, durant les années 1990, dans les nations européennes du fait de la naissance de contraintes nouvelles et de l'accentuation de contraintes anciennes pour la politique publique »[68].

Dans l'imaginaire du grand public, l'impôt n'est conçu que pour drainer l'argent vers les caisses de l'Etat afin qu'il puisse mener à bon port sa stratégie de politique publique. Mais on ne prête guère attention à d'autres rôles, souvent adossés au premier. Ainsi, l'impôt répond à trois impératifs majeurs, à commencer par l'impératif budgétaire consistant à mobiliser les ressources fiscales nécessaires au financement des dépenses publiques de l'Etat, pour passer ensuite à l'impératif redistributif consistant à corriger les imperfections du marché en matière d'allocation équitable des richesses, afin d'assurer une redistribution des revenus en vue de réduire les inégalités sociales[69], enfin apparaît l'impératif économique de l'impôt, à savoir que par le truchement de la fiscalité, l'Etat pourrait intervenir dans la vie économique et sociale, afin de dynamiser le développement des investissements ou chercher à protéger le développement d'un secteur spécifique pour des raisons stratégiques ou encourager l'épargne.

A - La fonction budgétaire de l'impôt

La fonction budgétaire de l'impôt est une lapalissade, mais il est, toutefois, souvent utile de démontrer le rôle évolutif de la fiscalité et comment cette dernière s'est transformée d'une fiscalité de ressources à un instrument d'intervention publique. « *Dans le sens large, l'impôt peut certainement se définir comme une forme spécifique de prélèvement obligatoire auquel sont soumis les contribuables. Mais pareille assertion ne va pas nécessairement de soi. En effet, l'impôt n'est plus aujourd'hui le prélèvement obligatoire dans les sociétés contemporaines »*[70].

L'on fait de l'impôt ce que l'on veut, mais sa mission principale demeure celle consistant à procurer les fonds dont l'Etat a besoin pour faire face aux charges publiques. Cette fonction devient plus cruciale dans un contexte général d'envolée débridée des dépenses publiques. Pour y faire face et en l'absence d'autre procédé alternatif, l'attention

[68] J.-M. MONNIER, « *La politique fiscale : objectifs et contraintes* », article publié dans les Cahiers français, 2008, n° 343, p. 1.
[69] L'impôt est employé pour réduire l'injustice sociale de façon ponctuelle (personnes âgées, titulaires de revenus modestes) ou plus générales (nivellement des revenus ou des fortunes).
[70] A.-B. ZEMRANI, « *Les finances de l'Etat au Maroc* », *op. cit*., p. 33.

se focalise, chaque année, sur la manne fiscale à collecter et les voies à entreprendre pour l'accroître, afin de promouvoir le développement économique et social du pays. Mais en plus de son rôle d'optimisation du rendement de ses prélèvements systématiques, l'impôt est aussi censé produire *« de multiples effets sur le tissu économique, ne serait-ce que par l'affectation des ressources fiscales à d'autres fins que celles poursuivies par la seule initiative privée. Pour autant, il n'est pas dans la nature de l'impôt, ni d'ailleurs dans les intentions du législateur, de créer des distorsions de concurrence et de fausser le jeu normal de l'activité économique. Que les prélèvements fiscaux pèsent sur l'économie est une chose. Qu'ils créent des discriminations entre acteurs économiques en est une autre. On ne peut rêver à l'innocuité de l'impôt mais on est en droit de croire en sa neutralité »*[71].

Ainsi, les gouvernements sont en perpétuel combat afin de pouvoir adapter le niveau de leurs dépenses publiques avec la croissance des recettes fiscales. C'est un jeu délicat d'équilibriste difficile à réussir. Au Maroc, si les performances budgétaires de l'impôt ont été très satisfaisantes, la tendance haussière des dépenses publiques reste encore loin d'être compensée par le seul rendement fiscal. En dépit de la multiplicité des rôles de l'impôt, la prédominance de sa fonction budgétaire demeure cruciale, au point d'être considérée comme le premier levier de croissance économique et de paix sociale. Devant cet état de fait, les efforts portent sur la quête de l'optimum fiscal capable de drainer suffisamment de ressources pour assurer les services publics tels que l'éducation, la sécurité et la santé.

La fonction budgétaire de l'impôt est l'objectif prioritaire des pouvoir publics tant que la croissance des dépenses publiques s'entête à s'infléchir et tant que le marasme économique et la précarité sociale ne cessent de compromettre l'avenir de plusieurs pays.

Ceci étant, les politiques publiques, notamment, dans les pays en développement, continuent de faire du produit de l'impôt le moyen privilégié pour trouver des solutions idoines à leurs problèmes économiques et sociaux. Faute de stratégie alternative, les politiques fiscales s'érigent en planche de salut pour réduire les inégalités et mettre fin aux situations de précarité qui se multiplient.

Bien que la fonction budgétaire de l'impôt soit le point névralgique de la politique fiscale marocaine, son chemin opérationnel est parsemé d'embûches. Certes, la fiscalité est la première source de recettes pour l'Etat, mais ces performances budgétaires ne se

[71] J.- M. MONNIER, « *La politique fiscale : objectifs et contraintes* », *op. cit.*, p. 4.

réalisent pas sans des effets collatéraux de mécontentement, voire de heurts et de conflits. « *Dans le contexte actuel d'instabilité économique et financière, l'intérêt qu'on lui porte ne cesse de grandir. De plus, la forte progression des dépenses budgétaires et les difficultés rencontrées pour les maîtriser réduisent les marges de manœuvre des gouvernements. Dans ces conditions, l'enjeu prioritaire est d'activer les actions nécessaires à la soutenabilité des finances publiques »*[72].

Cependant, pour faire face au déficit public qui ne cesse de se creuser par la croissance des dépenses publiques, le Maroc se trouve en perpétuel combat pour assurer une mobilisation optimale des ressources. En même temps, il ne lésine pas sur les moyens pour faire de l'outil fiscal un instrument de politique publique polyvalent.

L'impôt demeure sans doute la plus importante mine de ressources afin de financer les dépenses publiques. Mais, il est aussi un instrument incontournable dans la mise en œuvre de la politique économique et financière de l'Etat. La fonction de l'impôt ne se contente plus, uniquement, de financer les dépenses publiques, mais il apparait aussi comme un instrument de politique publique d'intervention par excellence dans le domaine économique et social. L'impôt s'est érigé, aussi et depuis des lustres, comme un instrument de régulation de l'économie. En somme, l'impôt peut être utilisé à des fins diverses : tantôt, pour encourager les investissements étrangers ou nationaux ou tenter uniquement à protéger un secteur industriel, commercial, agricole, etc. mais, parfois, ce même impôt peut être utilisé comme un moyen de répartition de richesses pour assurer plus de cohésion sociale.

Nous constatons que « *la fiscalité n'est pas une construction abstraite, ni même un amoncellement de règles et techniques comptables, juridiques ou financières, mais l'expression d'un projet de société. Un système fiscal reflète une vision politique et se bâtit sur des principes d'équité sociale et d'efficacité économique »*[73]. La fiscalité n'est, en fait, que le reflet des frustrations refoulées et un amas d'idées croisées traduisant l'ampleur des intérêts et d'enjeux politiques, économiques et sociaux, difficiles à faire cohabiter dans une seule structure.

Devant cet imbroglio fiscal, il serait vain de chercher des solutions toutes faites, ou de procéder à des approches d'extrapolation exogènes pour les acclimater avec le

[72] Z. MIMOUN, « *La politique fiscale au Maroc : Enjeux et Défis* », *op. cit.*, p. 9.
[73] M. BENMOUSSA, « *Le sanctuaire des dépenses fiscales* », *op. cit.,* p.1.

système fiscal marocain. Ce dernier est une construction prétorienne qui nécessite une réflexion pragmatique prenant en considération la spécificité de la société marocaine, afin de trouver une formule respectant le dosage nécessaire des différents objectifs assignés à l'impôt comme instrument de politique publique.

Le Maroc, à l'instar de tous les pays en voie de développement, est toujours confronté à une crise de financement public due au déficit budgétaire chronique[74]. Pour y faire face et faute d'autres alternatives financières, le grand salut ne peut venir que de l'impôt. C'est la raison pour laquelle la réforme fiscale est toujours au cœur des débats publics. Mais, si la nécessité de ce chantier est devenue presque consensuelle, les modalités de sa mise en œuvre font, encore, l'objet de divergences. Chacun a, en fait, sa petite idée et tente de prôner un diagnostic, souvent, alarmant, mais, sans toutefois, aller proposer des idées novatrices et des solutions appropriées aux différentes problématiques fiscales, quand bien même le discours ambiant contient, en lui-même, des objectifs contradictoires et peu homogènes. Dans chaque argumentaire et à toute proposition faite, il faut s'attendre à lire son opposé dans le même plaidoyer. Vraiment, l'on ne sait plus à quel saint fiscal se vouer. Lors des dernières Assises et dans le même recueil synthétique des recommandations issues des dernières Assises nationales sur la fiscalité tenues en 2013, certains intervenants, dans l'optique de trouver un équilibre entre la neutralité du système fiscal et le soutien des ménages et des entreprises, préconisent une rationalisation du système des exonérations et des dépenses fiscales. Mais juste après, d'autres intervenants s'accordent à dire que « *le moyen le plus efficace d'inciter les opérateurs à formaliser leurs activités est de leur accorder des avantages sur le plan social tels que la couverture sociale, un système de retraite, etc., en contrepartie du paiement de leurs impôts »*[75] . La question qui se pose dans ce sens est la suivante : est-ce que l'équilibre budgétaire sera préservé malgré la mobilisation des ressources fiscales et l'octroi d'avantages fiscaux ?

B - La mobilisation de ressources fiscales et l'équilibre budgétaire

Par essence, les impôts sont les garants de la cohésion sociale. Ils financent des services publics touchant une variété de domaines chapeautés par l'Etat pour des raisons

[74] Selon les premières évaluations du ministère des Finances, le déficit budgétaire s'établirait à 3,7% du PIB en 2018 contre 3,6% en 2017. Initialement, le projet de loi de finances 2018 avait été élaboré sur la base de 3% avant que le ministère des Finances n'annonce qu'il atteint 3,8%. Le déficit budgétaire s'est établi à 37,7 milliards de DH à fin décembre 2018, soit une hausse de 2 milliards de DH par rapport à fin 2017.

[75] DGI, « *Synthèse des propositions issues des Assises nationales sur la fiscalité* », tenues le 29 et 30 avril 2013 à Skhirat, p. 4.

historiques, économiques ou politiques. Hormis ses prérogatives régaliennes intimement liées à la notion de souveraineté, l'apanage de l'Etat s'est vu largement étendu, et presque tous les secteurs sont touchés, industrie, agriculture, tertiaire, etc. En somme, l'Etat a pour mission de rendre aux citoyens de nombreux services qu'il finance, dans leur grande partie, à partir des ressources provenant de l'impôt. La finalité prioritaire de l'impôt est de renflouer les caisses de l'Etat, afin de faire face aux dépenses publiques. D'ailleurs, c'est la seule finalité consacrée explicitement par la constitution marocaine[76] qui dispose dans son article 39 que *« tous supportent, en proportion de leurs facultés contributives, les charges publiques que seule la loi peut, dans les formes prévues par la présente constitution, créer et répartir »*[77].

Le même principe existe depuis des siècles, faut-il le rappeler, dans le droit français et qui a été énoncé notamment par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 dans l'article 13 qui a prévu que « *pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». Il a été question devant les différentes injustices auxquelles s'ajouteront les difficultés financières grandissantes des contribuables français vont ainsi provoquer une grande révolte populaire. Cette révolte, qui va bloquer le pays en 1789, va obliger Louis XVI à convoquer les Etats généraux, ce qui conduit par la suite à la Révolution. Les privilèges sont alors abolis, et l'égalité devant l'impôt proclamée. Considérés injustes, les impôts indirects seront ainsi supprimés à cette même période[78].

Ainsi, l'impôt touche-t-il plusieurs domaines stratégiques pour le pays : santé, justice, sécurité et infrastructures collectives. Il constitue, à ce titre, un levier prioritaire de la croissance économique des pays émergents. Cette offre des différents biens publics implique de l'Etat une attention particulière visant à renforcer sa capacité budgétaire par une mobilisation optimale de ses ressources de financement endogènes et exogènes, ces dernières lui permettant de faire face à ses interminables dépenses publiques. Ainsi, les gouvernements se sont, souvent, trouvés confrontés à l'impérieuse nécessité de la mobilisation optimale des ressources financières, afin de pouvoir faire face aux besoins grandissants de leurs populations. Le marasme économique n'a fait qu'empirer les

[76] La Constitution marocaine de 2011 est l'actuelle norme juridique suprême du Royaume. C'est aussi la sixième constitution marocaine, les précédentes datant de 1962, 1970, 1972, 1992 et 1996.
[77] Dahir n° 1-11-91 du 29 juillet 2011, BO n° 5964 du 30 juillet 2011, p. 1902.
[78] L'imposition en France a donc beaucoup évolué en très peu de temps, on constate donc une évolution importante. On comprend en effet que l'impôt frappe désormais l'ensemble des ressources du contribuable.

choses, en révélant le degré de vulnérabilité des structures du pays. Il a été jugé crucial de déployer des efforts colossaux afin de développer des ressources financières propres et pérennes constituant le point nodal pour la promotion du développement économique et social. A cet effet, le souci majeur des gouvernements est d'égaliser les dépenses et les recettes publiques. Pour ce faire, le recours à l'impôt et sa fonction la plus classique, celle consistant à procurer à l'Etat les fonds nécessaires pour assurer le bien-être de sa population, devient incontournable. Mais devant l'emballement incontrôlé des dépenses publiques, les décideurs sont en toujours en quête de l'optimum fiscal dont le produit de l'impôt collecté est en mesure de couvrir les différentes catégories de charges publiques occasionnées suite à la gestion de la chose publique.

Ainsi, dans un contexte général marqué par un énorme marasme économique et une situation des finances publiques exsangues dont les dépenses publiques ont atteint des proportions inquiétantes avec hausse spectaculaire, les ressources publiques qui proviennent dans sa majorité de la fiscalité, ont enregistré des baisses substantielles. Mais le système fiscal est, en dépit des performances budgétaires enregistrées cette dernière année jugées en deçà du vrai potentiel fiscal, reste mal exploré. Les ressources fiscales restent, d'après des études et réflexions autour de l'impôt « c*ondamnées par un système fiscal boiteux, inéquitable et dérogatoire. Boiteux parce qu'il appréhende, à chaque occasion, la notion de la réforme à une réduction du nombre de taux, inéquitable car concentré sur quelques types de contribuables et dérogatoire puisqu'il accorde des incitations parfois injustifiés pour bon nombre de secteurs. Face à cette situation, l'équilibre budgétaire ne peut être réalisé* »[79]. Devant une capacité budgétaire tronquée, le gouvernement se trouve contraint de se retourner vers l'emprunt, aggravant davantage le déficit public par la dette publique[80] qui continue d'asphyxier le budget général et compromettre, *in fine*, le présent de tout un pays et l'avenir des générations futures.

La dégradation des finances publiques au Maroc est un fait difficile à occulter. Tous les voyants sont au rouge, révélant des signes inquiétants de déséquilibre impactant, négativement, la croissance sociale du Maroc. Le déficit en question est devenu abyssal. Pour faire face à l'accroissement des dépenses publiques, on fait appel à l'endettement pour colmater les brèches budgétaires dont les effets commencent, en absence d'une gestion rationnelle, à se faire sentir sur la vie quotidienne de la population. Mais le comble,

[79] R. HASNAOUI, « *Le système fiscal marocain : une contrainte majeure à l'équilibre des finances publiques* », article publié *in International Journal of Innovation and Applied Studies*, Vol 14, n°3, 2016, p. 824 - 842.
[80] Direction du Trésor et des Finances Extérieures, « *Bilan de la gestion active de la dette extérieure 1998 - 2001* », p. 9.

c'est que ce recours à l'emprunt n'est pas affecté au financement de l'investissement, mais pour financer la partie des dépenses de fonctionnement non couvertes par les recettes ordinaires.

Il serait plus simple donc, voire simpliste, de faire endosser le déséquilibre budgétaire uniquement à la conjoncture économique et financières du pays. « *Il est encore plus tentant de se limiter à des solutions conjoncturelles, compte tenu de la durée de vie des majorités gouvernementales, au lieu d'engager les réformes structurelles indispensables en faisant appel à la recherche scientifique, en se fondant sur une connaissance approfondie de nos sociétés et de nos concitoyens, et en procédant à une bonne articulation entre les réformes, car elles sont interdépendantes et portent à la fois, sur la recette, la dépense et la comptabilité. Nous sommes là devant au moins trois réformes essentielles menées par le Maroc en matière de finances publiques, à savoir la réforme de la fiscalité, la réforme budgétaire et la réforme de la comptabilité publique* »[81].

Par ailleurs, comme le salut ne peut venir que de la fiscalité, il a été question de procéder à la réforme du système d'imposition mis en place pour procurer plus de fonds dont l'Etat a besoin. Ainsi la première réflexion pour avoir davantage de ressources, était de procéder à une augmentation substantielle du produit de l'impôt. Là aussi, il n'est pas sorcier de deviner que la voie la plus directe est de revoir à la hausse les taux d'imposition en vigueur[82].

Toutefois, si la réforme fiscale a fait toujours l'objet d'un consensus national, les divergences autour de sa mise en œuvre sont légion.

Ces dissidences sur l'approche pratique et opérationnelle à entreprendre traduisent, en fait, une tendance générale, voulant faire perdurer les privilèges et les acquis pour une certaine catégorie de privilégiés qui sont devenus, avec le temps, des domaines privés dont l'accès est interdit au citoyen ordinaire. Ainsi, une fiscalité dont l'ossature est fondée sur les dérogations incitatives et corporatistes tend, inéluctablement, à mettre les finances publiques dans une mauvaise posture. La problématique de la réforme fiscale au Maroc se résume, somme toute, autour de deux tendances diamétralement opposées, la première, d'une part, celle préconisant l'universalité de

[81] N. BENSOUDA, « *La réforme des finances publiques au Maroc: quels constats et quelle stratégie* », article publié le 21 février 2014 dans le journal l'Economiste.
[82] Comme ce fût le cas pour l'impôt sur les revenus salariaux, l'impôt sur les revenus professionnels, la taxe sur le chiffre d'affaires et les droits d'enregistrement.

l'impôt pour une vie collective meilleure et un bien-vivre ensemble, alors que la seconde se veut partisane d'une fiscalité dérogatoire fondée sur l'octroi d'avantages fiscaux, en ciblant des structures corporatistes et des contribuables spécifiques.

Partant de ce constat présidant les différentes réformes fiscales qu'a connues le Maroc[83], la dynamique des changements portant sur le système fiscal mis en place s'annonçait toujours très ardue et ne pouvait, en aucun cas, se faire sans heurt.

Divers objectifs sont, généralement, assignés à la réforme fiscale. Mais l'objectif principal et prioritaire reste, sans doute, l'impératif budgétaire, afin de mobiliser des ressources suffisantes pour égaliser la croissance des dépenses publiques et, chemin faisant, pouvoir amorcer une politique visant la baisse des taux d'impositions.

Ainsi, à côté de la fonction première, celle de la couverture des charges publiques, l'outil fiscal est utilisé, aussi, à d'autres fins, autrement dit, à ce rôle budgétaire primordial sont associées d'autres finalités à vocation économique ou social, c'est en fait l'un des mécanismes que les pouvoirs publics utilisent dans leur gestion de la chose publique. C'est par le truchement de sa politique fiscale que le gouvernement tente de mesurer l'ampleur de l'action publique et d'opter pour les modalités de son financement.

Par cette politique fiscale, le gouvernement vise à assurer trois autres fonctions de l'Etat. Il cherche à la fois de réguler l'activité économique en modulant le niveau de prélèvement fiscal, tout en veillant à influer les allocations des ressources par le bais d'un système fiscal incitatif et assurer une redistribution des revenus en ajustant l'impôt aux ressources des contribuables.

Quelles sont, alors, les caractéristiques du système fiscal incitatif au niveau des différentes réformes fiscales engagées par le gouvernement marocain ?

§ 2 - Les réformes fiscales au Maroc

La réussite de la politique fiscale marocaine est étroitement tributaire de sa capacité à fournir les recettes nécessaires pour payer les dépenses. Elle est jugée à l'aune de la performance budgétaire de l'impôt, en vue d'améliorer le bien-être des citoyens et notamment, des plus démunis d'entre eux. C'est justement pour atteindre, prioritairement,

[83] Le système fiscal marocain est toujours en mutation, cette dynamique est le reflet de l'évolution de l'économie et de la société ou le système s'insère comme une composante essentielle.

cet objectif relatif à la mobilisation de ressources que la réforme fiscale marocaine a été esquissée depuis 1980, car la politique fiscale, entreprise avant cette date, a montré ses limites et son incapacité à faire face à l'aggravation des dépenses publiques, en particulier les charges inhérentes à la dette extérieure. Devant cet état de fait, les pouvoirs publics se sont trouvés contraints de changer de mode de gestion et d'adopter d'autres approches managériales capables de sortir l'économie du pays de la difficile situation de ses finances publiques. Afin de remédier à cette situation, plusieurs réformes s'imposaient, mais la plus pressante est celle portant sur la politique fiscale. Pour ce faire, les décideurs politiques ont jugé opportun d'étendre leur plan d'action dans le temps et d'amorcer une démarche progressive, afin de se prémunir contre les tendances récalcitrantes et les niches de résistance au processus de changement.

Ainsi, le paysage fiscal a fait souvent l'objet d'une évolution régulière *« épousant les mutations qui ont affecté les structures économiques et sociales du Maroc. L'appréciation de telles mutations nous pousse, d'emblée, à préciser les périodes étudiées et les limites des changements engagés* »[84].

La réforme fiscale au Maroc a constitué, en premier lieu, un impératif de pérennité pour les finances publiques et une solution alternative au tarissement des recettes douanières sous le poids de la mondialisation. Ainsi, la conception du système fiscal marocain s'est toujours articulée autour d'une physionomie composite, résultat d'un long processus dicté souvent par l'impératif budgétaire. Mais paradoxalement, cette exigence budgétaire a toujours été battue en brèche par la prolifération des dispositions dérogatoires et des régimes d'exceptions. Selon la loi de cause à effet, le déséquilibre budgétaire se creuse davantage, et pour le colmater, les pouvoirs publics font appel à un endettement massif, ce qui les conduit, à se soumettre au diktat des bailleurs de fonds.

Afin de cerner l'étendue et la diversité du système fiscal marocain, il convient de procéder à l'inventaire récapitulant le chemin parcouru en traçant l'évolution historique des différents impôts constituant le système d'imposition actuel.

[84] M. CHIADMI, « *Structure de la fiscalité marocaine entre les considérations d'équité sociale et d'efficacité économique : Une analyse en équilibre général appliquée* », Document de travail produit dans le cadre de l'association marocaine des sciences économiques, 2013, p. 2.

A - La mise en place du régime fiscal marocain contemporain

Les premières années 1980 ont été marquées par une dette extérieure qui a atteint des proportions inquiétantes dépassant la capacité de remboursement du pays. Pour pallier cette crise, la négociation d'un plan de rééchelonnement a été acceptée par les bailleurs de fonds, mais sous condition de procéder à la mise en œuvre d'un programme d'ajustement draconien dont l'une de ses composantes phares était la mise en œuvre d'une réforme fiscale permettant la mobilisation de ressources afin de redresser la situation défectueuse des finances publiques.

Nous allons tenter de présenter les grands traits des deux réformes, à savoir celles de 1984 et de 1999.

1 - La grande réforme fiscale de la loi-cadre de 1984

Depuis les années 1970, le Maroc a connu des changements socio-économiques importants, afin de mettre en marche des moyens de travail lui permettant d'affermir son Indépendance économique et se lancer dans une perspective visant de promouvoir son développement, en s'appuyant sur son propre potentiel. Son premier défi était de s'intégrer dans un processus de croissance interne et mettre en place des instruments nécessaires à l'élaboration du plan de travail.

La première réforme fiscale du Maroc indépendant a porté sur la taxe urbaine et les traitements et salaires avec des changements insignifiants, alors que la patente et l'impôt sur les bénéfices professionnels (I.B.P.) ont enregistré des changements conséquents touchant à la fois le taux et les modalités de calcul. Il n'en demeure pas moins que le changement majeur fût celui qui toucha le *Tertib*[85] ayant remplacé l'impôt agricole.

Par ailleurs, et à la veille de la réforme des années 1980, le système fiscal mis en place au Maroc se caractérisait par la cohabitation de deux structures superposées : un système cédulaire qui régit les catégories de revenus ou bénéfices, cumulé à une contribution complémentaire sur le revenu global des personnes physiques. Autant de

[85] Le *Tertib* s'inscrit dans le cadre d'une réforme fiscale moderniste. Décidé par Moulay-Abdelaziz, cette réforme visait à instaurer un nouvel impôt sur les biens qui remplace l'ancien système basé sur la Zakat, l'Achour et les autres taxes de souveraineté. Moulay Abdelaziz étant le successeur de Moulay Hassan qui, lui-même, avait entrepris de nombreuses tentatives de réformes fiscales (généralisation de l'impôt, fixation du montant de l'impôt agricole à payer par chaque tribu pour limiter le droit d'appréciation des gouverneurs tout en essayant d'introduire une sorte de progressivité de l'impôt, réforme de l'administration *Al Amana*. Connu sous le nom de *Tertib* (organisation), cette nouvelle réforme consistait à suivre une politique fiscale fondée sur la justice et l'égalité, ne concédant à personne aucun privilège ni immunité des taxes locales, dont jouissaient auparavant un grand nombre de personnes.

failles ont fait du système fiscal marocain une source d'instabilité, d'incohérence, d'insécurité juridique et d'une complexité extrême. Le comble est que la situation des finances publiques et le creusement budgétaire n'a cessé de s'aggraver, d'où l'impérieuse nécessité d'esquisser une nouvelle réforme fiscale plus moderne et progressiste.

Les dépenses publiques ne cessaient, en effet, de croître, notamment, du fait du lancement d'un plan quinquennal prévoyant un programme d'investissement ambitieux et progressiste et le recrutement massif dans les administrations publiques, accompagné d'une augmentation considérable des traitements et salaires. Cet élan a été encouragé, dans une large mesure, par l'embellie qu'ont connue les finances publiques suite aux bénéfices générés par la valorisation du prix des phosphates ; cette embellie s'est cependant vite estompée à cause du deuxième choc pétrolier, les prix des produits pétroliers ayant considérablement augmenté alors que ceux des phosphates chutaient vertigineusement. Dans cette nouvelle situation, le Maroc s'est trouvé contraint de changer ses orientations politiques et chercher d'autres moyens de mener à bien ses programmes de développement économique et social.

La situation s'est subitement aggravée lorsqu'à la chute du prix des phosphates se sont ajoutés le coût de la guerre du Sahara, ainsi qu'une sécheresse cyclique et le renchérissement du coût de l'énergie. Et le comble des facteurs de vulnérabilité de l'économie marocaine, c'est que la flambée de la dette extérieure avait atteint des proportions inquiétantes. De ce fait et devant un déficit budgétaire qui a enregistré des niveaux records se situant à 12% du PIB, les pouvoirs publics ont commencé à s'inquiéter de l'aggravation de la situation et entrepris d'imposer une politique d'austérité appuyée par un plan de sauvetage tant la situation devenait chaotique[86].

Dans cette perspective, il a été question de procéder à la baisse des dépenses d'investissement et de tenter de mobiliser davantage les recettes fiscales par la création d'autres impôts ou de revoir à la hausse certains taux d'imposition. En dépit, cependant, de ces mesures fiscales, et devant le manque à gagner considérable occasionné par la constante chute du prix des phosphates, la fiscalité marocaine a été incapable de prendre le relais et d'endiguer le déficit budgétaire.

[86] A. ELHIRI, « *Les déficits budgétaires au Maroc : entre l'impératif de discipline et l'objectif de relance* », Ed. L'Harmattan, 2018, p. 25 - 27.

En raison de son maigre rendement par rapport à la croissance débridée des dépenses publiques et devant ce creusement déficitaire inédit aggravé par un endettement excessif, la marge de manœuvre du gouvernement pour redresser la situation était réduite, au point qu'il fût contraint d'adopter l'inéluctable politique d'ajustement structurel. « *A partir de cette expérience, le Maroc s'est acheminé vers un approfondissement de la réflexion notamment sur la politique fiscale pour éviter les erreurs du passé … et la crise aigüe des finances publiques a imposé aux autorités marocaines une nouvelle approche fiscale appuyée par le Fonds monétaire international (FMI)* »[87].

Ainsi, au cours des années 1970, le Maroc s'est trouvé, fatalement, contraint à faire face à une situation économique et sociale peu reluisante, aggravée par des pressions financières sans précèdent. Pour y remédier, des mesures de réajustement ont été entreprises, afin d'apporter des solutions idoines aux effets de la crise, avant que les choses ne prennent des tournures plus critiques. Il a été question d'attaquer, en premier lieu, le volet économique par l'adoption d'une politique visant l'encouragement des industries opérant à l'export et l'initiative privée, par la mise en œuvre d'une batterie de régimes d'accompagnement sous forme de codes d'investissement plus attractifs et plus généreux. Sur le volet social, les pouvoirs publics ont décrété des augmentations de salaires, tout en subventionnant les denrées de première nécessité par le truchement de la caisse de compensation. En parallèle, il a été procédé à une grande opération de marocanisation de plusieurs entités industrielles et à la récupération des terres agricoles exploitées par les anciens colons pour les redistribuer à des citoyens marocains.

Annoncé comme un avant-plan de l'impôt général sur le revenu qui sera l'un des piliers de l'éminente grande réforme fiscale de la loi cadre de 1984, un nouveau prélèvement sous forme d'une contribution complémentaire sur le revenu global des personnes physiques a été institué. Aussi, et dans une approche visant l'appréhension de la matière imposable touchant le capital, deux taxes ont été instituées : une taxe sur le produit des actions, parts sociales et revenus assimilés, et une taxe sur le produit des placements à revenus fixes. Excepté ces changements minimes visant la mobilisation de ressources supplémentaires nécessaires au financement des projets de grande envergure entamés pour promouvoir le développement économique et social du pays, la réforme fiscale tant réclamée s'est vue encore une fois reléguée au second plan. « *Dès 1973, on a commencé à déchanter en apprenant la suppression, quelques mois seulement après sa*

[87] https://www.libe.ma/Tenue-des-Assises-nationales-de-la-fiscalite_a37582.html, consulté le 14/12/2018.

création, de la taxe sur les intérêts et autres produits de placements à revenus fixes, sous la pression cette fois du lobby financier qui craignait de voir cette taxe provoquer du volume des dépôts dans les banques.

Ainsi, la réforme pressentie imminente s'est vue encore une fois retardée à cause de la manne considérable de ressources que l'Etat a engrangé suite à la hausse inattendue des prix du phosphate. Mais l'euphorie n'a pas duré et pour faire face aux dépenses publiques qui ne cessaient de croître et devant le fléchissement rapide des prix des phosphates, les pouvoirs publics se sont trouvés obligés de recourir à la dette extérieure comme alternative de financement de leur programme économique et social. Le Maroc, en très peu de temps, s'est trouvé face à une dégradation inédite de ses finances publiques et ses recettes fiscales parvenaient à peine à financer la moitié des charges publiques alors qu'une bonne partie restait financée par l'emprunt extérieur. Dans ce contexte où tous les indicateurs financiers économiques passaient au rouge, l'idée de réformer le système fiscal est revenu au premier plan du discours des décideurs politiques »[88].

La mission préparatoire a été confiée au Fonds Monétaire International qui s'est attelé à dresser une radioscopie du système d'imposition en vigueur, sanctionnée par des propositions visant l'esquisse d'une profonde réforme fiscale dont les grandes orientations se focalisent autours de trois principaux impôts déclinés comme suit : d'abord, l'institution d'une taxe sur la valeur ajoutée substituant à la taxe sur les produits et services tout en intégrant le commerce des grossistes et une partie du commerce de détail selon un seuil du chiffre d'affaires préétabli, ensuite, la suppression de l'ensemble des impôts cédulaires après leur regroupement en un seul impôt à savoir l'impôt sur le revenu applicable aux revenus des personnes physiques, et, enfin, la substitution de l'impôt sur les bénéfices professionnels par un impôt sur les sociétés avec un taux proportionnel.

Il convient de rappeler que la réforme fiscale qu'a connue le Maroc, dans les années 1980, a été amorcée sous l'impulsion du Fonds Monétaire International après l'élaboration d'un diagnostic détaillé sur les défaillances manifestes du système d'imposition mis en place. Pour y remédier, le Fonds Monétaire International a formulé une série de recommandations qui vont constituer la toile de fond de la loi cadre 1984 annoncée comme le premier jalon d'un long processus de réforme fiscale. « *Annoncée*

[88] A. BERRADA, « *La loi de finances pour l'année 1994 : le ver est dans le fruit* », Revue juridique politique et économique du Maroc, 1995, n° 28, p. 93 - 94.

depuis longtemps, la réforme du système fiscal a vu son échéance repoussée d'une année à une autre pendant deux décennies. Maintes fois, les autorités financières et les auteurs des plans se sont employés à souligner la nécessité d'une réforme fiscale qui devait s'inscrire dans le cours normal de l'évolution des finances publiques marocaines. Mais les déclarations de principe sur cette réforme n'ont pas réussi à entamer le comportement hésitant et attentiste observé à l'égard d'un changement global du système fiscal pour répondre à des objectifs étroits de politique financière à court terme. Il a fallu se rendre à l'évidence dans les moments de difficultés des finances publiques qui vont marquer le pays dans la seconde moitié des années 70 et qui vont déboucher sur une situation de crise »[89]. La solution de remède et de redressement ne peut venir que de la fiscalité actée par une mobilisation optimale de ressources adossées à une répartition équitable de la charge fiscale.

Mais en dépit du diagnostic opéré et de la recommandation formulée, le système fiscal s'avérait essoufflé et incapable de drainer suffisamment de ressources susceptibles de réduire le déficit budgétaire devenu chronique. Ce dernier avoisinait, en 2008, la barre de 14 milliards de dirhams avec un service de dette absorbant plus de 22% des dépenses ordinaires[90].

Devant une situation financière aussi dégradée, une grave crise pointait à l'horizon, marquée par la cessation de paiement et l'impératif de rééchelonnement de la dette. L'année 1983 est la date fatidique. La baisse des prix du phosphate, la hausse du dollar et du taux d'intérêt font peser une pression énorme sur les réserves de devises. Les grands bailleurs de fonds s'inquiètent et imposent un tournant de rigueur[91]. Ainsi et sous les auspices du Fonds Monétaire International, le gouvernement marocain a été contraint à appliquer les recommandations des institutions internationales, afin de faire sortir le pays de l'impasse économique dans laquelle il se trouve depuis des années.

Pour y faire face, les pouvoirs publics se sont résignés à l'idée, sans cesse repoussée jusque-là, de la mise en œuvre de l'inéluctable réforme fiscale destinée à sauver les finances publiques.

---

[89] M. SAGOU, « *Les politiques macroéconomiques : les politiques budgétaires et monétaires au Maroc depuis cinquante ans et perspectives pour les vingt prochaines années* », contribution au rapport sur les « *50 ans de développement humain au Maroc et perspectives pour 2025* », 2006, p. 24 - 25.

[90] Revue Al Maliya, Ed. Ministère de l'économie, 2014, n° 54, p. 9.

[91] S. TOUNSI, « *Politique budgétaire et activité économique au Maroc : une analyse quantitative* », co-édition entre l'université Mohammed V et OCP Policy Center, 2015, p. 11- 15.

L'objectif-phare de cette réforme était de mettre en place un système fiscal moderne marquant une rupture avec l'ancien système traditionnel, visant à la fois à corriger les disparités et instaurer des mécanismes tendant à combattre la fraude et l'évasion fiscale et d'entériner des procédures garantissant les droits de défense des contribuables. Ainsi, la nouvelle réforme a tenté d'établir une distinction nette et tranchée entre un dispositif fiscal à caractère permanent et neutre dont l'objectif cardinal est l'appréhension optimale de la matière imposable, et un dispositif dérogatoire, souvent à caractère temporel, dédié à certains secteurs d'activité pour des raisons de politique publique.

En fait, les pouvoirs publics ont confié à cette réforme une multitude d'objectifs, visant, en premier lieu, à tenter d'en finir avec la complexité foncière d'un système cédulaire qui a sévi depuis des années, au profit d'un autre plus synthétique, tout en assurant une répartition équitable du fardeau fiscal, et ce afin que chacun s'acquitte de l'impôt selon sa capacité contributive. La réalisation de ces deux objectifs serait corroborée par une politique visant à aboutir à une assiette plus large, avec de taux d'impositions très réduits.

La réforme fiscale de 1984 a été, ainsi, entamée dans un contexte de correction de l'équilibre budgétaire, et la nouveauté majeure de cette réforme est l'instauration d'un système déclaratif. Un système fondé sur l'obligation faite au contribuable de souscrire sa déclaration, pour produire tous ses effets, doit permettre une appréhension optimale du revenu ou bénéfice, à condition qu'elle reflète la réalité fiscale de chaque contribuable. Ce dernier doit participer à la détermination de sa capacité contributive prônée par la réforme. Ce système déclaratif et synthétique est composé d'un impôt sur les revenus des personnes morales (impôt sur les sociétés), d'un impôt sur les revenus des personnes physiques (impôt général sur le revenu), et d'une taxe sur la valeur ajoutée.

En effet, la réforme a pu mettre un système fiscal déclaratif et synthétique autour d'une structure fiscale tripartite fondé essentiellement sur « *la mise en œuvre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en 1986, en remplacement de la taxe sur les produits et de la taxe sur les services et la généralisation et la simplification des déductions,*

- l'institution de l'impôt sur les sociétés en 1987,

- l'adoption de l'impôt général sur le revenu (IGR) en 1990 avec un barème progressif, en remplacement des différents impôts cédulaires (l'impôt sur les bénéfices professionnels des personnes physiques, le prélèvement sur les traitements et salaires, la contribution complémentaire, l'impôt agricole, la taxe urbaine afférent aux revenus locatifs, la participation à la solidarité nationale, la taxe sur le produit des actions, parts sociales et revenus assimilés. Les taux de l'impôt sur les sociétés (IS) et de l'impôt sur le revenu (IR) vont connaître une baisse progressive »[92].

Pour ce faire, les gouvernements successifs qu'a connus le pays depuis quatre décennies passées, ont visé à mettre en place un système d'imposition prometteur et porteur d'un projet pour une société jeune et dynamique. La réforme fiscale marocaine est l'émanation d'un grand plan national visant une modernisation de tous les pans de l'économie, en assurant une ouverture soutenue vers l'extérieur et poursuite d'une politique progressive de démantèlement douanier par la ratification d'une pléthore d'accords de libre-échange.

Cependant, un système fiscal moderne et efficace ne peut se faire sans une structure administrative aussi performante et moderne capable de parrainer un projet de cette envergure. Conscients de cet état de fait, les pouvoirs publics ont décidé de concevoir la mise en place une administration fiscale aussi ambitieuse et efficiente capable de porter à bon port le projet de réforme entamé.

Ainsi, on ne pourra cerner l'ampleur de cette réforme qu'après avoir exposé les trois grandes étapes qui ont marqué l'histoire fiscale marocaine connue depuis la loi-cadre de 1984 jusqu'à la période relative à la tenue des Assises nationales 2013.

Mais depuis la loi cadre 1984, de multiples impôts ont été supprimés afin de mettre en place un système d'imposition moderne, cohérent et efficient. Avec le temps et suite à une multitude de modifications, le système d'imposition marocain s'est, donc, rapproché dans son architecture globale des grands systèmes d'imposition connus dans le monde occidental[93].

[92] N. AKESBI, « *La réforme fiscale de l'ajustement structurel au Maroc : portée et limites* », *in* Bilan décennal du programme d'ajustement structurel et perspectives de l'économie marocaine, Annales Marocaines d'Economie, n°spécial (hors-série), 1994, p. 233 - 234.
[93] N. AKESBI, « *La politique financière du Maroc indépendant* », Ed. La Grande Encyclopédie du Maroc, Volume Economie et Finances, 1986, p. 184.

Sachant pertinemment que la fiscalité est un ensemble de principes souvent contradictoires, de tendances doctrinales et de réalités économiques et sociales disparates, vouloir les ordonner n'est pas toujours évident. Ces divergences proviennent, en fait, d'une tendance à vouloir perpétuer les privilèges qui se heurtent à une forte volonté d'assurer une meilleure répartition de la charge fiscale. En somme, améliorer la fiscalité ne va pas, sans heurt et sans difficulté, mais toute réforme révèle aussi des marges de progrès[94].

Dans ce contexte, la refonte du système fiscal engagée par la loi-cadre de 1984 avait pour objectif essentiel la mise en place d'un système fiscal cohérent, plus simple, plus équitable et assurant davantage de garanties aux citoyens. Mais, comme la réforme n'est pas une fin en soi, les décideurs politiques qui se sont succédés au pouvoir, ont continué à brandir la voie du changement, en mettant en exergue l'impérieuse nécessité de concevoir un système fiscal avec une assiette très étendue, dans l'optique d'aboutir à une répartition équitable de la charge fiscale. Toutefois, il a été constaté que les impôts cédulaires se sont perpétués par le maintien ou la création de plusieurs autres impôts et taxes[95] et que les avantages fiscaux continuent de connaître une prolifération inédite.

A ce titre, et afin de contrecarrer cette multiplication débridée des mesures préférentielles dérogatoires, un travail visant à la rationalisation des avantages fiscaux a été mis en marche pour aboutir à la finalisation de la charte des investissements en 1996, en mettant un terme à la survivance des différents codes sectoriels qui chapeautaient la quasi-totalité des secteurs d'activité économique. Cette réforme a revu le dispositif incitatif en l'orientant vers les secteurs d'activités considérés, économiquement les plus stratégiques pour le pays. La nouveauté majeure, et afin de mettre fin à la dispersion fiscale est, sans doute, l'introduction de ce dispositif incitatif dans le droit commun, en le dispensant de tout formalisme préalable.

Il est, toutefois, important de signaler qu'avec l'avènement de la TVA en 1986, une bonne partie de son produit, à raison de 30%, s'est vue affectée au profit des collectivités

[94] N. BENSOUDA, *« Vers une meilleure cohérence du système fiscal »*, Rapport de la Direction Générale des Impôts, 2006, p. 11.

[95] La Taxe sur profits immobiliers (T.P.I.), la Taxe sur les produits d'actions (T.P.A .), la Taxe sur les profits de placements à revenu fixe (T.P.P.R.F.), la Contribution sur les revenus professionnels et fonciers, la Participation à la solidarité nationale (P.S.N.), Impôt sur les sociétés, Taxe urbaine, Taxe sur les terrains non bâtis, la Taxe sur les profits de cession de valeurs mobilières (T.P.C.V.M.).

locales, afin de porter aide à la politique de proximité et participer à garantir à l'administration locale des ressources stables et pérennes[96] .

En dépit des efforts consentis par les pouvoirs publics pour la mise en place d'une réforme fiscale d'une grande envergure visant de doter les caisses de l'Etat de ressources supplémentaires, la situation financière du Maroc reste marquée par un déséquilibre budgétaire considérable à cause de la montée en puissance des dépenses de fonctionnement aggravées par l'accroissement de la masse salariale et des subventions octroyées à la caisse de compensation. A cette situation, il faut ajouter, aussi, que le service de la dette publique intérieure (intérêts seulement) par rapport au PIB a, presque doublé entre les périodes 1980-1989 et 1996-2003, passant de 1,7 % à 3,2%. Il a même dépassé celui de la dette extérieure à partir de 1995, en raison de la croissance soutenue du stock de la dette intérieure[97].

Encore une fois, et devant la situation chaotique des finances publiques, et toujours à la recherche de l'éternel équilibre budgétaire, et comme toujours, le salut ne peut venir que de l'impôt.

A cet effet, le gouvernement a décidé, à partir de 1998, d'entamer une autre politique de renforcement de la mobilisation des ressources par le truchement de l'inévitable et irremplaçable instrument fiscal.

2 - Les Assises fiscales de 1999 : une réforme dans la continuité

La nouvelle démarche est amorcée sous le signe de diagnostic et concertation, pour pouvoir donner du sang neuf au système fiscal dont la réforme débutée en 1984 commence à montrer ses limites et des signes d'essoufflement.

Il importe de rappeler à ce titre que « *le fléchissement des recettes et la persistance des distorsions économiques ont été à l'origine de la réflexion menée sur le nouveau sens à donner au système fiscal marocain. C'est ainsi que des Assises sur la fiscalité ont été organisées, en novembre 1999. Inspirée des recommandations issues de ces Assises, la*

[96] H. BARKA & al., « *La lente évolution du système fiscal marocain : les faits et les enseignements* », article publié *in European Scientific Journal*, 2018, Vol. 14, n° 4, p. 118 - 119.
[97] M. SAGOU, « *Les politiques macro-économiques : les politiques budgétaires et monétaires au Maroc depuis cinquante ans et perspectives pour les vingt prochaines années* », *op. cit*., p. 15.

réforme s'est poursuivie dans la recherche de l'efficacité, la simplification et la cohérence des impôts »[98] .

Hormis la constante budgétaire consistant à garantir un niveau de recettes fiscales nécessaire au financement des charges publiques, les pouvoirs publics ont projeté un plan d'action qui s'articule autour des axes suivants :

- la simplification de l'arsenal juridique régissant la fiscalité,
- l'élargissement de l'assiette fiscale,
- la réduction progressive des taux d'imposition.

Mais en parallèle, il a été question, aussi, de souligner que la réforme du système fiscal ne pouvait se réaliser sans une autre réforme concomitante, concernant cette fois-ci la structure administrative qui portera la mise en œuvre de la nouvelle politique fiscale. « *Celle-ci a évolué vers une organisation fonctionnelle et polyvalente. Des directions régionales, déclinées ensuite en sous-directions régionales et préfectorales, ont ainsi été créées sur tout le territoire, avec un début de déconcentration du pouvoir de décision. Un dispositif de télé-déclaration et télépaiement a été mis en place. Parallèlement, l'administration fiscale a fait de gros efforts de communication visant à informer le contribuable* »[99].

Lors de la tenue de ces Assises, les décideurs ont adopté une approche participative dans le cadre de l'accomplissement de la réforme préconisée en faisant associer l'ensemble des partenaires et acteurs économiques et politiques, dans le but de leur permettre de s'approprier les changements et de se sentir partie prenante dans la dynamique de la transition fiscale en gestation. Cette nouvelle approche a permis une identification saine des fragilités du système actuel et de chercher à concevoir un système performant, équitable et cohérent. Cette mise au point est devenue plus que jamais impérative, afin de venir en aide à la situation devenue exsangue des finances publiques.

La libéralisation et l'internationalisation des échanges ont conduit au démantèlement progressif des barrières douanières et ont induit une baisse des recettes à l'importation. En effet, les recettes douanières ont enregistré depuis 2001, date du début

[98] A. HASSOUNE, « *Les tendances actuelles des réformes fiscales orientées vers la modernisation des outils, des pratiques et le développement : l'expérience marocaine* », séminaire organisé par le centre africain de formation et de recherche administrative pour le développement sur la réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public, 2010, p. 5.
[99] N. BENSOUDA, « *Analyse de la décision fiscale au Maroc* », *op. cit*., p. 7.

de mise en application des accords de libre-échange, une perte moyenne d'environ un milliard de dirhams.

Le temps ou l'impôt était considéré uniquement sous l'angle de sa fonction primaire, celle du financement budgétaire, est révolu. Les fonctions de redistribution et de régulation assignées à la fiscalité sont devenues des composantes clefs de toute politique fiscale.

Le gouvernement fait souvent appel à l'impôt, chaque fois que le besoin se fait sentir, pour influencer et orienter le comportement des agents économiques. Mais bien que ce besoin d'intervention soit parfois économiquement ou socialement justifié, le choix de vouloir le résoudre, uniquement par le truchement de l'impôt, ne donne pas les résultats escomptés.

Dans ce contexte, une autre réforme est lancée depuis 1998, consolidée[100] dans sa perspective par les différentes recommandations issues des Assises sur la fiscalité. Ces recommandations ont constitué la feuille de route retraçant les principales démarches que le gouvernement devra entreprendre, et ce, afin de doter l'entreprise marocaine d'un rempart juridique et statutaire lui permettant de se prémunir contre les aléas de la mondialisation et les défis à venir, favorisant la stabilité du système fiscal et un climat de confiance.

Dans leur approche réformatrice du système fiscal marocain, les pouvoirs publics ont préconisé la stabilité juridique comme un bouclier protégeant le contribuable des effets néfastes de la complexité de la loi. Cette dernière doit être claire et intelligible et ne pas être soumise à des variations subites et fréquentes. Pour ce faire, il convient de doter le système fiscal d'une sécurité juridique de manière à permettre aux opérateurs d'avoir la visibilité nécessaire pour opérer des choix rationnels, leur permettant d'investir davantage sans être obnubilés, constamment, par l'imprévisibilité des textes régissant leur activité.

Il a fallu, à ce titre, doter, en sus de la sécurité juridique, le système fiscal marocain d'un niveau de malléabilité, afin de permettre aux décideurs de le moduler et l'adapter aux circonstances chaque fois que le besoin s'en fait sentir. D'ailleurs, c'est en fonction de cette flexibilité soutenue que le gouvernement tente, à l'avènement de chaque loi de finances, d'introduire des nouvelles dispositions visant l'amélioration du dispositif existant

[100] FONDS MONETAIRE INTERNATIONAL, « *Modernisation du système fiscal et de son administration* », 2001, p. 77.

par le truchement des mesures visant à plus de simplification et de cohérence du système d'imposition mis en place .

En somme, un grand chantier, ambitieux et prometteur, certes, mais dont la mise en marche nécessite une démarche progressive et un changement graduel porté successivement dans les futures lois de finances.

Comme nous l'avons rappelé précédemment, l'objectif premier de la loi-cadre était de bannir les différents impôts cédulaires, source de complexité et d'une relation tendue entre l'administration fiscale et le contribuable. Cette situation a poussé le gouvernement à envisager l'adoption d'un système plus simple et plus cohérent doté d'une configuration synthétique de trois principaux impôts, à savoir : l'impôt général sur les revenus, l'impôt sur les sociétés, et la taxe sur la valeur ajoutée. Cependant, et en dépit des efforts employés, la reforme préconisée n'a pas été accomplie à cause de la ténacité et l'enracinement de certains impôts à caractère cédulaire qui continuent à sévir et porter atteinte au principe de simplification tant prôné par les pouvoirs publics comme une option irréversible.

Ce chantier de simplification a revêtu, souvent, une importance capitale dans la ligne réformatrice de la fiscalité marocaine. Partant du principe que le fait d'élaborer un impôt simple permet une mise en œuvre facile et, une fois que la technicité de l'impôt est bien assimilée, sa gestion devient, aussi, plus facile ce qui contribue à une adhésion à son principe sans aucune hésitation. En revanche, un système fiscal complexe rend l'établissement de l'impôt plus coûteux, aussi bien pour le contribuable que pour l'administration. Cette complexité mène souvent le citoyen à interpréter subjectivement les dispositions régissant l'impôt qu'il doit payer, jusqu'à le pousser, parfois, de ne pas s'acquitter de ses obligations déclaratives, afin de ne pas être arbitrairement taxé.

L'objectif visant de rendre le système fiscal simple et cohérent s'est vu, donc, vite concrétisé, d'une part, par l'intégration de plusieurs taxes dans l'impôt sur le revenu[101], et d'autre part par la suppression, pure et simple, des impôts moins rentables ou faisant double emploi avec les impôts locaux.

Outre la démarche visant la simplification, et afin d'homogénéiser les différentes procédures et consolider les garanties accordées aux contribuables, la politique fiscale

[101] C'est le cas de la taxe sur les produits de placement à revenu fixe, la taxe sur les produits des actions la taxe sur les profits immobiliers et la taxe sur les cessions de valeurs.

réformatrice empruntée a tenté de réaménager les procédures de recours devant les commissions locales de taxation et la commission nationale du recours fiscal, par l'introduction d'une multitude de mesures consolidant le contribuable dans ses droits de la défense vis-à-vis de l'administration. Ainsi, et au terme de la procédure contradictoire dans sa phase administrative, et chaque fois que le contribuable exerce un recours devant la commission locale de taxation, cette dernière, selon la nouvelle réforme est censée statuer dans un délai de vingt-quatre mois comme un délai butoir, tout en confiant à l'inspecteur l'obligation d'informer, impérativement, la partie adverse de l'expiration de ce délai ou de se charger, le cas échéant, de la notification de la décision de la commission locale de taxation.

Dans la même optique et depuis 2004, la détermination du bénéfice minimum forfaitaire pour les professionnels se fait en appliquant un coefficient de 0,5 à 10 sur la valeur locative annuelle[102].

Un autre changement notable, et pas des moindres, a été opéré sur le régime des sanctions, et ce, pour assurer un même traitement pour les infractions identiques.

Dans le même ordre d'idées, un processus de simplification et d'harmonisation a été amorcé pour instaurer une seule déclaration d'existence, englobant l'ensemble des impôts et taxes exigibles avec le même délai du dépôt des déclarations, soit un mois pour les trois principaux impôts : impôt sur les sociétés, impôt général sur le revenu et la taxe sur la valeur ajoutée.

Il convient, toutefois, de souligner que parmi les grandes nouveautés de cette réforme est, sans doute, celle concernant la refonte des droits d'enregistrements qui n'ont jamais été modifiés depuis 1915[103].

Cette partie de la fiscalité, malgré ses méthodes devenues caduques, a été totalement ignorée par la loi-cadre de 1984, et restée en dehors de toute tentative réformatrice.

Après une série de réaménagements successifs, il fût temps d'adopter la première mouture du livre des procédures fiscales, comme le premier élément précédant le

[102] Le régime forfaitaire est un régime optionnel dédié aux contribuables exerçant une activité commerciale, industrielle ou artisanale, à condition que leur chiffre d'affaire ne dépasse pas des seuils prévus à l'article 44 du code général des impôts.
[103] Les droits d'enregistrement ont été régis par les dispositions du Dahir du 11 mars 1915.

processus de la mise en orbite du code général des impôts. En parallèle, une réflexion a été menée afin de se prononcer sur le coût budgétaire des dispositions dérogatoires prévues par la loi fiscale et d'en évaluer l'impact sur les finances publiques. Cette réflexion vise, en premier lieu, à mettre le doigt sur le manque à gagner généré par l'octroi des avantages fiscaux à une catégorie de contribuables ou de secteurs d'activités pour des raisons de politique publique. Suite à cette étude, un rapport sur les dépenses fiscales annexé au projet de loi de finances 2006 a été publié, pour la première fois, dans les annales de l'histoire fiscale marocaine.

2006 fût l'année où le livre d'assiette et de recouvrement a vu le jour, pour parachever les deux compartiments non encore élaborés du code général des impôts en phase d'accomplissement.

Ce chantier d'harmonisation, de simplification et d'aménagement des textes fiscaux, a été couronné par l'adoption inédite en 2007 d'un code général des impôts, pour plus de lisibilité et sécurité juridique[104].

Ce code a permis de rassembler et codifier l'ensemble des dispositions fiscales relatives à l'assiette et au recouvrement de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur le revenu, de la taxe sur la valeur ajoutée et des droits d'enregistrements selon une approche méthodologique progressive. Ce travail de codification a cherché, en premier lieu, à regrouper l'ensemble du dispositif fiscal relatif à l'assiette et au recouvrement contenu dans des textes particuliers. Cette démarche a été combinée parallèlement à un autre travail visant l'actualisation et l'harmonisation de certaines dispositions fiscales avec d'autres lois et règlements en vigueur, comme la loi comptable, les lois sur les sociétés sans perdre de vue l'introduction de nouveaux mécanismes procéduraux visant la simplification et la modernisation du système fiscal, ainsi que l'élargissement de l'assiette.

Aussi, et dans un souci de répartir davantage le fardeau fiscal et stimuler l'épargne tout en encourageant l'investissement, la réforme fiscale entamée a privilégié la révision à la baisse des taux d'imposition et l'élargissement de l'assiette fiscale.

Dans ce sens, et juste après l'année du parachèvement de la codification, les pouvoirs publics, en dépit un contexte international peu reluisant, ont tenu leurs engagements en continuant à poursuivre leurs politiques visant la baisse de la pression

[104] M.TAAMOUTI, « *Incitations fiscales : fondements et problèmes méthodologiques d'évaluation* », Les cahiers du plan n° 12, mars-avril 2007, p. 21 - 29.

fiscale. A ce titre, le taux de 35% applicable à l'impôt sur les sociétés est passé à 30% pour l'ensemble des secteurs d'activité à l'exception du secteur financier où le taux applicable est passé de 39,6% à 37%, de même pour l'impôt sur le revenu qui a vu son taux subir des réaménagements successivement en 2008 et en 2010, dans l'optique de stimuler le pouvoir d'achat des ménages et tenter de concilier efficacité et équité. Ainsi, le taux marginal de l'impôt général sur le revenu est passé à 38% avec un seuil de 30 000 DH.

En parallèle à cette réforme à caractère législatif, une autre réforme, organisationnelle cette fois-ci, a été engagée simultanément afin de mettre en place une structure administrative capable de chapeauter le grand chantier de réforme fiscale engagée depuis 1984. C'est à ce titre, et après avoir été reconçue sous forme de divisions dont chacune s'occupe de la gestion d'un impôt spécifique, que la nouvelle structure de l'administration fiscale s'est orientée vers une organisation polyvalente avec des attributions fonctionnelles inhérentes à chaque métier (assiette, vérification, contentieux).

Dans une perspective de déconcentration, l'administration fiscale a connu, à partir de 1998, une restructuration de grande envergure, afin pouvoir accompagner et parrainer l'autre ambitieux chantier de la réforme fiscale.

Mais au-delà de la réforme fiscale et organisationnelle, l'administration avait aussi besoin d'une réforme managériale capable de mener la réforme engagée, car on ne peut réussir le changement préconisé avec de vieilles méthodes.

Dans le même ordre d'idées, et afin d'accompagner le processus de simplification et modernisation, il a été question de revoir les canaux de communication. Pour ce faire, la Direction Générale des Impôts s'est lancée dans une campagne progressiste, tentant de s'ouvrir sur son environnement, en multipliant les rencontres avec ses partenaires et répondre présent à toutes les invitations des médias et des acteurs économiques, professionnels, dans un souci de changer les paradigmes d'antan et d'accompagner le contribuable dans son adhésion à l'impôt, en le dotant d'une documentation détaillée pour se tenir informé, en permanence, de ses droits et obligations et afin d'inculquer, en même temps à toutes les composantes de la nation, y compris les enfants, le rôle de l'impôt dans un pays démocratique comme un levier incontournable de développement économique et

social. « *Cette stratégie de communication s'inscrit dans la volonté de la Direction Générale d'Impôts à renforcer la lisibilité du système fiscal et sa transparence* »[105].

En somme, la réforme fiscale avait besoin d'une structure moderne et performante pour l'accompagner. A ce titre, l'administration fiscale a connu une restructuration sans précédent qui s'est traduite par la création de nouvelles structures, en fonction de la nature du contribuable, à commencer par l'institution d'une entité dédiée exclusivement aux grandes entreprises et la création des services réservés aux portefeuilles relatifs aux petites et moyennes entreprises (PME), aux professionnels et aux particuliers sans oublier la fusion de deux services, l'assiette et le contentieux dans une seule entité.

Outre son rôle économique et financier, l'impôt est appelé souvent pour remplir un rôle social par la recherche d'un équilibre conciliant entre l'équité et l'efficacité. C'est dans cette perspective que d'autres ajustements ont été introduits suite à la tenue des Assises de la fiscalité de 2013.

B - La réforme prévue par les Assises de la fiscalité 2013

Le système fiscal marocain vit au rythme d'une dynamique de réformes successives. Cela s'est concrétisé par l'amorce de grands chantiers modifiant l'ossature première conçue par la loi-cadre de 1984 centrée autour de trois impôts : la TVA, l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, et s'est poursuivi par une politique visant la simplification et la modernisation du système fiscal marocain.

1 - Les principes directeurs de la réforme

Cette réforme continue de viser, en premier lieu, la consolidation de l'Etat de droit, par l'établissement d'un équilibre des pouvoirs entre l'administration et le contribuable. Afin d'y parvenir, il a été question de dresser un bilan de ce qui a été réalisé, afin de conserver les acquis, les aménager au besoin, et détecter les pannes de la machine fiscale en vue de remédier aux défaillances constatées.

Durant le cycle de son évolution, le système fiscal a besoin de moments de méditation en vue de se donner un nouveau souffle d'adaptation et de modernisation. Ces cercles de réflexion, forums ou encore Assises, selon l'appellation d'usage au Maroc, sont

[105] DGI, « *Rapport d'activité des exercices 1998-2001* », p. 2.

assortis d'une feuille de route sous forme de recommandations fiscales à mettre en œuvre, en principe avec un processus de pilotage permanent.

C'est dans cette perspective que les Assises sur la fiscalité se sont tenues du 29 et 30 avril 2013 à Skhirat après avoir été reportées à maintes reprises. A la veille de ces assisses, les attentes étaient énormes. La réforme fiscale devrait être liée de manière forte à cette vision et devrait s'inscrire dans le cadre d'une politique globale de gestion des finances publiques, allant du recouvrement des impôts, jusqu'à la gestion des dépenses publiques, qu'il s'agisse des dépenses de fonctionnement, des investissements publics, ou des dépenses sociales[106].

Cette mise à jour historique vise, essentiellement, à faire en sorte que le régime d'imposition se mette au diapason des évolutions politiques, sociales et économiques qu'a connues le Maroc. La concertation a porté sur des grandes thématiques qui concernent la relation avec le citoyen et l'organisation de l'administration fiscale.

A ce titre et en premier lieu, les participants se sont mis d'accord sur la mise en œuvre d'un équilibre dans la structure des recettes fiscales entre la fiscalité directe et la fiscalité indirecte. Ensuite, ils ont prôné une rationalisation des dépenses et des exonérations fiscales et instaurer une imposition progressive de l'agriculture, en prenant en compte, les spécificités du secteur. L'accent est mis, également, sur le renforcement de la lutte contre la fraude fiscale et la conception d'un système d'imposition équitable où chacun doit payer selon sa capacité contributive, sans omettre d'insister, sur l'augmentation des impôts sur les investissements non-productifs (terrains non-construits) et la création d'une taxe pour la solidarité[107].

Par ailleurs, les réformes proposées par les intervenants visent, également, la mise en place d'un pacte de stabilité fiscale, afin de pouvoir améliorer le climat des affaires en mettant l'accent sur la nécessité de poursuivre la politique de la baisse de la pression fiscale et la rationalisation des règles de détermination de l'assiette fiscale. Il a, également été question, aussi, d'adapter la fiscalité à la réalité du tissu des entreprises. Il a été proposé de procéder à la réforme globale du système de la TVA, par la généralisation du

[106] N. BENSOUDA, « *Les stratégies d'amélioration de la mobilisation des ressources financières dans les pays en développement et économies en transition* », *op. cit.*, p. 35.
[107] M.-L. ELHARRANE, « *La réforme fiscale au Maroc* », *op. cit.*, p. 94 - 95.

droit à déduction, la réduction des situations de butoir[108], l'amélioration des conditions de remboursement[109] et la simplification du système.

Concernant le contribuable, les intervenants ont proposé une multitude de recommandations visant l'amélioration de la qualité des services fournis aux citoyens, la clarification les textes fiscaux et tenter de limiter le pouvoir discrétionnaire des agents de l'administration fiscale, sans perdre de vue que toute dynamique de changement ne peut atteindre ses objectif, sans la promotion parallèle de l'éthique et de la bonne gouvernance, tout en instaurant des pans de communication et en renforçant les conditions du contrôle fiscal et du règlement du contentieux.

Avec l'ambition de concilier deux objectifs majeurs, consolider l'équilibre budgétaire et mener une politique fiscale juste et équitable, la réforme préconisée a vite pris le chemin du changement et du réaménagement. Dès la loi de finances pour 2014, la politique réformatrice s'est assignée comme objectif prioritaire, la réforme de la TVA et la fiscalisation du secteur agricole.

La réforme de la TVA a voulu en finir avec la situation des distorsions constatées depuis des années. Pour ce faire, un grand chantier de simplification de cette taxe a été entamé, afin d'assurer plus d'équité fiscale et garantir une meilleure compétitivité au monde des affaires. A cet effet, et dans le cadre de la mise en œuvre des recommandations des Assises sur la fiscalité, les actions menées ont visé essentiellement à asseoir une assiette fiscale très large, à rationaliser davantage l'octroi des exonérations, généraliser le mécanisme de remboursement, en finir avec la multiplicité des taux et aboutir à une structure composite faite de deux taux d'imposition. « *Ainsi, la suppression de la règle de décalage et le démarrage de la généralisation du remboursement de la TVA, introduites dans le cadre de la loi de finances 2014, constituaient des mesures notables devant soulager la trésorerie des entreprises. Au titre de l'année 2014, le remboursement du crédit de taxe cumulé sur la période 2004-2013 a été accordé aux PME dont le montant est inférieur à 20 millions de dirhams. Au titre des années 2015, 2016 et 2017, le remboursement dudit crédit dont le montant est supérieur à 20 millions de*

[108] Les difficultés d'application des textes fiscaux est celui du « *butoir* » en matière de TVA. Le « *butoir* » oblige l'entreprise, soumise à des taux différents, en amont et en aval, à disposer d'un crédit de TVA, de façon permanente et parfois infinie, alors que, par ailleurs, elle a des besoins importants de trésorerie. D'ailleurs, l'administration fiscale reconnaît elle-même qu'il s'agit d'un crédit structurel non remboursable. Le butoir a frappé, de plein fouet, des secteurs entiers, comme celui du leasing.
[109] Les entreprises demandent le remboursement parce qu'elles versent parfois trop de TVA. En effet, lorsque la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée, l'entreprise détient un crédit de TVA (créance sur l'Etat). Elles ont cumulé au fil des ans un crédit de cette taxe, résultant soit du différentiel de taux (entre le taux de TVA appliqué sur le chiffre d'affaires et celui grevant les coûts de production) soit de l'investissement .

dirhams et inférieur ou égal à 500 millions de dirhams est accordé dans la limite d'un tiers par an »[110].

Une année après, et dans la même perceptive réformatrice visant la révision des taux d'imposition, les lois de finances postérieures ont toutes œuvré dans ce sens afin d'instaurer uniquement deux taux : 20% et 10%. Aussi, la politique engagée concernant l'élargissement de l'assiette s'est poursuivie dans sa démarche de réduction des exonérations accordées en matière de la TVA.

D'autres changements notables ont marqué cette dernière décennie, l'architecture fiscale marocaine. Soulignons, à titre indicatif, l'introduction du mécanisme de la progressivité de l'impôt sur les sociétés, la généralisation du processus de télédéclaration et de télépaiement.

Sur la trajectoire de son évolution, le système fiscal marocain a vécu des changements notoires touchant à la fois le domaine législatif et le domaine organisationnel. Des réflexions émanant des Assises ont été, ainsi, déclinées en plusieurs règles et procédures de droit fiscal contribuant à rendre le système mis en place plus simple et plus équitable.

De surcroît, « *la Direction Générale des Impôts a entamé, le 14 mars 2017, un chantier de relecture du code général des impôts (CGI) et de ses textes d'application en collaboration avec des organismes partenaires, dont la Confédération Générale des Entreprises Marocaines (CGEM), l'Ordre des Experts Comptables, l'Organisation Professionnelle des Comptables Agréés et l'Ordre National des Notaires, ainsi que des experts et praticiens de la matière fiscale. L'objectif de cette relecture est la clarification du texte fiscal, à travers l'identification des dispositions fiscales ambigües et susceptibles d'interprétation divergentes. La relecture a été confiée à trois instances : cinq groupes de travail, un Comité restreint pour centraliser et veiller sur la cohérence d'ensemble et un Comité de pilotage »*[111]. Ainsi et toujours dans sa dynamique réformatrice, le Maroc vient de se lancer, en s'appuyant sur ses partenaires traditionnels[112], dans un autre grand chantier celui de la relecture du code général des impôts et de ses textes d'application. L'objectif phare étant la consolidation du climat de confiance entre l'administration et le contribuable à travers le renforcement de l'intelligibilité du texte fiscal et de sa lisibilité.

[110] DGI, « *Note de présentation du projet de la loi de finances pour l'année 2017* », p. 8 - 10.
[111] DGI, « *Rapport d'activité de l'année budgétaire 2017* », p. 5.
[112] Notamment la confédération générale des entreprises marocaines et l'ordre des experts-comptables.

2 - La mise en place d'une nouvelle structure de l'administration fiscale

Sur le plan organisationnel, et avec l'évolution des usages numériques, la Direction Générale des Impôts s'est fixée comme objectif d'être une véritable administration connectée. Le processus de télédéclaration et de télépaiement a été généralisé pour concerner l'ensemble des entreprises. D'autres nouveaux services web et applications mobiles ont été mis en place, afin d'offrir au contribuable plus d'autonomie et de simplicité.

Il importe de signaler, aussi, les efforts déployés ces dernières années par la Direction Générale des Impôts en vue de développer ses canaux de communication de proximité par le truchement des réseaux sociaux, afin d'entretenir une relation d'interaction et d'écoute avec ses partenaires et être au plus près de leurs préoccupations.

En somme, la dématérialisation a donné aux pouvoirs publics d'autres marges de manœuvre lui permettant de libérer des ressources humaines, afin qu'elles puissent s'investir dans des tâches à plus forte valeur ajoutée, et assurer leur reconversion vers les missions plus rentables.

Cependant, pour achever la réforme et la rendre plus réaliste, une revue organisationnelle de l'administration fiscale semble nécessaire, voire même indispensable. Ainsi, le Maroc s'est engagé, depuis une décennie, dans un processus de modernisation de la gestion fiscale qui a touché aussi bien la partie législative que celle des outils utilisés. A cet effet, la réforme entreprise vise la mise en place d'un nouveau système d'information, une communication intensive et orientée vers le client, et enfin une gestion plus optimale des ressources humaines de la Direction Générale des Impôts.

Certes, l'adaptation fiscale des structures de l'administration ne peut s'accomplir que *via* la refonte des textes fiscaux. Pour ce faire, la modernisation des textes ne pouvait voir le jour que si les outils idoines pour appliquer ces textes étaient disponibles (ou présents) sur le terrain. Cette modernisation va transformer de fond en comble le dispositif administratif ; l'an 2000 a constitué une date cruciale. L'ancienne Direction des Impôts va se voir accorder toutes les prérogatives d'une mégastructure au sein du Ministère de l'Economie et des Finances, nommée désormais Direction Générale. Elle sera, ainsi, alignée sur l'Administration des Douanes et Impôts Indirects et sur la Trésorerie Générale du Royaume.

Désormais, le système fiscal traditionnel et analytique cédera sa place à celui, personnalisé, orienté vers le contribuable.

Le système organisationnel vertical adopté par l'administration fiscale lors des années 80 fondé sur les impôts directs et taxes assimilés, taxe sur le chiffre d'affaire et enregistrement et timbre, ne sera plus de mise. Le premier bénéficiaire de cette démarche qui va briser ce cloisonnement, n'est autre que le contribuable qui souffrait de la pluralité des interlocuteurs.

L'administration fiscale va mettre fin à ce cloisonnement des structures en permettant la fusion des trois fonctions essentielles, en l'occurrence l'assiette, la vérification et le contentieux. Cette démarche au profit du contribuable va lui permettre d'avoir un dossier et un interlocuteur unique pour tous les impôts et taxes à son passif. Le contribuable aura un identifiant fiscal unique et des identifiants secondaires relatifs aux biens possédés et aux établissements exploités. L'instauration progressive de l'interlocuteur unique, aussi bien au niveau central que régional, a donné naissance, par la suite à une organisation dont les structures restent tributaires de la taille du contribuable.

De plus, l'administration fiscale s'est engagée dans un processus de déconcentration qui se démarque par la mise en place d'une structure bicéphale composée de directions préfectorales et directions régionales ayant des fonctions multiples, l'octroi d'une autonomie de décision pour les directions préfectorales et régionales au niveau de l'émission et le recouvrement des impôts, et la responsabilisation des services régionaux dans la prévision annuelle des recettes en prenant en considération la capacité fiscale de la région en question.

En outre, la Direction Générale des Impôts a adopté une politique de communication transversale touchant à la fois l'organisation interne de l'administration fiscale et ses relations externes avec les différents partenaires. Plusieurs actions visant l'amélioration de la relation avec le contribuable ont été accomplies, à commencer par la mise en place des canaux de communication qui assurent une discussion permanente avec les différentes organisations professionnelles des réformes envisagées par les lois de finances. Il a été procédé, dans cette perspective, à la publication des dates butoirs de paiement des différents impôts au niveau des sites internet, des journaux et des affiches ainsi que la publication des nouvelles dispositions des lois de finances au profit des contribuables et des professionnels. Aussi, et pour garantir plus de transparence, il a été

procédé à la publication des rapports annuels sur l'évolution des dépenses fiscales et la publication annuelle des rapports d'activité de la Direction Générale des Impôts, avec la mise en place de bureaux d'accueils pour assurer le contact direct avec les contribuables en leur assurant le conseil et les informations nécessaires. Ce travail de communication et de simplification de démarche administrative a été couronné par l'accomplissement du chantier prometteur de la dématérialisation des procédures et des formulaires grâce au projet SIMPL qui a intégré les trois principaux impôts à savoir : SIMPL TVA, SIMPL IR et SIMPL IS[113]. Pour accompagner le contribuable dans cette démarche novatrice, il a été décidé de créer un centre d'information téléphonique opérationnel, du lundi au vendredi, pour répondre aux questions des contribuables et leur indiquer les démarches à suivre sans oublier de mettre à la disposition du contribuable de toutes les ressources documentaires nécessaires pour une meilleure vulgarisation fiscale et d'un portail documentaire qui permet au personnel de l'administration d'accéder aux différentes périodiques, notes de services, de faire des recherches multicritères et la création d'un système d'information au service du contribuable pour un meilleur suivi fiscal.

Pour faire aboutir la réforme, la Direction Générale des Impôts a pressenti l'importance du capital humain en tant que locomotive pour le développement de l'administration fiscale. A cet effet, elle a adopté l'une des démarches les plus évoluées en matière de gestion des ressources humaines, en l'occurrence la gestion prévisionnelle des ressources humaines. Le but est la valorisation du capital humain en le motivant par une progression se fondant sur des critères quantitatifs de compétence et de transparence dans l'évaluation. De même, un référentiel des emplois et des compétences, et un référentiel des normes de la charge de travail ont été élaborés pour déterminer avec précision les salariés ayant le droit à la prime de performance en fonction du travail fourni.

En conclusion, un système fiscal n'est pas un simple aménagement de techniques d'imposition, il est, avant tout, un fait moral et politique, et, à ce titre, dépend étroitement des orientations des gouvernants en place. Il est, également, la traduction de l'état d'une société sur les plans économique, politique et sociologique. Le système fiscal marocain n'échappe point à cette réalité.

En définitive, « *le système fiscal n'est qu'un simple reflet du niveau de développement économique et social atteint par un pays à une étape de son histoire. Le*

[113] Le SIMPL-TVA, IS, IR permet aux contribuables de procéder, en ligne, à l'ensemble de leurs déclarations et de consulter l'historique de leurs dépôts à tout moment.

choix de mobiliser une catégorie d'imposition plutôt qu'une autre découle d'une évolution historique de la fiscalité propre du pays en question et de décisions liées aux orientations politiques du pouvoir »[114].

Au Maroc, la politique fiscale a toujours occupé une place importante dans la mise en œuvre des orientations stratégiques de l'Etat. Elle porte sur l'utilisation des différentes catégories d'impôts et techniques fiscales relatives aux modalités de liquidation, d'assiette, de contrôle et de recouvrement visant à assurer la mobilisation des ressources publiques nécessaires et à exercer une action d'orientation, d'incitation et de correction dans les domaines économique, financier et social[115].

Ainsi, chaque fois que le déficit budgétaire s'aggrave, l'impôt vient en tête des propositions comme le seul outil capable d'apporter des solutions profondes à cet état de fait. Pour aboutir à un rendement fiscal optimal, il faut commencer, sans trop tergiverser, par un élargissement de l'assiette, et pour ce faire il suffit de procéder à une réduction ou à un bannissement de toutes les mesures dérogatoires. Ceci étant dit, l'administration fiscale se trouve dans l'obligation de réformer le système fiscal afin de mobiliser les ressources nécessaires pour apaiser le déficit budgétaire causé par les dépenses fiscales. Cependant, il est notoirement connu dans tous les domaines que pour esquisser une démarche réformatrice, il faut se doter au préalable d'une étude de faisabilité en tenant compte de la dimension temporelle. Mais, aussi paradoxal que cela puisse paraitre, et outre son objectif prioritaire de mobilisation des ressources, les pouvoirs publics se sont souvent servis de leur politique fiscale dans la mise en œuvre de leur programme de promotion économique et sociale par le truchement de la politique des dépenses fiscales.

Section II - Les dépenses fiscales et la mobilisation des ressources

La structure fiscale, dans sa version actuelle, est le fruit d'un long processus de réformes qui a débuté à la veille de l'Indépendance et qui apparemment n'a pas l'air de s'estomper, car, à peine cinq années après les Assises fiscales de 2013, on commence à

[114] M. NMILI, « *Pour un impôt juste* », Ed. Oser, 2011, p. 51.
[115] J.-B. GEFFROY, *« Grands problèmes fiscaux contemporains »*, *op. cit*., p. 390.

annoncer l'imminence de la troisième version des Assises de la fiscalité prévue au cours du premier semestre de l'année 2019[116].

Dans l'état actuel des choses, le système fiscal marocain s'articule autour de quatre principaux d'impôts précités qui sont régis par le code général des impôts et d'où provient la grande partie des ressources fiscales.

Mais, paradoxalement, et pour le même motif économique et social, les pouvoirs publics ont mené, en concomitance, et depuis l'Indépendance, une autre politique viscéralement antinomique à la première, consistant à accorder des mesures fiscales préférentielles appelées conventionnellement des dépenses fiscales comme une solution de rechange aux autres formes d'intervention gouvernementale. Ces dépenses fiscales contribuent au creusement du déficit budgétaire, puisqu'il s'agit, en fait, d'un renoncement prémédité de collecte de l'impôt de la part de l'Etat, afin de dispenser une catégorie de contribuables ou un secteur d'activité de s'acquitter de sa dette fiscale, pour des raisons de politique publique et de promouvoir certains objectifs stratégiques. Deux politiques diamétralement opposées ont cohabité dans une seule structure fiscale. La première s'est évertuée à assurer, durant toutes les réformes passées, une mobilisation optimale des recettes fiscales, alors que la seconde s'est ingéniée, depuis l'Indépendance, à octroyer des incitations fiscales, occasionnant un manque à gagner budgétaire considérable.

Le gouvernement a engagé une politique fiscale réformatrice dont le mot d'ordre est de mobiliser davantage les ressources fiscales pour faire face à la croissance des dépenses publiques. Mais, aussi paradoxal que cela puisse paraitre, le gouvernement a fait de l'incitation fiscale un levier incontournable de la croissance économique et du développement social. Cette politique, à double objectif, résume toute la problématique du système fiscal marocain, tiraillé entre une forte progression de dépenses budgétaires à couvrir et une politique incitative de dépenses fiscales à assurer. Dans ces conditions, l'enjeu prioritaire est d'activer les actions nécessaires à la solidité des finances publiques. Cependant, les options sont limitées et, entre agir pour maîtriser les dépenses budgétaires ou pour mobiliser plus de ressources, le Maroc semble avoir opté pour l'instrument fiscal, mais toute la question est de savoir pour quel usage et avec quelle efficacité.

[116] Les troisièmes Assises nationales sur la fiscalité ont été ainsi organisées les 3 et 4 mai 2019 à Rabat, sous le thème de « *l'équité fiscale* ». L'initiative d'organiser cette troisième édition a été dictée par la volonté de définir, dans le cadre d'une réflexion collective et largement concertée, les contours d'un nouveau système fiscal national, plus équitable, performant, compétitif, orienté développement et intégrant les principes universels de bonne gouvernance fiscale.

Cette double dimension portant sur la mobilisation de ressources et la politique des dépenses fiscales nous impose de dresser, au préalable, un tableau rétrospectif retraçant la manière avec laquelle les décideurs ont pu concilier l'impératif budgétaire pour assurer le financement des charges publiques, et le recours aux dispositions dérogatoires sous formes de dépenses fiscales, à la quête d'une dynamisation économique et social du pays.

Notre objectif sera, ici, avant de traiter la thématique des dépenses fiscales, de décrire l'évolution de la structure des recettes fiscales dans les différentes phases de réformes fiscales qu'a connues le Maroc. Cette évolution, en dépit des efforts déployés pour optimiser le rendement de l'impôt, reste toujours en deçà des aspirations, en raison de la prolifération des incitations, de la fraude, du secteur informel, de l'optimisation et de l'incivisme fiscal. Une pléiade de contraintes est venue contrecarrer la réalisation des objectifs escomptés par la réforme fiscale, et constitue une pierre d'achoppement ainsi qu'un énorme écueil, afin d'atteindre l'optimalité requise.

§ 1 - Le périmètre des ressources mobilisables

Le système fiscal marocain, à l'instar de celui d'autres pays, est composé de certains impôts générateurs de recettes. Mais, en matière de fiscalité, il n'existe pas un modèle type permettant d'adopter une structure d'imposition optimale. Le système fiscal n'est qu'un simple reflet du niveau de développement économique et social atteint par un pays à une étape de son histoire. Le choix de mobiliser une catégorie d'imposition, plutôt qu'une autre, découle d'une évolution historique de la fiscalité propre du pays en question et de décisions liées aux orientations politiques du pouvoir en place[117]. Nous allons essayer d'analyser la composition et la structure des recettes fiscales et non fiscales marocaines.

A - L'évolution des ressources marocaines : de la disette à la suffisance

La mobilisation des ressources a toujours constitué l'objectif prioritaire des différentes réformes fiscales qu'a connues le Maroc.

Avant la réforme des années 1980, la situation économique était caractérisée par un marasme sans précédent, en raison de la baisse des prix des phosphates et de la

[117] M. NMILI, *« L'impôt juste »*, *op. cit*., p. 52.

hausse des prix du pétrole, mais le Maroc était acculé à parachever l'ensemble des programmes de développement engagés[118].

Les décideurs commençaient, donc, à ressentir les effets de la crise et à réaliser l'ampleur du déséquilibre budgétaire occasionné par la croissance des dépenses publiques. Pour y faire face, la décision prise a été d'engager une politique d'austérité et d'assainissement financière de l'Etat.

Quant aux recettes fiscales, elles sont restées très faibles et loin de pouvoir couvrir les dépenses publiques. Elles sont arrivées à financer difficilement à peine 60% du total des dépenses de fonctionnement et d'investissement de l'Etat. La situation des charges et ressources du Trésor durant les décennies 1970 à 1980 s'étant gravement détériorée, il fallait réagir avant que le pays ne soit aspiré dans cette spirale infernale et mettre fin à une situation chaotique[119].

Et comme à l'accoutumée, le recours à l'impôt était devenu incontournable. Deux procédés alternatifs étaient envisageables pour générer davantage de recettes additionnelles : soit explorer à fond la structure fiscale existante par une augmentation des taux en vigueur, soit introduire d'autres taxes et impôts afin de combler l'insuffisance ressentie et tenter de rétablir l'équilibre budgétaire [120] . Mais en dépit de ce réaménagement, la politique fiscale menée s'est soldée par un échec, car les responsables ne pouvaient pas prévoir que les prix des matières premières, notamment les prix des phosphates, allaient chuter de manière vertigineuse, entrainant une diminution importante des ressources du budget général. La fiscalité ne pouvait, en aucun cas, assurer le relais du fait de son faible rendement. La baisse des recettes, provenant notamment de l'exportation, s'est située en dehors des attentes ordinaires des décideurs de l'époque ; de plus, cette dernière a été aggravée par l'une des plus importantes sécheresses de l'histoire du Maroc. L'impact de ces deux éléments a été extrêmement fort et a entrainé les troubles sociaux de 1981.

[118] S. TOUNSI, « *Prospective MAROC 2030* », Rapport préparé sur les finances publiques pour le compte du Haut-Commissariat au Plan, 2006, p. 5.
[119] Document produit par la Banque mondiale, « *Problématique et perspectives du secteur public* », 5 février 1992, p. 46.
[120] Soit la création de nouveaux impôts, tels que la participation à la solidarité nationale en 1980, soit la hausse des taux d'imposition notamment celui de la contribution complémentaire sur le revenu global des personnes physiques, dont le taux marginal va augmenter de 30% en 1972 à 45% en 1978, ou encore du prélèvement sur les traitements et salaries, qui passe d'un taux marginal de 36% en 1969 à 44% en 1979.

Face à cette situation, le Maroc s'est orienté vers une autre approche fiscale plus progressiste et audacieuse, afin de rattraper le temps perdu, dans le but d'assurer des recettes suffisantes pour égaler la croissance des dépenses publiques[121].

Les fruits de cette nouvelle politique commencent à apparaitre à partir des années 2000 avec des résultats probants, notamment en consolidant la soutenabilité des finances publiques[122].

Cette embellie s'est traduite par un accroissement continu de la manne des recettes fiscales générées qui est passée de 48% en 1980 à 52% en 2001 pour culminer à 66% en 2008. La contre-performance enregistrée en 2009 trouve son explication dans les effets pervers de la crise internationale et les réaménagements répétitifs des taux de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu[123].

Il importe, toutefois, de signaler que le fait le plus important qui a marqué cette réforme fiscale est, sans doute, le changement constaté au niveau de la structure des recettes fiscales globales. Cette dernière a pris une nouvelle forme marquée par une augmentation progressive de la part des impôts directs au détriment des impôts indirects [124] et une plus grande couverture des dépenses par les recettes fiscales globales[125].

Depuis la tenue des Assises nationales de la fiscalité et le grand chantier de réforme qui a suivi, les recettes fiscales ont commencé à s'améliorer graduellement. Leur taux de couverture des charges publiques avoisina 87% en 2008, alors qu'il ne dépassait guère 60% dans les années 1980.

Le budget de l'Etat, en dépit de la hausse des subventions dédiées à la compensation et au surcoût de la facture des matières premières, a enregistré un excédent budgétaire non négligeable.

Grâce à cette embellie des recettes fiscales, le gouvernement s'est offert le luxe d'entreprendre une politique visant l'allègement du fardeau fiscal pesant sur les ménages

[121] M. OUHADDOU, « *Impact Economique des Corrections budgétaires :Une analyse en équilibre général appliquée au Maroc* », Thèse de doctorat en sciences économiques soutenue à la faculté des sciences juridiques économiques et sociales-Rabat Agdal, 2001, p. 36.
[122] M. EL MATAOUI, « *Structure des dépenses publiques au Maroc* » , Repères et perspectives, n°3, 2002, p. 40.
[123] Le taux de l'impôt sur les sociétés est passé de 39,6% à 37% pour les institutions financières et de 35 à 30% pour les autres entreprises et le taux marginal de l'impôt sur le revenu de 42 à 40%.
[124] Les impôts directs ont représenté 52% des recettes fiscales globales en 2006, 53% en 2007 et ont atteint 61% en 2008.
[125] Direction de la Politique Économique Générale, « *Tableau de bord des finances publiques* », Avril 2003, p. 3-5.

pour renforcer leur pouvoir d'achat. La révision en baisse du taux marginal de l'impôt sur le revenu, adossée à la hausse du seuil exonéré est la meilleure traduction de cette politique[126].

Ainsi, la réforme fiscale engagée depuis les Assises de 1999 a permis au système fiscal de se doter d'une structure plus homogène et plus simple, notamment en réalisant, suffisamment, de ressources fiscales pour financer une grande partie des dépenses de l'Etat.

A ce titre, il importe de signaler la coexistence de deux mécanismes de mobilisation des recettes fiscales, d'une part, le produit des impôts et taxes déclarés spontanément par les contribuables, et, d'autre part, le produit collecté suite aux opérations de contrôle et suivi effectuées dans le cadre des différentes interventions de l'administration.

B - L'évaluation des ressources mobilisables

Les ressources mobilisables se répartissent en deux catégories de recettes, les recettes fiscales et les recettes non fiscales.

1 - Les recettes non fiscales

Les recettes non fiscales sont constituées des produits émanant des établissements et entreprises publiques, aux versements exceptionnels liés aux fonds de concours et aux éventuelles opérations de privatisation. Elles sont passées de 2,1% du PIB entre 2000-2007 à 2,6% entre 2008 et 2016.

Les recettes de ces établissements et entreprises proviennent essentiellement de l'Office Chérifien des Phosphates (OCP) et de Maroc Telecom ; elles ont vu leur valeur baisser de 51,6% en 2012 à 32,1% en 2016[127].

Concernant les versements exceptionnels, ils ont augmenté en 2016 grâce aux dons encaissés dans le cadre de la coopération avec le Conseil de Coopération du Golf. Pour ce qui est des recettes de privatisation, leur participation au redressement du déficit a été limitée à la période entre 2001- 2007. Au-delà de cette période, la contribution de ce type de recettes reste dérisoire car l'essentiel a été encaissé avant 2008.

[126] Depuis les Assises nationales sur la fiscalité, le taux marginal de l'IR a été revu à la baisse durant les années 2007, 2009 et 2010, pour s'établir à 38%. Le seuil exonéré de l'IR s'élève actuellement à 30000 DH (2.706 Euros) contre 18000 DH (1.624 Euros) en 1996 et 12000 DH (1.083 Euros) en 1980.

[127] Direction des Études et Prévisions Financières, « *Tableau de bord des finances publiques 2017* », p. 4.

2 - Les recettes fiscales

Les recettes ordinaires ont connu sur la période d'analyse une évolution très favorable en passant de 81,4 à 215,1 milliards avec une tendance haussière moyenne de 6,3%. Même en termes de PIB, elles ont enregistré une croissance en passant de 21,3% sur la période entre 2000 et 2007 à 22,6% entre 2008 et 2016. Ceci est dû essentiellement aux recettes fiscales qui sont passées en moyenne de 84,9% entre 2000-2007 à 87,8% entre 2008 et 2016 alors que les recettes non fiscales ont baissé de 2,8 points, en passant de 15,1% entre 2000 et 2007 à 12,2% entre 2008 et 2016.

Les recettes fiscales ont atteint un niveau de 189,6 milliards de dirhams en 2016 avec une augmentation annuelle de 4,1% par rapport à l'année précédente. Ceci s'explique par l'augmentation des droits de douane (17,6%), de l'impôt sur le revenu (5,4%), de l'impôt sur les sociétés (5,2%), des droits d'enregistrement et de timbre (+3,1%) et des taxes intérieures à la consommation (+3%)[128].

La progression des recettes fiscales a connu trois phases. La première phase s'étale sur une période de 2001 à 2004 et s'est caractérisée par une croissance stable moyenne de 4,6%.

La deuxième phase s'étale sur une période de 2005 à 2008, caractérisée par un taux d'évolution moyen de 21%.

La troisième phase a commencé à partir de 2009. Elle a été marquée par une instabilité en termes de progression à cause de la chute du rendement de la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu. Les droits de douane ont connu également une tendance baissière à cause du démantèlement tarifaire ce qui a eu un impact négatif sur les recettes fiscales. Toutefois, la TVA à l'importation a enregistré une augmentation moyenne de 15% qui a permis de compenser la baisse des droits de douane.

En 2014, les recettes fiscales gérées par la Direction Générale des Impôts ont atteint un total de 121 933 milliards de dirhams. Avec ce montant, elles ont enregistré une hausse de 1,7% par rapport à l'année 2013. Cette année a connu, donc, une progression notable consolidant ainsi la part des recettes fiscales gérées par la Direction Générale des

[128] *Ibid*, p. 5.

Impôts dans les recettes ordinaires qui s'est élevée à 56% en 2014 contre 55,3% en 2013[129].

En 2015, les recettes fiscales se sont améliorées de près de 6,8 milliards de dirhams. A la tête de l'affiche, on trouve l'impôt sur le revenu qui s'est distingué par une hausse notable de (+2,9 milliards de dirhams) suivi de la TVA à l'intérieur (+2,5 milliards de dirhams) et les droits d'enregistrement et de timbre (+1,1 milliards de dirhams) alors que le produit de l'impôt sur les sociétés a connu une stagnation[130].

En 2016, les recettes fiscales ont continué à grimper pour atteindre un total de 127 843 milliards de dirhams. A cet effet, les impôts directs ont réalisé un total de recettes avoisinant 75 860 dont les parts successives de l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu sont 43 242 et 38 660, la TVA intérieure a enregistré un total de TVA de 27 909 et 16 590 pour les droits d'enregistrement et de timbre.

A la fin de décembre 2016, les recettes, toute fiscalité confondue, ont totalisé 189,6 milliards de dirhams, soit une progression de 4,1% par rapport à 2015 avec une performance particulière de la fiscalité domestique qui a enregistré une hausse de 3,2% répartie par impôt comme suit : impôt sur les sociétés (+5,2%), impôt sur le revenu (+5,4%), TVA à l'intérieur (-3,3%), droits d'enregistrement et timbre (+3,1%) et majorations de retard (-6,9%)[131].

Le produit de l'impôt sur les sociétés a augmenté de 5,2%, sachant que cette hausse trouve son explication dans les résultats performants réalisés par les grandes entreprises[132].

A la fin de l'année de 2017, les recettes fiscales ont atteint un montant record en dépassant la barrière de 128 565 milliards de dirhams contre 120 921 milliards de dirhams en 2016.

Hormis la manne fiscale douanière qui a reculé, tous les impôts et taxes sont sur un trend haussier. Tout compte fait, les recettes fiscales réalisées ont dépassé, largement, la barrière de 200,5 milliards de dirhams, en progression de 6,1%, avec une posture spéciale de l'impôt sur les sociétés, dont le montant a atteint 50 milliards de dirhams, en

[129] DGI, *« Rapport d'activité 2014 »*, p. 38 - 39.
[130] DGI, « *Rapport d'activité 2015* », p. 35 - 36.
[131] DGI, « *Rapport d'activité 2016* », p. 41- 42.
[132] OCP, ANRT, BCP, CIH, SODEP.

augmentation de 16,3%, due en grande partie au bon comportement des résultats du secteur financier, des sociétés pétrolières, de l'agence nationale de la conservation foncière, des cimenteries, des sucriers et des sociétés de télécommunications.

Dans un moindre degré, la moisson fiscale de l'impôt sur le revenu a, quant à elle, évolué à un rythme lent avec une manne de 39,3 milliards. Par contre, les recettes provenant de la TVA à l'intérieur ont progressé de 8,1% en enregistrant 20,9 milliards de dirhams. Le seul bémol a été enregistré par les recettes provenant des droits d'enregistrement et de timbre qui ont reculé de 1%, avec un montant de 15,7 milliards.

La bonne tenue des recettes fiscales en 2017 a pu ramener le déficit de 42,3 milliards à fin décembre 2016 à 37,6 milliards de dirhams seulement en 2017, alors que ce même déficit avait avoisiné 46,2 milliards de dirhams en 2015.

En revanche, le déficit budgétaire ne dépasse guère plus de 3,5% du PIB en 2017 au lieu de 4,1% enregistré en 2016. Encore une fois, le produit de l'impôt a sauvé les finances publiques de ce déficit qui ne cesse d'enfler chaque année, mais la question lancinante est la suivante : jusqu'à quand la mobilisation des ressources fiscales continuerait de sauver, *in extremis*, les finances publiques ? Ne serait-il pas plus rationnel de braquer les projecteurs du côté des dépenses publiques y compris les dépenses fiscales ?

Par ailleurs, pour ce qui est des droits de douane, ils ont connu une baisse en passant de 13% entre 2000-2007 à 5,8% entre 2008 et 2016 à cause des accords de libre-échange prévoyant des démantèlements tarifaires conclus par le Maroc avec d'autres pays partenaires.

Mais, en dépit des améliorations constatées chaque année au niveau des recettes fiscales, le système d'imposition marocain souffre encore d'énormes difficultés et limites.

§ 2 - Les limites à une mobilisation optimale de ressources

Au cours des vingt dernières années, le Maroc aura réalisé, grâce en premier lieu à l'impôt, des performances remarquables. Avec l'amélioration substantielle des recettes

fiscales, le déséquilibre budgétaire a été réduit. Cependant, la morosité de la conjoncture et le ralentissement de la croissance ne cessent de peser sur les finances publiques[133].

Tous les indicateurs, malgré les efforts déployés par les pouvoirs publics pour contenir le déficit, se maintiennent dans la zone d'alerte. Les solutions proposées pour y remédier sont, pourtant connues, avec un seul mode opératoire à double objectif : rationaliser les dépenses[134] et optimiser les recettes fiscales.

Ainsi, le resserrement des conditions budgétaires et l'austérité préconisée ne tardent pas à se faire sentir, aussi bien au niveau de l'effort d'investissement public qu'au niveau de dépenses dédiées à la politique sociale du pays.

Toutefois, en matière de dépenses publiques, comme pour celles des ménages d'ailleurs, ce sont toujours les imprévus qui viennent bousculer le déroulement des plans établis. Des coûts supplémentaires surgissent comme ceux induits par la flambée des prix des produits pétroliers qui dépassent parfois les prévisions[135].

C'est la raison pour laquelle le gouvernement veille à rester vigilant et à se méfier de tout optimisme béat devant les embellies passagères qui marquent les finances publiques.

Pour une économie comme celle du Maroc qui vit au rythme d'une réforme perpétuelle de sa fiscalité, l'amélioration des recettes fiscales offre, indubitablement, une bouffée d'oxygène aux finances publiques et une opportunité pour atteindre l'équilibre budgétaire ou au moins réduire le déficit[136].

La recherche de cet équilibre implique, également, des choix difficiles mais, surtout, des défis à relever. C'est devenu une rengaine : à chaque creusement déficitaire et à défaut d'autres alternatives, le salut ne peut venir que de la fiscalité[137].

---

[133] La situation des finances publiques s'est soldée, au cours de la dernière décennie, par une aggravation du déficit budgétaire, passant de 2,6% du PIB en moyenne entre 2000 et 2007 à 4,1% du PIB sur la période 2008-2016, voire la réalisation d'un déficit record en 2012 avec 6,8% du PIB.

[134] Les Assises nationales sur la fiscalité en 2013 ont consacré la deuxième recommandation à la rationalisation du système des incitations fiscales. Les intervenants, lors de ces Assises se sont mis d'accord sur une réduction progressive des distorsions concurrentielles induites par la multiplicité des dépenses fiscales et des exonérations dont bénéficient certains secteurs.

[135] L'évolution des prix des matières premières sur le marché international est mitigée et n'arrange globalement pas le Maroc. Elle est, en effet, marquée par la poursuite de la remontée des prix du pétrole et le profil bas adopté par les cours du phosphate brut.

[136] N. AKESBI, « *Evaluation d'un système fiscal controversé* », Revue Economia, 2008, n°2, p. 72.

[137] Les recettes fiscales ont atteint 200,5 milliards de dirhams en 2017, contre 189 milliards l'année dernière. Une nette embellie qui corrobore les chiffres du déficit budgétaire qui serait en baisse à 3,5% du PIB en 2017, au lieu de 4,1% en 2016.

Certes, l'objectif majeur de la politique fiscale marocaine est de drainer un maximum de recettes au budget de l'Etat, et ce, afin de faire face aux charges publiques. Conscient de cette exigence budgétaire, et comme nous l'avons analysé auparavant, le gouvernement a toujours fait de la dimension budgétaire de l'impôt un chantier prioritaire dans sa politique publique. Le déficit budgétaire traduit bien un comportement expansif des dépenses publiques que l'accroissement du rendement des impôts n'a pas permis de compenser. Au Maroc, l'évolution, au cours des deux dernières décennies, du déficit budgétaire est marquée par la coïncidence de deux tendances opposées. « *La première est constituée d'un niveau de déficit relativement acceptable au cours des années 2000 suite aux quelques performances économiques du pays. Le déficit budgétaire était de 3% du PIB en moyenne au cours de la période 2000-2008. De l'autre côté, le déficit budgétaire en forte augmentation s'explique par la montée en puissance des dépenses publiques qui ont atteint 36% du PIB en 2012. La hausse des dépenses publiques a été particulièrement forte en 2011 et 2012 pour le Maroc, à cause notamment de la montée des revendications sociales et la hausse spectaculaire des cours internationaux du pétrole »*[138].

Après avoir amorcé un allègement en 2014 et 2015, le déficit de la balance commerciale commence à renouer avec la hausse, sauf qu'avec le processus de la libéralisation et la décompensation de plusieurs produits de première nécessité, le gouvernement a décidé de ne plus lâcher prise, en poursuivant le processus de rationalisation des dépenses budgétaires[139], y compris les dépenses fiscales, objet de notre travail de recherche. Cette démarche vise à poursuivre le renforcement de la collecte des recettes fiscales, maîtrisant ainsi le déficit budgétaire à un niveau jugé tolérable[140]. Mais ce faisant, les contraintes entravant ce processus de renforcement des recettes sont légion. Ces contraintes peuvent être classées en deux catégories. La première est celle des mécanismes de nature fiscale qui constituent des goulets d'étranglement pour assurer une collecte fiscale optimale. Le plus inquiétant parmi ces goulets est sans doute celui lié à l'univers nébuleux des dépenses fiscales dont le manque à gagner pour le Trésor public a franchi, depuis des années, la barre de 33 MDH.

[138] R. HASNAOUI, « *Le système fiscal marocain : une contrainte majeure à l'équilibre des finances publiques* », *op. cit*., p. 828.

[139] L'exemple type est la réforme du système de compensation, qui s'inscrit dans une stratégie visant à dépasser l'indexation partielle adoptée au Maroc en faveur de nouveaux mécanismes tels que le ciblage des populations et le transfert direct des ressources au profit des populations prioritaires. Aussi la réforme concerne la mise en place de nouvelles règles de gestion budgétaire à travers l'adoption d'une nouvelle approche de gestion axée sur les résultats, dans laquelle les principes et méthodes du management de projet gagnent en importance. Ainsi, il a été question de réformer la loi organique relative à la loi de finances afin d'élaborer la loi de finances en référence à une programmation triennale.

[140] Comme l'indique le rapport du HCP, le déficit budgétaire devrait s'élever à 3,5% du PIB.

Pis encore, cette perte de ressources, en dépit de la politique affichée, n'a pas l'air de s'estomper[141].

Un autre mécanisme de nature fiscale, et pas des moindres, peut être répertorié comme un facteur de perte de ressources, à savoir le phénomène d'optimisation qui s'est érigé, ces dernières années, en industrie parallèle permettant au contribuable de payer moins d'impôts, sans pour autant enfreindre aucune règle fiscale impérative.

Certes, le recours à la voie la moins imposée n'a rien de répréhensible en soi, car « *nul ne songera à contester la légitimité de la gestion fiscale, naturellement inspirée par le désir de diminuer la charge de l'impôt, lorsque cette gestion aboutit au choix de solutions et procédés prévus, voire encouragés, par le législateur* »[142]. Mais les vannes qui sont restées entrouvertes dans le code général des impôts, sous forme d'options fiscales, doivent, absolument, être cadenassées sachant que ces subterfuges fiscaux ont dépassé la limite du tolérable et commencent à prendre des proportions inquiétantes.

En parallèle à ces deux mécanismes légaux[143], d'autres procédés extra-fiscaux entrent en lice pour éroder, d'une manière illégale, cette fois-ci, l'assiette fiscale et priver les finances publiques d'une manne considérable de recettes et contribuer au creusement du déficit public : la fraude fiscale et le secteur économique informel comme contraintes majeures entravant la mobilisation des recettes. Outre ces deux procédés, d'autres contraintes, mais à un moindre degré, sont aussi répertoriés comme des grains de sable enrayant la machine fiscale dans son élan d'optimisation de ressources. A ce titre, on peut citer le déséquilibre de la structure des recettes fiscales qui reste marquée par la prédominance des impôts indirects, ainsi que la taxation tardive du secteur agricole[144] qui est resté, pendant des décennies, en dehors du champ fiscal sans argumentaire solide pour le justifier[145].

[141] Vu le nombre des dispositions dérogatoires introduites depuis les Assises fiscales de 2013 et notamment lors de la loi de finances de l'année budgétaire 2018.
[142] T. DELAHAYE, « *Le choix de la voie la moins imposée* », Ed. Bruylant Bruxelles, 1977, p. 16.
[143] A savoir les dépenses fiscales et les options fiscales.
[144] L'exonération du secteur agricole avait été installée en 1984. Une fiscalisation agricole volontairement réfléchie et progressive. Exonérés d'impôts depuis près de 30 ans, les agriculteurs ne bénéficieront plus, de cette situation, considérée injuste par certains qui, pensent qu'il est inapproprié de continuer à exonérer ce secteur, dont certaines filières sont très rentables notamment à l'export.
[145] L'exonération temporaire du secteur agricole a expiré le 31 décembre 2013, conformément aux dispositions introduites par la loi de finances pour l'année budgétaire 2009. Dans le cadre de la mise en œuvre des recommandations issues des Assises nationales sur la fiscalité de 2013, l'article 4 de la loi de finances n° 110-13 précitée a prévu le maintien de l'exonération pour les petites et moyennes exploitations et l'imposition progressive des grandes exploitations agricoles.

Une autre contrainte est relevée concernant la non-imposition des investissements non productifs, tels que les terrains non bâtis et la réticence manifeste d'instaurer l'impôt sur la fortune, afin d'assurer une meilleure redistribution des richesses[146].

En somme, plusieurs éléments contraignants, de nature disparate, portent préjudice à un travail de longue haleine et à un chantier permanent de réformes fiscales visant la mise en place d'un système fiscal efficace et efficient capable d'égaliser la croissance des dépenses publiques.

Ceci étant, beaucoup de chemin reste à parcourir pour venir à bout de ce déséquilibre budgétaire, l'un des dossiers les plus épineux qui revient souvent, sur les bureaux des gouvernements qui se sont succédés au Maroc[147].

Ici, nous nous contenterons de traiter, uniquement, des contraintes les plus importantes, du point de vue de la perte de ressources budgétaires : les contraintes exogènes et les contraintes endogènes.

A - Les contraintes externes au système fiscal marocain

Le système fiscal marocain est soumis, entre autres, à deux contraintes externes, la fraude fiscale et le secteur informel.

1 - La fraude fiscale

A la lecture de plusieurs études et articles, la notion de fraude fiscale est souvent abusivement accolée à celle d'évasion fiscale [148] . Ces deux notions seraient la manifestation d'une volonté malsaine d'éluder l'impôt ou au moins le réduire. Pour ces auteurs, les appellations importent peu tant l'une est synonyme de l'autre. A vrai dire, ce qu'on est convenu d'appeler l'évasion fiscale, ce qui, pour parler simplement, constitue la fraude, tient moins, de la part des redevables, à une intention de mal faire, qu'à un certain état d'esprit. Ainsi, selon une grande majorité d'observateurs, la fraude et l'évasion fiscale sont deux faces de la même médaille, tout le reste n'étant que littérature.

[146] Lors de la tenue des Assises, il a été recommandé (Proposition 5) la mise en place d'un impôt sur la fortune. Une solution intermédiaire a été proposée et qui consiste en la mise en place d'un impôt frappant les investissements non productifs.
[147] M. HAMZAOUI, « *Impact de la fiscalité sur la croissance économique du pays* », Article publié in European Scientific Journal, 2017,Vol .13, n° 4, p. 104.
[148] A. MARGAIRAZ, *« La fraude fiscale et ses succédanés : comment on échappe à l'impôt »,* Blonay (Suisse),1988, p. 152.

D'autres auteurs, au contraire, distinguent nettement les deux notions : *« on a beaucoup écrit sur la fraude fiscale. La quantité et la qualité de cette littérature spécialisée témoignent de l'intérêt qu'on lui porte comme de celui qu'elle suscite auprès d'un public de plus en plus vaste. On retrouve le même engouement au niveau de la presse à grand tirage, des programmes électoraux de tous horizons ou de lois de finances successives depuis plus de quinze ans ; le seul emploi de cette expression étant déjà un gage de succès commercial, politique ou économique puisque la guerre affirmée et gagnée contre ce fléau fiscal devrait enfin conduire à atteindre au mythe de la justice fiscale ou à celui , tout aussi inaccessible, de l'équilibre budgétaire* »[149] .

La fraude se définit, au sens international[150], comme *« un acte intentionnel commis par un ou plusieurs dirigeants, par des personnes constituant le gouvernement d'entreprises, par des employés ou par des tiers, impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal »[151].*

Ainsi, pour parler de fraude il est impératif que trois éléments constitutifs de l'infraction fiscale soient réunis : le premier est celui de l'accomplissement d'un acte matériel bien défini, pour pouvoir écarter en conséquence une simple prédisposition ou pensée non encore concrétisée. Le deuxième est l'existence d'un acte qualifié de manœuvre dolosive réfléchie et préméditée (élément intentionnel) car il est incensé d'incriminer les gens pour un acte au stade de la pensée. Le dernier élément c'est l'illégalité de l'acte commis dans la mesure où le résultat obtenu, est jugée, de par la loi, indu (élément légal).

La fraude fiscale occupe une place singulière dans la mesure où, d'une part, elle procède d'un acte purement individuel, et d'autre part, elle n'a d'autres objets pour la personne qui la pratique que d'échapper, en totalité ou en partie, au sacrifice fiscal qui lui est demandé. Cet élément intentionnel est déterminant dans les définitions qui sont données de la fraude. Celle-ci peut être définie *« comme une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant* »[152].

Mais comme le professeur C. Robbez Masson l'a nuancé, « *la fraude fiscale se rapproche de l'évasion par son résultat, la moins-value fiscale recherchée par le redevable*

[149] C. ROBBEZ MASSON, *« La notion d'évasion fiscale en droit interne français »,* Ed. LGDJ, 1990, p. 104.
[150] Norme ISA 240 – IFAC (international Federation of Acountants).
[151] E. VERNIER, « *Fraude fiscale et Paradis fiscaux* », Ed. DUNOD, 1918, p. 14-15.
[152] M. BOUVIER, *« Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt »,* Ed. LGDJ, 2012, p. 190.

et commise au préjudice du fisc. C'est ce rapprochement qui bien souvent et à lui seul a suffi à certains auteurs pour opérer l'amalgame entre les deux notions »[153] .

Dès qu'il est question de désigner avec précision le processus marquant la fuite de l'impôt, la confusion dans les termes et dans les idées vient généralement obscurcir le débat. Par fraude fiscale, il faut entendre une infraction aux lois et aux règlements fiscaux ayant pour but d'échapper à l'impôt ou d'en réduire le montant. Il s'agit d'une violation directe et volontaire de la loi fiscale qui se traduit par la soustraction frauduleuse ou la tentation de se soustraire, frauduleusement, à l'établissement de l'impôt ou au paiement total ou partiel de l'impôt. Par conséquent, et contrairement à ce que prétendent certains fiscalistes, il ne peut y avoir de fraude légale, dès lors qu'elle consiste, précisément, à violer la loi.

Selon la définition française, la fraude fiscale, c'est une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou bien d'en réduire le montant. Cette infraction suppose la réunion de trois éléments : élément légal (le non-respect de la loi), élément matériel (l'Impôt éludé) et élément moral (Faute intentionnelle).

Il s'agit du fait de se soustraire ou tenter de se soustraire, frauduleusement, au paiement total ou partiel de l'impôt. Une définition plus pragmatique est proposée par André Margairaz : « *il y a fraude lorsqu'on applique des procédés permettant d'échapper à un impôt alors que le législateur n'avait pas prévu d'échappatoire* »[154].

La fraude fiscale suppose une intention délibérée de fraude et des éléments matériels (omission ou insuffisance de déclaration, erreur délibérée, organisation d'insolvabilité ou autres manœuvres, par exemple). Elle ne doit pas être confondue avec la soustraction fiscale.

Ainsi et toujours selon l'argumentaire du professeur C. Robbez Masson, la notion de la fraude est caractérisée par la prépondérance de l'élément légal. Comme toutes les infractions, la fraude est considérée comme un fait interdit prévu et réprimé par la loi en l'occurrence le code général des impôts[155] . Outre l'élément légal, la fraude doit contenir, aussi un élément de volonté consciente de l'illégitimité du « *choix contra legem* ». A ce titre, le professeur C. Robbez Masson ne considère pas comme un acte frauduleux une

[153] C. ROBBEZ MASSON, *« La notion d'évasion fiscale en droit interne français », op. cit.*, p. 61.
[154] A. MARGAIRAZ, « *La fraude fiscale et ses succédanés : comment on échappe à l'impôt* », *op. cit.*, p. 28.
[155] Article 187 du code général des impôts qui prévoit la sanction pour la fraude ou complicité de fraude.

insuffisance ayant entaché une déclaration ou un versement commis de bonne foi. Il ne s'agit là que d'une erreur passible de majorations de retard. En revanche, la fraude demeure du point de vue administratif et pénal un acte entaché indéniablement de mauvaise foi. « *Il en est ainsi lorsque le contribuable cache purement et simplement la matière imposable qu'il avait l'obligation de révéler : on ne déclare pas un revenu, on vend sans facture, on ne déclare pas en douane. Il en est de même lorsque, sans celer l'existence de l'acte juridique, cause de l'impôt, on reste modeste quant à la détermination de la matière imposable* »[156].

Quant aux causes de la fraude, deux catégories peuvent être citées à titre principal : les causes économiques et les causes administratives[157].

L'impôt étant, en effet, un prélèvement obligatoire sur le revenu des contribuables, plus ce prélèvement est élevé, plus il est ressenti, désagréablement, par les redevables, surtout en période de conjoncture économique difficile. En effet, généralement, en période de vaches maigres, c'est-à-dire de récession économique, le premier objectif des entreprises devient celui de survivre dans la mesure où nombreux parmi eux se trouvent voués à la disparition. Aussi, trouvent-elles d'énormes difficultés à répercuter l'impôt sans que ce soit préjudiciable au volume de la demande surtout que l'essentiel des entreprises marocaines ne sont pas structurées et ignorent les nouvelles méthodes de gestion[158]. Donc, il est, certainement, difficile pour les entreprises en difficulté, d'accomplir, scrupuleusement, leurs devoirs fiscaux. Cependant, une conjoncture économique difficile ou encore une pression fiscale élevée, n'explique que, partiellement, ce fléau, notamment pour les entreprises qui cherchent à survivre[159].

En parallèle, d'autres causes d'ordre administratif, cette fois-ci, peuvent expliquer une partie du désagrément ressenti par la contribuable à l'égard de l'impôt. Le système fiscal marocain repose, essentiellement, sur le système déclaratif[160], c'est-à-dire que ce sont les contribuables qui sont maîtres de leur situation fiscale et doivent, par conséquent, déclarer leurs revenus et bénéfices. Or, et comme « *l'angélisme fiscal n'étant cependant pas au nombre des vertus cardinales, et quand bien même le serait-il qu'un ange n'est pas*

[156] T. DELAHAYE, « *Le choix de la voie la moins imposée* », *op. cit*., p. 24 .
[157] A. HASSOUNE, « *La réforme des politiques fiscales axée sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public* », Séminaire sur le thème - L'évasion fiscale en Afrique - cas du Maroc : sortes d'évasion et comment la maîtriser ?, 2010, p. 15.
[158] Dossier relatif à la fraude fiscale au Maroc, « *AL ALAM Hebdomadaire* », n° 20704 du 14 Avril 2007, p. 4.
[159] J.-C. MARTINEZ, « *La fraude fiscale* », Ed. PUG : Que sais-je ?, 1984, p. 13.
[160] Il en est ainsi pour l'ensembles des impôts d'État : IS, IR, TVA et DET.

infaillible et peut toujours se tromper, le fisc que dispose de divers moyens de contrôle pour s'assurer du respect des obligations déclaratives des contribuables »[161]. C'est à ce titre que l'administration fiscale s'est vue attribuer, au fil des lois de finance successives, une kyrielle de dispositifs d'audit et investigation lui permettant de s'assurer de la présomption de sincérité attachée à la déclaration ; ce système étant le seul et unique procédé à même de drainer la matière imposable sous forme de fonds afin d'alimenter les caisses de l'Etat. A la réserve qu'en raison de la liberté totale accordée au contribuable, la déclaration en question présente tous les avantages, mais aussi tous les inconvénients d'une confession. Le contribuable aura en effet tendance soit à omettre, soit tout au moins à édulcorer sa déclaration, à sous-estimer ses revenus. C'est la mission de l'administration fiscale qui doit encore assurer le recouvrement des impôts établis. Alors, si l'administration fiscale ne remplit pas ses fonctions, le contribuable n'hésite pas à se livrer à la fraude fiscale.

Au-delà de son enjeu budgétaire, lutter contre la fraude est essentiel dans le développement économique et politique. La démocratie compte parmi ses ennemis les fraudeurs fiscaux et les organismes qui veillent sur la sécurité au niveau international mettent, désormais, la fraude fiscale parmi les cibles à détruire. Derrière la fraude, s'organisent des circuits de financement illicites qui peuvent côtoyer le milieu des mafias et du terrorisme. Lutter contre la fraude se fait dans le respect de la loi et à travers les outils d'information les plus performants[162].

L'ampleur de la fraude fiscale est difficilement mesurable. Aussi, les études et réflexions menées sur le système fiscal marocain n'ont abordé qu'accessoirement l'évaluation de la fraude fiscale. Au Maroc, les statistiques officielles en 2011 indiquaient que 115 000 entités soumises à l'impôt sur les sociétés déclarent un déficit de manière répétitive,soit 65% de la population totale d'assujettis. Une situation d'autant plus anormale que 2% des entreprises paient 80% de cet impôt[163].

Parmi toutes les catégories de fraude fiscale, celle qui touche la TVA, est la plus grave. Cet impôt est supporté par les consommateurs, mais certains commerçants, au lieu de le verser au Trésor, le gardent en utilisant des fausses factures ou des sous-déclarations. Selon les toutes premières estimations réalisées par ses services, au

[161] C. ROBBEZ MASSON & al., *« Droit et entreprise, Aspects juridiques, sociaux, fiscaux »*, Ed. PUG, 2006, p. 565.
[162] M. ABOU LHASSAN, « *La fraude fiscale notion et dimension*», Ed. Arabian Al Hilal,1997, p. 11.
[163] CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL, « *Rapport diagnostic sur la fiscalité, le développement économique et la cohésion sociale* », 2012, p. 107.

moins 20% du produit actuel de la TVA échapperaient au Trésor, soit environ quatre milliards de dirhams. L'administration fiscale promet la tolérance zéro dans ce domaine, mais il est fort probable que les fraudeurs ont déjà plus qu'une longueur d'avance. Les études et les débats sur la fraude tournent, souvent, très vite autour des questions de contrôle ou de sanction, alors qu'il est primordial de bien analyser et cerner le phénomène, afin d'y répondre par une stratégie adaptée incluant les contrôles[164]. La fraude fiscale trouve un terreau fertile dans ce qu'il est convenu d'appeler le secteur souterrain ou informel, où elle prospère.

2 - Le secteur informel

Le secteur informel est, généralement, défini comme « *l'ensemble des activités économiques légales qui se réalisent en marge des législations en vigueur. Il regroupe les petites activités et entreprises rémunératrices, souvent, individuelles ou familiales, et se caractérise par l'absence d'une comptabilité, légalement tenue, des salaires non déclarés…*»[165].

Plusieurs raisons entrent en jeu pour contribuer à la prolifération des activités liées au secteur informel, mais l'élément le plus souvent relaté dans les études s'intéressant à cette problématique est l'absence d'une politique ferme et concertée visant à mettre un terme à un pan important de l'économie marocaine qui prospère en échappant au contrôle de l'Etat[166].

La fiscalisation du secteur informel a toujours constitué, pour les pouvoirs publics, une problématique épineuse et un champ difficile à explorer. Pourtant, cet état de fait ne peut perdurer, car il s'agit de consolider les ressources budgétaires, instaurer la justice fiscale et assainir le climat des affaires. Le secteur informel est une niche de fraude organisée dans la mesure où il constitue le terrain fertile des actes de commerces illégaux et de débouchés des produits et marchandises non contrôlés. Ces activités clandestines impactent, négativement, l'économie marocaine et biaisent le jeu du libre marché par une concurrence déloyale entre les acteurs économiques. D'ailleurs, plusieurs entreprises se sont vues obligées de déclarer faillite, justement, parce qu'elles ne pouvaient tenir la route devant l'ampleur du secteur informel, et ses effets anarchiques sur le bon fonctionnement

[164] M. BOUCHAREB, « *La lutte contre la fraude fiscale au Maroc* », Ed. Maghrébines, 2006, p. 100.
[165] CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL, « S*ystème fiscal marocain, développement économique et cohésion sociale* », *op. cit*., p. 106.
[166] Dans le Mémorandum économique de la Banque mondiale consacré au Maroc, il est noté que le secteur informel totalise 45% des emplois hors agriculture, et représente environ 36% du PIB.

du marché[167]. En somme, ce secteur clandestin exerce dans l'opacité totale et fait perdre aux caisses de l'État des sommes faramineuses contribuant au creusement du déficit public[168].

Diverses raisons sont à l'origine de l'expansion de ce phénomène. La première est la politique ambiante de la rente qui privilégie le gain facile avec le moins d'efforts possibles, associée à la réticence vis-à-vis de l'impôt et la méconnaissance totale de son rôle de promotion du développement économique et social du pays. De même, la spécificité très technique de la règle fiscale ne facilite guère l'adhésion, sans difficulté, à l'impôt. Cette technicité rend la maîtrise du droit fiscal du domaine exclusif des initiés et professionnels, alors que la majorité des contribuables sont moins avertis voire analphabètes. De même, le formalisme administratif, très lourd, et la multiplicité des procédures contribuent à l'aggravation de ce fléau et la méfiance de citoyen à l'égard de l'impôt et de l'administration fiscale.

Devant la dimension que commence à prendre ce phénomène, les décideurs publics ne pouvaient rester, indéfiniment, dans l'inertie. Ainsi, l'administration fiscale a pris ce dossier, sans lésiner sur les moyens, afin de contrecarrer le dispositif malsain utilisé par une foule de contribuables insoucieux de l'impact néfaste de leurs subterfuges sur l'économie. A ce titre, il importe de signaler que, devant cet état alarmant des choses, les décideurs, par le truchement de la loi fiscale, ont tenté, à maintes reprises, de relancer le secteur pour s'aligner sur les règles normatives. Une batterie de mesures fiscales a été introduite au niveau du code général des impôts, mais la plus en vue parmi ces mesures est sans doute l'institution du régime d'auto-entrepreneur[169].

Le souci majeur de ce régime est de lutter contre le secteur informel et tenter de l'intégrer dans le tissu économique organisé. Est éligible à ce régime d'auto-entrepreneur toute personne physique (personnes morales exclues d'office) exerçant une activité professionnelle (industrielle, commerciale, artisanale ou de prestation de services) sous réserve de respecter certaines conditions de fond et de forme[170]. Ce statut se distingue

[167] B. KAYEMBE, « *La fiscalisation du secteur informel* », Ed. PUZ, 1994, p. 37.
[168] R. M. ALAMI, « *Le secteur informel au Maroc* », Ed. Presses économiques du Maroc, 2014, p. 51.
[169] Le Statut de l'AE se distingue par des procédures et formalités simplifiées et dématérialisées.
[170] La réalisation d'un chiffre d'affaires annuel < ou égal à 500 000 DH pour les activités industrielle, commerciale et artisanale et à 200 000 DH pour les activités de prestation de service.

par des procédures et formalités simplifiées et dématérialisées et un régime fiscal attractif et simple[171], avec un seul interlocuteur, en l'occurrence Barid Al Maghrib[172].

Ce régime fiscal est réputé attractif[173] et simple pour les contribuables éligibles qui sont, de par la loi, tenus d'adhérés à un régime de couverture sociale spécifique très avantageux[174].

Il importe, toutefois, de signaler qu'au-delà de l'aspect fiscal qui reste considérable et fait perdre aux caisses de l'Etat des ressources budgétaires importantes, l'appréhension du secteur informel devrait, normalement, être traitée dans tous ses aspects socio-économiques. Il faut faire un *distinguo* entre deux catégories de contribuables opérant dans ce secteur. La première catégorie est celle concernant les grossistes, ceux qui tirent les ficelles du commerce illicite en déversant le marché leurs produits de contrebande. Pour ceux-là, aucune souplesse ou mansuétude fiscale n'est permise. La traque et la sanction devraient être de rigueur, car la dérive budgétaire est énorme, compromettant l'économie de tout un pays.

La seconde catégorie est celle des petits commerçants et ambulants de produits insignifiants et qui sont, généralement, les débouchés des grossistes. A ces derniers et pour des raisons purement sociales, la loi réserve une politique progressive d'intégration, car ils sont, dans la plupart des cas, privés de leurs droits les plus élémentaires de point de vue sécurité sociale, couverture médicale, l'accès au logement… Ainsi, il convient de repenser ce secteur dans sa globalité, afin de trouver des solutions, et pas uniquement une intégration fiscale.

Une politique d'accompagnement serait la bienvenue, pour encourager les petites structures, afin qu'elles puissent être formalisées sans être sanctionnées ou surtaxées. Dans cette perceptive, le gouvernement est appelé à prévoir des structures

[171] IR libératoire fixé à 1% ou 2% sur le chiffre d'affaires selon le cas.

[172] Barid Al Maghrib est la traduction de « *Poste Maroc* » est une entreprise multi-métiers créée en tant qu'établissement public par le Dahir n° 1-97-162 du 7 Août 1997 portant promulgation de la loi n° 24-96 relative à la poste et télécommunication . En 2010, Barid Al Maghrib a été transformé en société anonyme.

[173] Les contribuables soumis à ce régime sont exemptés de l'immatriculation au registre de commerce et dispensés de tenir une comptabilité avec la possibilité de délivrer des factures à ses clients. Aussi, ils sont exonérés de la TVA et de la taxe professionnelle pendant 5ans.

[174] Dans cette perspective de simplification du régime fiscal mis en place afin d'intégrer le secteur informel, l'Algérie a institué par la loi de finances pour 2007 un impôt forfaitaire unique (IFU). « *Ce nouvel impôt, tacitement optionnel et en forme de forfait, s'applique aux petites et moyennes entreprise et remplace tout à la fois la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). L'impôt sur le revenu global (IRG) et la taxe sur l'activité professionnelle (TPA), tous prélèvements existants sur le territoire de la République algérienne démocratique et populaire et dans cette terre d'islam ou l'impôt et religion sont depuis longtemps intimement et historiquement liés* ». C. ROBBEZ MASSON & al., « *Ecrits de fiscalité des entreprises* », Ed. LexisNexis, 2009, p. 657.

organisationnelles adaptées à ce type d'entreprises. Enfin, un travail de communication intense et de vulgarisation des droits et obligations fiscaux a été entrepris au profit des petits contribuables (recours aux mass médias, radio, télévision…). En définitive, la fiscalisation du secteur informel et des revenus qu'il génère passe, nécessairement, par la maîtrise de l'information sur les flux de production des entreprises au niveau national et un contrôle au niveau des frontières.

D'ailleurs lors des Assises fiscales de 2013, il été question de recommander une mise en place d'une politique globale et concertée pour appréhender le secteur informel.

A cette occasion, les participants aux Assises ont mis en exergue « *la nécessité de mettre en place une politique globale et concertée pour traiter des problématiques liées au secteur de l'informel permettant l'adhésion de tous les organismes et instances intervenant dans le champ économique* »[175].

Après ces deux contraintes externes, il convient maintenant de présenter les contraintes internes dans le système fiscal marocain.

B - Les contraintes internes au système fiscal marocain

Afin de pouvoir faire face à des charges publiques sans cesse croissantes et faire fonctionner le service public dans sa globalité, l'Etat a, inéluctablement, besoin de ressources supplémentaires. Pourtant, la prolifération, ces dernières année, de pratiques scandaleuses d'évitement de l'impôt et d'évasion fiscale à grande échelle a fini par alerter les gouvernements et créer, chez les citoyens, un sentiment d'injustice et un réflexe de réticence devant l'impôt ; à beaucoup, il est devenu incompréhensible voire énigmatique de constater que ce sont systématiquement les plus riches qui rechignent à s'acquitter de leur contribution fiscale, alors que ce sont normalement les moins nantis qui devraient se comporter ainsi. Les fraudes et abus sont très répandus et certains hauteurs estiment que *« les fraudes et les abus font peser un discrédit sur les dispositifs en place, accroissent la charge de ceux qui se conforment aux lois et aux règlements, tout en diminuant le volume des ressources disponibles pour les bénéficiaires auxquels elles sont normalement destinés »*[176]. Certaines personnes aisées manigancent à outrance pour échapper à toute sorte de taxation et une partie de la classe moyenne tente de faire de même dans

[175] A. MESSOUDI, « *Fiscalité et secteur informel* », Rapport DGI, 2011, p. 8.
[176] C.-D. COURSON, G. LEONARD, « *Les fraudes et les pratiques abusives* », Rapport au Premier ministre, collection des rapports officiels, La documentation Française, Paris, 1996, p. 13.

l'optique d'augmenter son pouvoir d'achat. Le comble, c'est que certains hommes politiques et représentants de la nation censés normalement de lutter contre toute délinquance fiscale sont, parfois, les premiers repérés par le fisc pour leur comportements peu scrupuleux.

Ainsi, le même outil fiscal peut être utilisé de façon licite par une partie des contribuables et, de façon illicite, ou au moins d'une manière excessive, par une autre. Relativement à ces pratiques d'évitement de l'impôt, nous nous contenterons d'étudier deux sources de déperdition de ressources pour le Trésor, à savoir l'évasion fiscale et les dépenses fiscales.

1 - L'évasion fiscale

La littérature fiscale nous conduit souvent à confronter des ambigüités tenaces, au point d'être susceptibles de semer le doute, voire le désarroi, chez le lecteur. C'est la raison pour laquelle il importe de revenir en premier lieu sur la distinction entre la notion de fraude, traitée auparavant comme limite externe majeure à une mobilisation optimale des ressources marocaines, et la notion d'évasion fiscale qui constitue, quant à elle, une contrainte interne. Une fois cet amalgame sémantique dissipé, nous poursuivrons en exposant quels sont les aspects notoires de l'évasion fiscale qui prive le budget de l'Etat d'une importante ressource fiscale.

L'évasion fiscale, comme le précise le professeur Maurice Cozian, « *est autre chose que la fraude fiscale ; de même, quoi que quelques-uns aient pu prétendre, la fraude est une violation flagrante de la loi fiscale, sévèrement et justement réprimée ; imaginer qu'il puisse y avoir une fraude légale est une ineptie »*[177]. Bien que le résultat escompté, dont la finalité est de réaliser une moins-value fiscale, soit le même, l'évasion fiscale se distingue de la fraude dans la mesure où, en fin de compte, l'évasion fiscale reste l'émanation d'un acte non expressément répréhensible par la loi et, à ce titre, elle relève de la sphère de la légalité fiscale. Certes, l'évasion fiscale « *correspond aux comportements visant à réduire le montant des prélèvements obligatoires, mais sans l'existence de l'élément intentionnel. C'est l'absence de cet élément qui permet de distinguer l'évasion fiscale de la fraude. Autant dire que le juge a ici un rôle d'appréciation prépondérant. Si le contribuable a recours à des moyens légaux, l'évasion devient de l'optimisation. A l'inverse, si elle s'appuie sur des techniques illicites, l'évasion s'apparente*

[177] C. ROBBEZ MASSON, *« La notion d'évasion fiscale en droit interne français »,* Ed. LGDJ, 1990, p. 7.

à de la fraude »[178]*.* Selon le professeur C. Robbez Masson, l'évasion fiscale est rangée parmi les « *procédés individuels et volontaires de fuite devant l'impôt utilisé par les contribuables et consistant … à profiter des lacunes ou imperfections de la loi fiscale pour se placer indirectement, par l'utilisation d'un procédé réel et régulier de technique juridique, dans une situation fiscale plus favorable* »[179].

Dans la littérature administrative et doctrinale marocaine, on ne trouve nulle part une étude spécifique du phénomène de l'évasion fiscale. De même, le code général des impôts marocain s'est abstenu de donner une définition claire et précise tant de la notion d'évasion fiscale que de celle de fraude. Ainsi, cette incomplétude de la loi, et spécifiquement de la loi fiscale, est la principale cause de cet imbroglio conceptuel.

Partant du postulat que la loi peut être porteuse de lacunes qui tardent parfois à se révéler, avec le temps, dans la pratique, ces lacunes finissent par apparaitre en forme d'imprécision ou de complexité. C'est spécialement pour cette raison que le code général des impôts est souvent critiqué, cause pour laquelle des voix se sont élevées pour en demander une réécriture plus simple et plus précise. Cette refonte permettrait la consolidation du climat de confiance entre l'administration et le contribuable à travers le renforcement de l'intelligibilité du texte fiscal dans le cadre de la mise en œuvre des recommandations des Assises nationales sur la fiscalité des 29 et 30 avril 2013.

La fraude et l'évasion fiscale des entreprises *« sont au cœur de nombreux débats politiques et suscitent de la part des citoyens du monde entier une attention particulièrement appuyée dans la mesure où elles conduisent les entreprises qui s'y livrent à minorer, voire à effacer, l'impôt qu'elles doivent légitimement acquitter au regard des bénéfices qu'elles dégagent. Cette réduction du montant d'impôt dû par des pratiques contestables grève les finances publiques, limite la capacité des autorités à financer les politiques publiques ambitieuses qu'elles souhaitent mettre en œuvre et porte atteinte au consentement à l'impôt. L'émotion politique et citoyenne est donc parfaitement légitime - et même rassurante - et appelle des pouvoirs publics une réaction ferme»*[180]*.*

[178] E. VERNIER, « *Fraude fiscale et Paradis fiscaux* », *op. cit*., 2018, p. 16.
[179] C. ROBBEZ MASSON, « *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques* », sous la Direction de Loïc Philip, Ed. Economica, 1999, p. 854.
[180] Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle en conclusion des travaux d'une mission d'information relative à « *l'évasion fiscale internationale des entreprises* », 2018, p. 7, synthèse présenté par Bénédicte Peyrol et Jean-Francois, Rapport d'information n° 1236, Assemblée Nationale.

Indubitablement, le phénomène de l'évasion fiscale menace le consentement à l'impôt. Plusieurs voix s'élèvent pour dénoncer l'inertie de l'Etat et son incapacité à traquer les subterfuges fiscaux. Elles avancent souvent que, face à l'ampleur de l'évasion fiscale, l'Etat persiste à s'acharner sur la classe moyenne et les pauvres afin de colmater les brèches et compenser le manque à gagner occasionné par cette évasion. Ainsi, outre la perte de ressources substantielles résultant du phénomène d'évasion fiscale et ses retombées désastreuses sur les finances du pays, il porte atteinte au principe d'égalité devant l'impôt et au libre jeu du marché.

L'application des dispositions du code général des impôts n'étant pas toujours des plus aisées même pour des professionnels de la fiscalité, l'administration fiscale émet, à l'attention du public, à la sortie de chaque loi de finances, des notes circulaires où elle fait valoir sa position et son interprétation des nouvelles mesures fiscales. Chaque année, l'administration consacre sa doctrine par des notes de service imposées à ses agents comme une ligne de conduite à suivre dans leurs investigations et procédures quotidiennes. Les contribuables se trouvent ainsi contraints de s'aligner sur les positions de l'Administration fiscale pour défendre leurs intérêts bien qu'aucune loi ne le prévoie.

Comme l'explique le professeur C. Robbez Masson *« l'imprécision de la loi fiscale tient surtout au fait que le droit des impôts est défini comme « un droit second », en tant qu'il vient se greffer sur des institutions préexistantes, auxquelles il doit s'adapter (en cas de refus d'adaptation, il sera de bon ton de prétendre qu'il « fait alors une crise d'autonomie, parfois en vertu de son prétendu réalisme ; de là découle une interdisciplinarité, sinon une ubiquité, juridique inéluctable, propre à cette matière qui se trouve au carrefour du droit civil, du droit commercial et des sociétés, du droit comptable, etc… Il s'ensuit de nombreuses incertitudes terminologiques relatives au sens de certains mots, dont l'acceptation fiscale est soit « autonome », soit non définie par rapport au concept semblable d'une autre branche du droit, l'amphibologie jouant souvent d'ailleurs contre le contribuable »*[181].

Il importe de signaler que la Direction des Impôts, dans sa doctrine administrative, n'utilise que rarement le concept d'évasion fiscale, et, quand elle le fait, c'est uniquement *« à titre d'euphémisme générique pour désigner la fraude et ses succédanés ou leurs conséquences. C'est, qu'en effet, cette distinction théorique et doctrinale lui importe peu. En pratique contentieuse, le fisc dispose d'un large éventail de moyens juridiques pour*

[181] C. ROBBEZ MASSON, « *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* », *op. cit*., p. 125-126.

lutter contre ces deux formes particulières d'évitement de l'impôt ; il les utilise de la façon la plus efficace possible sans se soucier, souvent, de la façon dont le contribuable a éludé l'impôt, d'autant que ces techniques de répression peuvent tout aussi permettre d'atteindre la fraude que l'évasion fiscale »[182].

Mais, en fait, de quoi l'évasion est-elle le nom ? La question, selon le professeur Franck Lafaille, *« ne manque pas de poindre tant la césure entre évasion et fraude est parfois faible. Certes, l'évasion fiscale consiste en l'utilisation de moyens légaux pour alléger une charge fiscale tandis que la fraude emporte violation de la règle de droit. Mais distinguer l'optimisation astucieuse de la pratique illégale peut se révéler ardu. Devant la complexité du phénomène, il n'est guère étonnant qu'administration, législateur et juges luttent contre l'évasion/ fraude fiscales via des mécanismes s'inspirant des théories de l'abus de droit et de l'acte anormal de gestion. L'évasion fiscale est facilitée par le secret et la complexité/superposition des montages institutionnels et financiers imaginés. Les prix de transferts-prix pratiqués dans les transactions intra-firmes avec délocalisation de la marge bénéficiaire vers un territoire à fiscalité privilégiée - sont particulièrement visés »*[183].

Quoi que l'on dise et en dépit du foisonnement de la littérature traitant du phénomène de l'évasion fiscale, force est de reconnaitre qu'il est extrêmement compliqué de trouver un consensus autour d'une définition claire et concise de ce concept, ce qui rend l'approche de ce cette notion très difficile. Cette dernière est aux juristes, comme l'a le professeur C. Robbez Masson, « *ce que l'Arlésienne est aux touristes : tous en parlent en initiés, mais aucun n'en connait le visage ni n'en a jamais cerné les contours. De ce fait, chacun la couche selon sa propre imagination ou conception dans son lit de Procuste, ajoutant ou retranchant à la notion pour trouver la juste mesure de sa définition personnelle »*[184].

Ainsi, et par crainte de ne pas échapper à ce travers, contentons-nous à présent de souligner que, dans la littérature fiscale, le concept d'évasion fiscale se recoupe parfois avec d'autres notions utilisées par les théoriciens et les professionnels comme des synonymes de la notion d'évasion. La première notion est celui de la fraude légale, un autre oxymore que de nombreux auteurs ont rejeté en bloc, car il ne constitue pas moins

[182] C. ROBBEZ MASSON, « *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques* », sous la Direction de Loîc Philip, *op. cit.,* p. 856.
[183] F. LAFAILLE, « *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques* », sous la Direction de Gilbert ORSONI, 2e Ed. Economica, 2017, p. 438.
[184] C. ROBBEZ MASSON, « *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* », *op. cit.*, p. 29.

une illustration de ces abus de langage qu'il faut impérativement bannir du lexique fiscal. Le deuxième vocable utilisé comme similaire à celui de l'évasion fiscale est la gestion fiscale dont le contenu sémantique a une connotation purement technique qui laisse entendre que la démarche utilisée pour payer moins d'impôts n'a rien de répréhensible et qu'il s'agit en fait d'une gestion de patrimoine ou de capital comme d'autres, que le contribuable, en bon père de famille, va utiliser sans pour autant porter préjudice à son intégrité fiscale.

Comme le précise le professeur Cozian, *« le maniement de la fiscalité se fait à deux niveaux : le niveau élémentaire et le niveau supérieur. Le premier englobe les règles techniques de base, telles que doit les connaitre et les appliquer un bon exécutant. Le second, non isolé mais relié au droit des affaires et au droit comptable, remonte aux grands principes. Par là on atteint à la gestion fiscale, laquelle autorise les audaces calculées, avec le souci constant des limites à ne pas franchir »*[185].

A ce titre, c'est exclusivement le maniement fiscal de haut niveau qui serait qualifié de gestion fiscale. Selon le professeur Cozian, celui-ci est le terrain de prédilection réservé aux fins fiscalistes qui savent manier les textes et les procédures pour assurer une rentabilité optimale à leurs entreprises. Enfin, on trouve un troisième synonyme, plus proche du précèdent, qui est celui de l'habileté fiscale : une expression qui ne cherche qu'à donner, selon nous, un quitus de légalité à la notion d'évasion fiscale.

En laissant, pour l'instant, le côté sémantique de la notion d'évasion fiscale, il importe de rappeler que, nonobstant des contours flous et perméables, le gouvernement marocain, à l'instar d'autres pays, a décidé de prendre cette contrainte budgétaire à bras le corps pour stopper la déperdition des ressources fiscales et gagner davantage de transparence et de bonne gouvernance fiscales.

Autrement dit, pour lutter contre l'évasion, la répression ne suffit pas, à elle seule, à éradiquer ce phénomène et d'autres voies sont envisageables. Il fallait donc commencer par assainir le monde des affaires progressivement et faciliter l'acte d'entreprendre, le rendre plus fluide et sans trop de formalisme procédural avant de penser à faire adhérer le contribuable à l'impôt. Lors des dernières Assises fiscales, plusieurs voix ont plaidé pour

[185] *Ibid*, p. 39.

une baisse graduelle des impôts afin d'atténuer la pression fiscale[186], source d'évitement d'impôt. Au nom de la croyance formulée par l'adage que *« trop d'impôts tuent l'impôt* », l'idée est qu'avec moins d'impôt à payer, le contribuable marocain ne serait plus enclin à chercher à déposer ses revenus à l'étranger et accepterait, *in fine*, de s'acquitter de ses obligations déclaratives dans son pays.

A ce titre, ces dernières années, outre l'administration fiscale qui est chargée par essence de faire face à tout acte visant à se soustraire à l'impôt, l'Office de Change marocain s'est assigné lui aussi la tâche de lutter contre l'évasion, en pilotant un projet de libéralisation des changes de grande envergure, visant à inciter les Marocains à placer leurs capitaux au Maroc et mettre ainsi fin à l'exil fiscal qui porte un énorme préjudice à la situation financière de l'Etat.

Pour lutter contre l'évasion fiscale et, dans une perspective proactive pour se prémunir contre toute forme d'évitement fiscal, le Maroc s'est inscrit volontairement dans la dynamique internationale voulant mettre un terme à ce fléau qui tend à prendre des dimensions incontrôlables[187].

Le combat contre l'évasion fiscale et les autres mécanismes d'évitement renvoie au concept de l'équité fiscale consacré par la loi suprême de la nation. La constitution dispose, en effet, dans son article 39, que *« tous supportent, en proportion de leurs facultés contributives, les charges publiques que seule la loi peut, dans les formes prévues par la présente constitution, créer et répartir ».*

L'évasion fiscale se solde inéluctablement par un manque à gagner substantiel pour le Trésor. Cela impacte négativement le niveau d'endettement de l'Etat et sa capacité à offrir des services publics de qualité. Elle est aussi l'une des causes majeures du

[186] Le taux de pression fiscale au Maroc est jugé comme l'un des plus faibles (20% à 30%) mais les acteurs économiques ne cessent de quémander un niveau plus bas. Cette pression est normalement calculée à partir de deux agrégats majeurs : les prélèvements fiscaux et le produit intérieur brut pour pouvoir cerner la richesse produite annuellement par un pays.

[187] L'OCDE, l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques, a présenté son projet de réforme de taxation internationale, afin de mettre fin à l'impunité des géants du numérique, qui échappent à l'impôt dans de nombreux pays. Une sorte de version globale de la fameuse *« Taxe GAFA »* crée par le ministre de l'économie et des finances, Bruno Le Maire, qui fût un échec total. Cette nouvelle fiscalité proposée par l'OCDE se base sur un principe plutôt simple. Les entreprises dont la clientèle est essentiellement sur le web et qui réalisent des bénéfices dans un pays, même sans présence physique, comme c'est le cas pour Google ou Amazon, devront payer leurs impôts dans le pays concerné, au même titre qu'une entreprise d'un autre secteur. Autre point important présent dans cette réforme, la mise en place d'un seuil minimal d'imposition, qui permettra à un pays s'estimant lésé de réclamer la différence entre les taux (très faibles) en vigueur aux Pays-Bas ou en Irlande par exemple, et ce seuil minimal. Reste encore à savoir à quel niveau il sera placé. Selon *Alternatives Economiques,* ce seuil minimal devrait être fixé *« autour de 12 ou 13% »*, ce qui permettra aux états de réclamer, lors d'un arbitrage, la différence avec des taux très bas. Mais ce seuil sera aussi bas que ceux en vigueur en Irlande ou à Chypre. Par conséquent, les différents règlements représenteront très peu, en terme de recettes fiscales.

creusement du déficit budgétaire que les pouvoirs publics ne cessent de vouloir redresser, depuis des années, mais en vain, et, pour compenser, les gouvernements se trouvent souvent contrains à agir sur les dépenses sociales et les services publics, ce qui accentue les dissentiments envers les pouvoirs publics et entraine, *in fine*, les comportements incivils chez le citoyen.

Certes, pour mettre un terme à ces comportements délictueux, il faudrait, au préalable, aller chercher les causes sociologiques du phénomène, mais dans le court terme, il faut, exclusivement, faire du contrôle fiscal le cheval du bataille de la lutte contre ces derniers et mettre fin à une déperdition cruciale des ressources dont l'Etat a extrêmement besoin.

Dans ce combat contre l'évasion fiscale, les Etats sont en premier front et ils doivent être dotés de suffisamment de prérogatives et d'outils dissuasifs leur permettant de mener à bon escient leur lutte contre ce phénomène ; à cet égard, l'administration fiscale marocaine s'est dotée récemment d'un éventail important de dispositifs légaux dédiés au contrôle fiscal, en total cohérence avec ses ambitions de venir à bout de tous actes spécieux voulant porter atteinte à la sécurité juridique et financière du pays.

A cet effet, et depuis l'année budgétaire 2017, de nombreux outils participant à la lutte contre les comportements abusifs ont fait leur apparition dans le code général des impôts, le plus emblématique, parmi eux, étant sans aucun doute le dispositif relatif à la répression de l'abus de droit.

L'abus de droit est défini par le Professeur Maurice Cozian comme étant « *le péché des surdoués ou des virtuoses de la fiscalité… mais, pour autant, tout n'est pas permis et la liberté de gestion trouve sa limite dans l'abus de droit, ainsi encourent les sanctions de l'abus de droit les contribuables qui, ne manquant ni d'imagination ni d'audace, n'hésitent pas à échafauder des montages acrobatiques afin de se soustraire à l'impôt normalement dû, qu'ils reposent sur la simulation juridique (création volontaire d'une contradiction entre l'apparence et la réalité) ou sur la fraude à la loi (détournement de la finalité de la règle dans un but exclusivement fiscal. Il n'est interdit d'être malin, à condition de ne pas faire le*

malin, car on connait le proverbe : A malin, malin et demi »[188], ce dernier étant évidemment l'administration fiscale.

Au Maroc, après des années d'attente, le législateur a décidé enfin à emboiter le pas à son homologue français pour décider, finalement, à étoffer son arsenal de contrôle fiscal par un autre dispositif plus progressiste afin de contrecarrer quelques aspects d'évitement d'impôts.

Ainsi, le législateur marocain est intervenu récemment, notamment dans le cadre de la loi de finances n°73-16 pour 2017, en adoptant une mesure fiscale très attendue, en l'occurrence la répression de l'abus de droit fiscal; celle-ci entend venir à bout des montages juridiques artificiels et, encadrer, du reste, le comportement des praticiens, lesquels assistent leurs clients, à des fins d'optimisation, en élaborant des stratégies fiscales.

Depuis janvier 2017, l'administration s'est, donc, dotée d'un autre dispositif important de contrôle fiscal[189]. Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 213 du code général des impôts[190] « *les opérations constitutives d'un abus de droit ne sont pas opposables à l'administration et peuvent être écartées afin de restituer leur véritable caractère, dans les deux cas suivants : lorsque lesdites opérations ont un caractère fictif ou visent uniquement la recherche du bénéfice des avantages fiscaux à l'encontre des objectifs poursuivis par les dispositions législatives en vigueur ; ou lorsqu'elles visent à éluder l'impôt ou à en réduire le montant qui aurait été normalement supporté eu égard à la situation réelle du contribuable ou de ses activités, si ces opérations n'avaient pas été réalisées* »[191].

L'objectif de cette nouvelle disposition est de stopper la délinquance fiscale en instaurant un cadre légal délimité à ne pas dépasser celui inhérent à la notion fiscale d'abus de droit, définie par l'article 213-V du code général des impôts.

[188] M. COZIAN, F. DEBOISSY, M .CHADEFAUX, « *Précis de fiscalité des entreprises* », Ed. LexisNexis, 2019/2020, p. 957.
[189] Pour plus de détails sur l'ensemble des dispositifs de contrôle fiscal dans le droit marocain, voir à ce titre : K. Haloui, « *Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain* », thèse de doctorat droit privé, Université de Grenoble, 2 décembre 2011 (sous la direction du professeur C. Robbez Masson).
[190] Article 6 de la loi de finances n° 73-16 pour l'année budgétaire 2017.
[191] Art. 213, code général des impôts marocain.

De ce fait, l'administration dispose depuis l'avènement de cette loi, d'un nouveau mécanisme dissuasif la mettant en situation d'autodéfense pour contrecarrer les dévoiements de la pratique.

Mais comme c'est le cas pour l'ensemble du dispositif de contrôle fiscal et afin de garantir les droits des contribuables et encadrer le pouvoir d'appréciation de l'administration, chaque fois qu'il est question de faire appel à la procédure de l'abus de droit dans le cadre d'une opération de vérification, il est impératif de laisser au contribuable la possibilité de saisir, pour un avis, la commission consultative créée à cet effet, dite « Commission consultative du recours pour abus de droit », et, le cas échéant, la possibilité de recours devant la commission nationale de recours fiscal.

Le contribuable doit demander l'arbitrage de la commission dans sa lettre de réponse à la première notification prévue aux articles 220-I ou 221-I ci-dessus.

L'inspecteur des impôts doit, dans un délai ne dépassant pas quinze jours à compter de la date de réception de la réponse du contribuable à la notification susvisée, transmettre à la commission précitée la demande du contribuable.

La demande envoyée doit être accompagnée des documents relatifs aux actes de la procédure contradictoire permettant à ladite commission de se prononcer et, ce, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus.

La commission précitée doit rendre son avis consultatif exclusivement sur les rectifications relatives à l'abus de droit et ce dans un délai ne dépassant pas trente jours, à compter de la date de réception de la lettre de transmission adressée par l'inspecteur des impôts à ladite commission. Cette dernière est tenue de notifier, aussi, son avis consultatif à l'inspecteur des impôts et aux contribuables dans un délai ne dépassant pas trente jours, à compter de la date d'émission de l'avis et ce, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus. L'inspecteur chargé de la vérification doit étudier l'avis de la commission et en prendre acte dans le cadre de ses investigations avant l'envoi de la deuxième notification au contribuable.

2 - Les dépenses fiscales

Les dépenses fiscales[192] sont un concept qui a pour conséquence la réduction des ressources budgétaires et qui contribue au creusement du déficit public.

Le poids des dépenses fiscales sur les finances publiques marocaines est devenu crucial, ces dernières années, la mobilisation des recettes fiscales est devenue une priorité majeure de la politique fiscale marocaine, afin de remédier à une situation financière qui ne cesse de s'aggraver.

Dans un contexte de libéralisation économique et de capacité de financement très réduite, le Maroc, à l'instar des pays en voie de développement, s'est trouvé acculé à recourir à son régime fiscal par l'introduction de mesures incitatives, mais sans adosser cette générosité fiscale débridée à un processus évaluatif sondant le degré de leur efficacité respective. Ainsi, depuis des années, le Maroc s'est livré à une course effrénée[193] pour préparer un climat d'affaires propice pour attirer des investissements directs étrangers par le truchement d'un système incitatif attrayant, mais aussi pour encourager le secteur privé local à produire davantage et le rendre plus compétitif. La question récurrente liée à cette problématique demeure d'actualité : le poids de ces dépenses fiscales a atteint des proportions inquiétantes, sans que leur efficacité n'ait été clairement établie. Les pays africains se sont, ainsi, livrés à une certaine concurrence pour attirer des investissements directs étrangers et ce, en multipliant les régimes fiscaux, plus ou moins généreux et dérogeant au droit commun. En plus, l'évolution des prix mondiaux des denrées alimentaires avec des épisodes de crise ont amené ces pays à exonérer de façon temporaire ou permanente de tous droits et taxes la plupart de ces produits, espérant ainsi un prix accessible de ces produits sur le marché intérieur[194].

Les dépenses fiscales ont pris ces dernières années une importance croissante que nous tenterons de retracer l'évolution, d'une part du nombre et d'autre part du coût du manque à gagner évalué.

---

[192] Le terme « *dépenses fiscales* » est attribué à S. Surrey, secrétaire adjoint au Trésor américain.

[193] La concurrence fiscale entre Etats pour attirer les investisseurs peut résulter soit de mesures fiscales dérogatoires, consistant en une série d'avantages fiscaux qui se traduisent pour l'Etat par les dépenses fiscales représentant le coût des mesures dérogatoires, soit de ce que l'on appelle la politique fiscale par la norme consistant en l'adoption d'un cadre fiscal commun suffisamment attractif pour l'entreprise et sans recourir nécessairement à des mesures dérogatoires qui sont, par ailleurs, source à la fois de complexité inutile et de distorsions assez souvent économiquement indésirable.

[194] A. MARIEGEOURJON, S. FELLOW, FERDI, « *L'illusion des dépenses fiscales en Afrique »,* Ed. Fondation pour les études et recherches sur le développement international, note brève 96, 2004, p. 3.

a - L'enjeu budgétaire des dépenses fiscales

Le poids budgétaire des dépenses fiscales a pris, ces dernières années, des tournures inquiétantes avec un manque à gagner considérable pour le Trésor. Ainsi, pour cerner l'enjeu budgétaire de ces mesures incitatives et voir combien elles font perdre à l'État comme impôt non collecté, il parait utile de donner, à titre indicatif, un aperçu sur la structure des dépenses fiscales au Maroc aussi bien en valeur qu'en nombre ainsi que les secteurs stratégiques bénéficiant de cette manne fiscale pour des raisons économiques et sociales.

Ainsi, « *le nombre de mesures recensées est passé de 407 en 2016 à 418 en 2017. Parmi ces mesures, 309 ont fait l'objet d'évaluation en 2017, soit 73,9% des mesures recensées* »[195].

Alors que le montant global des dépenses fiscales au Maroc évaluées en 2017 s'élève à 33 421 MDH contre 32 423 MDH en 2016, soit une hausse de 3,1%. La part des dépenses fiscales dans les recettes fiscales représente 15,0% en 2017 contre 15,5% en 2016. Dans cette structure, les exonérations totalisent (23 206 MDH) représentant ainsi 69,4% de l'ensemble des mesures (toutes catégories confondues) évaluées, suivies des dépenses fiscales octroyées sous formes de réductions de taux à raison de 19,5% (6511 MDH). La part du lion de ces dépenses fiscales est accaparée par la TVA qui s'élève à 16 267 MDH en 2017 contre 15 161 MDH en 2016, soit une hausse de 1 106 MDH. La TVA représente à ce titre 48,7% du montant global des mesures en 2017. Au second plan, on trouve l'impôt sur les sociétés avec un montant estimé en 2017 à 4 533 MDH.

Concernant les dépenses fiscales relatives à l'impôt sur le revenu, leur montant évalué a atteint 4 465 MDH contre 4 165 MDH en 2016, soit une augmentation de 300 MDH. Pour les droits d'enregistrement et de timbre, le montant de leur dépense avoisine 4 038 MDH, soit 12,1% de l'ensemble des dépenses dérogatoires.

Les grands bénéficiaires de cette manne budgétaire non collectée sont les entreprises qui bénéficient d'un total des dépenses fiscales de 54,1%, alors que la part des ménages avoisine 31,4%, soit une hausse de 2,0% et 0,3% respectivement par rapport à 2016.

[195] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relative au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018* », p. 2- 4.

Le point marquant dans cette structure reste, sans doute, la prédominance des incitations dédiées aux activités immobilières. Celles-ci bénéficient d'un total de quarante-neuf mesures incitatives dont trente-sept ont été évaluées à 8 486 MDH en 2017. Le segment immobilier relatif au logement social totalise, à lui seul, 4 283 MDH, soit 50,5% du total des dépenses relatives aux activités immobilières, dont 2 738 MDH pour la TVA, 503 MDH pour l'impôt sur les sociétés, 346 MDH pour l'impôt sur le revenu et 696 MDH pour les droits d'enregistrement et de timbre.

Les mesures en faveur du secteur de prévoyance sociale totalisent un montant de dépenses de 4 206 MDH en 2017, soit 12,6% du montant des dépenses globales.

Le secteur de l'agriculture et de la pêche a bénéficié de 3 373 MDH en 2017. Ces dépenses proviennent, essentiellement, de dépenses fiscales en matière de la TVA[196].

Au Maroc, les effets des dépenses fiscales n'ont jamais été évalués pour pouvoir se prononcer sur leur efficacité, alors qu'elles sont souvent traitées d'inefficaces et improductives au regard des objectifs économiques et sociaux qui leur sont assignés lors de leur création.

On retrouve ces mêmes difficultés dans la plupart des pays, notamment en France, en effet, « *si la théorie économique peut éclairer utilement le débat sur l'efficacité et donc l'utilité des dispositifs fiscaux dérogatoires, l'absence quasi générale d'études appliquées laisse régner une grande incertitude sur l'intérêt réel de la plupart des mesures* »[197]. D'ailleurs, « *l'utilisation de modèles économétriques a permis de tester les conséquences indirectes d'un certain nombre de dispositions fiscales, mais ces travaux demeurent incapables de fonder une analyse précise des répercussions des allègements fiscaux, soit que les équations du modèle ne soient pas assez sensibles, soit qu'elles ne puissent prendre en compte les changements de comportement des agents* »[198]. La renonciation délibérée à une manne importante de recettes fiscales ne saurait être justifiée que par des objectifs d'ordre économique et social dans le cadre d'une politique incitative.

Outre l'enjeu budgétaire considérable le recours aux dépenses fiscales comme un instrument de politique publique est devenu de plus en plus fréquent. Alors qu'une fois une dépense fiscale est instituée il devient très difficile de la supprimer.

[196] *Ibid*, p. 5.
[197] CONSEIL DES IMPOTS, « *La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 111.
[198] ENA, « *Dépenses fiscales et niches sociales* », *op. cit.*, p. 17.

b. Les dépenses fiscales : un instrument de politique publique

Plusieurs raisons sont, souvent, évoquées pour justifier le foisonnement incontrôlé des dépenses fiscales. Mais l'argument, le plus souvent présenté est le fait que la recension des dépenses fiscales n'autorise pas un suivi opérationnel et permanent et que leur mise en place n'est pas soumise à un contrôle rigoureux, comme celui réservé à la dépense classique.

La problématique majeure liée au concept de dépenses fiscales est, sans doute, le dilemme existant entre son rôle incontournable comme instrument de politique publique pour des raisons économiques et sociales, et son enjeu budgétaire qui ne cesse de s'amplifier, et contribuer ainsi au creusement du déficit budgétaire.

Certes, les pouvoirs publics se sont ingéniés, à travers les trois grandes réformes précitées[199], à améliorer le système mis en place pour optimiser davantage les ressources fiscales, tandis que les régimes dérogatoires ne cessent d'éroder l'assiette fiscale. Le gouvernement en dépit de ses efforts n'arrive pas à un arbitrage tranché entre l'équilibre budgétaire et la croissance inégalée des dépenses publiques dont les dépenses fiscales font partie intégrante.

Si l'on attribue à l'impôt un rôle prioritaire consistant à assurer une mobilisation optimale de ressources, sa fonction économique et sociale n'est plus à ignorer, compte tenu de sa place déterminante dans le processus de la mise en place du programme de développement du pays.

Mais le rôle économique de l'impôt a une double lecture. Si l'on se place du côté des pouvoirs publics, sa signification première est de drainer les fonds suffisants à l'Etat pour faire face aux charges publiques, et continuer de mettre en œuvre les plans stratégiques de leur politique publique et, surtout, veiller à maintenir l'équilibre budgétaire. En revanche, pour les opérateurs, ce rôle économique est, avant toute autre conception, sa capacité d'apporter du soutien à certains secteurs d'activité, assainir le climat des affaires et assurer un environnement juridique stable et cohérent, propice à l'initiative privée.

[199] Voir supra § 2 les réformes fiscales au Maroc.

Ce double objectif a souvent dominé l'évolution *« ayant caractérisé la politique d'incitation fiscale à l'investissement depuis les années 70, politique marquée, notamment, par la prolifération des codes des investissements, ce qui n'avait pas manqué de mettre les finances publiques en difficulté* »[200].

Mais depuis la fin des années 1980, le creusement déficitaire requérait des gouvernements de revoir leur politique fiscale « *afin d'améliorer les recettes fiscales, de réduire la durée et le quantum d'exonérations prévues par les différents codes d'investissements et de diminuer progressivement les taux d'imposition des différents impôts et taxes, en assurant une plus grande appréhension de l'assiette fiscale* »[201].

On peut relever, à ce stade, la prise de conscience de la difficulté, voire de l'impossibilité, de maintenir une politique d'exonération, tout en poursuivant, dans le même temps l'objectif de la baisse de la pression fiscale.

Ainsi, il a été question de revoir, de fond en comble, le régime incitatif marocain, par l'adoption, en 1996, de la charte d'investissement. Ce nouveau dispositif a été, spécialement, conçu pour donner un sang neuf à l'économie en encourageant l'acte d'investir par l'octroi d'exonérations en faveur des entreprises. Mais après une euphorie passagère, les avantages fiscaux ont repris de plus belle, sans raison apparente et sans apporter un argumentaire solide plaidant en leur faveur.

Ces dépenses fiscales sont prévues par la loi sous des formes diverses, tantôt sous forme d'exonérations totales ou partielles, d'abattements au niveau de la base imposable, tantôt sous forme de réductions d'impôts ou de taux réduits ou, tout simplement, sous forme de crédits d'impôt. Mais la spécificité première de ces mesures incitatives est le manque à gagner qu'elles représentent et qui impacte les finances publiques. A ce titre, leur effet sur le budget est indéniable et personne ne peut prétendre le contraire, puisqu'il s'agit, tout bonnement, d'un produit de l'impôt non collecté. Son impact est, donc, similaire à celui des dépenses directes. C'est justement à cause de cette similarité budgétaire qu'elles sont appelées dépenses fiscales.

Mais il importe de signaler que le phénomène des dépenses fiscales n'est pas, uniquement, une réalité marocaine, de rappeler une nuance conceptuelle de taille, à savoir, la différence entre les dérogations fiscales telles que les exonérations, déductions

[200] N. BENSOUDA, « *Allocution lors des ateliers sur les dépenses fiscales* », 2005, p. 7.
[201] *Ibid.*

et abattements, et le concept de dépenses fiscales. Si les premières ont toujours existé depuis que l'imposition existe[202], le traitement fiscal différencié des contribuables est une réalité adoptée dans toutes les nations.

Pour les dépenses fiscales, par contre, les annales de l'histoire fiscale retiennent l'année 1968 comme l'année de l'apparition de ce concept « *l'année 1968 est en effet celle où l'administration américaine a fait usage pour la première fois de ce concept pour publier un budget de «* dépenses fiscales *» (Tax Expenditures), défini comme l'ensemble des dérogations visant à alléger la charge fiscale de certaines catégories de contribuables ou d'opérations, à des fins d'incitation économique ou d'équité sociale. L'idée pour le Trésor américain était d'apporter une vision plus exacte des charges incombant au budget de l'Etat, en plaçant sur le même plan les dépenses de nature budgétaire et les interventions au profit de tel ou tel secteur empruntant le canal de la fiscalité* »[203]. La notion de dépense fiscale participe donc, à ce titre, d'un véritable effort de transparence. Mais depuis 1968, le concept a fait son chemin pour conquérir la plupart des pays de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE).

Au Maroc, le premier rapport sur les dépenses fiscales a été publié en 2005. Cette petite précision revêt une importance capitale, ici, pour pouvoir cerner la portée de la problématique inhérente à ce concept.

Mais avant d'entrer dans le vif de la problématique des dépenses fiscales, il convient de faire le distinguo conceptuel entre la notion de dépenses fiscales et les dispositions dérogatoires[204].

Toute dépense fiscale est une mesure dérogatoire. Mais la réciprocité n'est pas toujours vraie, car en définitive le concept de dépenses fiscales est un instrument d'analyse dont l'objectif principal est de mesurer la moins-value des recettes fiscales engendrées par la mise en œuvre des dispositions dérogatoires. Il affiche, à cet effet, sa pleine neutralité idéologique en excluant « *tout jugement de valeur sur l'opportunité du maintien, de l'abrogation ou du renforcement des mesures examinées* »[205].

[202] L. GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit*., p. 42.
[203] C. WENDLING & al., « *La dépense fiscale en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques* », *op. cit*., p. 752.
[204] Il s'agit d'un abus de langage. On désigne couramment plusieurs acceptions comme synonyme des dépenses fiscales : les exonérations, avantages fiscaux, allègement fiscaux, mesures préférentielles, régime de faveur, régime d'exception…
[205] K. WEIDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit*., p. 3.

Devant le foisonnement des dépenses fiscales et leur impact négatif sur l'équilibre budgétaire, le gouvernement s'est vu contraint de prendre ce dossier en charge car, outre le fait qu'elles freinent la mobilisation des ressources financières, sans que leur utilité n'apparaisse de manière tranchée et précise, les finances publiques ainsi impactées n'assure pas un environnement macroéconomique favorable à l'investissement. Le même constat a été établi par les institutions financières internationales en particulier la Banque Mondiale et le Fonds Monétaire International ainsi, que l'Union Européenne[206]. Ces institutions, dans le cadre du travail d'accompagnement du Maroc dans ses programmes de développement économique et social, ont attiré, à maintes reprises, l'attention des pouvoirs publics sur l'ampleur de la dérive que constitue la prolifération des régimes fiscaux d'exception sur la perte de ressources contribuant au creusement du déficit public. Ainsi, il est apparu nécessaire de mettre en place un mécanisme d'évaluation des dépenses fiscales afin d'éclairer les décideurs politiques sur une partie des deniers publics restée, depuis des années, malgré son enjeu budgétaire considérable, invisible et sans suivi approprié. Il a été question de rattraper le temps perdu et concevoir « *un cadre adéquat qui permet au gouvernement et au législateur de prendre toute la mesure du dispositif d'incitations fiscales et de renseigner, utilement, sur son coût, son opportunité et ses limites* »[207].

A l'instar de plusieurs pays de l'OCDE, le Maroc a publié son premier rapport sur les dépenses fiscales en 2005, comme l'esquisse d'une nouvelle démarche progressiste, balisant le terrain à une refonte tant attendue des dispositions dérogatoires pour l'intégrer dans le processus de la réforme fiscale dans toute sa globalité.

Devant la croissance des dépenses publiques, il a été important de rationaliser les ressources fiscales afin de pouvoir faire face à cette croissance. Ainsi, l'évaluation budgétaire de toute action publique devrait permettre non uniquement, de stopper les dérives financières par une mobilisation optimale des ressources mais aussi par la mise en place d'un processus de contrôle budgétaire dédié spécialement aux dépenses fiscales.

[206] N. BENSOUDA, « *Allocution lors des ateliers sur les dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 7.
[207] N. BENSOUDA, « *Analyse de la décision fiscale au Maroc* », *op.cit*., p. 72.

c. Les dépenses fiscales et la rigueur budgétaire

Sachant pertinemment que la réforme fiscale menée au Maroc s'est imposée comme un choix inéluctable, afin de colmater les brèches budgétaires laissées par le processus de la libéralisation des échanges, la mondialisation et les crises cycliques qu'a connues le monde et donc le Maroc, ces mutations ont métamorphosé la structure des recettes fiscales du pays, dans la mesure où les droits et taxes à l'importation ont enregistré une régression inédite qui contribue davantage au creusement budgétaire. Devant ce changement notable de la structure fiscale, il a été jugé impératif de trouver des voies alternatives, de manière à stopper la dérive et optimiser le rendement des impôts. Ainsi, au nom de la rigueur budgétaire et du principe de transparence des finances publiques, « *tout changement projeté au niveau des dispositions fiscales ayant un impact sur les recettes, doit être mûrement réfléchi, dûment évalué et ses répercussions mesurées avec justesse* »[208].

Depuis 2005, la Direction Générale des Impôts s'est chargée avec la participation de certains organismes publics, de s'atteler, chaque année, à l'élaboration d'un document répertoriant l'ensemble des dispositions dérogatoires parsemant le système fiscal marocain, avec une évaluation de leur coût correspondant au manque à gagner pour le budget général.

En dépit des efforts déployés, les contraintes sont légion. La gestion marocaine des dépenses fiscales reste marquée par des imperfections, et sa méthode d'évaluation a besoin d'être revue pour plus de transparence et de suivi dignes d'une dépense publique. Quoi que l'on dise, le document marocain publié chaque année est loin, encore, d'être considéré comme un rapport d'évaluation, car il ne faut pas perdre de vue que le recours à la fiscalité dérogatoire pour promouvoir le développement économique et social du pays fait partie de la politique publique. A ce titre, « *l'évaluation d'une politique publique a pour objet d'apprécier l'efficacité de cette politique en comparant ses résultats aux objectifs assignés et aux moyens mis en œuvre* »[209]. De ce point de vue, le rapport sur les dépenses fiscales, dans sa version actuelle, ne répond, nullement, à cette définition.

Le processus d'évaluation des mesures dérogatoires se heurte, souvent, à des objectifs flous et imprécis, formulés d'une manière superflue et sans aucune visibilité. Par

[208] *Ibid.*
[209] Définition proposée par le décret n° 98-1048 du 18 Novembre 1998 relatif à l'évaluation des politiques publiques.

ailleurs, « *si la pratique de l'évaluation inclut des techniques d'observation, de mesure et d'analyse, elle ne s'y réduit pas. En effet, elle est d'abord une activité institutionnelle qui a comme vocation à s'intégrer à la gestion publique, une démarche - fondée sur des valeurs : rigueur, impartialité, transparence, volonté de faire prévaloir l'intérêt général- plus qu'un simple outil de connaissance* »[210].

A ce titre, ce travail de recherche se propose d'alerter sur les contraintes de l'évaluation des dépenses fiscales au Maroc en leur qualité d'instrument incontournable de politique publique. Certes, la tâche s'annonce ardue, compte tenue de l'univers nébuleux des avantages fiscaux, mais incontournable dans un pays qui a décidé de couper court à l'improvisation dans son style de gestion de la chose publique. Cette nouvelle orientation managériale exige du rapport sur les dépenses fiscale de dépasser le stade de la publication et de traduire des principes de bonne gouvernance fondés sur la rigueur, l'impartialité, la transparence traduisant ainsi la volonté de faire avancer les choses et faire prévaloir l'intérêt général plus qu'un simple outil d'information.

A l'heure actuelle, nous sommes loin d'avoir une évaluation susceptible de nous fournir une lecture saine et efficace du coût réel du manque à gagner fiscal occasionné par la mise en application des mesures incitatives.

Comme il a été souligné, la mobilisation des ressources a toujours constitué l'objectif prioritaire des différentes réformes fiscales qui ont jalonné l'histoire du Maroc indépendant. Le fil conducteur était d'en finir avec le déséquilibre budgétaire qui empirait avec l'accroissement des dépenses publiques. Nonobstant la volonté publique affichée de faire de la fiscalité un levier de développement à même de sortir le pays du marasme économique et de la précarité sociale, les recettes fiscales sont demeurées très faibles et en deçà des attentes. En l'absence d'autres solutions opérationnelles et de voies alternatives, le recours à l'impôt s'imposait comme le seul moyen pour générer davantage de recettes additionnelles, égalisant le niveau de croissance des dépenses publiques, et améliorant ainsi la situation financière.

Mais, en dépit de ces ajustements, les améliorations escomptées par la politique fiscale adoptée n'ont pas été obtenues. Le système avait atteint ses limites. Il fallait admettre son incapacité à redresser la situation financière devenue chaotique. Ainsi, et pour sortir de cette impasse, le Maroc s'est orienté vers une autre approche fiscale plus

[210] *Ibid.*

progressiste et plus audacieuse, afin de rattraper le temps perdu. En effet, la mise en œuvre de la nouvelle approche fiscale n'a pas tardé à donner ses premiers fruits, au début des années 2000, grâce à l'application des recommandations des premières Assises nationales de la fiscalité en 1999. Certes, une amélioration substantielle des recettes fiscales a été enregistrée et le déséquilibre budgétaire a été réduit, mais la morosité de la conjoncture et le ralentissement de la croissance ne cessaient de peser sur les finances publiques. Depuis la réforme de la loi-cadre de 1984, beaucoup de choses ont changé, mais le mode opératoire de la politique fiscale marocaine a été remanié, avec un double objectif : optimiser les recettes fiscales, certes, mais également rationaliser la dépense publique, dans toutes ses composantes, y compris les dépenses fiscales, objet du présent travail de recherche.

Conclusion du Chapitre I

Au cours des années 1980 – 2000, le système fiscal a vécu au rythme d'une série de réformes successives. Cette dynamique s'est concrétisée par l'amorce de grands chantiers modifiant l'ossature première conçue par la loi-cadre de 1984 centrée autour de trois impôts : la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés.

Cette réforme continue visait, en premier lieu, la consolidation de l'Etat de droit par l'établissement d'un équilibre des pouvoirs entre l'administration et le contribuable. Afin d'y parvenir, il a été question de dresser un bilan de ce qui avait été réalisé, pour conserver les acquis, les aménager si besoin, et aussi détecter les pannes de la machine fiscale en vue de remédier aux défaillances constatées.

Par ailleurs, partant du principe que la fiscalité marocaine s'est dotée, depuis l'Indépendance, d'un dispositif dérogatoire incitatif avec un taux faible de rendement, il est temps de changer le paradigme dominant, et se projeter vers une fiscalité plus efficace, équitable et simple, capable de constituer un levier puissant du développement économique et social. Dans ce sens, le montant des dépenses fiscales marocaines évaluées a enregistré des proportions considérables, sans aucune étude d'impact sur leur pertinence, ce qui a amené certains experts à qualifier ces dépenses fiscales de source de rente, pour une catégorie de contribuables. Depuis, le Maroc a adopté une politique étatique interventionniste fondée sur une politique budgétaire visant l'incitation à l'investissement et à la consommation, à travers les différents codes d'investissement. Le

but était d'encourager l'investissement dans des secteurs d'activité ou des régions bien déterminées.

L'inconvénient majeur de cette politique était l'existence de mesures incitatives dans plusieurs codes, ce qui rendait la recherche des différents avantages fiscaux plus délicat. C'est la raison pour laquelle, le Maroc a remplacé ces codes par une charte qui regroupait toutes les mesures fiscales d'ordre incitatif et, en même temps, leur généralisation à tous les secteurs économiques.

Cependant, malgré l'existence de ces différentes mesures, l'investissement marocain est resté faible, d'où la mise en place de plusieurs réformes fiscales, afin de s'adapter à la nouvelle donne internationale et de rendre le système fiscal marocain attractif pour les investisseurs.

C'est dans ce contexte que le Maroc a mis en place, en 2007, un cadre légal fiscal plus moderne et professionnel. Il s'agit du code général des impôts[211] qui a remplacé tous les textes juridiques ayant un lien avec la fiscalité. Le but était de clarifier le régime fiscal marocain pour les investisseurs nationaux et internationaux, et les encourager à développer les différents secteurs d'activité. De même, le Maroc s'est engagé dans la voie des dépenses fiscales comme mode alternatif d'incitation aux investissements locaux.

Eu égard à leur poids budgétaire qui ne cesse de peser lourdement sur la situation financière du pays, les dépenses fiscales font partie intégrante des dépenses publiques. A ce titre, par souci de transparence et de bonne gouvernance, elles doivent être traitées sans aucune différenciation avec les dépenses directes. Elles prennent, depuis les dernières décennies, une part croissante dans le budget de l'Etat, sans toutefois qu'il leur soit imposé des procédés de contrôle et de suivi réservés aux dépenses classiques.

A cet effet, et vu leur importance et la difficulté de leur appréhension nous tenterons de délimiter le concept de dépenses fiscales, tout en mettant l'accent sur son évolution historique au niveau du dispositif incitatif marocain.

[211] Institué par l'article 5 de la loi de finances n° 43- 06 pour l'année budgétaire 2007, promulguée par le Dahir n° 1- 06 - 232 du 10 Hija 1427 (31 décembre 2006).

Chapitre II – L'appréhension progressive du concept de dépenses fiscales dans la politique fiscale marocaine

Outre l'intervention directe qui se fait par le truchement de la dépense directe, le gouvernement se sert aussi de sa politique fiscale pour promouvoir son programme économique et social. Ainsi, plusieurs instruments sont à la disposition de l'Etat afin de mettre, efficacement, en œuvre sa stratégie de politique publique.

Passant de la fonction purement financière à la fonction instrumentale, l'interventionnisme par le truchement de l'impôt est, ainsi, devenu un outil d'intervention de politique publique.

En fait, le gouvernement de chaque Etat fait appel à une multitude d'outils d'intervention. Il s'emploie, par le biais de son arsenal juridique, à imposer des lignes de conduite, afin de délimiter son champ d'action, selon des objectifs précis, puis d'orienter le comportement des contribuables conformément à sa volonté politique.

D'ailleurs, en dépit de la multitude des moyens de politique publique, l'intervention directe et budgétaire demeure l'instrument de prédilection de la quasi majorité des Etats.

A cet égard, David Ricardo fût parmi les premiers penseurs qui ont relevé l'impact de l'impôt sur l'économie. Selon sa conception, le rôle de l'impôt devrait être restrictif, afin de ne pas influencer l'accumulation de capital. S'inspirant d'Adam Smith, les impôts selon Ricardo influencent, négativement, le capital ou le revenu. Selon sa conception, « *tout impôt doit nécessairement atteindre le capital ou le revenu. S'il frappe le capital, il démunit, proportionnellement, les fonds dont l'importance règle le développement que peut recevoir l'industrie d'un pays. S'il atteint le revenu, il affaiblit l'accumulation ou force le contribuable à combler, par l'épargne, le vide que fait l'Etat dans les ressources et la consommation diminuera dans le pays* »[212].

Mais au fil du temps et, notamment, après les deux grandes guerres mondiales, les idées non interventionnistes, tant galvaudées par l'Ecole libérale, ont été détrônées par celles préconisées par l'Ecole keynésienne, partisane de l'intervention de l'Etat dans les sphères économiques et sociales. Ainsi, l'intervention fiscale est devenue une démonstration manifeste de l'interventionnisme étatique. Chaque pays a la latitude d'élire

[212] D. RICARDO, « *Des principes de l'économie politique et de l'impôt »,* Ed. Flammarion, coll. Champs économique, 1977, p. 132.

l'instrument d'intervention le plus adéquat et le plus propice, parmi les divers outils d'intervention dont il dispose. Pour ce faire, les pouvoirs publics peuvent commencer à élaborer un arsenal législatif ou réglementaire, afin de légitimer leur façon de travailler et les modalités de leur intervention, dans le but d'inciter les acteurs économiques à adopter une démarche précise, encourager un secteur d'activité ou chercher tout bonnement à répartir le fardeau fiscal pour des raisons d'équité.

Il convient donc, maintenant, de tenter d'appréhender le concept de la dépense fiscale par une étude pragmatique de son évolution à travers la politique incitative marocaine, avant d'essayer d'en cerner les contours théoriques, la notion étant quasi inexistante dans la littérature marocaine.

Section I - L'appréhension pragmatique du concept de dépenses fiscales dans le système incitatif marocain

L'histoire marocaine retient, dans ses annales, que depuis l'Indépendance, les pouvoirs publics ont fait appel à une stratégie de planification qui avait besoin de modalités d'application et une feuille de route dont les axes de travail étaient bien définis. Mais comme rien n'est acquis d'office et comme l'autorité publique ne peut imposer sa politique par la force, « *si l'Etat n'oblige pas, il influence. S'il ne contraint pas, il oriente. S'il ne donne pas d'ordre, il est maître d'accorder ou de refuser des autorisations, des prêts, des subventions. Il a des moyens d'inciter les particuliers à se conformer au plan* »[213].

Depuis l'Indépendance, le Maroc s'est évertué, donc, à mettre en place un plan d'action et une feuille de route bien définie pour donner un élan à sa stratégie économique et sociale. Mais pour y parvenir, il fallait, impérativement, trouver des outils subtils et intelligibles de nature à inciter les acteurs à y adhérer, massivement, avec enthousiasme et engouement. A ce titre, il est important de signaler que « *le principal goulet d'étranglement de l'économie marocaine est, à ne pas douter, la faiblesse de l'investissement. C'est pourquoi, l'Etat a, très tôt, intégré l'incitation à l'investissement dans ses différentes politiques économiques* »[214].

Ainsi, pour des raisons économiques et sociales, les pouvoirs publics ont, souvent, fait appel à des incitations fiscales.

[213] M.R. SIMONNET, « *Les incitations fiscales et le plan* », Revue de sciences financières, 1968, n°1, p. 89.
[214] M.-S. SAADI, « *La loi cadre formant charte de l'investissement au Maroc* », Actes de la table ronde organisée par l'A .E .M, 1995, p. 9.

Généralement, ces mesures incitatives prennent des formes multiples. Mais, pour aboutir aux résultats escomptés et à effets directs, elles doivent, néanmoins, opter pour l'application d'une modalité précise. Cette dernière vise soit la réduction du coût de l'investissement, soit l'optimisation de la rentabilité nette par le truchement de trois procédés fiscaux : le revenu[215], la dépense[216] ou le capital. En parallèle, le choix pourrait porter, éventuellement, sur des incitations à effets indirects. Au-delà du coût de l'investissement ou sa rentabilité, ces dernières mesures incitatives cherchent, principalement, à stimuler l'acte d'investir en exonérant, totalement ou partiellement, toute opération d'épargne.

Au Maroc, les mesures préférentielles, dédiées à l'agriculture, furent les premières incitations décidées par les pouvoirs publics. Depuis, de multiples textes à vocation sectorielle ont été institués. Ainsi, ces mesures incitatives ont touché à la fois les investissements industriels, miniers, touristiques et artisanaux, ainsi que les entreprises exportatrices opérant dans le domaine industriel et artisanal, pour s'étendre, en 1977, aux entreprises commerciales exportatrices. L'ensemble des textes régissant les dispositions incitatives, excepté ceux concernant les secteurs de l'export et de l'artisanat, ont été modifiées à maintes reprises.

En dépit des efforts déployés, ce dispositif préférentiel a fait, souvent, l'objet de critiques acerbes, notamment, en raison de son architecture très complexe et de son efficacité incertaine.

En 1992, d'autres régimes dérogatoires ont vu le jour en faveur des banques et des sociétés holding installées dans les places financières offshore. En 1995, ce régime s'est étoffé d'une mesure incitative en faveur des entreprises installées dans le périmètre des zones franches d'exportation.

Au fil des années, le dispositif dérogatoire a été revu, de fond en comble, et refondu en un référentiel unique. Ainsi, un projet de grande envergure a été présenté au Parlement. Outre les dispositions de portée générale, ce projet se focalisait sur les mesures d'ordre fiscal dédiées, spécialement, à l'investissement. Toutefois, il comportait aussi des mesures régissant la réglementation des changes et d'autres mesures d'ordre

[215] Dans ce cas, l'incitation est instituée par l'impôt sur le revenu de manière à accorder un avantage à l'acteur économique soit en agissant sur l'assiette de l'impôt soit en réduisant les taux d'imposition. Aussi, l'incitation est octroyée par la réduction de l'assiette imposable.

[216] La technique d'incitation consiste à rendre neutre la rémanence de la TVA sur les biens d'équipements par l'introduction d'un mécanisme de détaxation en amont chez le vendeur.

financier. Mais, en somme, l'ensemble de ces mesures a été institué afin de stimuler l'acte d'investir.

Il importe de signaler, à ce titre, que la mise en application de ce dispositif dérogatoire, apporté par la charte de l'investissement, ne s'est pas réalisée d'un seul coup. « *La nouvelle charte se présente comme un cadre incitatif destiné à impulser l'investissement à moyen et long terme. L'objectif étant de faire passer le taux d'investissement de 22% à 27%, soit un accroissement de près de 23%. Les mesures d'incitation proposées sont à caractère essentiellement fiscal (abaissement ou exonération des impôts et taxes supportées par l'investisseur*) »[217].

L'accomplissement du mode opérationnel de cette charte a fait l'objet de quatre lois de finances successives entre 1996 et 2000.

Ce processus a débuté par l'intégration de l'ensemble du dispositif dérogatoire dédié à l'investissement introduit par la charte, dans le giron du droit commun. Cette insertion a permis, *de facto*, l'extension des mesures incitatives dédiées, initialement, aux investissements à tous les autres secteurs à l'exception du secteur agricole.

Pour y parvenir et baliser le terrain à cette nouvelle approche incitative, la loi de finances s'est chargée d'abroger la quasi majorité des différentes dispositions préférentielles prévues par les anciens codes sectoriels. En outre, par le truchement de cette même loi, il a été précisé que les dispositions incitatives instaurées par la charte en faveur des investisseurs ou exportateurs restent applicables tout au long de la période fixée et selon les conditions requises.

Dans cette perspective une multitude de codes d'investissements ont été institués tout au long de la période allant de l'année 1958 à 1988.

§ 1 - La politique incitative par les codes d'investissements (1958-1988)

Si la fiscalité marocaine sous le Protectorat a été conçue, spécifiquement, dans une logique de sauvegarder les intérêts majeurs de la métropole, *« la guerre et les fonctions de l'Etat moderne ont imposé à la France de rechercher de nouvelles sources de recettes,*

[217] M.-S. SAADI, « *La loi cadre formant charte de l'investissement au Maroc* », *op. cit.*, p. 55.

ce qui explique la création de plusieurs impôts à partir de 1920 et surtout à partir de 1939, c'est-à-dire à la veille de la seconde guerre mondiale »[218].

Durant les années 1950, plusieurs réaménagements fiscaux ont été opérés pour marquer une phase de l'histoire de l'après-guerre, voulant introduire une fiscalité moderne dédiée à l'entreprise. L'institution de l'impôt sur les bénéfices professionnels[219] est la manifestation concrète de cette transition fiscale.

L'incitation fiscale a été, souvent, omniprésente sous le Protectorat et continue à s'imposer, par excellence après l'Indépendance comme un instrument de politique publique d'une importance capitale. Il a accompagné le processus de détachement colonial au niveau politique et économique.

Ainsi, et depuis l'Indépendance, les pouvoirs publics ont pris à bras le corps les différentes problématiques liées aux investissements par l'adoption d'un dispositif dérogatoire préférentiel regroupé, systématiquement, dans des codes d'investissement.

Ces différents codes ont marqué la politique fiscale incitative du pays durant plus de trois décennies. Leurs ossatures respectives reposent, principalement, sur des mesures dérogatoires purement fiscales, mais aussi des mesures financières et douanières applicables aux programmes d'investissements. Le souci majeur était de concentrer l'ensemble des mesures préférentielles dédiées aux acteurs économiques dans un seul référentiel, afin de dissiper les divergences d'idées et la dispersion dans la prise des décisions et faciliter les démarches à entreprendre en toute célérité. En fait, l'institution de ces codes était fondée sur le respect des principes directeurs gouvernant les différents plans de développement économique et social et ce, afin d'agir, en parfaite harmonie, avec la feuille de route générale du Maroc qui visait à sortir la population du marasme économique et de la précarité sociale.

Avec l'avènement des codes de 1958 et 1960, le gouvernement marocain a voulu faire de sa politique incitative un élan de libération de son économie. Après plus d'une décennie, un autre code (1973) a pris le relais, tout en consolidant la tendance libérale des changements pour l'amorce d'une économie équilibrée et ce, par l'introduction d'autres avantages plus prometteurs et attractifs que les deux précédents. Au fil des années,

[218] A.-B .ZEMRANI, « *La fiscalité face au développement économique et social au Maroc* », *op. cit.*, p. 33.
[219] Dahir du 22 février 1954, BO n° 2159 du 12 mars 1954, p. 357.

d'autres alternatives incitatives plus généreuses vont être introduites par le biais de nombreux autres codes portant sur divers secteurs spécifiques, durant les années 1980.

A - Les deux codes d'investissements de 1958 et 1960, l'esquisse d'une économie libérale

Le Maroc, à l'instar de nombreux pays en développement, s'est vite inspiré de la politique des codes d'investissements, afin de promouvoir son économie et donner un nouvel élan à sa stratégie de développement économique et social.

Le premier maillon de ce processus fût le code du 30 septembre 1958[220]. « *La volonté de se démarquer de la puissance ex-dominante était évidente dans le code de 1958 qui ne visait pas à encourager les investissements privés étrangers* »[221]. C'était, en fait, l'esquisse d'une politique dirigiste voulant libéraliser les rouages économiques du pays. Jouissant de son indépendance, le Maroc a voulu faire de l'investissement son cheval de bataille pour accompagner le plan économique et social mis en place. Pour y parvenir, il a instauré un cadre institutionnel dédié à sa stratégie d'action et de politique incitative.

Dans sa politique publique, et après avoir voulu étendre sa souveraineté sur l'ensemble des secteurs stratégiques, l'Etat a laissé, toutefois, la voie libre, malgré quelques réticences en amont, à l'initiative privée en vue de contribuer au développement et à la croissance du pays. C'est dans cette perspective que le gouvernement marocain a entrepris la politique des codes d'investissements, à commencer par le code de 1958.

Ce code fût le premier pan d'une longue série instituant des encouragements majeurs dédiés aux programmes d'investissements privés. Le premier secteur bénéficiaire fût le secteur industriel. Ce dernier avait besoin d'une refonte radicale, afin d'encourager les investisseurs de capitaux nationaux à se débarrasser de la tutelle coloniale et jouir, pleinement, de la souveraineté politique et, surtout, économique du Maroc. Cependant, l'idée derrière l'institution de ce code était louable en soi, mais pas suffisamment généreuse pour attirer davantage les investisseurs. Les avantages fiscaux apportés[222] à l'investissement se limitaient à des exonérations partielles et temporelles, tandis que leur

[220] Dahir n° 1-58-263 du septembre 1958 instituant des mesures d'encouragement aux investissements privés.
[221] A.-B. ZEMRANI, « *La fiscalité face au développement économique et social au Maroc* », *op. cit*., p. 253.
[222] Parmi ces avantages on peut citer, à titre indicatif : le remboursement des droits de douane, l'exonération ou la réduction, des droits d'enregistrement, la réduction des droits de timbre proportionnel des actions et obligation, l'exonération de la taxe proportionnelle de patente, la possibilité donnée aux entreprises de passer en charges des amortissements accélérées, et la garantie de transfert des bénéfices et du produit de liquidation du capital pour les investisseurs étrangers.

octroi est soumis, dans la plupart des cas, à un formalisme administratif contraignant[223] ; le secteur privé est resté quant à lui sur sa faim. La première expérience de codification n'a pas apporté les résultats escomptés, les mesures incitatives accordées ayant été entachées de plusieurs imperfections et pas suffisamment stimulatrices.

Mais quoi que l'on dise, cette façon de faire, survenue à la veille de l'Indépendance, et en dépit de ses imperfections, est toutefois compréhensible eu égard à son contexte historique. Les pouvoirs publics ont été obnubilés plus par l'indépendance politique que par l'accomplissement de l'indépendance économique pour poursuivre la politique d'autonomie et d'auto-développement.

Deux années après, le code de 1958 a été remplacé par celui de 1960[224]. Ce dernier s'est contenté de reprendre les principales dispositions du premier, tout en lui imprimant une dynamique plus libérale, afin de l'étendre aux investisseurs étrangers.

Les premières années de 1960 ont été marquées par des changements politiques notoires, notamment, par l'éclosion d'un libéralisme économique. Ainsi, il a été décidé de mettre en place un plan quinquennal 1960-1964 d'obédience libérale. A son tour, l'Etat a délégué une partie de ses prérogatives aux acteurs du secteur privé en gardant un droit de superviseur et d'incitateur. Bien que le code de 1960 ne se démarque guère du précèdent, il a, néanmoins, apporté quelques nouveautés concernant l'assouplissement de la règlementation des changes et l'élargissement de la liste des entités industrielles avec l'introduction d'une batterie, aussi réduite soit-elle, d'allègements fiscaux. Parmi ces derniers, on peut citer l'institution d'une prime d'équipement en faveur des promoteurs réalisant des projets d'industrie de base et une provision d'investissement[225].

L'objectif premier assigné au code de 1960 était, essentiellement, de baliser le terrain à un environnement propice au monde des affaires, et, partant, d'assurer la relève par une catégorie d'entrepreneurs du secteur privé capable de se substituer à l'Etat dans sa stratégie de promotion de développement économique et social.

Si le point marquant de la politique incitative apportée par le code de 1958 était la volonté d'asseoir une économie libre et autonome pour se détacher, définitivement, du goulet d'étranglement colonial, celui de 1960, a été, plutôt, animé par l'idée d'opérer un

[223] Les avantages fiscaux apportés par ce code n'étaient pas acquis de droit et pour en bénéficier, il fallait absolument avoir l'approbation de la commission des investissements.
[224] Dahir n°1-60-383 du 31 décembre 1960 instituant des mesures d'encouragements aux investissements privés.
[225] Il s'agit en fait d'une reprise d'un avantage accordé sous le protectorat en 1954.

changement d'orientation afin d'inciter l'initiative privée à prendre le relais dans les domaines appartenant, avant, à l'Etat.

En dépit des efforts déployés, les résultats réalisés sont restés en deçà des ambitions affichées par les concepteurs du code de 1960, d'où l'impérieuse nécessité de réviser les dispositions du code pour apporter une nouvelle vision susceptible de donner à la politique d'incitation, en vigueur, un autre élan pour la rendre plus libérale et plus prometteuse.

B - Le Code des investissements de 1973 : d'une économie libérale à une économie équilibrée

En 1973, le législateur a adopté plusieurs codes consacrés aux investissements, codes qui ont été agrégés en un seul document communément appelé Code des investissements 1973. Ces textes ont été institués pour remplacer le précédent avec, pour ligne directrice, l'instauration d'une ambiance propice au monde des affaires pour plus d'efficacité et afin d'aboutir à automatiser l'octroi des avantages fiscaux en allégeant le formalisme administratif. Ces codes ont été promulgués en concomitance avec la publication du plan quinquennal 1973-1977. Ce calendrier n'avait rien d'anodin puisque ce plan prévoyait, entre autres, une bonne partie de ses dispositions à l'initiative privée nationale et étrangère, avec toutefois, une approche différente de celle préconisée par l'ancien code.

Le gouvernement s'est engagé, dans sa politique d'incitation, à solliciter le flux des capitaux étrangers, tout en encourageant les acteurs économiques marocains à contribuer davantage à la mise en place des grandes structures dont la gestion est confiée à l'élite marocaine. Ainsi, en 1973, un vaste programme de marocanisation[226] a été élaboré dans des secteurs stratégiques dont la participation du capital étranger est limitée à 50%.

Dans sa politique de détachement de l'héritage colonial, la mise en œuvre de ce plan d'action s'est faite d'une manière progressive. Suite à cette politique de marocanisation, un grand changement a été opéré dans la structure industrielle du pays. « *L'appel au capital privé étranger se fait dans le cadre précis de la marocanisation. Par ailleurs, le code de 1973 a introduit d'importantes modifications dans l'octroi des*

[226] La période allant de 1973 à 1976 a connu la marocanisation de deux cent cinquante-deux établissements industriels. L'action des organismes publics comme la BNDE, la SNI, l'OCE, et la SODEA a porté sur le rachat d'affaires étrangères importantes. Après cette mesure destinée en principe à limiter la tutelle économique étrangère, les nationaux détiennent environ 64% du capital des entreprises industrielles, alors qu'ils n'en détenaient que 19% avant cette opération.

avantages fiscaux. Contrairement au code de 1960, le code de 1973, ne propose aucun critère ou concept de l'investissement auxquels peut se référer la commission des investissements, il procède par une énumération de secteurs encouragés »[227].

Le secteur privé marocain s'est accaparé de plus de 64% du capital des entreprises industrielles, alors que cette participation ne dépassait guère 19% auparavant, d'autant plus que ces textes ont institué une nouvelle vision dans le formalisme d'octroi des avantages fiscaux. Ainsi, contrairement aux dispositions du code de 1960, les codes de 1973[228] ont tenté d'alléger, substantiellement, les procédures d'investissement et de l'affranchir de toute démarche contraignante. Cette automatisation dans l'octroi des allégements fiscaux a permis aux acteurs économiques de jouir d'une grande liberté dans leur gestion d'entreprise, sans faire appel à aucune autorisation administrative ou formalisme procédural. La multiplicité des codes sectoriels ne laisse pas entendre que tous les secteurs bénéficient du même dispositif incitatif. En sus des mesures communes, chaque secteur à ses propres avantages fiscaux octroyés selon l'importance et les objectifs escomptés. En somme, les dispositions des codes de 1973 sont marquées par la prédominance de l'octroi des mesures fiscales préférentielles au détriment des aides financières directes qui ont connu une baisse considérable. Ces mesures préférentielles ont été introduites sous forme d'exonérations, de taux réduits ou d'amortissements accélérés. Le périmètre des exonérations a été étendu à l'ensemble des impôts et taxes en vigueur. Les concepteurs des codes de 1973 ont voulu, par le truchement de ce dispositif, dépasser les fragilités constatées sous l'empire de l'ancien code. Ainsi, il a été question de simplifier les procédures et confirmer l'automatisation des avantages accordés. Outre les avantages purement fiscaux octroyés, l'investisseur peut prétendre à la protection douanière dédiée à la stimulation des industries innovantes. De même, ce dispositif incitatif s'est intéressé à la régionalisation, à savoir que chaque entreprise peut bénéficier des avantages spécifiques à la région. « *Les promoteurs du code de 1973 ont aussi mis l'accent sur les insuffisances du code de 1960, quant aux modalités d'exécution jugées aléatoires, les délais d'études et d'agrément trop long et l'absence d'orientation précise de la part de la commission des investissements. Aussi, d'après les responsables,*

[227] A.-B. ZEMRANI, « *La fiscalité face au développement économique et social au Maroc* », *op. cit.,* p. 257.
[228] Il importe de signaler que la promulgation des codes de 1973 a été intervenu après des évènements politiques qui avaient secoué le pays en 1971 et 1972 (tentatives de coups d'Etat) et qui avait révélé l'insuffisance de la politique socio-économique. En mars 1973, un dahir sur la marocanisation est promulgué.

la caractéristique fondamentale du nouveau code réside dans la simplification des procédures et surtout dans l'automaticité des avantages qu'il accorde »[229].

C - Les codes d'investissements des années 1980 : un dispositif incitatif plus progressiste

Le recours à l'instrumentalisation de la fiscalité en vue d'inciter l'investissement privé a pris de plus en plus une dimension libérale dans les premières années 1980. La politique incitative s'est chargée, en 1981, d'élaborer un code dédié spécialement, pour la première fois, au secteur immobilier. Une année après, deux nouveaux codes ont été institués à savoir : le code des investissements industriels et le code des investissements touristiques[230]. Mais la politique incitative étatique n'en était, apparemment, qu'à ses balbutiements. Ainsi, après l'adoption d'un code immobilier en 1985, l'ensemble des codes a été supprimé pour être remplacé par un nouveau dispositif incitatif visant la révision des mesures préférentielles marquées, notamment, par une baisse substantielle des avantages accordés.

Ainsi aurons-nous à traiter successivement, les codes de 1982, les codes d'investissements immobiliers de 1982 et 1985 et le code de 1988.

1- Les codes de 1982 : un ciblage sectoriel

Ce nouveau dispositif incitatif est composé de codes d'investissements dédiés, respectivement, aux secteurs industriels[231] et touristiques[232].

a - Le code des investissements industriels

Avant d'exposer les différentes dispositions dérogatoires préférentielles apportées par le nouveau code dédié aux investissement industriels, il est, toutefois, légitime de se demander quels sont les motifs derrière la promulgation d'un nouveau code, alors que le précédent était jugé très prometteur et d'une grande générosité du point de vue des avantages fiscaux accordés Une lecture comparative des différentes dispositions consignées, dans les deux codes, nous a permis de déduire, aisément, qu'il ne s'agit,

[229] A.-B. ZEMRANI, « *La fiscalité face au développement économique et social au Maroc* », *op. cit.*, p. 260.
[230] En parallèle à l'avènement de ces codes, les dispositions des anciens codes sont restées toujours en vigueur.
[231] Ce code est institué par Dahir n°1-82-220 du 17 janvier 1983 portant promulgation de la loi n°17-82 relative aux investissements industriels.
[232] Ce code est institué par Dahir n°1-83-134 du 3 juin 1983 portant loi n°20-82 instituant des mesures d'encouragement aux investissements touristiques.

nullement, d'une nouvelle version, totalement distincte du premier, mais, tout simplement, d'une reconduction ou plutôt d'une acclimatation dictée par les changements qu'a connus le Maroc depuis l'Indépendance. Il n'en demeure pas moins que le côté novateur de ce code reste, incontestablement, les mesures relatives l'assainissement du climat des affaires pour drainer suffisamment d'investissements[233] nécessaires au développement économique du pays.

Ainsi, faut-il signaler que la nouveauté notoire apportée par les dispositions du code de 1980 est, sans doute, celle inhérente à la mise en œuvre d'une multitude d'entreprises nouvellement éligibles au bénéfice des avantages introduits par le code susvisé, sans qu'elles soient des entreprises à caractère industriel, proprement dit, à l'image des sociétés de services liés à l'industrie[234]. Le but principal était de chercher à étendre le bénéfice des avantages fiscaux à des petites et moyennes entités appelées à collaborer avec les entreprises à vocation purement industrielle. Une autre innovation à signaler, et pas des moindres, concerne une mesure incitative visant la création de quatre zones économiques[235]. Cette politique de décentralisation a réparti la cartographie géographique selon la spécificité et le besoin de chaque zone et ce, afin d'assurer une répartition équitable sur l'ensemble du pays sans aucune discrimination.

Sur le plan fiscal, il importe de souligner que les dispositions du code d'investissement industriel, objet de notre analyse, s'est distingué, en sus du maintien de l'exonération des droits d'importation des biens d'équipement importés, en introduisant une disposition gouvernant l'octroi de ces avantages selon le critère de la région. Les biens d'investissement importés ou acquis, localement, peuvent prétendre au bénéfice de l'exonération de la taxe sur les produits.

En matière de droits d'enregistrement, les dispositions de ce code sont constituées d'une pléiade de mesures incitatives visant à la réduction des droits d'apport institués par le code de 1973, ainsi que d'une mesure inédite prévoyant le droit d'enregistrer, gratuitement, les acquisitions, à titre onéreux, de terrains destinés à la réalisation d'un programme d'investissement. Concernant l'impôt sur les bénéfices professionnels, il a été

[233] La condition du critère de la marocanité présidant l'octroi des avantages a été abrogée avec un assouplissement portant sur le droit de transfert des bénéfices et l'institution d'une aide à l'acquisition des terrains.
[234] A titre d'exemple : ingénierie, bureau d'études, conditionnement, industrie cinématographique, montage d'usine, laboratoire photographique, transport frigorifique…
[235] Zone1 : la préfecture de Casablanca. Zone II : les préfectures de Hay Mohammadi –Ain Sebaa. Zone III : la préfecture de Rabat-Salé, les provinces de : Agadir, Fès, Kenitra, Marrakech, Meknès, Safi, Tanger et Tétouan. Zone IV : Les provinces de : Al Hoceima, Azilal, Béni Mellal, Boujdour, Boulemane, Chefchaouen, El Jadida, EL Kelaa- des Sraghna, Er-Rachidia, Es – Smara, Figuig, Guelmim, Ifrane, Khémisset, Khouribga, Laayoun, Nador, Taza, Tiznit.

question d'introduire une exonération pendant la durée des premières années et une réduction à raison de 50% a été prorogée au bénéfice des entités nouvellement implantées dans la Zone III.

En somme, les mesures incitatives contenues dans le code de 1982 ont bénéficié d'un périmètre plus large que celui de l'ancien code de 1973 et la majorité des avantages accordés ont été ajustés selon les objectifs escomptés de décentralisation.

b - Le code des investissements touristiques

Depuis l'Indépendance, le gouvernement marocain s'est souvent intéressé au secteur touristique comme un levier de promotion économique et social. Dans cette perspective, le code de 1982 a introduit une pléiade de mesures préférentielles en faveur des investisseurs opérant dans le secteur touristique.

L'un des objectifs-phares de ce code était l'extension des avantages fiscaux accordés à toutes les entités assurant des opérations concourant à la promotion touristique et, non uniquement, en faveur des entreprises touristiques ou de transport touristique.

Outre les baisses d'impôts et exonérations prévues par l'ancien code de 1973, le code de 1982 a introduit d'autres mesures fiscales, à l'instar de celles prévues en matière des droits d'importation des marchandises et produits importés.

En parallèle, un droit au remboursement des droits d'importation ou de la taxe sur les produits a été promulgué en faveur des entreprises s'acquittant de l'impôt lors l'accomplissement des opérations d'importation. De même, et comme cela a été le cas dans le code industriel, une exonération a été prévue en matière de droits d'enregistrement au profit des acquisitions des terrains destinés à la réalisation d'un programme d'investissement touristique agréé.

D'autres avantages fiscaux ont été introduits dans le même code, touchant à la fois l'impôt de patente à l'instar de l'exonération dédiée aux entreprises de transport touristique pendant un délai de 7 ans au lieu de 5 ans auparavant. Pour le même impôt, une deuxième exonération de taille a été prévue en faveur des entreprises ayant pour objet la commercialisation du produit touristique s'étendant sur une période de 10 ans.

En somme, une course effrénée et un usage abondant à la fiscalité incitative ont été poursuivis sous l'habillage des codes d'investissement successifs d'une empreinte libérale. Ils ont touché presque tous les secteurs d'activité et n'ont épargné aucun pan de l'économie.

2 - Les codes d'investissements immobiliers de 1982 et 1985 : un périmètre plus large du régime incitatif

Avant les années 1980, le secteur immobilier semblait être le parent pauvre du système d'incitation marocain. Les anciens codes sectoriels ignoraient pratiquement totalement l'investissement immobilier. En effet, ce dernier n'avait rien d'industriel pour pouvoir être éligible aux avantages accordés par le code des investissements industriels. Mais au fil du temps, les pouvoirs publics ne pouvaient continuer à ignorer ce pan important de l'économie.

Qu'on le veuille ou non, ce secteur est omniprésent et son développement a un impact sur l'ensemble des activités économiques. Mais devant les problèmes profonds que commence à poser ce secteur et les répercussions sociales qui en découlent, adossée aux pressions du lobbying immobilier, le gouvernement a fini par céder et à créer un code spécifique à ce secteur économique particulier.

Ainsi, fût adopté le code d'investissement immobilier de 1980 [236] qui est venu se positionner parmi les différents codes sectoriels. A l'instar de ces derniers, ce code a introduit un ensemble de dispositions dérogatoires préférentielles pour stimuler les investissements immobiliers réalisés par les sociétés ou des personnes physiques et, ce dans le cadre des opérations de lotissement de terrains de construction de biens immobiliers destinés à usage d'habitation ou conçus, tout simplement, pour être vendus ou loués.

L'une des spécificités de ce code est que les avantages apportés touchent, pratiquement, tous les impôts et taxes portant sur l'immobilier. Sont concernés par ces allégements aussi bien la taxe urbaine, la patente, l'impôt sur les bénéfices professionnels que la taxe sur les profits immobiliers. Mieux encore, les bénéficiaires de ces exonérations ont le choix de constituer une provision pour investissement.

[236] Ce code est institué en vertu des dispositions de la loi du 29-12-80 instituant des mesures d'encouragement aux investissements immobiliers par Dahir n°1-81-270 du 8 avril 1981.

Il importe de signaler que ce code a inversé la tendance ambiante sous l'ère des anciens codes. Ainsi, et au lieu d'accorder la possibilité de bénéficier de l'exonération en question à partir du début de l'activité ou de la réalisation d'une construction, les dispositions nouvelles de ce code ont tenté de fixer des dates limites à cette exonération. Une fois cette dernière dépassée, l'avantage initialement accordé est automatiquement supprimé. A cet effet, l'ensemble des dispositions incitatives était connu d'avance plus que le dispositif dérogatoire prévu par ce code sera appliqué jusqu'au 31 décembre 1996 concernant les constructions nouvelles et additions de constructions achevées postérieurement au 20 août. Le même traitement préférentiel était réservé, en matière de patente, au profit des promoteurs immobiliers au titre de leurs opérations de construction de logement d'habitation. Ils étaient, à ce titre, exonérés de l'impôt sur les bénéfices professionnels à l'occasion de chaque vente ou location de locaux destinés à l'habitation. Toujours dans le cadre de l'analyse de développement des nouveautés apportées par le code dédié au secteur immobilier, il est capital de signaler que les dispositions préférentielles prévues avaient une double dimension : la première concernant les allègements fiscaux octroyés directement aux opérateurs directs soit les prometteurs et les lotisseurs, la seconde prévoyant, des mesures préférentielles visant, indirectement, le secteur immobilier, par le truchement de la clientèle de ces acteurs bénéficiaires[237].

De même, en matière de droits d'enregistrement et à l'occasion de chaque acquisition d'un terrain destiné à la construction, le promoteur peut bénéficier d'une réduction, selon le cas présenté, de 50% ou 75% des droits appliqués normalement dans le cadre du droit commun.

Le code d'investissements immobiliers de 1982 a été rapidement abrogé, afin de céder la place à un autre code portant une nouvelle approche incitative en faveur du secteur immobilier. Les nouvelles dispositions préférentielles concernent trois volets incitatifs.

Tout d'abord, le nouveau code a voulu apporter un sang neuf à l'investissement dans ce secteur par l'extension du périmètre d'éligibilité des allègements fiscaux limité, avant son avènement, aux locaux destinés à l'habitation, aux locaux à usage commercial, professionnel ou administratif, sans oublier les opérations de lotissement et d'équipement

[237] Les prometteurs immobiliers passibles de l'impôt sur les bénéfices étaient autorisés à constituer des provisions pour l'achat et l'équipement de terrains, l'acquisition ou la réalisation de locaux d'habitation destinés exclusivement au logement de leur personnel.

réservées aux terrains nus. Les mêmes dispositions ont ensuite tenté de fixer le périmètre du territoire sur lequel les mesures incitatives sont appliquées[238]. Enfin, les mesures préférentielles consignées dans le code se sont vues attribuer une période de quinze ans à compter de l'année de réalisation de l'opération de lotissement ou de construction. Ainsi, lesdits avantages ne sont plus limités à la fin de l'année 1996, comme il a été prévu dans les autres codes.

La politique généreuse de ce code a été étendue à la taxe urbaine par l'octroi d'une exonération de quinze ans applicable aux nouvelles constructions et les additions de construction et, ce, à compter de l'année qui suit celui de la délivrance du permis de construire.

3 - Le code de 1988 : le retour à la rationalisation du système incitatif

Les années 1980 ont connu un foisonnement de dispositions dérogatoires à vocation incitative et une générosité fiscale inédite. Aussi, et dans la même décennie, le système d'imposition marocain a fait l'objet d'une grande réforme fiscale introduite par la loi-cadre 1984 dont les premiers résultats palpables furent l'introduction de la taxe sur la valeur ajoutée en 1986, l'impôt sur les sociétés en 1987 et enfin l'impôt sur le revenu en 1989. Les années 1980 ont été très riches d'événements et de réformes de grande envergure ; l'institution du nouveau code de 1984 a, donc, été le couronnement normal et la réponse propice à de nouvelles exigences dictées par le plan d'ajustement structurel.

En adéquation avec le contexte et les nouveaux défis, les codes institués ont été dictés dans une perspective de rationalisation budgétaire tendant vers une réduction substantielle des délais du bénéfice des avantages fiscaux accordés[239].

La plupart des codes sectoriels[240] ont connu une baisse des délais d'exonérations de l'impôt sur les bénéfices professionnels. Cette tendance baissière des délais de vie des allègements fiscaux s'inscrivait dans un contexte général marqué par le début d'un processus d'allègement frappant les impôts sur les résultats initiés en 1987 avec l'aménagement du taux de l'impôt sur les sociétés de 48% à 45% puis à 40% en 1988.

[238] Les mesures avantageuses ne sont appliquées que dans certaines communes urbaines et leurs zones périphériques en vertu de la législation sur l'urbanisme. Aussi sont concernés les centres délimités, les stations estivales ou hivernales et les agglomérations rurales dotées d'un plan de développement ou d'aménagement homologué.
[239] Cette politique de baisse des impôts allait de la moitié aux deux tiers des délais initiaux.
[240] A savoir les codes d'investissements industriels, touristiques et artisanaux.

S'agissant des investissements étrangers, les dispositions instituées relatives à la mise en place des structures d'accueil dans les différentes régions ont été jugées en deçà des attentes et sans résultats concrets.

Ainsi, et dans l'optique de fixer les objectifs fondamentaux de l'action de l'Etat pour les dix années à venir, en vue du développement et de la promotion des investissements par l'amélioration du climat et des conditions d'investissement, il a été décidé de procéder à une révision du champ des encouragements fiscaux et la prise de mesures d'incitation à l'investissement par l'institution de la charte de l'investissement de 1995.

§ 2 - La charte de l'investissement ou l'esquisse d'une grande réforme de la politique des dépenses fiscales (1995)

Suite aux différents problèmes générés par les incitations fiscales des anciennes réformes, le Maroc s'est engagé dans une nouvelle politique fiscale prenant la forme de la charte d'investissement.

A - Le cadre général de la réforme

Afin de stimuler les investissements privés, les décideurs politiques ont entrepris une politique incitative depuis l'Indépendance, dans le but de mettre en place un système d'incitation capable d'encourager les entreprises à investir davantage. Cette politique d'incitation a débuté avec les avènements des codes qui ont connu de multiples changements. Toutefois, plusieurs questions se sont posées quant à l'efficacité de ces mesures incitatives, notamment, leur manque à gagner occasionné en termes de dépenses fiscales pour le trésor.

Dans les années 1980, le dispositif dérogatoire dédié à l'investissement était très composite. Il portait à la fois sur l'artisanat, l'industrie, le tourisme, les mines, le maritime, l'immobilier, l'enseignement privé, sans compter bien entendu ceux relevant d'un caractère horizontal comme le secteur d'export.

Pour avoir plus de visibilité et assainir l'environnement des affaires, une commission interministérielle a été chargée de mener une profonde réflexion, afin de trouver une approche permettant la simplification des procédures et asseoir une harmonisation entre les différents codes d'investissements. Ainsi, et suite à un diagnostic détaillé, les pouvoirs publics ont mis le doigt sur trois catégories de difficultés.

La première difficulté portait sur l'interprétation des textes. L'application des différentes dispositions incitatives ont donné lieu à des interprétations abusives et loin de l'esprit de la loi et, parfois, à l'encontre de la volonté affichée par le gouvernement. L'origine de ces quiproquos tient au fait de l'imprécision entachant une partie du dispositif dérogatoire qui n'a jamais fait l'objet d'une clarification pour dissiper les confusions constatées. En dépit des efforts déployés par la commission d'interprétation dont la mission principale a été d'examiner les différents problèmes d'interprétation et tenter de porter des clarifications aux zones d'ombre sujettes à conflits et dissidences, les problèmes d'interprétation n'ont pas pu être résolus et la commission s'est avérée incapable de mettre un terme à ce problème, d'autant plus que seule l'administration avait la latitude de demander l'arbitrage de la commission, alors que l'investisseur était complètement désarmé et soumis au diktat de l'administration et du sens qu'elle donnait aux textes.

Un autre problème, et pas des moindres, était lié cette fois-ci au côté opérationnel des avantages accordés. Bien que les codes d'investissements aient bien consacré le principe de l'automatisation dans l'octroi des avantages convenus, dans les faits, les choses sont restées très compliquées par le formalisme imposé par les différentes administrations intervenantes[241], ce qui rend la tâche des investisseurs très difficile et exempte de tout repos.

De même, et toujours dans le cadre des problèmes liés à l'application des avantages, une difficulté a surgi concernant la délimitation de la liste relative au matériel et équipement produit localement et n'ouvrant droit à aucune mesure d'encouragement. Cette liste appelée conventionnellement « *liste négative pour l'investisseur* » contient, parfois, des produits ou outils qui ne répondent pas aux exigences des investisseurs et aux normes requises, sans toutefois être atténuée par aucun assouplissement de façon à permettre aux investisseurs de s'approvisionner auprès des marchés extérieurs.

Enfin, le problème lié à la supervision et le suivi des réalisations de projets a été posé. Malgré les dispositions expresses concernant la problématique de contrôle, il a été constaté un grand manquement au niveau des déclarations, des réalisations sans être, toutefois, contrôlé ou sujet à des sanctions.

[241] Chaque administration (DGI, ADII, Office de changes) tient à appliquer sa doctrine et ses procédures spécifiques.

Les impératifs économiques et sociaux ont poussé les pouvoirs publics à revoir leur dispositif incitatif qui commençait à devenir caduc par rapport aux nouvelles exigences et d'autres préoccupations prioritaires. Partant de l'expérience vécue sous l'empire des codes d'investissements, il a été jugé impératif de donner plus de liberté, et de marge au profit de l'acte d'investir en limitant, sensiblement, l'ingérence des administrations dans tout acte visant à donner un élan à l'investissement. Le projet de la réforme préconisée de la politique incitative a voulu jouer sur deux axes prioritaires : la banalisation du dispositif préférentiel fiscal, mais aussi l'introduction d'un régime conventionnel octroyant des avantages spécifiques.

Ainsi, il a été question de procéder à la traduction du processus de banalisation du dispositif incitatif par une tentative très audacieuse visant l'insertion de l'ensemble des mesures préférentielles dispersées, auparavant, dans les différents codes sectoriels dans le giron du système fiscal de référence. Cette démarche s'est attribuée comme objectif d'alléger, sinon bannir, la lourdeur causée par un formalisme administratif devenu, avec le temps, très contraignant et, parfois, une raison pour certains investisseurs à renoncer au bénéfice des mesures incitatives. Les décideurs ont tenté de réduire le coût inhérent à la mise en place des programmes d'investissement, afin d'encourager l'entreprise à devenir plus performante et plus compétitive.

A cet effet, et en vue de concrétiser les grandes lignes de cette réforme visant à mettre en exergue un nouveau régime d'incitation plus attractif et plus simple, il a été impératif de passer à l'acte par l'abrogation des différents codes d'investissements. Cette mesure de taille a été corroborée par une autre aussi cruciale, celle concernant le bannissement du visa de conformité, tout en allégeant le fardeau des charges fiscales grevant les achats des biens d'équipements occasionnés au début de l'exploitation.

Avec l'avènement du programme d'ajustement structurel imposé au Maroc, par ses bailleurs de fonds, les pouvoirs publics ont été acculés à procéder à une nouvelle refonte de leur politique incitative par la promulgation d'un nouveau code industriel et touristique en 1983, maritime en 1984, immobilier en 1985 et minier en 1986.

En somme, et en une seule décennie, une multitude de codes a vu le jour, complétée en 1989 par un autre spécialement consacré à la formation professionnelle et, en 1992, un dernier relatif à l'enseignement privé.

La lecture de l'ensemble de ces mesures préférentielles apportées par les différents codes permet de relever que ce dispositif dérogatoire s'articule autour de deux axes principaux : en premier lieu, les mesures incitatives d'une portée capitale liées, foncièrement, aux programmes d'investissement et qui ont touché, par principe, les droits de douane, la TVA et les droits d'enregistrement, puis, en second lieu, les mesures incitatives sous forme d'exonérations totales ou partielles au titre de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés liées à la période d'exploitation.

Cette prolifération de codes sectoriels révèle l'importance de l'intérêt capital accordé par les pouvoirs publics à la politique incitative comme un levier incontournable de promotion économique et sociale. Mais il révèle, aussi, la fragilité et la réticence qui ont marqué, depuis des années, cette politique. L'évolution du dispositif dérogatoire mis en œuvre par les différents codes successifs laisse apparaitre le côté volatile de l'incitation fiscale qui change suivant les vicissitudes économiques et sociales des Etats, d'où l'impérieuse nécessité de procéder à une réforme du dispositif incitatif et changer l'ancienne approche jugée hétérogène, concentrée autour des codes sectoriels et la remplacer avec une autre plus progressiste par l'introduction d'un seul référentiel incitatif pour l'insérer dans le giron du droit commun.

B - Le périmètre d'éligibilité de la charte

A la veille de l'institution de la charte de l'investissement, « *le Maroc disposait d'un système d'incitation codifié par huit textes spécifiques relatifs à des secteurs divers* »[242]. La loi-cadre formant la charte d'investissement a été instituée dans un contexte marqué par des mutations majeures de l'environnement international secoué par une mondialisation débridée. Cela imposait une nouvelle vision et une approche managériale capable de faire face aux nouveaux défis. Ce nouveau contexte a poussé les décideurs politiques à envisager un nouveau régime dérogatoire susceptible de donner du sang neuf à l'investissement. C'est à ce titre que plusieurs voix s'accordent à dire que « *la charte est, donc, une adaptation et un réaménagement des huit codes d'investissement sectoriels initiés par la réforme de 1973 et 1983 et revus et révisés en 1987 et 1988. Elle se veut le*

[242] M.-S. SAADI, « *La loi cadre formant charte de l'investissement au Maroc* », *op. cit.,* p. 9.

prolongement direct desdits codes mais a l'avantage de généraliser les atténuations fiscales et de supprimer le formalisme excessif »[243].

A la veille de l'avènement de la charte, le dispositif d'incitation en vigueur comprenait une multitude de codes sectoriels que nous avons passés en revue précédemment. Cette charte vient, donc, à point nommé pour sonner le glas de l'ensemble des textes codifiés et laisser la place à un seul référentiel portant des mesures incitatives à tous les secteurs d'activités.

De même, les dispositions de cette charte ont étendu le périmètre d'éligibilité à d'autres branches d'activité qui peinaient à trouver des incitations spécifiques sous l'empire des codes sectoriels, sans omettre de signaler que le nouveau dispositif dérogatoire apporté par la charte ne distingue pas, dans l'octroi des avantages, entre les entreprises publiques et les entreprise privées. La nouveauté majeure conférée à cette loi est, sans doute, sa détermination d'en finir avec les complexités administratives et la lourdeur des procédures entravant l'acte d'investir. La suppression du visa de conformité est un exemple saisissant de cette détermination. Ceci étant dit, le visa de conformité ne constituait pas le seul point noir entachant le bon déroulement des procédures administratives, d'autres écueils ont été plus ressentis au niveau de l'obtention de certaines autorisations.

Les dispositions dérogatoires introduites par la charte d'investissement ont été, instantanément, insérées dans la loi de finances transitoire pour la période allant du 1er janvier au 30 juin 1996, afin de stimuler les capitaux privés à investir davantage.

Cette loi formant charte a constitué un seul référentiel regroupant l'ensemble du dispositif incitatif accordé aux différents secteurs d'activités, aussi bien ceux bénéficiant déjà des mesures incitatives prévues par les codes en vigueur que ceux qui ne l'étaient pas.

Ce nouveau dispositif est marqué, essentiellement, par l'extension de son périmètre d'éligibilité à d'autres branches ne bénéficiaient, avant, d'aucune disposition préférentielle pour les faire sortir de leur marasme.

[243] La loi de finances transitoire n° 45-95 a abrogé, à compter du 1er janvier 1996, les textes relatives à l'ensemble des lois régissant les codes sectoriels.

Ce dispositif incitatif progressiste a visé à la fois à encourager le développement régional, renforcer le lien avec les opérateurs économiques en leur accordant plus de garantie afin de défendre leur intérêts, en toute sérénité, dans un cadre de partenariat fondé sur la confiance et le respect mutuel. Aussi a-t-il été question de contribuer à instaurer des places financières et des zones franches d'exportation, afin d'assurer une meilleure répartition du fardeau fiscal et garantir une bonne exécution des règles de bonne gouvernance.

Les principaux objectifs visés par ce dispositif dérogatoire incitatif sont au nombre de quatre : la promotion du secteur de l'export, l'encouragement de l'emploi, l'atténuation du coût de l'investissement, la rationalisation du coût de la production.

Sur le plan administratif, la charte s'est chargée de mettre en place un fonds de promotion des investissements et de créer, en parallèle, une structure dédiée à l'accueil, la coordination et l'accompagnement des investisseurs.

Par ailleurs, à travers les dispositions de la charte d'investissement, le gouvernement a voulu établir une feuille de route fondée sur trois principes.

Le premier est le principe de la généralisation des dispositions dérogatoires, à savoir que toutes les activités économiques peuvent bénéficier de ces avantages fiscaux en vue d'encourager l'initiative privée pour investir davantage. Ainsi, avec l'avènement de la charte, tous les secteurs d'activité sont concernés par ces mesures incitatives puisqu'elles sont, dorénavant, une composante du droit commun et tout acte d'investissement peut prétendre de plein droit au bénéfice des avantages fiscaux introduits par ladite charte.

Le second est le principe d'harmonisation qui est le prolongement logique du principe de généralisation. Ainsi, un seul traitement préférentiel est réservé d'une manière uniforme à tous les acteurs économiques sans aucune discrimination. Cependant, quelques mesures incitatives sont octroyées, à titre exceptionnel, et en guise d'avantages complémentaires pour des raisons particulières à certains secteurs d'activité, à l'instar de ce qui est fait en faveur des secteurs de l'export et de l'artisanat et au profit de certaines zones déterminées par décret.

Enfin, le principe d'automatisation qui vise à en finir avec la bureaucratie démocratique qui s'est installée depuis l'ère coloniale. A ce titre, il a été question de

procéder à simplifier l'ensemble des procédures requises pour l'octroi des avantages fiscaux. La mise en œuvre de la charte d'investissement contribue à réduire le coût de l'investissement, en généralisant l'automatisation des différentes mesures préférentielles permettant aux entreprises bénéficiaires d'alléger leur fardeau fiscal, et par ricochet à renforcer leur autofinancement.

Les objectifs assignés à la charte de l'investissement visent à la fois à réduire le coût de l'investissement, de revoir à la baisse les taux d'imposition et baisser le coût de production. Ces dispositions concernent plusieurs pans de la fiscalité. Elles touchent aussi bien les droits de douane, la TVA, les droits d'enregistrement et la provision pour investissement.

En vertu des dispositions prévues par la charte et afin d'encourager l'investissement, il a été question d'instituer un droit d'importation minimum de 2,5% *ad-valorem* en faveur des biens d'équipement, matériels et outillages y compris les pièces détachées et accessoires susceptibles de promouvoir l'acte d'investir. Aussi, il a été institué une exonération de TVA à l'occasion de l'importation des biens d'équipements à inscrire dans un compte d'immobilisation et ouvrant droit à déduction.

Il importe de signaler, à ce titre, que la lecture littérale des dispositions de la charte laisse entendre que cette dernière est moins incitative que les dispositions des anciens codes d'investissement. Mais, il est important de noter que le périmètre de la charte est plus étendu dans la mesure où ses dispositions étaient appliquées aux pièces de rechange.

Les dispositions prévues par l'article 5 de la charte ont institué un taux réduit de 0,5% sur les opérations d'apport en sociétés à titre pur et simple sans tenir compte de la nature des apports[244]. Cette mesure préférentielle a été ensuite corroborée par les dispositions de la loi de finances transitoire de janvier-juin 1996 et son impact a été très ressenti du fait que les apports en nature ont été soumis, normalement, aux droits de mutation, soit à un taux de 5%.

Concernant les acquisitions portant sur les terrains, il été décidé d'introduire une exonération des droits d'enregistrement au bénéfice des terrains nus, ou comportant des

[244] Qu'elle soit en numéraire ou en nature et qu'il s'agisse de constitution de sociétés ou augmentation de capital.

constructions à démolir à condition que le terrain en question soit destiné à la réalisation d'un programme d'investissement.

Les défenseurs de l'interventionnisme fiscal jugent l'instrumentalisation de l'impôt très utile afin de se prémunir contre les crises économiques, mener à bon port le processus de croissance et assurer une répartition équitable de la richesse. A cet effet, dans les dernières décennies, il a été relevé que les gouvernements, abstraction faite de leurs obédiences politiques, recourent constamment à la fiscalité pour promouvoir le développement de leurs pays respectifs, mais sans pour autant perdre de vue que le développement économique ne vaut que s'il est en parfaite symbiose avec le bien-être social. L'impôt, à ce titre, est appelé, non seulement à stimuler l'investissement et orienter les comportements des acteurs économiques, mais aussi à consolider la paix sociale et les valeurs intrinsèques de toutes les composantes de la société. Parfois, ce recours à l'instrument fiscal peut prendre la forme d'une pénalisation de certains produits ou de certaines activités[245] que certaines analyses qualifient de notion de dépenses fiscales négatives. Cette dernière fait allusion à un autre aspect de la fiscalité dont la taxation est plus élevée, et dépasse les impositions établies selon les règles du système fiscal de référence.

Cependant, l'intégration de la notion de dépense fiscale négative dans le concept de dépense fiscale semble réduire la similitude de ce dernier par rapport aux dépenses directes puisqu'il est difficile d'imaginer le recours aux dépenses directes pour décourager la consommation d'un produit ou la réalisation d'une activité économique[246] . Il s'agit, en fait, des allègements fiscaux qui représentent des pertes de ressources, donc un manque à gagner pour le Trésor. Ces dépenses fiscales sont devenues, avec le temps, un instrument d'intervention par excellence, figurant parmi les outils de la politique publique les plus prisés et déployés par les pouvoirs publics.

Si le concept de dépenses fiscales s'est développé de façon pragmatique dans la politique fiscale marocaine et a été traduit implicitement dans les textes fiscaux, il n'existe pas en revanche de définition de la notion dans la littérature marocaine ; il convient donc maintenant de tenter d'en appréhender le concept.

[245] Comme les droits portant sur l'alcool et le tabac afin de limiter la consommation pour protéger la santé publique. aussi, la taxation parfois excessive des activités polluantes sur le principe pollueur- payeur dans le but d'assurer une meilleure protection de l'environnement.
[246] L. GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit.*, p. 90- 91.

Section II – L'appréhension théorique du concept de dépenses fiscales

L'impôt est conçu, principalement, pour générer un revenu suffisant susceptible de couvrir les charges publiques. L'ampleur de celles-ci ne cesse de croître du fait de la diversité des prestations dispensées par les pouvoirs publics. Actuellement, dans le climat persistant de récession et face aux doléances incessantes de leurs populations, les gouvernements se trouvent, inéluctablement, confrontés au défi crucial de la mobilisation optimale des ressources afin de se mettre en adéquation avec les attentes des citoyens.

Toutefois, d'autres fonctions aussi importantes se sont ajoutées à la fonction principale de l'impôt. S'est, ainsi, mis en place un dispositif fiscal dérogatoire qui s'est érigé en un mode de substitution à l'aide directe octroyée, traditionnellement, par les pouvoirs publics à certains secteurs d'activités ou à certaines catégories de contribuables visant la concrétisation de certains objectifs stratégiques à vocation économique et sociale.

C'est à ce titre que les avantages fiscaux accordés par le législateur ont été désignés par l'expression « *dépenses fiscales* ».

Dans leur gestion de la chose publique, les gouvernements disposent d'une multitude d'instruments d'intervention permettant de mettre en œuvre leur programme politique. Les dépenses fiscales font partie de ces outils de politique publique. Elles constituent des mécanismes dont disposent les décideurs, afin d'offrir des avantages aux particuliers et aux entreprises, afin d'atteindre des objectifs stratégiques d'ordre économique, social et culturel.

Le concept de dépenses fiscales est apparu dans les débats de politique fiscale pendant les années 1970. Aux Etats-Unis, on a parlé de «*Tax Expenditures* » pour désigner des *dépenses cachées*, en ce sens que l'Etat renonce de son propre gré à une partie de ses recettes fiscales afin « *de remplir des missions qui, normalement, ont un impact qui se lit dans la colonne « dépenses » du budget. Une des dimensions importantes du débat était d'ailleurs la transparence budgétaire. Une dépense directe doit être inscrite au budget, qui est détaillé programme par programme et article par article, et chaque dépense fait l'objet d'un crédit plafonné. A l'inverse, en agissant par la voie fiscale,*

le législateur vote une disposition particulière, sur la base du coût estimé, mais il ouvre en fait une ligne de crédit déplafonnée »[247].

Comme l'a expliqué le professeur Eric Pichet, le premier problème auquel est confronté un chercheur travaillant sur la thématique des dépenses fiscales est purement sémantique[248]. Les appellations foisonnent de partout. Les anglophones distinguent les « *taxes privilèges* », terme péjoratif, des « *taxes expéditeurs* », justement pour établir une nuance de taille entre un avantage fiscal indu et un avantage fiscal à portée incitative ou sociale[249]. Les francophones utilisent, couramment, les termes de niche et, à un degré moindre, ceux d'avantages, aides, subventions fiscales, pour désigner les dépenses fiscales.

Ainsi, on évoquera, dans un premier lieu, un échantillon de définitions données par un certain nombre de pays de l'OCDE et quelques organismes officiels. Eu égard à ces définitions, on dégagera l'ensemble des caractéristiques intrinsèques reconnues telles qu'elles émergent de la littérature et on les hiérarchisera de manière à ne conserver que les critères importants, solides, et susceptibles de servir de fil conducteur dans la détermination d'une dépense fiscale.

Mais nous pensons que, pour pouvoir baliser le terrain pour une appréhension théorique de la notion de dépenses fiscale, tout en restant fidèle à l'idée centrale de la présente section, il importera de définir les critères nécessaires à une définition de la notion de dépenses fiscale, après avoir relevé les difficultés relatives à l'appréhension globale de cette notion.

---

[247] S.HAULOTTE, C.VALENDUC, « *Réduire les dépenses fiscales : une voie de réforme* ? », Reflets et perspectives de la vie économique (Tome III), 2014, p. 31.

[248] Le professeur E. PICHET précise qu'il est déjà, « *extrêmement, compliqué d'obtenir un accord sur le concept même d'impôt ou de prélèvement obligatoires. Car chaque pays, soucieux de conserver sa souveraineté fiscale, dispose de sa propre définition. Malgré les efforts de l'OCDE et de l'Union européenne (EUROSTAT) pour harmoniser les notions, il reste de grandes disparités dans ce que l'on entend par prélèvements obligatoires, indépendamment des différences de systèmes* ». A cet effet, certains auteurs, comme le professeur M. Collet, proposent même d'abandonner toute tentative de définition : « *Ainsi, pour dire les choses simplement, le droit fiscal gagnerait sans doute beaucoup à abandonner la notion de niche, pour envisager plutôt l'ensemble des mécanismes d'imposition comme des normes – plus ou moins spécial, plus ou moins avantageuse, plus ou moins anciennes, plus ou moins incitatives, etc. mais sans référence aux notions de dérogations ou d'exception* », *in* A. VIDAL-NAQUET & M. ATIN-ROUGE STEFANINI (dir.), « *La norme et ses exceptions : quels défis pour la règle de droit ?* », Bruylant, 2014, p. 143 - 144.

[249] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* », Les éditions du siècle, 2016, p. 259.

§ 1 - Les difficultés relatives à une appréhension globale de la notion de dépenses fiscales

La notion de dépenses fiscales a toujours fait l'objet de plusieurs difficultés relatives à leur définition et par conséquent leur évaluation. Ainsi, la quantification de ces dépenses est sujette à plusieurs contraintes.

A - Un concept évolutif de politique publique

Il advint le temps où la fiscalité ne fût plus considérée, par les gouvernements, comme un simple outil de drainage de ressources nécessaires au financement de leur politique publique. Certaines conceptions longtemps dominantes de l'impôt ont voulu faire de cette catégorie de ressources un simple pourvoyeur du Trésor.

La conception restrictive de l'impôt longtemps prônée par l'école classique libérale qui le cantonne à un rôle exclusivement pourvoyeur de fonds pour le Trésor a ainsi été supplantée par celle prônée par l'Ecole moderne qui propose une conception plus extensive assignant à l'impôt, en sus de son rôle financier, d'autres fonctions à caractère interventionniste destinées à faire valoir des choix d'ordre économique et social.

La notion de dépenses fiscales s'entend comme l'ensemble des mesures préférentielles inscrites dans un système fiscal, afin d'inciter une catégorie de contribuables à adopter un comportement défini, de promouvoir un secteur d'activité ou tout simplement afin d'atténuer le fardeau fiscal. Se substituant aux dépenses directes, les dépenses fiscales peuvent, à ce titre impacter significativement le budget de l'Etat.

En France, cette notion est une « *invention du législateur, introduite en droit français par l'article 32 de la loi de finance 1980, qui prescrit au gouvernement d'en rendre compte chaque année dans le fascicule « Voies et Moyens » annexé au projet de loi de finances* »[250].

Au Maroc, bien que le premier rapport sur les dépenses fiscales ait été publié en octobre 2005[251], son cadre juridique n'a été instauré qu'en 2015. Ainsi, et compte tenu de leur impact sur les finances publiques, l'évaluation des dépenses fiscales est donc

[250] *Ibid*, p. 31.
[251] Pour estimer le coût des dépenses fiscales, un premier recensement exhaustif des dispositions dérogatoires a été entrepris, aboutissant à un nombre total de 337 mesures. 102 mesures ont fait l'objet d'une évaluation, à fin septembre 2005. Le montant des dépenses fiscales évaluées s'élève à 14 995 millions de dirhams au titre de l'année 2004 et de 15 457 millions de dirhams selon les projections de 2005.

devenue une règle impérative et ce *« conformément aux dispositions de l'article 48 du Dahir n° 1-15-62 du 14 Chaabane 1436 (2 juin 2015) portant promulgation de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances »* [252].

L'impôt est devenu, donc, omniprésent dans tous les secteurs d'activité, pas uniquement afin d'opérer des prélèvements, mais aussi, entre autres, afin d'orienter le comportement des agents économiques, contribuer à la redistribution des richesses et stimuler la croissance.

Pour y parvenir, le législateur fait appel à de nombreuses dérogations fiscales. Ces dernières représentent une perte de recettes ayant le même effet sur le solde des finances publiques qu'une dépense directe, à savoir que leur impact sur le budget de l'Etat est comparable à celui des dépenses publiques. C'est spécialement pour cette raison qu'elles sont conventionnellement appelées dépenses fiscales. Mais, en fait, à quoi rime cette notion hybride, composée de deux conceptions antinomique : dépense et fiscale ? Et quelle est la raison de leur survivance au sein d'un dispositif censé collecter des ressources mais pas de les dépenser ? L'objectif de notre étude est d'essayer de circonscrire le concept de dépense fiscale et ce, à l'aune de son application dans des différents pays et son appréhension dans des rapports de travaux et de recherche s'intéressant aux différentes problématiques liées à cette notion. Toutefois, si « *les exemptions fiscales ont une longue histoire qui remonte sans doute à l'origine de l'impôt* »[253], l'histoire retient que c'est à la fin des années soixante que « *l'administration américaine a fait usage pour la première fois de ce concept pour publier un budget de dépenses fiscales (Tax Expenditures), défini comme l'ensemble des dérogations visant à alléger la charge fiscale de certaines catégories de contribuables ou d'opérations, à des fins d'incitations économiques ou d'équité sociale. Depuis, ce concept a connu assez vite une grande fortune internationale et s'est répandu dans la plupart des pays de l'organisation de coopération et de développement économique (OCDE)* »[254].

L'impôt est sans doute omniprésent *«dès l'origine des sociétés sous des formes diverses. Il en est même probablement un élément constituant par sa contribution au pouvoir social tout à la fois par les moyens qu'il donne à celui-ci pour s'exercer et, peut-être plus encore, par la distinction qu'il accorde, l'autorité qu'il suppose en fait et en droit à*

[252] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018* », p. 1.
[253] E. PICHET, « *Contribution à une théorie de la dépense fiscale, pour la réforme du système français des niches fiscales* », Revue de droit fiscal n° 14, 2012, p. 29.
[254] C. WENDLING & al., « *La dépense fiscale en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques », op. cit.*, p. 752 .

celui qui l'impose et l'autorité dont, en même temps, il le revêt »[255]. L'impôt est présent dès l'origine des sociétés, mais la différenciation fiscale aussi. Cette dernière est une réalité ancienne. Les privilèges fiscaux ont existé depuis que l'impôt existe. Depuis sa genèse, l'impôt s'est vu attribuer principalement la fonction budgétaire avant de se voir confier, au fil du temps, d'autres missions d'ordre économique et social. « *Dès l'origine, il trace une frontière entre ceux qui contribuent directement, notamment en suivant les armées du roi, ou en priant, et ceux qui contribuent indirectement, en accordant au souverain un tribut monétaire. Mais très vite, les exemptions s'étendent et ne recouvrent que très imparfaitement cet objectif initial. En dépit d'appels récurrents à une meilleure justice fiscale, la différenciation reste au cœur du système fiscal jusqu'à la fin de l'ancien Régime* »[256]. Outre les clercs qui ont été exemptés car ils prient, et les nobles car ils combattent, se sont ajoutées des franchises de circonstance monnayées contre une somme d'argent, un travail ou un service [257].

Bien que les avantages fiscaux aient toujours existé, la neutralité de l'impôt a toujours été brandie comme le sous-jacent de la neutralité générale des finances publiques.

Les définitions classiques de l'impôt se sont souvent gardées de ne lui attribuer comme mission que celle de couvrir les charges publiques. Avec le temps, le rôle de l'impôt a évolué et ses définitions aussi. Tout en sauvegardant la dimension classique budgétaire, l'impôt s'est vu adossé à d'autres finalités à connotation économique, sociale et politique.

En fait, lorsqu'il s'agit de l'impôt, la doctrine libérale ne jure que par sa nécessité budgétaire qui serait sa seule raison d'être. Mieux encore les auteurs libéraux prônent, eu égard à leur hostilité affichée vis-à-vis de l'impôt, que le prélèvement fiscal doit être le plus restreint possible en raison de son impact néfaste sur l'activité économique[258].

Au fil des années, « *ces conceptions, dominantes au XIXème siècle et au début du XXème siècle, ont progressivement laissé la place à des visions plus interventionnistes, même si ces dernières sont toujours fortement combattues, du moins tant que l'on demeure au stade des affirmations de principe. Car, quoiqu'il en soit des conceptions*

[255] J. DELSOL, « *L'injustice fiscale, ou l'abus de bien commun* », Ed. Desclée de Brouwer, 2016, p. 13.
[256] K. WEINDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit.*, p. 1.
[257] *Ibid*, p. 7.
[258] M. NMILI, « *Pour un impôt juste* », *op. cit.*, p. 179.

développées ici ou là, le simple poids de l'impôt et autres prélèvements obligatoires fait que ceux-ci, de manière générale ou par toute mesure les affectant, ne peuvent être sans conséquences, sans impacts, sur la vie économique et sociale d'un pays »[259]. Et aussi « *contrairement à la fable mystificatrice contée par les juristes et économistes classiques selon lesquels les finances publiques devaient être neutres, pour ne pas modifier les paramètres de la vie économique et qui considéraient pour cela, que l'impôt devait être léger, les préoccupations politiques n'ont évidemment jamais été étrangères aux débats et choix fiscaux* »[260].

En revanche, le courant de pensée partisan de l'interventionnisme fiscal le considère comme un instrument de politique publique très puissant capable de surpasser à la fois les crises économiques, relancer la croissance et remédier à l'inégalité sociale.

Les profonds changements qu'a connu le système capitaliste après l'effondrement des marchés boursiers en 1929, et les diverses destructions causées par la guerre mondiale, sont des facteurs combinés qui ont sonné le glas d'une forte période de croissance économique et marqué le début d'une crise économique sans précédent. Face à ce marasme, les gouvernements ont décidé de renforcer leurs politiques dirigistes au service des objectifs de reconstruction. Dans cette perspective, les gouvernements ont recouru à leurs instruments fiscaux, afin de promouvoir le développement économique de leur pays respectifs. Mais dans le domaine social cette fois-ci, d'autres visions et d'autres voix commencent à se lever pour dénoncer les inégalités sociales dans la répartition des charges publiques, en demandant soit des réductions considérables de la charge des prélèvements obligatoires, soit tout bonnement procéder au transfert d'une part de cette charge sur la partie riche de la société[261].

Parfois, ce recours à l'instrument fiscal peut prendre la forme d'une pénalisation de certains produits ou de certaines activités, mais pouvant surtout se manifester au travers de dispositions ayant reçu le qualificatif de *dépenses fiscales*[262], oxymore[263] introduit aux Etats-Unis (*Taxes Expenditures*) à la fin des années 1960. Il s'agit, en fait, des

[259] G .ORSINI, « *L'interventionnisme fiscal : aspects théoriques, brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal* », article publié en ligne : https://docplayer.fr/14868018-L-interventionnisme-fiscal-aspects-theoriques-breves-remarques-sur-l-utilisation-de-l-instrument-fiscal.html, p.1.
[260] J. MATIEU, « *La politique fiscale* », Ed. Economica,1999, p. 35.
[261] *Ibid,* p. 36.
[262] G .ORSINI, « *L'interventionnisme fiscal* », Ed. PUF, coll. Fiscalité,1995, p. 2.
[263] CONSEIL DES IMPOTS, « *La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales* », 4ème rapport au Président de la République, 2003, p. 5.

allègements fiscaux qui représentent des pertes de ressources, donc un manque à gagner pour le Trésor.

Pour des raisons « *d'incitation économique ou d'équité sociale, les règles d'imposition ont toujours connu des dérogations afin d'alléger la charge fiscale de certaines catégories de contribuables ou d'opérations. Ces régimes fiscaux dérogatoires représentent des charges pour le budget de l'Etat, au même titre que les dépenses budgétaires* »[264].

Une première réflexion sur le concept a été initiée par le professeur Stanley Surrey, alors Secrétaire adjoint au Trésor au sein du gouvernement des Etats-Unis ; il tentait par le biais de ce concept, d'esquisser une approche nouvelle visant à mettre en relief la similitude existant entre les allégements fiscaux et les subventions publiques. Partant de ce constat et afin de cerner l'ampleur des avantages fiscaux, le professeur Surrey s'est attelé à recenser l'ensemble des dépenses fiscales qui jonche le système fiscal de son pays. Il a pu mettre le doigt pour la première fois sur l'aspect dépensier de l'impôt qui s'apparente à celui assigné traditionnellement aux dépenses budgétaires. « *La notion de dépense fiscale est donc née d'un souci de faire reconnaître le fait que les gouvernements peuvent utiliser leurs systèmes fiscaux pour atteindre des objectifs analogues aux programmes traditionnels de dépenses publiques sans que les manières de rendre les coûts et les avantages des mesures fiscales soient similaires à celles des dépenses publiques. Selon cette analyse, des programmes d'aide financière gouvernementale peuvent être offerts aussi bien par des dispositions fiscales particulières que par le truchement des dépenses publiques directes. Pour le démontrer, le système fiscal est scindé en deux : les règles fiscales faisant partie du fondement même du système d'imposition et celles n'étant que des règles fiscales visant à, atteindre divers objectifs économiques* »[265].

Le concept de dépense fiscale a été utilisé pour « *décrire les dispositions spéciales du système d'impôt sur le revenu fédéral qui représentent des dépenses publiques faites par ce système pour réaliser divers objectifs sociaux et économiques. Ces dispositions*

[264] Annexe au projet de loi de finances pour 2014, « *Evaluation des voies et moyens* »,Tome II, p. 7.
[265] L. GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit.,* p. 47.

spéciales servent des fins semblables dans leur nature à celles réalisées par les dépenses directes du gouvernement »[266].

Cette première ébauche de définition s'est contentée de désigner exclusivement l'impôt sur le revenu comme le seul champ de mise en œuvre des dépenses fiscales. Ces dernières traduisent, en réalité, des dépenses engagées par l'Etat afin de réaliser des objectifs économiques et sociaux, mais avec cette particularité fondamentale que ces engagements se concrétisent par le biais du système fiscal au lieu d'être mis en œuvre par la voie des programmes d'investissement directs traditionnels.

Quelques années après l'exposé de son concept original, le même professeur Surrey devait s'apercevoir que les dépenses fiscales ne concernaient pas uniquement l'impôt sur le revenu, mais qu'elles infiltraient l'ensemble de l'arsenal fiscal en vigueur. Toute la fiscalité est, ainsi, parsemée de mesures spéciales visant l'octroi d'aides et subventions à l'instar de ce qui se fait normalement par l'intermédiaire de programmes d'investissements directs[267].

De fait, toute l'ossature fiscale est scindée en deux blocs de dispositions, d'une part, celles qui constituent la pierre angulaire de tout l'édifice fiscal se rapportant aux règles structurelles inhérentes à l'impôt et aux modalités nécessaires à son fonctionnement, et d'autre part, des dispositions dérogatoires qui s'apparentent à des subventions étatiques instaurées spécialement en droit fiscal, afin de jouer un rôle analogue à celui effectué par les programmes directs[268].

En d'autres termes, les premières dispositions sont, en réalité, les fondements du système fiscal et sont intrinsèquement liées aux mécanismes de collecte et d'applicabilité de l'impôt, tandis que le second volet constitue une sorte d'intrus qui se serait installé au cœur du système fiscal, afin de générer des dépenses fiscales sans toutefois être nécessaire à son fonctionnement.

Toujours plus loin dans cette approche critique, l'année 1985[269] fût pour le professeur Stanley Surrey l'occasion d'apporter un nouvel élément à sa définition sur les dépenses fiscales. Une mise à jour tendant à préciser que « *ces écarts au système fiscal*

[266] *Ibid*, p. 47.
[267] *Ibid.*
[268] *Ibid.*
[269] L. GODBOUT, *« L'intervention gouvernementale par la politique fiscale », op. cit.,* p. 67.

normal représentent des dépenses de gouvernement afin de favoriser des activités ou des groupes, effectuées par le système fiscal plutôt que par des subventions directes »[270].

Généralement, la notion de dépense fiscale traduit le souci majeur des décideurs de mettre en relief la similitude existant entre les aides fiscales et les subventions directes, dans la mesure où la fiscalité peut être, aussi, utilisée à des fins analogues à ceux réalisés par les dépenses budgétaires. Partant, il est impératif de soumettre les aides octroyées par le biais des dérogations fiscales au même processus de contrôle réservé aux dépenses budgétaires. Du coup, la notion de dépenses fiscales est conçue plutôt comme un outil d'évaluation du coût pour les pouvoirs publics, afin d'être éclairés dans leur gestion de la chose publique et pouvant, *de facto*, choisir lequel des procédés d'intervention précités sont adéquats, chiffres à l'appui, pour la mise en œuvre de leur politique gouvernementale.

A ce titre, le concept de dépenses fiscales a été inventé essentiellement dans l'optique de signaler l'approche symétrique entre les deux méthodes d'actions, à savoir que les pouvoirs publics sont souvent appelés, dans le cadre de leur politique publique, à mettre en place des choix économiques et sociaux. Pour y parvenir, ils ont la latitude souveraine de recourir soit à la méthode de subvention directe, attribuée par les dépenses budgétaires, soit faire appel aux mesures fiscales préférentielles.

Mais il ne demeure pas moins, qu'en dépit de la similitude relevée entres les deux procédés, les aides prévues par les dispositions fiscales sont attribuées sans être nécessairement passées au crible fin du contrôle réservé impérativement aux programmes de dépenses publiques. Et c'est pour pallier cette incompatibilité de traitement et assurer un emploi rationnel et opportun des deniers publics, que la notion de dépense fiscale s'est érigée comme une alternative de contrôle des différents allégements fiscaux accordées en faveur d'une franche de contribuables.

Cette similitude que l'on a apparemment perdue de vue[271] constitue pourtant la point cardinal du travail mené par l'émérite professeur Stanley Surrey au cours des années soixante. La finalité primordiale de la notion de dépense fiscale est de s'efforcer de procéder annuellement à une opération de recension de l'ensemble des mesures dérogatoires du système fiscal mis en place, en vue de quantifier leur coût budgétaire.

[270] *Ibid*, p. 67.
[271] L. GODBOUT, P. BELTRAME, « *Une nouvelle typologie normative des dépenses fiscales* », Revue du Trésor n° 87, 2007, p. 37.

Une fois ce travail fondamental effectué, le gouvernement est à même d'atteindre nettement plus de transparence et de rationalité dans la gestion publique, en se donnant les moyens de choisir entre la dépense budgétaire et la dépense fiscale afin de mener à bien sa stratégie de développement économique et sociale. Selon cette approche originale, l'enjeu principal de la notion est de « *mesurer les moindres recettes fiscales engendrées par les règles d'imposition dérogatoire, en affichant sa neutralité idéologique* »[272].

En somme, le concept de *dépense fiscale* dans sa version originale est un procédé comptable et budgétaire. Il a été conçu spécialement pour retracer un parallèle, en termes de transparence budgétaire, entre les interventions des pouvoirs publics qui s'effectuaient par des dépenses et celles qui se traduisaient par des moindres recettes. « *Le coût des secondes étant moins identifiable que celui des premières, le débat a rapidement débouché sur la nécessité de recenser les dépenses fiscales, de quantifier leur impact et d'assurer la transparence budgétaire. Il s'est alors déplacé du monde académique vers les institutions responsables de la politique budgétaire* »[273].

La multiplicité des dépenses fiscales témoigne de la flexibilité de leur application dans de nombreux champs d'activité, de même que de leur grande variété d'impacts économiques et fiscaux. En outre, elles représentent des alternatives fiscales à d'autres moyens d'intervention en se substituant à des aides financières directes. Autrement dit, les dépenses fiscales peuvent être utilisées comme instrument de la politique gouvernementale et souvent remplacer des dépenses directes.

Il s'agit, en fait, d'un transfert de ressources qui est réalisé en réduisant des obligations fiscales par rapport à un système fiscal de référence, plutôt qu'en procédant à des dépenses directes. De là, découle l'importance que les gouvernements commencent à accorder à la notion des dépenses fiscales et son impact sur les finances publiques.

Contrairement à une idée très répandue, c'est en Allemagne et pas aux Etats-Unis que la notion de dépenses fiscales a connu ses balbutiements. La problématique des aides fiscales a été soulevée initialement en République Fédérale d'Allemagne. Un premier recensement des avantages fiscaux a été établi en 1959, suivi par la promulgation en 1967 d'une loi imposant au gouvernement fédéral de présenter tous les

[272] K. WEIDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit.*, p. 2.
[273] CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES, « *Fiscalité et parafiscalité* », *op. cit.*, p. 9.

deux ans un rapport sur le développement des aides financières directes et des allégements fiscaux. De fait, « *depuis la loi de 1967, le gouvernement allemand s'est approprié la démarche de présenter au parlement tous les deux ans un rapport détaillé sur les différentes subventions à caractère budgétaire. Parmi ces subventions, elle figure celle afférente aux avantages fiscaux à connotation économique ou équivalent à des subventions à des organismes sociaux* »[274].

Une décennie après, en France, les dépenses fiscales ont été étudiées par le conseil des impôts, en 1979, en exhortant les décideurs à accorder un intérêt particulier à la fiscalité dérogatoire, notamment dans son aspect interventionniste. Cette étude a permis en premier lieu, de mettre en relief la similitude existant entre les dépenses budgétaires et les dépenses fiscales pour éclairer le gouvernement dans sa gestion de la chose publique.

Sous l'impulsion du conseil des impôts, l'adoption s'est faite à travers la loi de finances de 1980 qui requerrait du gouvernement la publication d'un état annuel sur l'évolution des dépenses fiscales dans le fascicule « *Evaluation des voies et moyens* » annexé au projet de loi de finances[275]. Ainsi, une fois la pratique instaurée, la plupart des pays de l'OCDE[276] se sont inspirés de la démarche en question, à commencer par l'Espagne qui a publié son premier rapport sur les dépenses fiscales en 1978. Une année plus tard, le gouvernement britannique a en fait de même en présentant une étude sur le concept de dépenses fiscales en 1979.

Nous l'avons vu, l'une des tâches les plus ardues et les plus délicates reste, sans doute, celle de pouvoir distinguer d'une manière tranchée la notion de dépenses fiscales d'autres notions à terminologie multiple dans la littérature fiscale.

B - Une notion à terminologie multiple dans le vocabulaire fiscal

En l'absence d'une définition consensuelle du concept de dépense fiscale, il est apparait toujours compliqué de le circonscrire pour pouvoir établir un distinguo net et tranché avec d'autres acceptions similaires. Nous passerons donc, et une fois cette

[274] M.-P. MARINI, « *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur les allègements de prélèvements obligatoires* », n° 553, SÉNAT, p. 13.
[275] L'expression dépense fiscale est apparue en 1979 dans le rapport annuel du conseil des impôts. La loi de finances de 1980 dispose que le gouvernement retracera l'évolution des dépenses fiscale dans le fascicule « *Voies et moyens* » annexé au projet de loi de finances.
[276] OCDE, « *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE* », 2010, p. 1.

frontière tracée, les différentes définitions apparaissant dans la littérature fiscale internationale.

1 – La diversité des pseudos-équivalents sémantiques à la notion de dépenses fiscales

Les dépenses fiscales sont, généralement, des dispositions dérogatoires instituant des réductions ou des exonérations d'impôts dont bénéficient certaines catégories de contribuables en fonction de leur comportement ou de l'origine de leurs revenus. Elles visent ainsi, en incitant ces contribuables à modifier leur comportement, à corriger l'allocation des ressources qui est faite par le marché. Le choix du terme de dépenses *fiscales* ne va pas de soi. Il s'agit tout simplement d'une traduction directe du terme anglais « *Tax Expenditures* » dont la première utilisation revient à Stanley Surrey, secrétaire adjoint au Trésor dans les années 60, dans le cadre d'un travail de recensement dressant une liste de dispositifs dérogatoires qu'il recommande de considérer sur les mêmes bases que les dépenses directes. Le même terme de « *Tax Expenditures* » est utilisé par Howard (1997) dans son ouvrage fondateur sur les liens entre Etat-providence et dépenses fiscales. Et, enfin, Hacker (2002) qui étudie le rôle de la puissance publique dans l'organisation de la protection sociale privée aux Etats-Unis[277].

Pour désigner la même chose, d'autres expressions sont entrées en usage et dont l'utilisation relève, plutôt, d'un abus de langage que d'une terminologie juridique. Les dépenses fiscales sont, souvent, traitées d'allégements fiscaux, mesures préférentielles mesures incitatives ou dispositions dérogatoires.

D'autres expressions sont parfois utilisées, comme subvention fiscale ou aide fiscale. Ces deux dernières ont, au moins « *le mérite de faire apparaître la comparabilité des effets des instruments de politique publique, qu'ils prennent la forme d'un régime fiscal dérogatoire ou d'une aide directe. La réglementation communautaire qui encadre les aides d'Etat dont bénéficient les entreprises, traite ainsi de la même façon les aides d'origine fiscales et budgétaires*. Plus généralement, la question se pose de l'efficacité de telles « *subventions fiscales, compte tenu des multiples objectifs, le plus souvent implicites, qu'elles poursuivent* »[278].

[277] M. ZEMMOUR, « *Les dépenses socio-fiscales ayant trait à la protection sociale : état des lieux* », Laboratoire interdisciplinaire d'évaluation des politiques publiques, 2013, p. 13.
[278] CONSEIL DES IMPOTS, « *La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 3.

Mais l'expression la plus médiatisée et la plus utilisée pour désigner les dépenses fiscale est, incontestablement, la « *niche fiscale* » sauf que « *le moins que l'on puisse dire est que cette expression, si elle fait l'effet d'un épouvantail, reste imprécise. Le Journal Officiel en donne bien une définition : il s'agirait d'une lacune ou vide législatif permettant d'échapper à l'impôt sans être en infraction* »[279].

La qualification de niches fiscales est une traduction quelque peu péjorative de l'américain «*Tax shelters*» pour les dérogations liées à l'impôt ; mais apparemment cette dernière, et en raison de sa conception métaphorique, commence à damer le pion à l'authentique appellation, celle de dépenses fiscales.

La signification première pour laquelle la notion de dépense fiscale a été mise en œuvre se voit en passe d'être démystifiée et de perdre son identification générique pour céder la place à d'autres significations plus proches des faits divers que de la théorie académique fondée par Stanley Surrey. « *La notion technique de dépense fiscale est à peine plus précise que son synonyme trivial de niche fiscale. Les nombreuses zones d'ombre de sa définition et les incertitudes des évaluations de son coût en font un outil peu performant pour suivre et contrôler les conséquences budgétaires des règles dérogatoires en matière fiscale. En mettant l'accent sur les incidences financières, la notion de dépense fiscale a en outre longtemps relégué au second plan le débat sur les vertus économiques et sociales des niches* »[280]. Nonobstant sa connotation péjorative, l'expression de la niche fiscale est utilisée incongrument et sans aucun lien apparent comme le synonyme sémantique de la notion de dépenses fiscales.

Ceci étant, l'expression niche fiscale[281] a néanmoins le mérite « *de mettre l'accent sur le caractère jugé peu transparent, inéquitable ou inutilement complexe de ces exceptions à la règle fiscale générale, dont ne bénéficient que les contribuables les mieux informés. La multiplication de telles dispositions fiscales dérogatoires pourrait conduire à des démembrements de la fiscalité et aller à l'encontre de l'esprit de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, dont l'article 13 prévoit* que l'indispensable

[279] Définitions adoptées et publiées au Journal Officiel de la République Française en application du décret n° 96-602 du 3 juillet 1996.
[280] K. WEIDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit.,* p. 3.
[281] A notre avis, l'expression niche fiscale dénature complètement le concept de dépenses fiscales dans sa version originale conçue par Stanley Surrey.

contribution commune « *doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés* »[282].

De ce fait, *« la notion de niche fiscale reste largement en dehors des débats techniques*[283]*. Ceux-ci appréhendent les dérogations à l'impôt* »[284]. Le concept de dépenses fiscales, comme il a été rappelé auparavant, est né aux Etats-Unis à la fin des années 1960 et importé en France une décennie plus tard. *« Il entend exclure résolument tout jugement de valeur sur l'opportunité du maintien, des mesure examinées. L'analyse en termes de dépenses fiscales n'a d'autre objet que d'en rappeler l'origine, et d'en étudier la portée et le coût* »[285]. L'enjeu principal de l'instrument est en effet là : mesurer les moindres recettes fiscales engendrées par les règles d'imposition dérogatoires[286].

Les dépenses fiscales sont devenues dans le langage usuel synonyme d'exonérations fiscales. Bien qu'il y ait une part de vérité dans cette approche simpliste, la nuance terminologique est, toutefois, très subtile et difficile à cerner. Néanmoins, ci-après quelques éléments-clés permettant d'établir la nuance escomptée.

En principe, une exonération ne peut être qualifiée, *ipso facto*, de dépense fiscale que si elle répond à quelques critères préalables. De prime abord, il faut commencer par déterminer l'objectif premier assigné à cet avantage fiscal dédié à un secteur d'activité ou à une catégorie de contribuables ; en second lieu, il importe de souligner que cet avantage fiscal a été recensé parmi les mesures préférentielles et évalué ensuite dans l'optique de cerner en valeur son manque à gagner pour le Trésor.

Ces deux étapes sont d'une capitale importance, afin de pouvoir qualifier une mesure incitative de dépense fiscale. Et c'est au terme de ces deux préalables que l'on procède à confronter la dépense fiscale avec la dépense budgétaire entérinée pour la réalisation du même objectif tout en comparant leur pertinence et leur efficacité respective. A ce titre, les dépenses fiscales constituent un instrument de politique publique et, notamment, une solution de rechange aux dépenses budgétaires.

---

[282] CONSEIL DES IMPOTS, « *La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales* », *op. cit.,* p. 6.
[283] L'usage courant est de parler de « *dépenses fiscales* » pour les dispositifs relevant des impôts et taxes et de *« niches sociales* » pour les dispositifs concernant les cotisations sociales. Le terme « *niche* » est à notre sens à la fois inapproprié et manquant de symétrie avec celui de « *dépense fiscale* ».
[284] K. WEIDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales », op. cit.*, p. 2.
[285] *Ibid.*
[286] *Ibid.*

En définitive, qualifier une exonération ou toute mesure incitative de dépense fiscale sans passer les différentes étapes déjà invoquées, c'est aller vite en besogne en faisant de la notion-mère telle qu'elle a été forgée par son auteur, le professeur Stanley Surrey.

Il s'agit, donc, de contribuer à redonner à la notion de dépense fiscale sa vraie substance et la dépoussiérer de ses dérives conceptuelles et retrouver, *in fine*, sa version originale longtemps ternie par des dérapages rhétoriques et altérée par la médiatisation incontrôlée de ses pseudos synonymes.

A s'en tenir à la théorie, stricto *sensu*, prônée par Stanley Surrey, les multiples avantages fiscaux qui minent la fiscalité, ne peuvent se prévaloir de la qualité de dépense fiscale que s'ils subissent, chemin faisant, un tamisage préalable, à savoir une comptabilisation dans un recueil récapitulatif dédié, spécifiquement, à un travail de recension suivi par une évaluation chiffrée de son manque à gagner pour le Trésor. L'objectif final escompté est de comparer le coût de la perte de recette occasionnée par la mise en œuvre de la mesure incitative avec la dépense budgétaire qui serait entérinée pour atteindre le même objectif.

Comme tout ce qui brille n'est point or, toute disposition entraînant une perte de recette, exonération, déduction, abattement, ne pourrait être qualifiée, automatiquement de dépense fiscale que si elle est passée au crible pour subir le formalisme dicté par la notion de dépense fiscale dans sa version mise au point par S. Seurey.

Ainsi, devant cette cacophonie, limitons-nous à appeler une mesure préférentielle par son nom de naissance prévu par la loi. Autrement dit, contentons-nous d'appeler une exonération par son nom tant que l'emballage procédural prôné par le professeur Stanley Surrey ne lui a pas été imposé, afin de légitimer son qualificatif budgétaire de dépense fiscale. Ceci étant dit, il faut, absolument, ne pas perdre de vue que la fiscalité s'opère dans un champ de droit d'où la rigueur et la précision des concepts est impérativement, de mise.

Ces dépenses fiscales sont, en fait, des mesures fiscales préférentielles en faveur de certaines catégories de contribuables ou de certaines activités qui se sont multipliées, dernièrement, sous diverses formes (exonérations, exemptions d'assiette, taux réduits…).

Malgré son âge respectable, la définition des dépenses fiscales continue de s'accommoder d'un certain flou juridique. Ce flou est, du reste, inhérent à la notion de dépenses fiscales elle-même. La plupart des définitions se sont éloignée de la notion, initialement, forgée par Stanley Surrey qui n'a un intérêt que si elle permet, de la façon la plus objective possible, d'identifier et de recenser toutes les dépenses fiscales mises en œuvre, au cours d'une période donnée, dans un système fiscal donné[287].

En effet, ce n'est qu'au terme de l'établissement de ce recensement qu'il sera possible, comme le souhaitaient les initiateurs de cette notion, d'une part, d'évaluer le coût budgétaire des mesures fiscales de faveur et, d'autre part, de rapprocher les dépenses fiscales des dépenses budgétaires , afin de comparer leur efficacité respective.

A dire vrai, le fait de procéder à un travail purement technique consistant à recenser les différentes dispositions dérogatoires qualifiées de dépenses fiscales n'est pas une fin en soi. Mais comme l'a préconisé Stanley Surrey, ce travail, purement technique n'est qu'une coquille vide, s'il n'est pas adossé à une évaluation du manque à gagner occasionné par la mise en application de ces dispositions dérogatoires.

En outre, ce qui est le plus important dans toute cette démarche et qui constitue la raison d'être de ce concept, est la confrontation faite de ces dépenses fiscales recensées et évaluées en amont avec les dépenses budgétaires, afin que les pouvoirs publics puissent se prononcer, en aval sur l'instrument de politique publique le plus pertinent. Nous partageons, à ce titre, la position du professeur Godbout qui a jugé que « *ces objectifs initialement mis en exergue par les auteurs lors des débuts de la diffusion de la notion de dépenses fiscales, ont, semble-t-il, été perdus de vue, surtout pour le second d'entre eux, lors de l'établissement des états de dépenses fiscales dans les systèmes budgétaires des différents Etats. Or, ces objectifs répondent, effectivement, à un souci de lisibilité et de transparence des politiques budgétaires publiques qui se manifeste tant ici qu'à l'étranger* »[288].

Ainsi, en France, la loi organique relative à la loi de finances du premier août 2000 qui réforme les structures et les procédures budgétaires, afin de mieux faire apparaître les coûts et les résultats des divers programmes d'action publique, fait figurer l'évaluation des dépenses fiscales parmi les annexes d'évaluation des politiques budgétaires.

[287] C. WENDLING & al., « *La dépense fiscale en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques* », *op. cit.*, p. 752 .
[288] L. GODBOUT & P. BELTRAME, « *Une nouvelle typologie normative des dépenses fiscales* », *op. cit.*, p. 2.

Aussi, le vote par mission devrait favoriser la comparaison des dépenses fiscales avec les dépenses budgétaires dans chacun des programmes de politique publique.

De multiples définitions portant sur la notion de la dépense fiscale ont déjà été évoquées ici, mais, pour les besoins d'analyse des caractéristiques liées à cette notion, nous nous contenterons de citer uniquement deux exemples, à savoir la définition de l'OCDE et la définition française.

Selon la définition de l'OCDE, « *les dépenses fiscales consistent en des provisions de droit fiscal, des réglementations ou des pratiques réduisant ou reportant l'impôt dû pour une petite partie des contribuables par rapport au système fiscal de référence* »[289].

S'agissant de la France, la définition la plus communément acceptée et rituellement reprise chaque année dans le tome II du chapitre « *voies et moyens* » consiste à considérer les dépenses fiscales comme « *des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'Etat une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale, par rapport, à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est- à-dire des principes généraux du droit fiscal français* »[290].

A s'en tenir aux termes de ces définitions, deux éléments, intrinsèquement liés à la notion de la dépense fiscale, méritent d'être nuancés par rapport à d'autres concepts qui peuvent être appréhendés comme leur équivalent. Ainsi la perte de recettes, immanquablement entraînée par la mise en œuvre d'une disposition législative ou réglementaire ne pourrait, uniquement et à elle seule, se prévaloir de la qualifier de dépense fiscale. Le chercheur s'intéressant à la thématique de la dépense fiscale serait appelé, en premier lieu, à établir un distinguo entre les dispositions dérogatoires qualifiées de dépenses fiscales et des simples modalités d'impositions. L'une des problématiques majeures est celle concernant la distinction conceptuelle entre les dépenses fiscales proprement dites et certains allégements et de simples modalités de calcul d'impôt. Bien que certaines fois ces derniers entrainent, comme les dépenses fiscales, des atténuations de recettes, ils ne peuvent se prévaloir, *de facto*, de la qualité de dépense fiscale. A ce titre, il conviendrait de tracer une frontière entre des règles fiscales faisant partie de la structure du régime d'imposition mis en place et celles qui, quand bien même faisant partie, aussi, de cette structure, visent à atteindre des objectifs extra fiscaux. Il nous faut

[289] *Ibid*, p. 2.
[290] C. WENDLING & al., « *La dépense fiscale en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques* », *op. cit*., p. 752.

donc circonscrire, au sein du même régime d'imposition, les dispositions dérogatoires qualifiées de par leur nature de dépenses fiscales et des allégements structurels constituant de simples modalités de calcul qui forment des règles spécifiques consubstantiellement liées au système d'imposition en vigueur[291].

A cet effet, le chercheur est appelé à établir un distinguo entre les mesures fiscales qui sont des composantes intrinsèques du système fiscal « *comme la reconnaissance de certaines dépenses engagées dans le but de gagner un revenu, et de l'autre, les dépenses fiscales* »[292].

Les différentes dispositions fiscales dérogatoires ne constituent pas un ensemble homogène pour les qualifier toutes, sans discernement et, sans tamisage préalable, de dépenses fiscales du simple fait qu'elles entrainent une diminution d'impôt. Il importerait, donc, de procéder à un travail préliminaire consistant à tracer la frontière entre les allégements structurels de l'impôt et les mesures qui forment des instruments d'une politique publique particulière désignées sous le vocable de dépenses fiscales[293].

De prime abord, il faudrait identifier les allégements structurels, à savoir les dispositions dérogatoires de portée générale instituées spécialement en vue de répondre à un objectif de nature fiscale, puis tenter, dans un second temps, d'identifier les autres instruments de politique publique, à savoir les dispositions dérogatoires généralement rattachées à des objectifs d'une politique publique.

Une autre distinction, d'une importance capitale aussi, s'impose au chercheur pour qu'il tente « *de tracer une frontière entre l'univers nébuleux des niches et le monde des dégrèvements, remboursements et autres dépenses en atténuation de recette* »[294]. Ainsi, cette démarche permet de distinguer, nettement, entre les règles qualifiées de dépenses fiscales et celles de remboursements et dégrèvements et de dépenses en atténuation de recettes. « *Alors que les premières renvoient à un écart à la norme fiscale qu'il faut donc définir avec précision, les secondes portent sur les modalités de recouvrement de l'impôt. Un dégrèvement n'est ni une exonération, ni une réduction d'impôt, mais une diminution totale ou partielle d'un impôt dû par un contribuable, accordée par le fisc dans des*

[291] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* », *op. cit*., p. 260.
[292] L. GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. », op. cit*., p. 45.
[293] CONSEIL DES IMPÔTS, « *La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 151.
[294] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* », *op. cit*., p.259.

circonstances parfaitement définies par la loi. Ce dégrèvement peut provenir d'une réclamation »[295].

Pour bien comprendre le développement du concept de dépenses fiscales, nous allons puiser dans la littérature fiscale internationale pour étudier comment plusieurs pays et institutions ont pu définir cette notion.

2 - La diversité des définitions de la notion de dépenses fiscales au niveau international

Le concept de dépenses fiscales, tel que forgé par S. Surrey, préconise de considérer les dérogations aux prélèvements obligatoires comme des *dépenses fiscales* à faire consigner systématiquement dans les comptes publics. La notion a connu, depuis des années, une diffusion large au sein des administrations du monde entier.

Parfois, l'administration de plusieurs pays prend une certaine avance sur les chercheurs et quant à la prise en compte des dépenses fiscales comme un instrument de politique publique[296].

La difficulté de cerner les contours du concept de dépenses fiscales se trouve accentuée chaque fois qu'on s'attache à s'inspirer des pratiques internationales. Ces dernieres nous renseignent qu'en dépit de l'effort déployé, la définition des dépenses fiscales demeure imprécise et varie souvent selon le temps et l'espace. « *Evidemment, on retrouve des éléments communs de définition : toute disposition (législative ou réglementaire), dérogatoire au droit fiscal, entraînant une perte de recettes, avec des récurrences observées (taxation réduite des agro carburants, prime pour l'emploi, exonération de taxes sur les plus-values des terres agricoles, réduction d'impôt pour les dons de particuliers…). Mais on note également une application hétérogène dans la mesure où chaque Etat applique au cas par cas sa propre conception de dérogation au droit fiscal national : l'exonération de TIPP sur le kérosène constitue une dépense fiscale en Allemagne mais pas en France; de même aux Pays-Bas, le taux réduit de TVA sur les livres représente une dépense fiscale* »[297].

[295] *Ibid.*
[296] M. ZEMMOUR, « *Économie politique du financement progressif de la protection sociale* », LIEPP Working Paper, 2015, p.38.
[297] http://www.ifrap.org/Pour-des-niches-fiscales-moins-nombreuses-mais-mieux-orientees,11563.html?date=20100318

Notre choix concernant les définitions de la notion de dépenses fiscales s'est orienté vers des pays dont l'histoire fiscale a été marquée par un intérêt particulier consacré au décodage de ce concept.

a - Une définition hétérogène dans les législations fiscales nationales

En Allemagne, tout d'abord, Il faut remonter à l'année 1967 où une loi requiert du gouvernement allemand de « *présenter tous les deux ans au Parlement un rapport sur les subventions budgétaires (Subventions Bericht), dont le premier a été publié la même année. Cette notion englobe les « avantages fiscaux » (Steuervergünstigungen), que l'on peut considérer comme correspondant aux dépenses fiscales. Seules sont, cependant, prises en compte les dépenses fiscales à visée économique ou équivalant à des subventions à des organismes sociaux* »[298].

La loi allemande ne définit pas les dépenses fiscales, elle ne fait que référence à l'aide aux entreprises et aux secteurs d'activité. Les dispositions qui bénéficient aux ménages, ne sont qualifiées de dépenses fiscales que si elles constituent des subventions indirectes à des entreprises privées ou à des secteurs économiques. A cet égard, la définition implicite des dépenses fiscales utilisée en Allemagne est, quelque peu, différent des autres pays[299].

Par ailleurs, c'est en 1969 que le sujet fût abordé pour la première fois au Canada par Bird. Selon sa conception « *les dépenses fiscales se réfèrent aux dispositions spéciales qui réduisent la base imposable. Cependant, il précise que la définition de dépenses fiscales ne se limite le pas aux mesures fiscales préférentielles applicables à l'impôt sur le revenu mais elle inclut l'ensemble des mesures préférentielles découlant de l'imposition du revenu, de la consommation ou de la richesse* »[300].

Ainsi, le Canada définit les dépenses fiscales comme des déviations par rapport à un système fiscal de référence[301]. Le gouvernement canadien s'est contenté d'une définition très sobre et plus précise dont l'idée principale est que les dépenses fiscales

[298] M.-P. MARINI, « *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur les allègements de prélèvements obligatoires* », *op. cit*., p. 1.
[299] OCDE, « *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE* », *op. cit*., p. 79.
[300] L. GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit.*, p. 52.
[301] *Ibid*, p. 47.

constituent des exceptions par rapport à ce qui peut être considéré comme le régime fiscal de référence[302].

Concernant, la législation fiscale américaine, la première ébauche d'une définition du concept fiscal a été exposée en 1972. En 1970, Stanley Surrey a précisé que : « *le terme dépense fiscale a été employé pour décrire les dispositions spéciales sur le revenu fédéral qui représentent des dépenses publiques faites par ce système pour réaliser divers objectifs sociaux et économiques. Ces dispositions spéciales servent des fins semblables dans leur nature aux dépenses directes du gouvernement* »[303], ainsi la définition américaine est d'un périmètre très large.

La définition légale des dépenses fiscales est la suivante : « *les pertes de recettes imputables aux dispositions de la législation fiscale fédérale qui permettent une exclusion, une exonération ou une déduction du revenu brut ou qui prévoient un crédit d'impôt spécial, un taux d'imposition préférentiel ou un report de l'impôt dû* »[304].

Dans cette définition, la loi américaine sur le budget a insisté sur la perte de recette qui fait de la dépense fiscale une mesure d'exception par rapport à la norme fiscale.

Pour ce qui est de la législation fiscale britannique, le dispositif dérogatoire est réparti en trois catégories : les dépenses fiscales proprement dite, les éléments structurels de l'impôt et enfin les règles mixtes, ce qui englobe à la fois un volet assimilé à une disposition structurelle et un volet qui s'apparente à une dépense fiscale. Cette classification se fonde sur deux critères majeurs, à savoir l'élément non structurel et l'équivalence avec une dépense publique, alors que l'ultime catégorie porte, à titre indicatif, sur les abattements prévus en fonction de l'âge du bénéficiaire, les exonérations dédiées à la famille ou encore des amortissements[305].

Dans la législation fiscale espagnole, bien que les dépenses fiscales ne soient, expressément, définies par aucun texte de loi, elles ont, toutefois, un budget spécifique prévu par la Constitution espagnole retraçant l'ensemble des dispositions à connotation fiscale qui réduisent les recettes des administrations et qui, en outre, remplissent certaines des conditions « *dont les trois plus importantes sont les suivantes : une dépense fiscale est une exception intentionnelle à l'organisation fiscale de base ou de référence ; une*

[302] *Ibid.*
[303] *Ibid.*
[304] OCDE, « *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE* », *op. cit*., p. 109.
[305] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* », *op. cit*., p. 272.

dépense fiscale est destinée à atteindre un certain objectif économique et social ; une dépenses fiscale ne bénéficie qu'à une certaine partie de la population des contribuables ou à certains secteurs économiques, mais pas à la population en général »[306].

En France, les dépenses fiscales ont fait l'objet d'une étude approfondie pour la première fois en 1979. Une année après, et suite à cette étude, une définition a été adoptée et consignée dans le fascicule annexé à la loi des finances. Ainsi, les dépenses fiscales s'analysent comme « *des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraine pour l'Etat une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allégement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français* »[307].

Dans sa démarche pédagogique visant la détermination des objectifs assignés au concept de dépense fiscale, le fascicule français « *évaluation des voies et moyens* » annexé au projet de loi de finances chaque année précise qu'« *à des fins d'incitation économique ou d'équité sociale, les règles d'imposition ont toujours connu des dérogations afin d'alléger la charge fiscale de certaines catégories de contribuables ou d'opérations. Ces régimes fiscaux dérogatoires représentent des charges pour le budget de l'Etat, au même titre que les dépenses budgétaires* »[308].

Après des tentatives, de plusieurs nations, pour définir la notion de dépenses fiscales, nous avons choisi, à présent, de passer en revue quelques définitions données, par des organismes institutionnels.

b - Une définition relative au concept de dépenses fiscales sur le plan institutionnel

Devant la réticence des études académiques à s'intéresser aux problématiques liées à la notion de dépenses fiscales, plusieurs organismes gouvernementaux ont essayé de leur part de circonscrire le concept de dépenses fiscales en contribuant à donner des définitions à ce concept.

La définition livrée par la Cour des comptes française s'apparente plus à une explication de la notion. Pour cette instance, les dépenses fiscales sont appelées aussi

[306] OCDE, « *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE* », *op. cit*., p. 100.
[307] *Ibid*.
[308] Annexe au projet de loi de finances pour l'année 2015, « *Evaluation des voies et moyens* », Tome II, p. 10.

niches fiscales, « *elles correspondent à des pertes de recettes pour l'Etat. Elles résultent de mesures dérogatoires par rapport aux normes fiscales de référence* »[309].

Selon la revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, une dépense fiscale « *peut être définie comme un transfert de ressources publiques réalisé en réduisant des obligations fiscales par rapport à un système fiscal de référence, plutôt qu'en procédant à des dépenses directes* »[310]. La même revue reconnait, toutefois, que cette définition n'a pas permis une comparabilité internationale des dépenses fiscales à cause de divergences d'opinion au sujet du système fiscal de référence[311].

Le Conseil des impôts avait consacré en 2003 un rapport à la fiscalité dérogatoire. Cette étude soulignait le poids budgétaire représenté par les dépenses fiscales, leur complexité, ainsi que leur efficacité incertaine et proposait un réexamen d'ensemble des dérogations fiscales. Dans cette étude, le Conseil des impôts français a repris la même définition donnée par le même conseil à la fin des années 1970. Au terme de ses travaux, cette institution a conclu que le concept de dépense fiscale qui « *apparaît à la fois comme le symétrique de l'expression dépenses budgétaires et comme le négatif de l'expression recettes fiscales* »[312], représente un manque à gagner pour la collectivité, même si ce coût est, moins visible et moins connu que celui des autres dépenses publiques. L'expression dépense fiscale ne doit, cependant, pas conduire à considérer que l'ensemble des flux économiques (revenus, épargne, valeur ajoutée, etc.) constituent par nature une matière taxable et que toute exemption peut être présentée comme une moindre recette pour l'Etat.

Le Parlement est, également, intervenu à plusieurs reprises sur la question des dépenses fiscales et niches sociales, au cours des dernières années, mettant l'accent sur la nécessité d'une maîtrise budgétaire de ces dispositifs dérogatoires[313].

Selon le rapport d'information n° 946[314] de la commission parlementaire « *la dépense fiscale était considérée comme un enjeu budgétaire et fiscal secondaire. L'évolution préoccupante des comptes publics et l'instauration d'un bouclier fiscal la placent désormais au centre du débat sur l'avenir des finances de l'Etat.*

[309] Rapport public annuel de la cour des comptes, février 2012, p. 96.
[310] OCDE, « *Dépenses hors budget et dépenses fiscales* », Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, Vol 4, n°1, p. 155.
[311] *Ibid,* p. 155.
[312] CONSEIL DES IMPOTS, « *La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 5.
[313] D. MIGAUD, G. CARREZ et al., « *Rapport d'information sur les niches fiscales* », Assemblée nationale n° 946 du 5 juin 2008, p. 25.
[314] *Ibid.*

La dépense fiscale a, strictement, le même effet sur l'équilibre du budget de l'Etat que la dépense budgétaire. Pourtant, les outils de pilotage des finances publiques mis en place depuis 2002 se limitent aux dépenses budgétaires, élargies depuis la loi de finances pour 2008 aux prélèvements sur recettes. Si la loi organique relative aux lois de finances du premier août 2001 (LOLF) a, profondément, rénové la programmation et l'exécution des crédits, elle reste très discrète s'agissant du suivi de la dépense fiscale pour lequel elle se borne à prévoir une information du Parlement »[315].

Selon l'OCDE, les dépenses fiscales sont des « *provisions du droit fiscal, des réglementations ou des pratiques réduisant ou reportant l'impôt dû pour une petite partie des contribuables par rapport au système fiscal de référence* ». Une dépense fiscale est un manque à gagner pour l'Etat, tandis que pour le contribuable, il s'agit d'une réduction de l'impôt dû. Dans de nombreux pays membres de l'OCDE, les dépenses fiscales sont communément appelées : « *allégements fiscaux », « subventions fiscales » et « aides fiscales »*[316]. Donc à ce titre, les dépenses fiscales constituent une solution de rechange aux dépenses budgétaires.

Dans le cadre de la vulgarisation de la notion de dépenses fiscales, une enquête sur le budget diligentée par l'*International Budget Partnership* estime que les dépenses fiscales sont, généralement, définies comme étant une perte de revenu estimée du gouvernement par type de contribuables ou d'activités. La perte de revenu ou dépense est calculée comme étant la différence entre l'impôt qui aurait été payé dans le cadre d'un droit fiscal défini, et le montant le plus bas qui a été concrètement payé après la réduction d'impôts. Pour schématiser la nature de la notion débattue, le rapport précise que le concept de la dépense fiscale reconnait des similarités entre la dépense directe du gouvernement et la dépense par le système fiscal.

Partant des différentes définitions données au concept de dépenses fiscales, plusieurs critères peuvent être considérés comme des éléments distinctifs, afin de pouvoir qualifier spécifiquement de dépenses fiscales les dispositions dérogatoires.

[315] *Ibid.*
[316] CONSEIL DES IMPÔTS, « *La fiscalité dérogatoire , pour un réexamen des dépenses fiscales* », *op. cit.*, p. 12.

§ 2 - Les critères nécessaires à une appréhension spécifique de la notion de dépenses fiscales

Dans un souci de maîtrise du concept de dépense fiscale, il existe deux catégories de critères d'appréhension, des critères de qualification et des critères de quantification des dépenses fiscales.

A - Les critères de qualification des dépenses fiscales

Partant des différentes définitions relatives au concept de dépenses fiscales et de l'étude de la littérature[317], on a pu identifier deux principaux critères servant de fil conducteur dans la détermination des dépenses fiscales dont deux sont budgétaires et deux extra budgétaires[318].

1 - Les critères budgétaires

Au niveau des pouvoirs publics des pays développés, le coût budgétaire constitue le principal problème posé par les dépenses publiques surtout dans les dernières années où les budgets des Etats se resserrent, de plus en plus, et que le contrôle des contribuables est, de plus en plus, rigoureux. Ainsi, pour pouvoir qualifier une mesure incitative de dépenses fiscales, on suppose que sa mise en œuvre entraine inéluctablement une perte de recettes publiques et qu'elle pourrait être substituée par une dépense budgétaire.

a - La perte de recettes publiques

Le critère dominant et le plus utilisé par les spécialistes en la matière reste, de loin, celui de la perte de recettes pour les organismes publics due à la réduction des impôts. La majorité des définitions étudiées se réfère à cet élément de perte de recettes. « *Il est clair que la vaste majorité des dépenses fiscales entrainent un manque à gagner pour l'Etat qui l'octroie. Cependant, le fait d'intégrer cette notion au cœur de la définition risque de limiter la portée générale de cette dernière* »[319].

[317] Les définitions dédiées au concept de dépense fiscale se répartissent en deux catégories : des définitions données par organismes officiels et celles élaborées selon le type d'écrit et son auteur.
[318] C'est la même classification des critères retenuée par le professeur E. PICHET dans son livre la « *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* ».
[319] L. GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit.*, p. 57.

Pourtant, une fois que la perte de recettes devient une composante de la définition de la notion de dépenses fiscales « *les mesures fiscales ne pouvant être quantifiées semblent, difficilement, pouvoir être associées à une dépense fiscale* »[320]. A ce titre, la perte de recettes publiques générées par la mise en œuvre de la politique des dépenses fiscales constitue la première difficulté que le gouvernement cherche à résoudre ou au moins en stopper la dérive. Ainsi nous pensons, et contrairement à certains auteurs, qu'en aucun cas, nous pourrions répertorier une mesure fiscale générant des ressources pour le trésor comme étant une dépense fiscale[321].

Cependant, selon la définition française le critère de perte de recette a été évoqué d'une manière expresse en qualifiant de dépense fiscale « *toute disposition législative ou réglementaire dont la mise en œuvre entraîne pour l'Etat une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allégement de leur charge fiscale… »*, *tandis que le rapport fait allusion à cette perte de recette, par « un manque à gagner pour le budget …. C'est la raison pour laquelle elles sont appelées « dépenses fiscales ».*

D'ailleurs, c'est dans cette optique que les initiateurs de la notion de dépenses fiscales, ont cherché, par la mise en place de ce concept, d'évaluer, en premier lieu, le coût budgétaire de toute dépense fiscale, à savoir, la perte de recettes y afférente, pour pouvoir, en second lieu, la rapprocher avec la dépense budgétaire classique, afin de la comparer, et la substituer, le cas échéant, par une dépense budgétaire.

b - La substituabilité de la dépense fiscale par une dépense budgétaire

Les dépenses fiscales découlent de la réduction d'impôts provenant d'un écart au droit commun, ce qui correspond à une subvention versée aux contribuables bénéficiaires et donc à une dépense budgétaire. C'est pourquoi l'OCDE a proposé ce critère dans sa définition des niches fiscales en ajoutant une condition supplémentaire, à savoir qu'il puisse être, techniquement, possible de supprimer la niche dans le système.

D'aucuns estiment qu'il est possible d'identifier des niches qui ne soient pas substituables à une dépense budgétaire. Ils proposent de forger le concept de dépense fiscale substituable comme étant « *une disposition fiscale qui peut être remplacée par un*

[320] *Ibid*, p. 57.
[321] Le professeur L. GODBOUT affirme l'existence de certaines dispositions qui ont un coût négatif désigné sous l'appellation de dépenses fiscales négatives, comme c'est le cas de certaines pénalités fiscales ou certaines taxes sur un produit donné. Ainsi, le concept de dépense fiscale négative et à l'inverse des dépenses fiscales, il désigne le recours à une fiscalité plus élevée qu'à l'ordinaire sur certains produits ou services, activités ou opérations *(ibid)*.

programme non fiscal tout en accomplissant les objets de la disposition fiscale actuelle au moins aussi efficacement que ne le fait la disposition actuelle elle-même. Il note d'ailleurs que l'abandon de la notion de système fiscal de référence permettrait de prendre en compte les dépenses fiscales substituables, difficiles à identifier avec un système fiscal de référence, car en marge de ce système comme les droits d'accises très ciblés »[322].

Dans sa revue de la littérature, le professeur Luc Godbout a identifié en 2004 un fossé entre les notions nord-américaines qui établissent une symétrie entre niche et dépense budgétaire, et les définitions européennes qui ne le font pas, mais il affirme que le Fonds Monétaire International et l'OCDE suivent la logique américaine. En réalité, l'équivalence ou la possibilité théorique de remplacer la dépense fiscale par une dépense directe est reprise à peu près par tous les pays. Il affirme, également, l'existence des cas où une disposition dérogatoire ne peut en aucun cas être remplacée par une dépense, et de citer le report de charges en cas de pertes fiscales pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. « *Le remplacement de cette mesure fiscale par une dépense budgétaire ne peut être vraisemblablement offert hors d'un système fiscal sans entraîner une hausse appréciable des frais d'administration, des coûts de programme en plus de modifier considérablement les avantages inhérents à la mesure fiscale. Ce type de mesure fiscale est pratiquement impossible sous forme d'une dépense budgétaire* »[323]. Le raisonnement vaut, également, pour les plus-values qui bénéficient, partout, d'un régime d'imposition différent de celui des autres revenus. En définitive, la question-clé est celle de la différence de nature entre dépenses fiscales et subventions budgétaires. D'un point de vue économique, on constate que l'objectif est le même, la différence fondamentale se situant dans la personne qui contrôle la dépense : dans un cas, c'est le contribuable, et, dans l'autre cas, c'est l'administration.

Après l'analyse des critères budgétaires, une autre catégorie de critères à caractère extrabudgétaire ressort de l'étude des différentes définitions gouvernementales et institutionnelles du concept de dépenses fiscales.

[322] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* », *op. cit.*, p. 263.
[323] *Ibid.*

2 - Les critères extrabudgétaires

Ce second type de critères renvoie à la notion de norme ou de règle générale sous-jacente. Certains courants de pensées laissent entendre qu'une disposition dérogatoire est qualifiée de dépense fiscale chaque fois qu'elle accorde un avantage fiscal à une catégorie de contribuables ou un secteur d'activité.

Ce critère a, en fait, une double face, puisqu'il s'agit d'un avantage accordé à un groupe spécifique et contrevenant, légalement, à la règle fiscale normale, car il va de soi qu'une niche « *ne peut viser un seul individu car cela en ferait la norme. Une niche ne peut être un privilège fiscal, manifestement contraire à l'égalité selon la Déclaration des Droits de l'Homme et devant le public auquel cas elle serait alors une simple mesure fiscale générale et donc une modalité d'imposition* »[324]. Une niche fiscale est une dérogation ou une déviation par rapport à une norme fiscale qui s'impose, en principe, à tous les contribuables. Il existe, évidemment, de nombreuses niches attachées à des impôts que ne paient que certaines catégories de contribuables.

La démarche d'identification de la dépense fiscale n'est pas aussi simple que l'on pourrait croire. Cette identification est, foncièrement, tributaire de celle du système de référence. Mais « *la difficulté sera de savoir, dès lors qu'est examinée une mesure fiscale, où se situe la frontière entre la situation normale et la disposition dérogatoire* »[325].

Pour pouvoir être qualifiée de dépense fiscale, une mesure incitative doit déroger à un système fiscal de référence doit être définie par rapport à un système fiscal de référence, auquel il doit déroger.

a - La dérogation à un système fiscal de référence

« *Les définitions de la dépense fiscale se fondent sur le postulat de l'existence d'un système fiscal de référence* »[326]. Ainsi, toute tentative pour définir la notion de la dépense fiscale serait peine perdue si le système fiscal de référence y afférent n'était pas défini. Cette exigence pourrait, *a priori*, sembler difficile à mettre en œuvre et, ce, en l'absence d'un périmètre de critères permettant de distinguer, aisément, les mesures dérogatoires de la règle fiscale normale. Car, chaque fois que l'on évoque une mesure

[324] *Ibid*, p. 265.
[325] G. ORSONI, *« L'interventionnisme fiscal »*, *op. cit*., p.15-16.
[326] L. GODBOUT, P. BELTRAME, « *Une nouvelle typologie normative des dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 37.

dérogatoire, on sous-entend qu'elle est qualifiée en tant que telle par rapport à une norme ou à des principes généraux du droit fiscal en vigueur. Mais comment définir concrètement un système fiscal de référence ?

La qualification d'une mesure dérogatoire de dépense fiscale « *suppose de se référer à une législation de base à laquelle elle dérogerait* »[327]. Ce travail préliminaire requiert des spécialistes de passer au crible l'ensemble des règles d'impositions mises en place afin de dresser les contours des dispositions se rapportant au système fiscal de référence et celles qui, en raison de leur qualité extra fiscale, dérogent à ce système. Cela soulève plus d'une difficulté. D'une part, cette classification constitue, en fait, la principale controverse en matière de dépenses fiscales. La plupart des définitions traitant les dépenses fiscales mettent en avant leur caractère dérogatoire par rapport à un système fiscal de référence. Partant de ce constat, aucune qualification n'est permise dans cette perspective sans une délimitation claire et concise de leur système de référence. D'autre part, s'agissant de la notion de norme fiscale dont les spécialistes parlent comme d'un critère incontournable permettant de définir la notion de dépense fiscale, aucun texte de loi fiscale ne s'est donné la peine de la définir expressément, afin de dissiper toute ambigüité autour de sa qualification. « *C'est une abstraction basée sur l'idée qu'on fait d'un régime fiscal en l'absence de toute mesure fiscale préférentielle* »[328], sauf que cette norme retenue *« n'est pas définie de façon intangible. Elle résulte d'une observation des faits et d'une interprétation, a posteriori, des intentions du législateur. En outre, elle est susceptible d'évoluer en fonction de la législation nationale ou communautaire. Ces évolutions expliquent en grande partie les changements de périmètre (classements / déclassements de dépenses fiscales) qui sont désormais intégralement retracés depuis le PLF 2006* »[329].

Le système de référence diffère d'un régime à l'autre « *selon les pays et dans le temps. Ainsi, la taxation des plus-values est devenue la norme depuis 1976. Cependant, comme le notait le Conseil des impôts, si le choix de la norme à retenir pour définir une dépense fiscale ne s'impose pas toujours avec évidence et peut être différent suivant les époques, il convient de souligner que les mesures qui soulèvent des problèmes d'appréciation ne sont finalement pas nombreuses en pratique* »[330].

[327] *Ibid*, p.3.
[328] *Ibid*, p.37.
[329] Annexe au projet de loi de finances pour l'année 2014, « *Evaluation des voies et moyens* », Tome II, p. 7.
[330] J. JOUYET & al., « *Les dépenses fiscales : tour d'horizon* », La revue du Trésor n° 10 octobre 2008, p. 1.

Sur le plan international, chaque nation s'est dotée d'un système fiscal propre à elle imprégné de sa culture et représente le fruit d'une longue histoire et d'un processus de sédimentation des lois fiscales, c'est pourquoi la définition des dépenses fiscales demeure incertaine et très « c*omplexifiée par l'absence d'un véritable consensus sur la nature intrinsèque des régimes d'imposition* »[331].

Nonobstant ces difficultés, il est impératif de dégager une définition concise de la notion de dépenses fiscales afin d'entreprendre leur recensement de manière satisfaisante. Cette assertion peut sonner comme un truisme, mais l'on ne saurait négliger l'opération de recensement. A ce titre, aucune approche visant l'identification des dépenses fiscales ne pourrait se faire sans la désignation préalable de son référentiel normatif. « *Comme le choix d'une référence ou d'un autre étalon de mesure change sensiblement d'un pays à l'autre, la définition des dépenses fiscales en vigueur dans un pays donné peut être très différente de celle d'un autre* »[332].

A ce titre, « *pour qualifier une disposition fiscale particulière de dépense fiscale, une définition large et générale ne suffit pas. Les pays ont trouvé des critères spécifiques différents. En 1987, aux Pays-Bas, un groupe de travail chargé de cette mission a comparé les pratiques d'autres pays ; il a recensé cinq critères, pour finalement en rejeter trois et accepter les deux autres. Dans ce cas particulier, le groupe de travail a écarté la poursuite d'un objectif de politique non budgétaire, la conversion d'une disposition en dépenses directes et l'avantage accordé à une catégorie limitée de contribuables, alors même que ces critères étaient utilisés ailleurs. Il a retenu, en vue d'analyses futures, la réduction des recettes et l'écart par rapport à un système fiscal de référence* »[333].

La France[334], en particulier, s'est servie de deux critères afin d'identifier les dépenses fiscales, à savoir, d'une part, l'ancienneté de la mesure, son caractère général d'autre part. Pour le premier critère et lors de l'institution d'une disposition fiscale, on pourrait croire qu'il s'agit d'une mesure dérogatoire, mais avec le temps, celle-ci devient une composante de la structure fiscale mise en place en se transformant en une norme. Quant au second critère, portant sur le caractère général, il a été considéré que, nonobstant son aspect dérogatoire, une mesure s'appliquant sur une grande majorité de

[331] L.GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit*., p. 60.
[332] OCDE, « *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE* », *op. cit*., p. 17.
[333] *Ibid*, p. 43.
[334] Le conseil des impôts dans son rapport sur la fiscalité dérogatoire a précisé que plusieurs critères ont progressivement été dégagés pour tenter de mieux définir la dépense fiscale, l'administration fiscale disposant d'une grande liberté dans la présentation du fascicule « *Voies et moyens* ».

contribuables pourrait être considérée comme faisant partie du système fiscal de référence, alors que l'avantage accordé à une frange de personnes au nombre réduit ou à un secteur particulier est considéré comme dépense fiscale.

Ces deux critères ont entrainé nombre de critiques. Pour le premier critère, des détracteurs avertis considèrent qu'« *en vertu du critère basé sur l'ancienneté, une mesure fiscale établie depuis plusieurs années se qualifie pour faire partie de la norme de référence. Ainsi, des dispositions ont pu apparaître dérogatoires au moment de leur adoption mais finissent par s'incorporer à l'ordre juridique et devenir la norme* »[335]. L'utilisation de ce critère demeure ambiguë à l'égard de la durée d'application nécessaire d'une mesure, avant qu'elle puisse faire partie de la norme.

S'agissant du second critère fondé sur le caractère général, les mêmes voix le désapprouvent également. Selon elles, une mesure fiscale applicable à la majorité des contribuables conduit à l'inclure dans la norme de référence. A la lumière de l'analyse de la politique fiscale, ils préconisent « *que certaines mesures fiscales applicables à un nombre considérable de contribuables sont, malgré cet état de fait, comparables à des programmes de dépenses budgétaires. L'utilisation de ce critère peut s'avérer pertinente dans certains cas, mais risque d'éliminer des mesures fiscales qui ont toutes les caractéristiques des dépenses fiscales dans d'autres cas* »[336].

Malgré ces tentatives de définition de la dépense fiscale, son caractère éminemment subjectif est, donc, indéniable, ce qui se traduit, concrètement, par des variations parfois importantes du périmètre des dépenses fiscales.

Ainsi, la définition de la notion de dépense fiscale se trouve perpétuellement en butte à certains détracteurs qui réfutent en bloc les paramètres utilisés pour tracer une démarcation nette entre les principes généraux et les dispositions dérogatoires.

D'aucuns estiment que le système fiscal de référence n'a nullement de support juridique et n'a jamais existé pour en faire un sujet de débat. D'autres reprochent à la norme le manque de rigueur caractérisant sa conception, source d'opacité et d'une

[335] L. GODBOUT, P. BELTRAME, « U*ne nouvelle typologie normative des dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 37.
[336] *Ibid.*

évaluation erronée des dépenses fiscales. C'est pourquoi, chaque pays a son référentiel de valeur. Il y a, donc, absence d'un consensus sur le périmètre de la norme[337].

Dans le même contexte de critiques, d'autres courants considèrent « *le système fiscal normal comme un moyen détourné ou un objectif au service d'un certain type de réforme fiscale ; une référence centrée sur les impôts directs ferait, par exemple, obstacle à la mise en place d'un impôt assis sur la consommation* »[338].

La qualification d'une mesure incitative, dans un système d'imposition bien défini, de dépense fiscale présume, immanquablement, l'existence d'un système fiscal de référence propre à lequel les mesures de dépenses fiscales dérogeraient.

b - La détermination du système fiscal de référence

Le régime fiscal de base s'entend de l'ensemble des caractéristiques structurelles sur lesquelles est fondé le système fiscal, avant la mise en œuvre de toute mesure préférentielle.

Le système fiscal de référence est constitué des éléments les plus fondamentaux du régime fiscal, soit l'assiette fiscale globale, la structure de taux, les contribuables visés (l'unité d'imposition) et la période d'imposition retenue.

Ces différents éléments sont la toile de fond du régime fiscal de base et, par conséquent, chaque mesure faisant partie de cette ossature ne peut être qualifiée de dépense fiscale.

A priori, la détermination du système fiscal de référence est, relativement, facile à opérer du fait que ses éléments intrinsèques sont, généralement, prédéfinis, connus et font souvent l'objet d'une adhésion consensuelle. Ceci étant dit, les choses ne sont pas aussi nettes qu'elles paraissent. « *Dans certains cas, les mesures fiscales peuvent être interprétées de diverses façons et, selon les perceptions, les avis peuvent diverger quant aux éléments à inclure dans le régime fiscal de base. Aussi, l'exercice comporte en partie un caractère subjectif, et des choix doivent alors être faits pour déterminer les dépenses fiscales* »[339].

[337] *Ibid*, p.37.
[338] OCDE, « *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE* », *op. cit*., p. 18.
[339] Rapport canadien sur les dépenses fiscales, édition 2012, p. 4.

Mais la difficulté majeure dans la démarche visant à déterminer un régime de base de nature à nous donner le fil conducteur afin de qualifier, avec précision, une mesure préférentielle de dépense fiscale, est l'absence de consensus autour de la structure d'une norme fiscale. Chaque pays tente à sa manière et selon sa spécificité pour dégager un régime de base qui lui génériquement propre.

Devant cette situation, le chercheur se trouve contraint de confronter une autre problématique, et pas la moindre, liée à la notion de dépense fiscale : le consensus annoncé, en amont, n'est qu'une chimère. « *En fait, la conception d'une fiscalité de référence diffère selon les experts et les pays. Et, quand on observe les pratiques nationales, chacune d'entre elles apparaît d'une certaine façon* »[340].

Au terme de notre analyse du système fiscal de référence, l'exemple des pays étrangers semble révéler qu'il est difficile de parvenir à trouver un consensus autour de la définition d'un système fiscal de référence et partant de trouver une définition opérationnelle à la notion de dépense fiscale. Ainsi, pour dire que l'unanimité souhaitée pour la détermination de régime de base est encore une fois compromise. Lors de la détermination concrète d'un système fiscal de référence, une difficulté émerge. Si la norme fiscale de référence doit être globale, alors il faut analyser l'ensemble des impôts et taxes, si la norme fiscale de référence doit plutôt être individuelle et adaptée à l'égard de chaque type d'impôts et de taxes, alors chaque type d'impôt ou de taxe doit être étudié en vue de déterminer son propre système normatif d'imposition. Surrey propose des analyses par forme d'imposition, plutôt qu'une analyse générale.

Devant ce nouvel écueil conceptuel, le rapport de l'OCDE s'est montré très sceptique quant à l'approche visant la détermination consensuelle d'un régime de base unique et universel. Mais concrètement en quoi consiste un régime fiscal de référence ?

Diverses institutions officielles lors de leurs investigations sur la méthodologie de chiffrage des dépenses fiscales dans des différents pays ont distingué deux grandeurs d'approche pour définir et chiffrer les dépenses fiscales. Une approche par le haut consistant à partir d'un système fiscal de référence « *large* » explicitement défini, tout allégement par rapport au système étant considéré comme une dépense fiscale (cas des Etats-Unis, du Canada et de l'Australie) et « *une approche par le bas* », consistant à partir d'une définition de la dépense fiscale, qui sert alors, de fait, à déterminer le système de

[340] OCDE, « *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE* », *op. cit.*, p. 6.

référence (cas de l'Allemagne et de la France)[341].

Partant du constat qu'il est presque impossible dans un même système fiscal d'élaborer un régime de base unique, « *la seule manière de résoudre, correctement, le problème, hormis la solution radicale mais très fréquemment usitée par les spécialistes de l'impôt, qui consiste à affirmer que c'est impossible et qu'il faut donc abandonner toute prétention normative, c'est de distinguer, au sein d'un système fiscal donné, des impositions qui ont suffisamment de points communs pour constituer des sous-systèmes fiscaux cohérents. Chaque norme ne pourra donc concerner qu'une catégorie d'imposition et non le système fiscal dans son ensemble* »[342].

Généralement, pour pouvoir déterminer un système fiscal de référence, les pouvoirs publics font, appel à des critères qui sont pour la plupart subjectifs. A titre indicatif, le fascicule français se sert, dans la plupart des cas, de deux critères majeurs afin de pouvoir identifier les dépenses fiscales : l'ancienneté et le caractère général de la mesure. Ainsi, pour l'ancienneté, « *des dispositions ont pu apparaitre dérogatoires au moment de leur adoption, mais elles finissent par s'incorporer à l'ordre juridique et à devenir la norme* »[343]. Quant au critère général de la mesure, « *une disposition applicable à la grande majorité des contribuables peut être considérée comme la norme…à l'inverse une disposition qui accorde un avantage à une catégorie particulière de contribuables ou d'opérations peut être considérée comme une dépense fiscale* »[344].

Chaque système fiscal est composé de diverses unités d'impositions afférentes à chaque catégorie d'impôt. Il en découle que, pour cerner les contours d'un régime de base d'un système fiscal donné, il serait opportun de déterminer les éléments des structures gouvernant chaque impôt à part.

Le système fiscal de référence relatif à l'impôt sur le revenu est conçu, principalement, sur la base de trois structures fondamentales d'imposition.

L'unité convenue dans chaque système fiscal pourrait concerner les revenus appartenant à une personne à titre individuel ou concernant toute une structure familiale (fiscalité de ménage). Une fois le choix de l'unité irrévocablement fixé, il constituerait une

[341] M.-P. MARINI, « *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur les allègements de prélèvements obligatoires* », *op. cit*., p.13.
[342] E. PICHET,« *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* », *op. cit*., p. 282.
[343] J.-P. JOUYET, B. GIBERT, P. MOUTIE, « *Les dépenses fiscales - Un tour d'horizon* », Revue française de finances publiques nº 18, 1987, p. 23.
[344] *Ibid.*

composante du système de référence et, par conséquent, toute perte de recette due à cette structure d'unité ne pourrait être qualifiée de dépense fiscale.

Certaines études ont fait valoir comme norme à retenir la définition de revenu telle que préconisée par M. Haig–Simmons. Il entend par revenu « *la somme de la consommation et de la variation de la richesse nette. Autrement dit, ce revenu comprend l'ensemble des revenus nets (donc après déduction des dépenses faites pour les obtenir). Selon cette approche, les différents revenus appartenant à un contribuable toute source confondue (salaires, revenus fonciers, dividendes,..) représentent le revenu global imposable avec la possibilité de déduire l'ensemble des frais engagés pour l'obtention du dit revenu, soit le montant qu'une personne aurait pu dépenser sans toutefois entamer la valeur de sa fortune* »[345]. Ainsi, et par rapport au système de référence retenu, seraient considérées comme dépenses fiscales les exemptions de revenu et tout avantage fiscal lié à une dépense, non répertoriée, comme charge afférente au revenu obtenu et tout amortissement dépassant la dépréciation économique.

Le système fiscal de référence relatif à l'impôt sur le revenu se fonde sur deux principes : la progressivité et la redistribution. A cet effet, la règle générale retenue consiste à soumettre l'ensemble de revenu global imposable à un barème progressif composé de tranches d'imposition à taux marginal, sans que cela corresponde à une dépense fiscale du moment qu'il est considéré comme un élément structurel de l'impôt. En revanche, des taux particuliers applicables à certains revenus ou certaines activités sont, généralement, catégorisés comme des dépenses fiscales.

Les difficultés inhérentes au système fiscal de référence concernant l'impôt sur les bénéfices des sociétés ne diffèrent guère de celles évoquées lors de l'étude de celui relatif à l'impôt sur le revenu. En absence de toute vocation redistributive attribuée, normalement, à l'impôt sur le revenu, c'est le taux d'imposition de droit commun qui est pris comme norme fiscale. Pour des raisons particulières, certains bénéfices pourraient être soumis à des taux réduits sans pour autant être qualifiés de dépenses fiscales. A cet effet, une batterie de modalités de calcul de l'impôt sur les sociétés est prévue, justement pour aménager l'application du taux d'imposition pour alléger le fardeau fiscal d'une catégorie d'entreprises ou orienter un comportement de certains agents économiques. Ces aménagements, en dépit du manque à gagner qu'ils génèrent, font partie des principes généraux du système fiscal.

[345] L. GODBOUT,« *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit*., p. 63.

L'objectif final d'un rapport sur les dépenses fiscales ne se limite nullement à recenser les différentes dispositions dérogatoires parsemant le système d'imposition, mais encore faut-il les quantifier, en évaluant leur coût budgétaire, afin de les rapprocher des dépenses budgétaires dans le but de comparer leur efficacité respective.

B - Les critères de quantification des dépenses fiscales

L'évaluation chiffrée des mesures fiscales n'est pas *a priori* facile, mais elle est indispensable, si on veut pouvoir la comparer financièrement ou budgétairement par rapport à une autre mesure, une dépense budgétaire directe par exemple. Les finalités sont des éléments préalables à prendre en compte pour pouvoir évaluer le mieux possible le coût du dispositif d'incitation que représente la dépense fiscale.

1 - Les finalités des dépenses fiscales

La fonction multidimensionnelle des dépenses fiscales laisse entendre que celles-ci peuvent servir, à la fois, plusieurs objectifs économiques, et leur structure est répartie en plusieurs catégories telles que l'acquisition d'immeubles destinés au logement, l'épargne financière, le commerce extérieur, les transferts sociaux, les aides régionales ou sectorielles, les mesures diverses.

D'autres catégories de contribuables visés par les dépenses fiscales sont les entreprises ou les ménages. Pour les particuliers, les dépenses fiscales peuvent toucher les contribuables à faible revenu, familles avec enfants, personnes âgées, travailleurs, alors que celles touchant les sociétés peuvent concerner les petites et moyennes entreprises, coopératives, sociétés rattachées aux secteurs minier, agricole, manufacturier, etc.

Le classement des dépenses fiscales peut prendre aussi de multiples formes, soit par secteur d'activité, type d'impôt, objectif assigné ou bénéficiaire défini[346].

Il a été relevé que la classification par objectif et par catégorie de bénéficiaires « *comporte nécessairement une part d'arbitraire. En effet, les objectifs peuvent être multiples (directs ou indirects), et les bénéficiaires sont, parfois, difficiles à isoler. En fait, les avantages fiscaux consentis aux entreprises se répercutent au moins partiellement*

[346] Les dépenses fiscales étant toujours en évolution au fil des différentes lois de finances en vigueur, il est important de comparer cette évolution en termes de nombre et en termes de coût. Selon la ventilation des dépenses fiscales constatées en 2017 et en 2018 qui sont adoptées par les différentes lois de finances.

dans leurs prix et bénéficient, donc, indirectement, au consommateur. A l'inverse, les mesures dont les bénéficiaires directs sont les ménages peuvent, également, profiter aux entreprises. Ainsi, les mesures en faveur de l'épargne profitent à l'épargnant, mais aussi aux entreprises dans lesquelles cette épargne est investie. La classification des mesures par catégorie d'objectifs et de bénéficiaires ne peut, donc, qu'être simplificatrice »[347].

De multiples raisons peuvent expliquer l'engouement des gouvernements à faire appel dans le cadre de leur politique fiscale, aux dépenses fiscales pour réaliser leur programme respectif de développement économique et social.

Un tour d'horizon de la littérature fiscale nous permet d'identifier un panel de grands types de causes derrière cet engouement à utiliser les dépenses fiscales. Ces causes peuvent être d'ordre technique, économique et incitatif.

a - Les objectifs d'ordre purement technique

Partant du constat que la dépense fiscale est, en soi, un bon outil de politique économique et sociale, *« il est, parfaitement, légitime de créer des régimes fiscaux dérogatoires, afin de favoriser tel comportement économique ou de modifier la distribution des richesses nationales* »[348]. Diverses raisons poussent, donc, le gouvernement à intervenir, *« par exemple en cas de défaillance du marché ou pour fournir des biens utiles), il y a des situations dans lesquelles les dépenses fiscales ont de grandes chances de réussir ou même constituent le meilleur outil de politique pour atteindre les objectifs recherchés* »[349]. Pour demander une subvention ou une aide directe, il faut prévoir de recourir à d'interminables procédures et se conformer à un formalisme administratif restrictif. Par contre, le bénéfice d'une subvention fiscale par le biais d'une dépense fiscale pourrait paraître moins contraignant et facilement abordable. En période de crise, les programmes d'aides directes sont insuffisants en raison de manque de moyens financiers. Pour pallier ce manque, les mesures fiscales dérogatoires surgissent comme un moyen de substitution à leurs analogues budgétaires par le biais de réductions ou exonérations d'impôts chapeautées par une structure administrative, déjà mise en place, en l'occurrence la Direction Générale des Impôts, d'autant plus que l'entité existante est en possession d'informations nécessaires servant de toile de fond pour l'octroi d'avantages fiscaux, alors qu'une nouvelle entité dépensière après sa création aurait besoin de tout un

[347] J. JOUYET, « *Les dépenses fiscales : tour d'horizon* », *op. cit*., p. 2.
[348] D. MIGAUD, G. CARREZ et al., « *Rapport d'information sur les niches fiscales* », *op. cit*., p. 7.
[349] OCDE, « *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE* », 2010, *op. cit*., p. 24.

arsenal de documents et de moyens matériels pour pouvoir procéder aux subventions directes générant ainsi un coût supplémentaire.

Ainsi, « *octroyer des aides, par le biais du dispositif fiscal, contribue à la limitation de tentatives de fraude et de mystification de la réalité des situations matérielles et ce grâce au nombre d'informations que la Direction des impôts possède grâce à son rôle primordial de collecteur d'impôts. A cet effet, la déclaration fiscale peut constituer une base susceptible de fournir les données facilitant l'octroi de l'avantage fiscal en toute connaissance de cause. A contrario, une entité nouvelle de surcroît dépensière aurait dû trouver des difficultés énormes pour pouvoir statuer sur les dossiers présentés et se prononcer de facto, sur les personnes éligibles aux subventions directes* »[350].

Une structure administrative, bien rôdée, chargée de la mise en œuvre des dépenses fiscales « *favorise l'implantation d'une mesure préférentielle à faible coût administratif et coût de conformité. Pour cela, il faut que la mesure envisagée s'adresse à un groupe bien défini de contribuables, que les critères d'admission soient fonction de la situation démographique, du revenu ou à d'autres éléments pouvant être contenus dans la déclaration fiscale* »[351].

Procédons à l'étude d'un autre critère que l'on retrouve souvent dans les différentes définitions de la notion de dépenses fiscales est celui portant sur la finalité d'ordre incitatif.

b - Les objectifs d'ordre incitatif

Les dépenses fiscales sont élaborées tantôt pour corriger des externalités, redistribuer des revenus ou tantôt pour favoriser des groupes d'intérêts. En somme, les raisons de leur foisonnement sont « *la réparation d'une inégalité, l'incitation à un comportement jugé socialement (dons aux œuvres) ou économiquement vertueux (soutien ou développement d'un secteur) ou plus globalement et d'un point de vue politique, la volonté d'alléger une fiscalité perçue comme excessive par une remise à niveau ciblée, soit globalement, soit à destination de certains contribuables (ses propres*

[350] H. EL KTINI, « *Dépenses ou niches fiscales contestées, mais incontournables* », article publié le 26/04/2013 dans le journal l'Economiste.
[351] L.GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit*., p. 19.

électeurs ou pour calmer le mécontentement de lobbies ayant une réelle capacité de nuire »[352].

En premier lieu et eu égard à leur effet incitatif, les dépenses fiscales « *conduisent le contribuable à modifier son comportement dans le sens voulu par le législateur l'amener à consacrer des ressources à la constitution d'une épargne-pension destinée à compenser, partiellement, la perte de pouvoir d'achat intervenant à l'âge de la retraite, l'aider à acquérir sa maison d'habitation (l'accession à la propriété de son logement est considérée comme un bien méritoire), l'inciter à engager pour des prestations ponctuelles (agences locales pour l'emploi) ou régulières (gens de maison) des travailleurs à statut précaire; l'encourager à aider, financièrement, certaines associations* »[353]. La fiscalité dérogatoire s'inscrit dans une dynamique visant à « *influer sur le comportement et, donc, sur les décisions des contribuables dans leur dimension de consommateurs, d'investisseurs ou de donateurs, pour les amener à faire les bons choix tels qu'ils ont été perçus par le corps social et traduits par le législateur à un moment donné, soit pour protéger la société contre des externalités négatives, soit pour protéger les contribuables eux-mêmes contre des comportements qui leur sont nuisibles* »[354].

L'interventionnisme fiscal se manifeste par l'utilisation de l'impôt comme moyen de politique publique. A ce titre, les dépenses fiscales constituent une solution de rechange à d'autres instruments d'intervention dont le gouvernement se sert, souvent, pour réaliser son programme de promotion économique.

c - Les objectifs d'ordre économique

Chaque fois que le concept de dépenses fiscales est évoqué, la finalité économique s'érige, au premier plan, comme la principale raison de l'interventionnisme fiscal[355]. Les illustrations dans ce sens sont multiples.

Cet instrument fiscal est souvent utilisé dans le cadre d'une politique luttant contre l'inflation.

[352] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* », *op. cit*., p. 78.
[353] B. JURION, « *Dépenses fiscales et effets sur la croissance* », Thèse de doctorat soutenue à l'université de Liège, 2004, p. 5.
[354] *Ibid.*
[355] G .ORSINI, « *L'interventionnisme fiscal : aspects théoriques, brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal* », *op. cit*., p. 6 .

L'instrument fiscal n'a pas manqué d'être utilisé comme mesure d'appoint ou de dernier recours, par exemple dans les périodes où la croissance était forte[356], on a pu instituer des majorations et des avancements d'acomptes d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés (1968, 1973, 1974) dont on escomptait le freinage de la demande et une pression moins forte sur les prix, ainsi qu'également des réductions de taux de TVA (1973, 1977, 1982).

De même, et toujours pour des raisons économiques, le gouvernement peut faire appel aux procédés de dépenses fiscales pour venir en aide à des secteurs stratégiques, afin de les rendre plus concurrentiels et plus performants. Aussi, on utilise le même mécanisme pour booster des activités économiques en pleine crise pour les sortir du marasme. Dans d'autres cas, les dépenses fiscales se traduisent comme une voie de secours pour les couches défavorisées en soutenant leur pouvoir d'achat, généralement *via* l'instauration d'un taux de TVA plus bas que la norme (qui est de 20 % au Maroc). C'est le cas pour l'achat de produits de première nécessité ou considérés comme stratégiques *via* les taux de TVA réduits, voire super réduits, qui ont pour objet de réduire le coût de certains produits comme les médicaments.

Dans le même contexte, l'instrument fiscal peut contribuer par des allègements d'impôts à favoriser les différentes formes d'épargne ce qui revient à une défiscalisation de l'épargne populaire. Ainsi pour promouvoir l'investissement, il est impératif de réunir au préalable les meilleures conditions pour développer l'épargne. Pour y parvenir, les dépenses fiscales visent à encourager l'épargne par divers mécanismes tels qu'une fiscalité appropriée pour les fonds de capital, l'encouragement des entreprises à s'introduire en bourse grâce à des incitations fiscales ou à ouvrir leur capital à leurs salariés (plan d'épargne entreprise).

En somme, la politique fiscale dépasse la vision comptable des recettes recouvrées mais elle joue, en concomitance, un rôle véritablement dynamique et soutenu en vue de développer l'épargne comme un levier de croissance[357].

A l'instar de la propension à épargner, d'autres motivations économiques peuvent entrer en lice par la politique fiscale mise en place, tantôt pour venir en aide à des secteurs agonisant pour les aider à se redresser et leur permettre de survivre, tantôt pour

[356] A deux chiffres en France dans la seconde moitié des années 1970.
[357] Assises nationales sur la fiscalité au Maroc, atelier Épargne et investissement, Rabat, les 26 et 27 novembre 1999.

consolider le tissu productif de certains secteurs d'activité leur permettant de faire face aux aléas de la mondialisation et la concurrence internationale.

Ainsi, « *le prélèvement fiscal pèsera sur la décision d'investir. C'est pourquoi, devant l'atonie que connurent les investissements à certaines périodes, de multiples dispositions furent adoptées, soit sous la forme de mesures dérogatoires, souvent temporaires et sélectives (déductions de l'IR, de l'IS ou de la TVA, d'un pourcentage du prix de revient de biens livrés ou commandés sur une période déterminée, généralement réduite à quelques mois; mesures d'amortissements exceptionnels ; différentiations de taux d'IS selon que cet impôt frappe des bénéfices distribués ou non distribués, soit par le choix d'une baisse plus globale du prélèvement fiscal ou d'un impôt particulier* »[358].

Les dépenses fiscales peuvent être utilisées dans l'optique de réduire les inégalités. Pour y parvenir, elles s'intéressent aux déterminants de la redistribution des revenus. Celle-ci en est arrivée à constituer dans la plupart des économies industrialisées une part prédominante du circuit économique. Pratiquement, sur chaque dirham produit par un agent économique, une bonne partie est systématiquement « *prélevée par l'Etat et réorientée vers d'autres agents économiques, ou consacrée au financement de biens ou services consommés collectivement* »[359].

Il importe de signaler que la quantification des dépenses fiscales n'aura aucune valeur ajoutée, si elle n'est pas suivie par une évaluation chiffrée et systématique afin d'en évaluer le cout réel de leur manque à gagner pour le Trésor.

2 - L'évaluation du coût des dépenses fiscales

Les dépenses fiscales sont des pertes de recettes directes résultant des dérogations fiscales. Par extension, l'expression désigne, plus largement, les dérogations fiscales à l'origine de ces pertes de recettes. Il s'agit de dispositions législatives dérogatoires par rapport aux normes fiscales de référence. En pratique, la frontière, pour un impôt ou une taxe donné, entre ce qui doit être considéré comme une dérogation et ce qui peut être tenu pour une simple modalité d'application de la règle, donne souvent lieu à discussion. Les dérogations peuvent prendre des formes diverses : taux réduits d'imposition, exonérations, abattements sur le revenu imposable, déductions de charges,

[358] G .ORSINI, « *L'interventionnisme fiscal : aspects théoriques. Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal* », *op. cit*., p. 6.
[359] F. BOURGUIGNON, « *Fiscalité et redistribution* », Rapport de la direction des prévisions, 1998, p. 11.

réductions et crédits d'impôts. Les dépenses fiscales visent, d'abord, à répondre à un besoin économique ou social, par leurs effets incitatifs ou redistributifs. Mais ces effets, même directs, font, rarement, l'objet d'évaluations approfondies.

Hormis le travail de recension de l'ensemble des mesures incitatives dans un rapport, la finalité recherchée de ce travail sélectif est d'en évaluer le coût et de renseigner le gouvernement sur l'ampleur du montant de l'impôt que l'Etat a renoncé, de bon gré, à collecter en vue de réaliser le projet de société escompté. Une fois que la liste des différentes mesures dérogatoires ayant la qualité intrinsèque d'une dépense fiscale est arrêtée, un autre travail s'ensuit, consistant à mesurer l'impact budgétaire de ces mesures sur les finances publiques.

Cette évaluation est, en fait, la pierre d'achoppement de ce travail et le couronnement de la comptabilisation des mesures préférentielles dans un recueil publié, conjointement à la loi de finances de chaque année. Sans cette quantification, ce recueil n'est qu'une coquille vide et une corvée inutilement exécutée. Le maintien de l'intégration de toute mesure fiscale dans un rapport sur les dépenses fiscales est, impérativement, conditionné par une détermination conséquente de son coût budgétaire.

Cependant, et contrairement aux dépenses directes, l'évaluation de la dépense fiscale n'est pas une sinécure. Il est difficile, à ce titre, de mesurer, à sa juste dimension, le coût de la perte fiscale occasionnée suite à la mise en application d'une mesure incitative. Pour remédier à cette difficulté, il est recommandé de faire appel à des méthodes statistiques susceptibles de contribuer à mesurer le coût estimatif de chaque mesure fiscale intégrée dans le rapport en question.

Contrairement aux dépenses directes dont le coût est connu au dirham prés, le concept de dépense fiscale n'est, en fait, qu'une invention notionnelle dont l'effet budgétaire se fonde sur des estimations approximatives.

Comment évalue-t-on, donc, des dépenses fiscales ?

Trois méthodes principales peuvent être appliquées : la méthode selon la perte de recettes fiscales, la méthode selon le gain de recettes fiscales et la méthode selon l'équivalent de dépenses.

Ces méthodes ont été toutes appliquées à des moments donnés dans certains pays de l'OCDE, mais il semble que la méthode de la perte de recettes fiscales est la plus pratiquée par les Etats en question. Ainsi et pour plus de précision, il importe de procéder à une analyse descriptive de chacune de ces méthodes d'évaluation.

La méthode selon la perte de recettes fiscales est une méthode réputée pour ses effets statiques, car elle suppose que le comportement des contribuables demeure inchangé. Sa conception se fonde sur la détermination des recettes fiscales, non collectées, en raison de la mise en œuvre des dépenses fiscales *ex post*. Techniquement, cette méthode est véhiculée par le truchement de trois procédés susceptibles de mesurer le manque à gagner fiscal « *la simulation, la reconstitution à partir de données déclaratives fiscales ou la reconstitution à partir de données non fiscales* »[360].

La simulation est utilisée, principalement, pour les niches relatives à l'impôt sur le revenu, car les informations déclarées au fisc sont fiables, mais le coût des exonérations est, bien entendu, absent.

La reconstitution peut, aussi, se faire à partir de données fiscales concernant un autre impôt comme la TVA. Cette méthode connait deux principaux problèmes.

Tout d'abord, elle ne prend pas en compte les recettes supplémentaires générées après la suppression pure et simple de la mesure dérogatoire.

L'autre faiblesse entachant cette méthode consiste dans la sous-estimation de la perte du manque à gagner, « *car certaines mesures fiscales, par l'effet d'entraînement qu'elles génèrent sur l'emploi (effet multiplicateur), peuvent finalement rapporter de nouvelles recettes fiscales supérieures au coût de la niche fiscale. C'est le calcul classique que font les économistes pour évaluer l'effet d'entraînement des réductions d'impôt sur le revenu des mesures liées à l'achat de logement neuf mis à la location* »[361].

La méthode selon le gain de recettes fiscales est, en quelque sorte, l'antidote de la première. L'Etat peut garantir des recettes fiscales supplémentaires par la surpression d'une mesure fiscale répertoriée comme dépense fiscale. « *Contrairement à la méthode précédente, qui procède par un calcul ex post, la méthode des gains de recettes fiscales*

[360] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* », *op. cit.*, p. 338.
[361] *Ibid*, p. 339.

utilise un calcul ex ante »[362]. Selon cette méthode le manque à gagner de chaque mesure fiscale est créée en étroite liaison avec la mesure dérogatoire. « *L'utilisation de cette méthode nécessite la prise en considération des effets secondaires, tels les changements dans les attitudes des contribuables, dans le niveau d'activité économique ainsi que les interactions entre les dépenses fiscales et les différentes formes d'imposition. Avec cette méthode, pour pleinement prendre en compte les gains de recettes fiscales pouvant être générés par l'abolition de la dépense fiscale, il faut considérer l'effet qu'aura l'élimination de la mesure sur le comportement du contribuable, sa conséquence sur l'activité économique et sur le niveau de recettes fiscales* »[363]. La méthode selon l'équivalent de dépenses consiste à évaluer la dépense directe qu'il faudrait effectuer avant impôt pour obtenir le même effet après impôt que celui du dispositif dérogatoire, si la dépense directe bénéficiait du traitement fiscal applicable à ce type de subvention entre les mains du bénéficiaire. La méthode de l'équivalence en dépenses consiste, donc, à estimer le coût d'une dépense budgétaire dont les effets seraient équivalents, c'est-à-dire qui offrirait aux contribuables les mêmes avantages que la dépense socio fiscale analysée.

Actuellement, les dépenses fiscales font l'objet de nombreux de débats au niveau de tous les pays, quel que soit leur niveau de développement, notamment avec les crises économiques et la pression grandissante des citoyens qui essayent de multiplier les contrôles au niveau de la gestion de la chose publique et jugent que la pression fiscale est trop forte.

C'est dans ce contexte, qu'on a tenté de discuter les difficultés d'appréhension du concept de dépense fiscale au niveau d'un certain nombre de pays (France, Allemagne, Etats-Unis), ainsi que dans la doctrine internationale (OCDE, Cour française des comptes). Le but est de déterminer le point commun de l'ensemble des définitions suggérées par les différents dispositifs fiscaux dans ce pays.

Les dépenses fiscales sont élaborées pour des raisons économiques, techniques et ou incitatives et leur qualification peut être soit budgétaire ou extra budgétaire.

L'ensemble des dispositifs incitatifs font allusion au système fiscal de référence pour identifier les dépenses fiscales. Ce système concerne, généralement, chaque impôt

[362] L. GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit*., p. 122.
[363] *Ibid.*

et la principale difficulté réside à ce niveau. Il s'agit de veiller à délimiter avec précision ce système pour pouvoir qualifier les dépenses fiscales d'une manière concise.

Conclusion du Chapitre II

Les dépenses fiscales ne sont que des dispositions dérogatoires instituant des réductions ou des exonérations d'impôt dont bénéficient certaines catégories de contribuables en fonction de leur comportement ou de l'origine de leurs revenus. Elles visent ainsi, en incitant ces contribuables à modifier leur comportement, à corriger l'allocation des ressources qui est faite par le marché.

Toutefois, cette définition n'a de signification qu'après avoir défini le régime fiscal de base. Le régime fiscal de base s'entend de l'ensemble des caractéristiques structurelles sur lesquelles est fondé le système fiscal avant la mise en œuvre de toute mesure préférentielle.

Le système fiscal de référence est constitué des éléments les plus fondamentaux du régime fiscal, soit l'assiette fiscale globale, la structure de taux, les contribuables visés (l'unité d'imposition) et la période d'imposition retenue.

Ainsi, on ne peut définir une dépense fiscale en tant que telle qu'après avoir identifié, minutieusement, le régime fiscal de référence.

Conclusion de la partie I

Au fil du temps, le rôle de dépenses fiscales s'est imposé, progressivement, comme instrument de politique publique pour des raisons économiques et sociales, mais le revers de la médaille est que sa charge budgétaire ne cesse de croître et aggraver le déficit budgétaire.

Dans la perspective d'assurer la stabilité de son cadre macroéconomique, le Maroc a fait, depuis des années, de la réduction de son déficit public, son cheval de bataille, et cela dans un contexte marqué par une conjoncture internationale de plus en plus difficile.

A cet égard, un vaste programme de réformes fiscales et budgétaires a été mené, sans relâche, afin de renforcer les marges de manœuvres budgétaires et assurer, dès lors, la soutenabilité à moyen terme des finances publiques. Cette ligne réformatrice s'est assignée comme mission principale la rationalisation des dépenses dans toutes ses composantes, y compris les dépenses fiscales, conjuguées à une mobilisation optimale des ressources fiscales. Un vaste chantier de réformes, en somme, avec pour mot d'ordre : l'équilibre budgétaire des finances publiques.

Mais pour y parvenir, les pouvoirs publics ont, souvent, été amenés à tenir compte d'éléments imprévus, leur imposant de revoir leurs plans d'actions initiaux, quitte à devoir prendre des mesures contrastant avec les principes directeurs présidant leur politique réformatrice.

C'est ainsi que certaines de ces difficultés ont acculé le gouvernement marocain à recourir, contre son gré, à des palliatifs, pour des raisons de politique politicienne, au lieu de poursuivre, contre vents et marées, la politique publique dictée par les priorités économiques et sociales.

Contrairement au principe de rationalisation de dépenses publiques, ces dernières ont pris des proportions de nature à mettre en difficulté les finances publiques. Cet accroissement contribue, *de facto*, au creusement de l'obsessionnel déficit budgétaire.

Pour sortir de cette léthargie, la réforme fiscale s'est focalisée sur l'enjeu budgétaire de l'impôt afin d'adapter son rendement à la croissance des dépenses publiques.

Le paradoxe est, qu'au sein du même système fiscal qui a connu plus de trois décennies des reformes considérables, dont l'objectif prioritaire est celui d'une appréhension optimale des ressources fiscales, on prône en parallèle une politique fiscale généreuse d'avantages fiscaux appelés conventionnellement des dépenses fiscales.

Le manque à gagner qui a dépassé 33 000 MDH en 2017, fait des dépenses fiscales une lourde contrainte pour les finances publiques et un fardeau contribuant au creusement du déficit budgétaire.

Mais, parallèlement au foisonnement des dépenses fiscales et leur coût qui asphyxient le budget de l'Etat, d'autres contraintes entrent en jeu pour impacter, négativement, la situation financière du pays.

Parmi ces facteurs les plus coûteux et les plus difficiles à combattre sont la fraude fiscale et le secteur informel, deux facteurs majeurs ayant impacté, négativement, l'équilibre budgétaire prêché en vain par les pouvoirs publics comme moteur du développement économique et social du Maroc.

Le poids budgétaire des dépenses fiscales devient, en ces périodes de vaches maigres, une très grande problématique pour les finances publiques. Plusieurs raisons sont évoquées pour justifier le foisonnement incontrôlé des dépenses fiscales. C'est pour tenter de comprendre les raisons apparentes et occultes d'un tel foisonnement que ce travail de recherche s'est engagé à dépoussiérer le concept de dépense fiscale, afin de trouver des éléments de décodage d'un sésame fiscal, véritable énigme pour le citoyen lambda mais, également, un goulet d'étranglement pour les décideurs politiques.

En somme, l'esquisse d'une compréhension des différentes problématiques inhérentes au concept de dépenses fiscales, commence par un décodage du dilemme existant entre son rôle incontournable comme instrument de politique publique pour des raisons économiques et sociales, et de son enjeu budgétaire qui ne cesse de s'amplifier et contribuer au creusement du déficit budgétaire.

Devant cet état de fait, les pouvoirs publics s'ingénient, à travers le vaste chantier dédié aux multiples réformes fiscales, à améliorer le système mis en place pour optimiser davantage le produit de l'impôt, au sein du même système *via* une panoplie de mesures incitatives qui ne cessent de réduire une assiette fiscale déjà fragilisée par des contraintes

d'ordre économique et social. Ces mesures qui s'expliquent par un ras le bol fiscal se traduisant par un comportement récalcitrant ou un consentement, encore, rudimentaire à l'impôt.

La politique marocaine des dépenses fiscales a, certes, un coût mais aussi une histoire. Cette dernière a commencé la veille de l'Indépendance par la politique des codes d'investissement, passant par la promulgation de la loi-cadre formant la charte d'investissement, avant que l'ensemble du dispositif incitatif ne soit inséré, *in fine*, dans le giron de droit commun, sans perdre de vue la date fiscale fatidique relative à la première publication d'un inventaire répertoriant l'ensemble des dépenses fiscales parsemant le système d'imposition mis en place.

Le tout est le fruit d'une politique incitative progressiste voulant faire du développement économique et social un levier incontournable dans la construction d'un avenir meilleur et prospère. Le pays s'est évertué à adopter une politique publique incitative en faveur de l'ensemble de ses activités sectorielles et asseoir une réparation équitable de richesses et ce par le biais d'un dispositif d'incitation spécifique pour baliser le terrain à une séquence transitoire de l'Etat-entrepreneur à l'Etat-régulateur, soucieux de la situation contrastée de la situation de ses finances publiques mais, surtout, obnubilé par le bien-être de ses citoyens.

Nonobstant les efforts déployés par l'ensemble des Etats ayant décidé de faire du concept de dépenses fiscales un instrument évaluatif de l'efficacité et l'efficience de leur politique incitative, les embûches sont légion. L'expérience marocaine à ce titre est plus que significative. Les imperfections de sa méthode d'évaluation ont, impérativement, besoin d'être revues et réaménagées pour plus de transparence et de suivi dignes d'une dépense publique et dignes d'un instrument de politique publique. Et c'est, exactement, dans cette perspective et, afin de joindre la théorie à la pratique et apporter, *in fine*, les maillons manquants et détecter les pannes grippant la bonne gestion des dépenses fiscales, que nous allons consacrer la seconde partie à la rationalisation des dépenses fiscales parsemant le système de prélèvement obligatoire marocain et proposer, en fin de compte, des outils alternatifs permettant d'apprécier l'efficacité de la politique incitative marocaine en comparant ses résultats aux objectifs assignés et aux moyens mis en œuvre, car, dans l'état actuel des choses, le processus d'évaluation de mesures dérogatoires se heurte, souvent, à des objectifs flous et imprécis formulés, d'une manière superflue, et sans aucune visibilité.

Partie II – La rationalisation des dépenses fiscales au Maroc

Devant la grande fortune internationale qu'a connue le concept des dépenses fiscales dans la majorité des pays de l'organisation de coopération et de développement économique (OCDE)[364], le Maroc s'est vite inspiré de leur expérience en la matière[365]. Ainsi, l'acclimatation marocaine de la notion s'est faite par la publication annuelle d'un rapport sur les dépenses fiscales adossé, depuis l'année 2005, au projet de la loi de finances dont l'objectif est d'assurer une meilleure gestion des aides indirectes. Ces dernières sont octroyées par l'instrument fiscal qui fournit un cadre favorable à la mise en œuvre des réformes du système fiscal envisagé par les autorités. Ce rapport représente un recueil englobant l'ensemble des dérogations fiscales avec une estimation de leur coût respectif par type d'impôt et secteur.

Le rapport sur les dépenses fiscales[366] est un outil conçu spécialement pour répertorier l'ensemble des dispositions dérogatoires parsemant le système fiscal marocain. *A priori*, ce travail d'assemblage se fait, sans difficulté majeure, dans la mesure où il suffit, tout bonnement, de se référer à la définition préétablie du concept de dépense fiscale. Pour y parvenir, l'approche marocaine, et en dépit de l'absence d'une définition claire et concise de la notion de dépense fiscale, a déterminé quelques éléments de définition, servant de fil conducteur, afin de qualifier une mesure dérogatoire de dépense fiscale. Il n'en demeure pas moins qu'il existe un autre élément aussi déterminant à démontrer, au préalable, afin de pouvoir procéder au tamisage permettant de répertorier les mesures qualifiées de dépenses fiscales. Il importe de déterminer, à cet effet, le

[364] L'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) a, en 1961, succédé à l'Organisation européenne de coopération économique (OECE), fondée en 1948 pour gérer l'aide américaine d'après-guerre (plan Marshall). L'OCDE regroupe plus d'une trentaine de pays: toute l'Europe occidentale et l'Amérique du nord, plus le Japon, l'Australie, la Nouvelle-Zélande, la Corée et, depuis 1995 et 1996, certains pays d'Europe centrale (République tchèque, Hongrie, Pologne) et, depuis 2010 le Chili, la Slovénie, Israël, et l'Estonie. L'OCDE est le principal rassembleur de statistiques sur les pays développés. L'OCDE siège à Paris.

[365] L'administration américaine a décidé de publier chaque année depuis 1968 un budget des dépenses fiscales. Une information similaire a été mise en place en RFA. Ainsi que la majorité des pays de l'OCDE qui se sont engagés dans cette voie. En France, la thématique des dépenses fiscales a fait l'objet d'une étude pour la première fois par le Conseil des impôts en 1975. Aprés cinq années, le Parlement a fini par adopter une disposition dans le cadre de la loi de finances pour 1980 imposant la production d'un document présentant l'ensemble des dépenses fiscales, c'est-à-dire « *des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'Etat une perte de recettes et, donc, pour les contribuables un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français .Toute mesure impliquant un coût pour le budget de l'État n'est, donc pas, obligatoirement, une dépense fiscale , qualifier une mesure de dépense fiscale suppose de se référer à une législation de base à laquelle des mesures dérogeraient* ».

[366] L'OCDE considère que la publication d'un compte de dépenses fiscales est une option qui doit être généralisé sur tous les pays à savoir qu'il s'agit d'une norme minimale à observer en matière de présentation budgétaire.

périmètre du système fiscal marocain de référence[367] afin de pouvoir, en conséquence, distinguer l'authentique dépense fiscale de l'ivraie.

Au-delà du volet relatif à la recension des différentes dispositions dérogatoires, le rôle premier assigné au rapport sur les dépenses fiscales est de mettre en exergue l'impact budgétaire occasionné par l'institution des mesures préférentielles fiscales qui ne cessent de s'étoffer chaque année avec l'avènement de chaque loi de finances. La conception de ce rapport n'est, absolument, pas une fin en soi, ce dernier, n'est, en fait, qu'un outil technique dont le but principal est de « *rendre comparables, les interventions gouvernementales émanant de la politique fiscale et celles réalisées par l'intermédiaire des dépenses budgétaires* »[368].

Toutefois, il faut reconnaître que le rapport sur les dépenses fiscales a pu jouer, entre autres, au moins un double rôle informationnel. Depuis 2005 marquant l'avènement du premier rapport marocain, les dépenses fiscales sont devenues un fait connu de la part des décideurs marocains. Les données contenues dans le rapport ont alerté, au moins[369], les pouvoirs publics sur la manne budgétaire importante volatilisée et non comptabilisée dans le compte général des dépenses budgétaires et avoir, en concomitance, une idée approximative sur le coût du produit de l'impôt, délibérément, non collecté. Cette prise de conscience leur permettra, indéniablement, de mesurer le degré de déperdition de la matière imposable afin de pouvoir en rationaliser, en bon père de famille, l'usage qu'on fait de l'impôt, comme un instrument de politique publique.

Sans oublier, notamment, de rappeler la finalité première incombant au concept de dépense fiscale telle qu'elle a été préconisée par son bâtisseur Stanley Surrey, ce rapport devrait *a priori*, permettre d'établir un comparatif entre les dépenses ordinaires et les dépenses fiscales. Ceci étant dit, ce document contribuera à repenser l'ensemble du chantier de la fiscalité dérogatoire au Maroc, afin de stopper l'érosion d'assiette et de revoir, de fond en comble, le dispositif dérogatoire mis en place, pour une réforme globale des dépenses fiscales marocaines.

Le rapport marocain sur les dépenses fiscales adossé, chaque année, à la loi de finances, a été conçu en 2005, et depuis, beaucoup de choses ont changé dans

[367] Le système fiscal de référence est désigné aussi dans la littérature fiscale sous d'autres appellations : droit commun, la norme fiscale et régime de base.
[368] L. GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit.*, p. 108.
[369] A savoir que le champ du périmètre reste encore entaché de plusieurs imperfections et marqué par une information souvent tronqué loin de donner une idée exacte sur l'impact économique et budgétaire de la mesure préférentielle objet de chiffrage .

l'architecture fiscale marocaine à une exception près, celle relative aux dispositions dérogatoires. Chaque loi de finances apporte son lot de nouveautés concernant les avantages fiscaux. Une multiplicité de mesures intarissables que le rapport est censé prendre, perpétuellement, en charge dans l'inventaire annexé à la loi de finances de chaque année budgétaire.

A la lumière de ce qui précède, et au vu des objectifs assignés, généralement, à un compte de dépenses fiscales et, afin d'approcher la gestion marocaine en la matière, nous analyserons les principales mesures dérogatoires marocaines prévues dans le code général des impôts (Chapitre I), avant de pouvoir procéder à diverses propositions destinées à améliorer le système actuel d'incitations fiscales (Chapitre II).

Chapitre I- L'analyse des dépenses fiscales marocaines contemporaines

Les dépenses fiscales, en leur qualité d'instrument de politique publique, s'imposent « *comme des outils de substitution aux dépenses classiques, afin d'encourager un certain nombre de secteurs d'activités ou des catégories de contribuables prédéfinies. A cet égard, elles peuvent, donc, impacter, significativement, le budget de l'Etat* »[370]. Ainsi et compte tenu de leur impact sur les finances publiques, l'évaluation des dépenses fiscales n'est plus un effet de mode mais, plutôt, une impérieuse nécessité « *pour réaliser une transparence financière effective du budget général et pour assurer plus de rationalisation en matière d'allocation des ressources* »[371].

D'après les différents rapports publiés au Maroc, depuis 2005, les dépenses fiscales, objet d'évaluation, sont, en réalité, des dérogations fiscales. Cette appellation laisse entendre que l'approche marocaine renvoie, en premier lieu, à la notion de norme ou de règle générale sous-jacente, pour qualifier une dépense fiscale. A ce titre, ne sont assimilées à ce type de dépenses que les dispositions fiscales qui s'écartent d'un régime fiscal de référence, préalablement, défini[372].

Le système fiscal de référence regroupe les régimes fondamentaux des différents impôts, souvent désignés sous le vocable de droit commun. Les dépenses fiscales représentent, alors, les écarts quantifiés par rapport au référentiel admis, comme autant de manque à gagner consenti par la collectivité. Ces dispositions fiscales, de par leur caractère dérogatoire, « *représentent un enjeu budgétaire important. Elles constituent un manque à gagner pour le Trésor et leur effet, sur ce budget, est comparable à celui des dépenses publiques* »[373]. C'est la raison pour laquelle elles sont appelées dépenses fiscales[374], subventions fiscales ou aides fiscales. Ces deux derniers qualificatifs les placent, expressément, dans une approche comparative avec les dépenses budgétaires directes.

[370] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018* », p. 3.
[371] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2006* », p. 4.
[372] Une démarche appelée par le rapport d´information (fait au nom de la commission des finances sur les allègements de prélèvements obligatoires n°553, Sénat session ordinaire de 2010-2011) une approche par le haut, consistant à partir d'un système fiscal de référence « *large* » explicitement défini, tout allégement par rapport à ce système étant considéré comme une dépense fiscale (cas des Etats-Unis, du Canada et de l'Australie).
[373] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2017* », p. 1.
[374] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2006* », *op. cit.*, p. 4.

La tradition de publication d'un rapport a commencé aux Etats-Unis qui ont été les premiers à rédiger des rapports annuels sur les dépenses fiscales (*Tax Expenditures*) avant que la plupart des pays de l'OCDE leur emboîtent le pas. De très nombreux gouvernements se sont engagés, en effet, dans la même voie, à commencer par la France, et plus précisément, son Conseil des impôts[375] en 1979 qui s'est chargé de l'étude de la notion de dépenses fiscales dans l'Hexagone. Une année après, le Parlement a adopté la démarche dans le cadre de la Loi de finances de 1980.

C'est ainsi que « *la publication des données relatives aux dépenses fiscales s'est imposée, par la loi, dans au moins neuf pays de l'OCDE. Une enquête menée en 1999 indique que la plupart des pays membres de cette organisation communiquent, régulièrement, des informations sur les dépenses fiscales* »[376].

Le gouvernement marocain s'est, donc, rallié à la tendance, en rejoignant les pays qui ont décidé « *d'intégrer le processus d'évaluation des dépenses fiscales dans ses instruments de gestion des politiques publiques* »[377].

Ainsi, à partir de 2005, le Maroc a publié son premier rapport sur les dépenses fiscales[378] dont l'architecture a pris l'allure d'un document comportant l'évaluation d'une grande partie du dispositif dérogatoire fiscal. Pour parvenir à montrer comment le Maroc a tenté de rationaliser ses dépenses fiscales depuis les Assises nationales sur la fiscalité de 2013 (section II), il convient tout d'abord de définir les éléments nécessaires permettant la bonne maîtrise de la gestion des dépenses fiscales (section I).

[375] CONSEIL DES IMPOTS, « *Rapport au Président de la République relative à l'impôt sur le revenu* », 1979, p. 105.
[376] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales* 2005 », p. 10.
[377] *Ibid.*
[378] La présentation de rapports sur les dépenses fiscales est considérée comme une pratique exemplaire à l'échelle internationale en matière de transparence budgétaire et financière des gouvernements, et un nombre croissant de pays adoptent cette pratique. La portée et l'étendue des rapports sur les dépenses fiscales varient selon le pays. Certains pays fournissent des renseignements uniquement pour des catégories restreintes de mesures fiscales, comme les « *dispositions fiscales préférentielles* » ou les « *subventions fiscales* ». La plupart des pays ont toutefois adopté la pratique de présenter des rapports sur un plus grand nombre de mesures fiscales qu'ils considèrent comme s'écartant d'un régime fiscal de référence. Cette pratique contribue à la transparence en établissant un fondement objectif pour la sélection des mesures fiscales présentées.

Section I - La gestion marocaine des dépenses fiscales

A s'en tenir au rapport adossé au projet de loi de finances[379], pour l'année budgétaire 2018[380], le nombre des dépenses fiscales répertoriées a dépassé, depuis deux années, la barre des quatre cent pour atteindre en 2017 le nombre de quatre cent dix-huit, alors que les mesures dérogatoires évaluées ont dépassé, également, la barre des trois cent pour atteindre exactement trois cent neuf dans la même année[381].

D'un point de vue purement économique, toute dépense fiscale est une affectation de ressources pour atteindre un objectif de politique publique bien défini. A ce titre, chaque disposition dérogatoire traduit un choix gouvernemental voulant recourir au système fiscal mis en place pour réaliser un programme de politique publique, au même titre que les autres instruments classiques que sont les dépenses budgétaires, sauf que ces dernières sont, souvent, soumises à une procédure de contrôle et de suivi draconienne, alors que les dépenses fiscales, et nonobstant la croissance incontrôlée de leur manque à gagner budgétaire, peinent toujours à trouver un encadrement rationnel et efficient digne d'un instrument de politique publique. A cette fin, et dans l'optique d'instaurer un cadre propice qui permettrait d'assurer un suivi permanant des dépenses fiscales marocaines et de mieux maitriser leur enjeu budgétaire pour une grande transparence dans leur gestion, la loi organique n°130-1 relative à la loi de finances de l'année 2015 a imposé un cadre légal à la présentation annuelle d'un rapport sur l'évolution des dépenses fiscales.

Pour pouvoir analyser la manière dont les pouvoirs publics marocains sont parvenus à appréhender leurs dépenses fiscales, il importe, d'une part, de bien resituer le cadre général du système dans lequel il s'intègre, et, d'autre part, de décrire la démarche méthodologique qu'ils ont adoptée.

§ 1 – Le cadre général des dépenses fiscales marocaines

L'analyse de l'architecture marocaine de dépenses fiscales requiert de définir, de prime abord, quelques notions conceptuelles, permettant de cerner l'approche

[379] Conformément aux dispositions de l'article 48 de la loi organique130-13 relative à la loi de finances : Le projet de loi de finances de l'année est déposé sur le bureau de la Chambre des représentants, au plus tard le 20 octobre de l'année budgétaire en cours.
[380] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de Finances pour l'année budgétaire 2018* », *op. cit.*, p. 2.
[381] Il importe, néanmoins, de souligner que ces statiques ont été relevées avant l'amorce du projet de refonte, initié par la Direction générale des impôts, se basant sur une relecture globale du système fiscal marocain.

méthodologique utilisée afin de mesurer le coût du manque à gagner des mesures évaluées.

Comme il a été souligné par les ateliers sur les dépenses tenus à Rabat les 9-11 mars 2005[382], l'approche méthodologique en matière de dépenses fiscales dépend de la définition apportée à ce concept qui varie selon que l'on adopte une démarche académique ou que l'on retienne une analyse pragmatique des implications de certaines dispositions fiscales qui consacrent l'abandon budgétaire de recettes définitives comme un moyen de politique économique et sociale.

Cette situation a caractérisé la politique des dépenses fiscales depuis les années 1970, politique marquée notamment par la prolifération des codes des investissements, ce qui n'avait pas manqué de mettre les finances publiques en mauvaise posture.

A la fin des années 1980, il est apparu impératif, afin de mobiliser plus de ressources fiscales, de procéder, en premier lieu, à la réduction de la durée du *quantum* des avantages fiscaux prévus par les différents codes d'investissements, pour pouvoir, ensuite, entamer une politique progressive tentant de réduire les taux d'imposition afférents aux différents impôts et taxes, en concomitance avec une démarche visant l'élargissement de la matière imposable.

On peut relever, à ce stade, la prise de conscience de la difficulté, voire l'impossibilité de maintenir une politique d'exonération, en poursuivant en même temps l'objectif de la baisse de la pression fiscale.

Dans cette perspective, la charte de l'investissement [383] adoptée en 1995, a préconisé une nouvelle vision focalisée sur l'encouragement de l'acte d'investir, la réduction du coût de l'investissement, l'allègement de la charge fiscale sur les revenus, essentiellement, par la baisse des taux d'imposition de l'impôt sur les sociétés et de

[382] Ces ateliers ont constitué les travaux inauguraux consacrés pour une large part à la méthodologie qui sera adoptée pour procéder aux évaluations des dépenses fiscales, des Aides directes et à leurs impacts sur les plans budgétaire et économique L'objectif de cette initiative est d'impulser les actions menées par les directions concernées par ce projet, en vue de l'élaboration d'un document de synthèse faisant état des dépenses fiscales qui sera annexé au projet de loi de finances 2006. Les conclusions de cet atelier ont été capitalisées dans le cadre de la réforme fiscale, composante essentielle de la modernisation de nos finances publiques qui bénéficie de l'appui de nos partenaires de l'Union Européenne. La libéralisation de nos échanges a introduit une mutation importante dans la structure du financement des recettes du budget général de l'Etat.

[383] La charte d'investissement est un nouveau code d'investissement qui prévoit des avantages à tous les secteurs d'activités, sauf le secteur agricole. Elle a pour objet de fixer les objectifs fondamentaux de l'action de l'Etat en matière de développement et de promotion de l'investissement pour les dix années allant de 1995 à 2005.

l'impôt général sur le revenu, ainsi qu'une meilleure répartition de la charge fiscale et une plus grande neutralité fiscale par la limitation des exonérations sur les revenus.

Cependant, assez rapidement, on a pu assister à une résurgence des avantages fiscaux dédiés à des secteurs spécifiques qui ont porté atteinte à la cohérence du système fiscal, sans que des réponses claires et précises aient été apportées à des interrogations essentielles : l'objectif de l'exonération a-t-il été formulé de façon claire ? L'arbitrage entre l'opportunité d'une subvention fiscale et celle d'une aide budgétaire directe a-t-il été effectué ? Les effets des exonérations ont-ils été mesurés ?

L'intérêt d'une démarche pragmatique réside dans le fait qu'elle permet de faire le diagnostic de l'existant, à partir d'un cadre de droit commun qui régit l'ensemble des activités et des opérations en excluant tout traitement particulier.

Dans ce contexte, l'approche des dépenses fiscales proposée par la Direction Générale des Impôts a adopté une architecture visant, d'une part, une évaluation de l'ensemble du dispositif dérogatoire parsemant le système fiscal mis en place par rapport au régime d'imposition de base, et d'autre part, la mise en marche d'une structure propre à chaque impôt en termes de taux et de base imposable.

Il y a lieu de préciser, également, que certaines dispositions d'atténuation de taux ou de base imposable visent à éliminer la double imposition, ou à se conformer à des pratiques normalisées au plan international.

Le cadre conceptuel permet de circonscrire la notion de dépense fiscale à partir de ses deux caractéristiques majeures que sont la dimension dérogatoire et la dimension budgétaire. Ainsi, et étant donné que la définition du concept de dépenses fiscales dépend de la définition du régime fiscal de référence utilisé, nous tenterons d'analyser les paramètres retenus pour la détermination du système fiscal de référence marocain, qu'il convient maintenant d'appréhender tels que contenus dans le cadre des rapports marocains.

A - La dimension dérogatoire et la dimension budgétaire des dépenses fiscales

La définition des dépenses fiscales et après plus de cinquante ans de son apparition[384] fait toujours l'objet d'un certain flou juridique. « *Le premier problème auquel est confronté un chercheur travaillant sur les dépenses socio-fiscales est sémantique : il est déjà extrêmement compliqué d'obtenir un accord sur le concept même d'impôt ou de prélèvement obligatoire car chaque pays, soucieux de conserver sa souveraineté fiscale, dispose de sa propre définition. Malgré les efforts de l'OCDE et de l'Union européenne (EUROSTAT) pour harmoniser les notions, il reste de grandes disparités dans ce que l'on entend par prélèvements obligatoires, indépendamment des différences de systèmes* »[385].

Le rapport marocain a tenté, à notre sens, à deux reprises, de donner une définition du concept de la dépense fiscale. D'emblée, dans son introduction, le document d'évaluation, publié en 2018, nous fait savoir que *« les dépenses fiscales font partie des outils de politique fiscale des gouvernements, elles peuvent être définies comme des écarts par rapport au système fiscal de référence. Il s'agit en effet de mesures incitatives se traduisant par une renonciation de l'Etat à une partie de ses recettes fiscales afin de soutenir le secteur productif ou social »*[386].

Ainsi, le premier élément que le document marocain a fait valoir, afin de qualifier une mesure incitative de dépense fiscale, est celui afférent à l'écart par rapport au système fiscal de référence. Une dépense fiscale est, par essence, un écart ou une dérogation à la norme fiscale qu'il faut, impérativement, définir, autant que faire se peut, avec une extrême précision[387].

Pour y parvenir, la première tâche est de définir l'étendue du système de base[388] pour pouvoir repérer les écarts constituant les dispositions dérogatoires qualifiées, selon cette approche de dépenses fiscales.

---

[384] L'année 1968 est en effet celle où l'administration américaine a fait usage pour la première de ce concept pour publier un budget de dépenses fiscales (*Tax Expenditures*).
[385] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio- fiscales* », *op. cit*., p. 259.
[386] DGI, *« Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018* », *op. cit*., p. 1.
[387] C'est l'approche par le haut qui tente de définir la dépense fiscale comme un allégement par rapport à un système fiscal de référence large.
[388] C'est un exercice crucial, celui consistant à déterminer quelles dispositions constituent la règle générale à laquelle les autres mesures incitatives représentent des dispositions dérogatoires. Autrement dit, où s'arrête le système de référence et où commence une dépense fiscale.

Mais quoi que l'on dise, la définition du système de référence, tant proclamée dans la littérature s'intéressant à la problématique des dépenses fiscales comme étant un critère déterminant dans la qualification d'une dépense fiscale, reste, toutefois, très controversée et très subjective. Chaque pays s'ingénie, donc, à la concevoir selon ses propres spécificités. A ce titre, le caractère éminemment subjectif de la notion de dépense fiscale est indéniable. Il se traduit, concrètement, par des variations, parfois, importantes du périmètre des dépenses fiscales, liées au déclassement de certaines mesures de la liste des dépenses fiscales. Il suscite, par conséquent, des débats sur l'opportunité de préciser ou de modifier la définition des dépenses fiscales. C'est ainsi que le critère d'ancienneté, dans la définition de la dépense fiscale, s'est trouvé en butte à certaines critiques du Parlement[389].

Cette approche par le haut que le Maroc a adopté « *pourrait a priori sembler difficile à mettre en œuvre. Comment, en effet, définir le système de référence ? En pratique, les questions qui se posent sont assez peu nombreuses, dès lors que l'on accepte de « jouer le jeu » et de ne pas y inclure des allégements qui, de toute évidence, relèvent d'une volonté politique, et ne devraient donc pas en faire partie* »[390].

Pour affiner ce tracé de frontière, il convient de « *circonscrire, au sein des mesures socio-fiscales, les dépenses socio-fiscales proprement dites des autres familles que sont les allégements structurels et les simples modalités de prélèvements obligatoires ; ces derniers, qui sont d'une nature fondamentalement différente, forment des mesures, consubstantiellement, liées à la structure du système des prélèvements obligatoires* »[391].

Pour cela, nous devons, d'abord, identifier les principales caractéristiques des dépenses fiscales en précisant le premier terme de l'oxymore. On utilise, en effet, le mot dépense pour rappeler le fait que toute niche fiscale ou sociale se traduit, fondamentalement, par une perte de recettes publiques qui doit être compensée dans le budget. Il s'agit, là, de la caractéristique la plus connue et la plus visible des niches ; mais une analyse de la littérature sur le thème va permettre d'identifier quatre caractéristiques majeures des dépenses socio-fiscales.

[389] C. WENDLING & al., « *La dépense fiscale en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques* », *op. cit*., p. 752.
[390] M.-P. MARINI, « R*apport d'information fait au nom de la commission des finances sur les allègements de prélèvements obligatoires* », *op. cit*., p. 14.
[391] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio- fiscales* », *op. cit*., p. 260 .

Dans la même introduction et sans, toutefois, donner une définition claire et concise, le rapport fait allusion à d'autres critères, aussi déterminants, pour catégoriser une disposition dérogatoire comme dépense fiscale. Il s'agit, en effet *« de mesures incitatives se traduisant par une renonciation de l'Etat à une partie de ses recettes fiscales afin de soutenir le secteur productif ou social »*[392].

A s'en tenir aux termes utilisés, deux critères indissociables se dégagent. En premier lieu, toute dépense fiscale est, par essence, une mesure incitative. Ce critère se retrouve dans la quasi-totalité des définitions. Qualifier une mesure préférentielle de dépense fiscale présume, donc, que, derrière sa mise en application, se trouve, en second lieu, un but non fiscal et une finalité autre que budgétaire, « *c'est-à-dire une visée sociale, économique ou environnementale, sinon la niche devient un simple avantage fiscal, injustifié et contraire à l'égalité devant la loi et les charges publiques. Cela implique une dimension incitative non fiscale* »[393].

Cette position adoptée par l'approche marocaine dans sa gestion des dépenses fiscales rejoint, en fait, la position préconisée par le conseil français des impôts qui recommande « *de différencier allégements structurels et instruments de politique publique. Les premiers répondants à un objectif de nature fiscale, les seconds à un but non exclusivement fiscal. Cette distinction ne manque pas de pertinence, dès lors que certains dispositifs recensés comme dépenses fiscales n'ont pas d'autre objet que d'assurer le respect des principes d'une « bonne » fiscalité. Ainsi, lorsqu'il existait, l'avoir fiscal avait pour objet de garantir la neutralité fiscale en évitant la double imposition d'un même revenu* »[394].

De plus, et dans la même démarche visant à esquisser une définition au concept de dépense fiscale, le rapport marocain, retient d'autres critères pour compléter le puzzle d'une définition, aujourd'hui manquante, dans la littérature fiscale marocaine.

Mais reconnaissons que cette difficulté n'est pas, uniquement, marocaine et que « *dans la pratique la définition peut poser encore certains problèmes. Il ne semble pas y avoir d'unanimité sur ce point et, par conséquent, pas d'unanimité sur la norme encadrant la détermination des dépenses fiscales. Dans les faits, la définition des dépenses fiscales diffère dans chaque pays observé. En fait, la définition du concept de dépense fiscale est*

[392] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018* », *op. cit*., p. 1.
[393] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio- fiscales* », *op. cit.,* p. 269 .
[394] D. MIGAUD & al., « *Rapport d'information sur les niches fiscales* », *op. cit.,* p. 25

ce que les gouvernements du moment veulent que les dépenses fiscales soient. Les distinctions dans la définition des dépenses fiscales des pays rendent éventuellement toutes comparaisons difficiles »[395].

Dans cette perspective, la formulation du rapport confirme qu'en « *se substituant aux dépenses directes, l'objectif principal des dépenses fiscales, est, donc, de soutenir et d'encourager un certain nombre de secteurs d'activités ou des catégories de contribuables prédéfinies. Les dépenses fiscales peuvent, donc, impacter, significativement, le budget de l'Etat* »[396]. Mais ce concept n'est pas defini de façon intangible et concise. Il résulte,en fait, d'une observation des faits et la situation spécifique de chaque pays. Ainsi, « *Le caractère, éminemment, subjectif de la notion de dépense fiscale est donc indéniable. Il se traduit, concrètement, par des variations parfois importantes du périmètre des dépenses fiscales, liées au déclassement de certaines mesures de la liste des dépenses fiscales. Il suscite, par conséquent, des débats sur l'opportunité de préciser ou de modifier la définition des dépenses fiscales. C'est ainsi que le critère d'ancienneté, dans la définition de la dépense fiscale, s'est trouvé en butte à certaines critiques du Parlement. L'Assemblée nationale a ainsi pu estimer, dans un rapport d'information sur les niches fiscales publié en juin 2008, que la suppression de ce critère s'imposait, pour éviter de favoriser la sédimentation de notre système fiscal* »[397]. Il est, toutefois, raisonnable de considérer que plus une mesure incitative est ancienne, plus l'examen de sa pertinence est nécessaire. Pour autant, l'expérience internationale laisse entendre des pays étrangers semble montrer « *qu'il n'est pas facile de parvenir à une définition simple et opérationnelle de la « dépense fiscale », et qu'un certain flou de la notion est inévitable, compte tenu, de la complexité d'un système fiscal moderne* »[398].

Ceci étant dit, le régime fiscal marocain foisonne de dérogations. Elles prennent, entre autres, de multiples formes : exonérations, déductions d'impôt et du taux d'imposition favorable et autres. Ces dérogations, comme le précise le rapport 2005 « *représentent un enjeu fiscal important. Elles constituent un manque à gagner pour le Trésor et leur effet sur le budget de l'Etat est comparable à celui des dépenses publiques »*[399]. Ainsi, et dès les premières pages du rapport, on a droit à une esquisse de définition portant sur quelques éléments intrinsèques caractérisant, généralement, une

[395] L. GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit*, p. 51.
[396] *Ibid.*
[397] C.WENDLING & al., « *La dépense fiscale en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques* », *op. cit.,* p. 752.
[398] *Ibid.*
[399] DGI, « R*apport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2006* », *op. cit*., p. 4 .

dépense fiscale, comme nous l'avons déjà soulevé auparavant, à savoir le caractère dérogatoire de la mesure, l'objectif incitatif et la perte de recettes. En somme et à notre sens, cette tentative de vulgarisation de la notion de dépenses fiscales, à ce stade préliminaire du rapport, n'a pas voulu apporter une définition au concept, mais plutôt justifier quelles sont les raisons derrière cette appellation de « *dépenses fiscales* »[400].

Pourtant, l'annonce officielle de la définition du concept s'est faite dans l'annexe, à l'occasion de la présentation de la méthodologie présidant l'opération de comptabilisation de l'ensemble du dispositif dérogatoire marocain dans un seul rapport sur les dépenses fiscales.

Mais, avant d'étudier la manière avec laquelle le rapport marocain a pu définir le concept de dépenses fiscales, il importe de faire au préalable deux remarques importantes.

La première remarque est que le document marocain peine encore, après plus d'une décennie de publication, à trouver une définition, claire et définitive, à la notion de dépenses fiscales. Il se contente d'annoncer qu'il s'agit, uniquement, de quelques éléments de définition et objectifs. Alors que sous d'autres cieux, l'expérience internationale nous renseigne sur des pays qui ont tranché sur la question, par la formulation d'une définition concise et nuancée[401].

La seconde remarque est tributaire de la première. Elle concerne, en fait, le périmètre de cette définition qui change d'une année à l'autre sans raison palpable. Ainsi, la définition apportée par le rapport de 2018 est différente de celle présentée dans le rapport 2017. Ce changement laisse pantois le chercheur s'intéressant à cette thématique, puisque, vraisemblablement, aucun élément ne s'est produit, entre les deux années, pour emprunter une telle démarche[402].

[400] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2005* », *op. cit*., p. 48.
[401] A l'instar de la définition française rituellement reprise chaque année dans le tome II du chapitre « *voies et moyens* », les dépenses fiscales s'analysent comme « *des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est- à-dire des principes généraux du droit fiscal français* ».
[402] Le périmètre de cette définition a subi des changements sensibles dans le cadre de la refonte du rapport sur les dépenses fiscales annexé au PLF pour l'année budgétaire 2019.

Ainsi, dans le même paragraphe A, sous l'intitulé « éléments de définition et objectifs », en 2017, selon les termes du rapport[403], « *les dépenses fiscales ne sont autres que des dispositions législatives ou réglementaires qui dérogent à une norme fiscale »*[404].

Ces dérogations constituent un enjeu fiscal important, dans la mesure où elles réduisent les recettes de l'Etat et constituent, donc, un coût pour le Trésor. Il est à noter, cependant, que ces dérogations peuvent revêtir d'autres dénominations telles que subventions fiscales, aides fiscales ou encore niches fiscales. Ainsi, est considérée comme dépense fiscale, toute disposition fiscale s'écartant du régime fiscal de référence, préalablement, défini. Ce système fiscal de référence regroupe les régimes fondamentaux des différents impôts. Il est plus communément appelé « droit commun ».

Pour conclure et sans vouloir aller vite en besogne, nous nous abstenons, pour l'instant, d'émettre des remarques critiques sur ce changement impromptu et hâtif du périmètre présidant la définition de la notion de dépenses fiscales.

A l'instar de ce qui a été relevé dans l'introduction du rapport à propos du manque d'une définition claire et concise, nous avons constaté la même remarque, mais cette fois, dans l'annexe dédiée à la méthodologie empruntée dans le cadre de l'élaboration de ce rapport. Ainsi et au lieu d'apporter, en premier lieu, une définition claire et sans équivoque, le rapport s'est contenté d'énumérer quelques caractéristiques requises pour qualifier une mesure dérogatoire de dépense fiscale.

A ce titre, il a évoqué la dimension budgétaire de la mesure en soulignant le caractère du manque à gagner[405] occasionné par l'octroi des allégements fiscaux. Il enchaîne, ensuite, sur le volet dérogatoire de la mesure constituant, d'après les termes

[403] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales* relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018 », *op. cit.*, p. 48.

[404] Nous pensons que cette esquisse de définition a péché par son vouloir de s'inspirer de la définition françaises des dépenses fiscales lorsqu'elle les a qualifiées de dispositions législatives ou réglementaires. Alors qu'il est, généralement, connu, que l'ensemble des mesures incitatives parsemant le système fiscal marocain sont de source législative introduite par les lois de finances respectives.

[405] C'est la notion de la perte de recettes rattachée à la mesure dérogatoire évoquées par les définitions de plusieurs pays de l'OCDE : USA, France, Belgique, Autriche. Aussi le même critère est évoqué par les définitions professées par le FMI et l'OCDE. A contrario, Canada s'est abstenu d'intégrer ce critère dans sa définition. Sans omettre de signaler à ce titre que certaines dispositions fiscales désignées par certains courants de pensée sous le vocable de « *dépenses fiscales négatives* » pouvant être source de recettes supplémentaire et non d'un manque à gagner comme certaine surimposition ou surtaxe sur des produits spécifique afin d'orienter le comportement à une baisse de consommation. Comme l'a souligné le professeur Gilbert Orsoni, le recours à l'instrument fiscal pouvant prendre la forme d'une pénalisation de certains produits ou de certaines activités (cf. les diverses manifestations d'accroissement des droits portant sur l'alcool et surtout le tabac afin d'en freiner la consommation dans l'objectif proclamé de protection de la santé publique, la taxation des activités polluantes sur le principe pollueur payeur, dans une volonté de meilleure protection de l'environnement ou encore la mise en place d'une taxe sur les bureaux, particulière à la région Ile-de-France, afin de favoriser des décentralisations d'activités, etc…)

utilisés du rapport, des « *dispositions fiscales qui s'écartent d'un régime fiscal de référence préalablement défini* »[406].

Pour la première fois, dans les annales des différents documents marocains, on fait prévaloir l'aspect juridique des dépenses fiscales. Le document annuel nous fait ainsi savoir, explicitement, que les dépenses fiscales ne sont, en aucun cas, une simple invention prétorienne mais, bien désormais, une notion légale.

Ainsi le rapport sur les dépenses fiscales afférentes à l'année budgétaire a précisé que « *compte tenu de leur impact sur les finances publiques, l'évaluation des dépenses fiscales est donc une nécessité. En effet, et conformément aux dispositions de l'article 48 du Dahir n°1-15-62 du 14 Chaabane 1436 (2 juin 2015) portant promulgation de la loi organique n°130-1 relative à la loi de finances*[407]*, le projet de loi de finances est accompagné d'un certain nombre de rapports, dont celui portant sur les dépenses fiscales* »[408]. Ces dernières sont, en réalité, des dispositions fiscales qui sont votées par le Parlement, mais le rappeler dans une définition n'a, à notre sens, rien de superflu.

C'est la première fois, selon nos investigations, que le rapport marocain parle de la norme fiscale, au lieu du système fiscal de référence, rituellement, utilisé dans les rapports précédents. Cette norme fiscale est prise comme un système de référence, dont une disposition devrait déroger pour être qualifiée de dépense fiscale. A ce stade d'esquisse de définition pour justifier cette qualification, deux éléments-clés sont cités. Le premier est le caractère dérogatoire de la mesure fiscale par rapport à une norme d'imposition de référence. L'approche marocaine rejoint, à cet effet, les définitions de plusieurs pays de l'OCDE « *référent d'une manière ou d'autres, à une norme ou à un système fiscal de référence* »[409], bien que ce soit tellement rare que des pays se soient donné la peine de définir leur système fiscal de référence.

Toujours dans la perspective de mettre en relief les éléments déterminants d'une dépense fiscale, un second élément est pris en compte. Il s'agit du critère de la perte de

[406] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018* », *op. cit*., p. 48.
[407] Cette loi organique relative à la loi de finances a été élaborée selon une démarche pragmatique qui tient compte des capacités de gestion des administrations et ministères et fait appel aux meilleures pratiques internationales dans le domaine de la modernisation de la gestion publique tout en les adaptant au contexte national sur le plan constitutionnel, institutionnel et administratif. Ces propositions de réformes concernent les trois axes suivants : le renforcement de la performance de la gestion publique, le renforcement des principes et règles financiers et l'approfondissement de la transparence des finances publiques , l'accroissement du contrôle parlementaire sur les finances publiques.
[408] DGI*, « Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018* », o*p. cit,*. p. 1.
[409] L. GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit*., p. 68.

recettes qui devrait être rattaché à toute mesure fiscale voulant faire partie des dépenses fiscales, quoique le fait d'intégrer cette dimension budgétaire dans la définition parût comme une évidence dans la mesure où toute dépense fiscale, comme son nom l'indique, entraîne, inéluctablement, un manque à gagner pour les caisses de l'Etat, comparable à la dépense classique. Mais, le fait de le signaler, au cœur de la définition elle-même, ne serait pas, à notre sens, sans intérêt, car une fois que le coût de ce manque à gagner est évalué, il sera possible de le rapprocher avec les dépenses budgétaires, afin de comparer leur efficacité respective.

A ce stade de la définition, les choses ont été, plus ou moins, précises. Mais, à force de vouloir tout dire, le dernier paragraphe a péché par excès d'explication, à telle enseigne qu'il a fini par s'embrouiller dans des détails et des redondances inutiles.

Devant cet état de fait, il importerait d'avancer que l'approche marocaine s'est contentée d'une esquisse de définition, ce qui pourrait porter préjudice à l'évaluation exacte des dépenses fiscales au Maroc. Une autre caractéristique importante propre à définir ce que sont les dépenses fiscales marocaines est celle consistant à déterminer les paramètres du système fiscal de référence, qu'il convient maintenant d'analyser.

B - Le système marocain de référence

L'un des problèmes majeurs lié à la notion de dépenses fiscales est, incontestablement, celui inhérent à la détermination du système de référence. Ce dernier est, de notre point de vue, la clé de voûte permettant d'établir un distinguo, net et tranché, entre les dépenses fiscales et des simples modalités de calcul d'impôts.

Dans l'absolu, cette démarcation paraît anodine. Mais dans les faits ce n'est, absolument, pas une sinécure. Ainsi, partant du postulat annoncé dans le rapport, en guise d'esquisse de définition, *« les dépenses fiscales font partie des outils de politique fiscale des gouvernements, elles peuvent être définies comme des écarts par rapport au système fiscal de référence* »[410].

De fait, le système fiscal de référence regroupe les régimes fondamentaux des différents impôts ou droit commun.

[410] DGI, *« Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018* », *op. cit*., p. 1.

En fait, le choix d'un système fiscal de référence peut se faire selon deux approches. « *Une approche dite « normative » et une approche dite « positive ». L'approche normative consiste à prendre comme référence un idéal à atteindre : ce que devrait être l'impôt ou ce que devrait être le système fiscal visé par la politique fiscale, conformément aux meilleures pratiques. Cependant, en l'absence de normes fiscales reconnues au niveau international, l'approche positive basée sur la législation existante de droit commun est la méthode qui est la plus souvent retenue. La dichotomie entre les deux approches normative et positive est toutefois à relativiser. En effet, au sens strict, une analyse parfaitement positive serait exempte de tout jugement de valeur et se contenterait seulement de rendre compte de ce qui est, de manière descriptive. Or, d'une part, l'exercice de recensement des mesures dérogatoires implique nécessairement une part de normativité puisqu'il s'agit de lister toutes les dispositions qui s'écartent de la norme représentée par le régime général. D'autre part, concernant la fiscalité indirecte, une approche normative, correspondant aux meilleures pratiques, permet de définir l'assiette de référence, par exemple, pour la TVA à l'importation, la valeur en douane majorée des droits de douane et des droits d'accises*[411]*. L'approche retenue peut donc être qualifiée de pragmatique »*[412].

De cette façon, le rapport marocain a voulu apporter un élément déterminant dans le processus de qualification de dépenses fiscales. *A priori*, pour parvenir à distinguer une dépense fiscale des autres mesures d'ordre général, il suffit, tout simplement, de se référer au système fiscal de référence, mis en place, pour approuver ou désapprouver le qualificatif attribué, sachant pertinemment que le système fiscal marocain est, abondamment parsemé de mesures amoindrissant l'assiette fiscale. Les considérer, toutes, sans discernement, en tant que dépenses fiscales, serait agir un peu trop précipitamment et vouloir hâter les choses sans fondement, parce que la perte de recettes ne pourrait, à elle seule, s'ériger en un facteur déterminant dans la démarcation escomptée.

Cependant, il importe de signaler que bien que la majorité écrasante des pays de l'OCDE ont décidé, chacun dans son périmètre spécifique, de se référer à un régime fiscal de base réputé comme la norme ou système de référence, mais sans pour autant

[411] Le droit d'accise est un impôt indirect perçu sur consommation, parfois aussi le seul commerce de certains produits, en particulier le tabac, l'alcool et le pétrole et ses dérives.
[412] A. MARIEGEOURJON, S. FELLOW, « *L'illusion des dépenses fiscales en Afrique », op. cit*., p. 19.

pouvoir, pour la plupart d'entre eux, définir d'une manière expresse les contours de ce système fiscal de référence [413].

Le recours au système fiscal de référence permet, inévitablement, de tracer une « *frontière entre l'univers nébuleux des niches et le monde des dégrèvements, remboursements et autres « dépenses en atténuation de recettes ». Alors que les premières renvoient à un écart à la norme fiscale qu'il faut donc définir avec précision, les secondes portent sur les modalités de recouvrement de l'impôt. Un dégrèvement n'est ni une exonération ni une réduction d'impôt, mais une diminution totale ou partielle d'un impôt dû par un contribuable, accordée par le fisc dans des circonstances parfaitement définies par la loi. Ce dégrèvement peut provenir d'une réclamation du contribuable* »[414].

Ne peuvent être considérées, selon l'approche marocaine, comme dépenses fiscales méritant d'être répertoriées et évaluées dans le rapport annuel, que les dispositions dérogatoires s'écartant du régime de référence du système fiscal marocain. « *La définition du concept de dépenses fiscales dépend donc de la définition du régime fiscal de référence utilisé. Le présent rapport s'appuie sur une démarche selon laquelle le régime fiscal de référence est caractérisé seulement par les aspects les plus fondamentaux du régime fiscal. Cette approche fait en sorte que des renseignements sont présentés sur un vaste éventail de mesures fiscales, y compris des mesures qui peuvent ne pas être considérées comme des dispositions fiscales préférentielles ou des mesures remplaçant des dépenses de programmes directes* »[415].

A cet effet, chaque mesure prétendant avoir le statut de dépense fiscale, devrait être passée, impérativement, au crible pour se prononcer sur son caractère dérogatoire par rapport au système de référence. Il importe, toutefois, de préciser que la mise en place de ce critère, comme un élément capital pour la détermination d'une dépense fiscale, n'est pas une invention purement marocaine. Notre travail de recherche sur la thématique débattue, nous a permis de constater que la quasi-totalité des définitions relatives à la notion de dépense fiscale évoque le concept de système de référence, comme un critère déterminant, afin de pouvoir qualifier une mesure dérogatoire de dépense fiscales. Bien qu'ils utilisent des termes différents, aussi bien le rapport marocain que le fascicule

[413] L. GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit.*, p. 74.
[414] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio- fiscales* », *op. cit.*, p. 269.
[415] MINISTERE CANADIEN DES FINANCES, « *Rapport sur les dépenses fiscales fédérales, concept, estimations et évaluation* », 2017, p. 6.

français[416], tous les deux, se référant à un système de référence servant de critère pour qualifier une mesure de dépense fiscale. Au moment où le rapport marocain, à l'instar de la définition du recueil de l'OCDE [417] parle de système fiscal de référence regroupant les régimes fondamentaux des différents impôts ou droit commun, le fascicule français[418] préfère une autre terminologie, en parlant de la norme fiscale ou les principes généraux du droit fiscal français. Autrement dit, dans les deux approches et afin de qualifier une mesure préférentielle de dépense fiscale, il est recommandé de se référer à une législation de base par rapport à laquelle elle constitue une dérogation. Il conviendrait de préciser que, dans les deux pays, la notion de système fiscal de référence n'est pas définie par la loi, ce qui prête à des interprétations imprécises voire arbitraires.

Ainsi, le rapport marocain a emboîté le pas aux expériences internationales dans leur démarches de se référer à leurs systèmes de références respectifs. Il n'en demeure pas moins très important de cerner les contours de ce système de référence dans les régimes fondamentaux des différents impôts, comme le laisse entendre l'esquisse de définitions du rapport précité.

La description du régime général est une étape incontournable dans la détermination des dépenses fiscales. Cette étape consiste à cerner les contours du régime général de chaque impôt à partir des informations juridiques collectées. Il s'agit, de prime abord, de s'ingénier à définir l'assiette taxable et d'identifier les taux d'imposition. Les informations nécessaires à ce travail sont généralement puisées dans le code général des impôts, alimenté chaque année par les lois de finances et autres dispositions fiscales. Une fois l'ossature de ce régime de base est connu, il serait, *a priori*, plus aisé à identifier les mesures dérogatoires.

A s'en tenir littéralement aux termes utilisés dans le rapport, pour parler du système fiscal de référence, en spécifiant le périmètre du concept dans le droit fiscal marocain, on

[416] L'annexe « *Voies et Moyens* » associée au projet de loi de finances permet de donner une information exhaustive sur les dispositifs de « *dépenses fiscales* », en détaillant notamment leur impact global sur les recettes du budget de l'Etat et en expliquant l'évolution de leur coût depuis le dernier projet de loi de finances. Cette annexe présente aussi des informations détaillées pour chaque dispositif de dépenses fiscales.

[417] Dans le rapport sur les dépenses fiscales dans les pays de L'OCDE (2010) les dépenses fiscales sont définies comme « *un transfert de ressources publiques, réalisé en réduisant des obligations par rapport à un système fiscal de référence, plutôt qu'en procédant à des dépenses directes* ».

[418] Dans ce fascicule « *Evaluation des voies et moyens* » : « *Les dépenses fiscales s'analysent comme des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'Etat une perte de recettes et, donc, pour les contribuables, un allégement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français* ». Toute mesure impliquant une perte de recettes pour le budget de l'Etat n'est donc pas une dépense fiscale , qualifier une mesure de dépense fiscale suppose se référer à une législation de base à laquelle elle dérogerait. Mais cette norme n'est pas définie de façon intangible. Elle résulte d'une observation des faits et d'une interprétation, *a posteriori*, des intentions du législateur.

s'aperçoit aisément que le système de référence est un ensemble composite. Ce dernier regroupe, comme il est précisé dans l'esquisse de définition, les régimes fondamentaux des différents impôts ou droit commun. Dans la structure fiscale marocaine, il n'existe, donc, pas un seul système de référence global. Mais à chaque impôt et taxe, il faut chercher son système de référence correspondant.

A cet effet, à l'occasion de l'analyse de chaque impôt, il importe d'examiner sa singularité normative d'imposition. D'ailleurs, c'est grâce à cette détermination de la norme d'imposition que l'on peut se prononcer sur la qualification de dépense fiscale accordée à une mesure incitative. Partant, par définition, cette dépense est une dérogation accordée à un groupe d'acteurs économiques ou des particuliers. Cette dérogation à une double lecture : toute dépense fiscale représente, à la fois, un privilège dédié à une catégorie déterminée et, en même temps, une contravention légale à la norme fiscale générale, comme l'a très bien expliqué le professeur Eric Pichet qui précise qu' « *une niche ne peut viser un seul individu car cela en ferait, ipso facto, un privilège fiscal, manifestement, contraire à l'égalité devant la loi* »[419]. Il en déduit ensuite qu' « *inversement, une niche ne peut concerner tous les contribuables, auquel cas elle serait alors une simple mesure d'allégement fiscal général, et partant, une modalité d'imposition. Une niche fiscale est une dérogation ou une déviation par rapport à une règle, à une norme fiscale qui s'impose, en principe, à tous les contribuables* »[420].

Par ailleurs, depuis son avènement, le rapport marocain sur les dépenses indique, dans son esquisse de définition, que seules les dispositions qui s'écartent d'un régime fiscal de référence, constituent des dépenses fiscales. Ainsi, pour déterminer ce système de référence, il est recommandé dans le rapport de se référer aux principes généraux du droit fiscal marocain. Là aussi, l'approche marocaine est apparue très austère quant à son analyse sur la portée de la norme fiscale marocaine. Toutefois et comme l'a bien souligné le Conseil des Impôts « *si le choix de la norme à retenir pour définir une dépense fiscale ne s'impose pas toujours avec évidence et peut être différent suivant les époques, il convient de souligner que les mesures qui soulèvent des problèmes d'appréciation ne sont finalement pas nombreuses en pratique* »[421].

[419] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio- fiscales* », *op. cit*., p. 265.
[420] *Ibid,* p. 259.
[421] CONSEIL DES IMPÔTS, « *La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 3.

En définitive, et comme l'a bien souligné la Banque mondiale, la référence ou *« la norme comprend la structure des taux, les conventions comptables, la déductibilité des frais obligatoires, les dispositions pour faciliter l'administration de l'impôt et les obligations fiscales internationales* »[422]. Mais chacun de ces points laisse une grande latitude au jugement et, quand on observe les pratiques nationales, chacune d'entre elles apparaît d'une certaine façon unique.

Ainsi, et sans vouloir s'attarder sur le fondement d'une telle démarche, le document marocain s'est attelé, sans attendre, à nous annoncer, sans détours que le système de référence retenu correspond au droit commun en ce qui concerne les dispositions légales en vigueur en matière d'impôts et taxes gérés, respectivement, par l'administration générale des impôts et par l'Administration des Douanes et Impôts Indirects[423].

La gestion marocaine des dépenses fiscales est, donc, marquée par l'adoption d'une approche par le haut, celle préconisant comme préalable la conception d'une définition de la dépense fiscale comme un allégement par rapport à un système fiscal. Mais, la mise en place de cette démarche ne peut se réaliser sans embuche et sans s'ingénier à définir, autant que faire se peut, les contours de ce prétendu système de référence. *A priori*, la tâche est loin d'être une sinécure, mais la doctrine fiscale marocaine décide de s'abstenir d'intégrer dans le périmètre de ce système de référence les mesures dérogatoires faisant écho à la volonté politique du gouvernement, afin de réaliser leur politique de promotion économique et sociale.

Néanmoins et au préalable, avant de passer en revue la méthode empruntée par l'approche marocaine dans son travail de détermination du système de référence relatif à chaque nature d'impôt, objet d'évaluation, il importe de signaler que le système de référence fiscal marocain vient de connaitre, tout dernièrement, un changement sensible modifiant partiellement le périmètre de son éligibilité. Ce changement méthodologique fait partie de la nouvelle réforme amorcée de la politique marocaine des dépenses fiscales.

Schématiquement, le système de référence marocain retenu pour les principaux impôts régis par le code général des impôts se décline comme suit : en matière de l'impôt sur le revenu, l'imposition au barème de la totalité des revenus nets des dépenses effectivement consenties pour les obtenir, alors qu'en matière d'impôt sur les sociétés,

[422] OCDE, « *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE* », *op. cit*., p. 16.
[423] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018* », *op. cit*., p. 49.

l'imposition au taux normal de la totalité des bénéfices constitue le régime de base appliqué à cet impôt. Concernant la TVA, le système fiscal de référence englobe l'imposition de la totalité de la consommation au taux normal. Enfin, en matière des droits d'enregistrement, l'imposition au taux normal est considérée comme le système de référence.

Ainsi, le rapport marocain a tenu à définir les contours de ce système de référence, et, pour chaque catégorie d'impôt, d'une manière précise et concise.

Le système de base retenu relatif à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés « *a fait l'objet d'une abondante littérature académique. Il est généralement préconisé de s'approcher, autant que possible, de la taxation du revenu global dit de Schanz-Haig-Simons*[424]*, défini comme la somme de la consommation et de la variation de la richesse nette. Autrement dit, ce revenu comprend l'ensemble des revenus nets (donc après déduction des dépenses faites pour les obtenir), quelle que soit leur origine. Ainsi, si le taux d'imposition peut être progressif sans que cela corresponde à une dépense fiscale, dans le cas de l'impôt sur le revenu la taxation plus légère des revenus du capital correspond, selon cette approche, à des dépenses fiscales* »[425].

Dans la même perspective, nous allons maintenant analyser avec plus de détails les régimes de base respectifs de chaque catégorie d'impôts prévus dans le code général des impôts marocain.

1 - Le régime de base relatif à l'impôt sur les sociétés

Pour l'impôt sur les sociétés, deux structures sont retenues pour désigner le système de référence[426], à savoir les différents taux prévus par le code général des impôts et une base imposable de référence. Ce système de référence est composé d'une multitude de taux proportionnels de l'impôt sur les sociétés selon le bénéfice net réalisé : 10%, 20% 30% et 31%[427], 8% du montant hors taxe sur la valeur ajoutée des marchés réalisés par les sociétés non résidentes adjudicataires de marchés de travaux, de

[424] Le revenu Haig-Simons ou Schanz-Haig-Simons est une mesure du revenu utilisée par les économistes des finances publiques pour analyser le bien-être économique, qui définit le revenu comme étant la consommation plus la variation de la valeur nette. La consommation fait référence à l'argent dépensé en biens et services de toutes sortes. D'un point de vue théorique parfait, la consommation n'inclut pas les dépenses en capital et les dépenses totales seraient amorties.

[425] M.-P. MARINI, « *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur les allègements de prélèvements obligatoires* **»,** *op. cit*., p. 1

[426] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relative au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018* », *op. cit.,* p. 49.

[427] Conformément aux dispositions de l'article 19-I du code général des impôts.

construction ou de montage ayant opté pour l'imposition forfaitaire[428],10% du montant des produits bruts, hors taxe sur la valeur ajoutée, perçus par les personnes physiques ou morales non résidentes[429], 15% du montant des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés[430], 20% du montant, hors TVA, des produits de placements à revenu fixe[431] .

Nous passerons, ensuite, à l'étude du régime de base en matière d'impôt sur le revenu.

2 - Le régime de base relatif à l'impôt sur le revenu

Concernant l'impôt sur le revenu, le Maroc a adopté la même démarche, en choisissant deux structures de référence.

La première structure est composée des différents taux, prévus par le code général des impôts qui sont considérés comme une norme d'imposition y compris, les taux du barème progressif appliqué aux revenus catégoriels (revenus professionnels, revenus fonciers, revenus salariaux et assimilés, ainsi que les taux applicables sur d'autres profits passibles de l'impôt sur le revenu. La seconde structure est, tout simplement, celle relative à la base imposable de référence.

A côté du barème progressif de calcul de l'impôt sur le revenu[432], plusieurs taux proportionnels[433] sont à retenir aussi dans le système fiscal de référence relatif à l'impôt sur le revenu : 20%, 25% ou 30% du montant des profits nets réalisés ou constatés à l'occasion de la cession d'immeubles urbains non bâtis, 30% du montant des rémunérations et les indemnités occasionnelles ou non versées à des personnes ne faisant pas partie du personnel permanent de l'employeur.

[428] Conformément aux dispositions de l'article 19-III-A du code général des impôts.
[429] Conformément aux dispositions de l'article 19- IV-B du code général des impôts.
[430] Conformément aux dispositions de l'article 19-IV-D du code général des impôts.
[431] Conformément aux dispositions de l'article 19-IV-C du code général des impôts.
[432] Article 73-I du code général des impôts.
[433] 10% du montant des produits bruts, hors taxe sur la valeur ajoutée, perçus par les personnes physiques ou morales non résidentes (Article 73-II-B du CGI), 15% du montant des revenus et profits de capitaux mobiliers de source marocaine (Article 73-II-C-3° du CGI), 20% du montant des revenus de placements à revenu fixe (Article 73-II-F-1° du CGI), 20% du montant des capitaux mobiliers de source étrangère (Article 73-II-F-5° du CGI), 20% du montant des profits nets fonciers réalisés ou constatés (Article 73-II-F-6° du CGI), 30% du montant des profits nets réalisés ou constatés à l'occasion de la première cession à titre onéreux d'immeubles non bâtis inclus dans le périmètre urbain (Article 73-II-G-7° du CGI), 20%, 25% ou 30% du montant des profits nets réalisés ou constatés à l'occasion de la cession d'immeubles urbains non bâtis (Article 73-II-H ° du CGI), 30% du montant des rémunérations et les indemnités occasionnelles ou non versées à des personnes ne faisant pas partie du personnel permanent de l'employeur (Article 73-II-G-I ° du CGI).

Aussi il est retenu comme système fiscal de référence les abattements pour frais professionnels plafonné à 30 000 DH, abattement de 20% pour les revenus fonciers, abattement de 40% pour les pensions et rentes viagères et enfin les exonérations du personnel diplomatique.

Nous allons, maintenant, présenter le régime dédié à la TVA.

3 - Le régime de base relatif à la TVA

Pour la taxe sur la valeur ajoutée, qu'elle soit à l'intérieur ou à l'importation, elle est sujette au même système de référence, selon les termes du rapport marocain. Ce dernier a apporté, néanmoins, cette fois-ci, une information supplémentaire. Conformément aux propositions issues des Assises nationales sur la fiscalité de 2013, et dans le cadre de la politique de simplification du système par l'adoption d'un nombre réduit de taux de TVA, ce document se fonde sur l'hypothèse d'une TVA à deux taux, un premier à 20% et un second à 10%. Aussi, faut-il noter que le même système de référence est retenu, qu'il s'agisse de la TVA à l'intérieur ou de la TVA à l'importation.

Compte tenu de la perpétuelle réforme que connaît cette taxe et pour les besoins d'évaluation, le rapport est fondé sur l'hypothèse d'une TVA à deux taux : 20% et 10%.

Ainsi, la structure retenue est la suivante, avec deux taux de référence : 20%, 10% et une base imposable de référence composée du seuil de 500 000 DH applicable aux fabricants et prestataires de services, du seuil de 2 000000 DH applicable aux commerçants sur les ventes et les livraisons en l'état effectuées et des exonérations des opérations d'exportation et de transport international.

Après avoir passé en revue les différents paramètres déterminant le système marocain de référence, il convient, à présent, d'analyser la démarche adoptée par le Maroc dans sa gestion de ses dépenses fiscales.

§ 2 - La démarche méthodologique marocaine dans la gestion des dépenses fiscales

La gestion des dépenses fiscales diffère d'un pays à l'autre. Mais, partant du constat que la détermination du manque à gagner généré suite au recours au dispositif dérogatoire comme un instrument de politique publique constitue une étape capitale dans

la mise en œuvre du concept de dépenses fiscales, il est, toutefois, important de signaler que cette détermination ne pourra se faire sans un travail préliminaire dont le but premier est de répertorier l'ensemble des dispositions dérogatoires parsemant le système fiscal en vigueur, selon une typologie, dans un compte de dépenses fiscales. C'est au terme de ce travail d'inventaire préalable, que l'estimation du cout de ces dépenses pourra se faire afin de les rendre, *in fine*, comparables aux dépenses budgétaires.

A - L'inventaire préalable des dépenses fiscales marocaines

D'après le dernier rapport adossé au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018, le système fiscal marocain regorge d'une pléiade de dispositions dérogatoires totalisant quatre cent dix-huit mesures recensées dont trois cent neuf qui ont été évaluées, en termes de dépenses fiscales, soit 73,9% des mesures recensées.

Le montant global de dépenses fiscales est de l'ordre de 33 421 MDH contre 32 423 MDH en 2016, soit une hausse de 3,1%. Il importe de signaler, à ce titre, que la part des dépenses fiscales dans les recettes fiscales représente 15 % en 2017 contre 15,5% en 2016[434].

A la première lecture de la documentation marocaine des dépenses fiscales, il apparaît, en ce qui concerne les dispositions dérogatoires afférentes à la TVA, que cette taxe indirecte s'accapare la part du lion dans les dépenses fiscales marocaines avec cent huit mesures évaluées, pour un total recensé de cent dix-sept[435].

Cette évaluation révèle un coût de manque à gagner totalisant 16 267 MDH. Elle constitue, à cet égard, la part la plus importante des dépenses fiscales[436].

Le deuxième rang, en termes de quantité des dispositions dérogatoires évaluées, revient aux dépenses fiscales relatives à l'impôt sur les sociétés. Ainsi, sur quatre-vingt-dix-neuf mesures incitatives recensées, uniquement, soixante-six mesures ont subi l'évaluation requise. Trente-trois mesures dérogatoires, en dépit de leur catégorisation comme des dépenses fiscales, échappent ainsi, pour une raison indéterminée, au procédé de l'évaluation.

[434] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018* », *op. cit.*, p. 2.
[435] *Ibid.*
[436] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018* », *op. cit.*, p. 3.

La troisième position revient à l'impôt sur le revenu, avec un nombre de quatre-vingt-treize de mesures recensées, dont soixante-six mesures ont subi le procédé de l'évaluation escomptée totalisant un coût de pertes évaluées à 4 465 MDH.

Dans la dernière catégorie des dépenses fiscales concernant les impôts régis par le code général des impôts, on trouve celle relative aux droits d'enregistrement et de timbre, avec soixante-quatorze mesures répertoriées, comme unités recensées pour ne soumettre, en définitif, à la procédure de l'évaluation que soixante-quatre mesures incitatives, avec un volume de perte de recettes, évalué à 4 038 MDH.

Ainsi, on constate, aisément, que le nombre des mesures recensées a enregistré une légère augmentation. Il est passé de quatre cent sept en 2016, à quatre cent dix-huit en 2017. Alors que le nombre des mesures évaluées est passé de trois cent six à trois cent neuf. A ce rythme, 73,9% des dépenses recensées ont fait l'objet d'évaluation, alors qu'à titre purement indicatif en France « *le montant des dépenses fiscales s'est élevé à 87,6 Md€ en 2016 (montant définitif, + 1,85 Md€ par rapport aux prévisions) et s'élèverait à 93 Md€ en 2017 (+ 3,1 Md€ par rapport aux prévisions) et 99,8 Md€ en 2018. Pour 2016, l'écart s'explique par des changements de méthode, à hauteur de 0,8 Md€, et par des écarts de prévision, à hauteur de 1 Md€, dont 0,4 Md€ au titre des dépenses fiscales relatives à la TICFE*[437] *et 0,2 Md€ au titre du dégrèvement en cas de perte de récolte ou de bétail.*

Si les mesures proposées en projet de loi de finances 2018 sont adoptées, le nombre des dépenses fiscales serait légèrement supérieur à celui du projet de loi de finances 2017, soit 457 (+ 6), sous l'effet conjugué de la création de dix-sept dépenses fiscales (dont quatre en projet de loi de finances 2018), du déclassement de cinq d'entre elles et de la suppression de six »[438].

La part des dépenses fiscales au Maroc représente 18,3% dans les recettes fiscales contre 17,4% en 2010. Quant à la part des dépenses fiscales dans le PIB, elle est de 3,9% en 2010 et en 2011.

[437] TICFE : Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité. Elle est due par les fournisseurs sur toute livraison à un consommateur final où toute consommation finale quelle que soit la puissance souscrite.
[438] Annexe au projet de loi de finances pour l'année 2018, « *Evaluation des voies et moyens* », Tome II, p. 8.

En France, les dépenses fiscales concernent principalement l'impôt sur le revenu (environ 50%), la TVA et la taxe intérieure sur les produits pétroliers (environ 29%), et l'impôt sur le revenu et sur les sociétés (environ 12%).

Par ailleurs, la part des dépenses fiscales au Maroc représente 18,3% dans les recettes fiscales contre 17,4% en 2010. Quant à la part des dépenses fiscales dans le PIB, elle est de 3,9% en 2010 et en 2011.

En France, le montant des dépenses fiscales est d'environ 66 Milliards d'euros représentant approximativement 29% des recettes fiscales nettes et environ 11% du PIB. La cour des comptes française estime que le coût des dépenses fiscales a augmenté de plus de 60% entre 2004 et 2010[439].

Globalement, au Maroc, des Assises nationales sur la fiscalité d'avril 2013 à nos jours, la courbe de l'évolution, en nombre et en valeur, de mesures dérogatoires a toujours connu une tendance haussière. On remarque que l'évolution des mesures recensées, de 2014 à 2017, a connu une tendance haussière. Le nombre minimum des mesures recensées a été enregistré en 2015, avec trois cent quatre-vingt-dix-neuf mesures et le maximum en 2017, avec quatre cent dix-huit mesures recensées.

Aussi, le nombre des mesures recensées a augmenté de 2,7% entre 2016 et 2017. On remarque que l'évolution des montants évalués des dépenses en MDH a une tendance baissière. Ainsi, le montant minimum des dépenses a été constaté en 2015 (31 749 MDH) et le montant maximum a été enregistré en 2014 (34 407 MDH). Aussi, le montant des mesures évaluées a augmenté de 3,1% entre 2016 et 2017.

Enfin, on remarque que le nombre des mesures recensées et évaluées a une tendance haussière, tandis que le montant des mesures évaluées a une tendance baissière.

[439] Sur le plan international et à titre indicatif, en Finlande, le montant des dépenses fiscales est d'environ 23 Milliards d'euros représentant approximativement 28% des recettes fiscales et environ 12,7% du PIB. En Espagne, le montant des dépenses fiscales est d'environ 96 Milliards d'euros représentant approximativement 66% des recettes fiscales nettes et environ 20% du PIB. En Turquie, les dépenses fiscales représentent 11% des recettes fiscales et 2,43% du PIB. En Tunisie, actuellement aucun rapport officiel d'évaluation des dépenses fiscales découlant des avantages fiscaux en vigueur n'est publié par le Ministère des Finances Tunisien. Toutefois, des travaux sur la question ont été réalisés depuis 2007. Un projet qui vise la mise en place des méthodes de budgétisation par objectifs (GBO) et du programme PEFA (Public Expenditure and Financial Accountability) est en cours de déploiement en Tunisie et ce, avec l'aide de la Banque Mondiale, de l'Union Européenne et de la Banque Africaine de Développement. Toutefois, et jusqu'à cette date, le projet demeure en phase d'expérimentation.

Les dépenses fiscales marocaines peuvent être classées en deux catégories, selon leurs structures fiscales ou selon leurs techniques.

1 - Les classifications structurelles

En vue de préparer le rapport annuel publié chaque année, il a été question d'amorcer une méthodologie récapitulant les démarches suivies par les Directions du Ministère impliquées dans ce projet. Les dispositions dérogatoires, objet de chiffrage, portent à la fois sur les impôts et taxes gérés par la Direction Générale des Impôts et ceux relevant des prérogatives de l'Administration des Douanes et Impôts Indirects axés, principalement, sur les produits. Cette dualité ne facilite guère l'accomplissement de la tâche convenue et, dans un souci de facilitation, il a été préconisé d'adopter une démarche juxtaposée, afin d'éviter toute redondance.

L'approche méthodologique empruntée à la gestion comptable de dépenses fiscales dépend, à bien des égards, de la définition dédiée à ce concept qui varie selon que l'on adopte une démarche académique ou que l'on retienne une analyse pragmatique des implications de certaines dispositions fiscales qui consacrent l'abandon budgétaire de recettes définitives comme un moyen de politique économique et sociale. L'intérêt d'une démarche pragmatique réside dans le fait qu'elle permet de faire le diagnostic de l'existant, à partir d'un cadre de droit commun qui régit l'ensemble des activités et des opérations en excluant tout traitement particulier.

Pour commencer, nous allons passer en revue les différentes classifications relevant de structures fiscales, avant d'aborder celles relatives aux structures socio-économiques.

a - Les classifications relevant de structures fiscales

L'approche des dépenses fiscales préconisée par la Direction Générale des Impôts ne se distingue guère de celle adoptée par son homologue français consistant à évaluer le dispositif dérogatoire au régime d'imposition de base concernant les différents secteurs d'activités spécifiques à chaque impôt en terme de taux et de base imposable, mais sans pour autant chercher à éliminer la double imposition ou se conformer à des pratiques internationales chaque fois que le besoin se fait sentir.

Pour l'Administration des Douanes et Impôts Indirects, les dépenses fiscales sont définies d'une manière générale comme des dérogations par rapport au droit commun.

Le champ des dépenses fiscales gérées par l'Administration des Douanes sera limité aux trois principales taxes : le droit d'importation, la taxe sur la valeur ajoutée et les taxes intérieures de consommation.

Concernant le droit d'importation, il s'agit d'un prélèvement *ad valorem* opéré sur les marchandises. Ce prélèvement est fixé dans le tarif des droits à l'importation qui constitue, en principe, le droit commun.

L'importance des accords de libre-échange conclus avec certains pays ou groupe de pays souligne la prédominance d'un régime conventionnel qui tendrait à terme vers la suppression des droits d'importation.

Le volume des importations originaires des pays ayant conclus un accord de libre-échange représente plus de 75%. Ainsi, le régime fiscal de référence est le régime conventionnel.

A cet effet, le secteur de l'agriculture bénéficie de mesures incitatives accordées aux intrants, matériels et équipements utilisés dans l'agriculture. Ils sont soumis à une taxation minimale de 2,5% au titre du droit d'importation, à quelques rares exceptions (insecticides, pesticides...), ces produits sont également soumis à un droit d'importation minimum de 2,5% dans le tarif des droits à l'importation.

Les mêmes produits sont admis en exonération du droit d'importation ou soumis au démantèlement lorsqu'ils sont importés de certaines origines préférentielles.

Concernant la TVA à l'importation, elle s'applique à tous les produits importés sous réserve des exonérations ou des suspensions prévues par la loi ou des textes particuliers. S'agissant d'une taxe neutre, le régime fiscal de référence, pour évaluer la dépense fiscale au titre de cette taxe, est le même que celui retenu au niveau de la TVA intérieure.

Pour ce qui est de la Taxe intérieure de consommation, elle s'applique sur une catégorie restreinte de marchandises importées ou fabriquées localement. Le régime fiscal de référence est constitué des quotités applicables aux différentes catégories de marchandises.

Le régime dérogatoire concerne une seule catégorie de marchandises : les produits énergétiques.

Les dépenses fiscales relatives à l'impôt sur les sociétés, représentent une part de 13,6% du total des dépenses fiscales évaluées de cet impôt.

Pour l'impôt sur le revenu, la courbe des dépenses fiscales évaluées y afférentes a enregistré une hausse de 300 MDH, soit du montant de 4165 MDH enregistré en 2016 à un montant de 4 465 MDH en 2017 avec une part de 13,6% dans l'ensemble des dépenses fiscales évaluées portant sur l'impôt sur le revenu.

Enfin, en ce qui concerne les droits d'enregistrement et de timbre, le montant des dépenses fiscales y afférent, a enregistré une manne de 4 038 MDH en 2017 soit 12,1% de l'ensemble des dépenses dérogatoires, alors que pour l'année 2016, les mêmes dépenses ont enregistré un total de 3 692 MDH. Mais l'observation la plus significative est, sans doute, celle concernant les dépenses fiscales relatives aux activités immobilières constituant une part de 83,1% du total des dépenses liées aux droits d'enregistrement et de timbre.

Nous allons étudier maintenant une autre catégorie de classifications, celle relative aux secteurs socio- économiques du pays.

b - Les classifications relevant des structures socio-économiques

Après avoir étudié le panorama global des différentes dispositions dérogatoires, en nombre et en valeur, en première étape et sa ventilation par type d'impôt, dans un second temps, on va s'atteler à une nouvelle ventilation consacrée à la détermination des différents bénéficiaires[440] de ces dispositions préférentielles.

Ainsi, les bénéficiaires se répartissent en cinq catégories majeures[441]. Chaque fois qu'on se trouve face à une disposition dont le périmètre est difficilement repérable en termes de bénéficiaires, on l'affecte à la dernière catégorie, désignée par défaut, sous la dénomination « *autres* ». En somme, le rapport répertorie six catégories de bénéficiaires. Ce tableau nous informe que les entreprises occupent la première place, selon cette ventilation par bénéficiaire dans la mesure où, en 2017, « *les dépenses fiscales évaluées*

[440] Voir *ANNEXE n° 2.*
[441] DGI « R*apport sur les dépenses fiscales 2016 », op. cit.*, p. 4.

bénéficient pour 54,1% aux entreprises et pour 31,4% aux ménages, soit une hausse de 2,0% et 0,3%, respectivement, par rapport à 2016 »[442]. Cette catégorie de bénéficiaires s'est emparée de la part du lion, avec cent quatre-vingt-quatre mesures recensées, pour une manne de dépenses fiscales dont le coût du manque à gagner avoisine 18 066 MDH en 2017 contre 16 879 MDH enregistré en 2016 pour un nombre de cent soixante-dix-huit mesures recensées.

Par ailleurs, les secteurs d'activité bénéficiant des mesures incitatives sont au nombre de quinze, sans compter une catégorie d'activité indéterminée, désignée sous l'intitulé « *autres secteurs* » retraçant l'évolution entre 2016 et 2017 des différentes dispositions dérogatoires réparties par secteurs d'activité[443].

Cette ventilation, par secteur d'activité, nous a permis de relever, sans étonnement[444], la prédominance des mesures préférentielles dédiées au profit des activités immobilières. Celles-ci caracolent en tête avec quarante-neuf mesures dont trente-sept ont été évaluées à 8 486 MDH en 2017.

Ce montant représente 25,4% du montant global des dépenses fiscales évaluées en 2017. A ce titre, il suffit pour s'en convaincre de se rappeler que la mesure la plus coûteuse, évaluée dans ce rapport, est celle se rapportant à l'exonération en matière de TVA des opérations de cession de logements sociaux à usage d'habitation principale. Cette dernière, à elle seule, totalise une manne de 2 738 MDH. Ce montant additionné au manque à gagner relatif aux autres impôts et droits, aboutit à un total de 4 283 MDH soit 50,5% du total des dépenses relatives aux secteurs activités immobilières. Cette première place est fortement disputée par le coût des dépenses fiscales relatives aux mesures dédiées en faveur du secteur de prévoyance sociale, avec un montant total 4 206 MDH en 2017, soit 12,6% du montant des dépenses globales.

Les dépenses fiscales, dédiées aux secteurs de l'agriculture et de la pêche, viennent en troisième place avec un total de 3 373 MDH en 2017. « *Ces dépenses*

[442] *Ibid*.
[443] Voir *ANNEXE n° 3*.
[444] Le secteur de l'Immobilier est de loin, avec 8,5 milliards de DH, le plus grand bénéficiaire de dépenses fiscales et qu'il est en surcapacité, son ministre de tutelle, sans doute poussé par des lobbies, en réclamait toujours plus. En plus, il bénéficie d'un traitement bien plus généreux par rapport à son poids réel dans l'économie. Ce secteur représente à peu près 7% du PIB et 9% d'emplois.

proviennent, essentiellement, de dépenses fiscales en matière de la TVA avec une part de 68,5% »[445].

Le secteur des industries alimentaires a atteint, en termes de dépenses fiscales, un total de 2 307 MDH en 2017, « *soit 6,9% du montant total des dépenses. Ces dépenses proviennent, uniquement, des dépenses relatives à la TVA. Alors que le secteur de l'intermédiation financière avec cinquante-deux mesures dérogatoires recensées dont trente-neuf évaluées, ses dépenses fiscales ont enregistré un montant de 2 307 MDH en 2017 « dont 1 274 MDH pour les dépenses fiscales en matière de l'impôt sur les sociétés* »[446].

Dans les mêmes proportions, les mesures incitatives, instituées en faveur des entreprises exportatrices, ont totalisé 2 295 MDH en 2017 de dépenses avec une part, relative à l'impôt sur les sociétés, qui dépasse 87%, alors que les dépenses fiscales consenties en faveur du secteur de la santé et l'action sociale et du transport ont enregistré des montants respectifs inférieurs à 2 000 MDH, soit 1 750 MDH pour le premier et 1 450 MDH pour le deuxième.

A côté de la ventilation par structures, le rapport annuel sur les dépenses fiscales procède à une autre catégorie de classification d'ordre purement technique.

2 - Les classifications techniques

Les classifications techniques présentent les dispositions dérogatoires recensées dans le rapport annuel selon deux types de dépenses fiscales : les classifications par nature de dérogation et les classifications par objectif.

a - La classification des dépenses fiscales marocaines par nature de dérogation

Dans cette catégorie de classification, selon la typologie de dérogation, la grande part revient, incontestablement, aux dispositions dérogatoires dédiées sous forme d'exonération totale avec un nombre de deux cent soixante-seize mesures recensées en 2017. A ce titre, elles représentent 66% des dérogations totalisant un montant global de 23 206 MDH.

[445] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif à l'année budgétaire 2018* », *op. cit.*, p. 6.
[446] *Ibid.*

En deuxième lieu, dans le classement des dérogations, on trouve celles relatives aux réductions d'impôts avec cinquante-six mesures recensées en 2017 avec une part de 13,4% pour un montant total de 6 511 MDH.

La troisième catégorie de dérogation, en termes d'importance, est celle relative aux exonérations temporaires ou partielles. Avec un nombre de dix-neuf mesures recensées, elle totalise un montant de 2 065 MDH.

Ainsi, uniquement, ces trois types de dérogations ont pu enregistrer un total de 31 782 MDH, alors que le montant total, toute dérogation confondue, avoisine 33 421 MDH .

Après avoir présenté la classification des dépenses fiscales selon la nature de dérogation, on va examiner un autre type de classification répertoriée par objectif de politique publique.

b - La classification des dépenses fiscales par objectif

Cette classification vise, essentiellement, à ventiler les différentes dispositions dérogatoires répertoriées dans le rapport annuel, par nature d'objectif fixé pour chaque dépense fiscale. Autrement dit, derrière chacune de ces dépenses se cache un objectif bien défini, arrêté, selon la politique publique entreprise par le gouvernement.

A l'aune de ces objectifs, le chercheur peut, aisément, cerner les secteurs prioritaires dans l'action gouvernementale mais, aussi, détecter les zones de défaillance que l'Etat s'acharne à pallier. Toutefois, le rapport ne nous renseigne guère sur la manne du coût des dépenses fiscales dédiées à chaque objectif. Toutefois, il tente de nous éclairer sur le nombre des dispositions dérogatoires affectées à chaque objectif, détaillé, selon le tableau en annexe[447].

Ainsi, selon cette ventilation, les mesures dérogatoires recensées concernent, principalement, l'économie sociale (trente-neuf mesures, soit 9,3%), le développement de la facilitation de l'accès au logement (trente-huit mesures, soit 9,1%), la mobilisation de

[447] Voir *ANNEXE n°3.*

l'épargne intérieure (trente-cinq mesures, soit 8,4%) et l'encouragement de l'investissement (trente-trois mesures, soit 7,9%)[448].

Outre la remarque soulevée plus haut concernant l'absence de détermination du manque à gagner occasionné pour la réalisation de chaque objectif, il a été constaté un empilement surabondant d'objectifs assignés à la fiscalité dérogatoire qui sont, parfois, imprécis et aléatoires. A ce titre, et au vu du nombre de mesures dérogatoires dédiées à chaque objectif, il ressort que quatre de ces objectifs se sont accaparés de plus de cent soixante-trois mesures dérogatoires, à savoir les objectifs consistant à développer l'économie sociale, faciliter l'accès au logement, mobiliser l'épargne intérieure, encourager l'investissement et, enfin, alléger le coût de la santé. Dans le bas du tableau, la dernière catégorie répertoriée nous renvoie à un compte fourre-tout, intitulé abusivement *« autres objectifs* » avec un nombre de quarante-neuf mesures recensées dont quarante-deux évaluées en 2017.

La nouvelle constitution adoptée en 2011 a rendu impérative la refonte de la loi organique n°7-98 relative à la loi de finances, afin de prendre en compte les nouveaux principes constitutionnels encadrant les finances publiques. Cette loi organique qui définit de nouvelles règles budgétaires et comptables, consacre, en même temps, le principe d'évaluation de toute politique publique, y compris celle relative aux dépenses fiscales.

B - L'évaluation nécessaire des dépenses fiscales

Par nature, toute action collective requiert des procédés d'évaluation. Les partis politiques, la Cour des comptes, les médias et le juge administratif opèrent constamment des évaluations, ils portent des jugements des diagnostics sur action des pouvoirs publics[449]. L'évaluation des politiques et des programmes publics constitue aujourd'hui une composante essentielle pour toute initiative cherchant à améliorer leur efficacité. Les dépenses fiscales comme un instrument de politique les dépenses fiscales ne dérogent pas à cette règle.

Nous allons maintenant envisager comment on procède à cette évaluation au niveau du rapport périodique des dépenses fiscales pour enchainer, ensuite, l'étude des méthodes spécifiques d'évaluation des dépenses fiscales.

[448] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif à l'année budgétaire 2018* », *op. cit*., p. 10.
[449] INSPECTION GENERALE DES FINANCES, « *Cadrage méthodologique de l'évaluation des politiques publiques* », guide, décembre 2012.

1 - L'élaboration d'un rapport périodique sur les dépenses fiscales

Evaluer une politique publique, c'est avant tout tenter de porter une appréciation sur sa valeur et sonder le degré de sa pertinence, se prononcer sur son efficacité et son efficience, autrement dit, c'est jauger sa capacité de répondre aux besoins qui l'on fait exister. « *Or, au Maroc, cette pratique reste très peu répandue étant donné la prégnance des contrôles classiques et de l'audit. C'est ainsi que le Maroc est appelé à renforcer le recours et l'utilisation de l'évaluation pour qu'elle devienne une démarche systématique au sein des institutions publiques, à travers notamment un dispositif institutionnel et juridique permettant son intégration dans le processus des politiques publiques* »[450].

Le Maroc ne pourrait, donc, dans son action managériale que s'impliquer davantage dans cette tendance internationale qui essaye de moderniser ses systèmes de gestion, et d'introduire l'évaluation comme composante essentielle de tout processus d'intervention publique.

Et comme l'a souligné Monsieur Didier Migaud[451], « *il est utile que des rapports d'évaluation puissent provoquer un débat public. Les décideurs ne doivent pas craindre d'avoir un regard indépendant, extérieur et impartial, étant entendu que ce sont eux qui décident en dernier ressort de ce qu'ils font de ce travail d'évaluation. A partir du moment où vous avez une connaissance plus précise de l'impact d'une politique publique, vous pouvez en tirer les conséquences et les leçons pour ensuite mieux décider* »[452], d'où l'importance des travaux d'évaluation des dépensés fiscales amorcés depuis 2005, afin de leur assurer un contrôle permanent et une utilisation rationnelle, dans le cadre d'une politique incitative efficace efficiente et performante.

Indubitablement, le Maroc s'est inspiré des expériences et de l'expertise des pays pionniers dans ce domaine, comme c'est le cas concernant l'évaluation des dépenses.

Partant du principe que le gouvernement fait souvent appel aux dépenses fiscales, afin de mettre en marche sa stratégie de développement économique et social, elles sont à ce titre une solution de rechange incontournable aux dépenses budgétaires. De fait, l'accumulation des dispositifs dérogatoires marquant des décennies sans pour autant les

[450] A. ABOULAAGUIG, « *L'évaluation des politiques publiques au Maroc : état des lieux et perspectives* », Thèse soutenue le 13 mars 2015, faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales de Meknès, p. 1.
[451] D. MIGAUD a été président de la Commission des finances de l'Assemblée nationale. Il a été plusieurs fois député et membre du secrétariat national du parti socialiste.
[452] D. MIGAUD, « *Evaluer pour mieux décider* », article publié dans le journal L'Economiste n° 5133 du 24/10/2017.

soumettre à une évaluation systémique affecte l'action publique et décèle probablement des politiques obsolètes (les objectifs initiaux ont été atteints), inefficaces (les objectifs sont mal atteints ou à un coût trop important), ou détournés (servant *de facto* d'autres buts que ceux affichés). Le tout est coûteux pour les finances publiques et manque de transparence démocratique. Il est, donc, légitime de vouloir soumettre l'ensemble des dépenses fiscales à une évaluation rigoureuse et systématique.

L'enjeu principal de la notion de dépense fiscale est de mesurer les moindres recettes fiscales engendrées par les règles d'imposition dérogatoires. A ce titre, un simple travail d'assemblage, purement technique, de l'ensemble de mesures préférentielles dans un recueil administratif, n'aurait aucune valeur ajoutée, s'il ne s'ensuivrait pas par un travail de chiffrage du coût de chaque mesure dérogatoire. C'est, justement, avec une recension complète des mesures préférentielles, et une évaluation du manque à gagner qui lui sont rattachées, que l'on pourra les rapprocher des dépenses ordinaires, afin d'atteindre les objectifs préconisés par Stanley et les autres auteurs s'intéressant à la notion de dépenses fiscales.

Diverses approches d'évaluation du coût budgétaire des dépenses fiscales existent au niveau international[453]. La méthode privilégiée est celle qui consiste à estimer, à partir des déclarations des contribuables, le coût par nature d'impôt. Elle permet de mesurer l'incidence sur le rendement de l'impôt, si la mesure dérogatoire est abolie. L'évaluation des dépenses fiscales sous forme de réduction des taux d'imposition ne pose pas de problèmes particuliers*, mais « l'évaluation des dépenses sous forme de déductions et d'abattements nécessite des applications spécifiques et une base de données exhaustive des liasses fiscales (état des provisions, amortissement, etc*…) »[454].

Le rapport marocain a utilisé la méthode de « *perte de recettes* » dans sa démarche d'évaluation de ces dépenses fiscales. Celle-ci consiste à mesurer *ex post* la mesure dérogatoire qui s'écarte d'un régime fiscal de référence, préalablement défini en supposant inchangé le comportement des bénéficiaires. Ainsi, l'approche marocaine s'est appropriée, en principe, cette méthode. Mais pour atténuer ce choix principal, le rapport s'est donné la possibilité, si le besoin s'en fait sentir, de recourir « *au cas par cas* »[455] à

[453] Deux techniques existent pour évaluer les dépenses fiscales: estimer le montant des pertes de recettes « toutes choses égales par ailleurs » en mesurant *ex post* le coût de « *l'écart à la norme* » en supposant inchangé le comportement des agents qui en bénéficient, ou estimer le « *gain en recettes* » qui résulterait de la suppression d'une mesure en tenant compte de l'effet qu'elle induit sur le comportement des agents.
[454] DGI, « *Atelier sur les dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 5.
[455] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018* », *op. cit*., p. 51.

d'autres estimations, qu'il jugerait plus appropriées et plus pointues, émanant des études spécifiques.

2 - Les méthodes spécifiques d'évaluation des dépenses fiscales

Les mesures d'exonération pour lesquelles une formalité est obligatoire concernent, principalement, la TVA. Ces exonérations sont traitées par les services de la Direction Générale des Impôts sous deux formes :

- la délivrance d'attestations d'exonération et le remboursement de la TVA,

- l'évaluation de l'impact budgétaire de ces mesures est effectuée après centralisation de l'ensemble des demandes d'exonération et de remboursement traitées par les services de l'administration fiscale. L'évaluation de l'impact budgétaire des mesures d'exonération sous forme de réduction des taux d'imposition a consisté à appliquer aux bases d'imposition des déclarations des contribuables bénéficiant de ces exonérations, les taux normaux d'imposition retenus par le système de référence. L'évaluation des dépenses fiscales sous forme de déductions ou d'abattements consiste à traiter un échantillon de déclarations des contribuables, notamment les liasses fiscales. Le taux en vigueur de l'impôt est appliqué à la base exonérée.

Les dépenses fiscales pour lesquelles l'information n'est pas disponible dans les déclarations des contribuables ont fait l'objet de reconstitution de la base taxable à partir de données non fiscales. A cette base taxable, il a été appliqué un taux effectif moyen. Pour ce type de dépenses fiscales, l'estimation reste approximative.

L'analyse de la gestion des dépenses fiscales marocaines a permis de connaitre le cadre général du dispositif dérogatoire, ainsi que son système fiscal de référence. Cependant, quel que soit le degré de performance du système de pilotage mis en place, ce dernier n'offre qu'un aperçu purement technique sur un instrument de politique publique. Il importe, maintenant, de voir comme cet outil technique a été utilisé pour assurer une rationalisation des dépenses fiscales au Maroc. Pour autant, ces dernières sont, au même titre que les dépenses directes, un instrument de politique économique et sociale, entraînant, comme ces dernières, des conséquences sur l'équilibre budgétaire. Elles doivent, donc, contribuer elles aussi à la réalisation de la performance et tenter d'orienter l'action publique le plus efficacement possible, conformément à la lettre à l'esprit de la loi organique relative aux lois de finances de 2015.

Le recours aux dépenses fiscales est un instrument de politique publique à vocation en perpétuel adéquation avec les choix économiques, financiers et sociaux du pays. Mais en dépit de leur importance budgétaire et de leur enjeu crucial pour les finances publiques, les dépenses fiscales continuent à se développer sans un encadrement contraignant pour stopper la dérive. Ainsi, « *trop longtemps appréhendés de façon superficielles, les « niches fiscales » sont désormais concernés par un processus de rationalisation…* »[456] . Cette dernière a fait partie des principales recommandations des Assises de 2013 préconisant l'entame du processus de rationalisation des mesures incitatives depuis la loi de finances de l'année 2014 par, selon les termes mêmes de cette recommandation, « *la nécessité d'avoir une vision claire et de se doter d' un cadre global et cohérent qui prend en considération l'impact économique et social des dépenses fiscales, leur évolutions, leur importance stratégique pour le développement, leur sensibilité, les distorsions économiques qu'elles peuvent créer*… »[457]. Ainsi, et à l'aune de cette recommandation prônant la rationalisation du système incitatif marocain, il convient, maintenant, de faire l'étude des cinq lois de finances ayant précédé ces Assises fiscales, afin de dresser un bilan de cette rationalisation.

Section II- La rationalisation hypothétique des dépenses fiscales depuis les Assises nationales sur la fiscalité (2013 à 2019)

Au Maroc, trois grandes phases de réflexion fiscale[458] ont marqué la politique fiscale au cours des trente dernières années. Les années 1980 ont connu le premier colloque fiscal qui a accompagné l'adoption de la loi-cadre de 1984. Cet événement a été suivi par deux[459] autres grands moments de réflexion, à l'occasion des Assises fiscales de 1999[460] et de 2013.

---

[456] F. BARQUE, « *La rationalisation du coût des dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 34.
[457] DGI, « *Synthèse des propositions issues des Assises nationales sur la fiscalité »,* tenues le 29 et 30 Avril 2013 à Skhrirate.
[458] Connus aussi sous l'appellation officielle : Assises fiscales.
[459] Maintenant on est à trois grands moments de réflexion après la tenue tout récemment de la 3ème édition des Assises de la fiscalité qui s'est déroulée les 3 et 4 mai 2019 à l'initiative du ministère de l'Economie et des Finances.
[460] Les Assises nationales sur la fiscalité tenues les 26 et 27 novembre 1999 dont les recommandations sont le fruit d'une radioscopie du système fiscal marocain ont permis de tracer la voie aux travaux de codification menés suivant les étapes suivantes :
La mise à niveau progressive des textes fiscaux par des mesures d'harmonisation, de simplification et d'adaptation à l'évolution de l'environnement général de l'économie,
• La réforme des droits d'enregistrement en 2004,
• L'élaboration du livre des procédures fiscales en 2005 ,
• L'élaboration du livre d'assiette et de recouvrement en 2006,
• L'élaboration du code général des impôts en 2007,
• La refonte des droits de timbre et de la taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles et leur insertion dans un livre III du code général des impôts en 2009.

Pour cela, il conviendra d'identifier, impérativement, le sort qui a été réservé en termes de réalisation ou de non réalisation aux mesures préconisées par la réforme.

Ainsi, et après avoir passé en revue l'ensemble des nouvelles dispositions fiscales introduites respectivement dans les cinq dernières lois de finances, nous procéderons à un travail sélectif visant à identifier, exhaustivement en premier lieu, les nouvelles dépenses fiscales instituées durant ce quinquennat et tenter, ensuite, de désigner les différentes dépenses fiscales qui ont été, tout bonnement, supprimées ou déclassées. C'est au terme de ce tamisage liminaire que nous pourrons, en second lieu, nous prononcer et dire, en toute connaissance de cause, à quel point les pouvoirs publics ont pu donner corps à la deuxième recommandation des Assises de 2013[461], préconisant l'entame du processus de rationalisation des mesures incitatives.

Mais afin de faciliter l'appréhension de l'approche préconisée, il nous est imposé, quand même, de connaître la nature des procédés proposés par les acteurs de la recommandation en question, et, ce, afin d'accoler le résultat escompté avec les moyens proposés pour y parvenir.

La recommandation préconisée a été scindée en deux volets, intimement liés. Le premier a décliné l'objectif recherché qui est la rationalisation des mesures incitatives, alors que le second volet s'est assigné le rôle de déterminer le processus technique permettant la rationalisation des mesures incitatives.

Dans cette perspective, et afin d'assurer un processus de pilotage permanent prévu par la loi, il convient, toutefois, d'insister sur le tournant majeur qu'a constitué, dans la gestion des dépenses fiscales marocaines, la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances. Selon cette dernière, l'évaluation de toute action de politique publique est devenue une règle impérative, afin de mieux cerner l'ensemble « *des moyens que consacre l'Etat à certaines politiques publiques pour lesquelles la dépense fiscale constitue un mode d'intervention privilégié* »[462].

Cette loi a été conçue, spécialement, dans l'optique de mettre en œuvre les dispositions de la Constitution de 2011, notamment celles relatives à la gestion des

[461] Il s'agit des propositions issues des Assises nationales sur la fiscalité tenues le 29 et 30 Avril 2013 à Skhrirat qui constituent la synthèse des débats instructifs et approfondis. La thématique débattue concerne le Premier Panel « *Législation Fiscale et Equité* » dont la proposition 2 a porté sur la rationalisation du système des incitations fiscales. Les intervenants se sont mis d'accord sur une réduction progressive des distorsions concurrentielles induites par la multiplicité des dépenses fiscales et des exonérations dont bénéficient certains secteurs.

[462] C .WENDLING & al., « *Les dépenses fiscales en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques* », *op. cit*., p.752.

finances publiques, et de poursuivre la série des réformes entamées dans ce domaine. Il était impératif de procéder à la refonte du cadre juridique qui organisait les finances de l'Etat. Pour ce faire, il a été question de faire de la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances promulguée en 2015[463], un procédé opérationnel visant à « *transformer en profondeur les modalités de gestion des deniers publics, en faisant de la performance, la cible de l'action de l'Etat. Les nouvelles dispositions ont pour vocation de changer, profondément, le sens des lois de finances, le budget de l'Etat devant regrouper, désormais, des crédits selon des objectifs assortis d'indicateurs permettant d'évaluer la performance de la dépense publique. Les principaux objectifs stratégiques assignés aux nouvelles dispositions sont les suivants :*

- *l'adaptation de la LOLF aux nouvelles dispositions de la constitution dans le domaine des finances publiques,*
- *le renforcement du rôle de la loi de finances comme principal outil de mise en œuvre des politiques publiques et des stratégies sectorielles,*
- *le renforcement de l'efficacité, l'efficience et la cohérence des politiques publiques ;*
- *l'amélioration de l'équilibre financier et le renforcement des principes de la transparence des finances publiques* »[464].

Les Assises nationales sur la fiscalité représentent un grand moment de réflexion dans l'histoire fiscale du Maroc. Chemin faisant, comment les décideurs ont-t-ils appréhendé les recommandations issues de ces Assises fiscales ? Ont-ils intégré toutes les recommandations ? Y a-t-il un mécanisme de suivi conçu, spécialement, pour assurer leur mise en application ? La revue analytique des cinq lois de finances que nous allons faire permettra de répondre à ces interrogations.

Nous traiterons, dans un premier temps, les modalités de la rationalisation des dépenses fiscales dans les lois de finances de 2013 jusqu'au 2019, ensuite, nous dresserons un bilan du système adopté par le Maroc en matière de rationalisation de ces dépenses fiscales.

[463] La «*LOLF* » devrait viser en outre à mieux assurer l'exercice du pouvoir budgétaire du Parlement, en restaurant la portée de l'autorisation budgétaire qu'il accorde, en accroissant la lisibilité et la sincérité des documents budgétaires pour permettre un meilleur contrôle et en établissant un calendrier favorisant l'exercice de la fonction budgétaire du Parlement tout au long de l'année. La « *LOLF* » donne les moyens juridiques pour atteindre ces objectifs en mettant l'accent sur le passage d'un budget de moyens à un budget d'objectifs et de résultats, articulé en programmes subdivisés en régions et projets ou actions. Le dispositif devrait conduire à ce que, dans l'avenir, un gestionnaire ne soit plus jugé sur sa capacité à obtenir et à dépenser le maximum de crédits, mais sur la façon dont il atteint les objectifs mesurables assignés aux politiques publiques dont il a la charge.

[464] www.fsjes.usmba.ac.ma/la-reforme-de-la-loi-organique-relative-aux-lois-de-finances.

§ 1 - Les modalités de la rationalisation des incitations fiscales dans les lois de finances successives de 2013 à 2019

Les dispositions fiscales relatives au système d'incitations, objet de l'analyse en question, ont été introduites dans les différentes lois de finances pour les années budgétaires respectives depuis 2014 à 2018[465]. Elles se sont chargées de modifier et compléter l'ossature fiscale marocaine régie par le code général des impôts, de nouvelles mesures s'ajoutent, chaque année, pour étoffer le paysage fiscal existant. Elles touchent souvent, et à la fois, les règles de l'assiette, les règles de recouvrement et les procédures fiscales[466].

Notre travail se bornera, donc, à circonscrire, uniquement, les mesures fiscales introduites par lesdites lois de finances respectives, portant sur le système d'incitation fiscale, objet de notre revue analytique. Mais aussi, et afin de se prononcer sur le degré de la mise en application de la réforme de rationalisation prescrite aux dépenses fiscales marocaines, nous procéderons, par un travail sélectif, à la ventilation des dépenses fiscales pour chaque impôt, en deux volets majeurs, le volet portant sur la suppression des dépenses fiscales et le volet portant sur la création des nouvelles dépenses fiscales.

Ce sera, en définitive, seulement suite à la confrontation entre ces deux éléments, la suppression, d'une part, et la création, d'autre part, que notre approche analytique pourra nous permettre de nous prononcer sur la ligne réformatrice que les spécialistes de la fiscalité ont préconisé comme remède au dispositif alambiqué des dépenses fiscales et savoir à quel point cette ligne réformatrice est en adéquation avec les orientations prônées par les Assises.

Afin de pouvoir connaitre le sort qui a été réservé à la recommandation préconisant la rationalisation du système des incitations depuis les Assises de 2013, nous avons décidé de décortiquer les différentes lois de finances[467] dans le but de mettre le doigt, en premier lieu, sur les dispositions dérogatoires, par type d'impôt, qui ont fait l'objet de suppression ou de reclassement pour intégrer le régime de base et en second lieu celles nouvellement créées.

[465] Cette étude s'est intéressée aussi, à titre indicatif, à la loi de finances de l'année budgétaire 2019.
[466] Ce sont les trois grandes parties du code général des impôts élaboré en 2007 qui ont été codifiées dans un seul texte. Ce code a mis fin à la dispersion des mesures fiscales à travers une multitude de textes et prévoit que toute disposition fiscale doit être insérée dans ledit code.
[467] Le périmètre de cette étude analytique concerne, uniquement, les cinq lois de finances promulguées durant la période allant de 2014 à 2018.

A - La rationalisation par suppression de dépenses fiscales existantes

Cette rationalisation concerne deux types d'impôts : ceux taxant les revenus ou les bénéfices et ceux imposant le chiffre d'affaires.

1 - Les incitations fiscales supprimées en matière d'impôts sur les revenus ou les bénéfices

Pour assurer un pilotage efficient des dépenses fiscales, les pouvoirs publics ont tenté d'entamer depuis l'année 2014, selon une démarche progressive, dans le cadre de chaque loi de finances, une politique de rationalisation qui doit viser à réduire le coût et le nombre de plusieurs incitations fiscales qui deviennent sans utilité pour le système fiscal en matière d'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices.

a - Les suppressions relatives à l'impôt sur le revenu

Depuis la loi de finances n° 110-13 pour l'année budgétaire 2014[468], les pouvoirs publics ont tenté de mettre en exergue la ligne réformatrice préconisée « *lors des travaux de la deuxième édition des Assises nationales sur la fiscalité tenues à Skhirat, les 29 et 30 avril 2013 et visant à entreprendre, par étapes, une réforme profonde du système fiscal national, dans le sens de l'amélioration de son efficience sans pour autant afficher une volonté claire et expresse d'amorcer le processus de la rationalisation du système des incitations fiscales* » [469].

Cette démarche s'inscrit dans le cadre de la vision à moyen terme, arrêtée en concertation avec les opérateurs économiques et l'ensemble des partenaires. A cet effet, la loi de finances pour l'année 2014 constitue la première étape de mise en œuvre des recommandations, toute proposition confondue, de cette deuxième édition desdites Assises nationales sur la fiscalité.

A la première lecture de la loi de finances n°110-13 de l'année budgétaire 2014, nous avons très vite déchanté. Une seule mesure incitative a fait l'objet de suppression en matière de l'impôt sur le revenu. Il s'agit, en fait, de l'exonération triennale prévue au titre

[468] L'article 4 de la loi de finances n° 110-13 pour l'année budgétaire 2014 promulguée par le dahir n° 1-13-115 du 26 Safar 1435 (30 décembre 2013), publiée au bulletin officiel n° 6217 bis du 31 décembre 2013 a modifié et complété les dispositions du code général des impôts par de nouvelles mesures.
[469] DGI, « *Note circulaire n°722 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n° 110-13 pour l'année budgétaire 2014* », p. 2.

des revenus fonciers[470]. Elle est relative à l'exonération des revenus provenant de la location des constructions nouvelles et additions de construction, pendant les trois années qui suivent celle de l'achèvement desdites constructions. Elle a coûté à la caisse de l'Etat, avant son abrogation, un total de 10 millions de dirhams au cours de sa dernière année de survivance[471]. Après une durée illimitée d'exonération, les revenus provenant de la location des constructions nouvelles et additions de construction se sont vus, enfin, intégrer le périmètre du système fiscal de référence, pour pouvoir, à compter du 1er janvier 2014, subir le même traitement que celui applicable à l'ensemble des revenus locatifs, en vertu les dispositions de la loi de finances pour l'année 2014 précitée, en modifiant les règles d'imposition édictées par les dispositions de l'article 63-I du code général des impôts. Mais, il importe de signaler que les contribuables titulaires de revenus fonciers continuent à bénéficier de l'application de l'abattement de 40%.

b - Les suppressions relatives à l'impôt sur les sociétés

De prime abord, il importe de signaler que durant les cinq lois de finances qui ont suivi les Assises 2013, aucune disposition fiscale dérogatoire en matière de l'impôt sur les sociétés n'a été abrogée dans le cadre de la réforme de rationalisation du système d'incitation comme il avait été préconisé par les pouvoirs publics. Il a fallu attendre, donc, l'avènement de la loi de finances 2019 pour voir, enfin, deux dispositions dérogatoires font l'objet de suppression.

Ainsi, la loi de finances 2019 a procédé à l'abrogation pure et simple d'un régime fiscal dérogatoire qui était dédié, spécialement, aux centres de coordinations. Ce dispositif consistait à faire bénéficier ces centres d'un traitement particulier permettant de déterminer une base imposable forfaitaire, par l'application d'un taux de marge égale à 10% à de leurs dépenses de fonctionnement.

La seconde abrogation a concerné une mesure incitative dédiée en faveur des banques *offshore*, en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu, de taxe sur la valeur ajoutée et des droits d'enregistrement. A cet effet, ces banques seront, désormais, traitées comme les autres personnes morales dans le cadre des règles de droit commun, à l'instar des banques *on-shore*.

[470] L'exonération triennale supprimée a été prévue par l'article 63 du code général des impôts,
[471] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2014* », p. 28.

Nous traiterons ensuite les dispositions dérogatoires objet de suppression relatives à la TVA.

2 - Les incitations fiscales supprimées en matière d'impôts sur le chiffre d'affaires

La loi de finances pour l'année budgétaire 2014 a entamé la réforme des dépenses fiscales relatives à la TVA[472], déclinée en deux grandes catégories. La première catégorie concerne l'application du taux de 10% à certains produits ou services exonérés ou soumis au taux de 7%, la seconde catégorie concerne l'application du taux de 20% à certains produits exonérés ou soumis au taux de 14%. La réforme des mesures incitatives en matière de la TVA portant sur la suppression consiste, techniquement parlant, en l'application de deux taux différents dans le système fiscal de référence[473], à savoir 20% et 10%.

a - Le reclassement d'opérations exonérées en opérations imposables

Après des années d'exonération[474] totale en matière de la TVA, les opérations de vente portant sur les bois en grumes, les bois écorcés ou équarris, le liège à l'état naturel et le charbon de bois sont devenues taxables, à compter du 1er janvier 2014, au taux réduit de 10%.

Dans sa dernière évaluation, l'exonération relative à la vente du bois en grumes, écorcés ou simplement équarris, a coûté à l'Etat en 2013 un montant de 56 millions de dirhams contre 55 millions de dirhams en 2012.

A ce titre, sont devenus obligatoirement soumises à la TVA au taux réduit de 10%, les opérations de vente réalisées par les exploitants forestiers (grossistes et commerçants détaillants), mais à condition de réaliser un chiffre d'affaires qui dépasse 2 MDH.

Aussi, il est important de préciser que les personnes qui se contentent de vendre des coupes de bois ou de liège sont traitées comme les personnes opérant dans le secteur agricole, elles exercent, donc, une activité de nature agricole non soumise à la

[472] DGI, « *Note circulaire n° 727 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n° 73-16 pour l'année budgétaire 2017* », *op. cit*., p. 15.
[473] Conformément aux propositions issues des Assises nationales sur la fiscalité de 2013, et dans le cadre de la politique de simplification du système par l'adoption d'un nombre réduit de taux de la TVA, ce document se fonde sur l'hypothèse d'une TVA à deux taux. Un premier à 20% et un second à 10%.
[474] Les opérations de vente portant sur les bois en grumes, les bois écorcés ou équarris, le liège à l'état naturel et le charbon de bois étaient exonérées de la TVA, conformément aux dispositions de l'article 91 (I-C-2°) du code général des impôts.

TVA. Autrement dit, les propriétaires forestiers privés et publics ne sont, en aucun cas, appelés à payer la TVA pour la simple raison qu'ils n'y sont pas assujettis. Mais, une fois que ces mêmes personnes s'adonnent à un travail de transformation de bois en grumes, en bois écorcés, équarris, et font appel à des moyens identiques à ceux utilisés par les industriels, elles deviennent, de par la loi, assujetties à la TVA dans les conditions du régime d'imposition de base.

Par ailleurs, la loi de finances pour l'année 2014 a prévu la taxation, au taux réduit de 10%, des opérations de restauration fournies, directement, par l'entreprise à son personnel salarié, à l'instar des opérations de restauration d'une manière générale.

Cette dépense fiscale dont l'objectif principal est d'encourager les entreprises pour qu'elles fidélisent leurs salariés, a enregistré au cours de sa dernière année d'évaluation, avant sa suppression, un manque à gagner pour le trésor qui aurait coûté à l'Etat, en cas de son maintien, un total de 8 millions de dirhams.

Ainsi, à compter du 1er janvier 2014, les opérations de restauration précitées sont devenues, de par la loi, soumises au taux réduit de 10% et ce, conformément aux dispositions de l'article 99-2° du code général des impôts.

L'évaluation de l'exonération relative aux opérations de restauration fournies directement par l'entreprise à son personnel salarié a coûté au trésor de l'Etat en 2013 un montant total de 8 millions de dirhams en 2013 contre 6 millions en 2012.

Signalons encore qu'avant la loi de finances 2014, les produits et matériels destinés, exclusivement, à usage agricole, bénéficiaient de l'exonération de la TVA à l'intérieur et à l'importation. Ainsi, l'exonération de la TVA d'un certain nombre de biens d'équipement agricoles a été supprimée à compter du 1er janvier 2014[475].

Le rapport annuel[476] fait ressortir un manque à gagner, au titre de l'année 2014, de 449 millions de dirhams au lieu de 660 millions dirhams en 2013. Mais suite à l'écartement d'une partie[477] du matériel susvisé du périmètre de l'exonération, le montant estimé a

[475] DGI « *Note circulaire n° 722 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n° 110-13 pour l'année budgétaire 2014* », *op. cit*., p. 16.
[476] Cette mesure incitative est référenciée dans le rapport annuel sur les dépenses fiscales sous le code « *40.092.42* ».
[477] Ainsi, à compter du 1er janvier 2014 et en application des dispositions des articles 99-2° et 121-2° du code général, le matériel agricole figurant sur la liste qui suit, est devenu passible de la TVA, à l'intérieur et à l'importation, au taux réduit de 10% : « *le rotavator (fraise rotative) , le sweep, le rodweeder, les moissonneuses-batteuse, les ramasseuses de graines, les ramasseuses chargeuses de canne à sucre et de betterave, les pivots mobiles, le covercro,, ...* ».

connu une baisse logique. Il a enregistré, à ce titre, un montant de 376 millions de dirhams en 2016 pour reprendre une tendance haussière en 2017 en enregistrant un montant total de 590 millions de dirhams.

Dans le cadre de la mise en œuvre des recommandations des Assises nationales sur la fiscalité d'avril 2013 visant la rationalité des dépenses fiscales par la suppression des exonérations qui ne se justifient plus, « *la loi de finances pour l'année 2015 a soumis les opérations de crédit foncier et de crédit à la construction, se rapportant au logement social visé à l'article 92 (I-28°) du code général des impôts, au taux de 10%, en harmonisation avec les opérations bancaires de manière générale* »[478].

Il importe de signaler que l'application du taux réduit de 10% dédié aux intérêts de crédit concerne, exclusivement, les contrats qui sont conclus à compter du 1er janvier 2015, conformément aux dispositions de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2015. Cette exonération[479], réservée aux opérations de crédit se rapportant au logement social, a enregistré un manque à gagner pour le trésor estimé au titre de l'exercice de l'exercice 2014 d'un montant de 400 millions de dirhams.

Dans le cadre de « *La loi de finances pour l'année 2015 a soumis les opérations de crédit foncier et de crédit à la construction, se rapportant au logement social visé à l'article 92 (I-28°) du code général des impôts, au taux de 10%, en harmonisation avec les opérations bancaires de manière générale* »[480].

Par ailleurs, les opérations de vente des raisins secs et des figues sèches bénéficiaient, depuis l'avènement [481] de la TVA, d'une exonération totale[482]. Dans le cadre de l'élargissement de l'assiette, la loi de finances pour l'année 2014 a supprimé cette exonération. Ainsi, à compter du 1er janvier 2014, les opérations portant sur les raisins secs et les figues sèches, à l'intérieur ou à l'importation, sont passibles de la TVA au taux normal de 20% conformément aux dispositions des articles 98 et 121 du code général des impôts. Le statut de l'exonération de la vente des dattes, conditionnées et produites au Maroc, ainsi que les raisins secs et les figues sèches, a fait ressortir un manque à gagner

[478] DGI, « *Note circulaire n°724 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n° 100-14 pour l'année budgétaire 2015* », *op. cit*., p. 28.
[479] En application des dispositions de l'article 91 (III- 2°) du code général des impôts.
[480] DGI, « *Note circulaire n°724 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n° 100-14 pour l'année budgétaire 2015* », *op. cit*., p. 26.
[481] La TVA au Maroc, a été promulguée par la loi «30/85 du 20 décembre 1985 en remplacement de la taxe sur les produits et les services (T.P.S) en vigueur depuis 1961.
[482] En vertu des dispositions de l'article 91 (I-A-4°) du code général des impôts.

de 33 millions de dirhams[483]. Cette manne d'argent, après la suppression de l'exonération précitée, est considérée comme une dépense non affectée, donc un gain pour le trésor.

Ensuite, la dépense fiscale concernant les engins et filets de pêche bénéficiaient, à l'intérieur et à l'importation, de l'exonération de la TVA en vertu des dispositions des articles 92 (I-3°) et 123-9° du code général des impôts[484]. Cette exonération est supprimée par la loi de finances pour l'année 2014. Depuis le 1er janvier de cette année, les engins et filets de pêche, après suppression, sont devenus passibles de la TVA, à l'intérieur et à l'importation, au taux normal de 20%[485]. Ainsi, et tel qu'il ressort du rapport annuel, un manque à gagner totalisant un montant de 130 000 millions de dirhams a été économisé puisque la dépense fiscale y afférente a été annulée depuis 2014.

Enfin, les acquisitions effectuées par l'Université *Al Akhawayn* d'Ifrane, portant sur des matériels et marchandises acquis, à l'intérieur ou à l'importation, bénéficiaient avant 2014 de l'exonération de la TVA, en vertu des dispositions des articles 92 (I-11°) et 123-27° du code général des impôts. Mais, la loi de finances 2014[486] a mis fin à cet avantage qui a coûté, aux caisses de l'Etat, un équivalent budgétaire de 17 millions de dirhams.

Après avoir passé en revue les différentes opérations exonérées reclassées en opérations imposables, nous allons examiner maintenant le passage d'opérations taxées d'un taux inférieur à un autre supérieur.

b - Le passage d'opérations taxées d'un taux inférieur à un taux supérieur

Il a été procédé, dans le cadre de la réforme de la TVA, à l'instauration de deux taux : un taux réduit de 10% et un taux normal de 20%. Partant du principe que le taux réduit de 10% était considéré comme une composante du système de référence fiscal, les aliments composés destinés à l'alimentation du bétail et des animaux de basse-cour qui étaient toujours soumis à la TVA au taux réduit de 7%, se sont vus, et ce depuis 2014, reconvertis à 10%, d'où une économie au profit du budget de l'Etat d'un montant estimé en 2013 à 60 millions de dirhams.

[483] Le statut de cette exonération dans le rapport sur les dépenses fiscale est répertorié sous le code « *40.091.09* » .
[484] DGI, « *Note circulaire n°724 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n° 100-14 pour l'année budgétaire 2015* », *op. cit*., p. 16.
[485] *Ibid.*
[486] DGI, *« Le rapport sur les dépenses fiscales pour l'année budgétaire 2014* », *op. cit*., p. 15.

Il reste à préciser que par aliments simples, on entend les céréales, issues, pulpes sèches de betteraves, drêches ou fibres de maïs, pailles, coques de soja, luzernes déshydratées, le son pellitisé et, d'une manière générale, toutes sortes de drêches, fibres, pulpes et issues quelle que soit leur origine, pourvu qu'elles soient destinées à la fabrication des aliments composés ou à l'alimentation directe du bétail et des animaux de basse-cour.

A cet égard, il y a lieu de noter que les aliments simples sont soumis à un traitement différencié, selon qu'ils sont acquis localement ou importés.

Avant les Assises nationales sur la fiscalité, les graisses alimentaires (animales ou végétales), margarines et saindoux, acquis localement ou à l'importation, étaient soumises au taux réduit de 14%[487] conformément aux dispositions des articles 99-3° et 121-3° du code général des impôts.

Dans le cadre de la réforme de la TVA, ces produits ont été soumis au taux normal de 20% à compter du 1er janvier 2014. Le gain a été estimé au titre de l'exercice 2014 à 71 millions de dirhams.

Une autre modification concerne les véhicules utilitaires qui étaient soumis au taux de 14%, depuis la loi de finances de 1996, ainsi que tous les produits et matières entrant dans leur fabrication.

La loi de finances pour l'année budgétaire 2014 a prévu la taxation desdits véhicules au taux normal de 20%. Le coût de la mesure dérogatoire représentant l'application du taux de 14% avec droit à déduction sur le véhicule automobile pour le transport de marchandises dit véhicule utilitaire léger économique, ainsi que le cyclomoteur dit cyclomoteur économique, était évaluée, lors de l'élaboration du rapport sur les dépenses fiscales, à un total de 20 millions de dirhams en 2013.

Outre les opérations de suppression et de reclassement qui ont touché une multitude de dispositions dérogatoires, d'autres dépenses fiscales sont venues étoffer le Code Général des Impôts.

En parallèle à la nouvelle politique de gestion visant la rationalisations des incitations fiscales, il a été relevé que durant les cinq lois de finances respectives de la

[487] *Ibid*, p. 20.

période allant de 2014 à 2018, contrairement à la recommandation qui a prôné une rationalisation des dépenses fiscales, d'autres allègements fiscaux se sont ajoutés au stock existant des mesures incitatives concernant l'ensembles des imports régis par le code général des impôts.

Après la rationalisation par suppression de mesures dérogatoires, nous allons traiter, à présent, de la rationalisation par création de nouvelles mesures incitatives.

B - La rationalisation par création de dépenses fiscales nouvelles

Les mêmes lois qui ont procédé à la suppression des incitations fiscales sus- indiquées, se sont chargées de créer aussi, en même temps et à contre-courant, des nouvelles dispositions dérogatoires. Elles ont introduit, ainsi, d'autres dépenses fiscales qui viennent s'ajouter au dispositif dérogatoire existant, tant en matière d'impôts directs que d'impôts indirects.

1 - Les incitations fiscales nouvelles en matière d'impôts directs

La création de nouvelles dépenses fiscales pour accompagner le développement économique du pays a concerné tant l'impôt sur le revenu que l'impôt sur les sociétés.

a - Les créations de dépenses fiscales relatives à l'impôt sur le revenu

Alors que la loi de finances 2014 n'a institué aucune nouvelle incitation fiscale, celle de 2015 a introduit une exonération, limitée dans le temps, sur le salaire mensuel brut plafonné à 10 000 dirhams[488], afin de promouvoir l'emploi et encourager la compétitivité de l'entreprise. Le manque à gagner pour le Trésor a été estimé, pour la première fois, à 5 millions de dirhams en 2017.

Dans le même ordre d'idées, la loi de finances 2016 s'est chargée d'étendre le bénéfice de l'abattement de 40% aux revenus fonciers afférents aux propriétés agricoles. Ainsi*, « le revenu foncier net imposable des propriétés agricoles est déterminé, après application de l'abattement de 40% prévu à l'article 64-II du CGI : soit au montant brut du loyer ou du fermage stipulé en argent dans le contrat ; soit au montant brut obtenu en multipliant le cours moyen de la culture pratiquée par les quantités prévues dans le*

[488] La loi de finances 2015 a modifié l'article 57-20° du code général des impôts pour exonérer le salaire mensuel brut plafonné à 10000 dirhams.

contrat, dans le cas des locations rémunérées en nature, soit à la fraction du revenu agricole forfaitaire, dans le cas des locations à part de fruits »[489].

Paradoxalement, l'estimation chiffrée de l'abattement de 40% a connu une baisse substantielle entre 2016 et 2017, passant de 262 millions dirhams à 163 millions de dirhams, mais sans raison apparente, alors qu'en principe, le manque à gagner correspondant à cette dépense fiscale aurait dû augmenter du fait que l'abattement de 40% réservé en amont, uniquement aux revenus locatifs provenant des propriétés situant aux périmètres urbains, a été étendu, pour englober aussi, les revenus fonciers afférents aux propriétés agricoles.

Aussi, est-il est constaté que le manque à gagner n'a pas changé pendant trois années successives. Pourtant, dans la pratique, la méthode d'évaluation de cette dépense fiscale relative à l'abattement de 40% applicable aux revenus fonciers n'est pas compliquée. Il suffit, à notre sens, de se référer à l'ensemble des déclarations déposées ou taxées d'office, afin de dégager le produit total des loyers bruts et le montant d'abattement de 40% consigné, *a priori*, dans les déclarations de l'impôt sur le revenu et pris en charge par le système d'information mis en place. Abstraction faite de notre réserve[490] sur les montants des coûts enregistrés, nous serions obligés de les intégrer, dans notre revue analytique. Ainsi, leur évolution quinquennale est déclinée par année.

Bien que qu'il ne s'agisse aucunement d'une nouvelle disposition dérogatoire, mais plutôt d'une prorogation d'un avantage fiscal déjà mis en place, pour une durée déterminée, entériner le maintien d'une mesure incitative c'est, aussi, entériner l'évaluation y afférente au sein du rapport sur les dépenses fiscales, puisqu'elle continue, suite à cette prorogation, de générer une perte de recettes pour la caisse de l'Etat.

Signalons également que les dispositions de l'article 57-16° du code général des impôts qui prévoyaient, avant la loi de finances 2017, l'exonération de l'indemnité de stage mensuelle brute plafonnée à 6 000 dirhams versée au stagiaire, lauréat de l'Enseignement Supérieur ou de la Formation Professionnelle, recruté par les entreprises du secteur privé, pour une période allant du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2016.

[489] DGI, « *Note circulaire n° 726 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n° 70-15 pour l'année budgétaire 2016* », p. 18.
[490] Nous proposons, à cet effet, de revoir la méthode d'évaluation empruntée à cet effet, car l'évolution du manque à gagner dans les quatre dernières années concernant cette dépense fiscale nous laisse dubitatifs quant aux montants des coûts, respectivement, enregistrés.

Dans une perspective visant « *une meilleure insertion des jeunes diplômés dans le marché du travail, les dispositions de l'article 6 de la LF pour l'année budgétaire 2017 ont modifié l'article 57-16° du CGI pour prévoir l'exonération de manière permanente de cette indemnité, au lieu de l'exonération temporaire prévue initialement* »[491].

Le manque à gagner pour le Trésor a connu, avec étonnement, une baisse impressionnante de 41 millions de dirhams en 2016 à 2 millions de dirhams en 2017, soit une baisse substantielle de 39 millions de dirhams d'écart de moins. La seule explication que l'on puisse donner à cette baisse est que l'engouement qu'a connu cette mesure incitative dans ses premières années, s'est vite calmé en raison de la réticence de l'entreprise à ce genre de recrutement.

Dans le même ordre d'idées, et afin d'encourager le domaine de la recherche universitaire *« les dispositions de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 ont complété l'article 57-21° du code général des impôts par une mesure prévoyant l'exonération des rémunérations et indemnités brutes occasionnelles ou non versées, par des entreprises, à des étudiants inscrits dans le cycle de doctorat dans la limite mensuelle de 6.000 Dirhams* »[492].

Selon le rapport sur les dépenses fiscales, cette mesure préférentielle recensée est, spécialement, dédiée au bénéfice des établissements d'enseignement afin d'encourager la recherche. Le manque à gagner qu'elle a généré n'a pas encore été évalué[493].

Par ailleurs, afin d'accompagner davantage les entreprises individuelles à adapter leur structure juridique aux exigences des mutations économiques et aux impératifs de la compétitivité, les dispositions de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 ont institué, d'une manière permanente, un dispositif relatif à l'apport du patrimoine professionnel d'une ou de plusieurs personnes physiques à une société passible de l'impôt sur les sociétés[494]. Ainsi, depuis la loi de finances précitée, un nouvel article a été créé au niveau du code général des impôts, spécialement pour intégrer à droit constant le dispositif prévu, initialement, à l'article 247-XVII-A du code général des impôts, en y prévoyant un certain nombre de modifications. Les personnes physiques ayant procédé

[491] DGI, « *Note circulaire n° 727 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n° 73-16 pour l'année budgétaire 2017* », p. 26.
[492] *Ibid.*
[493] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales relatif au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2017* », p. 91.
[494] DGI, « *Note circulaire n° 727 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n° 73-16 pour l'année budgétaire 2017* », p. 33.

aux opérations d'apport doivent souscrire la déclaration prévue par l'article 82 du code général des impôts, au titre de leur revenu professionnel, réalisé au titre de l'année, précédant celle au cours de laquelle l'apport a été effectué, la cession des titres acquis par les personnes physiques, en contrepartie de l'apport des éléments de leur entreprise, ne doit pas intervenir avant l'expiration d'une période de quatre ans, à compter de la date d'acquisition desdits titres.

Par ailleurs, les dispositions de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 ont institué de manière permanente le dispositif relatif aux opérations d'apport du patrimoine agricole à une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

Ainsi, les exploitants agricoles soumis à l'impôt sur le revenu au titre de leurs revenus agricoles et qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur ou égal à cinq millions de dirhams, sont exonérés de l'impôt sur le revenu, au titre de la plus-value nette réalisée à la suite de l'apport de l'ensemble des éléments de l'actif et du passif de leurs exploitations agricoles à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, au titre des revenus agricoles qu'ils créent entre le 1er janvier 2015 et le 31 décembre 2016. Le manque à gagner a enregistré au titre de l'année 2017 un total d'un million de dirhams.

Il est à signaler, également, que pour les personnes qui deviennent imposables au titre d'un exercice donné, elles ne peuvent bénéficier de l'exonération totale permanente susvisée que lorsque le chiffre d'affaires réalisé reste inférieur à cinq millions de dirhams pendant trois exercices consécutifs[495].

Nous devons, encore, évoquer l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 qui a procédé à la création d'un nouvel article 161*bis*-II du code général des impôts dédié à l'instauration d'une neutralité fiscale en faveur des opérations d'apport des biens immeubles. Cette incitation a été introduite dans l'optique de renforcer la compétitivité des entreprises et de faciliter leurs opérations de restructuration et de réallocation de leurs moyens de production pour optimiser l'exploitation de leurs actifs. Ainsi, les contribuables-personnes physiques qui procèdent à l'apport de leurs biens immeubles et/ou de leurs droits réels immobiliers à l'actif immobilisé d'une société, autre que les organismes susvisés, ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu au titre des profits fonciers constatés ou réalisés suite au dit apport.

[495] Article 161- *ter* régissant le régime d'incitation fiscale dédié aux opérations d'apports du patrimoine institué par l'article 6 de la loi de finances n° 73-16 pour l'année budgétaire 2017.

Il reste à signaler, cependant, que, pour des raisons indéterminées, cette neutralité fiscale échappe, encore de nos jours, à toute démarche de recensement ou évaluation. Pourtant, il est très aisé, à notre sens, de le faire. Il suffit de se référer aux différentes déclarations déposées par les personnes physiques qui ont procédé à l'apport de leurs biens immeubles ou de leurs droits réels immobiliers à l'actif immobilisé d'une société. Mieux encore, ladite déclaration doit, impérativement, être accompagnée « *de l'acte par lequel l'apport a été réalisé et comportant le prix d'acquisition et la valeur des éléments apportés, évaluée par un commissaire aux apports, choisi parmi les personnes habilitées à exercer les missions de commissaire aux comptes* »[496]. En somme, toutes les informations nécessaires à l'évaluation du manque à gagner occasionné par la mise en application de cette mesure incitative sont disponibles.

Une disposition dérogatoire introduisant une nouvelle neutralité fiscale a, également, été accordée, aux contribuables particuliers qui procèdent à l'apport de leurs biens immeubles à un organisme de placement collectif. Il s'agit d'un organisme qui gère l'épargne de leurs associés dans les placements immobiliers. Il échappe à l'impôt sur les sociétés, et les revenus qu'ils distribuent à leurs associés sont imposés comme des dividendes[497].

Après avoir présenté les créations de dépenses fiscales relatives à l'impôt sur le revenu, nous allons passer maintenant en revue les différentes créations relatives à l'impôt sur les sociétés.

b- Les créations de dépenses fiscales relatives à l'impôt sur les sociétés

Les créations de dépenses fiscales relatives à l'impôt sur les sociétés concernent essentiellement le secteur financier et le secteur immobilier.

A cet effet, nous avons constaté l'institution d'un régime de transparence fiscale au profit des Organismes de Placement Collectif Immobilier (OPCI) comportant triple exonération.

Cette mesure incitative a été instituée « *dans le but d'encourager la mobilisation de l'épargne longue et l'orienter vers le financement du locatif professionnel, l'article 6 de la*

[496] DGI, « *Note circulaire n° 727 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances N° 73-16 pour l'année budgétaire 2017* », *op. cit*., p. 29.
[497] M. COZIAN, F. DEBOISSY, M .CHADEFAUX, « *Précis de fiscalité des entreprises* », 2019/2020, *op. cit*., p. 335.

loi de finances 2017 a complété les dispositions des articles 6-I (A-31 et C-1° et 2°) et 7-XI du code général des impôts en instaurant au profit des Organismes de Placement Collectif Immobilier un régime de transparence fiscale, au titre de leurs activités relatives à la location de locaux construits à usage professionnel »[498].

Elle représente une exonération totale de l'impôt sur les sociétés, qui était retenu à la source sur les sommes distribuées provenant des prélèvements sur les bénéfices pour le rachat d'actions ou de parts sociales des organismes de placement collectif immobilier.

L'objectif qui lui a été assigné, est la mobilisation de l'épargne intérieure au bénéfice des entreprises opérant dans le secteur de l'intermédiation financière. A en croire le rapport annuel sur les dépenses fiscales, le chiffrage de cette mesure incitative n'est pas encore effectué.

Pour ce qui est des sociétés industrielles nouvellement créées, elles bénéficient d'une exonération pendant cinq ans. L'objectif de cette disposition dérogatoire, sous forme d'exonération, par la loi de finances 2017 est, de donner au secteur industriel un nouvel élan[499].

L'article 8 de la loi de finances pour l'année 2001 avait institué une réduction temporaire de l'impôt sur les sociétés pour une durée de trois ans, du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2003, au profit des sociétés dont les titres sont introduits en bourse par ouverture ou augmentation de capital.

Cette réduction a été prorogée, successivement, jusqu'au 31 décembre 2016, par les lois de finances pour les années 2004, 2007, 2010 et 2013.

Afin d'encourager les sociétés à introduire leurs titres en bourse et soutenir le marché boursier, la loi de finances précitée a complété l'article 6 du code général des impôts par un paragraphe III pour appliquer ladite réduction d'impôt d'une manière permanente.

Depuis 2017, cette réduction n'est plus limitée dans le temps. Il est, donc, légitime de se demander si elle fait, dorénavant, partie du système fiscal de référence ou bien si

[498] DGI, *« Note circulaire n° 727 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances pour l'année budgétaire 2017 »*, *op. cit.*, p. 5.
[499] DGI, *« Note circulaire n° 727 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances pour l'année budgétaire 2017 »*, *op. cit.*, p. 8.

elle continue d'être qualifiée de dépense fiscale. Le manque à gagner en 2017 s'est substantiellement augmenté en passant de 21 millions de dirhams à 144 millions de dirhams, soit une hausse de 123 millions de dirhams. Cette montée s'explique par l'engouement constaté des entreprises à l'adhésion à cette réduction d'impôts depuis qu'elle est devenue permanente.

Pour faciliter l'accès au financement pour les sociétés à travers l'instrument de la vente à réméré, la loi de finances n° 73-16 précitée a complété l'article 9 *bis* susvisé par un paragraphe 4 instituant un régime de neutralité fiscale les opérations de cession et de rétrocession d'immeubles figurant à l'actif, réalisées entre les entreprises dans le cadre d'un contrat de vente à réméré.

La loi de finances 2019 a poursuivi le processus de la réforme amorcée depuis les Assises de 2013 visant la rationalisation du système des incitations fiscales. Ainsi, cette loi a tenté d'améliorer le traitement fiscal réservé aux organismes de placement collectif immobilier, par l'institution d'un abattement de 60% sur les bénéfices versés à leurs sociétés actionnaires.

Une autre disposition d'une importance capitale a été instituée. Elle accorde la possibilité aux promoteurs immobiliers de conclure avec l'Etat une convention pour la réalisation d'un programme de construction d'au moins cent logements sociaux en milieu rural et ce, dans les mêmes conditions prévues pour la réalisation des programmes de construction de cinq cent logements sociaux.

Et, enfin, il importe de signaler que ces trois dernières mesures incitatives ne sont encore pas évaluées dans la mesure où elles ont été fraîchement, introduites et elles le seront, *a priori*, dès l'année prochaine, dans le cadre du rapport sur les dépenses fiscales de l'année budgétaire de 2020.

Après avoir présenté les créations de dépenses fiscales relatives aux impôts directs, il convient maintenant de traiter des impôts indirects.

2 - Les incitations fiscales nouvelles en matière d'impôts indirects

Les créations de dépenses fiscales en matière d'impôts indirects touchent tant la TVA que les droits d'enregistrement et de timbre.

a - Les créations de dépenses fiscales relatives à la TVA

Deux mesures nouvelles peuvent être relevées. La première concerne les opérations d'importation des aéronefs qui, après avoir été, pendant des années, soumises à la TVA au taux de 20%[500], sont devenues exonérées en vertu des dispositions de l'article 123- 46° du code général des impôts et, ce, à compter du 1er janvier 2016[501]. Pour sa première année d'évaluation, le rapport sur les dépenses fiscales 2017[502] a fait apparaître un manque à gagner d'un montant de 157 millions de dirhams.

La seconde mesure relève de la loi de finances pour l'année 2016 qui a introduit une mesure relative à l'exonération des importations des trains et matériels ferroviaires destinés au transport de voyageurs et de marchandises à compter du 1er janvier 2016 et ce, en vertu des dispositions de l'article 123-47 du code général des impôts[503]. L'évaluation du coût de cette exonération dédiée à l'importation des trains et matériels ferroviaires destinés au transport des voyageurs et des marchandises a été, ainsi, estimée à 32 millions de dirhams.

Voyons maintenant ce qu'il en est quant aux dépenses fiscales concernant les droits d'enregistrement et de timbre.

b- Les créations de dépenses fiscales relatives aux droits d'enregistrement et de timbre

Le fonds Afrique 50, ainsi que les acquisitions réalisées pour son compte, ont été recensées[504], depuis 2015, comme une disposition dérogatoire qualifiée de dépense fiscale, mais restée sans évaluation à nos jours.

Pour ce qui est l'exonération des opérations d'attribution des lots de terres collectives situées dans les périmètres d'irrigation, aucune évaluation ne lui a été attribuée dans sa première apparition, au niveau du rapport sur les dépenses fiscales pour l'année budgétaire 2018.

---

[500] En application des dispositions de l'article 121 du code général des impôts.
[501] DGI, « N*ote circulaire n° 724 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n°100-14 pour l'année budgétaire 2015* », *op. cit*., p. 16.
[502] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales pour l'année budgétaire 2018* », *op. cit*., p. 19.
[503] DGI, « *Note circulaire n°726 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n°70-15 pour l'année budgétaire 2016* », *op. cit*., p. 22.
[504] Cette mesure incitative est codifiée dans le rapport sur les dépenses fiscales sous la référence 50-129-48.

Concernant les actes réalisés par les organismes de placement collectif en immobilier, le coût de son manque à gagner a été jugé d'une minime importance, sans mentionner aucune valeur correspondant dans le rapport sur les dépenses fiscales[505].

Dans le souci d'encourager les constitutions de sociétés et de favoriser leur capitalisation, la loi de finances pour l'année budgétaire 2018 a institué un avantage pour les entreprises lors de leur création. Cet avantage consiste à exonérer les sociétés nouvellement créées en matière de droits d'enregistrement.

En vue de stimuler le développement des infrastructures touristiques, la loi de finances pour l'année 2018 a complété l'article 129-IV du code général des impôts par un nouvel alinéa (24°) prévoyant l'exonération, en matière de droits d'enregistrement, des actes portant acquisition de terrains nus destinés à la construction d'établissements hôteliers.

Afin de dynamiser le marché des capitaux mobiliers, la loi de finances pour l'année 2018, a complété l'article 129-IV du code général des impôts par un nouvel alinéa (25°) portant exonération des droits d'enregistrement des cessions, à titre onéreux ou gratuit, des actions et parts précitées.

Ainsi, après l'étude analytique des cinq lois de finances successives à laquelle nous nous sommes livrés, nous pouvons à présent nous livrer, *in fine*, à un premier bilan de la rationalisation des dépenses fiscales.

§ 2 - Le bilan de la rationalisation des dépenses fiscales

Rationaliser le système des incitations veut dire, tout simplement, qu'il faut s'attaquer de front aux dépenses fiscales inutiles ou injustes qui devront être soit supprimées, soit ajustées si besoin est. La rationalisation de la fiscalité dérogatoire devrait être, à ce titre, au centre des priorités du gouvernement.

Mais, apparemment, la réforme des dépenses fiscales est, encore une fois, reportée *sine die* et le gouvernement, selon toute vraisemblance, se montre, encore une fois, réticent à entreprendre une réforme des dépenses fiscales. Pourtant chaque année,

[505] Le montant des dépenses fiscales évaluées s'élevait à 14 995 millions de dirhams au titre de l'année 2004. En 2018, le montant évalué a dépassé la barre de 34 000 millions de dirhams.

les mesures incitatives coûtent de plus en plus cher à l'Etat. En 2018, le manque à gagner a dépassé pour la première fois les 30 MDH. D'après plusieurs études, une multitude de dépenses fiscales seraient inefficaces, voire peu efficientes, et constituent à ce titre une perte sèche, puisqu'elles sont coûteuses et sans effet économique palpable.

Aussi, à quoi bon organiser des Assises si leurs recommandations restent en fin de compte lettre morte ? « *Le cycle de vie des Assises est intergénérationnel dans la mesure où une génération de recommandations interfère avec celle qui suit et ainsi de suite. Pourtant, devant l'ampleur et le rôle important des recommandations dans le développement du système fiscal marocain, le besoin se fait sentir d'un suivi continu des Assises. L'objectif étant d'évaluer quantitativement et qualitativement la faisabilité des propositions en recensant d'abord ce qui est concrétisé, ensuite ce qui nécessite un réajustement à mi-parcours et enfin, ce qui n'est plus d'actualité et peut tomber en désuétude »*[506].

L'objectif majeur de ce travail rétrospectif est de contribuer à instaurer une esquisse d'évaluation permettant de sonder le degré de réalisation du processus de rationalisation du système d'incitations et *« contribuer à minimiser les situations de standby et les taux de déperdition. Dans un contexte où le contribuable et l'administration fiscale sont associés dans une relation de partenariat permanente, le pilotage durable des Assises donnera une impulsion positive à la stratégique fiscale en termes de visibilité et d'efficacité* »[507].

Pour ce faire, nous allons, dans un premier temps, dresser un bilan, en nombre et en quantum, des dépenses fiscales sur la période étudiée et, ainsi, voir le degré de concrétisation du processus de rationalisation entamé depuis 2014. Nous procéderons, ensuite, à l'analyse de la réforme touchant la nouvelle méthodologie dédiée au pilotage de ce dispositif dérogatoire.

A - Les dépenses fiscales marocaines : déperdition de ressources et opacité budgétaire

La rationalisation des dépenses fiscales a constitué l'une des recommandations phares préconisées lors des Assises nationales sur la fiscalité de 2013. Après un

[506] M. ALAOUI, « *Les Assises fiscales au Maroc, pour un pilotage durable revue d'évaluation et d'anticipation des politiques publiques* », *op. cit* ., p. 7.
[507] *Ibid*, p. 8.

quinquennat et cinq lois de finances, il est, à notre sens, légitime de se demander de quelle manière cette rationalisation des dépenses fiscales a-t-elle été réalisée.

Ainsi, notre revue analytique portant sur les cinq lois de finances qui se sont succédées depuis les Assises fiscales de 2013, a montré que le nombre maximum des mesures créées concerne les droits d'enregistrement et de timbre avec vingt-cinq mesures créées d'une valeur de 575 MDH, alors que l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu sont *ex aequo* avec dix mesures incitatives nouvellement créées, mais avec un manque à gagner évalué à 992 MDH pour le premier impôt et 845 MDH pour le second impôt, tandis que la TVA a occupé la dernière place concernant les mesures nouvellement créées avec neuf mesures incitatives dont le manque à gagner a été évalué à 217 MDH.

En somme, les dépenses de l'Etat ont connu des fluctuations durant la période 2014-2018. En effet, on a créé cinquante-quatre mesures d'exonération et de réductions à l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu, la TVA et les droits d'enregistrement et des timbres. Ainsi, le nombre maximum des mesures créées concerne les droits d'enregistrement et du timbre avec vingt-cinq mesures créées, donc une dépense de cinq cent soixante-quinze MDH. Quant à la TVA, elle a enregistré le nombre minimum de création avec neuf mesures créées et une valeur de deux cent dix-sept MDH. En outre, la valeur maximale des mesures créées revient à l'impôt sur les sociétés avec une dépense de neuf cent quatre-vingt-douze MDH (dix mesures créées), suivi de l'impôt sur le revenu avec une dépense de huit cent quarante-cinq MDH (dix mesures créées).

Par ailleurs, on a supprimé vingt-huit mesures avec un nombre maximum de quinze mesures pour la TVA, et un minimum de trois mesures pour l'impôt sur le revenu et les droits d'enregistrement. De ce fait, on a enregistré un gain pour l'Etat de quatre mille deux cent quatre-vingt-neuf MDH, en supprimant sept mesures de l''impôt sur les sociétés, et mille trois cent quatre-vingt-cinq MDH en supprimant celles de la TVA. Aussi, on remarque qu'on a gagné neuf cent quatorze MDH et six cent dix MDH avec respectivement trois mesures supprimées de l'impôt sur le revenu et des droits d'enregistrement.

Depuis les Assises nationales de la fiscalité de 2013, la rationalisation du système des incitations fiscales alimente le débat public et s'est imposé comme une composante incontournable de la réforme préconisée du système fiscal national dont les principes directeurs sont l'équité, la performance, la compétitivité et la bonne gouvernance fiscale.

Le constat de départ est que les dépenses fiscales marocaines se sont érigées, depuis l'Indépendance, comme un instrument de politique publique avec pour rôle principal de promouvoir le développement économique et social du pays. Ainsi, les pouvoirs publics renoncent délibérément à une partie du produit de l'impôt dans le but d'encourager des secteurs d'activités en difficultés ou une frange de population vivant dans des conditions sociales défavorables.

Outre l'impact budgétaire des dépenses fiscales sur les finances publiques déjà en situation déficitaire, ce sacrifice fiscal ne saurait être justifié que par des effets visiblement positifs de l'intervention de l'Etat, assis sur une parfaite lisibilité du dispositif d'aide, et un schéma de gouvernance clair, efficace et parfaitement maîtrisé. Mais nonobstant les différentes études et analyses[508] qui se sont intéressées dernièrement à ce phénomène fiscal dérogatoire, son ampleur ne cesse de prendre des proportions inquiétantes.

Comme nous l'avons signalé précédemment, parmi les recommandations préconisées à l'issue des Assises nationales de la fiscalité de 2013, on retrouve, notamment, celle portant sur la rationalisation des dépenses fiscales, tout en prônant la *« nécessité d'avoir une vision claire et de se doter d'un cadre global et cohérent qui prend en considération l'impact économique et social des dépenses fiscales, leur évaluation, leur importance stratégique pour le développement, leur sensibilité, les distorsions économiques qu'elles peuvent créer, tout en veillant à ce qu'elles ne présentent pas un double emploi avec d'autres formes d'aide publique. Aussi a-t-il été proposé d'instituer des conditions pour l'octroi des incitations fiscales, telles : la limitation de leur durée dans le temps, la définition de leurs objectifs et leur octroi dans un cadre conventionnel respectant un cahier des charges et la mise en place de mécanismes d'évaluation de leur efficacité par rapport aux objectifs escomptés* »[509].

Or, depuis les Assises de 2013, nous sommes en mesure de conclure, que nonobstant les efforts déployés et la volonté affichée des pouvoir publics, le pilotage des dépenses fiscales n'a pas connu de réformes notoires et la rationalisation tant recommandée n'a pas été menée à terme. Ainsi, le processus de création de nouvelles mesures dérogatoires a continué de s'opérer, sans aucun contrôle, et avec le même laxisme qu'auparavant. Pis encore, les dépenses fiscales prévues au code général des

[508] Aussi bien par des départements relevant du ministère des finances que par des organes indépendants nationaux (notamment la Cour de comptes et le CESE).
[509] DGI, « *Rapport de synthèse sur les Assises fiscales* », 2019, p. 2.

impôts ont continué de s'appliquer sans être soumises à des études d'impact socio-économiques, afin de pouvoir évaluer leurs degrés de pertinence et d'efficacité au regard de leurs objectifs respectifs.

Ce bilan effectué, il convient maintenant d'analyser la nouvelle approche méthodologique adoptée récemment.

B - La nouvelle refonte méthodologique de la gestion des dépenses fiscales amorcée en 2018

Le recours aux dépenses fiscales constitue, pour les Etats modernes, l'un des instruments les plus utilisés, pour soutenir une tranche de contribuables ou certains secteurs d'activités pour des raisons de politique publique bien définies. Au Maroc, ces dépenses, comme nous l'avons signalé précédemment, constituent des dérogations par rapport à l'ensemble des dispositions formant le socle d'imposition du système fiscal mis en place et entrainent, à ce titre, un manque à gagner considérable pour le budget de l'Etat et dont le montant total évalué en 2018 dépasse 33 MDH.

Mais « *si l'option des dépenses fiscales est largement répandue partout dans le monde et ne pose pas, en principe, de controverses quant à ses effets potentiellement positifs, le rendement économique et social de ces dépenses et leur efficience globale constituent, toutefois, des critères incontournables pour apprécier leur opportunité et juger du bien-fondé de leur maintien ou de leur suppression. Le système fiscal national, qui a connu des évolutions positives au cours des dernières années en termes de modernisation et d'ancrage progressif aux principes de la justice et de l'équité fiscales, se trouve aujourd'hui confronté au poids sans cesse croissant des dépenses fiscales, avec des impacts davantage contraignants sur le budget de l'Etat. Cette situation pose avec acuité l'impératif de procéder à une refonte du cadre global de la fiscalité dérogatoire, dans le souci de relever substantiellement la gouvernance des dépenses fiscales et veiller à leur rationalisation. Un tel objectif s'inscrit, d'ailleurs, en ligne avec les recommandations préconisées par la Cour des Comptes, le Conseil Economique, Social et Environnemental, et celles des Assises nationales sur la fiscalité de 2013* »[510].

De prime abord, il faut reconnaître qu'il est extrêmement difficile d'évaluer au centime près les dépenses fiscales. Néanmoins, le Maroc s'est évertué à produire depuis

[510] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales de l'année budgétaire 2019* », *op. cit.*, p. 1.

2005 un rapport de chiffrage adossé, rituellement, au projet de loi de finances. Mais en dépit des efforts déployés, une multitude de dépenses fiscales reste, toutefois, sans subir aucune évaluation.

Pour corroborer ces dires, il est important de signaler que le nombre des dispositions dérogatoires évaluées en 2005 n'a guère dépassé 30% des dépenses répertoriées. Au fil des années, une multitude d'améliorations ont été apportées au périmètre présidant les travaux d'évaluation, pour atteindre en 2017 un taux de 74% de mesures évaluées, d'où la nécessité impérieuse de changer de méthode de travail, en opérant une refonte nécessaire au travail de rationalisation du système dérogatoire tant galvaudé par les pouvoirs publics.

Pour ce faire, les décideurs ont choisi, à l'occasion de la présentation du projet de loi de finances 2019, de procéder à une refonte soutenue de la gestion des dépenses fiscales sous la houlette de la direction générale des impôts. Cette nouvelle façon de gestion s'inscrit dans une démarche de relecture globale du système fiscal. Cette démarche réformatrice cherche à accomplir un saut qualitatif visant « *le renforcement de la soutenabilité de ce système, condition sine qua non pour consolider la gouvernance et la transparence des finances publiques* »[511].

Cette réforme méthodologique a été dictée, essentiellement, pour affiner les outils de chiffrage et assurer une appréhension optimale de l'ampleur budgétaire du dispositif dérogatoire, autrement dit, tenter d'élaborer un système permettant à la fois et de manière objective et incontestable de distinguer deux catégories d'allégements, d'une part, les dépenses fiscales dont l'objectif assigné est d'ordre incitatif ou de redistribution en faveur des ménages à faibles revenus ou secteurs d'activité ou produits spécifiques, et, d'autre part, les modalités de calcul de l'impôt, dont le but n'est pas de redistribuer la richesse en faveur d'une catégorie donnée, mais plutôt de faciliter les modalités de calcul de l'impôt.

L'objectif de cette remise en cause du système actuel d'évaluation est de tenter d'identifier, avec précision, les dispositions dérogatoires qui occasionnent une perte certaine pour le Trésor, analogue à celle engendrée par la dépense classique.

[511] *Ibid.*

L'exemple type est la dépense fiscale dédiée aux produits de première nécessité[512], comme le lait ou le pain, dont l'exonération en matière de la TVA est dictée par des raisons d'ordre social, depuis l'avènement de cette taxe au Maroc. Au fil des années, cette exonération est devenue très ancrée dans la structure, à telle enseigne qu'elle est devenue maintenant une norme difficile à supprimer. C'est justement, selon la nouvelle approche, que l'exonération relative aux produits de première nécessité est considérée, dorénavant, comme une composante du système fiscal de référence.

A rebours, et par le truchement de la même nouvelle approche méthodologique, une autre lecture est d'ordre politique cette fois-ci. En n'étant plus considérées comme dépenses fiscales, les exonérations susvisées portant sur les produits de base ne peuvent plus être brandies par la classe politique comme un effort consenti par la collectivité en faveur d'une classe sociale démunie. Selon la nouvelle approche, cette exonération est, dorénavant, considérée comme une norme dont bénéficie l'ensemble de la population, aussi bien les pauvres que les riches.

Mais l'apport notable de l'approche méthodologique fraîchement instaurée, conjugué à la mise en œuvre du nouveau système d'évaluation des dépenses fiscales, sera d'effectuer des modélisations très affinées, notamment, en matière d'impact sur l'économie marocaine. Ce sera une simulation fiable, fondée sur des données concrètes.

Toute analyse portant sur les dépenses fiscales cherche à éclairer le gouvernement dans la mise en œuvre de sa politique fiscale. Pour y parvenir, deux procédés d'évaluation combinés sont en lice : procéder, tout d'abord, à quantifier le coût budgétaire des mesures fiscales dérogeant à la norme afin de pouvoir, ensuite, sonder leur degré d'efficacité et d'efficience par rapport aux objectifs qui leur ont été, initialement, assignés. Sans la conjugaison de ces deux variables, le chiffrage du coût et l'évaluation de l'efficacité, la rationalisation du système des incitations fiscales préconisée par les assises de 2013 ne pourrait, à notre sens, et en aucun manière, se voir réaliser, car la publication d'un rapport sur les dépenses fiscales en annexe de projet de loi de finances n'est pas une fin en soi, s'il n'est pas corroboré par un chiffrage estimatif fiable et une étude de faisabilité pointue ; sinon le tout n'est que littérature inutile.

[512] Article 91 du code général des impôts concernant l'exonération sans droit à déduction. Sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée : I.- A) Les ventes, autrement qu'à consommer sur place, portant sur le pain, le couscous, les semoules et les farines, le lait, le sucre brut, les dattes conditionnées produites au Maroc, les produits de la pêche à l'état frais, congelés, entiers ou découpés, la viande fraîche ou congelée et l'huile d'olive et les sous-produits de la trituration des olives.

A cet effet, il ne suffit pas de se contenter d'apporter un chiffrage global du coût du manque à gagner occasionné par le recours au dispositif dérogatoire. Mais pour accompagner les décideurs dans leur gestion de la chose publique, il est impératif de procéder à un chiffrage spécifique de chaque mesure incitative. Cette spécification chiffrée contribue, à coup sûr, à éclairer le pouvoir décisionnel, afin d'emprunter la bonne direction, et agir en toute célérité « *à partir des données fiscales détaillées plutôt qu'à partir des données agrégées de la comptabilité nationale. Sa principale limite est, évidemment, la sous-estimation des DF, compte tenu de la faible disponibilité de celle-ci. Il convient également de noter que cette approche basée sur les données acceptées par l'administration estime les DF, toutes choses étant égales par ailleurs, y compris la capacité de l'administration à appliquer la loi et à détecter les fraudes* »[513].

C'est dans une perspective pragmatique, pour établir une feuille de route retraçant les éléments nécessaires à une gestion rationnelle des dépenses fiscales, que le gouvernement marocain a décidé de revoir sa version initiale de gestion dédiée à l'évaluation des dépenses fiscales, afin d'éclairer annuellement ses choix budgétaires.

Pour établir des bases rationnelles et crédibles de bonne gouvernance fiscale, les pouvoirs publics ont tenté, pour la première fois au Maroc, et à l'instar de ce qui a été fait en France, de déterminer les critères déterminant le point de vue permettant de qualifier une disposition fiscale soit comme une composante du système de référence soit comme une dépense fiscale. Dès lors, ladite disposition dérogatoire fera l'objet d'estimation chiffrée traduisant le coût de son manque à gagner pour le Trésor. Ainsi, la nouvelle approche réformatrice de la gestion des dépenses fiscales est fondée sur trois principaux critères déclinés comme suit.

« *Le principe du caractère général de la disposition. Il s'agit de distinguer entre les dispositions fiscales qui touchent la majorité des contribuables et celles qui profitent à des catégories spécifiques. Seules ces dernières pourraient être comptabilisées en tant que dépenses fiscales.*

• *Le principe de la doctrine fiscale. Certaines mesures fiscales ne sont pas qualifiées de dépenses fiscales et ce, du simple fait de leur rattachement à une règle formulée par la doctrine fiscale.*

[513] A. MARIEGEOURJON, S. FELLOW, « *L'illusion des dépenses fiscales en Afrique* », *op. cit*., p. 19.

• *Le principe d'une pratique en vogue à l'échelle internationale. Certaines mesures fiscales à caractère incitatif finissent par devenir des normes et ce, à l'instar d'une pratique généralisée à l'international* »[514] . Sur la base de ces principes, un système fiscal de référence a été établi pour les quatre types d'impôts qui ont un fort impact sur la charge fiscale de l'Etat, à savoir la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu et les droits d'enregistrement et de timbre.

Suite à cette relecture du système fiscal de référence, il est devenu, *a priori*[515], tout a fait possible de faire le distinguo entre une disposition purement fiscale et une disposition qualifiée de dépense fiscale. Ainsi, et une fois que les contours de ce système de référence ont été définis, il a été procédé, ce faisant, à un travail de tamisage visant à repérer les dépenses fiscale devant être inventoriées dans le document annexé au projet de loi de finances. Au terme de cette relecture, il a été procédé à des ajustements en reconsidérant une panoplie de mesures dérogatoires comme faisant partie de la norme fiscale, alors qu'elles étaient, une année auparavant, classées comme dépenses fiscales selon l'ancien référentiel.

Pour affiner davantage le pilotage des dépenses fiscales, la nouvelle approche réformatrice a tenté d'introduire un mécanisme permettant le ciblage de certaines mesures dérogatoires, afin d'examiner leur impact socio-économique.

Cette étude revêt, à notre sens, une importance capitale dans la mesure où elle permettra, lors de sa concrétisation, de pouvoir se prononcer en toute connaissance de cause sur l'efficacité et la pertinence de la politique incitative choisie par les pouvoirs publics, pour mener à bon port leur stratégie de développement économique et social, et contrecarrer, *in fine,* toute politique d'improvisation entraînant des effets d'aubaine. Cette systématisation des études d'impact socio-économique constituera, sans doute, le premier jalon du processus de rationalisation tant réclamé par les participants lors des Assises de 2013, mais qui en était resté au stade des vœux pieux.

Dans la même perspective réformatrice, il a été préconisé de procéder à l'élaboration rigoureuse d'un guide méthodologique de chiffrage et de quantification[516] du

[514] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales 2019* », *op. cit*., p. 4.
[515] Nonobstant les critères retenus, la qualification d'une mesure dérogatoire de dépense fiscale reste toutefois très controversée comme il sera démontré dans le chapitre suivant.
[516] Ce guide détaille la méthode d'évaluation budgétaire des dépenses fiscales générées par les dérogations en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques (IR), de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de droits d'enregistrement (DE). Cette

manque à gagner adossé à l'ensemble du dispositif dérogatoire fiscal parsemant notre système d'imposition, notamment les dépenses fiscales les plus significatives du point de vue financier. Ainsi, des fiches méthodologiques seront, systématiquement, établies, afin de retracer la portée de toute dépense qui sera soumise au crible de l'évaluation. Cette fiche sera conçue de manière à renseigner sur tous les aspects relatifs à la disposition incitative étudiée portant sur son objectif, sa méthode de chiffrage estimatif et son coût budgétaire.

L'approche réformatrice empruntée a permis d'élaborer une nouvelle architecture du rapport annuel sur les dépenses fiscales, avec une nouvelle mouture visant à fixer l'objet principal du rapport, son importance et son intérêt.

En définitive, à ce stade de restructuration du rapport dans sa nouvelle version préconisée, deux tâches majeures sont à souligner. La première consiste à étoffer le rapport d'un récapitulatif descriptif permettant de donner un aperçu global sur l'évolution des dépenses fiscales au cours d'une année précise ; la seconde tente de « *mettre à jour les axes d'analyse considérés comme les principaux vecteurs directeurs de la restructuration dudit rapport* »[517].

Ce travail de remodelage vise, entre autres, à mettre en place une plateforme de chiffrage du manque à gagner, suite à l'octroi des avantages fiscaux à certains contribuables ou à des secteurs d'activités en particulier. Cette plateforme sera dotée d'une automatisation des calculs permettant l'évaluation des coûts financiers des mesures dérogatoires. Ce dispositif permettra de veiller à la bonne utilisation des dépenses fiscales, comme un instrument de politique publique, et d'assurer un suivi permanent dédié à chaque dépense fiscale, depuis sa promulgation jusqu'à, le cas échéant, son abrogation. En somme, la refonte préconisée du rapport sur les dépenses fiscales a permis de proposer une autre façon de concevoir les choses, et de donner au contenu de ce rapport plus de visibilité et de crédibilité, en tant qu'outil visant à évaluer la moins-value engendrée par le recours aux mesures fiscales préférentielles, comme un instrument d'intervention dans la gestion de la chose publique.

En matière de la TVA, la nouvelle relecture du système de référence est marquée par la mise en place d'un régime systématique décliné en trois composantes. En premier

méthode est basée sur l'exploitation des données fiscales disponibles dans les deux administrations concernées par la gestion de ces impôts et taxes.

[517] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales 2019* », op. cit., p. 13.

lieu, un régime à triple taux a été instauré. Le taux de 20% est réputé comme le taux normal applicable à la majorité écrasante des opérations imposables ; les taux de 10% et de 0%, bien qu'ils soient réduits ou nuls, et chaque fois qu'ils seront appliqués et porteront sur des incitations fiscales, seront qualifiés par le nouveau référentiel cible nouvellement établi comme des dépenses fiscales. En second lieu, deux seuils ont été institués, à savoir 500 000 DH et 2 000 000 DH applicables, respectivement, aux fabricants et prestataires de services et aux commerçants sur les ventes et les livraisons effectuées en l'état. En troisième lieu enfin, des régimes spécifiques ont été créés pour certaines opérations relatives aux exonérations des opérations d'exportation et les exonérations des opérations de transport international.

Ainsi, il a été constaté que la nouvelle approche instituant le nouveau référentiel cible a gardé, en matière de TVA, la même structure que l'ancien système de référence, tout en adoptant le taux de 0% comme taux de référence.

Suite à cette nouvelle lecture, et afin de tenter de la mettre en œuvre, il a été procédé à l'examen de l'effectivité des dispositions dérogatoires recensées relatives à la TVA, suite au passage de l'ancien système de référence appliqué durant les années précédentes, au nouveau système appelé dorénavant « *référentiel cible* ». Pour ce faire, il a suffi d'appliquer ce nouveau référentiel sur les données consignées dans le rapport sur les dépenses fiscales annexé au projet de loi de 2018, en vue de comparer les résultats estimés avec les réalisations. Ainsi, cette mise en application a pu changer l'ancienne physionomie des dépenses fiscales recensées sous l'empire de l'ancien système de référence.

A ce titre, l'effectif du dispositif dérogatoire inventorié s'est traduit par une baisse substantielle, en passant de cent dix-sept mesures répertoriées selon l'ancien système de référence à quatre-vingt-quatre mesures qualifiées de dépenses fiscales selon le référentiel cible en matière de TVA 2017, « *soit une baisse nette de 33 mesures dérogatoires (-28%). Cette baisse est due à l'effet conjugué de la qualification de 43 mesures en tant que normes et l'intégration de 10 mesures dans la liste des dépenses fiscales, alors qu'elles étaient considérées comme normes selon l'ancien système fiscal de référence* »[518] .

[518] *Ibid.*

L'examen de cette transition méthodologique nous enseigne que les quarante-trois mesures préférentielles considérées, initialement, comme des dépenses fiscales avant leur reconversion en mesures faisant partie de la norme fiscale selon le référentiel cible nouvellement conçu, représentent, en fait, des mesures dérogatoires bénéficiant de l'application du taux réduit de 0%. Ce basculement s'explique par le fait que la nouvelle logique apportée par le référentiel cible a préconisé que toute incitation fiscale jouissant d'un taux réduit ou nul ne devrait pas être assimilée, systématiquement, à une dépense fiscale comme les incitations fiscales. Autrement dit, la nouvelle architecture du nouveau référentiel s'articule autour trois taux : 0% ,10% et 20%.

En revanche, d'autres mesures dérogatoires ont intégré, pour la première fois, et selon la conception du nouveau référentiel cible, le périmètre des dépenses fiscales alors qu'elles étaient réputées, sous l'emprise de l'ancien système fiscal, comme règles normatives. A cet effet, il a été institué que l'écart entre le taux de 20% et le taux de 10% est qualifié, *de facto,* comme une dépense fiscale à inventorier et évaluer dans le rapport annuel sur les dépenses fiscales.

De même, et après la mise en œuvre du nouveau référentiel cible, le chiffrage effectué, selon l'ancien système de référence, a été revu à la baisse. Ainsi, pour ce qui est du coût global évalué selon le référentiel cible relatif à la TVA, le montant global de ces dépenses fiscales, suite à la nouvelle réforme, est passé de 16 958 MDH à 14 336 MDH, soit une baisse nette de 2 622 MDH, ce qui représente l'écart du manque à gagner des mesures incitatives supprimées évaluées initialement à 7 380 MDH, sous l'emprise de l'ancien système, et les mesures préférentielles fraîchement insérées dans le périmètre des dépenses fiscales évaluées à un coût total de 4 758 MDH.

En matière de l'impôt sur les sociétés, le nouveau système fiscal de référence se distingue de l'ancien système par l'importance de l'analyse accordée individuellement à chaque mesure incitative, afin de s'assurer s'il s'agit d'une simple modalité d'imposition, ou bien si elle constitue, tout bonnement, une dépense fiscale à répertorier dans le rapport publié annuellement à l'occasion de la présentation du projet de la loi de finances. Selon cette nouvelle approche, et en dépit de l'application des taux réduits ou nuls, les mesures incitatives concernées ne sont pas qualifiées systématiquement comme des dépenses fiscales. Aussi, est considéré comme partie prenante du régime d'imposition, selon le référentiel cible, l'ensemble des mesures visant à éviter la double imposition ainsi que celles ayant un caractère d'intérêt général.

Ainsi, et suite à la mise en application de la nouvelle approche méthodologique fixant les contours du régime, l'architecture du nouveau référentiel cible en matière d'impôt sur les sociétés se présente comme suit. La structure des taux de référence concerne le barème de calcul de l'impôt sur les sociétés [519] et les autres taux spécifiques. De même, au niveau de la base imposable, ce référentiel cible peut prendre la forme d'un report déficitaire ou d'un amortissement normal.

Enfin, ce référentiel cible peut être présenté sous forme de dispositions spécifiques, tantôt pour éviter la double imposition, tantôt visant, entre autres, la réalisation ou le financement de projets d'intérêt général.

Cependant, à l'instar de ce qui a été fait en matière de TVA, la mise en application du nouveau référentiel cible de l'impôt sur les sociétés, pour les données consignées dans le rapport sur les dépenses fiscales adossé au projet de loi de finances 2018, et le chiffrage des mesures incitatives recensées auparavant, a connu un changement notoire. Après cette transition méthodologique, l'impact sur l'effectif des mesures relatives à l'impôt sur les sociétés s'est traduit par le repérage de soixante dispositions dérogatoires, au lieu de quatre-vingt-dix dans le régime de base de l'ancien système. Après ce basculement, trente-neuf mesures ont été déclassées en mesures d'impositions. Ces dernières mesures déclassées représentent, en fait, dans leur majorité, des dispositions visant à éviter la double imposition, et des mesures incitatives dédiées en faveur des institutions dont l'activité exercée est réputée à but non lucratif.

Suite à ce basculement, le coût du manque à gagner, évalué selon le référentiel cible relatif à l'impôt sur les sociétés appliqué sur les données de l'année 2017, a enregistré un montant global de 4 757 MDH, alors que la même année, avec l'ancien système de référence, le montant a été de 5 128 MDH, soit une baisse de 371 MDH[520].

Dans la perspective visant à cerner les contours du nouveau référentiel, l'impôt sur le revenu a vu, lui aussi, son système de référence subir des changements sensibles

[519] Depuis la loi de finances 2018, le barème progressif de l'impôt sur les sociétés comprend désormais trois taux applicables selon les tranches d'imposition établies comme suit :
Inférieur ou égal à 300 000 : Taux de 10%
De 300 001 à 1 000 000 : Taux de 20%
Supérieur à 1 000 000 : Taux de 31%
[520] *Ibid.*

s'articulant autour de trois axes majeurs : taux de référence, base imposable et dispositions spécifiques[521].

Après l'application, pour la première fois, du nouveau référentiel cible, plusieurs mesures incitatives recensées initialement comme des dépenses fiscales se sont vues déclassées et intégrées dans le périmètre du régime de base. Elles sont considérées, depuis l'avènement du nouveau référentiel, comme de simples règles d'imposition. Ainsi, ce passage méthodologique et l'application de la nouvelle approche sur les données de l'année 2017, se sont traduits par le déclassement de douze mesures incitatives. Cette diminution est due, spécialement, à la conjugaison de deux effets contradictoires, à savoir, d'une part, l'appréhension de dix-neuf dispositions dérogatoires comme règles d'imposition faisant partie du régime de base et l'insertion, d'autre part, de sept mesures incitatives dans le périmètre des dépenses fiscales, alors qu'elles étaient catégorisées une année avant comme norme selon l'ancien système de référence.

Il importe, toutefois, de signaler que les dispositions dérogatoires déclassées en norme portent, essentiellement, sur les opérations relatives au financement des programmes d'intérêt général. En revanche, celles qui sont dorénavant insérées dans le sérail des dépenses fiscales, selon le référentiel-cible, sont spécialement dédiées à une frange spécifique d'une population bénéficiant d'atténuations fiscales. A cet égard, seulement quatre-vingt et un des dispositions dérogatoires répertoriées sont prises en charge, en tant qu'une composante des dépenses fiscales, alors que, sous l'ancien système, ce nombre été de quatre-vingt-treize dispositions dérogatoires.

[521] Barème de calcul de l'impôt sur le revenu :
• 10% du montant des produits bruts, hors taxe sur la valeur ajoutée, perçus par les personnes physiques ou morales non résidentes,
• 15% du montant des revenus et profits de capitaux mobiliers de source marocaine,
• 20% du montant des revenus de placements à revenu fixe,
• 20% du montant des capitaux mobiliers de source étrangère,
• 20% du montant des profits nets fonciers réalisés ou constatés,
• 30% du montant des profits nets réalisés ou constatés à l'occasion de la première cession à titre onéreux d'immeubles non bâtis inclus dans le périmètre urbain,
• 20% du montant des profits nets réalisés ou constatés à l'occasion de la cession d'immeubles urbains non bâtis,
• 30% du montant des rémunérations et les indemnités occasionnelles ou non versées à des personnes ne faisant pas partie du personnel permanent de l'employeur.
* Base imposable,
• Abattement pour frais professionnels plafonné à 30 000 dirhams,
• Abattement de 20% pour les revenus fonciers,
• Abattement forfaitaire de : 55% sur le montant brut annuel inférieur ou égal à 168 000 dirhams et 40% pour le surplus des pensions et rentes viagères,
• Exonération du personnel diplomatique,
* Dispositions spécifiques,
• Dispositions portant sur un organisme particulier/sous population particulière exerçant une activité à but non lucratif et non-concurrentielle,
• Dispositions portant sur les opérations visant la réalisation/financement des projets d'intérêt général,
• Dispositions évitant la double imposition.

S'agissant de la quantification du coût évalué de la perte de recette engendrée après l'application du nouveau référentiel, il est important de rappeler que la mise en marche de ce dernier a fait ressortir un coût total de dépenses fiscales renoncées en 2017 avoisinant 4 590 MDH, alors que selon l'ancien système de référence ce montant aurait été de 4 592 MDH, soit une baisse enregistrée de 2 MDH.

L'architecture du nouveau référentiel cible, en matière de droits d'enregistrement, s'articule autour de trois taux à savoir : 6%, 3%, 1% et des droits fixes de 200 dirhams. Eu égard aux principes évoqués plus haut, la détermination du référentiel cible pourrait, éventuellement, faire l'objet d'analyse, au cas par cas. A cet effet, chaque disposition dérogatoire serait passée au crible, afin de se prononcer sur son intégration dans le giron des dépenses fiscales ou sur son intégration au régime de base mis en place.

Selon cette nouvelle approche méthodologique, les mesures préférentielles bénéficiant d'un taux réduit ou nul, ne sont pas catégorisées, automatiquement, dans le sérail des dépenses fiscales. Autrement dit, le référentiel cible en matière des droits d'enregistrement et de timbre prend comme toile de fond les principaux taux de référence, sans pour autant oublier les « *dispositions portant sur un organisme particulier/sous population particulière exerçant une activité à but non lucratif et non-concurrentielle, dispositions portant sur les opérations visant la réalisation / financement des projets d'intérêt général* »[522].

Concernant l'impact du nouveau référentiel cible sur le chiffrage en nombre et en valeur des dépenses fiscales recensées au titre de l'année 2017, il s'est distingué par une baisse du nombre des dispositions dérogatoires reconverties en norme fiscale faisant partie du régime de base, soit un nombre de trente-sept mesures incitatives, alors que sous l'ancien système ce nombre a été de soixante-quatorze mesures incitatives répertoriées comme dépenses fiscales, soit trente-sept mesures dérogatoires comptabilisées, en moins, par rapport à l'ancien document retraçant le dispositif fiscal mis en place, et qualifié de par l'ancienne définition comme dépenses fiscales.

Quant au coût des mesures dérogatoires relatives aux droits d'enregistrement évaluées nouvellement selon le référentiel cible, il a enregistré, pour l'année 2017, un total de 860 MDH, au lieu de 4 038 MDH, comparativement avec les données consignées dans le rapport établi sous l'ancien système fiscal, soit une suppression nette de 3 178 MDH.

[522] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales 2019* », *op. cit*., p. 13.

En définitive, selon la nouvelle approche instituant le référentiel cible, il a été relevé qu' « *au total, l'application du référentiel cible a permis de considérer 291 mesures comme dépenses fiscales au lieu de 418 soit une baisse de l'ordre de 30%* »[523]. Alors qu'en termes de manque à gagner évalué, la mise en œuvre du référentiel cible a permis de relever que le coût global des dépenses fiscales recensé est de 28 551 MDH, alors que ce coût a été évalué, sous l'ancien système à un montant de 34 748 MDH, « *soit une baisse de 6 197 MDH (-18%). Cette baisse est expliquée, essentiellement, par la diminution du coût relatif aux droits d'enregistrement et de timbre (3 178 MDH) et à la TVA (2 622 MDH)* »[524].

A cet effet, et toujours selon le nouveau référentiel-cible, la ventilation par impôt a consacré la tendance baissière, en nombre et en valeur, par rapport à la même ventilation élaborée selon l'ancien système. Ainsi, le coût des dépenses fiscales relatives à la TVA a enregistré un manque à gagner estimé à 14 336 MDH, pour quatre-vingt-quatre mesures répertoriées comme dépenses fiscales, alors qu'une année avant, selon l'ancienne approche, ce montant a été de 16 958 MDH représentant le coût de cent dix-sept mesures dérogatoires qualifiées comme dépenses fiscales.

La même tendance baissière, mais à un degré moindre, marque aussi la ventilation dédiée à l'impôt sur les sociétés. Le coût, inhérent aux dépenses fiscales relatives à cet impôt, a connu, selon le référentiel cible, une diminution passant de 5 128 MDH concernant quatre-vingt-dix-neuf mesures incitatives à un montant de 4 757 MDH, l'équivalant du coût évalué de soixante mesures incitatives estimées sous l'empire de l'ancien système de référence.

Dans la même lignée, l'évaluation effectuée, selon le nouveau référentiel du coût des dépenses fiscales dédiées aux droits d'enregistrement, a connu une diminution remarquable en nombre et en valeur. Le montant global de cette estimation est passé de 4 038 MDH, correspondant à soixante-quatorze mesures dérogatoires, à 860 MDH, l'équivalant d'une estimation de trente-sept mesures incitatives.

En revanche, ce sont les dépenses fiscales dédiées à l'impôt sur le revenu qui ont pu résister aux changements apportés par le référentiel cible en gardant, à quelques différences près, selon la même architecture élaborée sous l'ancien système de référence.

[523] *Ibid.*
[524] *Ibid.*

Ainsi, la valeur estimée du coût global n'a guère changé passant de 4 592 MDH à 4 590 MDH, alors que le nombre est passé de quatre-vingt-treize à quatre-vingt et un mesures dérogatoires estimées.

Sous un autre angle, celui de l'impact du nouveau référentiel par type de bénéficiaire, il a été relevé que la mise en marche de la nouvelle méthodologie instituant le référentiel-cible a, également, modifié l'ancienne architecture des dépenses fiscales.

Ainsi, concernant « *les ménages, l'application du référentiel-cible a permis de ramener le nombre de mesures dérogatoires à quatre-vingt-douze au lieu de cent six, soit une diminution de 13%. L'impact en termes de coût pour cette catégorie est passé, quant à lui, de 11 313 MDH à 13 206 MDH, en augmentation de près de 17%* »[525]. Par comparaison, alors que les mesures incitatives dédiées aux entreprises sont passées de cent quatre-vingt-six à cent cinquante-deux, en baisse de 18%, s'agissant du coût occasionné relatif à ces dernières, il est passé de 19 468 MDH à 14 521 MDH, soit une baisse de près de 25%. Ce faisant, les pouvoirs publics ont continué leur politique incitative vis-à-vis des ménages, dans la mesure où le total du dispositif incitatif est passé de 25% à 32%, alors que sa part dans le montant global des dépenses fiscales est passée de 33% à 46%.

Enfin et toujours dans l'analyse de l'impact de l'application du nouveau référentiel sur l'architecture des dépenses fiscales mises en place en 2017, il a été constaté que la politique incitative menée par le gouvernement continue d'accorder un importance capitale aux secteurs à vocation sociale. On relève, ainsi, le nombre de quatre-vingt-dix-neuf mesures dérogatoires répertoriées dans le total de cent soixante-onze retenues par l'ancien référentiel, soit une diminution de 42%. Le total du coût occasionné est, donc, passé de 14 394 MDH à 14 603 MDH, soit une augmentation de 1%.

S'agissant du secteur économique, le nombre des dispositions dérogatoires recensées, selon le nouveau référentiel, est de cent soixante-dix-huit, au lieu de deux cent trente, soit une baisse de 23%, alors qu'en termes de valeur, ces mesures recensées ont totalisé 13 787 MDH au lieu de 20 184 MDH, soit une baisse de 32 %.

De même, une part de dépenses fiscales a été dédiée aux activités culturelles pour lesquelles le nombre de dépenses fiscales est passé de dix-sept à quatorze, alors qu'en

[525] DGI, « R*apport sur les dépenses fiscales pour l'année 2019* », *op. cit.*, p. 21.

termes de perte de recettes, elles ont été estimées à 161 MDH au lieu de 169 MDH, comparativement aux indications consignées dans l'ancien rapport sur les dépenses avant l'avènement du nouveau référentiel cible.

Le processus de création ou de suivi d'une dépense fiscale devrait, *a priori,* être soumis à un tamisage rigoureux, susceptible de donner aux décideurs une visibilité et des éléments d'éclairage, leur permettant de se prononcer en toute efficacité sur les démarches à suivre pour créer ou maintenir une dépense fiscale.

En guise de conclusion, on remarque que le maximum des dépenses supprimées a été enregistré en 2015, avec un gain pour l'Etat de 4 487 MDH, et le minimum a été enregistré en 2013 avec 76 MDH.

En outre, le montant des dépenses créées a connu une augmentation jusqu'en 2015, avec des dépenses supplémentaires de 1 647 MDH, pour diminuer ensuite à 5 MDH en 2016.

On constate, d'une part, que la politique de réduction des dépenses fiscales suite aux assisses fiscales entretenues, depuis 2013, a été bien menée jusqu'en 2015, avec une suppression de 4 487 MDH de dépenses, pour baisser, ensuite, en 2016 à 784 MDH.

D'autre part, on peut conclure que le maximum de dépenses a été relevé au cours de l'année 2014, avec un total de 34 406 MDH, et que le minimum des dépenses a été relevé au cours de l'année 2015, avec un total de 23 088 MDH, pour augmenter, ensuite, à 32 422 MDH en 2016 et 33 421 MDH en 2017.

A ce niveau, on peut dire qu'après un début soutenu en 2014 et, notamment, en 2015, la réforme des dépenses fiscales marocaine s'est vite essoufflée et son rythme ascendant s'est, soudainement, estompé en 2016, pour reprendre, avec plus de force, puis revenir à la case départ, en dépassant la barre de 33 000 MDH. Pire encore, aucune mesure parmi les trois outils de pilotage[526] visant à la rationalisation du système des incitations recommandées à l'issue des assises n'a été concrétisée, en rappelant que cette recommandation conditionne l'octroi d'un avantage fiscal par une limitation de durée

[526] Les outils que les intervenants, lors des Assises ont proposé d'instituer pour l'octroi des exonérations fiscales à savoir : la limitation de leur durée dans le temps, la définition de leurs objectifs et leur octroi dans un cadre conventionnel respectant un cahier de charges et la mise en place de mécanismes d'évaluation de leur efficacité par rapport aux objectifs escomptés.

dans le temps et la définition de leurs objectifs, dans le cadre conventionnel du strict respect d'un cahier des charges, alors que, dans les faits, rien de concret n'a eu lieu. Le comble, enfin, est que certaines mesures incitatives temporaires, lors de leur création, sont devenues permanentes dans leur application.

En conclusion et au terme de cette analyse portant sur le quinquennat ayant précédé les Assises de 2013, il a été relevé, qu'en dépit de l'effort considérable des pouvoirs publics visant la réduction de dépenses fiscales, le résultat est resté en deçà des ambitions affichées lors des Assises en question. Excepté l'inestimable effort déployé au titre des lois de finances 2014 et 2015, les dépenses fiscales supprimées n'ont guère dépassé vingt-huit mesures pour un montant total estimée de 6 234 millions de DH, alors que le nombre total des dépenses fiscales est resté maintenu à un niveau moyen de 3,4% du PIB, avec des variations positives de 1,5% et de 4,4% respectivement en nombre et en montant durant la période en question.

Cependant, il a été relevé, contrairement à la recommandation préconisant la rationalisation du système des incitations, une prolifération démesurée des dispositions dérogatoires introduites par les lois de finances de 2017 et 2018. En fait, dix-huit nouvelles mesures se sont ajoutées au stock existant. En somme, aucun changement ni amélioration n'a été enregistré au niveau du circuit d'adoption et d'évaluation des nouvelles propositions d'incitations fiscales, ni en termes de remise en question des anciennes dérogations. La rationalisation des dépenses fiscales tant prônée par les participants aux Assises tenues en avril, peine à s'imposer comme une voie irréversible dans la gestion du système des incitations fiscales.

Conclusion du Chapitre I

Plus de cinq années passées depuis les Assises de 2013, et la rationalisation préconisée n'a pas abouti aux résultats escomptés, d'où *« l'impératif d'instaurer un cadre nettement plus efficace de gouvernance et de pilotage de la fiscalité dérogatoire ayant vocation à promouvoir la pertinence et la transparence des processus de décision, enrichir notablement les indicateurs de mesure des coûts et des avantages des incitations, restreindre le risque d'arbitraire et à renforcer la reddition de comptes, est donc éminemment important au vu des attentes considérables de la société et des défis de notre pays en termes de gouvernance, de compétitivité et de développement. Cet impératif est d'autant plus important au vu du chantier de réforme budgétaire structurant sur lequel le Maroc s'est engagé afin d'améliorer la gouvernance et la transparence des finances publiques, ainsi que les dépenses destinées au financement des stratégies sectorielles et à la mise en œuvre des politiques publiques ; du poids de plus en plus contraignant des engagements du pays à l'international en termes de mise à niveau et d'alignement normatif du texte fiscal marocain aux standards internationaux* »[527].

La poursuite d'un rythme soutenu d'augmentation des recettes fiscales nécessite une plus grande mobilisation du potentiel fiscal, notamment par la rationalisation des dépenses fiscales.

Il est, donc, temps d'aborder cette thématique en présentant, d'abord, une évaluation critique de l'existant, sur la base de laquelle seront étayées les préconisations avancées, ici, que nous estimons être en adéquation, avec l'esprit de la recommandation prônant une réforme globale du système incitatif marocain.

[527] DGI, « *Rapport de synthèse sur les incitations fiscales* », Assises nationales sur la fiscalité, 2019.

Chapitre II - La nécessaire réforme générale du régime incitatif marocain actuel

A l'heure où les pouvoirs publics s'ingénient à mobiliser davantage les ressources fiscales, afin de faire face aux dépenses publiques qui ne cessent d'enfler, ils sont, aussi, contraints à prendre une série de mesures visant de réguler et maitriser leurs finances publiques. Dans ce chantier de réforme, un sujet s'est imposé au cœur des débats : les dépenses fiscales. Ces dernières font, souvent, l'objet d'acerbes critiques. La salve des critiques[528] à leur encontre ne cesse de s'étendre. Les commentaires de dénigrement foisonnent de tous bords, visant à dénoncer leur multiplication et condamner leurs effets négatifs sur les finances publiques, aucune voix ne plaide en leur faveur, dans un système fiscal censé optimiser la collecte de l'impôt et non son évaporation. En effet, la sentence est tombée sans le moindre bénéfice accordé au doute et la nocivité des mesures dérogatoires ne serait plus à démontrer. Elles seraient responsables de toutes les failles qui minent la fiscalité marocaine, en ce qu'elles saperaient la trilogie fondamentale de tout système fiscal moderne : l'efficacité, l'équité et la neutralité. A ce titre, les Assises nationales sur la fiscalité, tenues les 29 et 30 avril 2013 à Skhirate, ont constitué l'occasion idoine d'une plate-forme d'échange et de partage pour passer au crible les moyens d'une nouvelle impulsion au système fiscal marocain, afin qu'il se mette au diapason des évolutions politiques, sociales et économiques du Maroc.

Constituant une composante intégrante des principales recommandations des Assises présidant les grandes lignes de la prochaine réforme fiscale, la rationalisation du système des incitations fiscales est l'un des premiers chantiers mis sur les rails.

Sans tergiverser, le gouvernement a adopté la démarche d'un bon père de famille, afin de concevoir une nouveau modèle de gouvernance des dépenses fiscales, très utile en ces temps de crise, pour faire de la réforme fiscale en général, et de la réforme de la fiscalité incitative en particulier, le cheval de bataille propre à assurer une bonne gouvernance de la gestion des dépenses fiscales marocaines, tant décriées ces dernières années, souvent sans raison, comme source de toutes les failles entachant le système de prélèvement obligatoire.

[528] Les dépenses fiscales, selon les détracteurs présentent une série d'effets pervers. Outre leur participation à la dérive des finances publiques, elles sapent le principe de l'équité fiscale mais sans une efficacité apparente.

Devant le solide consensus sur la nocivité des niches fiscales, comment les décideurs ont-t-ils appréhendé la recommandation portant sur la rationalisation du système des incitations fiscales ? Et quelles sont les voies empruntées, après la succession de cinq lois de finances, afin d'atteindre l'équilibre recherché entre la neutralité du système fiscal et le soutien des ménages et des entreprises ? Enfin, quel mécanisme de suivi a été conçu spécialement afin de parvenir à la rationalisation escomptée ?

A cet effet, notre démarche sera réservée à la formulation des critiques à l'encontre des dépenses fiscales, avant de passer à la présentation des propositions aptes à améliorer le système actuel des incitations fiscales.

Section I - Les critiques formulées à l'encontre du régime incitatif marocain

A l'instar de plusieurs pays en voie de développement, le Maroc s'emploie à séduire les investisseurs par le moyen d'une politique fiscale incitative. Il est, donc, primordial pour les pouvoirs publics de s'orienter vers l'initiative privée nationale, mais surtout étrangère, afin de stimuler l'industrie locale. Aussi et par ce même outil des encouragements fiscaux, le gouvernement cherche à réduire les inégalités dans la répartition des revenus.

Mais, cette politique fiscale généreuse à l'égard de l'initiative privée et du bien-être social de la collectivité a un coût considérable. Une manne considérable de recettes fiscales est, ainsi, sacrifiée, chaque année, sans pour autant garantir que les objectifs assignés aux dépenses fiscales seront atteints, d'autant que, compte tenu de la surenchère des pays émergents à la conquête des investisseurs étrangers par leur politique fiscale, le Maroc se trouve, lui aussi, contraint de poursuivre sa politique incitative.

Les critiques à l'encontre de cette générosité fiscale débridée sont légion. Les principales sont celles relatives à l'opacité et au manque de rationalisation dans la gestion des dépenses fiscales.

L'argumentaire le plus soutenu par les détracteurs est que le gouvernement s'entête, à l'avènement de chaque loi de finances, à procéder à des dépenses fiscales,

sans être en mesure de se prononcer sur l'impact réel de cette politique incitative sur l'économie et sur le bien-être social. Ainsi, la politique des dépenses fiscales est souvent victime de jugements de valeur. C'est la raison pour laquelle notre travail de recherche a entrepris de dépoussiérer la notion de dépenses fiscales de tous préjugés et idées préconçues, afin de défendre la thèse selon laquelle le concept de dépense fiscale n'a d'autres finalités que de rappeler l'origine, la portée et le coût de chaque disposition dérogatoire, afin de pouvoir la comparer et, éventuellement, lui substituer par une dépense budgétaire.

A ce titre, les dépenses fiscales ne sont pas nocives en elles-mêmes, c'est l'usage qui en est fait, qui est souvent remis en cause. C'est pourquoi nous sommes convaincus qu'il faut faire la part des choses et distinguer entre l'outil qu'est la dépense fiscale et l'utilisation qu'on en fait.

Ceci étant dit, on s'abstiendra de s'attarder sur les jugements de valeur accablant la notion de dépenses fiscales, sans être en mesure d'apporter des éléments corroborant cette position nihiliste. En revanche, nous nous emploierons à passer en revue une série de contraintes entravant la mise en place d'une gestion rationnelle de la politique de dépenses fiscales au Maroc.

§ 1 – Une nécessaire clarification des critères de la notion de dépenses fiscales

Après la problématique liée au foisonnement incontrôlé du nombre des dépenses fiscales et de la montée en puissance de leur enjeu budgétaire dans le droit fiscal marocain, il convient de s'intéresser, maintenant, à une autre problématique et pas des moindres, celle relative à la gestion des outils gouvernant la fiscalité dérogatoire au Maroc. En dépit de la grande médiatisation dont il fait l'objet et son omniprésence dans tous les débats publics, le concept de dépenses fiscales reste toujours entouré d'un flou juridique incompressible. Ainsi, « *ce flou est du reste inhérent à la notion de dépenses fiscales elle-même* »[529], ce qui explique, dans une large mesure, le désarroi des pouvoirs publics et leur incapacité de pouvoir assurer une gestion rationnelle et transparente de sa fiscalité dérogatoire. Diverses raisons peuvent expliquer cette situation, mais les plus pointées du doigt sont celles relatives aux incertitudes méthodologiques qui entachent le périmètre et l'estimation du coût des dépenses fiscales, sans perdre de vue que les dispositions

[529] C. WENDENG & al.,« *La dépense fiscale en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques* », *op. cit*., p. 10.

dérogatoires prévues par la loi fiscale font rarement l'objet d'une attention insuffisante de la part des décideurs publics. Ainsi, le document marocain[530] dédié à la gestion des dépenses fiscales brille par l'absence d'une définition claire et précise, dans la doctrine fiscale marocaine, de la notion de dépenses fiscales, d'une typologie, bien étudiée et nuancée du système de référence ou de la norme fiscale.

Hormis des difficultés de définition des dépenses fiscales au regard d'une norme fiscale peu précise, « *la norme de référence n'est pas définie de façon intangible. En effet, elle résulte d'une observation des faits et d'une interprétation a posteriori des intentions du législateur qui explique en grande partie les changements de périmètre (classements et déclassements de dépenses fiscales). Cette précision confirme que la norme n'en est pas une, la notion d'« observation des faits » n'étant de surcroît ni expliquée, ni justifiée. Quant aux intentions a posteriori du législateur, il serait plus logique de prendre appui sur les études d'impact, voire sur les débats législatifs plutôt que d'interpréter les intentions du législateur a posteriori. Si la méthode de détermination d'une dépense fiscale mérite d'être considérée plus sérieusement, les évolutions annuelles qui en résultent sont en revanche retracées chaque année dans le projet de loi de finances* »[531].

A l'instar du système français, le système fiscal marocain comporte « *de nombreuses dérogations sous forme d'exonérations totales ou partielles, de réductions d'impôts, d'abattements sur la base imposable et de taux préférentiels* »[532]. L'approche française[533] s'est évertuée à donner une définition claire et précise du concept de dépense fiscale « *rituellement reprise chaque année dans le tome II du « Voies et moyens », les dépenses fiscales s'analysent comme « des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'Etat une perte de recettes et donc, pour les*

[530] Ce document est le rapport annuel sur les dépenses fiscales, annexé au projet de loi de finances pour chaque nouvelle année budgétaire.
[531] La Cour des comptes, « *Gestion des dépenses fiscales en faveur du logement* », *op. cit.*, p. 34. Document disponible en ligne www.ccomptes.fr@Courdescomptes.
[532] C. WENDLING & al., « *La dépense fiscale en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques* », *op. cit*., p. 10.
[533] En application de l'article 32 de la loi de finances pour 1980 : « *Chaque année, dans le fascicule « Voies et Moyens » annexé au projet de loi de finances, le Gouvernement retracera l'évolution des dépenses fiscales, en faisant apparaître de manière distincte, les évaluations initiales, les évaluations actualisées, ainsi que les résultats constatés. Les dépenses fiscales seront ventilées, de manière détaillée, par nature de mesures, par catégories de bénéficiaires et par objectifs* ».

contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français »[534].

Le document marocain, quant à lui, au lieu de donner, au préalable, une définition de la notion de dépense fiscale, va vite en besogne pour répertorier les éléments intrinsèques pouvant qualifier ou non une disposition dérogatoire comme dépense fiscale.

Il a, ainsi, mis, dès le début, l'accent sur le volet budgétaire des dispositions dérogatoires, en expliquant plutôt les raisons pour lesquelles les dispositions dérogatoires sont appelées dépenses fiscales. Selon le rapport marocain « *les dérogations fiscales représentent un enjeu budgétaire important. Elles constituent un manque à gagner pour le budget et leur effet sur ce dernier est comparable à celui des dépenses publiques. C'est la raison pour laquelle elles sont appelées dépenses fiscales* »[535].

L'approche s'est chargée, en premier lieu, sans définir le concept, de cerner la finalité première de la notion de dépenses fiscales et d'analyser son impact sur le budget d'Etat.

Ainsi, et au lieu de tenter, avant toute démarche, de définir la notion de dépense fiscale, oxymore, tant galvaudé par les médias que par le grand public, le rapport marocain s'est contenté de mettre en exergue l'enjeu budgétaire du concept, et s'évertue à expliquer, ensuite, la portée de ces mesures dérogatoires. Il a tenté, enfin, de définir le périmètre des dépenses fiscales en précisant que *« ne sont assimilées à ce type de dépenses que les dispositions fiscales qui s'écartent d'un régime fiscal de référence préalablement défini »*[536].

Au lieu et place d'une définition claire et précise de la notion de dépense fiscale, le rapport marocain a pris l'allure d'un récit descriptif tentant d'apporter quelques éléments servant à repérer les éléments clés permettant d'établir un distinguo entre une disposition fiscale et une disposition dérogatoire qualifiée de dépense fiscale. De ce récit, trois déterminants majeurs sont à retenir.

---

[534] C'est le terme utilisé par le conseil des impôts dans son 21ème rapport au Président de la République sur la fiscalité dérogatoires, septembre 2003 « *ces dispositions dérogatoires sont qualifiées, par les spécialistes, de dépenses fiscales, Oxymore introduit aux Etats-Unis à la fin des années 1960 puis en France à la fin des années 1970* ».
[535] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales 2006* », *op. cit*., p. 5.
[536] *Ibid*, p. 2.

En premier lieu, le coût budgétaire de la mesure dérogatoire, à savoir que toute disposition devrait, *a priori*, engendrer une perte de recettes, un manque à gagner pour le Trésor.

En deuxième lieu, le rapport a évoqué la comparabilité pouvant exister entre l'effet d'un manque à gagner lors de la mise en application d'une disposition dérogatoire, pour le Trésor, et celui engendré, normalement, par une dépense publique directe.

Il a mis en exergue, enfin, le caractère dérogatoire de la mesure incitative par rapport à une norme d'imposition de référence. Ainsi, la dérogation préconisée constitue un élément déterminant pour statuer si une mesure fiscale constitue ou non une dépense fiscale.

Faute de définition précise, tout ceci laisse entendre que pour qualifier une mesure dérogatoire de dépense fiscale, il suffit, tout simplement, de s'assurer que cette mesure s'écarte d'un système fiscal de référence[537]. Ce dernier doit être clairement défini, sauf qu'il n'est mentionné, nulle part, dans la littérature fiscale marocaine, ce qu'est ce système fiscal de référence, pour pouvoir s'y référer chaque fois que l'on devrait qualifier une disposition de dérogatoire ou pas.

Cette difficulté, faut-il l'avouer, n'est pas une spécificité marocaine. Elle fût un temps soulevée même en France, dans le rapport de la cour des comptes qui précisait qu'« *aucun document officiel ne décrit l'ensemble des principes de la fiscalité française. Aussi ne s'étonnera-t-on pas qu'au fil du temps, le concept de dépense fiscale évolue. En 1998, une nouvelle définition est donnée. Les critères désormais mis en avant sont l'ancienneté et surtout « le caractère général de la mesure : une disposition applicable à la grande majorité des contribuables peut être considérée comme la norme (par exemple,*

[537] Le rapport sur les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE (2010) a souligné qu'il faut « *comprendre les critiques de la méthodologie actuelle qu'il tire de la littérature économique. Citons quelques-uns des points essentiels : Selon certains critiques américains, le système fiscal normal n'ayant jamais été établi, à partir de principes de base, avec une rigueur suffisante pour servir de référence, on pourrait faire de mauvais choix en recensant les dépenses fiscales. Certains pensent, comme Kraan, que les analystes ont des valeurs trop différentes pour arriver à un consensus sur la nature de la référence (Burman, 2003). Des critiques considèrent le système fiscal normal comme un moyen détourné ou un objectif au service d'un certain type de réforme fiscale, une référence centrée sur les impôts directs ferait, par exemple, obstacle à la mise en place d'un impôt assis sur la consommation (Bartlett, 2001).*
• Le fait que l'on centre depuis peu le concept de dépense fiscale sur des questions de politique fiscale peut être interprété comme l'abandon de sa motivation avouée d'origine : comparer les dispositions fiscales avec les programmes de dépenses ordinaires ayant des objectifs similaires (Shaviro, 2004).
• Selon un autre type d'argumentation, le concept de dépense fiscale implique que l'on considère la politique fiscale comme exceptionnelle – c'est-à-dire que l'on ait la conviction qu'elle doit rester parfaitement claire et efficace, alors que tous les compromis politiques compliqués sont renvoyés au volet dépenses au volet dépenses du budget, où ils ont naturellement leur place (Logue, 2000) ».

l'abattement de 20% sur les traitements et salaires). A l'inverse, l'avantage accordé à une catégorie particulière de contribuables ou d'opérations constitue une dépense fiscale »[538].

Il est vrai que le rapport marocain a essayé d'atténuer cette difficulté en précisant que « *le système fiscal de référence regroupe les régimes fondamentaux des différents impôts, souvent désignés sous le vocable « droit commun* »[539]. Mais cette précision a tenté uniquement d'expliquer une notion par une autre celle de droit commun, un vocable aussi vague et arbitraire que celui du système de référence fiscal.

Quoiqu'il en soit, le phénomène est très compliqué et difficile à cerner d'avance, tant la définition des dépenses fiscales est tributaire de la détermination de la norme fiscale dont le périmètre est souvent incertain et sujet à débat.

Peu importe le vocable utilisé pour justifier la dérogation constituant une dépense fiscale[540], le système fiscal de référence ou le droit commun est, en fait, deux faces d'une même pièce. Les deux notions supposent, *a priori*, la limitation claire et précise de leurs périmètres. Mais, dans les faits, il n'en est rien, car « *parler de mesure dérogatoire ou faire référence à une norme et à des principes généraux du droit français » soulève la question de l'existence d'une telle norme. Or, en vertu du principe de légalité de l'impôt, les régimes applicables aux impôts, tant pour les principes généraux que pour les éventuelles mesures dérogatoires, sont en règle générale définis par la loi. L'établissement d'une norme ne peut se limiter à la prise en compte de la norme législative, de même qu'il serait illusoire de chercher à mettre en évidence un modèle idéal d'imposition, par rapport auquel toute dérogation serait qualifiable de dépense fiscale. En conséquence, la définition des dépenses fiscales résulte d'un travail nécessairement arbitraire d'interprétation de la loi fiscale, pour tenter de dégager certains principes permanents, et d'observation de ses*

[538] LA COUR DES COMPTES, « *La sécurité sociale* », *op. cit*., p. 254.
[539] DGI, « R*apport sur les dépenses fiscales, projet de loi de finances pour l'année 2018* », *op. cit*., p. 49.
[540] Le livre de l'OCDE 2010 a tenu à préciser que *« pour qualifier une disposition fiscale particulière de dépense fiscale, une définition large et générale ne suffit pas. Les pays ont trouvé des critères spécifiques différents. En 1987, aux Pays-Bas, un groupe de travail chargé de cette mission a comparé les pratiques d'autres pays , il a recensé cinq critères, pour finalement en rejeter trois et accepter les deux autres. Dans ce cas particulier, le groupe de travail a écarté la poursuite d'un objectif de politique non budgétaire, la conversion d'une disposition en dépenses directes et l'avantage accordé à une catégorie limitée de contribuables, alors même que ces critères étaient utilisés ailleurs. Il a retenu, en vue d'analyses futures, la réduction des recettes et l'écart par rapport à un système fiscal de référence (van den Ende, Haberham et den Boogert, 2004). On pourrait en conclure que les définitions opérationnelles des dépenses fiscales varient sensiblement selon les pays, mais qu'un élément commun revient fréquemment : une certaine notion de déviation par rapport à un système fiscal de référence. En pratique, on peut penser qu'une partie des autres critères sont, dans une certaine mesure, objectifs – notamment la perte de recettes, la conversion en un programme de dépenses ordinaires et l'existence d'une catégorie limitée de bénéficiaires. En revanche, la conception d'un système fiscal de référence peut donner lieu aux plus grandes différences de jugement. En fait, la conception d'une fiscalité de référence* ». En fait, la conception d'une fiscalité de référence diffère selon les experts et les pays. On lit, dans le résumé précité de la Banque mondiale, que la référence ou « *la norme comprend la structure des taux, les conventions comptables, la déductibilité des frais obligatoires, les dispositions pour faciliter l'administration de l'impôt et les obligations fiscales internationales* ».

effets, pour éventuellement mettre en évidence des avantages particuliers. Les résultats de ces analyses peuvent varier dans le temps, en fonction de l'évolution de la législation nationale ou communautaire »[541].

Devant cette ambiguïté qui entoure la notion des dépenses fiscales, toute tentative de définir cette dernière serait condamnée, à bien des égards, à l'échec et ne pourrait résister longtemps, afin d'assurer au concept de dépense fiscale la stabilité requise pour une application pérenne. En conséquence, la définition des dépenses fiscales résulte d'un travail nécessairement arbitraire d'interprétation de la loi fiscale, pour tenter de dégager certains principes permanents, et d'observation de ses effets, pour éventuellement mettre en évidence des avantages particuliers. Les résultats de ces analyses peuvent varier dans le temps, en fonction de l'évolution de la législation marocaine.

L'objectif majeur de la notion des dépenses fiscales, c'est évaluer la perte de recettes occasionnée par la mise en œuvre des dispositions dérogatoires. Pour y parvenir, un document est publié chaque année[542] mettant le doigt sur le coût des dépenses fiscales évaluées. « *La préoccupation première concernant le dispositif fiscal dérogatoire devrait être l'appréciation du coût budgétaire des dépenses fiscales, afin de réaliser une transparence financière effective du budget général ainsi qu'une meilleure rationalisation en matière d'allocation des ressources »*[543].

Cette préoccupation de la dimension budgétaire du dispositif dérogatoire s'est vue officialisée depuis la promulgation la loi organique relative aux lois de finances, depuis cette loi. Les dépenses fiscales sont devenues, de par la loi, une composante indéfectible de la gestion budgétaire. Elles ne sont plus uniquement présentées dans un document à vocation indicatif, mais leur publication résulte d'une règle impérative prévue par l'article 48 de la loi organique de finances qui dispose que : *« le projet de loi de finances de l'année est déposé sur le bureau de la Chambre des représentants, au plus tard le 20 octobre de l'année budgétaire en cours. Il est accompagné du rapport sur les dépenses fiscales »*[544]. L'objectif majeur est de permettre au gouvernement de *« mieux appréhender*

[541] CONSEIL DES IMPOTS, « *La fiscalité dérogatoire – pour un réexamen des dépenses fiscales* », *op. cit.*, p. 24.
[542] Cette publication a commencé depuis octobre 2005. L'estimation des dépenses fiscales entre, d'ailleurs, dans le cadre du programme d'appui à la réforme fiscale financée par l'Union Européenne.
[543] DGI, « R*apport sur les dépenses fiscales 2018* », *op. cit*., p. 5.
[544] Ce rapport est classé sixième dans une série de treize documents qui devrait accompagner le projet de loi de finances. Ce projet est immédiatement soumis à l'examen de la commission chargée des finances de la Chambre des représentants.

la réalité des moyens que consacre l'Etat à certaines politiques publiques pour lesquelles la dépense fiscale constitue un mode d'intervention privilégié »[545].

Le concept de dépense fiscale a été conçu spécialement pour faire connaitre le fait que les pouvoirs publics font appel à leur système fiscal pour réaliser des programmes de développement économique et social. Mais, l'application de ce concept, entraînant une moins-value budgétaire parfois non maîtrisée, résulte de la mise en œuvre d'un instrument de politique publique mal contrôlé.

A - Les dépenses fiscales : une moins-value budgétaire perpétuellement en hausse

Au Maroc, depuis le premier rapport sur les dépenses fiscales publié en 2005, la courbe du manque à gagner évalué chaque année[546] n'a cessé d'augmenter pour atteindre des proportions importantes[547]. Cette tendance croissante traduit le foisonnement, au fil des années, des dispositions dérogatoires qu'a connues le système fiscal.

En dépit de la vindicte dont fait l'objet, systématiquement, la fiscalité dérogatoire, les chiffres consignés dans le rapport annuel révèlent que chaque loi de finances apporte son lot de nouvelles mesures fiscales préférentielles marquant, chaque année, une augmentation substantielle.

Chaque année, le cercle des dépenses fiscales ne cesse, donc, de s'élargir pour contenir d'autres dispositions dérogatoires, afin de venir en aide à des secteurs d'activités économiques ou bien à contribuer au bien-être social des citoyens. Annuellement, des nouvelles dépenses fiscales et *de facto*, l'ardoise budgétaire évaluée y afférente ne cesse de s'alourdir.

Hormis son impact néfaste sur les finances publiques en contribuant au creusement déficitaire, elles participent activement au contournement de la norme d'évolution qui contraint les dépenses budgétaires. Leur manque à gagner a pris des proportions inédites, sans pour autant être soumis à un aucun contrôle. Au moment où, sous d'autres cieux, les décideurs sont vite intervenus pour stopper cette dérive, par la

[545] C. WENDLING & al., « *La dépense fiscale en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques* », *op. cit*., p. 753.
[546] Chaque année un rapport sur les dépenses fiscales est publié en annexe du projet de loi de finances conformément à l'article 48 de la loi organique des finances.
[547] Le recours aux dépenses fiscales s'est accru, depuis les années 80, pendant les périodes ou le déficit budgétaire a connu des proportions inquiétantes. Afin de remédier à ce déficit, devenu chronique, que des outils de gouvernance et de pilotage dédiés spécialement à la maitrise des dépenses budgétaires ont été instaurés. Et c'est justement pour contourner ces outils budgétaires que cette prolifération des dépenses fiscales semble vouloir contourner, à bien des égards, les règles draconiennes imposées par la discipline budgétaire.

mise en place des règles d'encadrement appropriées[548], le gouvernement marocain semble moins préoccupé par l'ampleur de cette problématique budgétaire.

Les dépenses fiscales marocaines ont augmenté tendanciellement depuis plusieurs décennies. Leur montant évalué s'élevait, en 2005, à 15 457 millions de dirhams avec cent deux mesures recensées pour passer, après plus d'une dizaines d'années en 2017, à 33 421 millions de dirhams avec quatre cent dix-huit mesures recensées dont trois cent neuf sont évaluées[549].

Ainsi, on remarque que le nombre des mesures recensées connait une tendance haussière passant d'un minimum de trois cent quatre-vingt-dix-neuf en 2015 à quatre cent dix-huit mesures en 2017. Aussi, le nombre a augmenté de 2,7% de 2016 à 2017, quant à la baisse enregistrée lors de la présentation du rapport annexé au projet de la loi de finances 2019, il faut la prendre avec beaucoup de réserve. En effet, cette cure d'amaigrissement des dépenses fiscales dépassant de 34,6 milliards de dirhams à 29,45 milliards de dirhams est due spécialement à la nouvelle méthodologie, exposée en haut, de pilotage dédiée aux dépenses fiscales et nullement à un coup de rabot volontariste[550].

D'autre part, on constate que le nombre de mesures évaluées a une évolution plus ou moins stable, passant de trois cent mesures en 2014 et 2015 à trois cent neuf mesures en 2017. Ainsi, le nombre de mesures évaluées a augmenté de 1% de 2016 à 2017.

Il ressort de l'analyse des différentes lois de finances, depuis une décennie, que le processus de promulgation des mesures préférentielles, malgré une levée de boucliers, ne s'est jamais estompé. Critiquées de tous bords et souvent pointées du doigt comme la

[548] En France, une « *règle de gage* » a été introduite en 2009, afin de limiter la prolifération des niches (toute création de niche nouvelle doit être compensée par la suppression d'une niche d'un montant au moins équivalent.

[549] Dans le fascicule Français, le montant des dépenses fiscales s'est élevé à 93,4 Md€ en 2017 (montant définitif, + 0,4 Md€ par rapport aux prévisions) et s'élèverait à 100,2 Md€ en 2018 (+ 0,4 Md€ par rapport aux prévisions) et 98,2 Md€ en 2019. Pour 2017, l'écart s'explique par des changements de méthode, à hauteur de – 0,1 Md€, et par des écarts de prévision, à hauteur de + 0,5 Md€ .Le nombre des dépenses fiscales apparaissant dans le tome II des Voies et moyens annexé au PLF pour 2019 s'élève à quatre cent soixante-quatorze. Depuis la publication du tome II du projet de loi de finances pour 2018, dix-sept nouvelles dépenses fiscales ont été votées, sept dépenses fiscales ont été classées et quatorze suppressions de dépenses fiscales ont été votées.

[550] Le rapport qui accompagne le projet de loi de finances pour 2019 a enregistré une baisse du coût des dépenses fiscales de 2018. Ces dépenses totalisent 29,45 milliards de dirhams contre 34,6 milliards de dirhams en 2017. Mais pour ne pas se leurrer, il importe de signaler que cette baisse est due spécialement à la refonte de l'ancien système de calcul pour un nouveau référentiel. Car, si on applique ce nouveau système aux dépenses fiscales de l'année dernière, ce chiffre de 34,6 milliards de dirhams tombe à 28,443 milliards de dirhams. A périmètre égal de comparaison (c'est-à-dire le nouveau référentiel appliqué aux deux exercices 2017 et 2018), l'encours aura donc enregistré une hausse. L'application du référentiel cible a permis de considérer un montant de 28,443 milliards de dirhams comme dépenses fiscales au lieu de 34,640 milliards, soit une baisse de 18% et 6,197 milliards de dirhams. Cette baisse est expliquée essentiellement par la diminution du coût relatif aux DET (3,178 milliards de DH) et à la TVA (2,622 milliards de dirhams). L'impact du nouveau référentiel par type de bénéficiaire profite aux ménages En effet, l'application du référentiel cible a permis de ramener le nombre de mesures dérogatoires à 92 au lieu de 106, soit une baisse de 13%. L'impact en termes de coût pour cette catégorie est passé de 13,072 milliards de dirhams à 14,163 milliards de dirhams, en progression de 17%. Quant aux incitations fiscales pour les entreprises, elles ont baissé de 18%, en passant de 186 à 152 mesures incitatives. L'impact en termes de coût est également en recul pour s'établir à 14,413 milliards de dirhams.

cause principale de la défaillance du système d'imposition, les dépenses fiscales s'ancrent davantage dans le paysage fiscal et se voient rejointes par d'autres mesures incitatives.

Outre le fait que les dépenses fiscales sont de plus en plus nombreuses et à un coût souvent croissant, l'architecture de ces mesures incitatives est conçue d'une manière très concentrée à plusieurs niveaux : au niveau des techniques de mise en œuvre[551], les dépenses fiscales sous forme d'exonérations accaparent, à elles seules, un montant total de 23 206 MDH représentant 69,4% du total des mesures évaluées[552]. Ainsi, au niveau de la ventilation par impôt le montant des dépenses fiscales relatives à la TVA s'élève à 16 267 MDH soit 48,7% du montant global des mesures en 2017. La deuxième place est occupée par l'impôt sur les sociétés avec un montant de 4 533 MDH et l'impôt sur le revenu, à la troisième place, dont les dépenses fiscales ont atteint un montant de 4 465 MDH.

Concernant des activités bénéficiaires, on constate toujours la prédominance des dérogations au profit des activités immobilières[553]. Celles-ci totalisent quarante-neuf mesures dont trente-sept ont été évaluées à 8 486 MDH en 2017. Ces dernières représentent 25,4% du montant des dépenses fiscales évaluées en 2017.

En somme, le Maroc se caractérise par un recours, accru et systématique, aux mesures préférentielles, parfois justifié[554], mais souvent décrié comme source de distorsion et d'iniquité. Cette difficulté reste à décoder pour comprendre ce déphasage entre le discours réprobateur et la pratique ambiante. Ce décodage devrait instaurer plus de transparence et bonne gouvernance de la chose publique.

Le foisonnement des dépenses fiscales tient, en grande partie, à la simplicité du circuit législatif lui permettant de se frayer, discrètement, le chemin dans la législation mise en place plus discrètement. Ainsi, il arrive que pour réaliser le même objectif, on risque de ne pas utiliser l'instrument le plus approprié et passer à côté de la meilleure solution, faute de ne pas pouvoir évaluer les mérites intrinsèques des dépenses fiscales. Autrement dit, il

[551] Les principales formes revêtues par des dépenses fiscales consistent en des revenus non assujettis à l'impôt, des déductions ou abattements sur le revenu , crédits ou reports d'impôts, exemptions de taxes.

[552] OCDE, « *Rapport sur les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE* », *op. cit*., p. 24 .

[553] Selon le dernier rapport annexé au PLF 2019, la grande partie des dépenses fiscales est attribué à l'écosystème de l'immobilier dont le montant des dérogations est évalué en 2018 à 5,750 milliards de dirhams, soit 20% du total. Les dépenses fiscales relatives à la TVA sont celles qui accaparent la part du lion avec un montant de 2,732 milliards de dirhams et en matière d'impôt sur le revenu avec un montant de 2,039 milliards de dirhams. Le secteur de l'énergie bénéficie pour sa part d'un montant totalisant 5,453 milliards de dirhams de dépensés fiscales, à raison de 19% du total enregistré. Le principale source provient principalement des dépenses fiscales en matière de TVA avec un montant de 5,445 milliards de dirhams. Le secteur de la sécurité et la prévoyance arrive en troisième position (16%) suivi de loin par les exportations (9%).

[554] Bien que les dépenses fiscales sont souvent critiquées mais elles peuvent être, toutefois, utilisées, à bon escient, pour assurer les fonctions de redistribution et allocation. Elles peuvent être, aussi, utilisées afin de soutenir le pouvoir d'achat des catégories les moins favorisées. Elles sont, largement, mises au service de la politique de l'emploi et la croissance économique. C'est pourquoi il ne faut pas chercher à se débarrasser d'une chose pourtant importante juste pour éliminer les ennuis ou contraintes qu'elle implique. Dans l'univers nébuleux des dépenses fiscales il faut, à notre sens, agir avec beaucoup de discernements.

serait relativement simple pour les parlementaires, afin de venir en aide à une frange d'acteurs économiques ou à une corporation, de demander de leur faire bénéficier d'un avantage fiscal, plutôt que quémander à leur profit une aide purement financière. En somme, « *les dépenses fiscales existent parce que l'on voit des raisons légitimes à leur emploi. Elles ont un rôle à jouer, elles sont largement utilisées et peu demandent de les supprimer complètement. Si l'on suppose que l'Etat a de bonnes raisons d'intervenir (par exemple en cas de défaillance du marché ou pour fournir des biens utiles), il y a des situations dans lesquelles les dépenses fiscales ont de grandes chances de réussir ou même constituent le meilleur outil de politique pour atteindre les objectifs recherchés* »[555].

Ainsi, privilégier une minorité réduite opérant dans un secteur d'activité par l'octroi d'une subvention directe pourrait susciter le désarroi et le sentiment d'injustice chez le citoyen ordinaire. Le pouvoir public se contente, donc, de déguiser, subtilement, la subvention préconisée en un avantage fiscal, puisque seule une partie de la communauté est en mesure d'en évaluer l'ampleur.

A ce titre, le foisonnent des dépenses fiscales, à l'encontre des dépenses budgétaires, est dû, principalement, à l'absence d'un contrôle parlementaire rigoureux et systématique[556]. Ainsi, la mesure dérogatoire, une fois installée, dans le sérail juridique, il serait très compliqué de la détrôner, ou au moins, la réformer.

Le laxisme fiscal n'a, apparemment, pas de limite. Une fois promulguée, la mesure fiscale préférentielle perdure sans la moindre crainte d'être reformulée. Par contre, la dépense budgétaire est sujette à un suivi permanent et à un besoin d'être revotée chaque année. Contrairement à d'autres pays[557], au Maroc, il n'existe aucune obligation d'expliciter les raisons du recours à une dépense fiscale, plutôt qu'à une dépense budgétaire.

Les dépenses fiscales sont devenues, parfois, une sorte de palliatif pour calmer les esprits d'une partie de contribuables opérant dans un secteur d'activité en marasme, mais faute de disponibilités financières pour leur assurer un plan de sauvetage bien étudié, le

[555] OCDE, « *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE* », *op. cit.*, p. 24.

[556] Le contrôle budgétaire parlementaire est une fonction essentielle pour renforcer la bonne gouvernance des finances publiques qui constitue un élément essentiel pour les Etats qui voudraient renforcer leurs capacités nécessaires pour le développement économique et la réduction de la pauvreté. La bonne gouvernance en matière des finances publiques consiste en la réalisation des services publics par « *des dépenses publiques qui sont accessibles, transparentes et responsables et financent les priorités gouvernementales, sans gaspillage ou corruption* ».

[557] Les Pays-Bas ont, à titre d'exemple, instauré depuis 2001 un « *cadre de contrôle* », applicable à chaque proposition de nouvelles dépenses fiscales ou d'intensification d'une dépense fiscale existante. Ce « *cadre de contrôle* », qui consiste en un questionnaire préalable en six points, demande, notamment, d'expliciter pourquoi une mesure fiscale est privilégiée par rapport à une subvention. Dans la même perspective, l'Allemagne recourt à un logigramme visant, également, à formuler clairement les raisons des choix portant sur les dépenses fiscales.

gouvernement se contente donc de la voie facile, celle de leur accorder de cadeaux fiscaux.

Le manque à gagner considérable généré par la mise en œuvre de la politique de dépenses fiscales correspondant à une manne de recette fiscale que l'Etat renonce volontairement à collecter, pour venir en aide à certains secteurs d'activités ou à une catégorie de contribuables, ne saurait être justifié que par une parfaite politique publique d'incitation fiscale.

B - Les dépenses fiscales : un instrument de politique publique mal contrôlé

L'engouement généralisé pour le recours aux mesures fiscales préférentielles donne à penser que leur rôle dans l'incitation au développement économique et social est devenu incontournable et que leur efficacité n'est plus à démontrer.

A priori, les gouvernements font appel aux dépenses fiscales dans le but d'atteindre des objectifs économiques et sociaux. Elles se substituent, à ce titre, aux modes classiques de financement directs et occasionnent inéluctablement un manque à gagner pour le Trésor. Mais *quid* de leur efficacité ? Leurs effets de retour sont-ils mesurables ? Quant aux objectifs qui leur ont été assignés, sont-ils aisément identifiables pour plaider pour leur efficience ?

Tant de questions viennent à l'esprit du fait des zones d'ombre qui entourent la raison d'être des dépenses fiscales, toutefois, aucune réponse relative à leur utilité n'a été apportée.

Le premier constat est que le recours se fait de manière aléatoire sans aucune autre mesure d'accompagnement de politique publique. On pourrait naïvement croire que la technicité fiscale, à elle seule, pourrait créer l'effet d'entraînement attendu, afin de donner la bouffée d'oxygène salvatrice à une économie fatiguée et, partant, créer la richesse tant convoitée. Mais la pratique consiste, souvent, à consentir des efforts budgétaires conséquents, sans vision globale et en vue d'objectifs incertains. Il semble, toutefois, qu'une grande partie des mesures incitatives sont décidées sans réflexion aucune et, souvent, utilisées à contre-courant. Ainsi, l'effet incitatif des dépenses fiscales

se trouve, en fin de compte, érodé par la contingence des choix incongrus opérés par les pouvoirs publics[558].

En fait, à quoi rimerait cette générosité débordante d'octroyer des avantages fiscaux, sans limite, à des secteurs stériles et parfois non productifs[559], si ce n'est à satisfaire aux exigences des lobbies ou servir des politiques politiciennes ? Il importe par contre d'exiger un effet de retour, ou au moins de mener des études approfondies visant à éclairer les décideurs sur les secteurs porteurs, afin de dépenser l'argent là où le besoin se fait sentir. Pour cette raison, des voix s'élèvent pour instaurer une systématisation de l'évaluation des dépenses fiscales car « *l'évaluation de l'ensemble des dispositifs d'atténuation de recettes fiscales permettra d'éclairer le Gouvernement et le Parlement sur leur coût, leur efficacité et le cas échéant les réformes possibles, voire nécessaires* »[560].

Partant de ce constat, il apparaît que le premier problème concernant les dépenses fiscales est un problème de gouvernance, parce qu'en dépit de l'aspect fiscal apparent, l'enjeu réel des dépenses fiscales est foncièrement budgétaire.

Ces dernières représentent, inéluctablement, une perte de recettes au moment où l'Etat recourt à l'endettement, afin de maintenir le cap du développement et poursuit, depuis des années, une politique d'austérité, afin de maintenir l'équilibre macro-économique, alors qu'il poursuit, en concomitance, une autre politique, diamétralement opposée à la première : celle d'octroi d'avantages fiscaux avec une générosité débridée et, ce, sans exiger en contrepartie un effet de retour, ni soumission à un mécanisme de contrôle aussi rigoureux que celui réservé aux dépenses budgétaires. Cette démarche requerrait une évaluation permanente des dépenses fiscales, à partir de deux éléments majeurs : un encadrement rigoureux de leur coût et un suivi, systématique, de leur efficacité.

Ainsi, dans leur gestion de la chose publique, les gouvernants ont la latitude souveraine d'entreprendre les démarches administratives et procédurale qui leur semblent appropriées, afin de mener à bien leurs programmes politiques, dont le recours aux dépenses fiscales est une alternative.

---

[558] K. WEIDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit.*, p. 67.
[559] Les dispositions dérogatoires sont souvent perçues comme des privilèges fiscaux plutôt que comme des incitations assorties de droits et de devoirs, à titre indicatif on peut citer :Agriculture, Immobilier, export…
[560] Budget-info n° 14-10 février 2009, « *La nouvelle gouvernance des dépenses fiscales et des niches sociales* ».

Néanmoins, et par souci de bonne gouvernance, toute politique publique devrait impérativement être jugée *in fine* sur sa capacité d'atteindre les objectifs qui lui ont été assignés en amont, sauf que de ce point de vue, le recours récurrent aux mesures préférentielles fiscales aboutit rarement[561] à l'efficience attendue. La nécessité d'une réforme du système fiscal marocain dans sa version actuelle se présente comme une priorité impérative, de manière que chaque cadeau fiscal accordé soit adossé à une feuille de route établissant les effets positifs escomptés de cette mesure. En fait, « *certaines dépenses fiscales ne répondent ni à la volonté d'inciter le contribuable à un comportement économique déterminé, ni au souci de réparer un handicap structurel identifié. Ces dépenses fiscales partent toutes de l'hypothèse qu'une incitation est susceptible d'influer sur le comportement escompté. Or, ce présupposé n'est pas toujours vérifié* »[562].

Ceci étant dit, l'état actuel des choses est loin d'être prometteur, car c'est l'opacité totale. A ce titre, il a été constaté que « *l'impact du système d'incitation n'est pas rigoureux. La mise en place des dispositifs d'aides fiscales à l'investissement ne conduit pas à un boom d'investissement. On a même, paradoxalement, assisté à des replis de l'investissement suite à des élargissements de l'éventail des mesures incitatives ! L'incitation fiscale n'a donc pas sur les décisions des entreprises, l'influence qu'on se plaît, généralement, à lui reconnaître* »[563].

Certes, un rapport sur ces incitations est publié, chaque année, afin d'éclairer les représentants de la Nation, et l'opinion publique, sur l'effort fourni, par le truchement de l'impôt, afin de venir en aide aux différents secteurs d'activité et aux différents acteurs économiques. Ce rapport pointe en cascade un panorama d'évaluation, tantôt par impôt, tantôt par bénéficiaire, mais sans se prononcer sur l'efficacité et l'effet-retour de la mesure sur la santé économique du pays, ni sur les citoyens[564].

---

[561] Le professeur N .AKESBI fait remarquer que l'incitation, quand elle est « *gratuite* », sans engagement, sans effet sur le comportement recherché, devient une « *rente fiscale* » (elle peut être supprimée, le comportement ne changerait pas. Pour corroborer ses allégations M AKESBI donne une multitude d'exemples : « *Si on abaisse l'IR en faveur d'une catégorie de ménages, et que cela ne conduise ni à une augmentation de la consommation, et/ou de l'épargne, ou encore à un accroissement de l'offre de travail. Si on abaisse le taux de l'IS en faveur des entreprises sans que cela produise plus d'investissements, plus d'emplois. Si l'on exonère longtemps tout un secteur sans que cela produise le développement souhaité (Agriculture, promotion immobilière…). Si l'on accorde un privilège fiscal à une région sans que cela provoque l'essor recherché ou les changements de comportement voulus (Tanger, Sahara…). Si l'on exonère des terrains urbains et que les propriétaires se contentent de les garder nus, objet de spéculation* ».

[562] K. WEIDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit*., p. 65.

[563] M. NMILI, *« L'impôt juste* », *op. cit*., p. 205.

[564] A l'occasion de la présentation du projet de loi de finances 2019, le rapport sur les dépenses fiscales a tenu à préciser qu' « *au-delà de l'impact fiscal, l'impact socio-économique est un aspect jugé important dans l'évaluation des dépenses fiscales. A cet effet, et pour apporter un éclairage sur certaines mesures dérogatoires à vocation économique ou sociale, l'intégration*

L'octroi des avantages fiscaux n'est pas une réalité exclusivement marocaine. Le Maroc n'est pas le seul Etat à faire appel à son système d'imposition pour venir en aide à son économie et faire face aux disparités sociales. Il a emboîté le pas, dans cette perspective, à d'autres pays développés. Tout cela pour dire que ce n'est pas le recours aux dépenses fiscales qui est condamnable en soi, mais plutôt l'acclimatation faite du concept de dépenses fiscales qui devrait être revu, afin d'assurer un bon dosage en tenant compte des spécificités locales. En fin de compte, *« tout comme les dépenses budgétaires, les niches peuvent être un instrument pertinent pour assurer les fonctions de redistribution et d'allocation. Elles permettent de soutenir le pouvoir d'achat des catégories les moins favorisées. Elles peuvent pallier des imperfections de marché, telles que les externalités (ex. crédit d'impôt recherché). Le recours à des taux réduits, ou nuls, d'impôts indirects, vise, généralement, à soutenir des catégories de populations ou des secteurs économiques* »[565].

La réforme fiscale au Maroc s'est réduite, ces dernières années, autour d'une seule problématique, à celle relative à l'octroi des avantages fiscaux. Comme par enchantement, ces derniers sont devenus source de tous les maux qui minent le système fiscal actuel marocain. Paradoxalement, à chaque avènement de loi de finances, d'autres avantages viennent trouver leur place dans le code général des impôts. Aussi ne « *s'étonne-t-on pas de lire, à quelques lignes ou pages de distance, une condamnation sévère de la prolifération des niches fiscales et un appel à l'adoption de nouvelles règles dérogatoires incitatives et/ou dissuasives. Et ce paradoxe traverse, largement, les clivages politiques »*[566].

Les dépenses fiscales sont un instrument d'intervention publique parmi d'autres. Si les résultats ne sont pas atteints, il ne faut aucunement condamner le support technique, mais plutôt la façon de les utiliser. Autrement dit, au lieu de choisir la voie facile de jeter l'opprobre sur l'outil, il serait judicieux de revoir la façon dont on en a usé. « *Les dépenses fiscales ne sont pas nécessairement une mauvaise chose en soi. En effet, introduire des dispositions dans le code des impôts peut parfois présenter des avantages par rapport à des mesures de dépense directe, notamment parce que l'administration fiscale peut ainsi réaliser des économies d'échelle en utilisant les informations déjà collectées pour les besoins de l'impôt. L'évaluation des dépenses fiscales n'a donc pas nécessairement pour*

systématique des études d'impacts socio-économiques constitue l'un des aspects importants à considérer dans l'évaluation des dépenses fiscales ».

[565] ENA, « *Dépenses fiscales et niches sociales* », Groupe de travail n° 3, 2008, p. 6.

[566] K .WEIDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit.*, p. 3.

objet de réduire ces dépenses, mais plutôt de permettre de les évaluer correctement et de les comparer à d'autres mesures qui pourraient être prises pour atteindre certains objectifs de l'action publique »[567].

Pourquoi le même instrument utilisé sous d'autres cieux a bien fonctionné alors qu'au Maroc, le même procédé n'a pas apporté les résultats escomptés ? Ainsi, toute analyse critique des dépenses fiscales ne devrait pas se porter uniquement sur la technicité fiscale pour l'incriminer, mais il faudrait plutôt creuser en profondeur afin de mettre en exergue les facteurs endogènes et exogènes expliquant la non réalisation des objectifs initialement fixés. « *En fonction de cet objectif, l'Etat fera un choix entre les différentes techniques qui s'offrent à lui. S'il favorise l'équilibre social, il aura recours aux procédés qui adoucissent la charge fiscale pesant sur les revenus faibles (abattement à la base d'imposition, réduction de prélèvement, exonération des biens de consommation de première nécessité), comme il utilise les procédés permettant d'imposer, durement, les revenus élevés (taux progressif, prélèvement de superposition), il cherchera à atteindre la situation personnelle du sujet fiscal par un système d'imposition frappant le revenu exact* »[568], cela pour conclure qu'il ne faudrait pas en vouloir au système d'incitation mis en place, mais, plutôt, aller chercher en profondeur le bien-fondé des objectifs déterminant les orientations qui animent la politique du gouvernement.

Avant de continuer d'analyser à quel point les mesures incitatives sont efficaces, il conviendrait, à notre sens, d'arrêter de poser de fausses questions concernant le recours aux dépenses fiscales pour ne pas se tromper de direction et tomber dans le dénigrement infondé digne des faits divers[569]. En fait, les dépenses fiscales sont un instrument parmi d'autres d'intervention publique, dont disposent les pouvoirs publics pour promouvoir certains objectifs d'ordre économique, social ou autres. La bonne question, donc, à poser, concerne l'efficacité de l'utilisation de cet instrument de politique publique, et non l'efficacité de l'outil lui-même : les dépenses fiscales[570]. La différence est de taille. C'est

[567] Rapport du FMI, de l'OCDE, des Nations Unies et de la Banque mondiale au groupe de travail du G20 sur le développement incitations fiscales à l'investissement - options pour les pays à faible revenu, 15 octobre 2015, p. 13.
[568] M. FELLAH, « *Problématique du choix du système fiscal entre efficacité économique et équité* », Recherches économiques et managériales, 2008, p. 3.
[569] C'est à ce titre que le conseil des prélèvements obligatoires dans son rapport d'octobre 2010 a tenu à préciser que les dispositifs dérogatoires devraient être utilisés lorsqu'ils apparaissent comme le mode d'intervention publique le plus adéquat. D'un point de vue économique, un dispositif dérogatoire fiscal ou social est avant tout une dépense publique, c'est-à-dire une affectation de ressources, à un objectif donné. Les dispositifs dérogatoires fiscaux et sociaux font ainsi partie de la palette des instruments de politique publique. Afin d'apprécier la pertinence de la création d'un dispositif dérogatoire afin d'atteindre un objectif donné, il est utile de comparer les avantages du recours à un dispositif dérogatoire et aux mesures alternatives.
[570] Pour être plus basique, c'est comme si une personne, lors de ses courses, veut acheter des choses pour son foyer. Elle a la latitude de payer par carte magnétique, donner un chèque ou, tout simplement, payer en espèce. Dans ce cas de figure, ce

l'usage de l'instrument qui devrait, normalement, être examiné pour savoir la pertinence du choix opéré pour atteindre l'efficacité requise. Cette dernière s'entend ici par le fait que les dépenses fiscales ont pu atteindre l'objectif escompté. Mais, chemin faisant, les études ont tendance à confondre l'efficacité et la pertinence de la dépense fiscale. L'efficacité de la dépense fiscale devrait être évaluée, indépendamment du montant du manque à gagner occasionné suite à sa mise en application. Il conviendrait, en premier lieu, de s'assurer de la réalisation de l'objectif qui y est assignée abstraction faite du coût correspondant. Qu'il soit modéré ou exorbitant, le coût engendré n'importe guère à ce stade d'analyse. Par contre, on parle d'efficience de l'utilisation d'une dépense fiscale, une fois que les objectifs recherchés sont réalisés, mais avec un coût faible pour la collectivité. « *La redondance importe aussi pour l'efficience, dans la mesure où elle implique un manque à gagner pour l'Etat dans le cas de projets qui auraient été réalisés, même en l'absence d'incitations fiscales* »[571].

Le débat sur l'efficacité et l'efficience de l'ensemble des avantages fiscaux prévu par le code général des impôts est certes salutaire et, même, impératif, mais ne doit être cantonné à un aspect, purement, technique.

L'ensemble de la politique publique doit être évalué et chaque secteur d'activité concernée par chaque dépense fiscale, devrait être passé au crible, afin de cerner la source de la défaillance en profondeur et pouvoir se prononcer à la fois sur l'efficacité et l'efficience des stimulants fiscaux.

Evoquer les dépenses fiscales aboutit couramment à reprocher leur inefficacité et leur inefficience sans toutefois préciser la portée de l'efficacité attendue.

La dépense fiscale est qualifiée, *a priori,* d'efficace et d'efficiente chaque fois que son objectif est nettement défini et sa mise en application étalée sur une période déterminée avec un sacrifice fiscal proportionné aux résultats attendus. Mais en réalité, atteindre le résultat requis n'est pas aussi évident, tellement de confusions et d'amalgames entourant l'octroi des dispositions dérogatoires en faveur de l'investissement ou de la redistribution. Aucun effort de recherche n'a été fait pour étudier l'efficacité de

n'est pas le mode de paiement qui est condamnable, s'il s'est avéré que le produit acheté est de mauvaise facture ou le produit, lui-même est périmé.

[571] Rapport du FMI, de l'OCDE, des Nations Unies et de la Banque mondiale au groupe de travail du G20 sur le développement des incitations fiscales à l'investissement-options pour les pays à faible revenu, *op. cit.*, p. 13.

l'incitation fiscale, afin de se prononcer sans équivoque sur l'impact réel de ces dispositions en fonction des objectifs qui lui ont été assignées.

Il s'agit, donc, pour le chercheur de prendre en compte la diversité des voix qui s'élèvent, afin de rationaliser les dépenses fiscales marocaines connues pour leurs effets néfastes et incertains sur la vie économique et sociale du pays, ainsi que les revendications incessantes des acteurs économiques pour plus d'avantages afin de faire faire face à la concurrence internationale.

Cette approche se fonde, généralement, sur le principe selon lequel l'impôt est conçu, spécialement, pour générer des fonds dont l'Etat a besoin, afin de faire face aux charges publiques qui ne cessent d'augmenter.

Vouloir attribuer à la fiscalité d'autres tâches que la collecte d'impôt, notamment, par le truchement des dispositions dérogatoires, c'est aller contre le sens des choses. Le sacrifice fiscal, par les temps qui courent, est un luxe que le déséquilibre budgétaire des pays du tiers monde ne permet guère.

En revanche, un autre courant de la fiscalité moderne se veut multidisciplinaire. La fiscalité y apparaît, à la fois comme un instrument de collecte d'impôts mais, surtout, un instrument d'intervention publique, afin de promouvoir l'économie et redistribuer la richesse pour plus d'équité sociale. Vouloir dénigrer ce rôle de l'impôt, dans la vie contemporaine, c'est d'aller contre le sens de l'Histoire. Le recours à la fiscalité dérogatoire à des fins autres que la collecte d'impôts, ces dernières décennies, a démontré son efficacité à bien des égards dans différents domaines et secteurs d'activité.

A cet effet, il apparaît que, dans l'état actuel des choses, vouloir se prononcer sur l'efficacité et l'efficience d'une mesure incitative n'est pas une sinécure. Souvent, les études élaborées à cette fin se limitent à la partie visible de l'iceberg, en se focalisant sur les effets directs des dépenses fiscales, alors que la grande et importante partie des effets reste non apparente. De ce fait, tout travail entrepris sans prendre en compte les effets indirects manquerait d'exhaustivité, et partant, ne pourrait mesurer l'efficacité recherchée de la mesure incitative, objet de l'étude.

Sans une approche globale et transversale d'évaluation, les pistes demeureront brouillées et failliront à éclairer les décideurs dans leur gestion de la chose publique.

Ainsi, au stade où nous en sommes en matière d'évaluation des dépenses fiscales, nous restons sceptiques à propos des rares études élaborées sur l'efficacité de l'incitation fiscale.

Après des années de recherches sur le sujet, nous sommes tentés de dire qu'en l'absence de données très pointues et d'une conjugaison d'efforts entre plusieurs acteurs (décideurs, institutions, université), toute tentative de réponse à la problématique d'efficacité des dépenses fiscales serait tronquée et approximative, voire subjective.

Dans le même ordre d'idées, un autre problème, et pas des moindres, lié, foncièrement, à celui des effets indirects des dépenses fiscales, est celui relatif à la difficulté d'identifier, nettement, le véritable bénéficiaire de la mesure dérogatoire, objet de la dépense fiscale. Parfois, et suite à l'étude de la même mesure incitative, plusieurs acteurs économiques peuvent être catégorisés comme les prétendants bénéficiaires, sans pouvoir, conséquemment, identifier la part proportionnelle de chacun dans l'avantage fiscal.

Il arrive souvent que les pouvoirs publics visent, essentiellement, à venir en aide à une catégorie opérant dans un secteur d'activité donné, mais il se peut que, subsidiairement, l'effet du même avantage s'étende pour faire bénéficier une autre frange de contribuables, non pris en compte, lors de la promulgation de la disposition fiscale préférentielle, d'où la difficulté majeure de mesurer, avec exactitude, les effets bénéfiques ou néfastes de la mesure dérogatoire et, partant, d'émettre un jugement rationnel sur le degré de son efficacité**.**

Un autre problème, et pas des moindres, auquel se heurte la mise en œuvre de la notion de dépenses fiscales, est celui inhérent à leur évaluation qui n'est pas toujours, malgré les efforts déployés, chiffrée avec la même fiabilité que les dépenses classiques.

§ 2 - Une évaluation encore sujette à caution

Depuis 2015, la publication du rapport sur les dépenses fiscales a pris une tournure historique, puisqu'il ne s'agit plus d'une des données complémentaires uniquement à titre informatif, mais plutôt d'un document « *s'inscrivant dans la continuité de cette démarche consistant à intégrer, autant que le permettent leurs spécificités, les dépenses fiscales au cycle de la discussion budgétaire et de la performance, que les services des ministères*

financiers ont tenté d'améliorer la prise en compte et la connaissance de la dépense fiscale »[572].

Certes, l'évaluation des dépenses fiscales marocaines par le rapport annuel annexé au projet de loi de finances est devenue, depuis 2015, une exigence dictée par la loi organique de loi de finances dans son article 48 qui exige impérativement que le projet de loi de finances soit accompagné d'une multitude de documents dont fait partie le rapport sur les dépenses fiscales. Mais, contrairement au fascicule français « *voies et moyens* » annexé au projet de loi de finances, le rapport marocain est resté muet sur la structure et la composante de ce document. Alors que le fascicule précité s'est attelé à retracer dans l'article 32 de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 *que « l'évolution des dépenses fiscales en faisant apparaître, de manière distincte, les évaluations initiales, les évaluations actualisées, ainsi que les résultats constatés. Les dépenses fiscales seront ventilées de manière détaillée, par nature de mesures, par catégories de bénéficiaires et par objectifs »*[573].

Le rapport marocain cherche, essentiellement, à donner aux décideurs plus de visibilité sur l'enjeu budgétaire de leur politique publique. Pourtant, cette évaluation, et en dépit des efforts déployés reste entachée d'imperfections et de manque de précision et de fiabilité. De même, la première lecture de l'article 48 précité laisse entendre que l'ensemble des composantes du système fiscal marocain est concerné par l'évaluation préconisée, d'autres pans fiscaux sont restés écartés de tout dispositif évaluatif, comme c'est le cas pour la fiscalité locale[574] et certaines contributions de solidarité.

En dépit des efforts déployés par les pouvoirs publics marocains, la méthode de chiffrage réservée à l'évaluation des dépenses fiscales souffrent de plusieurs limites et difficultés qui donnent souvent une image tronquée de la réalité du dispositif fiscal dérogatoire.

[572] *Ibid*, p. 754 .
[573] Annexe au projet de loi de finances pour l'année 2014, « *Evaluation des voies et moyens* », Tome II, p. 7.
[574] Régie par la loi 47-06 relative à la fiscalité des collectivités locales a été complétée par la loi 39-07 qui reconduit l'application de la loi 30-89 en ce qui concerne les droits et redevances. Ces deux textes constituent désormais les deux composantes essentielles du nouveau système de la fiscalité locale.

A - Limites d'estimation du coût des dépenses fiscales

Comme nous l'avons déjà signalé, auparavant, trois méthodes disputent le champ d'évaluation des dépenses fiscales.

Une première technique consiste à estimer le montant des *« pertes de recettes toutes choses égales par ailleurs* », en mesurant *ex post* le coût de « *l'écart à la norme* » c'est-à-dire la variation introduite par la mesure dans la législation fiscale en supposant inchangé le comportement des agents qui en bénéficient[575].

Un deuxième niveau d'analyse, plus ambitieux, consiste à estimer le « *gain en recettes* » qui résulterait de la suppression d'une mesure en tenant compte de l'effet qu'elle induit sur le comportement des agents[576].

Un troisième niveau, en théorie plus satisfaisant, mais, en pratique, rarement atteint, consiste à intégrer dans l'estimation du gain de recettes, non seulement les effets des changements de comportement des agents sur la mesure elle-même, mais également les interactions avec les autres[577].

Le rapport marocain sur les dépenses fiscales s'est distingué, depuis 2005, par l'adoption de la première méthode dont l'estimation porte sur les pertes fiscales directes, sans exclure, selon le même rapport, bien entendu, la possibilité de recourir au cas par cas, à des estimations plus sophistiquées en menant des études spécifiques.

Mais bien que la pratique internationale soit marquée par la prééminence de la méthode de pertes de recettes sur les autres méthodes, elle a montré toutefois ses limites, afin d'assurer une appréhension exacte et sans équivoque de l'enjeu réel du manque à gagner, suite au recours à la fiscalité dérogatoire. Concrètement, il serait illusoire de prétendre mesurer pertinemment l'efficacité d'une évaluation des dépenses fiscales, alors que la méthode utilisée préconise de prendre en compte *ex ante* les effets incitatifs des mesures. Ainsi et contrairement à l'évaluation de la dépense budgétaire, celle de la dépense fiscale, et malgré l'effort déployé, est souvent à traiter avec beaucoup de

[575] C'est la méthode choisie dans le rapport marocain, elle consiste en un chiffrage : montant de la réduction (de l'augmentation) de la recette fiscale qu'entraîne l'adoption (l'abolition) d'une dépense fiscale, présumant que cette adoption (abolition) n'aura aucun effet sur les comportements des contribuables et les recettes issues des autres taxes.
[576] Cette méthode d'évaluation n'est utilisée dans aucun pays.
[577] Équivalent en dépense : dépense directe qu'il faudrait effectuer avant impôt pour obtenir le même effet après impôt sur le revenu des contribuables que celui de la dépense fiscale, si la dépense directe bénéficie du traitement fiscal applicable à ce type de subvention ou de transfert entre les mains du bénéficiaire.

prudence et d'approximation. C'est pourquoi, il ne faut pas se leurrer, « *l'utilisation généralisée de la méthode basée sur la perte de recettes fiscales par l'ensemble des pays analysés ne signifie pas que celle-ci soit la méthode la plus appropriée. Ce constat constitue davantage un compromis lié à la faisabilité du calcul plutôt qu'un consensus sur la manière optimale des dépenses fiscales. Ceci peut s'expliquer, en partie du moins, par les difficultés de calcul liées à l'application des autres méthodes »*[578].

A ce titre, le rapport marocain sur les dépenses fiscales n'a pas dérogé à la règle internationalement adoptée. Ainsi, depuis 2006, il s'est approprié la méthode dont l'estimation porte sur les pertes fiscales directes comme la méthode principale dans le processus d'évaluation de ses dépenses fiscales. Cependant, conscient des difficultés entachant certains champs d'application et des limites inhérentes à la méthode précitée, l'approche marocaine n'a pas exclu la possibilité de recourir, au cas par cas, à des estimations plus sophistiquées en menant des études spécifiques. Mais les limites de cette approche évaluative sont légion.

En premier lieu, « *l'administration fiscale ne connaît que les revenus déclarés. Or, certaines dépenses fiscales, notamment l'exonération de certaines catégories de revenus, sont une source de décalage entre les revenus déclarés et les revenus réels dont disposent les contribuables. Il est donc impossible d'apprécier leur ampleur sans hypothèses, simulations et recoupements avec d'autres sources statistiques. Pour les six autres techniques, il est possible en revanche d'évaluer avec plus ou moins de précision l'effet direct de chaque dépense fiscale, c'est-à-dire l'économie fiscale qu'elle procure. Chaque dépense fiscale est donc évaluée en comparant la législation en vigueur à une législation qui exclut cette seule dépense fiscale, « toutes choses égales par ailleurs »*[579].

Ceci étant dit, la méthode de l'évaluation de la perte initiale de recettes[580], et malgré sa notoriété dans les pays de l'OCDE, n'est pas exempte de reproches et ses limites ne sont plus à démontrer. Ce mode d'évaluation est, souvent considéré comme approximatif

[578] Rapport du FMI, de l'OCDE, des Nations Unies et de la Banque mondiale au groupe de travail du G20 sur le développement des incitations fiscales à l'investissement-options pour les pays à faible revenu, *op. cit.*, p. 16.
[579] LA COUR DES COMPTES, *op. cit.*, p. 257.
[580] La méthode d'évaluation marocaine retenue est celle de la « *perte de recettes* » ou du « *manque à gagner* ». Elle consiste à estimer *ex post* le montant des pertes de recettes dues aux dépenses fiscales, toutes choses égales par ailleurs. C'est-à-dire en supposant inchangé le comportement des agents qui en bénéficient. Elle est la plus couramment utilisée, en raison de sa simplicité. En effet, elle nécessite une moindre quantité de données puisque l'évaluation est faite toutes choses égales par ailleurs, c'est-à-dire sous l'hypothèse que les comportements des agents économiques restaient les mêmes en l'absence de la mesure dérogatoire. Autrement dit, l'assiette de l'impôt est considérée comme étant stable. Tenir compte des effets de la DF sur les comportements nécessiterait d'estimer les effets de la dérogation sur l'assiette de la taxe. Les effets pourraient être directs (lorsque le taux influence l'assiette) ou indirects (en passant par la consommation, la production, le marché du travail). La complexité des mécanismes de la mise en œuvre nécessiterait un nombre très important de données pour son évaluation.

et inexact parce qu'il ne prend pas compte, dans ses estimations, de l'éventualité d'un changement comportemental des contribuables suite à la suppression d'une dépense fiscale. A ce titre, « *elle peut sous-estimer le surcroît de recettes que générera la suppression de la mesure si les contribuables continuent à agir comme avant* »[581]. Le coût du manque à gagner fiscal est considérablement amoindri tant que l'effet de la mesure dérogatoire sur le comportement humain n'est pas pris en considération. D'ailleurs, cette situation contraste avec le fondement même de la création de la dépense fiscale qui est l'incitation à un comportement vertueux. En l'état actuel de la recherche en fiscalité, il n'y a, malheureusement, pas de méthode fiable pour corriger ce biais. Et c'est, justement, pour cette raison, que nous partageons la position du professeur E. Pichet quand il conclut « *qu'il faut garder à l'esprit que les montants visés dans les dépenses fiscales sont toujours notionnels, et que l'économie que générerait leur suppression est, au maximum, égale au montant de la dépense mais, probablement, in fine, nettement, plus faible que celui-ci* » [582].

En somme, la méthode de calcul la plus utilisée, au Maroc comme à l'étranger *« consiste à mesurer la perte de recettes générée par le dispositif dérogatoire à la norme fiscale de référence, toutes choses égales par ailleurs ; cette méthode suppose le comportement des agents économiques stable, alors que l'évolution de la législation fiscale produit sans doute des effets sur les décisions des contribuables. D'autre part, il est difficile d'évaluer avec précision les coûts indirects des dépenses fiscales, dont certaines produisent des effets non neutres sur le niveau de la dépense »[583].*

Les termes du rapport nous permettent de conclure, *a priori*, que la gestion marocaine des dépenses fiscales utilise la première méthode d'évaluation. Mais en continuant notre lecture du dernier paragraphe concernant la méthode d'évaluation, notre certitude commence à être ébranlé en raison de la formulation suivante : « *les méthodes utilisées ont consisté à estimer le montant des pertes de recettes «toutes choses égales par ailleurs » en mesurant ex-post le coût de « l'écart à la norme» en supposant, inchangé, le comportement des agents qui en bénéficient* »[584].

L'on comprend aisément qu'il s'agit de la méthode « *perte de recettes* » lorsque le rapport évoque la possibilité de mesurer *ex-post* le coût de l'écart à la norme. Mais

[581] E. PICHET,« *Théorie générale des dépenses socio- fiscales* », *op. cit*., p. 338.
[582] *Ibid,* p. 339.
[583] D. MIGAUD, G. CARREZ et al., « *Rapport d'information sur les niches fiscales* », *op. cit*., p. 22.
[584] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales 2018* », *op. cit*., p. 51.

l'annonce parait moins nette lorsque l'on se rend compte, dans le même rapport, qu'elle est suivie par la vague et incongrue formule : « *ainsi, l'estimation portera sur les pertes fiscales directes. Ce choix n'exclut pas, bien entendu, la possibilité de recourir, au cas par cas, à des estimations plus sophistiquées en menant des études spécifiques dès lors où les informations dont dispose la structure le permettent* »[585].

Certes, depuis 2005, de notables efforts ont été déployés afin d'affiner les méthodes de chiffrage du dispositif dérogatoire. « *Deux nuances tempèrent ces progrès. D'une part, la méthode de chiffrage retenue pour les dépenses fiscales, celle des « pertes de recette toute chose égale par ailleurs », ne tient pas compte des effets des niches sur les comportements ni des interactions entre niches. Les méthodes alternatives, prenant en compte ces effets, sont certes d'un maniement lourd et sont d'ailleurs très rarement utilisées à l'étranger. D'autre part, si le nombre de niches chiffrées a augmenté, la fiabilité du chiffrage stagne* »[586].

Ainsi, au lieu d'opter pour une seule et unique méthode de chiffrage, l'approche marocaine s'est compliquée la tâche par la mise en œuvre d'une multitude de méthodes d'évaluation, de quoi, vraiment, semer le doute autour du coût réel des estimations consignées dans le rapport et induire en erreur le chercheur voulant examiner le degré de pertinence de l'évaluation de ces dispositions dérogatoires. Pour ce faire, il serait contraint d'examiner, distinctement, et avant tout, l'ensemble des mesures incitatives, afin de repérer la méthode empruntée dans l'évaluation de chaque dépense fiscale.

En dépit de cette pluralité méthodologique, la lecture littérale du rapport laisse entendre que l'évaluation marocaine des dépenses fiscales se fait, généralement, selon la méthode de « *perte de recettes* » mais, sans pour autant, exclure le recours à d'autres approches d'évaluation, selon les cas présentés.

A ce titre, le rapport marocain sur les dépenses fiscales a souligné, à maintes reprises, le caractère approximatif du manque à gagner fiscal ; il conseille donc que la plus grande prudence soit de mise lors de l'interprétation des estimations et des projections des dépenses fiscales[587].

[585] *Ibid.*
[586] ENA, « *Dépenses fiscales et niches sociales* », *op. cit.*, p. 9.
[587] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales 2018* », *op. cit.*, p. 1.

En effet, les estimations indiquent l'effet annuel de chaque mesure particulière sur la trésorerie du gouvernement, et non son coût à long terme ou en régime permanent. De ce fait, chaque estimation représente le revenu fiscal auquel l'Etat renonce pour une dépense fiscale donnée, toutes choses étant égales par ailleurs. Ainsi, les estimations ne tiennent pas compte de l'adaptation possible du comportement des contribuables, des mesures corrélatives que le gouvernement pourrait prendre, ni des effets des changements induits dans l'économie sur l'ensemble des revenus fiscaux perçus. Par conséquent, l'élimination d'une dépense fiscale particulière ne procurerait pas, nécessairement, le montant total de revenus fiscaux indiqué dans le rapport sur les dépenses fiscales.

Dans le même ordre d'idées, et au terme de notre analyse, nous pouvons déduire, à contre-courant, une vérité qui risque de bousculer l'un des paradigmes du concept de dépenses fiscales. Initialement forgé par Stanley Surrey, celui-ci n'a, en fait *« d'intérêt que s'il permet, de la façon la plus objective possible, d'identifier et de recenser toutes les dépenses fiscales mises en œuvre, au cours d'une période donnée, dans un système fiscal donné* »[588]. En effet, ce n'est qu'au terme de l'établissement de ce recensement qu'il sera possible, comme le souhaitaient les initiateurs de cette notion, d'une part, d'évaluer le coût budgétaire des mesures fiscales de faveur et, d'autre part, de rapprocher les dépenses fiscales des dépenses budgétaires afin de comparer leur efficacité respective. « *Ces objectifs, initialement mis en exergue par les auteurs lors des débuts de la diffusion de la notion de dépenses fiscales, ont, semble-t-il, été perdus de vue, surtout pour le second d'entre eux, lors de l'établissement des états de dépenses fiscales dans les systèmes budgétaires des différents Etats. Or, ces objectifs répondent effectivement à un souci de lisibilité et de transparence des politiques budgétaires publiques qui se manifeste tant ici qu'à l'étranger* »[589].

Dans cette même lignée, la cour des comptes française a été claire sur cette problématique liée à la limite de la méthode d'évaluation du coût des dépenses fiscales en précisant que « *non seulement l'évaluation « officielle » des effets directs, est partielle mais l'incidence effective des dépenses fiscales est très difficile à déterminer car elle dépend à la fois de facteurs externes, tels que les caractéristiques des bénéficiaires, et de*

[588] L .GODBOUT & P. BELTRAME , « *Une nouvelle typologie normative des dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 37.
[589] *Ibid,* p. 38.

la combinaison, très variable, des mesures intéressant la même personne ou le même groupe »[590].

Outre le problème d'évaluation de la dépense fiscale inhérent à la méthode d'estimation des pertes de recettes, une autre limite entrave, elle aussi, le processus d'évaluation des dépenses fiscales marocaines. Depuis son apparition en 2005 jusqu'à nos jours, l'élaboration du rapport sur les dépenses fiscales au Maroc est établi, dans sa grande partie, par la Direction Générale des Impôts [591] avec la collaboration de l'Administration des Douanes et Impôts Indirects et la Direction des Etudes et Prévisions Financières. Ainsi, si le Maroc, à l'instar d'autres pays, a pu retenir une publication annuelle des données relatives aux dispositions dérogatoires évaluées en termes de dépenses fiscales, c'est grâce, essentiellement, au grand travail accompli et aux considérables efforts consentis par l'administration fiscale marocaine. D'ailleurs, à l'occasion de chaque publication annuelle, on ressent le degré d'investissement et d'investigation accompli pour donner une mouture complète et riche d'informations sur le coût des dépenses fiscales. Il n'en demeure pas moins que le travail de détection et d'évaluation n'est pas exempt d'embûches.

La Direction Générale des Impôts marocaine est, certes, dotée d'un système d'information très performant, mais il reste insuffisant pour affiner ses investigations auprès d'autres opérateurs et acteurs économiques, afin de pouvoir cerner le coût réel du manque à gagner fiscal.

L'administration fiscale maîtrise, parfaitement, les circuits de la matière fiscale qu'elle gère, mais dans un degré moindre, celle géréé par les autres intervenants. D'où la nécessité impérative de l'implication et de responsabilisation de l'ensemble des acteurs concernés, de près ou de loin, par l'accomplissement de ce travail[592]. Cependant, il importe de signaler que la Direction Générale des Impôts ne maîtrise parfaitement que les revenus déclarés.

Parmi les failles constatées dans la méthode marocaine, nous pouvons relever que certaines dispositions dérogatoires ont été écartées du champ d'évaluation, sans aucun

[590] LA COUR DES COMPTES, « *Rapport public annuel* » , *op. cit*., p. 256.
[591] La Direction Générale des Impôts est en mesure d'évaluer uniquement : impôt sur les sociétés, impôt sur le revenu, TVA et droits d'enregistrement et de timbres. Alors que le périmètre d'évaluation est étendu. Il englobe, aussi, les droits d'importation et les taxes intérieures de consommation.
[592] Dans l'état actuel des choses, ce travail d'évaluation est confié dans une grande partie à la DGI. Mais pour plus d'efficacité il serait plus judicieux de le confier à une entité neutre et impartiale.

prétexte patent. Notre analyse nous a permis de constater qu'il ne s'agit, nullement, d'une exclusion préméditée, mais tout simplement d'un manque de données disponibles. En fait, il serait hasardeux de reprocher aux évaluateurs l'écartement de certaines dispositions dérogatoires, pourtant recensées, du périmètre de l'évaluation, sans décrire la nature de difficultés entravant le processus de leur évaluation[593].

Ainsi, le rapport sur les dépenses fiscales pour l'année budgétaire 2018 nous enseigne que le nombre de mesures recensées est passé de quatre cent sept en 2016 à quatre cent dix-huit en 2017. Parmi ces mesures, trois cent neuf ont fait l'objet d'évaluation en 2017, soit cent neuf mesures dérogatoires recensées et non évaluées. Donc une bonne partie des dispositions dérogatoires sont répertoriées comme dépenses fiscales, selon l'approche marocaine, sans être pour autant évaluées.

Il a été relevé, aussi, que l'approche marocaine enregistre, par période, des écarts d'évaluation sans raison apparente. D'une année à l'autre, il peut y avoir, étrangement, des estimations avec des écarts énormes sans apporter des explications justifiant cette situation incongrue. Parfois, la même disposition dérogatoire est instituée depuis des années et, pourtant, son coût du manque à gagner ne cesse de connaître, sans motif plausible, des fluctuations non concordantes.

En 2008, le coût de la dépense fiscale de cette mesure incitative a été de 722 MDH pour passer subitement à 572 MDH en 2009, puis à 362 MDH en 2010, pour rebondir, à plus de la moitié, à 689 MDH en 2011 et à 758 MDH en 2012. Mais, entre 2013 et 2016, la tendance s'est stabilisée sans dépasser la barre de 600 MDH pour connaître une chute sans précédent en 2017 en enregistrant un manque à gagner de 404 MDH[594].

Cet exemple indicatif nous en dit long sur la situation très marginale dans le débat budgétaire des dépenses fiscales autres que les mesures nouvelles. Un écart de cette ampleur sur n'importe quelle dépense, voire sur certaines recettes, aurait suscité de nombreux commentaires. De fait, l'organisation du débat budgétaire aboutit d'une certaine façon à ce que ne soient jamais ou rarement examinées les dépenses fiscales, sauf mesure nouvelle ou modification d'une disposition existante.

[593] Dans le rapport annuel, on fait la distinction entre les dépenses recensées et évaluées alors que d'autres, bien qu'elles soient recensées, elles échappent, toutefois, au procédé du chiffrage , mais sans dire un mot sur les raisons de cette abstention.
[594] Il aurait été souhaitable pour plus de transparence et de crédibilité de nous en renseigner au moins, dans le même rapport, sur les raisons de cette fluctuation hypothécaire.

Connaître le coût budgétaire des dépenses fiscales est devenu, donc, inéluctablement nécessaire pour garantir une meilleure transparence financière du budget général de l'Etat et assurer une plus grande rationalisation en matière d'allocation des ressources. Cependant, cette maitrise nécessite une appréhension optimale du dispositif dérogatoire composant l'ensemble du système fiscal qui devrait englober tant les impôts d'Etat que la fiscalité locale, cette dernière en étant totalement absente.

B - Le rapport sur les dépenses fiscales : une image tronquée de la réalité

Le rapport sur les dépenses fiscales au Maroc a été conçu[595] pour assurer un suivi du coût budgétaire occasionné par la multiplicité des mesures dérogatoires accordées à certains contribuables. Mais, malgré les efforts consentis par la puissance publique, ce rapport ne semblerait pas être en mesure de donner une image sincère et précise du coût réel des dépenses fiscales. Les chiffres consignés donnent, certes, le vertige, compte tenu de l'ampleur du manque à gagner enregistré chaque année[596], en interpellant le gouvernement afin qu'il s'intéresse davantage, dans le but de stopper la dérive et rationaliser l'octroi de ces dépenses, pour en finir avec la gestion anarchique de la fiscalité dérogatoire.

Une bonne partie de ce laxisme est liée à l'absence d'une définition claire et précise des dépenses fiscales. Chaque année, de nouvelles mesures dérogatoires prennent leur place dans le code général des impôts, mais, parallèlement, on en supprime d'autres, sans explication. En revanche, d'autres mesures dérogatoires sont toujours en vigueur sans, toutefois, faire l'objet d'une évaluation quelconque[597].

Aussi, la classification opérée[598], tantôt par bénéficiaire, tantôt par objectif, laisse croire que bien des études très pointues sont derrières cette catégorisation, alors que ce n'est pas le cas. En outre, l'intitulé du rapport « *rapport sur les dépenses fiscales* » laisse supposer que le document en question s'est vu assigné comme mission l'évaluation de l'ensemble des mesures dérogatoires existant dans le dispositif fiscal marocain, alors

[595] Le premier rapport a été publié en 2005 suite aux travaux d'ateliers consacrés à la méthodologie qui a été adoptée pour procéder aux évaluations des dépenses fiscales, des aides directes et à leurs impacts sur les plans budgétaire et économique. Il est parti du principe fondamental que tout changement projeté au niveau des dispositions fiscales ayant un impact sur les recettes, doit être mûrement réfléchi, dûment évalué et ses répercussions mesurées avec justesse.

[596] Le montant des dépenses fiscales évaluées s'élevait à 14 995 millions de dirhams au titre de l'année 2004. En 2018, le montant évalué a dépassé la barre de 34 000 millions de dirhams.

[597] L'inventaire des dépenses fiscales de l'année 2005 a recensé 269 mesures dérogatoires dont uniquement 68 mesures incitatives ont pu être évaluées à partir des données prises en charge par le système informatique, soit 25 % du total. Alors qu'en 2017, 418 mesures dérogatoires ont été recensées, 309 ont fait l'objet d'évaluation en 2017, soit 73,9% de celles-ci.

[598] *Cf. supra*, p. 196.

qu'en réalité le rapport s'est intéressé uniquement aux dispositions dérogatoires afférentes aux impôts dits d'Etat, en l'occurrence celles régies par le code général des impôts. La copie, ainsi fournie, des dépenses fiscales marocaines est, donc, amplement tronquée, puisque la fiscalité locale[599] comporte près de quinze taxes dont la majorité écrasante comporte des mesures préférentielles. Mais, le concept de dépenses fiscales semble, apparemment, réservé au domaine des seuls impôts affectés au budget de l'Etat, alors que, pour assurer plus de transparence, l'évaluation préconisée devrait toucher, en principe, aussi bien les dispositions dérogatoires relatives aux impôts d'Etats que celles relative à la fiscalité locale.

Partant du principe qu'une fois une disposition dérogatoire, abstraction faite de son imputation au budget d'Etat ou local, est rangée dans la catégorie des dépenses fiscales, le manque à gagner qu'elle engendre devrait être évalué dans le rapport annuel. Dans ce cas, l'affectation budgétaire n'est pas prise en compte, dans la mesure où elle ne constitue pas une caractéristique d'une dépense fiscale évoquée auparavant.

L'approche existante d'évaluation des dépenses fiscales ignore, pour l'instant, les mesures préférentielles inhérentes à la fiscalité locale. L'argument brandi par l'administration, le manque d'informations concernant la fiscalité locale, est à notre sens, très fragile et difficile à soutenir.

La conception actuelle des mesures dérogatoires en matière de fiscalité locale ne souffre pas, à notre sens, d'un manque d'information, mais plutôt d'un manque d'exploitation de bases de données disponibles. Cet argument de la non-disponibilité de l'information n'est pas convaincant, dans la mesure où cette information est bel et bien disponible[600]. Il va falloir juste l'exploiter.

La partie la plus importante de la fiscalité est gérée par la Direction Générale des Impôts, à savoir : la taxe professionnelle, la taxe d'habitation et la taxe des services communales. Excepté le volet de recouvrement confié, toujours, à la trésorerie générale, ces trois taxes sont l'œuvre exclusive de l'administration fiscale, depuis l'appréhension de la matière imposable jusqu'à l'émissions des rôles. Pour cette raison, invoquer le manque

[599] Les impôts locaux régis par la loi 47-06 relative à la fiscalité des collectivités locales concernent plus de 15 taxes et redevances grevés, aussi, par des dépenses fiscales qui n'ont jamais été évaluées.
[600] La DGI est, dorénavant, en possession d'un système intégré d'informations, très avancé qui prend en charge aussi bien la fiscalité d'Etat que les trois taxes rétrocédées gérées par la DGI à savoir : la taxe d'habitation, la taxe de service communal et la taxe professionnelle.

d'information est surprenant pour celui qui connaît bien les prérogatives et la façon de travailler de l'administration fiscale marocaine.

Le rapport sur les dépenses fiscales s'octroie la mission de cerner une information budgétaire complète, retraçant les différentes pertes de recettes occasionnées par la mise en œuvre des dispositions dérogatoires affectant la caisse de l'Etat.

Par souci de plus de transparence, et aussi pour conférer plus de crédibilité à ce rapport, il serait judicieux de supprimer, tout simplement, l'argument du manque d'information par une formulation proche de la réalité, comme par exemple : « *un chantier en cours de réflexion* » qui serait plus crédible et inciterait, inéluctablement, les pouvoirs publics à prévoir, dans le futur proche, un tel chantier pour préparer une version complète des dépenses fiscales marocaines avec ses deux composantes : impôts d'Etats et fiscalité locale. Dans l'attente de cette démarche, dans les années à venir, il est proposé, en l'état actuel des choses, de mentionner, sans ambages, dans l'intitulé du rapport qu'il s'agit uniquement des dépenses se rapportant aux impôts affectés au budget à l'Etat et se fixer une date butoir pour évaluer, aussi, les dépenses fiscales afférentes à la fiscalité locale[601].

En conclusion, et malgré les efforts déployés par le gouvernement afin de maîtriser la gestion des dépenses fiscales, on peut affirmer au terme de notre réflexion qu'il existe toujours une multitude de difficultés à surmonter.

L'imprécision et l'ambiguïté de la notion de dépenses fiscales dans la législation marocaine influe sur l'efficacité de ces dépenses en tant qu'instrument de politique publique. Les effets d'aubaine et d'évasion fiscale qui peuvent être induits par certaines mesures dérogatoires, ne sont pas estimés et l'administration fiscale, à elle seule, ne dispose pas des moyens pour évaluer et contrecarrer ces effets.

L'état des lieux synthétique dressé ci-avant confirme la nécessité d'une remise à plat totale de la fiscalité dérogatoire dans notre pays. Toutefois, et afin qu'il ne s'agisse

[601] En sus de la fiscalité locale qui est exclue sans raison d'ailleurs du périmètre des dépenses fiscales, les dépenses sociales, contrairement à l'approche française, ne sont pas pris en compte. Les prélèvements sociaux peuvent être définis par leur affectation : ce sont des prélèvements obligatoires affectés à des organismes dédiés au financement de la protection sociale. L'identification des prélèvements sociaux au sein des prélèvements obligatoires est rendue possible, dans le cadre français, par la prise en charge de la majorité des prestations sociales par des organismes dédiés, également chargés de leur recouvrement. De fait les cotisations sociales sont, par essence des prélèvements obligatoires. Pour le Conseil des prélèvements obligatoires, les cotisations sociales sont « des transferts courants », versés par les ménages à des régimes d'assurance sociale et ouvrant droit à des prestations d'assurance sociale. Elles sont la principale ressource du sous-secteur des administrations de sécurité sociale.

pas d'un vœu pieux, nous estimons que cette remise à plat devrait se faire dans le cadre d'un nouveau cadre normatif des incitations fiscales, avec un impératif majeur d'institutionnalisation, de pragmatisme et de praticabilité offrant de réelles Assises de mise en œuvre et des garanties solides de réforme en profondeur.

A cet effet, quelles sont les voies de réformes à adopter par les pouvoirs publics marocains pour dépasser ces obstacles et atteindre les objectifs escomptés de cet instrument ?

Section II - Les voies de réforme préconisées pour le régime incitatif marocain

De prime abord, il importe de signaler que la rationalité préconisée par les Assises nationales de 2013 est demeurée lettre morte, aucune réactivité, pas même une esquisse de tentative pour passer à l'opérationnalisation de cette proposition n'a été observée. On a cru qu'avec l'entrée en vigueur de loi n°53.17 portant règlement de l'année budgétaire de 2015 et les objectifs phares[602] qui lui ont été assignés, que la rationalisation des dépenses fiscales allait s'imposer comme un choix irréversible. Mais cette rationalisation a été, encore une fois, remise en cause. Il semble que les décideurs politiques ne soient pas encore conscients de l'enjeu budgétaire des dépenses fiscales et de leurs effets néfastes sur les finances publiques[603]. Ainsi, et devant le silence assourdissant et l'inertie incompréhensible des pouvoirs publics, les études académiques et les différents travaux de recherches universitaires[604] sont, forts heureusement, là pour tenter d'éveiller l'attention des décideurs pour qu'ils sortent de leur léthargie et décident, *in fine*, de prendre à bras le corps la rationalisation requise des dépenses fiscales. Pour y parvenir et étant donné que, généralement, « *la réforme budgétaire engagée au Maroc a été*

[602] Le renforcement de l'efficacité, de l'efficience et de la cohérence des politiques publiques, l'amélioration de la qualité du service public fourni au citoyen ainsi que la responsabilisation des gestionnaires, l'amélioration de la soutenabilité des finances publiques et de la lisibilité budgétaire, et le renforcement de la transparence des finances publiques.

[603] Même en France, l'appréhension budgétaire des dépenses fiscales comme l'explique, subtilement, le professeur François Barque n'a pas été prise à temps. En fait « *la question des niches fiscales, selon lui n'est parvenue à s'imposer que très tardivement sur l'agenda politique » alors que la notion de dépense fiscale a été, officiellement, introduite dans les documents budgétaires, en application de l'article 32 de loi de finances n°80-30 du janvier 1980. C'est à partir des années 2000 (c.-à-d. 20 ans après) que leur regard va évoluer et une véritable politique de rationalisation a progressivement émerge* ».

[604] C'est justement l'objectif majeur, à double ambition, de cette contribution voulant à la fois dissiper le flou juridique et conceptuel entourant la notion de dépenses fiscales et tenter, aussi, d'apporter des pistes de réflexion sur l'esquisse d'une véritable politique de rationalisation du coût de l'ensemble du dispositif dérogatoire fiscale.

fortement inspirée par l'expérience de la LOLF française promulguée le 1er août 2001 et appliquée pour la première fois en 2006 »[605].

Nous proposons, dans ce travail, d'étendre le périmètre de cette inspiration aux univers nébuleux des dépenses fiscales, afin de structurer leur coût autour des programmes des différents départements en privilégiant l'approche axée sur la performance des politiques publiques. Eu regard aux divers enjeux financiers, économiques et sociaux, la dimension budgétaire de la dépense fiscale ne devra plus être réduite à une simple opération purement technique et notionnelle, mais plutôt comme une intervention de politique publique instituée pour faire valoir des choix stratégiques et donner, *de facto*, un sens à l'acte budgétaire, dans toute sa fonctionnalité et sa rigueur.

C'est donc avec « *ces limites à l'esprit qu'il faut se pencher sur la question du poids de la dépense fiscale pour les finances publiques au Maroc. Pour autant, le panorama est éclairant : il fait apparaître une augmentation sensible du recours à la dépense fiscale, tant en termes de nombre*[606] *de dépenses fiscales qu'en termes de coût*[607] *agrégé de ces dépenses* »[608].

Assurer une bonne politique de dépenses fiscales passe immanquablement par l'élaboration d'une définition claire et précise de la notion de dépense fiscale.

Bien que le projet de refonte du système fiscal de référence, initié dernièrement par la direction générale des impôts, a visé la consolidation de la gouvernance et la transparence des finances publiques, il demeure inachevé tant qu'elle n'a pas établi un parallèle distinctif entre des dispositions dérogatoires, en leur qualité de politique publique, et des allègements structurels à vocation purement fiscale.

Après ce sommaire rappel de l'une des deux ambitions de ce travail, consistant à contribuer à l'élaboration d'une définition et d'une typologie claires et précises du concept de dépense fiscale, nous allons, ensuite, passer en revue les autres pistes à explorer pour asseoir une bonne gouvernance de la politique fiscale dérogatoire.

---

[605] O. KHALLOUK, « *La préparation du budget de l'Etat au Maroc : une nouvelle procédure au service de la performance* », GFP n° 2- 2019/mars-avril 2019, p. 109

[606] Un inventaire de quatre cent dix-huit dispositions dérogatoires a été ainsi dressé en 2017, contre quatre cent sept en 2016, et trois cent quatre-vingt-dix-neuf en 2015.

[607] Le montant des dépenses fiscales évaluées en 2017 s'élève à 33 421 MDH contre 32 423 MDH en 2016, soit une hausse de 3,1%. La part des dépenses fiscales dans les recettes fiscales représente 15,0% en 2017 contre 15,5% en 2016.

[608] C.WENDLING & al., « *La dépense fiscale en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques* », *op. cit*., p. 753.

D'emblée, il faut rappeler que les intervenants, dans le cadre des Assises, ont professé la rationalisation du système des incitations fiscales, sans toutefois dire par quels moyens et par quels mécanismes cela pourrait s'effectuer.

Nous pensons, par ailleurs, qu'à ce stade de notre recherche, nous pouvons prétendre avoir répondu à un volet capital de la recommandation, celui concernant la nécessité de disposer d'un cadre global et cohérent. Pour ce faire, nous avons mis en évidence la nécessité d'élaborer une définition, aujourd'hui manquante, claire et précise selon les préceptes premiers de l'Ecole *Surreyenne*[609] et tenter, par-là, de proposer un cadre typologique binaire retraçant, exclusivement, les dépenses fiscales constituant l'instrument de politique publique et les dépenses budgétaires ayant le même objectif à réaliser, afin de pouvoir les rapprocher dans le but de choisir l'instrument d'intervention le plus efficace. Aussi, grâce à la symétrie des deux catégories, nous serions en mesure de veiller à ce qu'il n'y ait pas de dépenses fiscales faisant double emploi avec d'autres formes d'aides publiques, comme il est recommandé par les intervenants et consigné dans la proposition précitée préconisée, se rapportant à la rationalisation du système des incitations fiscales[610].

Afin de contribuer à repenser la réforme de rationalisation du système des incitations telle qu'elle a été recommandée par les Assises nationales sur la fiscalité de 2013[611], il nous importe de préciser, au préalable, que notre démarche réformatrice a une double ambition.

La première est de proposer un cadre méthodologique progressiste dont l'objectif principal est d'élaborer une définition claire et précise de la notion de dépenses fiscales permettant une applicabilité fluide et exacte répondant aux normes relevées par S.Stanley. Partant de cette définition, nous enchainons en proposant un cadre typologique

[609] Relatif à Stanley Surrey, le premier ayant mené une réflexion sur la nature et l'incidence des mesures préférentielles fiscales aux États–Unis en 1967 en mettant en exergue la symétrie existante entre ces mesures préférentielles et les dépenses budgétaires.

[610] Notre étude s'est bornée à l'examen du degré de la mise en œuvre de la recommandation portant sur la rationalisation du système d'incitations fiscales émanant des deuxièmes Assises de 2013 après la promulgation de six lois de finances respectives nous permettant de se prononcer sur le degré de concrétisation de cette recommandation.

[611] Ce travail de recherche ayant commencé depuis sept ans, s'est intéressé à étudier l'ampleur de la politique de rationalisation du système d'incitations fiscales telle qu'elle a été préconisée par les Assises de 2013, mais après six ans, et à l'initiative du Ministère de l'Économie et des Finances, d'autres Assises ont été tenues les 3 et 4 mai 2019, à Skhirat-Rabat. Sous le thème « *Équité fiscale* », cet événement a tenté, comme il est souligné dans la note cadre, de définir les contours d'un système fiscal plus performant, transparent, équitable et compétitif reposant sur une assiette d'imposition plus large et des taux moins élevés. Il consacre les principes de l'État de droit en matière de fiscalité et s'inspirera des meilleures pratiques au niveau international. Il sera un des éléments essentiels du modèle de développement du Royaume visant une plus grande création de richesse, une croissance inclusive et la participation de chacun, dans une grande équité, à l'effort de développement du pays.

binaire dédié au dispositif dérogatoire marocain recensé dans un rapport adossé au projet de loi de finances présenté annuellement au parlement. Cette refonte conceptuelle contribuera à stopper l'emballement incontrôlé des dépenses fiscales et tenter de freiner leur courbe haussière depuis plus d'une décennie, tandis que les décideurs marocains ne semblent guère s'émouvoir d'une si forte dérive budgétaire.

La seconde est de tenter, après avoir identifié les effets nocifs du système d'incitation mettant en péril les fondements intrinsèques d'un système fiscal efficace, simple et équitable, de proposer des mécanismes de suivi susceptibles de rationaliser le système d'incitation.

§ 1 - L'élaboration d'un nouveau cadre méthodologique des dépenses fiscales

Partant du constat que l'architecture actuelle des dépenses fiscales, telle qu'elle est présentée chaque année dans le cadre du rapport annexé au projet de loi de finances, est loin de permettre d'établir un comparatif entre les dépenses fiscales et les dépenses budgétaires.

L'analyse du rapport marocain sur les dépenses fiscales par rapport aux différentes expériences internationales, nous a permis de relever l'inexistence « *d'une typologie commune pour déterminer, identifier, nommer, classer et interpréter d'une manière systémique les mesures fiscales apparaissant dans les comptes de dépenses fiscales. L'absence d'une approche typologique, à la fois holistique et pragmatique, permettant de standardiser la présentation et d'uniformiser le contenu des comptes de dépenses fiscales, nuit à leurs utilisations. Même si l'établissement d'une typologie des dépenses fiscales n'est pas un exercice facile en raison de leur diversité et des problèmes de définition qu'elles posent, il demeure nécessaire* »[612].

En France et pour consacrer la comparabilité entres ces deux catégories de dépenses « *la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2000 qui réforme les structures et les procédures budgétaires afin de mieux faire apparaître les coûts et les résultats des divers programmes d'action publique, fait figurer l'évaluation des dépenses fiscales parmi les annexes d'évaluation des politiques budgétaires (art. 51). Aussi, le vote par mission devrait favoriser la comparaison des dépenses fiscales avec les dépenses*

[612] L. GODBOUT & P. BELTRAME, « *Une nouvelle typologie normative des dépenses fiscales* », *op. cit.,* p. 38.

budgétaires dans chacun des programmes de politique publique (art. 7, 43, 51-5). Enfin, l'OCDE se soucie également d'identifier les dépenses fiscales afin d'en tenir compte dans ses statistiques publiques tandis que l'OMC les traque pour débusquer les aides indirectes d'effet équivalent à des subventions aux exportations »[613].

Ainsi, à partir de cette proposition de définition, nous pourrons relever un nouveau cadre typologique « *afin de remédier aux difficultés constatées et de faire évoluer la notion de dépenses fiscales, les concepts liés à son application se devaient d'être revus. Ainsi l'intérêt de l'ouvrage reposait sur la capacité de proposer des modifications conceptuelles à la notion de dépenses fiscales susceptibles d'accroitre son efficacité opérationnelle et sa pertinence* »[614].

A l'aune de cette définition, il est dorénavant plus aisé de vérifier quels sont les objectifs de politique publique ayant motivé les pouvoirs publics à faire appel au concept de dépenses fiscales, afin de pouvoir les répertorier selon une typologie binaire, en distinguant les dépenses proprement dites instituées pour atteindre des objectifs de politique publique, et les dispositions dérogatoires répertoriées comme de simples règles fiscales. Après ce premier tamisage, seules les dépenses fiscales visant des objectifs de politique publique peuvent être évaluées, afin de cerner leur coût de perte de recettes pour le Trésor, de les rapprocher des programmes budgétaires et se prononcer, *in fine*, sur leur efficacité respective, leur permettant le cas échéant de faire le choix budgétaire le plus performant et le plus efficient.

C'est au terme de cette nouvelle approche que nous pourrions rendre opérationnelle la notion de dépenses fiscales, comme elle a été prônée par ses concepteurs, et pouvoir, ensuite, mener le processus de rationalisation, tant prôné par le gouvernement mais, hélas, sans résultats probants.

A - L'élaboration d'une définition répondant à la norme S*urreyenne* des dépenses fiscales

Comme nous l'avons soulevé lors de l'étude de la politique marocaine des dépenses fiscales, le rapport publié annuellement pèche par l'absence d'une définition

[613] *Ibid.*
[614] L. GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit*, p. 283.

claire et concise de la notion de dépenses fiscales[615]. En dépit de quelques bribes apportées lors de l'annonce officielle des éléments de définition du concept, faite dans l'annexe n°1[616], l'approche pratiquée demeure, à notre avis, très timide et loin de répondre aux exigences du concept des dépenses fiscales tel qu'il a été forgé par le professeur Stanley Surrey. Il ne suffit pas, à notre sens, de donner des éléments de définition portant sur quelques éléments intrinsèques caractérisant généralement une dépense, comme dans l'état actuel des choses. Il faut aller bien au-delà que se contenter de donner des éléments de détermination de cette notion. Il faut, donc, élaborer, rigoureusement, une définition digne de ce nom, aussi claire que concise, qui manque aujourd'hui dans la littérature fiscale. C'est d'ailleurs l'un des aspects cruciaux de la problématique traitée par ce travail de recherche fondé par l'utilité et le devoir de contribuer à éclairer le débat.

Lors de l'étude analytique concernant la gestion du système d'incitation fiscale, nous avons relevé une multitude de problématiques liées à l'utilisation du concept de dépenses fiscales. La plus frappante et la plus récurrente dans les écrits s'intéressant à cette thématique est, incontestablement, celle inhérente à la conception même de cette notion. A l'issue du tour d'horizon, dans la première partie, des différentes expériences internationales et des diverses définitions données aussi bien par des pays, par des organismes et des études théoriques, il s'avère que la notion en question, malgré son âge respectable [617], est loin d'être appréhendée de la même façon et dotée, *in fine*, d'une même définition.

Comme il a été souligné par le professeur E. Pichet, le problème majeur que confronte tout chercheur travaillant sur cette thématique est d'ordre sémantique, « *il est déjà extrêmement compliqué d'obtenir un accord sur le concept même d'impôt ou de prélèvement obligatoire car chaque pays, soucieux de conserver sa souveraineté fiscale, dispose de sa propre définition. Il est plus compliqué encore de circonscrire le concept de*

[615] Le rapport sur les dépenses fiscales annexé, annuellement au projet de lois de finances évoque des éléments de définition et d'objectifs sans donner une définition claire et concise à l'instar de la définition française qui fait référence à *« toute disposition législative ou réglementaire dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allégement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application [...] des principes généraux du droit fiscal français* », la définition de l'OCDE met l'accent sur la possibilité de réaliser les objectifs de la politique des dépenses fiscales par d'autres moyens, telles que les subventions ou d'autres dépenses directes. Pour l'OCDE, contrairement à la France, les dépenses fiscales sont clairement assimilées à des dépenses budgétaires.

[616] L'annexe n°1 fait partie du rapport sur les dépenses fiscales, accompagnant, chaque année budgétaire le projet de loi de finances consacré à la méthodologie empruntée pour délimiter le périmètre de la notion de dépenses fiscales.

[617] C .WENDLING & al., « *La dépense fiscale, en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques* », *op. cit*., p. 75.

dépenses socio-fiscales, puisque ces dernières dérivent des prélèvements obligatoires ; ce qui multiplie les difficultés de définitions et de comparaisons internationales »[618].

A ce stade de notre recherche, il nous est permis de constater le flou sémantique et conceptuel qui n'a cessé d'entourer la notion de dépenses fiscales depuis des années. Les nombreuses confusions enregistrées dans son application et les typologies empruntées par les gouvernements ne répondent guère à la philosophie de ce concept tel que professé par son auteur S. Surrey depuis les années soixante[619]. La mise en œuvre du concept de dépense fiscale, dans la quasi-totalité des pays, est entièrement en inadéquation avec la version originale[620]. La tendance générale penche vers une utilisation mécanique. Cette dernière ne tient pas compte des consignes présidant la raison d'être de la notion de dépense fiscale.

Ce travail devrait, *a priori*, débuter par un recensement de l'ensemble des mesures incitatives parsemant le système fiscal mis en place, pour enchaîner, ensuite, avec la mise en place d'un mécanisme d'évaluation servant à quantifier le coût du manque à gagner occasionné par la mise en œuvre desdites mesures incitatives, le tout converge pour rapprocher les dépenses fiscales des dépenses budgétaires, afin de comparer leur efficacité respective [621] car « *le but initial des comptes de dépenses fiscales n'était pas de répertorier tous les écarts possibles, mais de fournir de l'information aux parlementaires sur les dispositions qui constituaient manifestement l'équivalent de programmes de dépenses directes* »[622].

A ce stade de notre investigation, on doute fort que la notion de dépenses fiscales et ses diverses typologies, telles qu'elles sont appliquées aujourd'hui, puissent nous enseigner sur l'étendue budgétaire réelle du système des incitations fiscales ; elle nous permet, par ricochet, d'établir un parallèle symétrique entre la dépense fiscale et la

[618] E. PICHET, « T*héorie générale des dépenses socio-fiscales* », *op. cit*., p. 259.
[619] Le concept, initialement, conçu par Stanley Surrey comme il a été rappelé dans plusieurs parties de ce travail n'a intérêt que si il permet, de façon la plus objective possible, d'identifier et de recenser toutes les dépenses fiscales mises en œuvre, au cours d'une période donnée, dans un système fiscal donné. En effet, ce n'est qu'au terme de l'établissement de ce recensement qu'il sera possible, comme le souhaitaient les initiateurs de cette notion, d'une part, d'évaluer le coût budgétaire des mesures fiscales de faveur et, d'autre part, de rapprocher les dépenses fiscales des dépenses budgétaires afin de comparer leur efficacité respective.
[620] Celle préconisée par le professeur S. Stanley et dont l'administration américaine en a tiré les conséquences en publiant chaque année depuis 1968 un budget des dépenses fiscales. Devant l'émergence et la multiplication des mesures fiscales préférentielles qu'a connues le système fiscal américain, le professeur Stanley Surrey fût le premier à s'intéresser à ce phénomène et à introduire le concept de dépense fiscale.
[621] Chaque fois qu'un gouvernement procède à l'examen de sa politique dans un domaine donné, il doit impérativement prendre en compte l'ensemble des formes d'intervention doit être pris en compte. La mise en place de la notion de dépense fiscale avait pour but de permettre la détection des dispositions fiscales symétriques aux programmes de dépenses budgétaires.
[622] L.GODBOUT & P.BELTRAME, « *Une nouvelle typologie normative des dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 37.

dépense budgétaire et ce, afin de permettre aux décideurs de se prononcer en parfaite connaissance de cause sur l'instrument d'intervention publique le plus efficace à tous points de vue, entre ces deux catégories de dépenses.

Pour ces différentes raisons, il importe, avant d'opérer un pilotage rationnel tel qu'il est préconisé par la recommandation portant sur la réforme du système des incitations au Maroc, de cerner la notion de dépense fiscale de façon à répondre aux objectifs visés par ses premiers concepteurs. « *En vue de revoir le concept de dépenses fiscales, nous devons d'abord revoir les objectifs initiaux qui ont incité les gouvernements à définir leurs dépenses fiscales et à publier un document annuel sur le sujet. Les dépenses fiscales sont l'un des modes d'intervention utilisés par les gouvernements pour mener leurs actions. A ce titre, le principal objectif des comptes de dépenses fiscales est de permettre une comparaison entre les actions gouvernementales à caractère fiscal et à caractère budgétaire. Cette comparaison a pour but de favoriser une meilleure affectation des ressources gouvernementales. Il semble évident que lorsqu'un gouvernement décide d'examiner sa politique dans un domaine donné, l'ensemble des formes d'intervention doit être pris en compte. A l'origine, la mise en place de la notion de dépenses fiscales avait pour but de permettre la détection des dispositions fiscales symétriques aux programmes de dépenses budgétaires* »[623], sinon, toute tentative d'assurer une gestion optimale de la politique de la dépense fiscale au Maroc serait, inéluctablement, vouée à l'échec, tellement il importe que cette démarche soit encadrée en amont et sans détour[624] par une définition tenant compte des consignes professées par S. Surrey.

Partant de la définition, aujourd'hui manquante dans la littérature fiscale, nous proposons à la tête d'une série de recommandations qui constituent la finalité de notre recherche : toute dépense fiscale consignée dans le rapport annuel adossé [625] au projet de chaque loi de finances devra, impérativement, avoir sa jumelle correspondante, connue d'avance, parmi les dépenses directes.

Autrement dit, deux catégories de dépenses, de natures différentes, sont en concurrence au titre des instruments de gouvernance à la disposition du pouvoir étatique afin d'atteindre, pratiquement, le même objectif.

[623] *Ibid,* p. 37.
[624] *Ibid*, p. 45.
[625] Conformément à l'article 48 de la loi n° 53.17 portant règlement de l'année budgétaire 2015.

A ce titre, le premier aspect qu'une définition devra prendre en considération est la symétrie [626] existante entre les dépenses fiscales et les dépenses budgétaires. Surrey [627] avait étudié initialement cette symétrie, avant qu'elle ne soit reprise et développée par d'autres travaux et d'autres auteurs. Selon cette approche symétrique, diverses mesures incitatives et quelques programmes de dépenses budgétaires devront être traités sur un pied d'égalité et devront être présentés selon les mêmes principes. « *Considérant que certaines mesures fiscales peuvent, tout aussi bien, être offertes par des programmes de dépenses directes, il devient impératif de présenter ces mesures fiscales d'une manière compatible avec la présentation habituelle des programmes de dépenses directes* »[628].

Cependant, pour assurer une appréhension optimale de la notion de dépenses fiscales, il est devenu stratégiquement impératif d'élaborer une définition formulant les objectifs présidant à l'élaboration de cette notion par S. Surrey. Pour ce faire, il est recommandé d'identifier au préalable la nature de ces objectifs directeurs, afin qu'ils soient intégrés dans la définition proposée, dans la mesure où les dépenses fiscales se définissent, comme l'un des instruments d'intervention publique que le gouvernement peut utiliser et ce, dans la mise en œuvre de sa gestion de la chose publique.

A cet effet, la conception d'un rapport sur les dépenses fiscales devra se faire dans une logique de comparaison entre la politique gouvernementale d'obédience fiscale et celle menée *via* la dépense budgétaire. A l'aune de cette symétrie, l'autorité publique aura le choix d'utiliser le procédé le plus adéquat pour assurer une meilleure affectation des deniers publics. Dès lors que ce parallèle symétrique est affiné, aucune dépense fiscale ne pourra prendre place dans le rapport public, sans passer par le mécanisme de contrôle dédié, uniquement, dans l'état actuel des choses, aux programmes subventionnés par le truchement des dépenses directes. Ceci étant dit, au terme de ce travail de recherche et du tour d'horizon des différentes définitions utilisées et des comptes conçus à cet effet, nous sommes en mesure d'avancer qu'elles ne permettent guère de cerner aisément les mesures fiscales s'apparentant à des programmes de dépenses budgétaires.

[626] Cette symétrie a été évoquée en France à la fin des années 1970, à la suite des travaux du Conseil des impôts. Ce dernier qualifie le concept de dépenses fiscales, à la fois comme le symétrique de l'expression des dépenses budgétaires et comme le négatif de l'expression recettes fiscales.
[627] *Ibid*, p. 45.
[628] *Ibid*, p. 260.

Au-delà des informations à communiquer au Parlement[629] à l'appui de la loi de finances, il est temps d'explorer cette mine d'informations sur les dépenses fiscales pour leur assurer une intégration complète dans la procédure budgétaire, eu égard à leur rôle incontournable dans la gestion des finances publiques. On s'intéresse davantage, depuis quelque temps, aux dépenses fiscales à cause de l'augmentation apparente de leur nombre et de leur importance, mais aussi parce que les déficits budgétaires sont élevés dans certains pays et pourraient être aggravés par la médiocre conjoncture actuelle.

L'existence de déficits élevés et croissants est particulièrement préoccupante, parce que de nombreuses économies développées seront bientôt confrontées à l'accélération ou à la poursuite du vieillissement démographique, ce qui tendra à gonfler encore plus les déficits. La menace qui se profile, explique l'intérêt accru pour les procédures et dispositifs budgétaires, y compris la restriction des dépenses fiscales[630].

Il serait, toutefois, prétentieux de laisser entendre que notre démarche consistant à élaborer une définition pourrait surmonter les difficultés rencontrées dans le cadre de la mise en place d'un traitement symétrique des deux catégories de dépenses en question. Loin s'en faut. Toutefois, il importe de signaler que la gestion marocaine des dépenses fiscales a, absolument, besoin d'une définition constituant le fil conducteur du recadrage de la politique fiscale du pays, dans la mise en œuvre de sa stratégie économique et sociale. En résumé et en l'absence d'une définition mettant en exergue la comparabilité requise entres les dépenses fiscales et les dépenses budgétaires, tout travail de recensement et d'inventaire des mesures incitatives reste, à notre sens, peine perdue et sans utilité apparente. En somme, « *les politiques à l'égard des différentes dépenses fiscales doivent faire partie des actions de réduction du déficit budgétaire au même titre que toute autre politique publique, notamment les programmes de dépenses ordinaires et les aspects structurels de la fiscalité. L'évaluation des dépenses fiscales doit donc faire partie des mesures d'assainissement budgétaire, lesquelles peuvent ou non être déclenchées par une règle ou une procédure budgétaire. A partir de là, la question est de savoir comment concevoir les procédures de contrôle budgétaire de façon à mettre les dépenses fiscales sur un pied d'égalité avec les décisions de dépenses ordinaires* »[631].

[629] L'article 48 de la loi organique n° 130-13 a prévu la présentation en annexe de chaque projet de loi de finances une pléiade d'informations prenant la forme de rapports, stratégies, d'objectifs, de résultats attendues et d'indicateurs de performance dont le rapport sur les dépenses fiscales .
[630] OCDE, « *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCD*E », *op. cit*., p. 62.
[631] *Ibid*, p. 62- 63.

Hélas, dans la pratique, la gestion des dépenses fiscales a pris d'autres tournures faisant fi des finalités premières assignées à cette notion par ses premiers concepteurs, alors que dans une optique progressiste visant à asseoir une bonne gouvernance des politiques gouvernementales « *l'OCDE précise qu'une évaluation des dépenses fiscales doit toujours être incluse dans le processus budgétaire afin de revoir la politique des dépenses fiscales et permettre l'examen comparatif entre les dépenses fiscales et des dépenses directes* »[632].

Afin de remédier aux difficultés et obstacles pédagogiques et opérationnels relevés et exposés au fil ce travail, nous tenterons de proposer, au terme de notre recherche, une définition plus précise et concise de la notion de dépense fiscale qui puisse contribuer à l'amorce d'une réforme de la fiscalité dérogatoire marocaine qui n'a pas pu, en absence de cette définition, sortir de sa léthargie endémique depuis l'Indépendance à nos jours.

Nous espérons, ainsi, pouvoir répondre à l'un des deux objectifs ayant motivé le choix de travailler sur la problématique débattue.

Les dépenses fiscales s'entendent, selon nous, comme de dispositions dérogatoires par rapport à leur système fiscal de référence et un instrument de politique publique occasionnant une perte de recette pour le Trésor ayant le même effet sur le solde des finances publiques qu'une dépense directe. Elles doivent être comparée et, le cas échéant, remplacées par des programmes de dépenses directes et subir, en conséquence, une présentation symétrique des interventions gouvernementales dans le budget de l'Etat[633].

Après avoir débuté notre série de propositions susceptibles de contribuer à la réforme du système des incitations fiscales telle qu'elle a été préconisée par les Assises nationales sur la fiscalité, avec l'impérieuse nécessité d'élaborer une définition, aujourd'hui, manquante dans la doctrine fiscale marocaine, nous avons proposé en outre une typologie binaire, afin de pouvoir, en définitive, mettre en exergue la symétrie entre les dépenses fiscales et les dépenses budgétaires.

---

[632] L. GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit.*, p. 136.

[633] Cette définition proposée est l'une des objectifs phares de ce travail de recherche afin de contribuer à l'élaboration d'une esquisse de définition de la dépense fiscale et participer à la réflexion mené ces dernières années sur les pistes à explorer pour rationaliser le système d'incitations fiscales.

Nous allons maintenant proposer des pistes à explorer et ce, afin de contribuer à repenser la réforme de rationalisation du système des incitations telle qu'elle a été recommandée par les Assises nationales sur la fiscalité en 2013.

B – La révision de la typologie des dépenses fiscales

Outre la symétrie entre les dépenses fiscales et les dépenses budgétaires, un autre élément, et non des moindres, devra être pris en compte par la définition de la notion de dépenses fiscales escomptée et sans laquelle la symétrie prétendue ne serait qu'un vain mot. Il s'agit du caractère incitatif de la mesure fiscale permettant de la qualifier de dépense fiscale. Autrement dit, il conviendrait d'établir un tamisage méthodologique visant à catégoriser les dispositions dérogatoires, chacune selon la finalité qui a présidé à sa création[634].

Il faut reconnaître, toutefois, que l'architecture actuelle de la présentation marocaine se fonde sur une approche voulant faire de chaque dépense fiscale un objectif de politique publique. Mais cela s'est borné à une généralité, loin d'aboutir à la symétrie modélisée permettant d'établir une comparaison entre les différentes interventions de politique gouvernementale de nature purement fiscale et de nature budgétaire. En effet, cette comparaison a pour but de favoriser une meilleure affectation des ressources gouvernementales. Il semble évident que lorsqu'un gouvernement décide d'examiner sa politique dans un domaine donné, l'ensemble des formes d'intervention doit être pris en compte. La raison en est que l'objectif premier assigné à un rapport sur la dépense fiscale ne se limite pas à répertorier toutes les dispositions dérogatoires parsemant le système fiscal mis en place, mais notamment d'élaborer un recueil d''informations destiné à éclairer les décideurs sur l'ampleur du manque à gagner fiscal consenti par la collectivité, comparativement avec son équivalent effectué par le truchement de la subvention directe.

Le rapport annuel marocain sur les dépenses fiscales fait apparaitre une multitude de présentations synthétiques des dépenses fiscales : par impôt, par secteur d'activité, par objectif et par bénéficiaire. Toutefois, elle demeurerait sans utilité aucune si ces données n'étaient pas exploitées, afin de servir la raison d'être de la notion de dépense fiscale. Depuis 2005, les pouvoirs publics n'ont pas lésiné sur les moyens pour affiner les données publiées, chaque année, concernant les dépenses fiscales.

[634] Le nombre de mesures recensées en 2018 est passé de 407 en 2016 à 418 en 2017.

Bien que le concept de dépenses fiscales, dans sa version originale forgée par S. Surrey, a pour finalité première de concevoir un compte retraçant un comparatif entre les dépenses fiscales et les dépenses budgétaires, l'approche marocaine ne semble prêter guère attention à cette dimension comparative, pourtant capitale dans une politique efficiente et rationnelle. A ce titre, le rapport sur les dépenses fiscales de 2019 a complétement ignoré la finalité comparative, même s'il a été présenté comme l'esquisse d'un projet se fondant sur une « *relecture globale du système fiscal marocain. Il se veut un pas additionnel vers le renforcement de la soutenabilité de ce système, condition sine qua non pour consolider la gouvernance et la transparence des finances publiques. Pour asseoir cette relecture sur des bases rationnelles et crédibles, quelques critères et principes de référence ont été retenus* »[635].

Ainsi, le premier rapport marocain sur les dépenses fiscales de 2005 a tenu à préciser dans son introduction que « *les dérogations fiscales représentent un enjeu budgétaire important. Elles constituent un manque à gagner pour le budget et leur effet sur ce dernier est comparable à celui des dépenses publiques. C'est la raison pour laquelle elles sont appelées dépenses fiscales* »[636]. La préoccupation première concernant le dispositif fiscal dérogatoire devrait être l'appréciation du coût budgétaire des dépenses fiscales, afin de réaliser une transparence financière effective du budget général, ainsi qu'une meilleure rationalisation en matière d'allocation des ressources.

La même précision a été rituellement reproduite dans tous les rapports annexés aux différents projets de lois qui se sont succédés depuis l'année 2005 et jusqu'à 2018 en mettant l'accent sur le fait que « *connaître le coût budgétaire des dépenses fiscales devient nécessaire pour une meilleure transparence financière du budget général de l'Etat et pour une plus grande rationalisation en matière d'allocation des ressources* »[637]. De même, le rapport de l'année budgétaire 2018 a rappelé encore une fois qu'en « *se substituant aux dépenses directes, l'objectif principal des dépenses fiscales est donc de soutenir et d'encourager un certain nombre de secteurs d'activités ou des catégories de contribuables prédéfinies. Les dépenses fiscales peuvent donc impacter significativement le budget de l'Etat* »[638].

[635] DGI, *«Rapport sur les dépenses fiscales 2019 »*, *op. cit*., p. 2.
[636] DGI, *«Rapport sur les dépenses fiscales 2005 »*, *op. cit*., p. 5.
[637] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales 2017 »*, *op. cit*., p. 2.
[638] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales 2018 »*, *op. cit*., p. 1.

En revanche et à contre-courant, le plus récent rapport marocain annexé au projet de loi de finances 2018 et en dépit de sa ligne réformatrice annoncée, ne semble guère intéressé au rapprochement entre les dépenses fiscales et les dépenses budgétaires, afin de comparer leur efficacité respective, tel que cela a été préconisée par S. Surrey. Pourtant dans ce même rapport, il a été relevé que la situation ambiante « *pose avec acuité l'impératif de procéder à une refonte du cadre global de la fiscalité dérogatoire, dans le souci de relever substantiellement la gouvernance des dépenses fiscales et veiller à leur rationalisation. Un tel objectif s'inscrit, d'ailleurs, en ligne avec les recommandations préconisées par la cour des comptes, le conseil économique, social et environnemental et celles des Assises nationales sur la fiscalité de 2013* »[639].

Ainsi, et devant cette refonte qualifiée faussement de progressiste, nous pensons que la gestion des dépenses fiscales a encore besoin d'être revue pour pouvoir assurer une gouvernance optimale, digne de celle propre à tout instrument de politique publique car, en fait, il ne suffit pas uniquement de revoir le système fiscal de référence pour cerner l'ampleur de l'écart d'une dérogation par rapport à ce système considéré, et élaborer par conséquent un nouveau guide méthodologique d'estimation du coût des mesures dérogatoires, pour aboutir à la mise en œuvre de la rationalisation requise, loin s'en faut, tant que « *la présentation actuelle des dépenses fiscales n'est pas faite de manière faciliter la comparaison des dépenses fiscales entre elles ou encore la comparaison avec les dépenses budgétaires* »[640] et tant « *qu'il n'existe aucune typologie commune pour déterminer, identifier, nommer, classer et interpréter d'une manière systémique les mesures fiscales apparaissant dans les comptes de dépenses fiscales* »[641].

Ces dernières doivent, donc, être systématiquement recensées, et le coût de leur manque à gagner doit être en grande partie évalué. Mais, la phase décisive de la mise en œuvre de cette notion attend toujours de commencer : celle consistant à rapprocher les dépenses fiscales et les dépenses budgétaires dûment recensées et évaluées, afin de comparer leur efficacité respective comme l'ont bien confirmé Messieurs les professeurs Pierre Beltrame et Luc Godbout[642] dans leur tentative de trouver une nouvelle typologie normative aux dépenses fiscales car, en l'absence de ce rapprochement qui ne fait, hélas que perdurer, les différentes classifications de dépenses fiscales consignées dans le

[639] DGI, « *Rapport sur les dépenses fiscales 2019* », *op. cit*., p. 1.
[640] L. GODBOUT & P. BELTRAME, « *Une nouvelle typologie normative des dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 38.
[641] *Ibid.*
[642] *Ibid.*

rapport n'ont, à notre sens, aucune valeur si elles ne sont pas corroborées par la présentation symétrique en question.

A cet égard, il conviendra au terme de ce travail de préconiser l'élaboration d'un nouveau cadre typologique simple et opérationnel dont la pierre angulaire serait de permettre la comparaison entre les dépenses fiscales et les dépenses directes.

Mais comme nous l'avons vu, la comparaison requise ne peut se faire en l'absence d'une définition claire et précise, prenant en compte la dimension comparative en question. Pour y parvenir, il convient, à notre sens, de se référer à la définition précédente, pour pouvoir cerner aisément les contours des dispositions fiscales dérogatoires dont les objectifs peuvent être réalisés, également, par le recours à la dépense directe. Autrement dit, la définition préconisée se limite à ne prendre en charge que les mesures incitatives propres à être substituées aux dépenses budgétaires directes, car, dans l'état actuel des choses, et, au fil de notre étude, nous avons vu que les mesures fiscales recensées dans le rapport marocain[643] ne sont pas, toutes, des mesures incitatives, et elles ne peuvent être assimilées, en bloc, à des instruments de politique publique. Ces mesures recensées comprennent aussi des allégements structurels de mesures incitatives d'une portée générale, et instituées en vue de répondre à un objectif de nature fiscale. Par ricochet, la classification actuelle ne permet guère de rapprocher les dépenses fiscales des dépenses budgétaires, comme le souhaitent les concepteurs premiers de cette notion.

L'architecture retenue, dans le rapport sur les dépenses fiscales, est loin d'être en mesure de nous éclairer sur les dispositions dérogatoires visant un objectif de politique publique et qui peuvent être remplacées par des programmes de dépenses directes. Ainsi, nous nous trouvons face à une panoplie de classifications[644], aussi importantes soient-elles dans l'absolu, mais sans aucune utilité dans la pratique. Plus de dix-huit objectifs assignés aux différentes mesures incitatives sont répertoriées dans le rapport publié annuellement, sans pour autant nous dire, ne serait-ce qu'une seule fois, quelles sont parmi ces mesures celles susceptibles d'être comparées et remplacées par une subvention ou une dépense directe. Nous avons à ce titre la ferme conviction qu'il faut

[643] C'est ce que préconisait en 2003 le conseil des impôts français en suggérant de différencier « *allègements structurels* » et « *instruments de politique publique* », les premiers répondants à un objectif de nature fiscale, les seconds à un but non exclusivement fiscal.

[644] Ventilation des dérogations selon l'objectif, ventilation des dépenses fiscales par type d'impôt, ventilation des dépenses fiscales par bénéficiaire, ventilation des dépenses fiscales par secteur d'activité, ventilation des mesures dérogatoires selon les types de dérogation, ventilation des mesures dérogatoires par secteur d'activité, ventilation des mesures dérogatoires selon leur vocation économique, sociale ou ventilation des dérogations selon leur objectif, et enfin ventilation des mesures dérogatoires selon la nature des bénéficiaires.

impérativement pour rendre à la notion de dépense fiscale sa véritable signification, celle prônée par ses premiers concepteurs, car sans cette régénération conceptuelle, les précieuses informations reprises dans les rapports annuels, bien garnis certes mais qui sont, hélas, sans aucune plus-value pour les finances publiques, tant que l'idée originelle de la notion de dépenses fiscales continue à être éludée ou ignorée par les pouvoirs publics. « *Ces constats et ces limites nous amènent à revoir, le concept de dépense fiscale en vue de mettre en place une nouvelle typologie normative des dépenses fiscales.*

L'objectif visé par la révision du concept de dépense fiscale et par le développement d'un cadre typologique est de rendre la publication des dépenses fiscales gouvernementales plus conforme à l'idée initiale ayant poussé les gouvernements à les mettre en place c'est-à-dire de faciliter la comparaison entre les interventions gouvernementales par l'intermédiaire des programmes de dépenses budgétaires et par l'intermédiaire du régime fiscal »[645].

Les impacts d'une nouvelle typologie normative sur la présentation des comptes de dépenses fiscales, en regard de la classification actuelle des dépenses fiscales, se trouvent, donc, au centre de l'analyse.

Un autre travail est, donc, fortement recommandé, afin de baliser le terrain à une gestion optimale des dépenses fiscales.

Ainsi, au lieu de multiplier en vain les classifications des dépenses fiscales selon les critères évoqués plus haut, il serait plus judicieux, pour les raisons sous-jacentes à la mise en place du concept de dépenses fiscales dans sa version originale, de passer l'ensemble des mesures dérogatoires recensées au tamisage liminaire et, ce, avant toute classification hasardeuse, afin de distinguer les mesures constituant, par essence, bien plus des instruments de politique publique que des simples modalités de détermination de l'impôt. « *Cette distinction ne manque pas de pertinence, dès lors que certains dispositifs recensés comme dépenses fiscales n'ont pas d'autres objectifs que d'assurer le respect des principes d'une bonne fiscalité* »[646]. La nuance est de taille, les premières répondant à un objectif de nature fiscale, les secondes à un but non exclusivement fiscal. Une fois ce travail sélectif effectué, et après avoir exclu toutes les mesures s'apparentant à des allégements structurels, c'est alors que l'on pourra procéder, efficacement, à rapprocher

[645] L.GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale », op. cit*., p. 261.
[646] E. PICHET, « *Contribution à une théorie de la dépense fiscale, pour la réforme du système français des niches fiscales* » *op. cit*., p. 29.

uniquement des mesures fiscales consistant en des instruments de politiques fiscales à des dépenses budgétaires. Cette distinction est plus que cruciale pour pouvoir avancer, qualitativement, dans la gestion des dépenses fiscales car, contrairement aux modalités de calcul de l'impôt qui sont partie prenante du système mis en place, les dépenses fiscales s'entendent des dérogations à ce système fiscal de référence, bien que cette dernière n'ait aucune signification normative. Dans la pratique, chaque système fiscal national étant unique, cela implique qu'une mesure incitative, qualifiée comme une dépense fiscale dans un pays, peut n'être qu'un allégement structurel ou modalité de calcul de l'impôt dans un autre pays.

Mais, reconnaissons-le, compte tenu de la complexité de l'univers nébuleux des dépenses fiscales, la tâche n'est pas une sinécure. C'est pourquoi, à notre avis, il faut en finir avec la présentation actuelle et adopter uniquement une typologie binaire.

Dans cette perceptive, nous partageons entièrement la position du conseil des impôts français[647] qui plaide pour une présentation plus homogène permettant d'établir un *distinguo* entre « *les allégements structurels, c'est-à-dire les dépenses fiscales de portée générale et instituées en vue de répondre à un objectif de nature fiscale, il pourrait s'agir de mesures consubstantielles à l'impôt* »[648] visant à répartir le fardeau fiscal tels que les avantages fiscaux octroyés pour des raisons se rapportant à la situation personnelle du contribuable, à savoir les dépenses fiscales passives[649] qui sont uniquement destinées à remédier à une situation subie.

Dans ce cas, cette première catégorie de dépenses fiscales n'est, évidemment, pas destinée à pousser les contribuables à se faire du mal, mais elle octroie une forme d'aides pécuniaires à une situation passive de handicap. Ces dépenses fiscales viennent justement, afin d'instituer un traitement avantageux aux contribuables concernés, dans l'optique de compenser un élément objectif rendant sa situation plus aggravante par rapport à d'autres contribuables dans une posture similaire.

Ainsi, pour des considérations d'équité fiscale et afin de neutraliser l'élément aggravant (âge avancé, invalidité ou précarité), la loi fiscale octroie une dépense fiscale afin d'atténuer le préjudice subi à cause de leur situation spécifique et non de leur comportement économique.

[647] Contrairement aux dépenses fiscales dites verticales ou actives qui encouragent à l'action.
[648] CONSEIL DES IMPÔTS, « *La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales* », *op. cit*, p. 151.
[649] K. WEIDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit*., p. 63.

Dans la même catégorie, on trouve l'allègement structurel des mesures avantageuses octroyées uniquement pour éviter une surtaxation ou une double imposition, et, enfin, d'autres allégements fiscaux dont la finalité est de simplifier la modalité de calcul de l'impôt, et facilite ses mécanismes de recouvrement.

Une seconde catégorie de dépenses fiscales a une vocation incitative, poursuivant des objectifs de politique publique. Celles-ci, appelées conventionnellement instruments de politique publique, en raison de leur objectif visant tantôt à orienter le comportement des contribuables, leur procurant alors un avantage fiscal choisi, tantôt à octroyer des avantages à une catégorie de bénéficiaires ou à un secteur d'activité, « *c'est-à-dire, des mesures fiscales dérogatoires qui ont pour caractéristiques d'être spécifiques (à une catégorie de bénéficiaires, en fonction de l'activité, de l'âge, du territoire…) et de pouvoir être rattachées à des objectifs d'une politique publique non exclusivement fiscale. Elles devraient, donc être retracées dans les annexes des programmes budgétaires des ministères responsables de la mise en œuvre de ces politiques* »[650].

Ces deux catégories constitueraient donc, à notre sens, un ensemble homogène défini par une typologie claire et sans ambage, destinée à baliser le terrain pour une gestion optimale de la notion de dépenses fiscales telle qu'elle a été forgée par S. Surrey. Cette démarche permettrait à coup sûr d'établir la symétrie escomptée entre les dépenses fiscales constituant des instruments de politique publique et les dépenses budgétaires, afin que le gouvernement, dans sa gestion de la chose publique, puisse, *in fine*, jeter son dévolu sur l'instrument d'intervention le plus adéquat et plus efficient, dans la réalisation de son programme économique et social.

Au terme de ce travail de recherche, nous ne préconisons pas uniquement une nouvelle lecture du système de référence des dépenses fiscales, comme cela a été entrepris dernièrement par le Ministère de l'Economie et des Finances[651], mais aussi de revoir le pilotage actuel[652] des dépenses fiscales de manière à pouvoir contribuer à mettre en place les jalons de la nouvelle définition proposée dans ce travail, dont la finalité suprême est de limiter le périmètre des dépenses fiscales aux seules mesures

[650] CONSEIL DES IMPÔTS, « *La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales* », *op. cit*, p. 152.
[651] Lors de la présentation du rapport annexé au projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018.
[652] La gestion actuelle a montré ses limites évoquées, précédemment, concernant aussi par l'absence d'une définition claire et précise du concept de dépense fiscale, un régime fiscal de référence entouré de flou et une architecture typologique adoptée sans utilité apparente. D'où la nécessité de redéfinir le concept de dépense fiscale et le besoin de mettre en place une typologie normative des dépenses fiscales.

incitatives[653] dont les objectifs assignés peuvent être remplacés par des programmes financés par des dépenses budgétaires.

Afin de corroborer cette démarche réformatrice amorcée impérativement par la mise en place d'une définition claire et précise du concept de dépense fiscale, nous venons de mettre en exergue une nouvelle typologie permettant d'établir un parallèle entre les dépenses fiscales et les programmes de dépenses directes. Le but était de permettre de rendre comparable l'ensemble des interventions gouvernementales avec les comptes de dépenses fiscales. Notre objectif était « *d'intégrer les dépenses fiscales au processus budgétaire, le cadre typologique des dépenses fiscales doit accroitre le degré de parallélisme entre certaines dépenses fiscales et programmes de dépenses directes. L'utilisation des définitions actuelles fait en sorte que toute mesure fiscale qui déroge aux paramètres du système fiscal de référence est déterminée comme une dépense fiscale. Parmi celles-ci, certaines peuvent facilement être remplacées par un programme de dépenses directes, mais pour d'autres, ce remplacement n'est pas possible dans la pratique. Ainsi, des mesures fiscales sont répertoriées dans le compte de dépenses fiscales sans égard aux difficultés liées à leur remplacement par des programmes de dépenses directes. Les difficultés rencontrées par les définitions actuelles pour l'atteinte des objectifs visés par le concept de dépense fiscale, la multitude des dépenses fiscales, les différences dans leur nature et dans leurs objectifs de politique, rendent difficile les comparaisons entre les dépenses fiscales et les dépenses directes* »[654].

Après avoir proposé une définition et une typologie claires et précises des dépenses fiscales, nous allons tenter de présenter un cadre normatif à adopter pour une optimisation de la gestion des dépenses fiscales.

§2 - L'inscription du cadre normatif des dépenses fiscales dans la gestion budgétaire globale

Généralement, les dépenses fiscales sont gérées d'une manière indépendante par rapport à la logique budgétaire. Nous préconisons toutefois de leur appliquer tant les principes budgétaires classiques, que des principes de bonne gouvernance.

[653] Les limites évoquées précédemment concernant la notion de dépense fiscale, le système fiscal de référence ainsi que la présentation actuelle des comptes de dépenses fiscales utilisées par le Canada, les Etats-Unis et la France ont démontré la nécessité de redéfinir le concept de dépense fiscale et le besoin de mettre en place une typologie normative des dépenses fiscales.

[654] L. GODBOUT, « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », *op. cit.*, p. 57.

A - L'application de principes budgétaires aux dépenses fiscales

L'établissement, depuis 2005, d'un rapport annuel sur les dépenses fiscales ne suffit pas, à lui seul, à cerner leur degré d'intégration dans la présentation de la politique gouvernementale. Il nous renseigne, néanmoins, sur le degré d''intérêt que les pouvoirs publics portent à l'enjeu budgétaire du dispositif dérogatoire et de l'ampleur de leur manque à gagner pour le Trésor. Il ne traduit, par contre, aucune défiance à l'égard de cet instrument. De fait, les dépenses fiscales continuent à s'étoffer, alors même que les taux des impôts diminuent. Si leur recension périodique n'enraye pas la croissance des dépenses fiscales, elle suscite, toutefois, l'adoption d'une recommandation prêchant la rationalisation du système des incitations fiscales. Issue d'un consensus national, cette recommandation a fait de la réduction progressive des distorsions concurrentielles induites par la multiplicité des dépenses fiscales et des exonérations dont bénéficient certains secteurs, l'un de ses objectifs prioritaires avec un mode opératoire visant la mise en place d'*« un équilibre entre la neutralité du système fiscal et le soutien des ménages et des entreprises* qui *doit être instauré, et ce, à travers la rationalisation du système des exonérations et des dépenses fiscales. Aussi, est-il nécessaire d'avoir une vision claire et de se doter d'un cadre global et cohérent qui prennent en considération l'impact économique et social des dépenses fiscales, leur évaluation, leur importance stratégique pour le développement, leur sensibilité, les distorsions économiques qu'elles peuvent créer entre les différents secteurs et activités économiques, tout en veillant à ce qu'elles ne présentent pas un double emploi avec d'autres formes d'aides publiques »*[655].

Chemin faisant, il importe de signaler que lors de la tenue des Assises nationales, aucune voix dissidente ne prétendait s'abstenir de faire appel à la fiscalité dérogatoire comme un instrument de politique publique. Pis encore « *parmi ceux qui crient haro sur les niches, certains sont, lorsqu'ils ont un pouvoir décisionnel, à l'origine de nouvelles dépenses fiscales ou plaident, lorsqu'ils ont un pouvoir de proposition, pour une nouvelle fiscalité comportementale punitive et restitutive* »[656]. Ces positions populistes relevant de la politique politicienne et sans argumentaire solide interdisent toute approche visant la suppression des dépenses fiscales. Il est impensable, donc, de prêcher « *la tactique de la terre brûlée pour tout construire dans la forêt vierge des dépenses fiscales, qui a poussé de manière totalement, anarchique et luxuriante ; depuis quarante ans. Il ne s'agit pas non plus de la transformer en jardin à la française, mais plutôt de la gérer à la manière d'une*

[655] DGI, « *Synthèse des propositions issues des Assises nationales sur la fiscalité* », *op. cit.*, p. 2.
[656] K .WEIDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit.*, p. 3.

belle forêt domaniale, en supprimant les espèces inutiles ou nuisibles et encourageant, quand il le faut, certaines espèces utiles »[657].

C'est dans cette perspective qu'il faudrait, impérativement, s'employer à élaborer une feuille de route bien définie dédiée exclusivement à une gestion novatrice, rationnelle et pérenne des dépenses fiscales, « *aujourd'hui manquante, en prenant l'exact contre-pied de la politique menée depuis une quarantaine d'années dans le suivi des niches existantes. Les gouvernements successifs se sont en effet toujours comportés en « pompiers » et non en « architectes », créant des niches fiscales pour répondre à l'émotion suscitée par un événement ou pour réduire les tensions sociales liées à l'exaspération ou à la puissance d'une catégorie de contribuables »*[658].

Inspirée des expériences acquises[659] et des importants rapports[660] et études académiques et empiriques effectués dans d'autres pays[661], nous tenterons d'élaborer une doctrine globale et d'explorer une panoplie de pistes en vue d'asseoir les jalons d'un pilotage rationnel de notre système des incitations comme il a été recommandé lors des Assises de 2013. Loin de toute démarche radicale, nous repoussons toute approche nihiliste prônant la suppression pure et simple de l'ensemble des dépenses fiscales, tout en écartant, en même temps, les positions réticentes à toute tentative réformatrice visant à dégraisser le mammouth des dépenses fiscales.

Devant la croissance incontrôlée des dépenses fiscales, les pouvoirs publics ne pouvaient demeurer passifs face à leur emballement et leur réserver « *une souplesse, particulièrement bienvenue, dans la réalisation des politiques publiques* »[662]. C'est en raison de cette prolifération que les Assisses fiscales de 2013 voulaient également réformer le système des incitations, en leur dédiant toute une recommandation visant leur rationalisation. Cette dernière se fonde sur une multitude de procédés techniques recherchant l'amélioration, le bon sens et, notamment, le suivi et le contrôle des moyens dans le but de garantir une meilleure allocation des ressources adossées à une meilleure performance.

---

[657] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio-fiscales », op. cit*., p. 421.
[658] *Ibid*, p. 419.
[659] Notamment celle émanant de la littérature académique française de gestion des dépenses fiscales dont la thématique a connu un intérêt particulier.
[660] Les rapports officiels ont trois types d'auteurs : la cour des comptes, le conseil des prélèvements obligatoires (successeur en 2005 du Conseil des impôts), les organismes gouvernementaux (comme le ministère du Budget et l'Inspection générale des Finances) et le Parlement.
[661] Spécifiquement celle effectuée en France.
[662] A. HAUTEFEUILLE, « *Améliorer la sécurité juridique et fiscale des entreprises* », Rapport de la chambre de commerce et d'industrie de paris, 2009, p. 37.

Si la réduction du coût des dépenses fiscales doit être le leitmotiv de cette rationalisation, *« il ne faudra pas hacher tout azimut, à la manière d'un boucher, sans entrer dans les calculs les conséquences et les impacts sur l'activité et son écosystème, en amont et en aval, sans que l'effet boomerang, en cas de pilotage, trop brusque ou brutal, pourrait faire des dégâts sur sa propre structure* »[663]. Ainsi, il est proposé de mettre en œuvre un pilotage, tout en tact et en délicatesse professionnelle, afin d'opérer un changement sans heurts ni dégâts, tout en restant rigoureux et vigilant pour stopper les dérives et les incontrôlables dérapages.

Afin de pouvoir rationaliser la gestion des dépenses fiscales, il serait opportun, d'une part, de leur attribuer une norme comparable à celle des dépenses budgétaires, et d'autre part, d'instituer une règle de performance budgétaire.

1 - L'attribution d'une norme aux dépenses fiscales à l'instar de celle applicable à la dépense budgétaire

Les effets pervers des dépenses fiscales sont légion. Hormis leur impact budgétaire sur les finances publiques qui n'est plus à occulter, elles contribuent de surcroit à contourner les normes draconiennes encadrant normalement les dépenses directes permettant à leur coût de prendre des proportions alarmantes sans aucune règle de contrôle contraignante. Au Maroc, et justement pour éluder les multiples contraintes et le rigoureux formalisme inhérent à la procédure budgétaire, le recours aux dépenses fiscales est devenu *« un complément habituel dans le financement des politiques publiques Les dépenses fiscales ont tendance à se substituer aux crédits budgétaires* »[664]. Ce contournement n'est pas une réalité purement marocaine. D'autres pays de l'OCDE[665] se sont retrouvés dans la même position à cause de la facilité et de la souplesse des dépenses fiscales, à l'image de la France où ces dépenses commencent à se substituer aux crédits budgétaires[666] dans une période où les dépenses fiscales n'ont été soumises à

[663] https://www.rachatducredit.com/contact
[664] D. MIGAUD, G. CARREZ et al., « *Rapport d'information sur les niches fiscales* », *op. cit*., p. 2.
[665] En France dans des périodes déterminées, les pouvoirs publics ont tenu, religieusement, à respecter la règle budgétaire « *Zéro volume* » en dépenses directes. Ils se sont permis, aussi paradoxal que cela puisse paraitre, que leurs dépenses fiscales connaissent une prolifération inquiétante.
[666] Les dépenses fiscales représentaient comme le fait ressortir le rapport de la Commission des finances, de l'économie générale et du plan République française, en *« moyenne un quart des ressources des missions du budget de l'Etat. 10 missions sont constituées à plus d'un tiers par des dépenses fiscales, dont 6 par les seules dépenses fiscales propres à l'impôt sur le revenu. Pour 8 de ces 10 missions, les dépenses fiscales sont supérieures aux crédits de paiement prévus par le PLF 2008.Cette tendance est d'autant plus inquiétante que : à la différence des crédits budgétaires soumis au respect du principe d'annualité, les dépenses fiscales ne doivent pas nécessairement faire l'objet d'un examen détaillé régulier par le Parlement , la seule autorisation de percevoir les impôts, donnée au moment du vote de la loi de finances, emporte reconduction des dispositifs dérogatoires existants ».*

aucune norme de dépense, sachant pertinemment qu'une norme d'évolution des dépenses budgétaires est instituée spécialement, afin d'assurer une maîtrise des finances publiques. Or, les dépenses fiscales ont tendance à devenir « *des crédits budgétaires dans le financement des politiques publiques, dans le dessein de contourner la norme d'évolution des dépenses. Ce n'est pas un hasard si l'augmentation de leur nombre s'est accélérée depuis l'instauration de cette norme. Du même coup, on tend également à remplacer des crédits limitatifs par des mécanismes fonctionnant à « guichet ouvert », ce qui, au total, apparaît très préjudiciable à la gestion des finances publiques, à leur transparence comme à leur maîtrise. L'évaluation des dispositifs est aussi rendue plus difficile et, de fait, les niches fiscales sont peu suivies* »[667].

Contrairement aux dépenses directes, les dépenses fiscales ne sont pas contingentées, ni soumises aux même règles de contrôles et de suivi imposés par la règlementation budgétaire[668].

Ainsi, dans la même politique publique dépensière gouvernementale, on pourrait avoir droit à deux traitements différents et disparates. « *Les pouvoirs publics s'astreignent, dans un souci de maîtrise des finances publiques, à faire progresser chaque année les crédits du budget de l'Etat selon une norme préétablie, en général comme l'inflation (norme dite « zéro volume »). Cette norme ne concernant que les crédits budgétaires, le recours aux dépenses fiscales est perçu comme un moyen de s'exonérer des contraintes posées, avec pour conséquence une dégradation du solde budgétaire des administrations publiques* »[669].

Comme nous l'avons signalé auparavant, la rationalisation du système des incitations fiscales a été préconisée, solennellement, pour la première fois au Maroc lors des Assises de 2013 ; mais, c'est en fait la loi organique relative aux lois de finances n°53.17 portant règlement de l'année budgétaire 2015 qui a donné à cette rationalisation un tournant décisif avec l'introduction de l'évaluation des dépenses fiscales comme une composante de la procédure budgétaire, en attendant, bien entendu, que cette présentation symétrique de l'évaluation des mesures incitatives dépasse le stade

[667] Tnova.fr/rapports/niches-fiscales-une-réforme-volontariste-est-possible

[668] Bien que leur rapport soit, de par la loi, annexé chaque année au projet de loi de finances, les dépenses fiscales ne font l'objet d'aucun contrôle ou examen approfondi par les élus de la nation afin de les soumettre à une norme de dépense. Pis encore ce sont ces mêmes représentants qui votent chaque année d'autres dépenses fiscales pour être appliquée une année et subir le même sort que leurs précédentes. De quoi s'interroger sur l'utilité de la présentation annuelle d'un rapport sur les dépenses fiscales si il est condamné à rester rangé dans les placards de l'hémicycle .

[669] D. MIGAUD, G. CARREZ et al., « *Rapport d'information sur les niches fiscales* », *op. cit*., p**.** 19.

embryonnaire, et cesse d'être uniquement présentée à titre indicatif, dans un rapport à vocation générale, mais d'être plutôt intégrée, entièrement, dans le moule budgétaire et subir les mêmes règles de contrôle et de suivi imposées aux dépenses classiques et traitées de la même façon que les autres crédits budgétaires alloués aux différents départements gouvernementaux, pour atteindre les objectifs qui leur sont impartis. Cette démarche progressiste « *permet, par exemple, de mieux appréhender la réalité des moyens que consacre l'Etat à certaines politiques publiques pour lesquelles la dépense fiscale constitue un mode d'intervention privilégié* »[670]. Cette nouvelle appréhension budgétaire des dépenses fiscales va permettre, à coup sûr, de procéder au rapprochement tant souhaité par les initiateurs du concept de dépenses fiscales, celui consistant à rapprocher ces dernières des dépenses budgétaires afin de comparer leur efficacité respective[671]. Ce genre de rapprochement est, aujourd'hui, inopérant, voire inexistant dans la gestion des dépenses fiscales marocaine, ce qui vide la démarche évaluative des différentes mesures incitatives accomplie périodiquement depuis 2005 de toute sa substance et la rend inutile et sans aucune valeur ajoutée.

Ainsi, et une fois ce parallèle entre les dépenses fiscales et les dépenses budgétaire devenu opérationnel selon la définition et la typologie proposées, une autre question, et non des moindres, se pose s'agissant de connaitre *« les motifs conduisant à préférer cette technique à la dépense budgétaire. A cette fin, il conviendra de veiller à ce que soit bel et bien mise en œuvre la décision du Conseil de la modernisation des politiques publiques évoquée, tendant à ce que la création d'une nouvelle dépense fiscale soit subordonnée à une étude d'impact explicitant les motifs de recours à l'outil fiscal plutôt qu'à l'outil budgétaire* »[672]. Nous sommes, toutefois, conscients qu'il est quasiment impossible de pouvoir préconiser une telle étude d'impact dans l'état actuel des choses[673], mais nous recommandons de l'appliquer graduellement en commençant par les dépenses fiscales les plus coûteuses et souvent critiquées, pour pouvoir se prononcer sur leur sort dans l'arsenal dispositif dérogatoire soit pour leur maintien, soit pour leur ajustement si besoin.

---

[670] C .WENDLING & al., « *La dépense fiscale en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques* », *op. cit*., p. 754.

[671] En France, par exemple, en 2008, pour des missions telles que « *Solidarité* », « *Développement et régulation économiques* » ou encore « *Ville et logement* », le montant total estimé des dépenses fiscales est égal, voire largement supérieur, au total des crédits budgétaires.

[672] D. MIGAUD, G. CARREZ et al., « *Rapport d'information sur les niches fiscales* », *op. cit*., p**.** 26.

[673] Cette approche comparative subordonnée à une étude d'impact est déjà appliquée par les Pays-Bas. À notre sens il n'y a pas de raisons pour qu'elle ne s'applique pas au Maroc, il suffit d'être imprégnée de la bonne volonté d'appliquer les règles de bonne gouvernance sus-indiquées.

Dans le même ordre d'idées, afin d'asseoir la politique de rationalisation du système d'incitation fiscale, il est fortement recommandé de doter l'univers des dépenses fiscales d'une norme pluriannuelle à respecter, à l'instar de ce qui se fait avec les dépenses publiques. Avec cette norme, il serait difficile d'utiliser les subterfuges de contournement de la norme contraignant la croissance des dépenses budgétaires.

Là aussi, et au regard des différentes difficultés non encore résolues liées à la notion de dépense fiscale, il serait judicieux de ne pas soumettre ces dépenses à la norme appliquée à la dépense budgétaire. Professer une telle démarche, c'est aller vite en besogne, sans être en mesure d'établir une symétrie optimale entre les deux catégories de dépenses. Autant la dépense budgétaire est parfaitement mesurable et dotée d'une grande exactitude, autant la dépense fiscale peine toujours à affiner ses méthodes d'évaluation, tributaires de suppositions d'approximations, de supputations et de diverses incertitudes.

Ainsi, et pour ne pas affecter davantage la rigueur budgétaire par l'opacité et la nonchalance en vigueur, depuis des années, en matière de gestion des dépenses fiscales, il serait plus rationnel de trouver une norme qu'il faudrait faire figurer, sans tarder, dans le rapport annuel. « *L'instauration d'une norme de dépense fiscale doit remplir deux exigences principales, prendre en compte le stock de dépenses fiscales : il s'agit, non seulement de discipliner les projets de dépenses nouvelles, mais également de tenir compte du dérapage budgétaire des dépenses fiscales existantes, intégrer l'évolution de la norme de dépenses fiscales dans la programmation pluriannuelle, en définissant un plafond sur trois ans et des plafonds annuels. La fixation du taux de progression de la norme doit être réaliste, mais aucun argument convaincant ne s'oppose à l'alignement, à terme, de la norme ad hoc sur le « zéro volume* »[674].

Une fois cette norme établie, il importerait de penser à l'établissement d'un budget dédié spécifiquement aux dépenses fiscales. La préconisation d'un tel budget n'est plus anodine compte tenu de la similarité et la comparabilité proposée entre les dépenses directes et les dépenses fiscales. Pour ce faire, et afin de ne pas dénigrer le travail colossal qui se fait depuis 2005 en matière de recension des dispositions dérogatoire, l'établissement d'un budget de dépenses fiscales a déjà une longue et riche expérience à capitaliser, afin de concevoir la version finale de ce budget proposé.

[674] D. MIGAUD, G. CARREZ et al., « *Rapport d'information sur les niches fiscales* », *op. cit*., p. 30.

Concrètement, un grand pas a été fait avec le rapport publié et annexé chaque année au projet de loi de finances.

Mais, il ne faut pas s'arrêter à mi-chemin, d'autres paramètres attendent d'être intégrés, pour pouvoir, enfin, se targuer d'avoir un compte budgétaire des dépenses fiscales répondant aux exigences dictées par la notion mère telle que professée par S. Surrey. Le travail accompli à ce jour est, certes, important et louable, mais encore tronqué et inachevé tant que les conditions de l'applicabilité du concept de dépense fiscale ne sont pas encore réunis. Dans l'état actuel des choses, les premiers jalons sont là, et il faudrait juste affiner la méthode, selon les préconisations formulées au terme de notre recherche.

Le rapport, dans sa version actuelle, s'est confié, comme première étape, la tâche de recenser l'ensemble des dispositions dérogatoires dont est parsemé le système fiscal marocain et procéder, en seconde étape, à l'évaluation du manque à gagner pour le Trésor résultant du recours à ce dispositif dérogatoire. Mais, pour couronner ce travail louable, il importe de passer impérativement à la phase la plus déterminante et cruciale de ce cheminement, celle permettant aux pouvoirs publics de pouvoir rapprocher les dépenses fiscales des dépenses budgétaires, afin d'être éclairés sur leur efficacité respective. A ce stade de travail, les pouvoirs publics sereins dans leur gestion de la chose publique auront plus de visibilité pour mener à bon port leurs programmes stratégiques, tout en étant bien renseignés, afin de pouvoir jeter, *in fine*, leur dévolu en toute célérité sur l'instrument de politique publique le plus efficient et le plus performant.

2 - L'institution de la règle de performance budgétaire dans la gestion des dépenses fiscales

Dans le même esprit de rationalisation préconisée, il est proposé de s'imprégner de la procédure budgétaire, afin de soumettre les dépenses fiscales à la logique de performance [675] apportée par la loi organique relative aux lois de finances.

Au-delà des travaux d'évaluation effectuée chaque année, il conviendrait de faire en sorte que cette évaluation soit rattachée à des programmes de dépenses fiscales de

[675] La nouvelle loi organique relative à la loi de finances (LOF) qui institue de nouvelles règles d'élaboration et d'exécution du budget de l'Etat, repose sur trois piliers dont le premier est le « *Renforcement de la performance de la gestion publique* ». En effet, la LOF a substitué la gestion axée sur les moyens par la gestion axée sur la performance. Le renforcement de la performance de la gestion publique est matérialisé d'une part, par la mise en place de la programmation budgétaire triennale qui représente un cadre de suivi de la performance en permettant d'inscrire la gestion budgétaire dans une perspective triennale, et d'autre part, par l'élaboration des programmes budgétaires qui visent l'amélioration de la gouvernance des politiques publiques et le renforcement de la responsabilisation des gestionnaires.

performances, assorties d'objectifs et d'indicateurs de performance. Là aussi, le mode opérationnel de cette règle budgétaire ne serait pas exempt de difficultés[676].

Toutefois, ces limites avérées ne doivent, en aucun cas, constituer une entrave pour étendre cette démarche de performance à la gestion des dépenses fiscales dont les indicateurs peuvent être mesurés à l'aune du degré de l'efficience et de l'efficacité économique de la mesure incitative. Dans un premier temps, et en attendant d'affiner l'approche préconisée, il serait préférable de commencer à l'appliquer aux dépenses fiscales les plus coûteuses, dans l'optique de la généraliser par la suite. Cette performance recherchée débute, ainsi, par l'établissement d'un programme de dépenses fiscales triennales, réparties par le département ministériel. Cette programmation tenterait de renforcer les objectifs sectoriels assignés à chaque mesure dérogatoire répondant au plan de travail élaboré par le gouvernement, cela, tout en veillant aux impératifs de préservation des équilibres fondamentaux et en évitant, autant que faire se peut, tout creusement déficitaire portant préjudice à la santé des finances publiques. En somme, tout travail tentant de mesurer la performance des dépenses fiscales passe, nécessairement, par l'attribution, à chaque dépense fiscale, d'objectifs précis et mesurables corrélés à des indicateurs de performance similaires à ceux appliqués aux dépenses directes.

De fait, le processus de rationalisation devrait, *a priori*, s'opérer en amont avant même la création d'une dépense fiscale, et avant même sa naissance, pour en finir avec le laxisme qui a entaché, depuis des années, le processus de son élaboration. D'ailleurs, la dimension budgétaire du système des incitations fiscales est le cadet des soucis des différents départements ministériels, bien qu'ils soient les premiers concernés par l'octroi des mesures préférentielles touchant leurs secteurs respectifs. Il y a fort à douter qu'un ministre de la santé, à titre d'exemple, se demande, après son investiture, le coût budgétaire des dépenses fiscales dédiées à son département, alors qu'il est obnubilé, en permanence, par la manne du budget, sonnante et trébuchante, affectée au centime près, à la moindre dépense effectuée par l'entité soumise à sa tutelle.

Il en va de même pour les parlementaires[677] qui donnent vie, par leur vote, à ces dépenses fiscales sans, toutefois, réaliser l'ampleur de leur impact budgétaire sur les

[676] Il paraît peu plausible d'associer à une dépense fiscale un indicateur d'efficacité de la gestion, à la différence par exemple des subventions, les dépenses fiscales sont suivies pour la plupart d'entre elles par la direction générale des Impôts et non directement par le responsable du programme auquel elles sont rattachées en application de l'article 51 de la LOLF. En outre, le gestionnaire d'une mesure de dépense fiscale ne dispose d'aucuns moyens d'intervention lui permettant de s'assurer, en cours d'exercice, de la réalisation des objectifs chiffrés prédéterminés.

finances publiques. Il leur est, tout simplement, demandé de cerner la dimension budgétaire des incitations fiscales, et d'en étudier la portée et le coût, avant de procéder au vote, en toute connaissance de cause et en leur âme et conscience.

Toujours au stade de leur création, et comme il a été proposé dans le deuxième paragraphe de la recommandation préconisée par les Assises de 2013, il importe d'appliquer, à chaque mesure incitative nouvellement créée, une limitation de durée. Autrement dit, chaque article de loi instituant une nouvelle disposition dérogatoire devrait comporter, impérativement, selon cette consigne, la durée de sa survivance. Faute de quoi, elle serait nulle et non avenue.

A priori, c'est une initiative louable. Sachant que plusieurs réflexions sur cette thématique aboutissent à une durée de trois ans, nous pensons que cette limitation devrait être très étendue dans le temps et, ce, en raison du principe de sécurité juridique du contribuable. On ne se permettrait plus, à ce titre, de promulguer une mesure incitative dont la durée serait très courte, sinon on endiguerait un problème pour en créer d'autres, ce qui *« conduirait inévitablement à une insécurité juridique croissante et remettrait en cause la prévisibilité dont les opérateurs économiques ont ardemment besoin* »[678], faute de cela, cette limitation de la durée proposée spécialement pour stopper la prolifération des dépenses fiscales, créerait, en cas de durée courte des avantages fiscaux, une autre prolifération, celle du droit et de ses sources.

Si la loi est un outil légitime et nécessaire à la mise en œuvre des politiques publiques, elle a également été instrumentalisée, ces dernières années, pour donner de la crédibilité aux discours politiques. Il semble que l'annonce d'une réforme législative soit devenue le moyen privilégié des pouvoirs publics pour démontrer leur activité et leur réactivité. Il serait plus judicieux, donc, d'étendre l'avantage fiscal sur une durée raisonnable et raisonnée, afin que les prétendants bénéficiaires s'imprègnent de la philosophie, présumée réfléchie, justifiant la création de cette nouvelle disposition.

« *Pour s'épanouir pleinement, l'activité économique et l'esprit d'entreprendre ont besoin d'un environnement juridique serein. Des changements trop radicaux - ou trop fréquents - des textes ou de la jurisprudence, ainsi que des difficultés d'accessibilité*

[677] R. AMIROU, « *La nouvelle loi organique relative à la loi de finances et la gouvernance financière publique au Maroc: une analyse critique* », Revue Marocaine d'Audit et de Développement, 2016, p. 8.
[678] A. HAUTEFEUILLE, « *Améliorer la sécurité juridique et fiscale des entreprises* », *op. cit*., p. 37.

représentent autant d'entraves à la liberté d'entreprendre ; en ce sens qu'ils bloquent les initiatives et perturbent le quotidien du monde des affaires »[679].

A cet effet, il est recommandé de refondre le code général des impôts[680] avec des dispositions dérogatoires comportant des délais raisonnables, des reformulations simples et des limitations des renvois. Il serait absurde, donc, d'instituer des incitations fiscales dont la durée serait de moins de deux ans, alors que leur mise en œuvre exige parfois des bénéficiaires, des études préalables au niveau des structures existantes.

De surcroît, les effets de certaines mesures préférentielles ne peuvent être mesurés qu'après des années, voire des décennies. Pour cette raison, nous recommandons fortement d'en finir avec les exonérations de courte durée qui engendrent des supputations de ce qu'elles n'auraient été instituées que pour affranchir de l'impôt certaines opérations spécifiques, voire pour faire profiter des personnes connues d'avance pour des raisons politiques, économiques ou, tout simplement, corporatistes. A ce titre, nous approuvons la limitation de la durée, mais avec un minimum de cinq ans, afin qu'elle coïncide avec le délai d'un quinquennat[681]. Ce dernier, correspondant à la vie d'un gouvernement présumé, politiquement correct et raisonnable, permettrait de porter un jugement sur le degré de réussite de la politique gouvernementale dont la politique de dépenses fiscales fait partie.

Pour légitimer l'octroi d'une dépense fiscale, il faudrait qu'elle soit motivée par un but non fiscal « *et une finalité autre que budgétaire, c'est-à dire une visée sociale, économique ou environnementale, sinon la niche deviendrait un simple avantage fiscal injustifié et contraire à l'égalité devant la loi et les charges publiques* »[682].

Le même principe peut-il être proposé pour l'extension des dépenses fiscales déjà existantes ? Le raisonnement est très simple. Si on décide d'allonger la durée de vie d'une mesure incitative, c'est qu'un argumentaire solide plaide pour son maintien. Il serait, donc, plus logique, à notre sens, que cette prorogation soit plus longue. Une prolongation, avec

---

[679] *Ibid.*

[680] La Direction Générale des Impôts s'est engagée, ces derniers temps, dans une dynamique réformatrice visant le lancement d'un grand chantier portant sur la relecture du code général des impôts et de ses textes d'application. L'objectif phare attendu de cette refonte est la consolidation du climat de confiance entre l'Administration et le contribuable à travers le renforcement de l'intelligibilité du texte fiscal et de sa lisibilité.

[681] Les élections au Maroc sont tenues à un niveau national pour la législature. Les 395 membres de la chambre basse du parlement marocain, sont élus pour cinq ans au suffrage universel direct, au scrutin de liste à la proportionnelle et comme le stipule l'article 47 de la constitution, le roi nomme le chef du gouvernement au sein du parti politique arrivé en tête des élections des membres de la chambre des représentants.

[682] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* », *op. cit.*, p. 269.

une durée de vie raisonnable, serait mieux accueillie par les contribuables, encore réticents ou suspicieux à l'égard de l'avantage accordé, car ils auraient, dans ce cas, suffisamment de temps pour étudier l'impact réel de cette alternative et se concerter, le cas échéant, avec ceux qui en ont déjà bénéficié, pour décider d'en faire de même en toute sérénité. Les exemples dans le droit fiscal marocain sont légion.

A titre indicatif, on peut citer l'exemple de la disposition dérogatoire introduite par l'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010 qui *« a complété l'article 247 du CGI par un paragraphe XVII qui prévoit en faveur des personnes physiques exerçant à titre individuel, en société de fait ou dans l'indivision, des mesures fiscales incitatives leur permettant d'adapter leur structure juridique aux exigences des mutations économiques et de renforcer leur compétitivité. Cette mesure institue un régime fiscal dérogatoire et temporaire en faveur des opérations d'apport du patrimoine universel des personnes susvisées, à une société anonyme (S.A) ou à responsabilité limitée (S.A.R.L) créée à cet effet, en prévoyant des avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu. Ainsi, les personnes physiques susvisées sont exonérées de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value nette réalisée à la suite de l'apport de l'ensemble des éléments de l'actif et du passif de leur entreprise à une société à responsabilité limitée ou à une société anonyme, à condition que ledit apport soit effectué entre le 1er janvier et le 31 décembre 2010* »[683].

Cette mesure incitative avait, donc, une durée de vie d'une année. Mais, depuis 2011, à chaque nouvelle loi de finances, il lui a été attribué par le législateur une année de survivance, jusqu'à la loi de finances pour l'année budgétaire 2018, sans que l'on en connaisse véritablement la raison ; la pérennisation de cette mesure dérogatoire a été définitivement inscrite dans un nouvel article 161-*ter*-I du code général des impôts[684].

Ainsi, et pour en finir avec ce genre de situation embarrassante, aussi bien pour le contribuable que pour l'administration fiscale, il faut faire en sorte que chaque dépense fiscale ait, impérativement, une durée de vie raisonnable permettant la réalisation de l'objectif de politique publique pour lequel elle a été créée. C'est à ce titre qu'il est jugé impératif de procéder à la mise en place d'un pilotage rationnel des dépenses fiscales, afin de prévoir, *in fine*, une évaluation systématique de leur efficacité.

[683] DGI, « *Note circulaire n° 718 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n° 48-09 pour l'année budgétaire 2010* ».
[684] Ce dispositif prévu, initialement, à l'article 247-XVII-A du code général des impôts avant d'être déplacé au niveau d'un nouvel article 161-ter-I.

De même, une autre problématique, et pas des moindres, impacte à son tour négativement la création des dépenses fiscales, à savoir que la quasi-totalité de ces dépenses sont instituées sans une évaluation préalable. De fait, si l'on décide de créer une dépense fiscale, c'est qu'il y a, derrière, un objectif de politique publique escompté. Il conviendrait donc de connaître, par le truchement d'études d'impact, les raisons justifiant la création de toute dépense fiscale.

Il est proposé, à cet effet, d'informer et d'expliciter, *ex ante*, les raisons ayant justifié le recours à toute disposition dérogatoire et, ce, avant même qu'elle ne soit introduite dans le projet de loi destiné à être voté au parlement. Le même procédé devra être appliqué en cas de prorogation de toute dépense fiscale, afin de détailler un argumentaire plaidant en faveur du prolongement de la durée de cette mesure. C'est en tout cas ce que préconise Monsieur E. Pichet en ces termes : « *il faudrait donc, avant même de discuter de la création de la mesure au Parlement, obtenir une étude d'impact beaucoup plus détaillée que ce qui existe, actuellement, en suivant les recommandations du premier Conseil de la modernisation des politiques publiques, réuni le 12 décembre 2007, qui avait décidé de définir des règles d'adoption plus strictes pour les dépenses fiscales, règles parmi lesquelles figurait la subordination de la création de toute dépense fiscale à la réalisation d'une étude d'impact préalable: cette étude devra comporter une comparaison des outils fiscaux et budgétaires, afin d'évaluer la pertinence du recours à l'outil fiscal. Les modalités de mise en œuvre de cette décision devraient être arrêtées lors du prochain Conseil d'orientation des finances publiques, ce qui aura le mérite d'associer le parlement à l'élaboration du futur régime des dépenses fiscales* »[685].

La rationalisation des dépenses fiscales est un processus permanent. Il ne suffit pas de créer une mesure de politique publique et de la laisser en vigueur, indéfiniment, ou pour une longue durée, sans pour autant la soumettre à une discipline de contrôle et de suivi régulier, afin d'évaluer si sa valeur est toujours probante ou bien si, avec le temps, elle est devenue caduque. A cet effet, il faut instaurer un mécanisme d'alerte capable de signaler, à tout moment, selon des indicateurs préétablis, l'obsolescence ou l'essoufflement d'une dépense fiscale.

Il convient, donc, d'élaborer, une stratégie de révision systématique et une force de proposition pour inviter les pouvoirs publics à conserver une telle dépense fiscale en

[685] E. PICHET,« *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* », *op. cit*., p. 426.

l'aménageant, si besoin se fait sentir, ou tout bonnement envisager de la supprimer, si l'instance de suivi l'a jugée inadaptée et obsolète.

Ainsi, et après cinq lois de finances respectives succédant à l'année de la tenue des Assises fiscales, nous sommes en mesure, revue analytique à l'appui, de conclure qu'au stade où nous en sommes aujourd'hui, les déclarations de bonnes intentions ne suffisent plus. Il faut chercher à changer les paradigmes en vigueur et prévoir des solutions pratiques et opérationnelles pour aller au-delà de simples recommandations, que l'on ne cesse de répéter, mais sans aucune suite concrète.

En fait, à quoi bon de procéder, chaque année, à la publication d'un rapport de quatre cent soixante dépenses fiscales recensées, dont quatre cent sept ont été évaluées, pour le seul but qu'il soit adossé au projet de loi comme le veut la loi organique. Jamais ce rapport n'a, en effet, été discuté ou, au moins, étudié par nos parlementaires, alors que leur entière attention est focalisée sur la manne des dépenses budgétaires répartie entre les départements ministériels qui leur est soumise pour approbation. A ce niveau et dans l'attente que les dépenses fiscales contenues dans ce rapport aient le même traitement que les dépenses classiques de la part des élus, nous nous contenterons de leur proposer de porter un intérêt particulier, au moins, aux nouvelles dépenses fiscales introduites par le projet de loi avant la ratification. Le premier réflexe parlementaire devrait être d'exiger une étude d'impact à chaque dépense fiscale, fraîchement créée, corroborée par une grille d'analyse interministérielle fixant les critères justifiant le recours à cette dépense.

Outre les principes budgétaires vus ci-dessus, il convient, maintenant, de proposer d'appliquer aux dépenses fiscales d'autres mesures de bonne gouvernance.

B - L'application de principes de bonne gestion aux dépenses fiscales

Comme nous l'avons signalé en introduction, la réduction des dépenses fiscales[686] est la deuxième piste à explorer, de façon prioritaire, afin de mener à bon port notre vision de réforme de la politique des dépenses fiscales marocaines.

[686] Le recours aux dépenses fiscales, en dépit de ces effets nocifs, n'est pas condamnable en son principe. S'agissant en fait d'instrument de politique publique comme autres mais c'est l'usage de cette technique qui laisse parfois à désirer et ce en absence de règles contraignantes encadrant l'octroi des dépenses fiscales. Mieux encore le recours à ces dernières, dans certains cas et sous certaines conditions peut avérer plus efficace, préférable mêmes aux dépenses budgétaires. Proposer, dans ce cas leur suppression pure et simple c'est, à notre avis, du non-sens sur lequel il ne serait nul besoin de s'appesantir.

Après avoir passé en revue les différentes problématiques liées à la gestion marocaine de la politique de dépenses fiscales, nous pouvons conclure, à ce stade d'analyse, que les résultats ne sont guère reluisants. Outre leurs effets néfastes sur l'architecture globale du système de prélèvement, leur impact tient principalement à ce que nous avons relevé antérieurement, que les mesures préférentielles érodent considérablement le produit des recettes fiscales, sans être en mesure de justifier, sans équivoque, l'opportunité de leur utilisation, car le recours à toute dépense fiscale vise normalement la réalisation d'un objectif prédéterminé en regard de la politique publique du pays.

En effet, le concept de dépenses fiscales s'est imposé ces derniers décennies comme un instrument incontournable de politique publique qui a vocation à être en plein adéquation avec les choix stratégiques économiques, financiers et sociaux du pays et sans perdre en vue les principes d'équité, de développement et de solidarité sociale. Le recours à une dépense fiscale entraine à coup sûr une perte de recettes pour venir en aide à un secteur productif ou social, ou pour alléger le fardeau fiscal d'une catégorie de contribuables. Ce manque à gagner aura indubitablement un impact significatif sur le budget de l'Etat qui ne pourra être légitimé que par la réalisation des objectifs escomptés, chose qui n'est pas toujours évidente avec la gestion anarchique marquant le pilotage actuel[687] des dépenses fiscales et qui ne nous renseigne guère sur les effets positifs de ce choix d'intervention publique. Pour pallier ces défaillances et assurer la rationalisation des dépenses fiscales, il est préconisée de procéder à la mise en place de mécanismes susceptibles de suivre une ligne de conduite garantissant plus de lisibilité dans l'octroi des avantages fiscaux et une plate de forme de gouvernance transparente et techniquement maîtrisable. La mise en place de ces mécanismes va permettre aux décideurs de juger continuellement de l'efficacité du dispositif dérogatoire par rapport aux objectifs escomptés. Il est normal, donc, que le gouvernement commence à se préoccuper, encore une fois, de la recrudescence des dépenses fiscales, mais la situation est devenue plus inquiétante d'où l'impérieuse nécessité de s'ingénier à instaurer un dispositif de surveillance permanent et plus performant, capable d'éclairer les pouvoirs publics dans

[687] Il faut reconnaitre que,nonobstant, les diverses critiques et recommandations préconisées, le pilotage du dispositif dérogatoire, malgré l'effort déployé ces dernières années, les résultats sont restés en deçà des attentes affichées lors des Assises de 2013. L'effort déployé visant la réduction des dépenses fiscales durant la période 2013-2017, notamment au titre des lois de finances 2014 et 2015 (28 mesures supprimées pour une dépense estimée de 6 234 millions de DH), s'est vite estompé en raison du maintien des dépenses fiscales à un niveau moyen de 3,4% du PIB, avec des variations positives de 1,5% et de 4,4% respectivement en nombre et en montant durant la période en question. La courbe des créations des dépenses fiscales a connu en 2017 et 2018 une tendance haussière vertigineuse avec 18 nouvelles mesures incitatives qui ne font qu'empirer la situation et plane le doute sur le processus de rationalisation amorcé depuis les Assises de 2013.

leur décision de politique publique de manière à promouvoir la pertinence et la transparence dans leurs choix stratégiques. Ce dispositif pourrait affiner les indicateurs de mesure des coûts et des avantages des mesures préférentielles, afin de stopper la dérive budgétaire et l'anarchie ambiante, sans oublier le renforcement de la reddition des comptes conformément aux dispositions marocaines de la Constitution de 2011 et la loi organique de 2015.

Ainsi, et pour contrecarrer l'érosion sans cesse de l'assiette, la réduction du poids des dépenses fiscales est devenue plus qu'inévitable. La question cruciale est cependant de savoir comment y parvenir ? C'est justement pour contribuer à trouver des éléments de réponse à cette question qu'il convient de s'inspirer de nombreuses méthodes et pratiques internationales permettant la mise en marche d'un encadrement contraignant des dépenses fiscales. « *Cette question peut être appréhendée sous l'angle du pilotage budgétaire et de la mise en place d'une « règle de comportement ». En effet, il peut être tentant de poursuivre le parallèle avec la dépense budgétaire et de raisonner en termes de norme de dépense fiscale, par analogie avec le mécanisme de la norme de dépense tel qu'il s'applique à la dépense budgétaire. Il semble toutefois que les problèmes posés, notamment liés à la temporalité des dépenses fiscales et aux incertitudes de leur chiffrage, doivent conduire à écarter un certain nombre d'options, telles que l'idée d'une norme contraignante sur le stock des dépenses fiscales, au profit d'un dispositif pragmatique et expérimental* »[688].

Nonobstant les difficultés auxquelles se heurte la volonté de mettre en place un nouveau cadre de pilotage des dépenses fiscales au regard de la complexité des différents problématiques liées à ce concept oxymore, il est devenu impérieux de sortir de cette léthargie[689] qui n'a fait que durer et tenter de stopper cette dérive dépensière incontrôlée par l'adoption d'une appréhension budgétaire rigoureuse de manière à contrecarrer l'expansion de l'univers nébuleux des dépenses fiscales.

Dans cette perspective réformatrice, et afin d'apporter une pierre à l'édifice en contribuant à la mise en place d'un cadre de pilotage performant et progressiste, nous jugeons opportun de proposer trois mesures de bonne gestion aux dépenses fiscales : la

[688] C .WENDLING & al., « *La dépense fiscale en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques* », *op. cit*, p. 754.
[689] Depuis la première publication du premier rapport sur les dépenses fiscales et malgré le discours officiel de vouloir rationaliser le système des incitations, aucune mesure contraignante n'a été appliquée pour réduire ou au moins maintenir le coût du dispositif dérogatoire qui n'a cessé d'enfler au fil des années.

mise en place de règles de pilotage, une évaluation permanente et la recherche de leur optimisation sur le plan budgétaire.

1 - La mise en place de règles de pilotage des dépenses fiscales

Il conviendrait de procéder, selon notre perception de la méthode à emprunter pour asseoir un cadre normatif dédié au pilotage rationnel des dépenses fiscales, de définir, prioritairement et sans ambigüité, l'objectif assigné à chaque nouvelle dépense fiscale et préciser la raison suprême ayant motivée le gouvernement à opter pour cette alternative au lieu de choisir la subvention directe. Autrement dit, cet objectif devrait être, selon la définition proposée auparavant, un objectif exclusif de politique publique répondant nécessairement à un besoin bien défini de la collectivité, afin de pouvoir qualifier la mesure incitative de dépense fiscale et non à titre de simple règle fiscale faisant partie de modalités de calcul de l'impôt, selon la typologie binaire proposée dans ce travail. Une fois ce critère validé[690], il est alors possible de passer à l'étape suivante consistant à s'assurer que l''objectif escompté ne saperait pas le principe d''équité fiscale en créant plus de distorsions. Enfin, il importe de veiller à que cette dépense fiscale soit aisément mesurable et que les modalités de son chiffrage soient bien connues en vue d'une évaluation solide et sans difficulté majeure.

A ce titre, la rationalisation du poids des dépenses fiscales requiert la volonté du gouvernement d'instaurer un dispositif de contrôle et de suivi permanents, afin d'assurer leur encadrement rationnel et partant, de réduire leur coût qui tend à prendre des proportions intenables.

Ces procédés se déclinent en deux mécanismes majeurs[691], les mécanismes d'encadrement et les mécanismes de plafonnement.

a - Le pilotage par des mécanismes d'encadrement

Dans leur politique d'assainissement des finances publiques, afin d'opérer une meilleure affectation de ses ressources, y compris, de ses dépenses fiscales et pour reconquérir leur maitrise perdue, les pouvoirs publics ont intérêt à accorder une attention

[690] Il est proposé à cet effet de constituer une commission *ad hoc* chargée spécialement de la validation des dépenses fiscales proposées dans le projet de loi par l'exécutif avant d'être votées par le parlement.
[691] F. BARQUE, « *La rationalisation du coût des dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 28.

particulière aux dépenses fiscales et faire suivre l'analyse et la réflexion par une refonte globale.

Le temps n'est plus aux demi-mesures, mais à la mise en œuvre éclairée d'un encadrement rationnel et efficace qui permettrait de réaliser des économies budgétaires et d'en finir avec une gestion quasi-anarchique qui n'a que trop duré.

Parmi les procédés appliqués dans d'autres pays qu'il conviendrait d'utiliser au Maroc, il y a le dispositif de réduction des dépenses fiscales qui pourrait permettre de tenter de stopper la tendance haussière du manque à gagner occasionné par la mise en œuvre de nos dispositions dérogatoires.

La réduction des dépenses peut se faire par divers mécanismes.

Partant du postulat que le coût des dépenses fiscales commence à échapper à toute maîtrise de la part des gouvernants et que, pis encore, aucune initiative officielle n'a été entreprise, depuis les Assises de 2013, afin de mettre en œuvre la recommandation de la rationalisation du système d'incitation en vue de réduire les dépenses fiscales, ce qui constitue véritablement un goulet d'étranglement pour nos finances publiques, il est temps de réagir pour stopper les dérives budgétaires. Nous pensons, toutefois, que pour trouver des solutions rationnelles à ce débordement, il faudrait se fonder sur des études précises et consacrer le temps nécessaire pour aboutir à une solution adaptée à nos spécificités, susceptibles de rationaliser le recours à ce dispositif de politique publique.

Mais, d'ici là, beaucoup d'eau aura coulé sous les ponts et, peut-être, la ligne réformatrice que nous préconisons sera dépassée et le remède prescrit sera sans effet.

Nous pensons, en effet, qu'il faut, dans cette perspective et sans attendre, emboîter le pas à l'expérience française[692] en procédant à l'application provisoire de la méthode connue sous l'intitulé imagé de coup de rabot ou de scalpel fiscal. Il s'agit d'une « *technique de réduction du coût de certaines niches (fiscales en l'occurrence) particulièrement fruste, qui consiste à réduire l'avantage d'une catégorie de niches (en*

[692] Un premier plafonnement global a été introduit en 2009 : un contribuable donné ne peut cumuler plus de 20.000 euros de réductions d'impôts au titre des niches fiscales, dans la limite de 8% de ses revenus. Le gouvernement envisage de le durcir. L'objectif clairement affiché est de limiter l'optimisation fiscale à grande échelle des contribuables les plus fortunés, à la fois inéquitable et source d'une perte très importante de revenus fiscaux.

général des réductions d'impôt sur le revenu) de manière homothétique, sans considération de la singularité de chacune »[693].

On reproche à cette méthode son manque de bon sens et son approche brusque, qui est loin d'être rationnelle.

Nous pouvons proposer, par exemple, une réduction substantielle à raison de 20% ou de 10% sur les dépenses fiscales les plus coûteuses et les plus critiquées, celles dédiées au secteur immobilier en premier lieu, et le reste s'en suivra.

Après avoir appliqué la méthode du coup de rabot[694] dès la première année, nous proposons dans notre démarche de recherche des mécanismes permanents visant un encadrement rationnel à nos dépenses fiscales : par exemple le mécanisme connu dans la doctrine française sous l'appellation de « *règle de gage* »[695].

En vertu de cette règle, aucune dépense fiscale ne saurait prétendre prendre place dans le code général des impôts qu'à la condition *sine qua non* que le coût de chaque dépense fiscale nouvellement créée ou ayant déjà existé, et pour qu'elle fera l'objet d'une extension, devrait impérativement être compensée par le gain tiré de la suppression ou de la réduction d'une autre dépense fiscale. Bien que la règle de gage n'ait pas été respectée en France, compte tenu des difficultés pratiques et de sa vocation d'être une règle proprement comptable contraire à une gestion rationnelle[696], nous la maintiendrons pour la proposer comme un outil d'encadrement de l'évolution des dépenses fiscales.

En dépit de cette faiblesse des règles encadrant l'évolution des dépenses, les analyses ont montré qu'elles ont eu une certaine efficacité dans la période 2009-2013, la forte croissance des années 2000, ayant fait place à une quasi stabilisation en valeur.

Le pilotage peut se faire, également, par le biais de mécanismes de réduction.

[693] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* », *op. cit.*, p. 438.
[694] *Ibid.*
[695] *Ibid.*
[696] *Ibid*, p. 431.

b - Le pilotage par des mécanismes de réduction

Un autre outil, inspiré également de l'expérience récente en France, peut être appliqué celui de plafonnement permettant de fixer une limite à ne pas dépasser, proportionnellement, au montant de recette fiscale enregistré.

On peut appliquer soit un plafonnement global dédié aux avantages fiscaux octroyés à un contribuable, consistant à faire en sorte que le montant du manque à gagner relatif aux allégements qui lui ont été accordés, ne puisse dépasser un pourcentage de l'impôt dû, soit un plafonnement spécifique à chaque dépense fiscale, plafonnement qui pourrait s'appliquer de façon complémentaire et cumulative.

Il importe, toutefois, de signaler que ces plafonnements proposés devraient se limiter aux dépenses fiscales constituant des instruments de politique analogue aux dépenses budgétaires selon le principe de symétrie. Pour ce faire, une liste exhaustive des avantages fiscaux concernés par les divers plafonnements devrait être établie d'avance avec les modalités de calcul.

Parmi les principes de bonne gestion, celui d'une évaluation permanente des dépenses fiscales s'impose.

2 - L'évaluation permanente des dépenses fiscales

Parallèlement à la mise en place des mécanismes techniques tentant de limiter l'emballement annuel des dépenses fiscales, un autre travail de fond et de longue haleine devrait être entrepris, afin d'assurer une gestion pérenne et rationnelle de notre système fiscal d'incitation. Cette démarche consiste à passer au crible chaque dépense fiscale octroyée, afin de se prononcer sur le sort à réserver à chacune d'entre elles : la sauvegarder, l'aménager si besoin est, ou encore la supprimer. Cela présuppose, à notre sens, la mise en œuvre d'une volonté politique de rompre avec tout ce qui relève de la rente fiscale.

En fait, cela revient à se poser la question de savoir quand peut-on continuer à maintenir des incitations fiscales dont l'objectif premier est d'obtenir des agents ou acteurs économiques un retour déterminé ou l'adoption d'un comportement spécifique affiché par les pouvoirs publics pour des raisons économiques ou sociales, sans jamais vérifier, pour autant, si le résultat obtenu a valu le sacrifice fiscal effectué ?

Autrement dit, en l'absence d'un retour positif, la dépense fiscale engagée est considérée sans engagement et sans effet sur le comportement recherché. Il s'agit, donc, soit d'une erreur de ciblage, soit d'une mauvaise opérationnalisation.

Sans vouloir émettre un jugement de valeur, nous sommes, toutefois, convaincus que les règles de la bonne gouvernance plaident pour une suppression pure et simple de l'avantage fiscal accordé sans retour positif.

Partant de la position soutenue méthodiquement dans ce travail, à savoir que le recours aux dépenses fiscales comme instrument de politique publique n'est pas condamné en tant que tel, mais que ce sont plutôt les voies de sa mise en œuvre qui prêtent à discussion, nous partageons parfaitement la position de l'assemblée nationale francaise sur les niches fiscales lorsqu'il confirme que *« la dépense fiscale est, en soi, un bon outil de politique économique et sociale. Il est en effet, parfaitement, légitime de créer des régimes fiscaux dérogatoires, afin de favoriser tel comportement économique ou de modifier la distribution des richesses nationales* »[697].

Loin de vouloir défendre l'instrumentalisation de l'outil fiscal pour promouvoir certains objectifs économiques et sociaux, nous nous associons, volontairement, à l'approche réformatrice préconisée par Monsieur E. Pichet par laquelle il ne remet nullement en cause les dépenses fiscales, mais plutôt leur légitimité en la résumant à trois questions majeures :

- « *La dépense fiscale utilisée remplit-elle un objectif utile ?*
- *Est- elle efficace ?*
- *Peut-on la remplacer, avantageusement, par une dépense budgétaire* ? »

Selon cette approche, la problématique des dépenses fiscales change brusquement de direction. En fait, ce n'est pas le coût considérable de ces dépenses fiscales, en soi, qui est problématique, mais plutôt l'usage qui est fait de cet instrument fiscal. Ce ne sont pas les trente-quatre milliards que le gouvernement renonce à collecter, selon les dernières évaluations, qui sont vraiment problématiques.

Evoquer les dépenses fiscales aboutit, couramment, à leur reprocher leur inefficacité sans, toutefois, préciser la portée de l'efficacité attendue.

[697] D. MIGAUD, G. CARREZ et al., « *Rapport d'information sur les niches fiscales* », *op. cit*., p. 9.

La dépense fiscale est qualifiée, *a priori*, d'efficiente chaque fois que son objectif est nettement défini et sa mise en application étalée sur une période déterminée, avec un sacrifice fiscal proportionné aux résultats attendus.

Mais, en réalité, atteindre l'efficacité requise n'est pas aussi facile à faire qu'à dire, tellement de confusions et d'amalgames entourent l'octroi des dispositions dérogatoires en faveur de l'investissement ou de la redistribution. Pourtant, aucun effort n'a été effectué pour étudier l'efficacité de l'incitation fiscale et pour se prononcer sans équivoque sur l'impact réel de ces dispositions en fonction des objectifs qui leur ont été assignés. Le gouvernement, dans l'état actuel des choses, est incapable de se prononcer sur chaque dépense fiscale et dire si elle a atteint ou pas l'objectif qu'elle s'était fixée lors de sa création.

A ce titre, nous proposons que l'ensemble des dépenses fiscales répertoriées parmi les instruments de politique publique soit passé au crible *« sous forme de tamis ou de filtre destinés à séparer le bon grain des dépenses utiles à la société (et donc légitime) de l'ivraie des niches inutiles, trop coûteuses, ou néfastes (et donc illégitimes)* »[698].

En somme, notre démarche constitue l'esquisse d'une réforme rationnelle du système des incitations fiscales. Le fil conducteur est de catégoriser l'ensemble des dispositions dérogatoires en deux blocs : le premier réservé aux mesures dérogatoires qui s'apparentent à des allégements structurels ou à des modalités de détermination de l'impôt dont le but recherché est purement fiscal. Le second est celui appréhendé comme un instrument de politique publique et, par ricochet, il pourrait être rattaché, par essence, aux programmes budgétaires des départements ministériels de l'Etat.

Au terme de ce travail sélectif, nous pourrons être en mesure d'appliquer notre ligne réformatrice du système d'incitations fiscales telle qu'elle est recommandée par les Assises nationales et, ce, au moyen de deux procédés, la suppression pure et simple des dépenses jugées, selon la sentence rendue, inutiles et sans effet, et la conservation de celles dont les résultats réalisés plaident pour leur maintien.

[683] E. PICHET, « *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* », *op. cit*., p. 431.

Enfin, une autre règle de bonne gouvernance des dépenses fiscales consiste à rechercher l'optimisation budgétaire.

3 – La recherche de l'optimisation budgétaire des dépenses fiscales

Le recours à la dépense fiscale comme un instrument d'intervention publique est essentiellement dicté par sa capacité à se substituer à une dépense budgétaire, mais encore faut-il que le choix de ce recours soit jugé le plus adéquat possible par rapport aux autres instruments de politique publique. Cette substitution ne veut aucunement dire que ce recours est la meilleure alternative possible imposée au gouvernement dans la mise en œuvre de sa stratégie économique et sociale, mais ce choix *« gagnerait, comme il est recommandé par le Conseil des impôts, à être davantage explicite et documenté, notamment, dans les études d'impact qui accompagnent les projets de lois concernés* »[699].

Dans cette perspective, deux critères peuvent être proposés pour justifier le choix d'une dépense fiscale plutôt qu'une dépense budgétaire.

Le premier critère devant permettre de faire appel aux instruments fiscaux comme une solution de rechange aux dépenses directes, est sans aucun doute, le degré de la pertinence du choix effectué. Afin de promouvoir ses objectifs économiques et sociaux, le gouvernement a recours à de multiples outils d'intervention publique.

En application des règles de bonne gouvernance, il est contraint de choisir l'instrument d'intervention publique le plus adéquat capable de mener à bien cette politique. Ainsi, avant toute démarche interventionniste, les décideurs devront passer au crible les différents aspects de chaque instrument public, afin de faire valoir celui qui est le plus pertinent et le plus performant d'entre eux pour la mise en œuvre du programme envisagé.

Pour ce faire, il importerait, donc, de décider de ne recourir à une dépense fiscale qu'après avoir comparé son coût évalué avec celui de la dépense directe. Cela permettrait de choisir la démarche d'intervention la moins coûteuse du point de vue budgétaire. Il serait donc judicieux, à cet effet, d'établir un procédé comparatif entre l'ensemble des instruments conférés à l'Etat, en vue d'élire le plus performant ou le moins coûteux proportionnellement aux objectifs escomptés.

[699] CONSEIL DES IMPÔTS, « *La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 182.

Le concept de dépenses fiscales est un instrument public à forts enjeux budgétaires et tout recours à ce procédé devrait, dorénavant, être traité avec beaucoup de rationalité et de rigueur.

Un autre critère, et pas des moindres, devrait être pris en considération avant de faire appel à une dépense fiscale comme instrument d'intervention publique, il concerne l'étendue des bénéficiaires, c'est-à-dire le nombre de personnes dans la population ciblée qui pourrait, éventuellement, bénéficier de la dépense fiscale accordée. Autant le périmètre des bénéficiaires est large, autant le recours à une mesure fiscale dérogatoire parait plus pertinent et plus rationnel.

Outre l'application de ces deux critères, pour optimiser budgétairement les instruments d'intervention publique par un choix pertinent, il faut également procéder à la suppression des dépenses jugées inefficaces ou exploitées comme niche d'optimisation fiscales.

a - La suppression des dépenses fiscales inefficaces

Dans le souci d'assurer plus d'efficience à l'usage de l'instrument de dépenses fiscales, il est fortement recommandé d'examiner si les conditions d'attribution sont propices ou bien elles nécessitent, indispensablement, l'intervention d'une administration spécialisée, sinon il serait, dans ce cas, plus approprié de faire appel à une dépense budgétaire. Par ailleurs, il serait insensé de faire appel aux dispositions dérogatoires prévues par les dispositions du code général des impôts, sans mesurer, en concomitance, le coût supporté par l'entité chargée par la loi, de leur mise en application, en l'occurrence l'administration fiscale, coût de gestion que l'évaluateur marocain n'a jamais pris en compte dans les différents rapports élaborés depuis 2005. Pourtant une bonne partie de ces dépenses fiscales ne sont attribuées qu'après l'accomplissement des procédures nécessitant l'intervention d'agents de l'administration fiscale et la mise en œuvre d'une logistique très importante, afin de valider, ou non, l'octroi desdites dépenses et cibler, sans risque de déperdition, la population fiscale bénéficiaire.

Nous sommes, donc, entièrement d'accord pour une approche préconisant une évaluation qui prendrait en compte le coût de gestion adossé à chaque dépense fiscale et tenter, en conséquence, de conclure, dans quelle mesure, il serait rationnel d'entériner un tel choix ou recourir, tout bonnement, à une dépense budgétaire.

En somme, le pilotage des dépenses fiscales devrait, en principe, faire partie du pilotage réservé aux finances publiques. Son objectif est d'assurer un meilleur emploi des dispositions dérogatoires. L'enjeu budgétaire de ces dépenses fiscales en constante croissance nécessite vraiment une réforme imminente. Elles sont, à la fois, responsables des failles du système fiscal et du creusement du déficit [700] depuis presque deux décennies [701] . Le foisonnement des dépenses fiscales n'a d'égal que le silence assourdissant des élites politiques et de leurs partis respectifs à l'égard des incidences financières, et les vices, tant budgétaires, économiques et sociaux que politiques, de la notion de dépense fiscale dans un contexte marqué par un marasme financier sans précédent.

Or, la revue analytique des lois de finances successives depuis 2014 nous a enseigné, chiffres à l'appui, que les faits sont têtus et qu'ils l'emportent sur le discours. L'euphorie des Assises s'est vite éteinte, et la chasse aux incitations infondées s'est vite métamorphosée en un retour effréné à la création de nouvelles dépenses fiscales, reportant, ainsi, la réforme préconisée aux calendes grecques. Ce laxisme dans la création explique le foisonnement des dépenses fiscales et, ce, en absence d'un pilotage d'encadrement, à l'instar de ce qui fait pour les dépenses budgétaires avec la norme d'évolution des dépenses[702].

Devant la multiplication incontrôlée des mesures incitatives, il importe, aujourd'hui plus que jamais, d'instaurer une discipline rigoureuse, afin de ne laisser prospérer que les dispositions dérogatoires qui sont réellement nécessaires et pour lesquelles le recours à un dispositif fiscal, plutôt qu'à une dépense budgétaire, a fait preuve de la plus grande efficacité. Afin de contribuer à la baisse des taux d'imposition et de réduire le montant actuel des recettes, il convient d'améliorer les règles de gouvernance des dépenses

[700] K .WEIDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit.*, p. 1.
[701] Depuis la première publication du rapport sur les dépenses fiscales en 2005.
[702] L'institution d'une norme de dépenses de l'Etat, en France remonte à 1996. Le projet de loi de finances pour 2004 a ensuite pour la première fois prévu une croissance nulle en volume (en euros constants) des dépenses du budget général, nettes des « *remboursements et dégrèvements* » de recettes fiscales, ce qui est devenu la *« norme zéro volume »*. Son périmètre a été étendu en 2008 pour couvrir les « prélèvements sur recettes » au profit des collectivités locales et de l'Union européennes, qui sont de véritables dépenses de l'Etat malgré leur appellation et leur présentation, en déduction des recettes, dans les lois de finances. Les versements de l'Etat aux collectivités locales, pour l'essentiel, et à l'Union européenne, pour la totalité, prennent la forme de prélèvements sur recettes. Ce périmètre a été étendu en 2012 aux plafonds des taxes affectées à certains « *opérateurs* » de l'État pour la raison suivante. L'Etat transfère souvent des compétences qu'il détenait auparavant à des opérateurs, en leur affectant des ressources nouvelles. L'année du transfert, ces débudgétisations n'ont pas d'incidence sur la norme, qui est présentée « à périmètre constant » comme on le verra plus loin. Mais les ressources affectées aux opérateurs augmentent souvent ensuite rapidement, ce qui leur permet d'accroître leurs dépenses. Cette augmentation des dépenses publiques est enregistrée dans les comptes des opérateurs et non pas dans ceux de l'Etat, dont les normes de dépenses peuvent ainsi être contournées. Cette norme « *zéro volume* » a été appelée « *norme en volume* » quand l'objectif est devenu de réduire en volume les dépenses sur ce périmètre et la Cour des comptes l'a ensuite désignée par l'expression *« norme globale »*.

fiscales et des mesures de même nature en matière de finances sociales. Toute création de dépense fiscale nouvelle sera subordonnée à la réalisation d'une étude d'impact préalable et comportant une comparaison des outils fiscaux et budgétaires.

On a souvent reproché, à raison d'ailleurs, aux dépenses fiscales d'être le premier facteur de complexité du système d'imposition. Cette complexité est, en fait, la résultante de la combinaison de plusieurs rôles confiés simultanément, à l'impôt. Ce dernier est chargé, principalement, de drainer des fonds vers les caisses de l'Etat lui permettant, ainsi, de couvrir les charges publiques. Mais, en concomitance, il est appelé à se métamorphoser en un instrument d'intervention au service des politiques sociales, économiques et culturelles. Il lui est, également demandé de lutter contre l'inégalité par une redistribution de la richesse. Aussi, reprocher à la fiscalité d'être très complexe et en même temps souhaiter qu'elle soit très simple, juste et efficace, c'est vouloir gagner sur tous les plans. Dans l'absolu, ce vœu est légitime, mais, en réalité, les choses sont d'une grande complexité.

Heureusement que la critique dont fait souvent l'objet la fiscalité « *n'a plus de vocation à cantonner l'impôt à une fonction budgétaire ou à justifier la réduction des prélèvements ; elle vise, au contraire, à en accroître le produit, sans acter une augmentation des taux* »[703].

Dans cette perspective les pouvoirs publics sont, constamment contraints de résoudre cette équation à trois paramètres : l'équité, la neutralité et la simplicité. La tâche n'est pas techniquement facile, mais l'enjeu vaut largement de tenter de réduire les distorsions constatées.

Asseoir une fiscalité simplifiée permettrait d'avoir une vision claire des règles appliquées et de les utiliser au profit d'un système d'imposition plus juste et équitable. La visibilité requise nous aiderait à stopper les dérives et limiter les tares du système actuel, à commencer par la remise en cause de la multiplicité d'avantages accordés à une catégorie de contribuables, sans être toutefois justifiés à tous les points de vue. Aussi une fiscalité simple est le garant de son efficacité. Trop complexe, la structure de la fiscalité « *peut parfois déstabiliser le contribuable, au point que la norme fiscale lui devient inaccessible. Il n'est, en effet, pas toujours évident de trouver la norme applicable* »[704]. Un

[703] K .WEIDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit*., p. 111.
[704] J. BUISSON, « *La sécurité fiscale* », Ed. L'Harmattan, 2011, p. 15.

impôt fondé sur des agrégats hétérogènes et une législation peu limpide ne favorise guère l'adhésion spontanée des citoyens.

Dans ce contexte, simplifier la fiscalité dérogatoire est une autre voie de réforme que nous recommandons au terme de ce travail de recherche.

Il est fortement recommandé de faire en sorte de concevoir un impôt à base large et à taux faibles. Une assiette large ne pourrait fonctionner sans déclencher le coup de rabot évoqué plus haut et qui doit se combiner à un système de veille permanent présidant toute création de dépense fiscale. Encore faut-il, systématiquement, passer au crible, les dépenses déjà existantes, afin de les réaménager en cas de besoin ou, tout simplement, les supprimer en cas de défaillance patente.

La revue analytique que nous avons effectuée dans ce travail, nous enseigne que la combinaison d'une assiette plus large, par la suppression d'une partie des dispositions dérogatoires et des taux modérés, pourrait faire bon ménage dans une version nouvelle du système fiscal actuel.

Toutefois, afin ne pas bousculer le régime en vigueur et compromettre, ainsi, un travail de plus de trois décennies, nous proposons que le chantier de simplification se limite, en premier lieu, à analyser uniquement les dépenses fiscales constituant des instruments de politique publique selon la symétrie préconisée auparavant et faire en sorte d'épargner « *les allégements structurels* » qui font partie de l'équilibre de l'impôt[705].

A ce titre, la ligne réformatrice visant la suppression de certaines catégories de dépenses fiscales concernerait celles consignées, sans chiffrage, dans le rapport annuel et dont l'évaluation de leur coût est jugée de minime importance. Leur suppression est motivée par deux raisons : la première est que puisque les termes même du rapport témoignent que leur portée très faible, donc leur impact sur la politique publique est, *de facto*, dérisoire ; la seconde raison est intimement liée à la première : son coût de minime importance plaide pour sa suppression sachant qu'elle complexifie, inutilement, la structure fiscale.

Dans le même ordre d'idées, une autre catégorie de dépenses fiscales mériterait d'être concernée par la réforme de simplification proposée. Il s'agit de supprimer les

[705] CONSEIL DES IMPÔTS, « *La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales* », *op. cit*., p. 182.

différentes dépenses fiscales qui, bien qu'elles soient, contrairement, aux précédentes, évaluées et chiffrées, ont des coûts respectifs insignifiants, mais rendent le système fiscal encore plus complexe.

Un autre problème, lié cette fois-ci à l'évaluation du coût de certaines dépenses fiscales, autorise à plaider pour leur suppression dans le cadre de la politique visant la simplification du système fiscal. Il s'agit de la quantité de mesures incitatives répertoriées dans le rapport annuel comme dépenses fiscales recensées, mais non évaluées pour des raisons non affichées. A titre illustratif, le rapport sur les dépenses fiscales accompagnant le projet de loi de finances pour l'année budgétaire 2018 fait ressortir un nombre de quatre dix-huit mesures recensées, parmi lesquelles trois cent neuf, uniquement, ont fait l'objet d'évaluation, soit 73,9% des mesures recensées. Autrement dit, le coût du manque à gagner de 26,1% est inconnu.

Les impératifs des règles de bonne gouvernance, dans le cadre de la politique de rationalisation du système incitatif recommandée par les Assises, penchent pour une suppression pure et simple chaque fois qu'une mesure recensée n'a pas été évaluée, pour une raison technique ou autre.

Seule l'absence, à notre avis, du chiffrage d'une mesure offre l'opportunité de s'en débarrasser une fois pour toutes. Ainsi, nous pourrions faire d'une pierre deux coups : nous serions tenté de l'exclure des mesures catégorisées en tant que dépense fiscale afin qu'elle n'alourdisse pas, dans le futur, la facture déjà lourde. Mais, le plus important est de la supprimer en raison de son manque d'évaluation dans le cadre du processus de simplification entamée. En définitive, il conviendrait d'instaurer la condition d'estimation d'une dépense fiscale comme une règle impérative pour déclarer sa création.

Après avoir proposé de supprimer les dépenses inefficaces, nous pouvons préconiser celles des dépenses exploitées comme niches d'optimisations fiscales.

b - La suppression des dépenses fiscales exploitées comme niches d'optimisation fiscale

Il est, généralement, admis que la fiscalité marocaine est « *relativement libérale, car elle offre, fréquemment, le choix entre plusieurs solutions. Là comme ailleurs, il est de bon choix et de mauvais choix. Mais on sent immédiatement que si une certaine habilité fiscale est une vertu respectable, elle ne doit pas, à peine de devenir coupable, franchir certaines*

bornes »[706]. Il a été constaté que plusieurs corporations se sont spécialisées dans la sécurisation des avantages fiscaux, en faisant fi des objectifs de politique publique qui leur ont été assignés en amont par la confection de montages juridiques complexes. C'est pourquoi « *la chasse à l'optimisation fiscale est une priorité budgétaire, avant même de justice sociale. L'optimisation fiscale, en permettant d'échapper à l'impôt, diminue d'autant les recettes fiscales : elle est en contradiction absolue avec l'objectif de rendement budgétaire. En conséquence, les « niches VIP » utilisées pour l'optimisation fiscale doivent être supprimées en priorité* »[707].

Bien qu'elles aient été créées pour des raisons très légitimes dans leurs principes, elles ont été détournées par des subterfuges à des fins d'optimisation fiscale. A ce titre, on peut citer l'exemple des montants des dons en argent ou en en nature octroyés à certains organismes qui sont déductibles, sans plafonnement, du revenu global imposable[708].

Ainsi, des contribuables procèdent à la déduction de montants faramineux, afin d'éviter toute contribution au profit du Trésor pour des objectifs électoralistes et politiques.

La chasse à ce genre de dépenses fiscales est, donc, une exigence budgétaire, mais avant tout éthique. De fait, ces dérapages portent préjudice aux *« fondements mêmes d'une fiscalité efficace et équitable base du consensus social et du consentement du citoyen à l'impôt* »[709].

De surcroît, d'autres dépenses fiscales sont dans le viseur du fisc du fait de leur injustice sociale et de leur caractère antiéconomique. Elles doivent, donc, être revues de fond en comble, afin d'être rendues conformes à leur raison d'être, qui est d'être digne d'un instrument de politique publique.

La déduction sur le revenu global imposable dans la limite de 10%, en vue de l'acquisition ou de la construction de logement à usage d'habitation principal, est vraiment emblématique. L'objectif dans le rapport sur les dépenses fiscales est de faciliter l'accès au logement.

Dans son principe, cette mesure incitant à l'accès au logement est plus que louable, car elle permet à des personnes issues de milieux défavorisés ou appartenant à la classe

[706] M. COZIAN & F. DEBOISSY, M. CHADEFAUX, « *Précis de fiscalité des entreprises* », *op. cit*., p. 518.
[707] Tnova.fr/rapports/niches-fiscales-une-réforme-volontariste-est-possible
[708] Article 28 du code général des impôts régissant les déductions sur le revenu global imposable en matière de l'IR.
[709] E. PICHET,« *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* », *op. cit*., p. 25.

moyenne l'acquisition ou la construction d'un logement destiné à l'habitation, afin qu'elles deviennent propriétaires, *a priori*, pour la première fois. Mais, étendre cet avantage à des contribuables qui achètent ou construisent des villas de grandes superficies et dans des quartiers huppés laisse pantois le chercheur devant la vraie signification de l'objectif retenu à cette dépense qui est de faciliter l'accès au logement[710]. Cette mesure élaborée sans condition de ressources applicables aux bénéficiaires mériterait elle aussi, selon nous, d'être supprimée pour les contribuables à revenus très élevés.

Conclusion du Chapitre II

Au constat de tous les éléments de la problématique débattue, le consensus autour de la nocivité catégorique des dépenses fiscales n'est pas à discuter. Ainsi, et avant de critiquer l'ensemble des mesures dérogatoires, il serait judicieux de les passer au crible afin de détecter, en premier lieu, les bonnes mesures dérogatoires des mauvaises.

Ainsi, le gouvernement marocain a mis en place une multitude de mesures pour améliorer l'efficacité des dépenses fiscales.

Toutefois, on peut avancer qu'après un début soutenu en 2014, et notamment en 2015, que la réforme des dépenses fiscales marocaine s'est vite essoufflée et son rythme ascendant s'est soudain estompée en 2016. Partant de ce constat sans équivoque, et afin de proposer une réforme du système des incitations et redonner du sang neuf à la refonte entamée des dépenses fiscales, il importerait d'instaurer un pilotage rigoureux et permanent pour pouvoir mener une politique fiscale efficace et efficiente.

Notre revue analytique de la réforme du système des incitations fiscales préconisée par les Assises nationales de la fiscalité, nous a permis de présenter quelques pistes à explorer pour une gestion rationnelle du système des incitations. Pour ce faire, nous avons proposé une série d'outils de recadrage permettant de stopper la dérive budgétaire des dépenses fiscales, sous forme de mécanismes présidant, aussi bien, à la création qu'au suivi des dépenses fiscales. Aussi, nous suggérons l'instauration des procédés se déclinant en deux dimensions d'encadrement : un encadrement d'ordre collectif et encadrement d'ordre individuel.

[710] DGI, *« Rapport sur les dépenses fiscales 2018 »*, *op. cit*., p. *87.*

En outre, il faut procéder à un choix optimal du ou des secteurs qui pourront bénéficier d'avantages fiscaux, avec bien sûr une rationalisation de leur gestion, dans le but de réduire le manque à gagner et la pression exercée sur la trésorerie du Maroc.

Conclusion de la partie II

En guise de conclusion, il semble opportun de signaler que le nombre de dépenses fiscales ne cesse d'augmenter d'année en année. Ceci étant dit, une réforme du dispositif actuel s'impose.

Comme il a été relevé lors de notre revue analytique, la question de la réforme du dispositif dérogatoire, au-delà du discours ambiant, n'a pas franchi le stade de débats embryonnaires. Par contre, elle continue de faire les grands titres de la presse en devenant chaque année, à l'approche du vote de la loi de finances, le sujet de prédilection des revues spécialisées.

La tendance générale est, donc, pour une refonte radicale de la politique des dépenses fiscales au Maroc. Selon ses détracteurs, toute réforme fiscale envisagée serait ainsi vouée à l'échec, si elle ne s'attaquait pas frontalement aux niches fiscales qui parasitent le système d'imposition.

Pour ces raisons, leur bannissement serait une urgence et leurs failles exigeraient de s'y attaquer, d'autant plus que les caisses de l'Etat sont structurellement en peine de financement depuis des années. La suppression de ces mesures d'exception serait donc une inestimable bouffée d'oxygène budgétaire en ces périodes, voire cycles de vaches maigres.

Toutefois, le système actuel pourra être efficace à condition de cibler les secteurs ou les personnes bénéficiaires, et de mener, tout le temps, les études d'impact nécessaire avant la prise de décision par les décideurs marocains.

Conclusion générale

Devant le consensus apparent autour des effets nocifs des dépenses fiscales sur le système d'imposition mis en place, « *la réforme fiscale remet sur le devant de la scène la légitimité des niches fiscales. Le débat n'est pas neuf et la complainte résonne comme une antienne. L'affaire est entendue, les niches fiscales sont nuisibles, elles coûtent cher et mitent le produit de l'impôt. Et on se plaît à comparer leur coût d'une année sur l'autre* »[711].

Au Maroc, les réformes fiscales se sont succédées et les Assises[712], servant à en évaluer les avancées, les suivent également. A chaque fois, cette thématique des dépenses fiscales revient avec le même constat que la situation ne cesse de se dégrader et qu'il est temps donc de s'y attaquer. L'enjeu est double : redresser et assainir les finances publiques de l'Etat.

Les attentes sont énormes. Certes, la fiscalité dérogatoire est dans la ligne de mire ces dernières années. Elle a, certes, besoin d'être repensée, afin de pouvoir l'adapter aux évolutions sociales et économiques qu'a connues le Maroc ces dernières années. Plusieurs voix s'accordent, donc, sur la nécessité de revoir les dépenses fiscales de manière à les revisiter, les remodeler, au besoin les dépoussiérer de tout ce qui n'y serait plus utile.

Pour être viable, la réforme préconisée devrait suivre un processus étudié et réfléchi tenant compte aussi bien de la spécificité politique et sociale marocaine que de la conjoncture mondiale, tout en veillant à ne pas trop bousculer l'équilibre budgétaire, surtout en ces temps de récession. En fait, dans le contexte actuel des choses, il ne faut pas se voiler la face et décrire les choses telles qu'elles sont : compte tenu de la tendance mondiale, les finances publiques marocaines ont besoin de ressources supplémentaires à même de faire face aux charges publiques sans cesse grandissantes. A ce titre, il importe de signaler que « *toute réforme fiscale, pertinente et efficiente, ne doit pas déstabiliser le cadre macroéconomique car, en cas de crises, les dépenses sociales sont les premières à faire l'objet de coupes budgétaires, ce qui pose encore une fois les problèmes d'iniquité et*

[711] https://www.cairn.info/revue-projet-2014-4-page-32.htm.

[712] Dans les vingt dernières années, le Maroc compte dans ses annales trois Assises nationales sur la fiscalité. Les toutes dernières sont celles organisée à Skhirat le 03 et 04 mai 2019 sous le thème de « *l'équité fiscale* », prennent place dans un contexte particulier, marqué, sur le plan national, par l'amorce d'une réflexion profonde sur le devenir du modèle de développement national, suite aux Hautes Orientations de Sa Majesté Le Roi Mohammed VI, et sur le plan international, par le durcissement des règles de conformité fiscale.

d'inégalités et les aggrave à l'endroit de larges franges de la société. De plus, la qualité de la dépense publique est la première source de légitimation des recettes fiscales auprès des contribuables »[713].

La thématique des dépenses fiscales est, donc, devenue une problématique incontournable dans toute réflexion réformiste, solidement ancrée dans la littérature fiscale marocaine, au point d'être rangée parmi les principes directeurs de la réforme du système fiscal prônée lors de la tenue des troisièmes Assises nationales de la fiscalité à savoir que « *l'initiative d'organiser cette troisième édition est dictée par la volonté de définir, dans le cadre d'une réflexion collective et largement concertée, les contours d'un nouveau système fiscal national, plus équitable, performant, compétitif, orienté développement et intégrant les principes universels de bonne gouvernance fiscale* »[714].

A leur corps défendant, lors de ces troisièmes Assises, les nombreux détracteurs des dépenses fiscales ont été désenchantés. La recommandation concernant le système des incitations, face à leur argumentaire prohibitif et inquisitoire, n'a pas été à leur goût. A rebours de leur attente, la réforme préconisée « *ne peut rayer les dispositions dérogatoires en s'affranchissant d'une réflexion précise sur le sens et la légitimité des niches fiscales sous peine d'en voir aussitôt renaitre de nouvelles, voire d'en reconstituer inconsciemment* »[715].

Pour stopper cette dérive, selon ces détracteurs, la voie la plus simple voire simpliste est de mettre à plat tout le dispositif dérogatoire et d'en finir une fois pour toutes avec ses effets néfastes sur les finances publiques. Selon le même argumentaire, le déficit serait, après cette réforme, réduit sinon entièrement épongé. Mais il ne faut pas se leurrer. Les choses ne sont pas aussi simples qu'elles en ont l'air, on oublie, en effet, souvent que les dépenses fiscales ont été instituées en amont pour se reconvertir en produit d'impôt après. Au-delà des dérapages et de la bonne gouvernance qui lui fait immanquablement défaut, l'octroi des mesures incitatives est dicté par un besoin de politique publique confié dans sa réalisation à une entité privée. Mais gardons toujours à l'esprit que « *l'impôt est un prélèvement effectué sous la contrainte par la puissance publique pour financer les dépenses qu'elle juge indispensables, nécessaires, voire simplement souhaitables. En principe, les impôts ne sont pas affectés à une dépense précise mais au contraire*

[713] DGI, « *Note de cadrage des troisièmes Assises nationales sur la fiscalité* », 2019, p. 1.
[714] *Ibid.*
[715] K.WEIDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit.*, p. 4.

banalisés dans un vaste pot commun. Les niches fiscales renvoient à la logique générale des impôts, prélevés pour financer, à deux exceptions près : le versement est en partie volontaire et les sommes sont fléchées vers des domaines précis, par exemple les universités ou les économies d'énergie dans le logement. La plupart des contribuables préfèrent choisir eux-mêmes ce à quoi seront affectés leurs impôts. Soit qu'un domaine leur tienne particulièrement à cœur, soit qu'ils redoutent les pertes en ligne dans les circuits de l'Etat. En contrepartie de cette satisfaction, l'Etat impose des contraintes aux utilisateurs de niches fiscales. La plus fréquente consiste à devoir contribuer au-delà du montant légal de leurs impôts. Dans tous les cas, une niche fiscale est un contrat dans lequel les deux parties doivent être gagnantes »[716].

Contrairement aux idées reçues, les dépenses fiscales ne sont pas instituées afin de privilégier une frange de population aux dépens d'autres, mais pour les stimuler à investir ou les inciter à adopter un comportement précis dans un but de politique visant l'intérêt général de la collectivité dans toutes ses composantes et sans discrimination aucune.

Partant du postulat **«** *que les Assises constituent un lieu privilégié de débat, d'échange, d'analyse, bref de concertation autour du système fiscal national et de son devenir, et que cette concertation collective doit rester cadrée et rationnelle en ce sens qu'elle doit nécessairement sauvegarder la prédominance de la vision d'équilibre en intégrant les contraintes des finances publiques. Elles ne doivent en aucun cas se transformer en un lieu et moment de doléances où l'on viendra solliciter le Gouvernement quant à des intérêts strictement sectoriels, sans cohérence d'ensemble, et sans tenir compte des contraintes des pouvoirs publics, ni de l'évolution de l'environnement national et international »*[717].

Ainsi, aucune mesure réformatrice, aussi progressiste soit-elle, ne pourrait être retenue sans être passée au crible des principes directeurs tracés par la note de cadrage dédiée aux dernières Assises de 2019.

Dans cette perspective, le dispositif dérogatoire ne devrait pas être automatiquement soumis à la vindicte publique sans réflexion et argumentaire solide à l'appui, car la dépense fiscale, comme il a été rappelé à maintes reprises, « *est, en soi, un*

[716] P. FRANCOIS, « *Les niches fiscales sont, par définition, des impôts* », Fondation IFRAP, 2011.
[717] DGI, « *Note de cadrage des Assises nationales sur la fiscalité* », 2019, p. 2.

bon outil de politique économique et sociale. Il est en effet parfaitement légitime de créer des régimes fiscaux dérogatoires, afin de favoriser tel comportement économique ou de modifier la distribution des richesses nationales »[718]. Ceci étant dit, il ne faut pas se voiler la face : si les dépenses fiscales « *peuvent avoir une efficacité avérée dans la poursuite des objectifs qu'on leur a assignés [elles] ont plusieurs effets pervers* »[719]. Au-delà de leur coût très élevé pour les finances publiques, aggravant le creusement déficitaire et leur prolifération à un rythme effréné, d'autres effets nocifs sont souvent pointés du doigt. « *Elles ont progressivement démembré des pans entiers de notre fiscalité. Aujourd'hui, l'utilisation des « niches » fiscales permet à certains contribuables d'échapper à l'impôt, et la superposition des régimes dérogatoires nuit à l'efficacité de notre système fiscal. Ce sont ainsi les fondements de notre fiscalité qui sont mis à mal* »[720]. Nonobstant cet argumentaire, il serait plus judicieux de garder en vue l'essentiel. Ce travail de mise au point exige de faire la part des choses et de distinguer entre la technique et l'usage que l'on en fait, car « *tout comme les dépenses budgétaires, les niches peuvent être un instrument pertinent pour assurer les fonctions de redistribution et d'allocation. Elles permettent de soutenir le pouvoir d'achat des catégories les moins favorisées (ex. exonération de l'IR de certains revenus de transfert, dégrèvement de taxe d'habitation pour les bénéficiaires du RMI). Elles peuvent pallier des imperfections de marché, telles que les externalités (ex. crédit d'impôt recherche). Les niches sociales sont largement mises au service de la politique de l'emploi, en réduisant le coin fiscalo-social pour certaines catégories de salariés. Le recours à des taux réduits ou nuls d'impôts indirects vise généralement à soutenir des catégories de populations ou des secteurs économiques* »[721].

Lors des dernières Assises, il ne fût nullement question d'appliquer la tactique de la terre brûlée soutenue par les détracteurs, celle prônant la suppression d'un trait de plume de toutes les dispositions dérogatoires qualifiées de dépenses fiscales, une position que nous avons adoptée et défendue dans ce travail de recherche sans prétendre pour autant que tout va pour mieux dans le meilleur des mondes possibles, loin s'en faut. D'ailleurs, l'intitulé de la recommandation concernant la thématique débattue issue des Assises de mai 2019 est venue s'approprier la même problématique de la présente thèse qui est la rationalisation des incitations fiscales.

[718] D. MIGAUD, G. CARREZ & al., « *Rapport d'information sur les niches fiscales », op. cit., p. 5.*
[719] J. LE CACHEUX, « *Les français et l'impôt* », La documentation française, 2008, p.115.
[720] D. MIGAUD, G. CARREZ & al., « *Rapport d'information sur les niches fiscales* », *op. cit*., p. 5.
[721] ENA, « *Dépenses fiscales et niches sociales* », *op. cit*., p. 6.

Réformer la fiscalité dérogatoire ne saurait évidemment se limiter à dénigrer les pratiques du passé en accusant l'ensemble de l'appareil d'Etat d'inertie et d'immobilisme. Bien au contraire, réformer ne suppose-t-il pas l'existence d'abord d'une structure évolutive, et dont les différents pans seraient installés ? Cependant, cette structure réclame un sang nouveau pour mieux s'adapter aux nouvelles exigences mondiales et se conformer aux normes novatrices. Les temps changent et les conditions aussi. A cet égard, la politique incitative marocaine a besoin d'une cure de jouvence pour poursuivre son chemin, tracé depuis de nombreuses années. Réformer est un processus permanent qui s'accomplit dans une logique de continuité sans rupture ni temps mort. Prétendre le contraire, c'est lutter contre le cours des choses.

Pour y parvenir, nous nous sommes abstenus de cautionner toute démarche nihiliste voulant faire de la suppression pure et simple des dépenses fiscales la pierre d'achoppement de la réforme fiscale. Les raisons sont nombreuses, mais retenons la plus visible et la plus embarrassante d'entre elles, celle relative à la concurrence internationale. Cette contrainte, à elle seule, interdirait de s'aventurer à le faire car « *on ne peut faire miroiter une simplicité du droit fiscal vraisemblablement inatteignable, ce serait récuser la complexité du réel. Il n'est certainement pas possible de nettoyer l'impôt de tous les dispositifs qui permettent aux uns, mais pas aux autres, de réduire leur charge fiscale. Beaucoup de « niches », ou dispositif aux effets équivalents, sont au cœur de l'impôt ; les règles d'amortissement ou de déduction de charges ont par exemple, cette qualité. Si leur effets peuvent sans doute être encadrés, il faut prendre garde à ne pas introduire de nouvelles inégalité* »[722]. Ainsi, pour conclure que toute action hasardeuse dans ce sens aurait, de bonne foi soit elle, des résultats négatifs et « *c'est au niveau des contribuables réels, qui en feront les frais, que ces effets doivent être envisagés et, éventuellement, compensé en tout ou en partie* »[723].

C'est pourquoi, et au lieu de contourner le vrai débat en continuant de jeter l'opprobre sur les dépenses fiscales, il serait plutôt plus judicieux, à notre sens, de les recadrer pour en faire « *l'amorce d'une réflexion profonde sur le devenir du modèle de développement national, suite aux Hautes Orientations de Sa Majesté Le Roi Mohammed VI, et sur le plan international, par le durcissement des règles de conformité fiscale. L'initiative d'organiser cette troisième édition est dictée par la volonté de définir, dans le cadre d'une réflexion collective et largement concertée, les contours d'un nouveau*

[722] K .WEIDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit.*, p. 138 - 139.
[723] *Ibid.*

système fiscal national, plus équitable, performant, compétitif, orienté développement et intégrant les principes universels de bonne gouvernance fiscale »[724].

Comment, dans ces conditions, maîtriser les dépenses fiscales pour rendre l'impôt à la fois plus juste et plus efficace ?

D'autres questionnements importants, découlant de l'observation de l'état des lieux du système marocain actuel des incitations fiscales, sont portés au débat, afin de pouvoir sortir des sentiers battus et apporter des idées claires et précises à l'image de celles ayant présidé les dernières Assises de 2019. Ainsi, il importe de savoir « *quels systèmes d'incitation à adopter pour l'amélioration de la productivité, la compétitivité, l'investissement, l'innovation et la recherche dans une économie déjà mondialisée, de plus en plus numérique, de plus en plus axée sur la connaissance (biotechnologies, robotique et intelligence artificielle) ; de mieux reconnaître les techniques d'optimisation des dépenses fiscales en en évaluant l'impact sur la production de la valeur ajoutée nationale, sachant que la valeur ajoutée étant principalement la rémunération des deux facteurs de production que sont le capital et le travail, comment favoriser la fiscalité du travail dans la recherche d'un certain équilibre dans la rémunération de ces deux facteurs »*[725].

Ainsi, au lieu d'adopter une approche nihiliste préconisant le rejet en bloc de tout l'arsenal dérogatoire, nous prônons, au terme de cette étude, l'élaboration d'une politique rénovatrice et progressiste des incitations fiscales, aujourd'hui manquante dans la littérature fiscale marocaine, visant la mise en place d'un mécanisme de pilotage destiné à assurer une gestion rationnelle de l'univers nébuleux des dépenses fiscales, afin de stopper leur dérive budgétaire devenue très handicapante et instaurer, par ricochet, un système fiscal plus efficient et équitable.

C'est dans cette perspective, et afin de sortir le système fiscal actuel de sa léthargie, que notre étude vient à point nommé pour apporter une pierre à l'édifice.

Concrètement, dans notre démarche, nous avons tenté de répondre à la question essentielle résumant tous les aspects de la problématique débattue **:** comment maîtriser l'emballement des dépenses fiscales pour rendre l'impôt à la fois plus juste, simple et plus efficace ?

[724] DGI, « *Note de cadrage des troisièmes Assises nationales sur la fiscalité* », *op. cit.*, p. 1.
[725] *Ibid*, p. 2.

Des cycles de réflexion menés dans cette perspective sont toujours utiles et fortement demandées. Le plus récent de ces moments est celui des troisièmes Assises de mai 2019 qui a abouti à la récurrente recommandation préconisant la rationalisation des incitations fiscales. Certes, lors de ces Assises, la question centrale portant sur la rationalisation n'a pas été entièrement épuisée. Mais un ensemble de cinq pistes a été néanmoins proposé en vue d'aboutir à une esquisse de la rationalisation requise.

A cet effet, il faut commencer par « *évaluer l'ensemble des incitations fiscales en vue de supprimer celles n'ayant pas donné les effets escomptés ; définir un cadre normatif fixant les conditions d'octroi des incitations fiscales et leur encadrement ; mettre en place un dispositif institutionnel d'évaluation des impacts socioéconomiques des incitations fiscales ; privilégier le soutien par le biais de l'appui budgétaire ; instituer des mesures pour le développement des secteurs culturel et associatif* »[726].

Comment les pouvoirs publics ont-ils appréhendé cette recommandation portant sur la rationalisation ? Lors des Assises, ils n'ont pas décliné clairement leur feuille de route, mais nous sommes, toutefois convaincus cette fois-ci, comme il a été consigné dans la note de cadrage préparée par la Direction Générale des Impôts, qu' « *à l'issue des travaux de ces Assises, un projet de loi-cadre sur la fiscalité sera élaboré pour porter les grands principes de la réforme fiscale à venir et la programmation précise, sur 5 ans à partir de 2020, des principaux engagements du Maroc en la matière* »[727].

Ainsi, pour apporter une pierre à l'édifice et mettre en place une esquisse de politique rationnelle des dépenses fiscales, nous avons préconisé qu'il serait temps de mettre en place un mécanisme de suivi et de contrôle de manière à réduire le coût global et contrecarrer les effets nocifs portant atteinte à l'équité fiscale. Ce n'est que de cette manière qu'il sera possible de mettre fin à une gestion anarchique caractérisant depuis des décennies l'univers nébuleux des dépenses fiscales.

En ces temps de crise économique mondiale ayant gravement affecté les finances publiques et en dépit des efforts déployés pour stopper la dérive, aucune piste salvatrice n'est donc à écarter pour renflouer les caisses de l'Etat, y compris celle visant la rationalisation des dépenses fiscales.

[726] DGI, « *Synthèse des propositions issues des Assises nationales sur la fiscalité* », *op. cit*., p. 5.
[727] DGI, « *Note de cadrage des troisièmes Assises nationales sur la fiscalité* », *op. cit*., p. 1

En effet, « *le temps où l'argent coulait à flot et où l'on pouvait se targuer d'un excèdent budgétaire est révolu. Nous sommes aujourd'hui dans l'obligation de repenser la fiscalité nationale dans son ensemble, pour équilibrer le budget de l'Etat* »[728]. La conjoncture internationale a été marquée, ces dernières décennies, par des chocs d'une brutalité inédite. Outre les effets dévastateurs de la crise économique, de nombreux pays ont été frappés d'une grande incapacité de faire face aux besoins classiques de financement en vue d'amorcer la relance économique escomptée. Pour y faire face, les gouvernements ont tenté d'introduire de profonds changements « *dans l'approche des politiques en général et des politiques des finances publiques en particulier avec une confirmation de par le monde des tendances à la rationalisation des dépenses, d'optimisation accrue des prélèvements fiscaux et davantage de transparence dans la gestion et le pilotage des deniers publics* »[729]. Diverses difficultés ont incité les pouvoirs publics « *à se lancer dans les réformes courageuses. L'objectif est de rationaliser les dépenses publiques d'améliorer les ressources fiscales et d'adopter des normes comptables internationales favorisant plus de transparence des finances publiques* »[730].

Pour solutionner ces problèmes, plusieurs démarches ont été entreprises afin d'amorcer des réformes structurelles susceptibles d'assurer un retour à la croissance et à des revenus durables. Parmi ces réformes, celle portant sur la fiscalité a été la plus recommandée[731]. L'expression réforme fiscale réapparait presque chaque année au Maroc depuis plus de trente ans, la dernière tentative est celle que le gouvernement marocain s'est employé à mettre en œuvre après les Assises de la fiscalité de mai 2019. Cette obsession réformatrice est souvent associée à une autre réforme qui concerne « *la mise en place de nouvelles règles de gestion budgétaire à travers l'adoption d'une nouvelle approche de gestion axée sur les résultats, dans laquelle les principes et méthodes du management de projet gagnent en importance »*[732].

Dans cette perspective, une multitude de réformes a été engagée au Maroc, afin de moderniser la gestion et renforcer la transparence financière et faire en sorte que les

[728] https://www.maghress.com/fr/lesechos/14430 consulté le 11/05/2019.
[729] Quatrième édition du colloque international sur les finances publiques, article disponible en ligne : https://www.finances.gov.ma/fr/sitePages/actualite.aspx?itemID=592
[730] L. MISSOUM, « *Budget public, communication financière et information des citoyens* », actes du VIème colloque international de Rabat, 2012, p. 19.
[731] Le discours sur la réforme fiscale est devenu presque une antienne. Chaque année au Maroc depuis plus de trente ans, des voix s'élèvent pour quémander une refonte radicale de notre système d'imposition. La dernière de ces tentatives est celle où les pouvoir publics ont tenté de mettre en place un nouveau système fiscal à l'occasion des dernières Assises de la fiscalité qui ont eu lieu en mai 2019.
[732] R. HASNAOUI, « *Le système fiscal marocain : une contrainte majeure à l'équilibre des finances publiques* », *op. cit*., p. 1.

finances publiques soient intégrées dans les conditions optimales de la bonne gouvernance. Mais dans la plupart des cas, ces réformes ont été dictées par des contraintes financières, et nullement suite à des choix de politiques délibérés des pouvoirs publics.

En somme, qu'on le veuille ou non, toutes les réformes fiscales qu'a connu le Maroc depuis l'Indépendance à ce jour ont toutes le même point commun, celui de vouloir mobiliser suffisamment de ressources afin de faire face à la croissance effrénée des dépenses publiques et un déficit budgétaire, devenu chronique, qui ne cesse d'enfler.

C'est en fait autour de cet impératif budgétaire devenu, en ces temps de crises, l'alpha et l'oméga de toutes les réformes de politique fiscale que ce travail a tenté de situer la problématique de la notion de dépenses fiscales dans son contexte socio-économique et de chercher, ensuite, à mettre en exergue quelques éléments clés permettant de dissiper les malentendus conceptuels et juridiques entourant l'univers nébuleux des dépenses fiscales.

Depuis les premières années de l'Indépendance, et au-delà de leur étiquettes politiques, les gouvernements marocains qui se sont succédés, ont tous opté pour la mise en place de grands chantiers de réforme dont le seul mot d'ordre est de stopper la dérive dépensière, afin d'atteindre l'équilibre budgétaire.

Le comble du paradoxe est que les mêmes décideurs, dans la même démarche progressiste faisant de l'optimum fiscal la voie de salut à la défaillance budgétaire, se trouvent contraints d'emprunter des voies viscéralement antinomiques aux consignes de leur feuille de route réformatrice. Ils octroient à dessein et avec une générosité débridée des dépenses fiscales dont le coût pour le Trésor pourrait, à lui seul en cas de suppression, permettre, d'en finir littéralement avec un déficit endémique qui ne cesse de prendre des proportions de plus en plus inquiétantes.

Cependant, l'ère des années fastes étant révolue, maintenant, le nouveau mot d'ordre qui est sur toutes les lèvres, est la rationalisation des dépenses publiques y compris les dépenses fiscales.

La nouvelle Constitution[733] du Maroc qui a institué, pour la première fois, la gestion rigoureuse des finances publiques, a consacré le principe de la préservation de l'équilibre budgétaire. Le ton était, ainsi, donné pour les troisièmes Assises[734] dont l'une des recommandations préconisait la rationalisation du système des incitations fiscales[735] afin de pouvoir « *évaluer l'ensemble des incitations fiscales en vue de supprimer celles n'ayant pas donné les effets escomptés, définir un cadre normatif fixant les conditions d'octroi des incitations fiscales et leur encadrement et mettre en place un dispositif institutionnel d'évaluation des impacts socioéconomiques des incitations fiscales* »[736]. Cette recommandation s'inscrit dans la lignée réformatrice préconisée lors des assisses de 2013 visant à réduire progressivement « *des distorsions concurrentielles induites par la multiplicité des dépenses fiscales et des exonérations dont bénéficient certains secteurs* »[737].

L'univers nébuleux de la fiscalité dérogatoire a, impérativement, besoin d'un dépoussiérage, afin qu'il puisse jouer le rôle qui lui est assigné digne d'un instrument de politique publique.

La rationalisation de la politique des dépenses fiscales doit être étudiée *a priori*, dans un contexte plus large touchant tous les pans de l'architecture fiscale marocaine. Autrement dit, toute approche réformatrice voulant rationaliser l'octroi des dépenses fiscales est intimement liée à l'idéal que nous concevons du système fiscal. Mais quel est, selon notre conception, le meilleur système fiscal ? C'est le plus productif, disent les économistes. C'est le plus facile à percevoir, répondent les politiques. C'est le plus juste, répliquent les moralistes. On voit que la réponse varie, selon le point de vue où l'on se place[738].

Dans l'absolu, un système fiscal performant est le garant d'une taxation à la fois simple, équitable et efficace, mais, à un niveau certain, les mesures dérogatoires commencent à aller à rebours de ces principes directeurs.

---

[733] Adoptée par référendum en juillet 2011.

[734] Les recommandations de la troisième édition des Assises nationales sur la fiscalité tenue à Skhirat le 03 et 04 mai 2019 ont consacré dans leur préambule réservé aux droits fondamentaux le principe directeur de « *préservation des équilibres macroéconomiques* ». Autrement dit l'impératif budgétaire est toujours omniprésent dans la politique fiscale marocaine et qu'aucune réforme progressiste soit-elle ne pourrait se faire sans tenir compte de ce principe bien ancré dans la politique fiscale marocaine durant plus de quatre décennies que les dernières Assises l'on rappeler cette fois -ci d'une manière expresse et sans détour .

[735] DGI, « *Synthèse des propositions issues des Assises nationales sur la fiscalité* », *op. cit*., p. 4.

[736] *Ibid.*

[737] DGI, « *Synthèse des propositions issues des Assises nationales sur la fiscalité* », *op. cit*, p. 2.

[738] M. TALY, « *Rendre à la politique fiscale toute sa place dans le débat politique* », Revue de droit fiscal, n° 14, 5 avril 2012, p. 17.

Au fil des années, nous réalisons que, sans le vouloir, notre idée de départ a subitement changé et que le système fiscal marocain est devenu complexe, injuste et inefficient. Pis encore, nous réalisons que ces dispositions dérogatoires aggravent le déficit budgétaire par un manque à gagner qui a pris des proportions exponentielles, alors que la manne budgétaire représentant ce manque aurait pu être investi dans des domaines plus productifs.

« *La politique fiscale peut être utilisée délibérément comme un levier pour améliorer des résultats économiques dont l'efficience ou l'équité laissent à désirer. Pour déterminer si des incitations fiscales sont économiquement justifiées, il convient donc d'évaluer les possibilités qu'elles offrent d'atteindre des objectifs clairement définis dans de bonnes conditions d'efficacité et d'efficience en comparaison avec d'autres dispositifs, fiscaux ou autres, qui permettraient d'atteindre les mêmes objectifs* »[739].

Ce dispositif dérogatoire devrait, à notre sens, être passé systématiquement au crible afin de pouvoir se prononcer sur la pertinence du choix à opérer comme modalité d'intervention dans la gestion de la chose publique. En effet, tout recours à une mesure incitative doit répondre à un besoin d'intérêt général dont l'objet principal est de favoriser le bien-être collectif et l'amélioration des conditions de vie des citoyens.

On s'aperçoit, au contraire, que certaines de ces mesures incitatives « *sont généralement considérées comme un critère peu important et sont souvent jugées redondantes – autrement dit, l'investissement aurait été réalisé même en l'absence d'incitations. En outre, ces dispositifs peuvent coûter cher à l'Etat, ce qui réduit les possibilités d'affecter des ressources publiques à des investissements indispensables dans les infrastructures, les services publics ou la protection sociale, ou bien exige de taxer plus lourdement d'autres activités* »[740].

Outre le fait que le recours à la dépense fiscale soit dictée par un objectif de politique publique, il est aussi demandé, au nom de la rationalisation préconisée, que les dépenses fiscales octroyées soient efficaces dans leur mise en application pour atteindre les objectifs qui leur ont été assignés pour assurer, *in fine*, à la collectivité les avantages sociaux escomptés.

[739] Rapport du FMI, de l'OCDE, des Nations Unies et de la Banque mondiale au groupe de travail du G20 sur le développement fiscales à incitations l'investissement-options pour les pays à faible revenu, *op. cit*., p. 7
[740] *Ibid*, p. 2.

En définitive et toujours au nom de la rationalité des incitations fiscales préconisée, les dépenses fiscales sont tenues d'être utilisées à bon escient. On entend par utilisation *« efficiente le fait d'atteindre les objectifs visés moyennant un coût faible pour la collectivité. Ce coût englobe les pertes de recettes pour l'Etat et les autres coûts sociaux, notamment ceux induits par une allocation moins efficiente des ressources* »[741].

Préconiser une approche rationnelle dédiée à la politique des dépenses fiscales implique systématiquement une maîtrise parfaite de l'ensemble des avantages et, le cas échéant, des inconvénients et le coût du manque à gagner pour le Trésor par rapport à d'autres modes d'intervention de politique publique.

En d'autres termes, une approche rationnelle doit être effectuée permettant de vérifier si les projets programmés en amont ont été réalisés. Dans ce cas, on pourra se targuer d'une utilisation efficace des dépenses fiscales du moment que l'objectif fixé a été atteint. En concomitance, les objectifs visés devront avoir été réalisés moyennant un coût faible et non contraignant pour la collectivité.

Après avoir fait le point sur la démarche schizophrénique ayant marqué la politique fiscale marocaine depuis des décennies, tentant à la fois, pour le même motif économique et social, d'assurer, d'une part, une mobilisation optimale des ressources fiscales et se trouver, d'autre part , emprisonné dans le fouillis inextricable des dépenses fiscales, tout chercheur ayant choisi de s'intéresser à cette thématique à double connotation, fiscale et budgétaire, aurait encore de multiples occasions de s'interroger.

En effet, les rares réflexions et analyses menées ces dernières années nourrissent presque toutes, le même procès « *celui d'une nécessaire remise à plat de tous les dispositifs qui viennent miter nos Impôts. Mais elles ne suscitent pas une réflexion générale sur les fonctions de la fiscalité, sur l'efficacité de son utilisation à des fins extrabudgétaires et finalement, sur les attentes que peuvent légitimement alimenter les dépenses fiscales* »[742] désignées souvent de source de distorsion et d'inégalité.

Pour ces détracteurs, les effets nocifs des dépenses fiscales ne sont plus à démontrer, et toute réticence à leur mise à plat n'est, en fait, que la volonté occulte d'une catégorie de contribuables qui désirent continuer de tirer profit d'un dispositif dérogatoire qui s'est métamorphosé en une rente fiscale dont il faut profiter sans vergogne.

[741] *Ibid.*
[742] K.WEINDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit*,. p. 8.

Il est, toutefois, très important de signaler que tous les projecteurs se sont dernièrement braqués sur les dépenses fiscales comme étant la faille centrale du système fiscal marocain, alors que les vraies et profondes raisons ne sont qu'accessoirement évoquées.

De nombreux problèmes portant d'énormes préjudices à l'édifice fiscal continuent de sévir sans être pointé du doigt autant que les dépenses fiscales. Les contraintes autres que les dépenses fiscales réduisant exponentiellement l'assiette fiscale, sont légion.

Le Maroc a un potentiel fiscal non encore exploité en raison d'une faible adhésion à l'impôt, en témoigne l'ampleur de la fraude fiscale qui entraîne une déperdition importante de ressources fiscales et qui a pris des proportions inquiétantes et difficilement mesurables.

Le système fiscal marocain souffre également de plusieurs autres insuffisances, liées à une faible culture du civisme fiscal au sein de la société, se traduisant en partie par une forte concentration des recettes fiscales sur un nombre limité de contribuables, des distorsions économiques alimentées par la multiplication des dispositions dérogatoires.

Donc, outre les dépenses fiscales qui en dépit de leur effets négatifs bien identifiées et opérant dans la légalité, le système fiscal marocain regorge d'autres vraies niches fiscales moins connues et difficilement maitrisable, elles reviennent souvent dans les discussions et donnent lieu à de virulents débats, mais sans jamais trouver de solutions. Des pans économiques entiers s'activent dans l'opacité totale[743].

A côté du secteur informel, un autre phénomène, dont l'ampleur a pris des proportions inquiétantes est difficilement mesuré. « *Aussi, les études et réflexions menées sur le système fiscal marocain n'ont abordé qu'accessoirement l'évaluation de la fraude fiscale. Au Maroc, les statistiques officielles en 2011 indiquaient que 115 000 entités soumises à l'IS déclarent un déficit de manière répétitive, soit 65% de la population totale d'assujettis. Une situation d'autant plus anormale que 2% des entreprises paient 80% de l'IS. Les études et les débats sur la fraude tournent souvent très vite autour des questions de contrôles ou de sanctions, alors qu'il est primordial de bien analyser et cerner le*

[743] Dans le "Mémorandum économique" de la Banque mondiale publié sur le Maroc, il est noté que le secteur informel totalise 45% des emplois hors agriculture, et représente environ 36% du PIB. Deux enquêtes, reprises dans le rapport sur le cinquantenaire « *Etude sur le secteur informel au Maroc : 1956-2004* » ont été consacrées à ce sujet par la direction des statistiques en 1998 et 2000 et montrent que 93% des unités de moins de 10 personnes interrogées n'étaient pas inscrites sur les registres de la sécurité sociale, et seulement 69% d'entre elles s'acquittaient des impôts professionnels (patentes, et impôts locaux).

phénomène afin d'y répondre par une stratégie adaptée dont les contrôles et les sanctions sont un élément nécessaire mais insuffisant »[744].

Outre ces deux phénomènes illégaux comme sources majeures de déperdition de recettes, d'autres facteurs endogènes et légaux utilisés exclusivement pour éluder l'impôt ont été relevés dans cette étude[745], et qui, à un moindre degré, sont des entraves à une mobilisation optimale de ressources. Nous avons déjà fait allusion à l'optimisation fiscale, ou l'art d'utiliser la voie la moins imposable, « *consistant à utiliser des procédés pour réduire au minimum les charges fiscales d'une entreprise ou d'un particulier en se servant des dispositions avantageuses de la loi sans se mettre en infraction avec les lois fiscales en vigueur dans le pays* »[746]. Ce procédé, certes légal, est désormais désigné comme source de plusieurs dérives budgétaires sans oublier d'autres régimes fiscaux légalement institués, mais également sources de réductions d'impôts inestimables tels que les régimes d'options. Le code général des impôts marocain regorge, à ce titre, d'une panoplie de procédés fiscaux permettant aux contribuables de choisir le régime le plus avantageux et la voie la moins imposée sans être en infraction avec la loi en vigueur.

En somme, la volonté de préconiser une réforme fiscale pour assurer l'optimalité requise des recettes fiscales implique immanquablement une vision globale touchant tous les pans de la fiscalité marocaine[747], afin d'apporter des solutions pérennes et efficaces de manière à contrecarrer les failles du système fiscal et stopper le creusement du déficit budgétaire.

Pour ne s'en tenir, cependant, qu'à une réforme du système incitatif, les voies et moyens restent encore inefficients.

---

[744] CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL, « *Rapport diagnostic sur la fiscalité, le développement économique et la cohésion sociale* », *op. cit*., p. 102.

[745] L'évitement fiscal est défini par l'OCDE comme l'ensemble des moyens légaux utilisés par le contribuable pour payer moins d'impôts, mais en contredisant ouvertement l'esprit de la loi. Il s'apparente donc à de l'optimisation fiscale agressive.

[746] http://pagny-associes.com/assets/fiche/file/L-optimisation-fiscale.pd consulté le 13 décembre 2016.

[747] Face à cet état de fait, une refonte du système fiscal s'impose avec acuité. Cette modernisation doit placer les principes de l'équité entre les différentes composantes de la population fiscale et la compétitivité de l'entreprise marocaine au centre des préoccupations des décideurs politiques. Comme il a été proposé par les différents acteurs présents lors des Assises nationales de la fiscalité, ce chantier de réforme ne peut être réussi que par le biais :

- des ressources humaines en quantité et en qualité suffisante et une simplification des procédures : dématérialisation des procédures avec la télé-déclaration et le télépaiement, diminution des délais de traitement, accueil par type d'entreprise, renforcement des moyens humains, formation continue du personnel, amélioration de la relation avec le contribuable : accueil, communication,…
- lutte contre l'informel et la fraude: augmenter le nombre des contrôles fiscaux, Renforcer la sanction contre les fraudes fiscales, sensibiliser le citoyen au civisme fiscal, coordination des actions des différentes administrations: douane, DGI, Office de Changes…

Ainsi, si le chiffrage présenté mené, chaque année, tente de mesurer l'étendue du périmètre du système fiscal des incitations et de retracer son évolution, ce travail technique certes louable, n'en semble encore qu'à son stade embryonnaire. Les raisons de ce retard sont multiples.

En premier lieu, l'évaluation des dispositions dérogatoires effectuée depuis des années souffre terriblement de manque d'exactitude et de précision et est souvent entachée d'approximations erronées. Cette évaluation n'est, en fin de compte, qu'un ordre de grandeur à prendre à titre indicatif, et toute lecture qui en est faite, doit souvent être prise au conditionnel.

En deuxième lieu, le chiffrage présenté est toujours tronqué et manque d'exhaustivité. Chaque année un effort supplémentaire est consenti pour affiner l'approche, pour imposer davantage d'autres mesures incitatives au dictat du chiffrage.

Enfin, là où les choses se compliquent et deviennent moins claires concernant la notion de dépenses fiscales, c'est lorsque l'on se rend compte que le coût évalué d'une mesure dérogatoire ne peut être qualifié de dépense, mais plutôt de manque à gagner, car selon l'approche adoptée, il ne s'agit nullement d'une perte de recettes proprement dite, mais uniquement une manne d'impôts que l'Etat à renonce d'y collecter.

En somme, ces dépenses fiscales représentent une perte notionnelle : « *Ce n'est pas pour l'Etat une somme perdue : c'est une somme qui n'est pas recouvrée. En apparence, cela ne fait aucune différence. En réalité, ce manque à gagner est évalué avec des outils plus ou moins fiables ; l'administration fiscale française elle-même admet ne pas pouvoir chiffrer 10 % des niches et ne présenter qu'un « ordre de grandeur » dans un bon tiers des cas. Et chacune de ces niches est chiffrée séparément – le chiffre de 70 à 80 milliards en est l'addition –, alors que le « manque à gagner » d'ensemble n'est sûrement pas égal à la somme des « manque à gagner » induits par chaque mesure* »[748].

D'ailleurs, ce chiffrage se fait selon la méthode des pertes en recettes consistant à quantifier la perte d'impôt liée à chaque mesure incitative. On reproche à cette méthode qu'elle est toujours statique et ne prend pas en considération les différents changements qui peuvent impacter le comportement du contribuable, alors que la plupart des dépenses fiscales ont été instituées dans l'optique d'orienter la façon d'agir des contribuables

[748] https://www.cairn.info/revue-projet-2014-4-page-32.htm.

comme le souhaitent les pouvoir publics. « *D'un point de vue budgétaire, cette hypothèse de comportement inchangé n'est pas aussi problématique qu'on pourrait le penser. Le but d'un inventaire des dépenses fiscales est d'instaurer un niveau de transparence aussi proche que possible de celui qui prévaut pour les dépenses publiques. Or celles-ci sont également chiffrées sous l'hypothèse de comportements inchangés. Quand on vote un programme d'aides à l'emploi, de primes à la construction ou d'aides à l'investissement, ce qui est inscrit au budget est son coût brut, indépendamment des effets de retour du programme* »[749]. De ce point de vue, prêcher la suppression d'une dépense fiscale n'est nullement un gage que les caisses de l'Etat seront, en effet, alimentées du montant équivalent à son coût évalué.

Les critiques acerbes à l'encontre des dépenses fiscales, ces dernières décennies, trouvent leurs premières explications dans la situation dégradée des finances publiques devenues, avec d'importantes charges publiques, très anémiques. Conscient de la complexité de la chose fiscale, le débat ne se limite plus à chercher à justifier le recours à la fiscalité dérogatoire comme un instrument de politique publique, mais l'objectif prioritaire a pris vite une autre tournure. Il cherche plutôt « *à accroître le produit, sans acter une augmentation des taux. Les critiques les plus pressantes sont bien moins justifiées par le rejet de l'interventionnisme étatique que par l'exigence équilibrée des finances publiques, à laquelle s'ajoute parfois l'ambition d'une répartition plus équitable de la contribution* »[750]. Mais comme nous l'avons déjà expliqué dans cette étude, bien que les effets nocifs des dépenses fiscales sont identifiés et la sentence pour procéder à une réduction de leur coût soit entendue, les démarches à entreprendre pour y parvenir restent disparates et moins précises.

Cette dynamique de réflexion ne peut aboutir à des recommandations pertinentes que sur la base d'études académiques et d'un diagnostic global qui transcende tout clivage politique et corporatiste.

Il s'agit là, à notre sens, d'une tâche très complexe en raison de la diversité des intervenants et de leurs points de vue respectifs, souvent contradictoires et divergents d'une part, et de la complexité technique de la matière d'autre part.

[749] HAULOTTE & al., « *Réduire les dépenses fiscales : une voie de réforme ?* », *Reflets et perspectives de la vie économique*, Tome IV, n°1, 2014, p. 17.
[750] K .WEIDENFELD, « *A l'ombre des niches fiscales* », *op. cit.*, p. 111.

La présente étude avait, donc, pour mission principale de contribuer à la mise en place d'une notion, aujourd'hui manquante dans la doctrine marocaine, de dépenses fiscales selon les préceptes de son initiateur S. Surrey. Nous croyons avoir mis en avant, au terme de cette étude, les éléments de compréhension et de décodage permettant de fournir une première perception locale complète et originale de la notion de dépense fiscale.

L'impérieuse réforme des dépenses fiscales marocaines prônée par les deux dernières Assises tenues au Maroc respectivement en 2013 et en 2019 a certainement besoin d'être accompagnée par d'autres études académiques, loin de tout clivage politique et corporatiste.

L'effort fourni par le Maroc en publiant chaque année un rapport d'évaluation des dépenses fiscales, dans un souci de transparence de la gestion des affaires publiques, n'a, en effet, d'importance que si l'élite politique et intellectuelle est impliquée directement dans le processus de promotion économique et social par le truchement de l'outil fiscal.

Ainsi, recommandons-nous de revoir en profondeur le cadre normatif des incitations fiscales, en les comparant à chaque fois avec les dépenses budgétaires dans un souci de transparence et, encore plus important, d'équité fiscale.

Le travail de revue et de refonte du système fiscal est un chantier difficile, car la définition des dépenses fiscales est une tâche délicate et peut générer des problèmes d'interprétations imprécises, voire abusives, du fait que le système fiscal de référence est une notion subjective et souvent arbitraires, ce qui donner lieu à des erreurs d'évaluation ; le projet de rationalisation des dépenses fiscales est un champs très vaste qui ne nécessite pas seulement une vision académique, mais également l'addition des efforts de tous les acteurs, à savoir l'élite politique et le citoyen, ainsi qu'une moindre résistance des lobbies économiques d'où la nécessité d'évaluer au niveau de chaque réforme fiscale le comportement des contribuables concernés.

BIBLIOGRAPHIE

I - Ouvrages généraux

- AKESBI N., « *L'impôt, l'Etat et l'ajustement* », Actes éditions, 1993.
- ALAMI R.M., « *Le secteur informel au Maroc* », Ed. Presses économiques du Maroc, 2014.
- BELAL A., « *Investissement au Maroc 1912-1964 et ses enseignements en matière de développement économique* », Les éditions maghrébines, 1973.
- BOBE B., LLAU P., « *Fiscalité et choix économique* », Ed. Calmann-levy, 1978.
- CASTAGNEDE B., « *La politique fiscale* », Que sais-je, Presses Universitaires de France, 2008.
- COZIAN M., « *Les grands principes de la fiscalité des entreprises* », Ed. LexisNexis, 2016.
- ELHIRI A., « *Les déficits budgétaires au Maroc : entre l'impératif de discipline et l'objectif de relance* », Ed. L'Harmattan, 2018.
- EL GADI A., « *Une fiscalité moderne pour une entreprise performante face au défi de la modernisation* », Imprimerie Omnia, 1999.
- EL KTIRI M., AKESBI N., « *La réforme de la fiscalité marocaine à l'heure de l'ajustement structurel* », Les éditions Toubkal, 1987.
- EL KTIRI M., « *Structures fiscales et structures économiques, le cas de l'économie marocaine* », Les éditions maghrébines, 1976.
- FONTANEAU P., « *Fiscalité et investissement* », Ed. PUF, 1972.
- GEFFROY J.-B., « *Grands problèmes fiscaux contemporains* », Ed. PUF, 2011.
- HOANG-NGOC L., « *Vive l'impôt* », Ed. Grasset-Fasquelle, 2007.
- JAILLET P., SERRE. J.-M., « *Gestion de la dette publique et politique monétaire* », Ed. Economica, 1990.
- JEZE G., « *Cours de finances publiques* », Ed. LGDJ, 1937.
- JEZE G., « *Esquisse d'une théorie générale de l'impôt dans les États modernes* », Ed. LGDJ , 1937.
- KAYEMBE B., « *La fiscalisation du secteur informel* », Ed. PUZ, 1994.
- LEFEBVRE F., « *Comment réduire son impôt sur le revenu*», Ed. Francis Lefebvre, 2009.

- LEPAGE H., « *Demain le libéralisme* », Ed. Hachette, coll. Pluriel., 1978.
- LIGER-BLAIRE P., « *Eloge de l'impôt* », Lemieux Editeur, 2017.
- MARTINEZ J.-C., « *Le statut de contribuable* », Ed. LGDJ, 1980.
- NGAOSTVATHN P., « *Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement* » Ed. LGDJ, 1980.
- NMILI M., « *Pour un impôt juste* », Ed. Oser, 2011.
- RICARDO D., « *Des principes de l'économie politique et de l'impôt* », Ed. Flammarion, coll. Champs économiques, 1977.
- ROBBEZ MASSON C., « *Droit et entreprise, aspects juridiques, sociaux, fiscaux* », Ed., PUG, 2006
- SERHANE A., « *La réforme du budget de l'État* », Ed. Imprimerie Bidaoui, 2017.
- TOUNSI S., « *Politique budgétaire et activité économique au Maroc : une analyse quantitative* », ouvrage en coordination entre l'Université Med V et l'OCP *Policy Center*, 2015.
- TROTABAS L., « *Finances publiques* », 4ème édition Dalloz, 1971.
- VERNIER E., *« Fraude fiscale et Paradis fiscaux »,* Ed. Dunod, 1918.
- WAPLER S., « *La rage de l'impôt* », Ed. Larousse, 2019.
- ZEMRANI A.-B., *« Les finances de l'État au Maroc* », Ed. L'Harmattan, 1998.
- ZEMRANI A.-B., « *La fiscalité face au développement économique et social au Maroc* », Ed. La porte, 1983.

II - Ouvrages spéciaux

- ABOULHASSAN M., « *La fraude fiscale : notion et dimension* », Ed. ARABIAN AL HILAL, 1997.
- AGOSTINI A., « *Les options fiscales* », Ed. LGDJ, 1983.
- AKESBI N., « *La réforme fiscale au Maroc : une issue à la crise des finances publiques* », Ed. SMER, 1985.
- BELTRAME P., « *Les systèmes fiscaux* », Ed. PUF, 1975
- BELTRAME P., « *La fiscalité en France »*, Ed. Hachette, 2014.
- BENSOUDA N., « *Analyse de la décision fiscale au Maroc* », Ed. La croisée des chemins, 2010.

- BOUCHAREB M., « *La lutte contre la fraude fiscale au Maroc* », Les éditions maghrébines, 2006.
- BOUVIER M., « *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* », Ed. LGDJ, 2012.
- COZIAN M., DEBOISSY F., CHADEFAUX M., « *Précis de fiscalité des entreprises* », Ed. LexisNexis, 2019/2020.
- DELAHAYE T., « *Le choix de la voie la moins* imposée », Ed. Bruylant Bruxelles, 1977.
- GODBOUT L., « *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale* », Ed. Economica, 2006.
- GROSCLAUDE J., « *Droit fiscal général* », Ed. Dalloz, 2019.
- MARGAIRAZ A., *« La fraude fiscale et ses succédanés : comment on échappe à l'impôt* », Ed. Blonay, 1988.
- MARTINEZ. J.-C., « *La fraude fiscale* », Ed. PUG : Que sais-je ?, 1984.
- MATIEU J., « *La politique fiscale* », Ed. Economica, 1999.
- ORSONI G., « *L'interventionnisme fiscal* », Ed. PUF, 1995.
- PICHET E., « *Théorie générale des dépenses socio-fiscales* », Les Editions du Siècle, 2016.
- ROBBEZ MASSON C. & al., « *Ecrits de fiscalité des entreprises* », Ed. LexisNexis, 2008.
- ROBBEZ MASSON C., « *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* », Ed. LGDJ, 1990.
- WEINDENFELD K., « *A l'ombre des niches fiscales* », Ed. Economica , 2011.

III – Encyclopédies

- AKESBI N., « *La politique financière du Maroc indépendant* », *in* la Grande Encyclopédie du Maroc, Volume Economie et Finance, 1986.
- ORSONI G. (sous la direction de), « Dictionnaire encyclopédique de finances publiques », Economica, 2017.
- PHILIP L. (sous la direction de), « Dictionnaire encyclopédique de finances publiques », Economica, 1991.

V- Thèses et mémoires

- ABOULAAGUIG A., « *L'évaluation des politiques publiques au Maroc : état des lieux et perspectives* », Thèse, Faculté des sciences juridiques économiques et sociales de Meknès, 2015.
- BOUCHENTIF A., « *Contribution à l'étude des dépenses fiscales et système d'imposition au Maroc* », Thèse, Université Mohamed V, 1994.
- CHAOUKI M., « *Le droit fiscal des investissements étrangères au Maroc* », Thèse, Université de Grenoble, 2016
- DAMMAK S., « *Impact de la fiscalité sur les décisions et modalités de financement des investissements ainsi que sur la valeur de la firme* », Thèse, Université de Nice-Sophia Antipolis, 2006.
- HALOUI K., « Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain » Thèse, Université de Grenoble, 2011.
- JURION B., « *Dépenses fiscales et effets sur la croissance* », Thèse, Université de Liège, 2004.
- MZOURI L., « *Essai sur les dépenses fiscales au Maroc : objet et intérêt de l'étude dans un pays en voie de développement »*, Thèse, Université de droit et sciences politiques Paris IIX, 1983.
- OUHADDOU M., « *Impact économique des corrections budgétaires : Une Analyse en équilibre général appliquée au Maroc* », Thèse, Faculté des sciences juridiques économiques et sociales de Rabat- Agdal, 2001.
- ROUFFI M., « *Le contrôle fiscal au Maroc, cas des impôts directs* », Thèse, Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, 1987.

VI - Articles et Revues

- AKESBI N., « *Evaluation d'un système fiscal controversé* », Revue Economia, 2008.
- AKESBI N., « *La réforme fiscale de l'ajustement structurel au Maroc : portée et limites* », *in* Bilan décennal du programme d'ajustement structurel et perspectives de l'économie marocaine, Annales Marocaines d'Economie, 1994, n° spécial (hors-série).
- AMIROU R., « *La nouvelle loi organique relative à la loi de finances et la gouvernance financière publique au Maroc : une analyse critique* », Revue Marocaine d'Audit et de Développement, 2016, p. 8.

- BARKA H. & al*., « La lente évolution du système fiscal marocain : les faits et les enseignements* », Article publié *in European Scientific Journal*, 2018, Vol.14, n° 4, p.118-119.
- BARQUE F., « La rationalisation du coût des dépenses fiscales ou la difficile appréhension de l'interventionnisme fiscal par le droit budgétaire », Revue de droit fiscal n° 40, octobre 2010, p. 2.
- BERRADA A., « *La loi de finances pour l'année 1994 : le ver est dans le fruit »,* Article publié dans la revue juridique politique et économique du Maroc, 1995, n° 28, p. 93-94.
- ElHARRANE M.L., « *La réforme fiscale au Maroc* », Article publié au niveau de la Revue Espace géographique et société marocaine, 2016, n° 14, p. 94-95.
- El MATAOUI M., « *Structure des dépenses publiques au Maroc* », Repères et perspectives, 2002, n° 3, p. 40.
- ETTAHRI Y. & al., « *Le capital théorique : comment s'en servir pour la bonne gouvernance fiscale* », article publié dans la revue économie, gestion et société, 2017, p.5.
- HAMZAOUI M., « *Impact de la fiscalité sur la croissance économique du pays* », article publié *in European Scientific Journal*, 2017, Vol .13, n° 4, p.104.
- HASNAOUI R., « *Le système fiscal marocain : une contrainte majeure à l'équilibre des finances publiques* », article publié *in International Journal of Innovation and Applied Studies*, 2016, Vol. 14, n° 3, p. 824 - 842.
- JOUYET J. & al., *« Les dépenses fiscales : tour d'horizon »,* Revue du Trésor n° 10, p. 2 - 22.
- KHALLOUK O., « *La préparation du budget de l'Etat au Maroc : une nouvelle procédure au service de la performance* », GFP n° 2, 2019, p.109.
- MIMOUN Z., « *La politique fiscale au Maroc : enjeux et défis* », Revue REMALD, 2017, n° 136, p.10.
- MONNIER J.-M., « *La politique fiscale : objectifs et contraintes* », Article publié dans les Cahiers français, 2008, p.4.
- PICHET E., « *Contribution à une théorie de la dépense fiscale, pour la réforme du système français des niches fiscales* », Revue de droit fiscal, n° 14, 2012, p. 29.
- SIMONNET M.-R., « *Les incitations fiscales et le plan* », Revue de science financière n° 1, 1968, p.89.

- TAAMOUT M., « *Incitations fiscales : fondements et problèmes méthodologiques d'évaluation* », article publié dans les cahiers du plan, 2007, n° 12, p. 21 - 29.
- WENDLING C. & al., « *La dépense fiscale en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques* », La revue du Trésor n° 10, p. 752.
- WEIDENFELD K., « *Les niches fiscales, un instrument ambigu* », Revue projet, 2014 n° 341, p. 1.

LISTE DES RAPPORTS

- BENSOUDA N., « *Vers une meilleure cohérence du système fiscal* », DGI 2006, p.11.
- CHIADMI M., « *Structure de la fiscalité marocaine entre les considérations d'équité sociale et d'efficacité économique : Une analyse en équilibre général appliquée* » Document de travail produit dans le cadre de l'Association Marocaine des Sciences Economiques, 2013, p.2
- Conseil des impôts, « *La fiscalité dérogatoire - pour un réexamen des dépenses fiscales »*, 21ème rapport au Président de la République, 2003.
- Cour des comptes, « *Rapport public annuel 2011* ».
- Cour des comptes, « *Rapport public annuel 2012* ».
- Direction du Trésor et des financements extérieurs, « *Bilan de la gestion active de la dette extérieure 1998-2001* », Février 2002.
- Direction des Etudes et prévisions Financières, « *Tableau de bord des finances publiques 2017* ».
- ENA, « *Dépenses fiscales et niches sociales* », Groupe n° 3 , Février 2008.
- MESSOUDI A., « *Fiscalité et secteur informel* », Rapport établi dans le cadre de la Direction générale des impôts, 2011.
- Ministère canadien des finances, « *Rapport sur les dépenses fiscales fédérales, concept, estimations et évaluation* », 2017.
- MIGAUD D., GARREZ G., « *Rapport d'information sur les niches fiscales* », Assemblée nationale n°946 du 5 juin 2008.
- OCDE, « *Les dépenses hors budget et dépenses fiscales* », Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, Vol.4, 2004, n°1
- OCDE., « *Les dépenses fiscales, dans les pays de l'OCDE* »,Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, 2010.
- Rapport du conseil économique et social, « *Le système fiscal marocain : développement économique et cohésion sociale* », 2012.
- Rapport du FMI, « *Modernisation du système fiscal et de son administration* », 2001.
- Rapport d'activité de la Direction Générale des Impôts de la période 1998-2001.
- Rapport d'activité de la Direction Générale des Impôts pour l'année 2014.
- Rapport d'activité de la Direction Générale des Impôts pour l'année 2015.

- Rapport d'activité de la Direction Générale des Impôts pour l'année 2016.
- Rapport d'activité de la Direction Générale des Impôts pour l'année 2017.
- Rapport d'activité de la Direction Générale des Impôts pour l'année 2018.
- Rapport de la Banque mondiale, « *Problématique et perspectives du secteur public*»,1992.
- Rapport sur les dépenses fiscales relatives au projet de loi de Finances pour l'année budgétaire 2006.
- Rapport sur les dépenses fiscales relatives au projet de loi de Finances pour l'année budgétaire 2007.
- Rapport sur les dépenses fiscales relatives au projet de loi de Finances pour l'année budgétaire 2008.
- Rapport sur les dépenses fiscales relatives au projet de loi de Finances pour l'année budgétaire 2009.
- Rapport sur les dépenses fiscales relatives au projet de loi de Finances pour l'année budgétaire 2010.
- Rapport sur les dépenses fiscales relatives au projet de loi de Finances pour l'année budgétaire 2011.
- Rapport sur la dépense fiscale relative au projet de loi de Finances pour l'année budgétaire 2012.
- Rapport sur les dépenses fiscales relatives au projet de loi de Finances pour l'année budgétaire 2013.
- Rapport sur les dépenses fiscales relatives au projet de loi de Finances pour l'année budgétaire 2014
- Rapport sur les dépenses fiscales relatives au projet de loi de Finances pour l'année budgétaire 2015.
- Rapport sur les dépenses fiscales relatives au projet de loi de Finances pour l'année budgétaire 2016.
- Rapport sur les dépenses fiscales relatives au projet de loi de Finances pour l'année budgétaire 2017.
- Rapport sur les dépenses fiscales relatives au projet de loi de Finances pour l'année budgétaire 2018.
- Rapport sur les dépenses fiscales relatives au projet de loi de Finances pour l'année budgétaire 2019.

- Rapport du FMI, de l'OCDE, des Nations Unies et de la Banque mondiale au groupe de travail du G20 sur le développement incitations fiscales à l'investissement - options pour les pays à faible revenu., 2015.
- SAGOU M., « *Les politiques macroéconomiques : les politiques budgétaires et monétaires au Maroc depuis cinquante ans et perspectives pour les vingt prochaines années* », Contribution au rapport sur les « 50 ans de développement humain au Maroc et perspectives pour 2025 ».
- TOUNSI S., « *PROSPECTIVE MAROC 2030* », Rapport préparé sur les finances publiques pour le compte du Haut-commissariat au plan, 2006, p.5.
- ZEMMOUR M., « *Les dépenses socio-fiscales ayant trait à la protection sociale : état des lieux* », Policy paper, LIEPP, 2013.

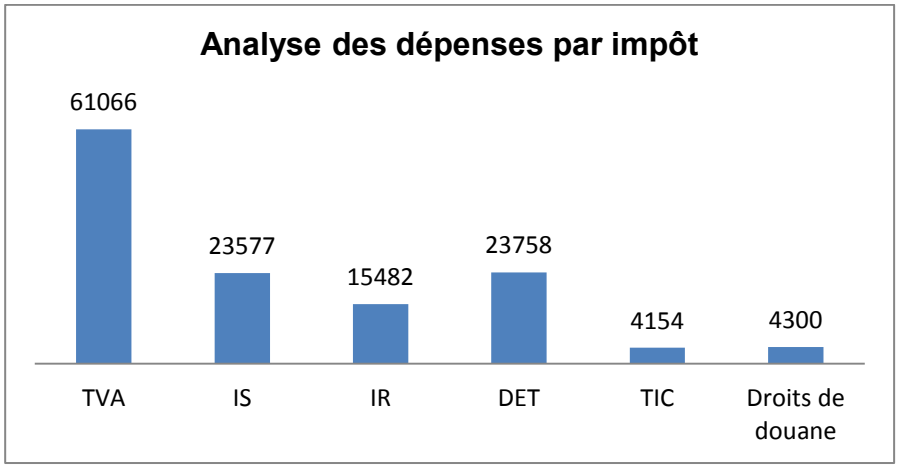
Annexes

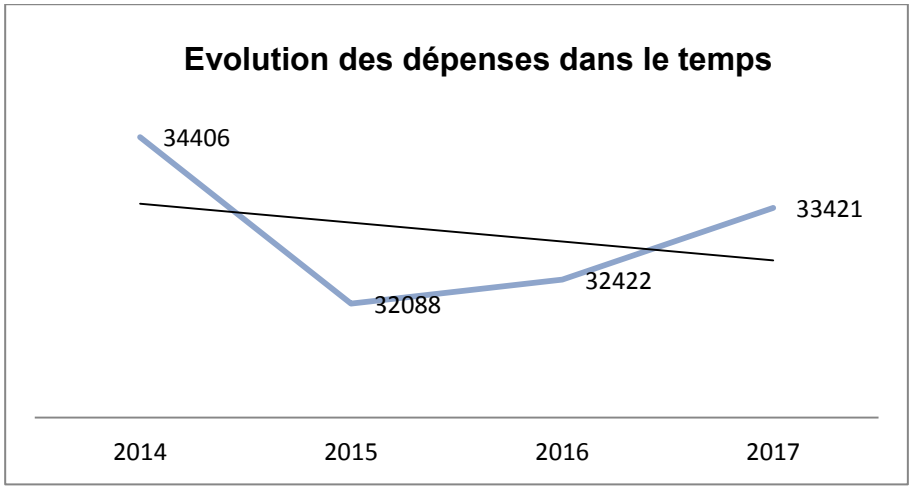
LISTE DES ANNEXES

- *Annexe 1 : Comparaison des dépenses par type d'Impôts*
- *Annexe 2 : Analyse des dépenses par secteur d'activité*
- *Annexe 3 : Analyse des dépenses par type de dérogation*

Annexe 1 : Comparaison des dépenses par type d'Impôts

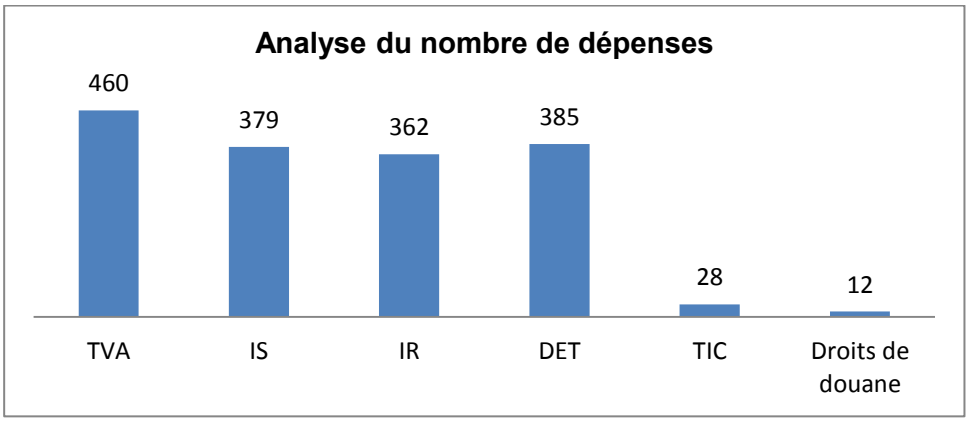
Impôt	2014		2015		2016		2017	
	Montant	Part	Montant	Part	Montant	Part	Montant	Part
Taxe sur la Valeur Ajoutée	15 006	43,60%	14 632	45,60%	15 161	46,80%	16 267	48,70%
Impôt sur les Sociétés	8 196	23,80%	5 698	17,80%	5 150	15,90%	4 533	13,60%
Impôt sur le Revenu	3 404	9,90%	3 448	10,70%	4 165	12,80%	4 465	13,40%
Droits d'Enregistrement et de Timbre	5 499	16,00%	5 909	18,40%	5 747	17,70%	6 603	19,80%
Taxes Intérieures de Consommation	1 313	3,80%	1 360	4,20%	1 304	4,00%	177	0,50%
Droits de douane	988	2,90%	1 041	3,20%	895	2,80%	1 376	4,10%
Total	**34 406**	**100,00%**	**32 088**	**100,00%**	**32 422**	**100,00%**	**33 421**	**100,00%**

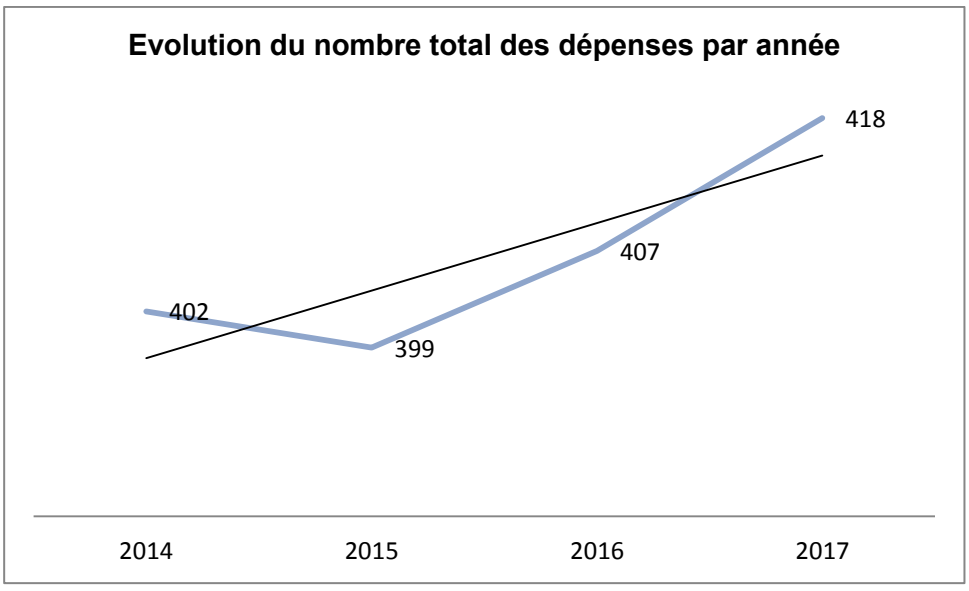




Analyse des dépenses en nombre

Impôt	2014		2015		2016		2017	
	Mesures recensées	Part	Mesures recensées	Part	Mesures recensées	Part	Mesures recensées	Part
TVA	116	28,90%	112	28,10%	115	28,30%	117	28%
IS	94	23,40%	93	23,30%	93	22,90%	99	23,7%
IR	88	21,90%	89	22,30%	92	22,60%	93	22,2%
DET	94	23,40%	95	23,80%	97	23,80%	99	23,6%
TIC	7	1,70%	7	1,80%	7	1,70%	7	1,7%
Droits de douane	3	0,70%	3	0,80%	3	0,70%	3	0,7%
Total	**402**	100,00%	**399**	**100,00%**	**407**	**100,00%**	**418**	**100,00%**





Annexe 2 : Analyse des dépenses par secteur d'activité

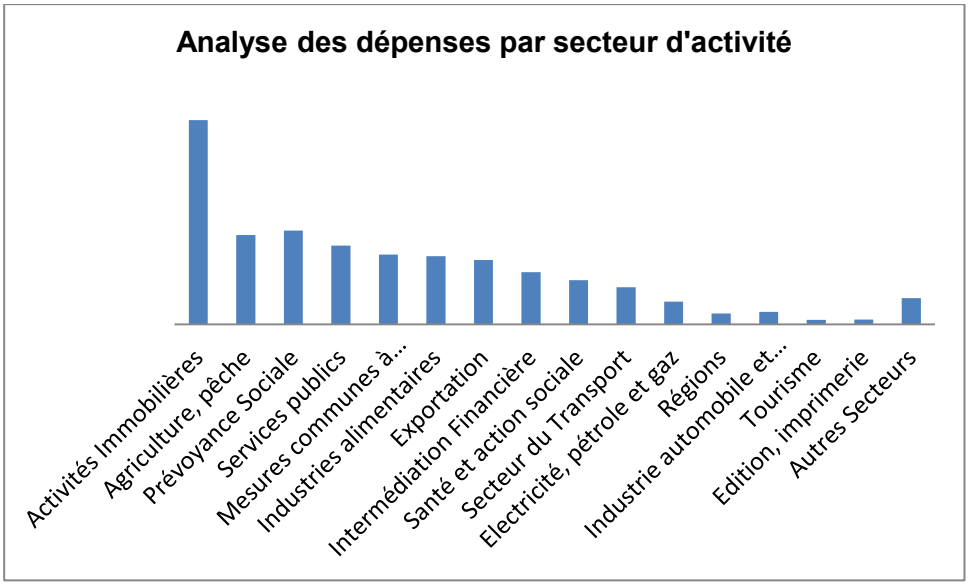
Secteurs d'activité	2014		2015		2016		2017	
	Mesures recensées	Part	Mesures recensées	Part	Mesures recensées	Part	Mesures recensées	Part
Activités Immobilières	44	11%	43	10,80%	45	11,10%	49	11,70%
Agriculture, pêche	26	6%	25	6,30%	28	6,90%	29	6,90%
Prévoyance Sociale	18	4%	18	4,50%	18	4,40%	18	4,30%
Services publics	17	4%	17	4,30%	17	4,20%	17	4,10%
Mesures communes à tous les secteurs	29	7%	30	7,50%	28	6,90%	29	6,90%
Industries alimentaires	13	3%	12	3,00%	12	2,90%	12	2,90%
Exportation	13	3%	11	2,80%	11	2,70%	12	2,90%
Intermédiation Financière	45	11%	47	11,80%	47	11,50%	52	12,40%
Santé et action sociale	52	13%	52	13,00%	55	13,50%	55	13,20%
Secteur du Transport	21	5%	22	5,50%	24	5,90%	25	6,00%
Electricité, pétrole et gaz	4	1%	3	0,80%	3	0,70%	3	0,70%
Régions	27	7%	27	6,80%	27	6,60%	24	5,70%
Industrie automobile et chimique	4	1%	4	1,00%	4	1,00%	4	1,00%
Tourisme	4	1%	4	1,00%	4	1,00%	4	1,00%
Edition, imprimerie	4	1%	4	1,00%	4	1,00%	4	1,00%
Autres Secteurs	81	20%	80	20,10%	80	19,70%	81	19,40%

Secteurs d'activité	Total par activité
Activités Immobilières	181
Agriculture, pêche	108
Prévoyance Sociale	72
Services publics	68
Mesures communes à tous les secteurs	116
Industries alimentaires	49
Exportation	47
Intermédiation Financière	191
Santé et action sociale	214
Secteur du Transport	92
Electricité, pétrole et gaz	13
Régions	105
Industrie automobile et chimique	16
Tourisme	16
Edition, imprimerie	16
Autres Secteurs	322
Total	**1626**

Analyse en valeur par secteur d'activité pendant la période 2014-2017

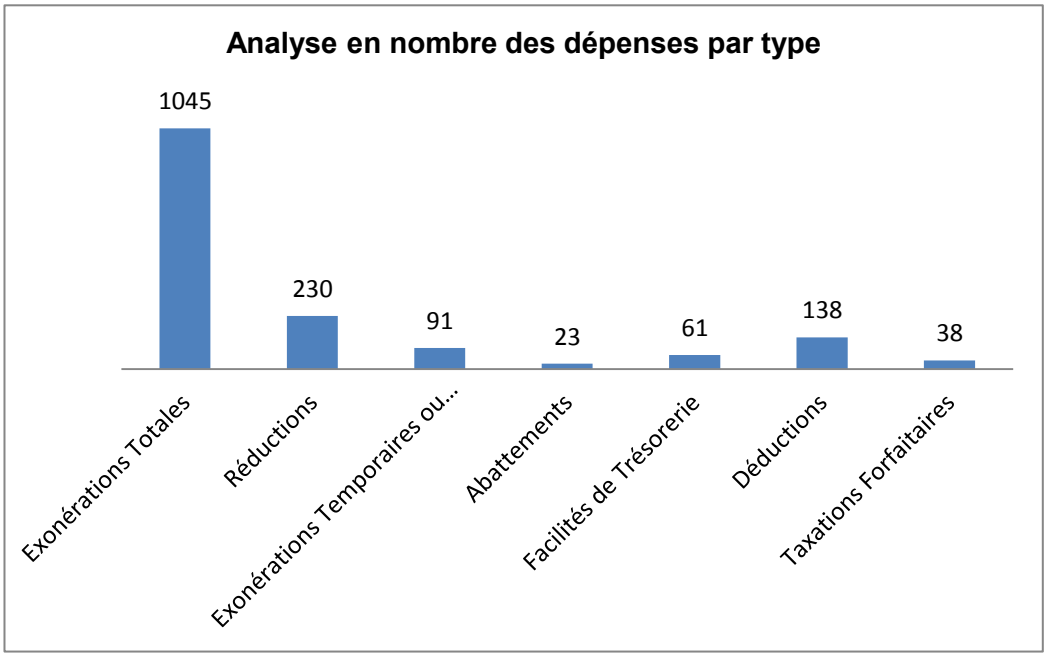
Secteurs d'activité	2014		2015		2016		2017	
	Montant	Part	Montant	Part	Montant	Part	Montant	Part
Activités Immobilières	7 427	2%	7 093	22,10%	7 656	23,60%	8 486	25,40%
Agriculture, pêche	3 428	10%	3 400	10,60%	3 188	9,80%	3 373	10,10%
Prévoyance Sociale	3 115	9%	3 352	10,40%	3 385	10,40%	4 206	12,60%
Services publics	2 691	8%	2 882	9,00%	3 142	9,70%	3 074	9,20%
Mesures communes à tous les secteurs	5 049	15%	2 520	7,90%	1 429	4,40%	1 446	4,30%
Industries alimentaires	2 682	8%	2 436	7,60%	2 780	8,60%	2 307	6,90%
Exportation	2 503	7%	2 407	7,50%	2 420	7,50%	2 295	6,90%
Intermédiation Financière	1 360	4%	2 014	6,30%	2 124	6,60%	2 307	6,90%
Santé et action sociale	1 560	5%	1 534	4,80%	1 796	5,50%	1 750	5,20%
Secteur du Transport	1 307	4%	1 336	4,20%	1 477	4,60%	1 450	4,30%
Electricité, pétrole et gaz	937	3%	870	2,70%	889	2,70%	699	2,10%
Régions	606	2%	641	2,00%	302	0,90%	77	0,20%
Industrie automobile et chimique	435	1%	459	1,40%	407	1,30%	548	1,60%
Tourisme	167	0%	173	0,50%	166	0,50%	166	0,50%
Edition, imprimerie	180	1%	165	0,50%	189	0,60%	177	0,50%
Autres Secteurs	960	3%	805	2,50%	1073	3,30%	1060	3,20%
Total	**34 407**	**100%**	**32 088**	**100%**	**32 423**	**100%**	**33 421**	**100%**

Secteurs d'activité	Total en MDH
Activités Immobilières	30662
Agriculture, pêche	13389
Prévoyance Sociale	14058
Services publics	11789
Mesures communes à tous les secteurs	10444
Industries alimentaires	10205
Exportation	9625
Intermédiation Financière	7805
Santé et action sociale	6640
Secteur du Transport	5570
Electricité, pétrole et gaz	3395
Régions	1626
Industrie automobile et chimique	1849
Tourisme	672
Edition, imprimerie	711
Autres Secteurs	3898
Total	**132339**



Annexe 3 : Analyse des dépenses par type de dérogation

Désignation	2014		2015		2016		2017	
	Nombre	Part	Nombre	Part	Nombre	Part	Nombre	Part
Exonérations Totales	257	64%	252	63,20%	260	63,90%	276	66,00%
Réductions	59	15%	58	14,50%	57	14,00%	56	13,40%
Exonérations Temporaires ou partielles	24	6%	24	6,00%	24	5,90%	19	4,50%
Abattements	6	1%	6	1,50%	6	1,50%	5	1,20%
Facilités de Trésorerie	5	1%	5	1,30%	5	1,20%	46	11,00%
Déductions	43	11%	44	11,00%	45	11,10%	6	1,40%
Taxations Forfaitaires	8	2%	10	2,50%	10	2,50%	10	2,40%
Total	402	100%	399	100,00%	407	100,00%	418	100,00%



Analyse en valeur

Désignation	2014		2015		2016		2017	
	Montant	Part	Montant	Part	Montant	Part	Montant	Part
Exonérations Totales	20 250	58,90%	21 295	66,40%	22 438	69,20%	23 206	69,40%
Réductions	8 985	26,10%	6 598	20,60%	5 896	18,20%	6 511	19,50%
Exonérations Temporaires ou partielles	3 490	10,10%	2 426	7,60%	2 369	7,30%	2 065	6,20%
Abattements	890	2,60%	947	3,00%	1022	3,20%	892	2,70%
Facilités de Trésorerie	471	1,40%	487	1,50%	346	1,10%	358	1,10%
Déductions	322	0,90%	328	1,00%	345	1,10%	356	1,10%
Taxations Forfaitaires	0	0,00%	7	0,00%	7	0,00%	33	0,10%
Total	**34 408**	**100,00%**	**32 088**	**100,00%**	**32 423**	**100,00%**	**33 421**	**100,00%**

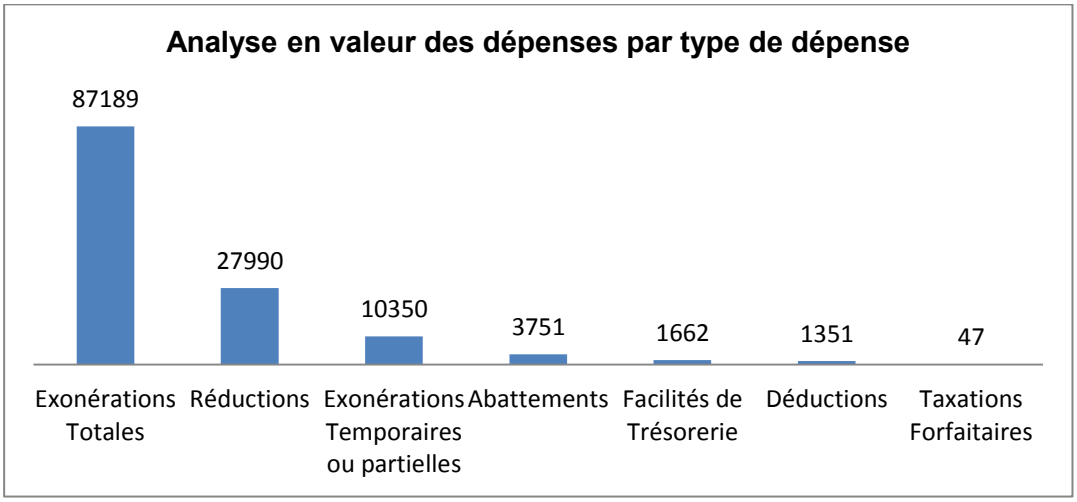


Table des matières

Partie I - L'évolution du concept de dépenses fiscales dans le système incitatif marocain __ 28

Chapitre I - Les dépenses fiscales marocaines et l'impératif budgétaire _____ 33

Section I - Les dépenses fiscales marocaines et la composante budgétaire de l'impôt __ 35

§ 1 - La constante budgétaire et le rôle prioritaire de l'impôt _____ 36

A - La fonction budgétaire de l'impôt _____ 37

B - La mobilisation de ressources fiscales et l'équilibre budgétaire _____ 40

§ 2 - Les réformes fiscales au Maroc _____ 44

A - La mise en place du régime fiscal marocain contemporain _____ 46

1 - La grande réforme fiscale de la loi-cadre de 1984 _____ 46

2 - Les Assises fiscales de 1999 : une réforme dans la continuité _____ 54

B - La réforme prévue par les Assises de la fiscalité 2013 _____ 61

1 - Les principes directeurs de la réforme _____ 61

2 - La mise en place d'une nouvelle structure de l'administration fiscale _____ 65

Section II - Les dépenses fiscales et la mobilisation des ressources _____ 68

§ 1 - Le périmètre des ressources mobilisables _____ 70

A - L'évolution des ressources marocaines : de la disette à la suffisance _____ 70

B - L'évaluation des ressources mobilisables _____ 73

1 - Les recettes non fiscales _____ 73

2 - Les recettes fiscales _____ 74

§ 2 - Les limites à une mobilisation optimale de ressources _____ 76

A - Les contraintes externes au système fiscal marocain _____ 80

1 - La fraude fiscale _____ 80

2 - Le secteur informel _____ 85

B - Les contraintes internes au système fiscal marocain _____ 88

1 - L'évasion fiscale _____ 89

2 - Les dépenses fiscales _____ 98

a- L'enjeu budgétaire des dépenses fiscales _____ 99

b- Les dépenses fiscales : un instrument de politique publique _____ 101

c- Les dépenses fiscales et la rigueur budgétaire _____ 105

Chapitre II – L'appréhension progressive du concept de dépenses fiscales dans la politique fiscale marocaine _____ 109

Section I - L'appréhension pragmatique du concept de dépenses fiscales dans le système incitatif marocain _____ 110

§ 1 - La politique incitative par les codes d'investissements (1958-1988) _____ 112

A - Les deux codes d'investissements de 1958 et 1960, l'esquisse d'une économie libérale _____ 114

B - Le Code des investissements de 1973 : d'une économie libérale à une économie équilibrée _____ 116

C - Les codes d'investissements des années 1980 : un dispositif incitatif plus progressiste _____ 118

1- Les codes de 1982 : un ciblage sectoriel _____ 118

a - Le code des investissements industriels _____ 118

b - Le code des investissements touristiques _____ 120

2 - Les codes d'investissements immobiliers de 1982 et 1985 : un périmètre plus large du régime incitatif _____ 121

3 - Le code de 1988 : le retour à la rationalisation du système incitatif _____ 123

§ 2 - La charte de l'investissement ou l'esquisse d'une grande réforme de la politique des dépenses fiscales (1995) _____ 124

A - Le cadre général de la réforme _____ 124

B - Le périmètre d'éligibilité de la charte _____ 127

Section II – L'appréhension théorique du concept de dépenses fiscales _____ 132

§ 1 - Les difficultés relatives à une appréhension globale de la notion de dépenses fiscales _____ 134

A - Un concept évolutif de politique publique _____ 134

B - Une notion à terminologie multiple dans le vocabulaire fiscal _____ 142

1 – La diversité des pseudos-équivalents sémantiques à la notion de dépenses fiscales _____ 143

2 - La diversité des définitions de la notion de dépenses fiscales au niveau international _____ 150

a - Une définition hétérogène dans les législations fiscales nationales ____ 151

b - Une définition relative au concept de dépenses fiscales sur le plan institutionnel _____ 153

§ 2 - Les critères nécessaires à une appréhension spécifique de la notion de dépenses fiscales 156
A - Les critères de qualification des dépenses fiscales 156
1 - Les critères budgétaires 156
a - La perte de recettes publiques 156
b - La substituabilité de la dépense fiscale par une dépense budgétaire 157
2 - Les critères extrabudgétaires 159
a - La dérogation à un système fiscal de référence 159
b - La détermination du système fiscal de référence 163
B - Les critères de quantification des dépenses fiscales 167
1 - Les finalités des dépenses fiscales 167
a - Les objectifs d'ordre purement technique 168
b - Les objectifs d'ordre incitatif 169
c - Les objectifs d'ordre économique 170
2 - L'évaluation du coût des dépenses fiscales 172
Partie II – La rationalisation des dépenses fiscales au Maroc 180
Chapitre I- L'analyse des dépenses fiscales marocaines contemporaines 183
Section I - La gestion marocaine des dépenses fiscales 185
§ 1 – Le cadre général des dépenses fiscales marocaines 185
A - La dimension dérogatoire et la dimension budgétaire des dépenses fiscales 188
B - Le système marocain de référence 195
1 - Le régime de base relatif à l'impôt sur les sociétés 201
2 - Le régime de base relatif à l'impôt sur le revenu 202
3 - Le régime de base relatif à la TVA 203
§ 2 - La démarche méthodologique marocaine dans la gestion des dépenses fiscales 203
A - L'inventaire préalable des dépenses fiscales marocaines 204
1 - Les classifications structurelles 207
a - Les classifications relevant de structures fiscales 207
b - Les classifications relevant des structures socio-économiques 209

2 - Les classifications techniques _____ 211

a - La classification des dépenses fiscales marocaines par nature de dérogation _____ 211

b - La classification des dépenses fiscales par objectif _____ 212

B - L'évaluation nécessaire des dépenses fiscales _____ 213

1 - L'élaboration d'un rapport périodique sur les dépenses fiscales _____ 214

2 - Les méthodes spécifiques d'évaluation des dépenses fiscales _____ 216

Section II- La rationalisation hypothétique des dépenses fiscales depuis les Assises nationales sur la fiscalité (2013 à 2019) _____ 217

§ 1 - Les modalités de la rationalisation des incitations fiscales dans les lois de finances successives de 2013 à 2019 _____ 220

A - La rationalisation par suppression de dépenses fiscales existantes _____ 221

1 - Les incitations fiscales supprimées en matière d'impôts sur les revenus ou les bénéfices _____ 221

a - Les suppressions relatives à l'impôt sur le revenu _____ 221

b - Les suppressions relatives à l'impôt sur les sociétés _____ 222

2 - Les incitations fiscales supprimées en matière d'impôts sur le chiffre d'affaires _____ 223

a - Le reclassement d'opérations exonérées en opérations imposables ___ 223

b - Le passage d'opérations taxées d'un taux inférieur à un taux supérieur 226

B - La rationalisation par création de dépenses fiscales nouvelles _____ 228

1 - Les incitations fiscales nouvelles en matière d'impôts directs _____ 228

a - Les créations de dépenses fiscales relatives à l'impôt sur le revenu ___ 228

b- Les créations de dépenses fiscales relatives à l'impôt sur les sociétés __ 232

2 - Les incitations fiscales nouvelles en matière d'impôts indirects _____ 234

a - Les créations de dépenses fiscales relatives à la TVA _____ 235

b - Les créations de dépenses fiscales relatives aux droits d'enregistrement et de timbre _____ 235

§ 2 - Le bilan de la rationalisation des dépenses fiscales _____ 236

A - Les dépenses fiscales marocaines : déperdition de ressources et opacité budgétaire _____ 237

B - La nouvelle refonte méthodologique de la gestion des dépenses fiscales __ 240

Chapitre II - La nécessaire réforme générale du régime incitatif marocain actuel _____ 256
Section I - Les critiques formulées à l'encontre du régime incitatif marocain _____ 257
§ 1 – Une nécessaire clarification des critères de la notion de dépenses fiscales ___ 258
A - Les dépenses fiscales : une moins-value budgétaire perpétuellement en hausse _____ 264
B - Les dépenses fiscales : un instrument de politique publique mal contrôlé __ 268
§ 2 - Une évaluation encore sujette à caution _____ 275
A - Limites d'estimation du coût des dépenses fiscales _____ 277
B - Le rapport sur les dépenses fiscales : une image tronquée de la réalité _____ 284
Section II - Les voies de réforme préconisées pour le régime incitatif marocain _____ 287
§ 1 - L'élaboration d'un nouveau cadre méthodologique des dépenses fiscales ____ 290
A - L'élaboration d'une définition répondant à la norme Surreyenne des dépenses fiscales _____ 291
B – La révision de la typologie des dépenses fiscales _____ 298
§ 2 - L'inscription du cadre normatif des dépenses fiscales dans la gestion budgétaire globale _____ 305
A - L'application de principes budgétaires aux dépenses fiscales _____ 306
1 - L'attribution d'une norme aux dépenses fiscales à l'instar de celle applicable à la dépense budgétaire _____ 308
2 - L'institution de la règle de performance budgétaire dans la gestion des dépenses fiscales _____ 312
B - L'application de principes de bonne gestion aux dépenses fiscales _____ 318
1 - La mise en place de règles de pilotage des dépenses fiscales _____ 321
a - Le pilotage par des mécanismes d'encadrement _____ 321
b - Le pilotage par des mécanismes de réduction _____ 324
2 - L'évaluation permanente des dépenses fiscales _____ 324
3 – La recherche de l'optimisation budgétaire des dépenses fiscales _____ 327
a - La suppression des dépenses fiscales inefficaces _____ 328
b - La suppression des dépenses fiscales exploitées comme niches d'optimisation fiscale _____ 332