

Un Système Fiscal, pilier pour le Nouveau Modèle de Développement

Rapport du Conseil Economique, Social et Environnemental

Auto-Saisine 39/2019

Rapport du Conseil Economique, Social et Environnemental

Un Système Fiscal, pilier pour le Nouveau Modèle de Développement

Auto-Saisine n°39/2019



“ Il convient de renforcer le rôle stratégique de l'Etat en matière de régulation et d'organisation et d'engager avec audace les grandes réformes, notamment [...] de fiscalité, tout en veillant à poursuivre l'application des règles de bonne gouvernance dans tous les secteurs. ”

Extraits du Discours de Sa Majesté le Roi Mohammed VI, adressé
à la Nation le 20 août 2014, à l'occasion du 61^e anniversaire de la
Révolution du Roi et du Peuple.

Auto-Saisine n° 39/2019

- Conformément à la loi organique n°128-12 relative au Conseil Economique Social et Environnemental (CESE) et à son règlement intérieur ;
- Vu la décision du CESE de s'autosaisir du thème relatif au « *Un Système Fiscal, pilier pour le Nouveau Modèle de Développement* » ;
- Vu la décision du Bureau du Conseil d'affecter le sujet relatif à « *Un Système Fiscal, pilier pour le Nouveau Modèle de Développement* » à la Commission chargée des Affaires Economiques et des Projets Stratégiques ;
- Vu l'adoption du rapport sur « *Un Système Fiscal, pilier pour le Nouveau Modèle de Développement* » par l'Assemblée Générale du jeudi 28 mars 2019 à l'unanimité.

Rapport Conseil Economique Social et Environnemental sur :

Un Système Fiscal, pilier pour le Nouveau Modèle de Développement

Rapport préparé par:

La Commission Permanente chargée des Affaires Economiques
et des Projets Stratégiques

Président de la Commission

: M. Ahmed Rahhou

Rapporteur de la Commission et du thème : M. Mohamed Bachir Rachdi

Dépôt légal : 2019MO2367

ISBN : 978-9920-9621-7-9

ISSN : 2335 - 9234

Conseil Economique, Social et Environnemental
Imprimerie Canaprint

Synthèse

La volonté de promouvoir le système fiscal, de par l'Histoire du pays, a été jalonnée par une **succession de réformes**, inscrites dans une **volonté de modernisation et de simplification**, pour lui assurer clarté et efficience. Néanmoins, et malgré les **avancées et résultats significatifs et indéniables**, le système fiscal marocain continue de présenter **des limites et des difficultés** liées aussi bien au **manque de cohérence et de visibilité**, qu'à la faiblesse de ses résultats, comparés au vrai potentiel fiscal du pays.

S'inscrivant dans le cadre de la réflexion nationale portant sur l'édification d'un Nouveau Modèle de Développement, **le Conseil Economique, Social et Environnemental appelle à un changement de paradigme profond** dans la manière d'appréhender la matière fiscale au Maroc, tant sur le plan de la conception de la politique fiscale, de sa gouvernance que de sa mise en pratique, pour permettre au système fiscal cible de contribuer à la construction d'un socle solide pour le Modèle de Développement en question, à même de répondre aux aspirations et attentes légitimes de tous les Citoyens et acteurs intéressés par le devenir du Maroc.

Les travaux menés par le Conseil, à la base du présent rapport, ont pris leur origine dans les constats forts et les limites du modèle actuel, qui font aujourd'hui l'unanimité et qui ont poussé les hautes autorités du pays à faire appel à toutes les forces vives du pays pour proposer les contours d'un Nouveau Modèle de Développement, capable de faire sortir le Maroc d'une situation qui pèse lourdement sur les générations actuelles et n'offre pas suffisamment les perspectives auxquelles ont droit les générations à venir. L'approfondissement de l'analyse de ces constats, a permis de dégager des convictions très largement partagées entre les membres du Conseil, qui appelle à **opérer des inflexions majeures, sans lesquelles le Maroc ne pourrait prétendre à un tel Nouveau Modèle de Développement, et encore moins à l'émergence.**

En ce sens, **l'orientation du système fiscal cible vers un rôle plus stratégique**, constitue le fer de lance de l'ambition du CESE. Une orientation dudit système fiscal, qui répondrait à un impératif de cohérence, de visibilité, d'équité, d'efficience et d'appui à l'élargissement de l'activité et de la production de valeur ajoutée nationale, pérenne. Un système fiscal qui jouerait pleinement son rôle de solidarité, de réduction des inégalités et de contribution à la cohésion sociale. Conscient des enjeux et des implications stratégiques d'une telle ambition, aussi bien sur le moyen et long termes, que sur les changements et impacts à court terme, le Conseil propose une réforme aussi rationnelle, profonde, que pragmatique, pour pouvoir engager des évolutions importantes, tout en assurant pendant les différentes étapes du processus de réforme, l'adhésion la plus large.

Aussi, à travers le présent rapport, le **CESE préconise d'inscrire ladite réforme sur la durée et selon une progression**, qui lui assure force, efficacité et dynamique d'entraînement. Elle devrait permettre au système fiscal de sortir de la logique d'équilibre entre des intérêts sectoriels et catégoriels, sans cohérence ni synergie, à la racine des constats et limites relevés, pour être plus en phase avec un cadre favorable à la convergence d'intérêts partagés par le plus grand nombre.

Les limites du système actuel, mentionnées plus haut, se sont dégagées de plus en plus, au cours des temps qui ont rythmé les travaux du CESE, et de l'exploitation de toutes les données recueillies, mettant en évidence des contraintes transversales et institutionnelles caractérisées par des carences structurelles, à savoir :

- **La prédominance de l'économie de rente et le recours fréquent à des 'avantages et privilèges'** pour le développement d'activités économiques, favorisant l'inefficacité, la faible valeur ajoutée et contribuant à la persistance des inégalités sociales et territoriales ;
- **La forte concentration économique**, caractérisée par un nombre réduit d'entreprises qui sont à la base de la création d'un volume de la richesse nationale qui reste tout aussi réduit – *Avec des investissements publics qui sont, en taux, parmi les plus élevés au monde (plus de 30% du PIB annuellement) et qui sont consentis sur une longue durée, le Maroc continue pourtant à être un pays à revenu intermédiaire bas.*
- *Plus est, 387 entreprises nationales dont le Chiffres d'Affaires (CA) représentent 50% par rapport au total du CA déclaré, ne constituent que 0,16% par rapport à la base des entreprises déclarantes. La participation de l'IS à hauteur de 50% est portée par 73 entreprises, soit 0,06% des entreprises déclarantes ;*
- **La persistance des inégalités**, dans un contexte où les politiques publiques et les services assurés par l'Etat, sont jugés défaillants et ne répondant pas aux besoins et attentes légitimes des populations ; et où le taux d'activité est en régression et le chômage maintenu à un niveau élevé. Dans ce contexte, les citoyens acceptent de moins en moins ces inégalités frappantes et profitent des moyens technologiques offerts et de l'accessibilité des médias et réseaux sociaux, pour innover dans les formes d'organisation et d'expression de leur rejet.
- **L'instabilité réelle et perçue du système fiscal**, à travers les multiples dispositions introduites par les lois de finances qui se succèdent, faisant perdre la lisibilité et la cohérence dudit système. Un phénomène accentué par l'introduction de dispositions, résultat de pressions et de négociations défendant des intérêts catégoriels et/ou sectoriels (*pouvant être légitimes, mais pas forcément réfléchis dans une convergence et cohérence avec le reste des intérêts, y compris ceux plus globaux de la collectivité*) ;
- **Un comportement largement répandu, marqué par l'incivilité fiscale** et la non-acceptation de l'impôt. Alors que le système est essentiellement déclaratif, une part significative de la population des contribuables continue à ne pas déclarer spontanément ses impôts, et la relation entre l'administration fiscale

et les contribuables, reste encore et souvent conflictuelle, alors même que des efforts importants de dématérialisation et autres mesures de clarification et simplification, ont été déployées ces dernières années, pour son amélioration.

- **La complexité du système fiscal et la faible efficacité de certains impôts et prélèvements.** A l'arsenal fiscal national, se juxtapose une fiscalité locale qui présente des problématiques encore plus lourdes, de par sa complexité, son manque de cohérence, son inefficience et la gouvernance peu pertinente qui l'entoure.

Pour répondre à ces fragilités, le CESE préconise l'édification d'un **nouveau système fiscal qui s'articule avec force, avec les autres politiques publiques, pour favoriser la création de valeur ajoutée nationale et d'emplois de qualité, et pour assurer l'inclusion sociale et la visibilité.** Ainsi, ce système fiscal cible constituerait un **pilier fondamental pour le Nouveau Modèle de Développement** qui devra essentiellement :

- Assurer la transparence et l'effectivité de l'application des règles à tous, dans le cadre de l'équité et de l'égalité ;
- Réorienter le système de création de valeur vers l'économie productive ;
- Favoriser l'innovation et la montée en charge dans la chaîne de valeur ;
- Réduire les déséquilibres sociaux et territoriaux ;
- Densifier le tissu économique, libérer les énergies et favoriser l'émergence d'une nouvelle génération d'acteurs socio-économiques.

Pour répondre à ces défis, la réforme proposée du système fiscal, se veut globale et articulée autour d'un ensemble de **dimensions principales et indissociables.** Lesquelles dimensions sont orientées dans une logique de complémentarité et de cohérence, fortes, pour une mise en œuvre selon une séquence aussi volontariste que rationnelle. La réforme recommandée, vise à construire une convergence autour d'intérêts partagés par le plus grand nombre. Elle est de nature à contribuer fortement à l'édification d'un développement plus soutenu, plus inclusif et plus juste, fondé sur les principes constitutionnels et sur l'effectivité de l'Etat de droit. Pour cela, il est recommandé de :

1. **Mettre en place un système intégré considérant, dans leur globalité, les prélèvements fiscaux et sociaux et leurs corollaires en termes de redistribution et de solidarité.** Dans cet objectif, la réforme fiscale souhaitée, devrait être couplée à une réforme aussi profonde du système de protection sociale visant, à terme, à assurer une couverture sociale de qualité, à tous les citoyens et tout au long de la vie, indépendamment de leurs statuts, et de leurs parcours et situations professionnelles. Une couverture qui ne peut donc continuer à être liée au seul prélèvement sur le travail, qui continuera à être une source de financement de la couverture sociale, mais pas la seule. En ce sens, le CESE recommande de réserver

à terme, deux à quatre (2 à 4) points de TVA, à verser dans un fonds de solidarité sociale, qui servirait notamment à contribuer au financement de la couverture et des aides sociales. Les modalités de programmation de cette affectation, devant prendre en considération, l'évolution de l'assiette et de la progression de la stabilisation du système de neutralité totale de la TVA.

2. Définir un pacte fiscal de confiance qui suscite l'adhésion et consacre la lisibilité, l'accessibilité et l'acceptabilité du système fiscal cible. Cette démarche a pour objectifs de faciliter la maîtrise du système fiscal, d'en automatiser l'application et l'interaction avec le contribuable, de limiter les marges d'appréciation et d'interprétation données à l'administration, d'en sanctuariser les normes et les bases et de renforcer l'impartialité des modalités et du ciblage du contrôle. Sa mise en place suppose :

- **L'élargissement de l'assiette fiscale**, par l'application effective du principe constitutionnel de participation de toutes personnes physiques et morales selon les capacités contributives réelles de chacun. L'atteinte d'un tel résultat est de nature à susciter l'adhésion à la réforme souhaitée qui doit être renforcée par la prise en charge des moins nantis. Pour renforcer ce processus par une meilleure maîtrise de l'assiette, il est alors nécessaire de poursuivre et de fortifier les mécanismes d'accès et de recoupement des données en relation avec les bases fiscales ;
 - **L'application d'un impôt réduit, forfaitaire pour les activités à faible revenu** pour alléger la charge et la complexité sur cette catégorie de contribuables (un impôt annuel à titre indicatif de 1.500 à 4500 DH). Ces derniers qui seraient, à leur choix, soumis à cet impôt, bénéficieraient de l'adhésion à la couverture sociale, et seraient exemptés de toutes autres taxes ou redevances. Cette catégorie d'acteurs à faible revenu, serait soutenue pour favoriser sa structuration et protégée contre toutes les formes de difficultés voire d'abus.
 - **L'évolution du statut d'autoentrepreneur, pour qu'il prenne en considération la réalité économique**, avec des possibilités d'intégrer aux cotés de l'autoentrepreneur, quelques emplois (2 à 3 emplois) ; d'englober les métiers d'artisans, et de bénéficier de services de soutien et d'accompagnement vers une structuration encore plus solide.
 - **Le renforcement du pouvoir d'achat de la classe moyenne** par l'introduction d'une fiscalité des ménages, plus favorable, prenant en compte les personnes à charges et consolidée par des allocations familiales plus en phase avec la réalité socio-économique des familles, dont celle liée au financement de l'éducation des enfants.
- 3. Institutionnaliser le partage des «fruits de l'élargissement de l'assiette», selon une 'règle des trois tiers'.** Dans ce cadre, toute augmentation des recettes fiscales supérieure à 3%, considérés comme nécessaires au maintien des équilibres macro-économiques et à l'évolution tendancielle du financement des politiques publiques, sera affectée comme suit :

- 1/3 (un tiers), comme montant additionnel pour consolider le budget de financement général des politiques publiques ;
 - 1/3 (un tiers) versé au fonds de solidarité, qui viendrait renforcer les capacités de financement de la couverture et des aides sociales ;
 - 1/3 (un tiers) pour baisser les taux d'imposition au titre de l'IR et de l'IS.
- 4. Favoriser la sortie de la prédominance de la rente et orienter les avantages et incitations accordés pour :**
- **Corréler le niveau de protection à celui de la taxation** (les secteurs et activités bénéficiant d'une protection de par leur nature, devraient contribuer plus que les autres – l'IS progressif, devrait intégrer cette dimension) ;
 - **Soutenir l'innovation et la Recherche & Développement**, notamment à travers l'instauration du Crédit Impôt Recherche, à combiner avec d'autres mécanismes de soutien aux activités innovatrices et génératrices de valeur ajoutée forte.

Pour ce qui est des incitations et avantages, particulièrement fiscaux, il y a lieu d'observer les **règles fondamentales** suivantes :

- Les avantages devraient être conditionnés par la création de valeur et d'emplois, projetés et mesurables (année par année) ;
 - Eviter d'octroyer des avantages aux activités pouvant produire des effets d'éviction, préjudiciables à d'autres secteurs et par suite, à une réelle dynamique de développement ;
 - Les avantages et dépenses fiscales actuels, sont à passer par le filtre de conformité avec les règles précisées, pour n'en garder que ceux qui respectent ces nouvelles règles.
- 5. Compléter l'arsenal fiscal cible par une fiscalité plus juste et plus équitable du patrimoine.** Dans ce cadre, serait visée particulièrement la taxation de l'impôt sur le patrimoine, à travers :
- **La taxation du patrimoine non productif** (terrains non bâtis, des biens immeubles non occupés...), qui au-delà des recettes générées, aurait comme objectif d'inciter à l'intégration des biens en question dans le circuit productif ;
 - **L'établissement d'un recensement de l'ensemble des biens fonciers concernés par toute extension urbaine** et la définition de la plus-value latente qui résulte de leur intégration au périmètre urbain. Sur cette base, 50% de la valeur de ladite plus-value latente reviendrait de droit à l'Etat. Son encaissement, au moment de la cession du bien, donnerait lieu à un reversement de 30%, à la commune concernée par l'extension urbaine et 30% autre au profit de la région qui abrite ladite commune.
 - **La dimension impôt sur le patrimoine devrait être étendue à certains biens de luxe**, connus comme signes ostentatoires extérieurs de richesse (yachts, jets privés, voitures de luxe ou chevaux de course, ...) ;

- **La mise en place d'un impôt sur la succession par héritage**, qui assure un paiement par génération.
- **Toujours pour l'héritage, il y a lieu dès la loi de finance 2020 de rétablir** l'alignement fiscal de la succession et de la donation et particulièrement pour que la base de calcul de la plus-value en cas de vente d'un bien hérité, soit celle de l'acquisition initiale et non celle du moment du décès.

6. Consacrer la vocation et le rôle de chaque type d'impôt dans une logique de clarté, de cohérence globale et d'intégrité du système, il y a lieu de garantir une neutralité totale de la TVA, qui est appelée à être simplifiée sur la base de taux applicables selon des règles ne laissant place à aucune ambiguïté ni dérogation (0%, 10% et 20% en plus d'un taux additionnel de 10% à 20% pour les produits de luxe). Un IR dont l'application équitable à tous les revenus, est assurée en réelle corrélation avec les capacités contributives de chacun. Et un IS progressif, calculé sur la base des résultats économiques, en ayant évité au préalable tout frottement fiscal sur les investissements, et enfin, l'application de la Taxe Intérieure de Consommation (TIC) de manière objective et rationalisée, en rapport avec sa raison d'être (appliquée notamment aux produits ayant un impact sur la santé ou sur l'environnement).

Le maintien de la lisibilité du système devrait être préservé par la force de la loi. Ainsi, la création de toute nouvelle taxe ne peut se faire sans passer par le filtre de conformité avec les orientations et les principes de la présente réforme proposée, et doit faire l'objet d'une validation, selon un processus à institutionnaliser.

7. Inscrire la réforme comme facteur de dynamisation de la régionalisation avancée.

La Région doit avoir une position forte dans la conception et le portage de la réforme, en tant que source et ancrage territorial du développement. La présente réforme devrait servir aussi comme impulsion pour le rattrapage des déficits territoriaux de développement, en favorisant la mise à profit et la consolidation des atouts, du potentiel et des spécificités propres à chaque région.

Les reversements des recettes fiscales aux collectivités locales, devraient être dorénavant, corrélés à la production de richesse sur les territoires pour les inciter à être doublement intéressés au développement en leur sein.

Il est recommandé d'indexer lesdits reversements sur les recettes générées par l'IS et l'IR des emplois et activités sur le territoire.

De même, il est recommandé de procéder à une refonte en profondeur de la fiscalité locale, dans une totale convergence avec les bases de la fiscalité nationale, et en s'orientant vers deux impôts locaux principaux qui couvrent, pour le premier, les taxes en lien avec l'habitation et, pour le second, ce qui relève de l'activité économique. Les bases pour les redevances devraient être aussi simplifiées et harmonisées.

Enfin, le système fiscal devrait soutenir l'ambition de faire du Maroc une « Usine verte Régionale », à travers un ensemble de mesures ciblées, parmi lesquelles l'anticipation de la dimension 'verdissement de la fiscalité' au moment de l'aménagement de zones d'activités, en dotant ces dernières des caractéristiques environnementales les plus avancées, permettant de bénéficier d'une rationalisation des coûts à travers l'effet échelle et en même temps d'alléger les démarches d'investissement et ainsi d'améliorer l'attrait du Maroc pour le lancement de nouveaux projets économiques, aux niveaux national, régional et local.

En sus, l'arsenal fiscal cible mérite d'intégrer la dimension essentielle portant sur la dynamique associative, pour que le monde associatif puisse jouer pleinement son rôle d'encadrement et de contribution à l'intérêt général.

8. **Mettre en place un cadre de gouvernance lisible et responsable** en institutionnalisant les cadres, les acteurs, les rôles et les responsabilités et en donnant de la visibilité à tous. Cela permettra de réduire l'inefficience du système fiscal liée principalement à l'éclatement et à la multiplicité des intervenants, aussi bien pour la fiscalité nationale que locale.

Quelle que soit la simplification qui y sera apportée, le système ne pourra atteindre l'efficience et la transparence escomptées, qu'en poursuivant la dématérialisation et en la généralisant à l'ensemble des actes et traitements.

9. Sanctuariser la réforme fiscale dans une loi cadre de programmation, consacrant des objectifs précis et spécifiés, priorisés et planifiés dans des horizons à court, moyen et long-termes, sur une période étalée sur dix à douze ans, avec des étapes et échéances clés de 3 années. Dans la pratique, cette loi de programmation devrait prévoir que les engagements soient assurés dans les délais et conditions prévus et qu'aucune disposition fiscale ne puisse être introduite par une loi de finances, que si elle s'inscrit dans la conformité et la convergence avec les principes de la loi cadre projetée, et participe à la mise en œuvre effective de la réforme.

Telles sont les orientations majeures que le Conseil Economique, Social et Environnemental estime appropriées à la réforme du système fiscal national pour faire de ce dernier un réel levier de développement ; un développement qui se veut soutenu, inclusif, et au service des besoins et attentes légitimes des Citoyens, des générations actuelles et de celles à venir.

Tout comme le rapport du CESE de 2012 a constitué une des principales références pour les Assises de la fiscalité de 2013, le CESE entend porter sa vision, ainsi que les recommandations stratégiques qu'elles recèlent, au niveau du débat national prévu à l'occasion des Assises Nationales de la Fiscalité, organisées par les autorités compétentes les 3 et 4 mai 2019. Un débat qu'il souhaite ouvert, responsable et largement participatif.

Avant-propos

La construction d'un état démocratique moderne est un processus dans lequel le Maroc est engagé depuis de nombreuses années, et qui connaît une accélération forte avec l'adoption du nouveau texte constitutionnel de 2011. Dans ce cadre, l'instauration d'une politique fiscale juste et équitable constitue une condition majeure. Cette question est de fait abordée dans le texte fondateur à travers les articles 39 et 75, marquant de façon claire le principe de l'égalité devant l'impôt, et attribuant aux représentants de la Nation au sein du Parlement, la compétence générale en matière fiscale, par le biais du vote de la loi de finances.

La fiscalité marocaine, avec ses avancées, ses contraintes et les résistances au changement que connaît tout système fiscal, est un processus en évolution continue, et qui a été marqué par plusieurs inflexions, notamment suite à la grande réforme de 1984. Une réforme, imposée par la crise économique du pays et dont l'objectif essentiel était de sortir d'un système devenu complexe et très peu efficace, et de passer à un nouveau système fiscal, à la fois cohérent, efficient et plus universaliste. La fiscalité marocaine s'est ainsi rapprochée dans son architecture globale des grands systèmes d'imposition qui constituent des références à l'échelle internationale.

Par ailleurs et dès 1995, le Maroc a fait le choix d'une économie ouverte, avec une volonté d'ancrage à l'économie mondiale, et a entrepris de vastes chantiers de modernisation et de démantèlement douanier à travers une politique ambitieuse d'ouverture à l'international, appuyée par les accords de libre-échange avec de nombreux pays et zones économiques importantes. Aujourd'hui, les droits de douane ayant été fortement réduits, l'impôt constitue l'essentiel des recettes de l'Etat.

La fiscalité présente ainsi un intérêt majeur, d'abord pour les finances publiques, qui jouent un rôle capital dans l'ordre économique et social du pays, et permettent à l'Etat de faire face notamment aux dépenses de fonctionnement et d'investissement nécessaires à la mise en œuvre et le financement des services publics. L'impôt est aussi important pour le Citoyen. Il constitue un lien entre ce dernier et l'Etat, dans la mesure où il y est soumis comme contribuable et il bénéficie en retour, des services publics financés par l'impôt. Dans toute action, dans tout acte, dans toute activité économique et sociale, l'impôt justifie l'utilisation d'un service financé totalement ou partiellement par l'Etat. Ainsi, le citoyen est aussi intéressé par les recettes et les bases sur lesquelles elles sont assises que leur utilisation dans le cadre de différentes dépenses de l'Etat.

Moins de deux ans après sa mise en place, le CESE a publié en 2012, son premier rapport sur la fiscalité, plaidant pour une réforme globale et cohérente, avec l'objectif de construire un système fiscal qui respecte les grandes orientations du pays et qui porte les stratégies économiques, sociales et environnementales, tout en étant au service

de politiques favorables à la création de richesse et d'emplois de qualité, et intégrant les mécanismes qui garantissent les principes d'équité et de solidarité. Capitalisant notamment sur les travaux du CESE, l'année 2013 a connu l'organisation des Assises Nationales de la Fiscalité, auxquelles ont participé l'ensemble des acteurs concernés, constituant ainsi une occasion de disposer d'un diagnostic commun et concerté en vue d'arrêter de manière collective une feuille de route visant la modernisation du système fiscal. Les participants ont aussi convergé sur la nécessité d'inscrire la réforme fiscale dans le cadre d'une politique socio-économique plus globale.

Les recommandations issues du rapport du CESE de 2012 ainsi que celles formulées lors des Assises Nationales qui s'en sont suivies, en 2013, constituent aujourd'hui le référentiel pour évaluer la politique fiscale du gouvernement ainsi que l'action de l'administration fiscale. Un certain nombre de recommandations issues de ces Assises ont été mises en œuvre depuis 2014 (et même par anticipation pour certaines dans la loi de finances de 2013). Toutefois, et malgré des avancées certaines, les changements apportés n'ont pas fondamentalement modifié ni la structure économique, ni les impacts sociaux. De plus, l'évolution de la fiscalité, observée, malgré son importance, s'est faite hors programmation lisible, au profit d'actions qui n'obéissent pas forcément à une feuille de route basée sur une stratégie tracée et projetée sur le moyen et long terme (horizon 5,10,15 ans), accompagnée d'une priorisation, basée sur la recherche d'impacts structurels, et qui donnerait de la visibilité à tous et à tous les niveaux (national, territorial, général/transverse, sectoriel, international). Depuis ces deux dates charnières, et de manière générale, les nouveautés apportées dans les différentes lois de finances, même si elles ont permis de réaliser une part des orientations et recommandations des Assises, elles ont aussi introduit des dispositions qui sortent, voire qui s'inscrivent à contre-sens de ces orientations.

Si le système fiscal marocain peut aujourd'hui, dans son architecture générale, être considéré comme un système moderne, il n'en demeure pas moins qu'il souffre d'un certain nombre de carences importantes. Fondé dans sa structure de base sur les trois impôts principaux que sont l'IS, l'IR et la TVA et complété par des impôts, type TIC, et droits d'enregistrement, le système fiscal marocain a perdu en clarté et en efficacité, à cause de l'introduction d'une succession de dispositions à travers les différentes lois des finances qui se succèdent et qui viennent répondre à des contraintes budgétaires et à des doléances, transverses et sectorielles. Le sentiment général est que les actions menées s'inscrivent encore dans la continuité du système fiscal existant, qui lui est jugé inéquitable et encore insuffisamment incitatif, pouvant même être défavorable à la création de valeur basée sur l'innovation et donc à la compétitivité, au lieu d'être un levier favorisant la production nationale.

Aussi, le système fiscal n'a pas joué réellement son rôle pour que l'économie marocaine sorte de la prédominance de la rente et de la persistance des inégalités, qui n'ont pas pu être réduites ces trois dernières décennies. Cette évolution de la situation socio-économique, qui conduit l'ensemble des autorités, des responsables

et des acteurs du pays à constater les limites du système fiscal actuel, est aussi le résultat, de la pratique et de la gestion de la relation entre l'administration fiscale et les contribuables, ainsi que de l'incivisme fiscal. Ces facteurs combinés font que de grands pans de l'activité et de nombreux contribuables continuent à échapper, totalement ou en partie, à l'impôt.

Dans ce contexte et de par l'importance de la fiscalité pour l'ensemble des activités économiques et ses impacts sociaux et environnementaux, le Conseil Economique, Social et Environnemental reprend la thématique avec l'ambition de proposer des recommandations pour une réforme globale du système fiscal marocain, en l'orientant vers un rôle plus stratégique dans le cadre d'un Nouveau Modèle de Développement dont il serait un vecteur principal, pour un développement socio-économique soutenu, inclusif et durable.

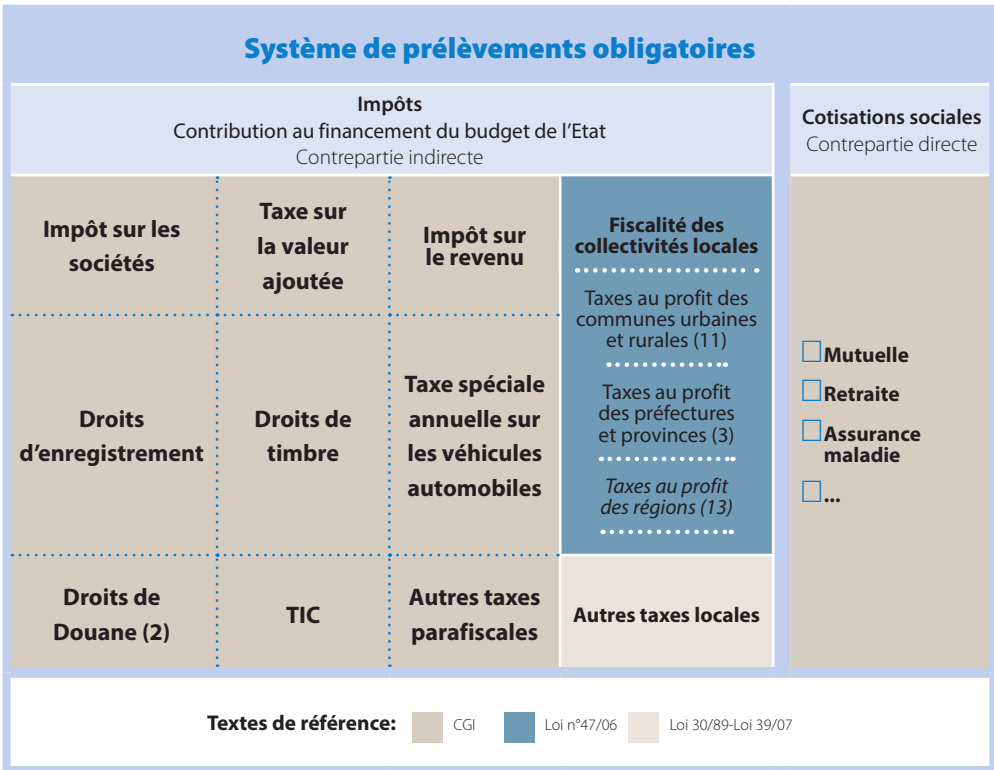
Dans ce cadre, la réforme du système fiscal marocain devrait intégrer aussi bien le niveau national que le niveau local, avec l'objectif d'asseoir la construction d'un système qui soit au service des grandes orientations du pays en matière de choix économiques et sociaux. Des orientations qui, tout en faisant que les interventions de l'Etat, qui vont demeurer encore longtemps essentielles, favorisent l'accroissement et l'élargissement des bases de création de richesse et développent les mécanismes de solidarité, de redistribution, d'orientation et d'encadrement, dans un souci d'efficacité, de justice et d'équité sociales. La conception de la réforme devrait prévoir une déclinaison qui serait inscrite dans des temps court, moyen et long, dans le cadre d'une planification stratégique répondant au double objectif de couvrir, d'une part, les besoins et contraintes à court terme et d'assurer à moyen terme, d'autre part, l'impératif de faire converger dans la cohérence et la visibilité, les objectifs d'équité, d'efficience, de performance, de durabilité et de solidarité.

Tout en capitalisant sur les atouts de base et structurants du système fiscal actuel, notamment à travers ses trois piliers – IR, IS et TVA, et en évitant les biais et distorsions qui ont été introduits à l'occasion des multiples réformes et qui en ont fait perdre la cohérence d'ensemble, l'ambition est celle d'aboutir à une vision plus globale et plus audacieuse, qui devrait porter sur la globalité du système de prélèvements et de réallocation de ressources. La dimension sociale est ici appréhendée comme un socle important de la démarche, et ne constitue pas une conséquence du développement mais un de ses éléments fondateurs, interrogeant même le modèle de société voulue et les modes d'exercice de la solidarité, qui doivent nécessairement être refondus, le système fiscal ne pouvant plus être isolé du système de couverture sociale, ce qui exige la redéfinition d'un pacte social novateur avec de nouvelles formes d'accompagnement des parcours et de protection des individus.

En ce sens, en plus de s'articuler de manière forte avec les autres axes des politiques publiques, la fiscalité devrait contribuer équitablement au financement de la couverture sociale. La protection sociale reste en effet très largement parcellaire,

des franges entières de la population ne bénéficiant d'aucune couverture. Cette recommandation n'est pas sans rejoindre l'orientation prise par le CESE dans son récent rapport portant sur la politique industrielle¹, selon laquelle il est préconisé l'élargissement du système de protection sociale pour qu'il intègre tous les citoyens et qu'il ne se soit plus lié à la seule source de prélèvement sur le travail. L'objectif visé étant que tous les droits qui sont aujourd'hui exclusivement adossés à l'emploi soient couverts pour l'individu, sous différentes formes, tout le long de son parcours professionnel. Il ne s'agit pas ici d'abandonner les prélèvements sur le travail, mais bien d'envisager les prélèvements obligatoires dans leur globalité, et d'y agréger les sources de financements de la protection sociale actuelle et d'adjoindre des nouvelles sources, notamment à partir de l'impôt.

Figure 1 : Vue d'ensemble des principaux prélèvements obligatoires



Pour cela, l'un des enjeux fondamentaux réside dans la mise à plat des prélèvements obligatoires, qui regroupent aujourd'hui l'ensemble des impôts et taxes, d'une part, et des cotisations sociales, d'autre part, prélevées par les administrations publiques. Il convient de distinguer alors les différents types de prélèvements obligatoires, selon la nature de leur contrepartie :

1 - Rapport du CESE, «Changement de paradigme pour une industrie dynamique au service d'un développement soutenu, inclusif et durable», préparé par la Commission des Affaires Economiques et des Projets Stratégiques, et adopté en AGO de Novembre 2017.

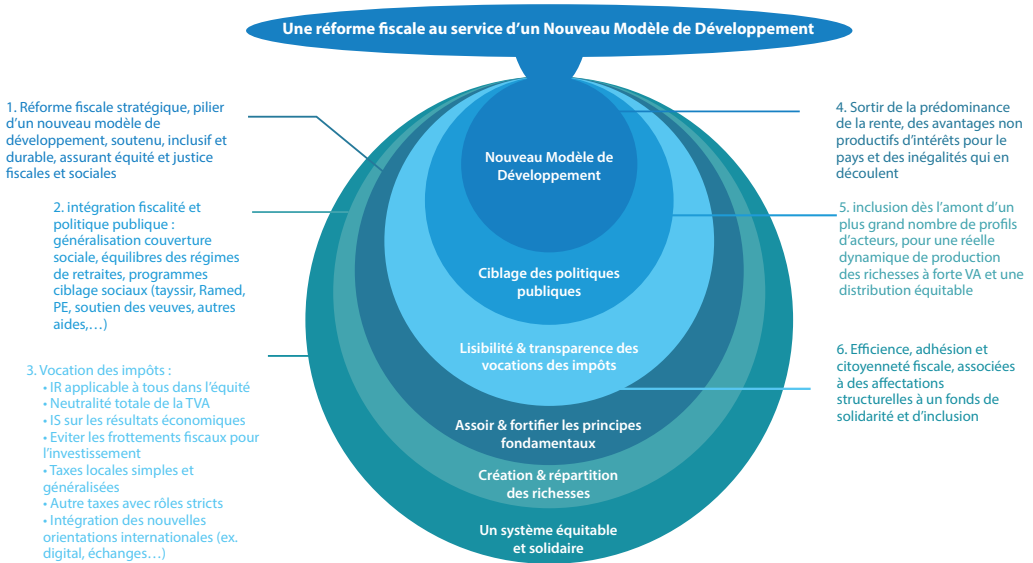
- Les impôts et taxes, prélevés sur l'ensemble des contribuables, et qui trouvent leur contrepartie dans les dépenses de l'Etat et la couverture des services publics ;
- Les cotisations sociales, prélevées au profit des organismes de protection sociale, et qui ont une contrepartie dans les prestations sociales.

C'est dans cette logique générale que le CESE ambitionne d'appréhender la réforme fiscale, qui ne doit pas être traitée comme une réforme technique mais comme une réforme stratégique d'ampleur, qui ne concerne pas tant son architecture générale, mais plus les textes qui la déclinent, à travers leurs bases, leurs implications, leurs articulations, non seulement sur le plan purement fiscal, mais aussi de l'usage qui est fait des recettes qui en découlent. La réforme visée, devrait tout en assurant un élargissement de l'assiette, en application des principes fondamentaux du respect des capacités contributives de chacun, inscrits dans la Constitution, devrait permettre de dégager les financements nécessaires à la généralisation de la couverture sociale et à la solidarité. Cette ambition intègre fondamentalement et à la base, les préoccupations de vie digne pour tous, qui passe aussi par la sécurisation de toutes les situations par lesquelles les citoyens peuvent passer.

Aussi, une économie en développement a besoin de stabilité politique, de lisibilité et de prévisibilité. La conjoncture économique actuelle et ses effets sur la situation des finances publiques mettent le système fiscal, encore plus qu'avant, au cœur des débats de politique économique et sociale. Ce débat ne peut être fructueux et aboutir à des recommandations pertinentes que sur la base, sans prétendre à l'exhaustivité, d'un diagnostic de ce système, décliné aux niveaux national et local, et en termes de structure et de construction législative, de pratique et de gestion au quotidien par l'administration et les contribuables, et enfin de perception par l'ensemble des parties concernées. Pour cela, le CESE a procédé à une lecture critique de l'évolution du système fiscal à ce jour et des réalisations qui en découlent, afin d'en examiner le potentiel et les perspectives comme élément structurant de la mise en place d'une politique fiscale équilibrée et lisible. Aussi, l'évaluation du niveau de prise en compte des orientations et recommandations formulées par le Conseil en 2012 dans son rapport sur le système fiscal marocain, permet de mettre en lumière les faiblesses voire les dysfonctionnements majeurs qui persistent encore aujourd'hui, aussi bien au niveau des textes que de la pratique fiscale et, par ricochet, des biais économiques générés par ledit système en place.

Si l'actualisation du rapport de 2012 peut répondre à des évolutions notables à court et moyen termes, le présent rapport a pour ambition d'orienter le système fiscal vers un rôle plus stratégique, répondant à un impératif de cohérence, de visibilité, d'équité, de solidarité, de réduction des inégalités, d'appui à la production de valeur économique pérenne au prix de la réduction du champs de l'économie de rente, en somme, contribuer à poser les fondements d'un Nouveau Modèle de Développement.

Figure 2 : Une réforme fiscale au service d'un Nouveau Modèle de Développement



Méthodologie adoptée

Reprise de la thématique et approfondissement des travaux sur le système fiscal marocain et son impact sur le développement du pays

Sur la base du rapport du CESE portant sur la fiscalité en tant que levier du développement, un état desdites avancées a été réalisé, à la lumière des recommandations du CESE et de celles des Assises Nationales de 2013, afin d'en dégager une analyse critique, sur la base de laquelle, l'approche participative, largement ancrée dans les pratiques du CESE, a été mise à profit dans le cadre d'auditions et d'ateliers avec les principaux acteurs concernés. Les interactions avec ces derniers ont permis non seulement de recouper les points de vue sur les réalisations ainsi que sur les volets qui continuent à constituer des obstacles, mais aussi d'enrichir et de valider avec eux les pistes d'orientation actualisées, en vue de construire une vision portant l'ambition de positionner le système fiscal, comme un pilier solide de l'édification d'un Nouveau Modèle de Développement.

Pour cela, le Conseil, à travers le présent rapport, souhaite prendre en compte les avancées réalisées depuis les Assises de 2013, consolider, ajuster et renforcer les orientations de son rapport de 2012 relatif au même sujet, ainsi que celles amenées par d'autres rapports qui ont aussi traité de la dimension fiscale et de ses impacts sur le développement. Avec l'ambition annoncée, le présent rapport veut s'ouvrir sur un horizon encore plus moyen et long termes, avec une vision plus large qui traite le système fiscal en interaction avec les autres dimensions à fort impact sur le développement.

Même si le présent rapport a pour vocation de se concentrer principalement sur le système fiscal et l'évolution qu'il devrait connaître sur les dix à douze prochaines années, il ne peut éviter de soulever la question majeure de l'orientation des dépenses publiques pour qu'elles soient elles-mêmes au service du nouveau modèle de développement cible, le tout dans le cadre d'une gouvernance plus responsable que jamais, et qui assure un lien clair et lisible entre les contributions fiscales et sociales d'un côté et les dépenses de l'autre.

Aussi, l'ensemble des analyses et des orientations sont consolidées dans le cadre d'une vision globale cohérente, au service des stratégies nationales, elles-mêmes conçues dans le cadre dudit nouveau modèle de développement, créateur de valeur ajoutée nationale au profit du bien-être et de la prospérité de tous les citoyens, dans un cadre de confiance et de cohésion sociale. Cette vision intègre en son sein plusieurs dimensions et axes, stratégiques, institutionnels, réglementaires, et organisationnels,

structurés selon une logique d'articulation forte et de complémentarité, qui préfigurent d'une nouvelle politique fiscale nationale, avec les inflexions majeures qui en découlent, et dont seule la conjonction d'ensemble serait capable de produire les effets d'entraînement voulus en termes de cohérence, de visibilité et de solidarité.

Tout comme le rapport du CESE de 2012 a constitué une des principales références pour les Assises de la fiscalité de 2013, il est suggéré que ce travail d'approfondissement et d'élargissement de la réflexion, puisse constituer la base de la contribution du CESE aux Assises sur la fiscalité, organisées par les autorités compétentes les 3 et 4 mai 2019.

I. Aperçu de l'évolution historique du système fiscal marocain et cadre de référence actuel

I. 1 – Regard sur l'évolution de l'Histoire du système fiscal marocain : rétrospective et actualités

Les institutions fiscales de l'Etat marocain, et les règles juridiques qui régissent le domaine des finances publiques sont le résultat d'une longue évolution historique, marquée par des transitions qui ont donné naissance, au final, à un système fiscal moderne, comparable à ceux en vigueur dans les pays développés, et à économie libérale.

Le système fiscal national a en effet, tout au long du 20^e siècle, connu une évolution sous la pression de contraintes budgétaires, ayant permis l'instauration des premiers impôts modernes. Evolution fondée également, depuis l'indépendance, sur le consentement, la solidarité et l'incitation économique, pour aboutir actuellement à un système moderne, qui est l'émanation de la volonté d'intégrer l'économie marocaine dans l'échiquier international.

Trois périodes clés ont marqué l'Histoire du système fiscal marocain :

- **D'abord, la période d'avant le protectorat**, qui instaure un régime fiscal en réaction notamment à la pression budgétaire découlant de la situation des finances publiques qui s'est dégradée pour des raisons multiples, liées aussi bien à l'accroissement des dépenses qu'à la réduction des recettes.
Principaux prélèvements : la Zakat, l'Achour, la Jezya, le Kharaj, la Hédya, la Harka, la Mouna, la Sokhra, la Ghorama et la Touiza, le Meks et le Tertib.
- **Ensuite, le régime fiscal pendant le protectorat**, qui se caractérise par la réforme du système suite à la détérioration progressive des finances du Maroc et à l'aggravation de son endettement. Ainsi, le Protectorat fera de l'impôt le principal instrument d'intervention économique qui s'est traduite par la mise en place d'un système fiscal inspiré du système français.
- **Et enfin, le régime fiscal au lendemain de l'indépendance**, évènement majeur qui va impulser un changement de philosophie de l'impôt, la fiscalité marocaine post colonial, trouvant 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.

La configuration actuelle du système fiscal marocain est le fruit de plusieurs réformes menées tout au long du 20^e siècle, mais le maquis fiscal engendré par la création et l'amoncellement de multiples taxes, dont certaines obsolètes et peu rentables, ont créé de la complexité, par la multitude de prélèvements différents et d'interlocuteurs

dans l'administration. Cette situation, aggravée par le contexte du plan d'ajustement structurel qui s'est imposé au Maroc, a conduit les pouvoirs publics à procéder à partir de 1984 à la réforme du système fiscal en vigueur, en vue de sa modernisation et sa simplification et pour lui assurer en définitif, une plus grande efficacité. Cette réforme s'est traduite par le passage d'un système analytique, lourd, complexe et caractérisé par des inégalités flagrantes et des incohérences profondes à un système d'imposition qui se veut moderne et synthétique. La fiscalité marocaine s'est ainsi rapprochée dans son architecture générale des grands systèmes d'imposition connus dans le monde occidental.

Portant sur l'instauration des trois principales catégories d'impôts, la réforme, dont les principes ont été énoncés par la loi-cadre n° 3-83 relative à la réforme fiscale², a abouti à la mise en œuvre de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) en 1986, et à l'institution de l'Impôt sur les Sociétés (IS) en 1988 et de l'Impôt Général sur le Revenu (IGR) en 1990 – devenu l'Impôt sur le Revenu, qui se sont substitués aux impôts cédulaires en vigueur.

La deuxième phase, allant de 1993 à 1999, était celle de la mise en place de la fiscalité des valeurs mobilières et des produits de placement à revenu fixes, ainsi que la réforme de la Taxe sur le Profit Immobilier. Enfin, une troisième étape, s'étalant entre 1999 et 2009, a été consacrée à la réforme du code de l'enregistrement et des timbres, et à la codification (Code Général des Impôts) ainsi qu'à la réforme de la fiscalité des collectivités locales.

On assistera, au début des années quatre-vingt-dix, à une tentative de rationalisation des avantages fiscaux par la mise en place d'une Charte des investissements en 1996. Cette dernière remplace les différents codes sectoriels qui couvraient précédemment l'essentiel des activités économiques du pays.

La réforme de la Charte de l'Investissement, annoncée en juillet 2016, tarde à se mettre en place. Celle-ci viendrait actualiser l'ancienne Charte, qui n'avait pas été révisée depuis une vingtaine d'années, en y apportant de profonds changements et de nouvelles mesures incitatives (niches fiscales) pour les investisseurs.

Encadré 1 : Cinq mesures phares de la réforme de l'Investissement

1. L'Impôt sur les Sociétés à 0% pendant 5 ans pour les nouvelles entreprises industrielles ;
2. La mise en place d'une zone franche par région ;
3. L'octroi des avantages de la zone franche aux grandes industries exportatrices, sans que cela ne soit lié à une implantation territoriale ;

2 - Réforme fiscale adoptée par la chambre des représentants le 20 décembre 1982 et promulguée par le dahir n° 1-83-38 du 23 Avril 1984.

4. La reconnaissance du statut d'exportateur indirect ; mesure destinée aux sous-traitants des grands groupes exportateurs ;
5. La mise en place d'appuis diversifiés au profit des régions les moins favorisées pour stimuler l'investissement industriel et favoriser un développement territorial équilibré.

Aussi, deux autres dates charnières dans l'évolution du système fiscal marocain sont à souligner : les assises fiscales de 1999 ainsi que celles de l'année 2013 et les séries de réformes et d'aménagements fiscaux qui les ont suivies. Ces assises ont représenté des occasions pour établir un diagnostic commun et concerté, accompagnées à chaque fois par une volonté de dégager de manière collective une feuille de route visant le dépassement de contraintes et l'amélioration de l'efficacité du système fiscal. Ces événements représentent aussi des occasions pour les représentants sectoriels et catégoriels de développer leur plaidoyer et défendre leurs revendications.

Figure 3 : Dates clés du système fiscal marocain

De 1986 à 1990	De 1993 à 1999	1999	De 1999 à 2009	2013	Depuis 2000 à aujourd'hui
Instauration des trois principales catégories d'impôts TVA-IS-IR	• MEP fiscalité des valeurs mobilières et des produits de placement à revenu fixes • Réforme de la TPI	Assises fiscales	• Réforme du code de l'enregistrement et des timbres • Codification • Réforme de la fiscalité des collectivités locales	Assises Nationales sur la Fiscalité	Renforcement arsenal juridique & Réformes introduites pas les lois de finances successives

De nombreuses réformes ont été introduites par les lois de finances successives jusqu'à 2018, et se sont traduites pour la plupart d'entre elles, par la mise en place d'un ensemble de mesures, qui se veulent orientées vers plus de simplification, de rationalisation et d'harmonisation du système fiscal en place. Parmi les résultats, à titre indicatif et non exhaustif, il est possible de citer :

- Réforme des droits d'enregistrement en 2004 ;
- Amorce de la réforme de la TVA en 2005 ;
- Élaboration du livre des procédures fiscales en 2005 ;
- Entrée en vigueur en 2006 de la Loi 47.06 portant sur la fiscalité locale ;
- Regroupement des textes fiscaux dans un même volume : le Code Général des Impôts édité en 2007 – dont la revue de l'architecture et la clarification et la

3 - Voir Paragraphe « IV.1-2 - Focus sur les Assises nationales de la Fiscalité de 2013 : contenus et principaux enseignements ».

cohérence d'ensemble ont été réalisés en 2017/2018 et la mise dans le circuit de validation législative est en cours. Ce travail a été fait à la lumière de la réalité économique et financière des entreprises, mais également en fonction de la réalité de l'administration fiscale, en pleine transformation numérique ;

- Décision de réintégration fiscale progressive du secteur agricole à partir de 2014 ;
- En 2016, changements majeurs au niveau de l'Impôt sur les Sociétés, notamment l'instauration de l'IS proportionnel au résultat fiscal réalisé ;
- Toujours en 2016, généralisation du remboursement du crédit de TVA grevant les biens d'investissement ;
- Mise en place depuis 2016 des procédures de dématérialisation et de numérisation des services fiscaux ;
- En 2017, exonération de l'IS pendant les cinq premiers exercices au profit des entreprises industrielles nouvellement créées ;
- Instauration de l'IS progressif avec nouvelles tranches ;
- Et lancement d'un arsenal antifraude fiscal, avec une accélération notable en 2018 ;
- ...

Ce qu'il y lieu de retenir :

Avec la mise en œuvre de la réforme fiscale depuis 1984, le système fiscal marocain peut aujourd'hui, dans son architecture générale, être considéré comme un système moderne. Mais il n'en demeure pas moins qu'il souffre encore de plusieurs carences dont certaines sont importantes, aussi bien en relation avec sa structure qu'en ce qui concerne la gestion de la relation entre l'administration fiscale et les contribuables. Le Maroc continue aussi à être confronté à l'incivisme fiscal qui fait que de grands pans de l'activité et de nombreux contribuables continuent à œuvrer pour échapper, totalement ou en partie, à l'impôt.

Aussi, tout en veillant à la préservation de la lisibilité du système fiscal global, l'analyse mérite d'être approfondie pour couvrir les carences et pour assurer un élargissement de l'impôt, y compris à d'éventuelles nouvelles natures (exemples de questions à traiter : patrimoine, succession, taxes écologiques, ...).

I.2 – Cadre de référence et principes généraux régissant la matière fiscale

* Constitution du Royaume : consécration du principe d'égalité devant l'impôt et du principe de participation en fonction de la capacité contributive

Le retour à la Constitution du 1^{er} juillet 2011, incite à l'approfondissement de la réflexion pour l'instauration d'un système fiscal juste et équitable. En effet, la question de l'équité fiscale est de fait abordée dans le texte constitutionnel qui contient les dispositions définissant les fondements de l'obligation fiscale et l'autorité compétente pour l'établir. Les articles 39 et 75 notamment, marquent de façon claire le principe de l'égalité devant l'impôt, chacun selon ses capacités contributives, et attribuant aux représentants de la nation au sein du Parlement la compétence générale en matière fiscale, par le biais de l'attribution de la compétence exclusive en matière législative de manière générale et du vote de la loi de finances en particulier.

« Tous [les citoyens] 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. »

« Le Parlement vote la loi de finances, déposée par priorité devant la Chambre des Représentants, dans les conditions prévues par une loi organique. Celle-ci détermine la nature des informations, documents et données nécessaires pour enrichir les débats parlementaires sur le projet de loi de finances. »

Extraits de la Constitution Marocaine

* Arsenal juridique : le Code Général des Impôts, un acquis dans l'évolution du système fiscal marocain⁴

Les principaux impôts et taxes sont actuellement régis par deux textes :

Le Code Général des Impôts qui régit l'IS, la TVA, l'IR, les droits d'enregistrement, les droits de timbre et la taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles ;

- Et la loi n°47-06 relative à la fiscalité des collectivités locales, qui s'articule autour de deux axes :
- Le premier concerne les taxes gérées par les collectivités locales elles-mêmes ;
- Et le second concerne les taxes locales qui se répartissent en fonction de deux catégories de redevables : d'abord, (i) la taxe professionnelle et la taxe de services

4 - Un volet spécifique détaillant les éléments relevant de l'arsenal juridique est développé plus loin dans le présent document, à l'occasion de la réalisation du diagnostic du système fiscal (national et local).

communaux dues par les entreprises et ensuite, (ii) la taxe d'habitation et la taxe de services communaux, dues par les particuliers. Si les taxes locales sont émises par la Direction Générale des Impôts (DGI) au profit des collectivités locales, le recouvrement de la 1^{ère} catégorie est assuré par cette même Direction, alors que celui de la seconde catégorie est assuré par la Trésorerie Générale du Royaume (TGR).

*** Lois de finances et lois de finances rectificatives**

Acte législatif par lequel le Parlement vote le budget de l'Etat, la loi de finances détermine et autorise, pour chaque année civile, la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat, que seules les lois de finances dites rectificatives peuvent en cours d'année venir modifier, lorsque l'évaluation de la conjoncture, eu égard aux prévisions, rend nécessaire une réévaluation et une actualisation des objectifs en matière de recettes et de dépenses à engager.

*** Recours et jurisprudence**

Les contribuables qui ne sont pas satisfaits d'une décision prise à leur encontre par l'administration ont la possibilité de recourir à la Commission Nationale de Recours Fiscal ainsi que le droit de contester la décision en question devant les tribunaux administratifs.

*** Notes circulaires**

Ces notes circulaires relatives aux dispositions fiscales des lois de finances, regroupent un ensemble de commentaires / compléments formulés par l'Administration, dans le but de préciser le contenu de certaines dispositions fiscales.

*** Sources internationales**

Inspiré des meilleurs standards internationaux en la matière, le système fiscal marocain prend place dans un cadre national et c'est ainsi que la Maroc a pu passer, avec d'autres pays étrangers, des conventions fiscales de réciprocité tendant à éviter les doubles impositions, à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à échanger les données fiscales (35 conventions au total⁵).

5-<https://portail.tax.gov.ma/wps/portal/DGI/Documentation-fiscale/Conventions-internationales>

VI. Présentation du système fiscal au Maroc : architecture générale et états de la situation de la fiscalité nationale

Notions et concepts clés

Les impôts et taxes au Maroc sont principalement contenus dans le Code Général des Impôts (CGI) et la Loi sur la Fiscalité Locale (LFL)⁶, de même que d'autres taxes parafiscales sont prévues par des textes spéciaux.

Même si le nombre des impôts et taxes au Maroc, pour ce qui relève du national, ne s'écarte pas trop des normes et pratiques à l'international, leur efficience et leur efficacité milite en faveur d'une analyse approfondie pour une simplification, si ce n'est par la réduction du nombre, par la clarification et l'unification des bases et des modes de calcul. Par contre, pour ce qui relève de la fiscalité locale, une importante réduction du nombre de taxes locales est nécessaire, en plus de la clarification et de l'unification des bases, non seulement entre elles, mais aussi avec la fiscalité dite nationale. Il est à noter, à ce stade, que la quasi-majorité des recettes fiscales au Maroc proviennent des impôts et taxes prévus par le CGI, des droits de douanes et de la TIC et enfin de la Taxe Professionnelle, Taxe d'Habitation et Taxe de Services Communaux.

Toutefois, il y a lieu de relever que par ailleurs, une pléthore de natures de recettes, prévues au niveau de plusieurs supports budgétaires, couvrent les recettes fiscales au titre des impôts et taxes les plus connues ainsi que des taxes locales, des redevances, des dividendes, des amendes, des loyers, etc.

Ces impôts et taxes sont pour certains, déclaratifs⁷ (une majorité) et pour d'autres soumis à la retenue à la source. Aussi, le paiement des impôts pour la première catégorie est spontané, assorti d'un droit de contrôle de l'administration à postériori. Pour la seconde catégorie, l'imposition se fait par voie de rôle ou par prélèvement à la source, déléguée à des tiers, comme c'est le cas de l'employeur pour les salaires.

Par ailleurs, le cadre fiscal actuellement en vigueur au Maroc ne couvre pas certaines catégories d'impôts et taxes appliqués dans d'autres pays, tels que différentes formes d'impôt sur le patrimoine (fortune, succession, ...), ou encore des impôts de solidarité sociale et des impôts à dimension écologique. De même, une partie non négligeable de l'économie continue à se développer totalement ou en partie dans l'informel,

6 - Loi n° 47-06 relative à la fiscalité des collectivités locales, complétée par la loi 39-07 | Chapitres maintenus de la Loi 30-89

7 - Voir paragraphe dédié, II.4-1., "Fonctionnement du système déclaratif".

faisant perdre d'importantes recettes fiscales mais aussi sociales aux caisses de l'Etat. Il n'en demeure pas moins que les recettes fiscales constituent la principale source de financement du budget général de l'Etat.

II. 1 – Structure et tendances du système fiscal national

Le présent chapitre vise à mettre en exergue les concepts clés et à dresser le panorama, au niveau national, de la structure des recettes fiscales, des dépenses fiscales et des subventions budgétaires au Maroc, en ressortant les éléments relatifs à leur nature, aux profils des bénéficiaires ainsi que les effets induits.

Pour cela, l'évolution des recettes fiscales (depuis 2007, jusqu'à 2017), et celle des dépenses fiscales, sur la base des rapports accompagnant les projets de lois de finances (évolution depuis 2007 jusqu'à 2017 puis focus sur le PLF pour l'année budgétaire 2018) sont présentés puis analysés. Sur cette base, est dégagée la ventilation des recettes et dépenses selon un ou plusieurs des critères ci-après, tels que le type d'impôt, le secteur d'activité, la vocation sociale, économique ou culturelle de la mesure, l'objectif visé par la mesure et le bénéficiaire de celle-ci.

De ce travail de consolidation et d'analyse, il est attendu de tirer les premiers enseignements relatifs à l'évolution de la structure fiscale nationale, des recettes y afférentes, et de l'impact des régimes dérogatoires, entre dynamisation économique réelle de certains secteurs et risques de déperdition de moyens, voire la réduction du potentiel réel de l'économie, due à des effets d'éviction induits dans des secteurs, par les avantages accordés à d'autres secteurs.

NB : il importe de souligner que pour ce qui est des chiffres retenus en vue de l'analyse des recettes et des dépenses fiscales, présentés ci-après, et plus précisément s'agissant des éléments relatifs à chaque année, il est retenu les chiffres relatifs à l'exercice de clôture, matérialisés par les rapports définitifs réalisés en exercice n+1 (chiffres réalisés et non prévisionnels, sauf pour la dernière année).

A. Recettes fiscales⁸

Sur la dernière décennie, les recettes fiscales continuent de croître avec une évolution de la structure de la fiscalité vers une part grandissante des impôts indirects, avec une TVA qui en constitue de plus en plus la partie la plus importante.

La structure des recettes fiscales sera présentée à travers leur évolution globale et par type d'impôt et par le niveau de la pression fiscale et son évolution.

8 - Source des éléments chiffrés (traités par le CESE pour y réintégrer les 30% de la TVA versés aux collectivités locales) : Direction du Trésor et des Finances Extérieures – Ministère des Finances

La structure des recettes fiscales au Maroc se présente comme suit :Tableau 1 : Recettes fiscales | En millions de dirhams

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Impôts Directs	60 308	81 827	71 734	65 004	70 850	78 911	77 390	77 593	80 835	85 075	91 989
IR	28 009	33 312	26 728	26 928	29 121	33 418	34 081	33 985	36 685	39 036	39 307
IS	30 013	46 290	42 395	35 114	39 370	43 187	40 417	41 480	41 091	42 962	49 971
Taxe Professionnelle	278	213	180	205	209	213	292	229	246	288	338
Contribution de solidarité sur les B & R	-	-	-	-	-	-	453	-	-	-	-
Taxe d'habitation	71	31	29	30	27	36	55	53	52	33	33
Majorations	1865	1885	2315	2650	2055	1986	1994	1796	2705	2742	2328
Autres impôts directs	72	96	87	77	68	71	98	50	56	14	12
Impôts indirects	67 069	79 943	74 709	86 325	93 179	97 530	98 135	97 276	100 003	101 631	108 647
(1) TVA	49 730	61 250	55 079	65 193	71 319	74 786	75 260	73 427	74 637	75 497	81 264
Intérieure	20 707	25 817	22 484	26 759	27 190	27 963	28 921	26 999	28 867	27 626	29 867
Importation	29 023	35 433	32 594	38 434	44 129	46 823	46 339	46 428	45 770	47 871	51 397
TIC	17 339	18 693	19 630	21 132	21 860	22 744	22 875	23 849	25 366	26 134	27 383
Tabacs	6133	6983	6865	7502	7494	8153	8007	8478	8587	9328	9920
Produits énergétiques	10 159	10 639	11 708	12 307	12 943	13 127	13 323	13 918	15 312	15 222	15 732
Autres	1047	1071	1057	1323	1423	1463	1545	1453	1467	1585	1731

Droits de douane	13 415	13 706	11 830	12 242	10 286	9003	7681	7738	7715	9074	8609
Droits d'importation	13386	13 680	11 806	12 242	10 286	8983	7661	7718	7691	9051	8580
Autres	29	26	24	0	0	20	20	20	25	24	29
Enregistrement et timbre	9331	10 175	9104	9992	10 667	13 060	13 559	15 579	16 092	15 827	15 669
(1) Recettes fiscales	150 123	185 651	167 377	173 563	184 982	198 504	196 765	198 186	204 645	211 607	224 914

Source : Direction du Trésor et des Finances Extérieures – Ministère de l'Economie et des Finances

Recettes du budget général											
Budget général	171 707	204 675	189 120	193 703	213 694	224 064	228 777	236 990	233 553	241 071	254265
% des recettes fiscales	87,43%	90,71%	88,50%	89,60%	86,56%	88,59%	86,01%	83,63%	87,62%	87,78%	88,46%

(1) La TVA est retraitée pour y réintégrer les 30% de la TVA versés aux collectivités locales

L'analyse de l'évolution des recettes fiscales, sur la base des données du ministère de l'Economie et des Finances – retraitées pour les chiffres des recettes de la TVA en y incluant les 30% de TVA versés aux collectivités locales – montre qu'à fin 2017, les recettes fiscales s'élèvent à 224,9 MM DH, en augmentation de 6,3% par rapport au 211,6 MM DH de 2016. Les recettes de la TVA constituent le poste le plus important des recettes fiscales qui elles-mêmes sont les principales ressources financières pour couvrir les dépenses de l'Etat. En effet, dans ces recettes, les impôts indirects représentent la part prépondérante, avec une TVA qui en constitue la partie la plus importante, soit 81,3 MM DH à fin 2017, marquant ainsi le poids dominant de la consommation dans la constitution des recettes fiscales.

Aussi, cette analyse laisse apparaître une nette évolution depuis 2007 en volume, matérialisée par une tendance haussière globale des recettes fiscales sur la période 2007 – 2017, enregistrant des recettes fiscales moyennes à hauteur de 190.574 M DH, avec un écart global de 74.791 M DH, soit un écart moyen de 6.799 millions par an, représentant 4,13% de croissance annuelle moyenne sur toute la période.

Il convient de relever la croissance importante enregistrée en 2008 (pour atteindre 185 651 M DH) s'expliquant par une très bonne performance des recettes fiscales générées par l'IS, la TVA et de l'IR. En plus de la bonne tenue de l'activité économique, la performance de l'année en matière d'IS provient entre autres, des résultats des sociétés cotées en bourses (à la suite de deux années exceptionnelles d'introductions en bourse), ainsi que de la réforme du taux d'imposition ramené à 30%. Cette dernière était accompagnée de l'élargissement de la base imposable par la suppression des abattements sur les plus-values de cession d'actif immobilisé et des provisions réglementées (provision pour investissement, provision pour reconstitution de gisement miniers et provision pour logement du personnel). Quant à la performance de la TVA, elle s'explique par la suppression de certaines exonérations notamment sur les opérations d'investissement.

Il importe de souligner également la baisse enregistrée au niveau de l'exercice 2013, année marquée par une conjoncture économique mondiale particulièrement difficile, caractérisée entre autres, par la persistance de la crise financière et l'affaiblissement de la croissance mondiale.

Par ailleurs, il convient de préciser que la performance des autres exercices budgétaires trouve son fondement principalement, en plus de la bonne tenue de la situation économique, dans la professionnalisation et le renforcement des compétences de la DGI, particulièrement celles relevant ces dernières années, des opérations de généralisation de la dématérialisation et de renforcement des contrôles.

Cette évolution concerne également la structure des recettes fiscales. Ainsi, tandis que la part des impôts directs dans l'ensemble des recettes fiscales, connaît une quasi-stagnation (40,9% en 2017 au lieu de 40,2 en 2007), la part des impôts indirects dans l'ensemble des recettes fiscales passe de 44,7% en 2007 à 48,3% en 2017. Quant à la part des droits de douane, elle enregistre une régression, liée principalement à la poursuite du démantèlement douanier, dans le cadre des accords de libre-échange, passant ainsi de 8,9% en 2007 à 3,8% en 2017.

Tableau 2 : Evolution des recettes fiscales totales 2007 – 2017 | En millions de dirhams

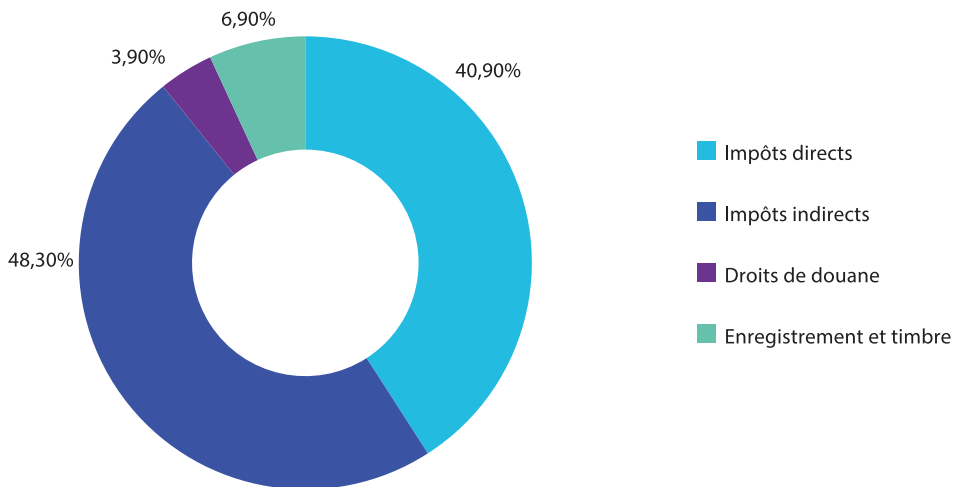
Désignation	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Impôts Directs	58 443	79 942	69 419	62 354	68 795	76 925	75 396	75 797	130 78	333 82	661 89
TVA intérieure	20 707	25 817	22 484	26 759	27 190	27 963	28 921	26 999	867 28	626 27	867 29
DET	9 331	10 175	9 104	9 992	10 667	13 060	13 559	15 579	092 16	827 15	669 15
Majorations	1865	1885	2315	2650	2055	1986	1994	1796	705 2	742 2	328 2
Total DGI	90 346	117 819	103 322	101 755	108 707	119 934	119 870	120 171	794 125	528 128	525 137
Droits de douane	13 415	13 706	11 830	12 242	10 286	9 003	7 681	7 738	715 7	074 9	609 8
TVA à l'importation	29 023	35 433	32 594	38 434	44 129	46 823	46 339	46 429	770 45	871 47	397 51
TIC	17 339	18 693	19 630	21 132	21 860	22 744	22 875	23 849	366 25	134 26	383 27
Total des autres recettes fiscales	59 777	67 832	64 054	71 808	76 275	78 570	76 895	78 016	851 78	079 83	389 87
Recettes fiscales totales	150 123	185 651	167 377	173 563	184 982	198 504	196 765	198 186	645 204	607 211	914 224

Les recettes fiscales totales ont atteint 224,9 MM DH en 2017 alors qu'elles étaient à 150,1 milliards en 2007, soit une évolution en volume de 74,8 milliards MAD de recettes supplémentaires. Par rapport à 2016, l'année 2017 a enregistré des recettes additionnelles, de plus de 13 milliards MAD, pic historique sur les deux dernières décennies.

Cette évolution a consolidé la part des recettes fiscales dans les recettes ordinaires qui est passée de 87,4% en 2007, à 87,8% en 2016, à 88,5% en 2017. Il faut noter également la prédominance de la TVA à l'importation par rapport à la TVA à l'intérieur, prédominance qui s'est renforcée au fil du temps pour représenter 63,2% des recettes totales de la TVA en 2017. Cette situation paradoxale, si elle reflète la croissance continue des importations et donc la demande de consommation tournée de plus en plus vers la production étrangère au détriment de la production locale, elle questionne aussi le niveau de production de valeur ajoutée locale à partir des importations, qui pourrait s'expliquer par l'ampleur des fraudes fiscales.

Tableau 3 : Evolution de la structure fiscale

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Impôts Directs	40,17%	44,08%	42,86%	37,45%	38,30%	39,75%	39,33%	39,15%	39,50%	40,20%	40,9%
Impôts Indirects	44,68%	43,06%	44,64%	49,74%	50,37%	49,13%	49,87%	49,08%	48,87%	48%	48,31%
Droits de douane	8,94%	7,38%	7,07%	7,05%	5,56%	4,54%	3,90%	3,90%	3,77%	4,29%	3,83%
Enregistrement et Timbre	6,22%	5,48%	5,44%	5,76%	5,77%	6,58%	6,89%	7,86%	7,86%	7%	7%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%



Comme il a été signalé précédemment, la structure fiscale s'est caractérisée par la dominance des impôts indirects qui représentent la part prépondérante des structures fiscales depuis 2007 et jusqu'à 2017 (à l'exception de l'année 2008 où la tendance s'est inversée en faveur des impôts directs). La structure fiscale se caractérise également par une augmentation relative de la part des impôts directs depuis 2014 qui revient à un niveau de 40,9%, et une stagnation de ceux indirects, autour de 48% à 49%.

B. Dépenses fiscales

1. Structure et évolution des dépenses fiscales

La structure des dépenses fiscales au Maroc se présente comme suit :

Tableau 4 : Structure et évolution des dépenses fiscales

Impôts [1/2]	Evaluation 2007 (Chiffes RDF 2008)		Evaluation 2008 (Chiffes RDF 2009)		Variation 08/07		Evaluation 2009 (Chiffes RDF 2010)		Variation 09/08		Evaluation 2010 (Chiffes RDF 2011)		Variation 10/09		Evaluation 2011 (Chiffes RDF 2012)		Variation 11/10		Evaluation 2012 (Chiffes RDF 2013)		Variation 12/11
	Mon- tant	Part	Mon- tant	Part	Mon- tant	Part	Mon- tant	Part	Mon- tant	Part	Mon- tant	Part	Mon- tant	Part	Mon- tant	Part	Mon- tant	Part	Mon- tant	Part	
TVA	11088	47,0%	13768	51,1%	24,2%		14272	49,7%	3,7%		13758	46,2%	-3,6%		13821	42,2%	0,5%		14221	39,2%	2,9%
IS	4600	19,5%	3529	13,1%	-23,3%		4822	16,8%	36,6%		6016	20,2%	24,8%		7122	21,8%	18,4%		9843	27,2%	38,2%
IR	2998	12,7%	3246	12,0%	8,3%		3439	12,0%	5,9%		4216	14,1%	22,6%		3951	12,1%	-6,3%		3815	10,5%	-3,4%
DET	2745	11,6%	3856	14,3%	40,5%		3470	12,1%	-10,0%		3891	13,1%	12,1%		5537	16,9%	42,3%		5676	15,7%	2,5%
TIC	1314	5,6%	1361	5,1%	3,6%		1472	5,1%	8,2%		1285	4,3%	-12,7%		1359	4,2%	5,8%		1186	3,3%	-12,7%
DD	867	3,7%	1184	4,4%	36,6%		1258	4,4%	6,3%		636	2,1%	-49,4%		933	2,9%	46,7%		1497	4,1%	60,5%
Total	23612	100%	26944	100%	14,1%		28733	100%	6,6%		29802	100%	3,7%		32723	100%	9,8%		36238	100%	10,7%

Impôts [2/2]	Evaluation 2013 (Chiffres RDF 2014)		Variation 13/12	Evaluation 2014 (Chiffres RDF 2015)		Variation 14/13	Evaluation 2015 (Chiffres RDF 2016)		Variation 14/15	Evaluation 2016 (Chiffres RDF 2017)		Variation 16/15	Evaluation 2017 (Chiffres RDF 2018)		Variation 17/16
	Montant	Part		Montant	Part		Montant	Part		Montant	Part		Montant	Part	
TVA	14012	42,1%	-1,5%	15006	43,6%	15,2%	15161	46,8%	-4,1%	15161	46,8%	5,3%	16958	48,8%	11,9%
IS	7115	21,4%	-27,7%	8196	23,8%	-17,1%	5150	15,9%	-29,8%	5150	15,9%	-10,4%	5128	14,8%	-0,4%
IR	4104	12,3%	7,6%	3404	9,9%	2,7%	4165	12,8%	19,2%	4165	12,8%	2,7%	4592	13,2%	10,3%
DET	5353	16,1%	-5,7%	5499	16,0%	-25,5%	5747	17,7%	-1,6%	5747	17,7%	6,2%	6603	19,0%	14,9%
TIC	1327	4,0%	11,9%	988	2,9%	-4,4%	1304	4,0%	28,4%	1304	4,0%	2,8%	153	0,4%	-88,3%
DD	1374	4,1%	-8,2%	1313	3,8%	3,4%	895	2,8%	-33,8%	895	2,8%	3,0%	1314	3,8%	46,8%
Total	33285	100%	-8,1%	34406	100%	3,4%	32422	100%	-7,7%	32422	100%	2,1%	34748	100%	7,2%

Source : Rapports sur les dépenses fiscales pour les années 2008 à 2018

Le montant moyen des dépenses fiscales au Maroc sur la période allant de 2007 à 2017 s'élève à 31 333 MDH, en notant particulièrement des variations négatives sur les exercices 2012-2013 et 2014-2015.

Une lecture dans les détails du tableau montre que les grandes masses de variation touchent le plus souvent la consommation (TVA – part la plus importante des dépenses fiscales tout le long de la période 2007 à 2017), et l'investissement/l'entreprise (IS).

L'analyse plus approfondie du contenu des chiffres présentés ci-haut, permettrait de ne tenir compte que des dépenses fiscales effectives représentant une dérogation appelée à être abandonnée dans le temps, dès que cela le justifie (ex. un taux de TVA réduit voire même de 0% sur un produit de première nécessité, relève de la politique fiscale et non d'une dépense fiscale | Aussi, les taux progressifs de l'IR ou même de l'IS ne devraient pas non plus représenter des dépenses fiscales).

2. Principaux bénéficiaires des dépenses fiscales

Les principaux bénéficiaires des dépenses fiscales au Maroc se présentent comme suit :

Tableau 5 : Principaux bénéficiaires des dépenses fiscales

Bénéficiaires	2007 (Chiffres RDF 2008)		2008 (Chiffres RDF 2009)		2009 (Chiffres RDF 2010)		2010 (Chiffres RDF 2011)		2011 (Chiffres RDF 2012)	
	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant
Entreprises dont :	168	13662	171	14142	169	15510	166	17091	174	19786
Promoteurs immobiliers	15	2406	13	2802	15	2439	15	2591	16	3072
Exportateurs	16	889	14	1801	12	2353	12	2418	13	3003
Ménages	113	6418	107	9401	105	9965	103	9285	109	9314
Services publics	57	3429	56	3150	59	3106	55	3217	56	3468
Autres (principalement organismes internationaux, associations et fondations)	72	103	58	251	60	153	60	209	60	154
Total	410	23612	392	26944	393	28734	384	29802	399	32722

2012 (Chiffres RDF 2013)		2013 (Chiffres RDF 2014)		2014 (Chiffres RDF 2015)		2015 (Chiffres RDF 2016)		2016 (Chiffres RDF 2017)		2017 (Chiffres RDF 2018 / Ancien référentiel)	
Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant
178	22366	184	19083	177	20599	176	17323	178	16879	186	19468
18	2940	18	2562	18	2765	17	2300	17	2305		
13	4389	13	3567	13	2503	11	2422	11	2420		
107	9238	111	10057	106	9462	104	9605	106	10083	106	11313
56	4440	56	3833	56	4060	56	4454	57	5103	58	3538
61	194	61	311	63	287	63	367	66	358	68	429
402	36238	412	33284	402	34408	399	31749	407	32423	418	34748

Source : Rapports sur les dépenses fiscales pour les années 2008 à 2018

L'analyse par nature de bénéficiaires laisse apparaître une part importante des dépenses fiscales au profit des entreprises et des ménages, la somme de ces deux composantes constituant pour l'année 2017, à titre d'exemple, près de 70% des dépenses fiscales (tendance généralisable à toute la période). Ce qui n'est pas sans rejoindre la lecture du tableau 4 ci-dessus, relatif à la structure et à l'évolution des dépenses fiscales, en mettant en lumière les mesures en la faveur de l'entreprise et au profit de la consommation (ménages).

Les dépenses fiscales, qu'elles soutiennent les entreprises ou les ménages, soulèvent une problématique de 'ciblage' des bénéficiaires, de laquelle découle, en plus des déperditions de moyens financiers de l'Etat, le renforcement du sentiment d'iniquité et de domination de la rente.

3. Principaux secteurs bénéficiaires des dépenses fiscales

Les principaux secteurs d'activité qui bénéficient des dépenses fiscales se présentent comme suit :

Tableau 6 : Principaux secteurs bénéficiaires des dépenses fiscales

Secteurs d'activité [1/2]	2007 (Chiffres RDF 2008)			2008 (Chiffres RDF 2009)			2009 (Chiffres RDF 2010)			2010 (Chiffres RDF 2011)			2011 (Chiffres RDF 2012)		
	Mesures recensées	Mesures évaluées	Montant	Mesures recensées	Mesures évaluées	Montant	Mesures recensées	Mesures évaluées	Montant	Mesures recensées	Mesures évaluées	Montant	Mesures recensées	Mesures évaluées	Montant
Activités immobilières	44	21	3958	38	19	4526	38	23	4086	39	28	4438	41	33	5446
Agriculture, pêche	32	19	2941	32	21	3483	32	21	3804	31	20	4035	31	23	4326
Edition, imprimerie	4	3	400	4	3	435	4	3	417	4	3	357	4	3	237
Electricité, pétrole et gaz	4	3	1608	5	4	2789	5	4	2639	4	3	1097	4	3	1394
Exportation	13	2	889	13	4	1801	12	4	2353	12	5	2421	13	5	3003
Industrie automobile et chimique	9	5	714	7	5	929	5	5	1021	5	5	734	5	4	343
Industries alimentaires	15	14	1918	15	14	2350	14	14	2353	14	14	2312	14	14	2696
Intermédiation financière	36	15	474	33	14	441	34	15	1013	33	16	1322	40	29	1513
Prévoyance sociale	21	7	1804	21	13	2528	21	13	2697	18	14	3564	18	14	2814
Régions	31	11	794	29	12	864	31	12	875	28	15	1091	28	18	929
Santé et action sociale	52	15	827	53	20	1088	54	22	1127	53	24	1253	53	34	1592
Secteur du transport	22	14	1036	22	14	1025	20	13	1259	20	13	1212	20	13	1403
Services publics	14	5	2275	14	4	1980	14	4	2110	14	6	2045	15	7	1970
Tourisme	2	2	249	3	3	482	3	3	433	3	3	423	4	4	636
Mesures communes à tous les secteurs	31	16	3312	25	16	1638	24	16	1886	24	18	2464	27	20	3575
Autres secteurs	80	24	413	78	26	585	82	30	663	82	38	1033	82	47	846
Total	410	176	23612	392	192	26944	393	202	28736	384	225	29801	399	271	32723

Secteurs d'activité [2/2]	2012 (Chiffres RDF 2013)			2013 (Chiffres RDF 2014)			2014 (Chiffres RDF 2015)			2015 (Chiffres RDF 2016)			2016 (Chiffres RDF 2017)			2017 (Chiffres RDF 2018)		
	Mesures recensées	Mesures évaluées	Montant	Mesures recensées	Mesures évaluées	Montant	Mesures recensées	Mesures évaluées	Montant	Mesures recensées	Mesures évaluées	Montant	Mesures recensées	Mesures évaluées	Montant	Mesures recensées	Mesures évaluées	Montant
Activités immobilières	44	35	6258	46	36	5877	44	37	7427	43	35	6792	45	36	7656	Changement de méthode Ne sont présentés que les chiffres du nouveau référentiel cible. Non retenus pour comparer et rapprocher des chiffres similaires		
Agriculture, pêche	31	23	4222	83	51	3904	26	19	3428	25	21	3264	28	23	3188			
Edition, imprimerie	4	4	245	17	8	211	4	4	180	4	4	184	4	4	189			
Electricité, pétrole et gaz	4	4	773	18	14	833	4	4	937	3	3	857	3	3	889			
Exportation	13	8	4389	4	4	3567	13	9	2503	11	8	2422	11	8	2420			
Industrie automobile et chimique	5	5	433	27	19	564	4	4	435	4	4	392	4	4	407			
Industries alimentaires	14	14	2707	13	9	2879	13	13	2682	12	12	2629	12	12	2780			
Intermédiation financière	40	28	1703	44	33	1489	45	33	1360	47	36	1924	47	37	2124			
Prévoyance sociale	18	14	2955	4	4	2930	18	14	3115	18	14	3200	18	14	3385			
Régions	28	19	1564	21	16	490	27	19	606	27	20	636	27	21	302			
Santé et action sociale	52	35	1611	52	14	1772	52	39	1560	52	39	1736	55	40	1796			
Secteur du transport	19	13	1224	29	23	1406	21	15	1307	22	15	1441	24	15	1477			
Services publics	16	8	2231	5	5	2513	17	9	2691	17	10	2955	17	11	3142			
Tourisme	4	4	446	52	38	362	4	4	167	4	4	173	4	4	166			
Mesures communes à tous les secteurs	27	22	4531	31	24	3483	29	24	5049	30	23	2126	28	21	1429			
Autres secteurs	83	48	947	4	4	1004	81	53	960	80	52	1017	80	53	1073			
Total	402	284	36239	450	302	33284	402	300	34407	399	300	31748	407	306	32423			

Source : Rapports sur les dépenses fiscales pour les années 2008 à 2018

L'analyse sectorielle met en exergue plusieurs éléments pouvant faire l'objet d'une lecture à double entrée :

- i. En fonction du nombre de mesures recensées qui, de façon générale, érige le secteur de la santé et de l'action sociale comme étant le principal secteur d'activité bénéficiant des dépenses fiscales, suivi de ceux relatifs aux activités immobilières, de l'intermédiation financière, de l'agriculture et la pêche, les Régions et enfin, le secteur du transport.
- ii. En fonction des montants alloués : de la même façon, de l'analyse approfondie des chiffres portant sur l'évolution des dépenses fiscales dans leur composante 'montants alloués', il est à relever la prédominance des dérogations au profit des activités immobilières qui se classent en premier en tant que secteur bénéficiaire des dépenses fiscales, suivi de ceux relatifs à l'agriculture et la pêche, aux services publics, à la prévoyance sociale et enfin, à l'électricité, le pétrole et le gaz.

Ces tendances sont globalement généralisables à l'ensemble de la période étudiée.

Les dépenses fiscales, analysées par secteurs d'activité, soulèvent une problématique d'effets d'éviction induits dans des secteurs, par les avantages accordés à d'autres secteurs.

4. Analyse comparée entre les dépenses fiscales et les recettes fiscales

Les dépenses fiscales par rapport aux recettes fiscales se présentent ainsi :

Tableau 7 : Dépenses fiscales par rapport aux recettes fiscales

Désignation [1/2]	2007			2008			2009			2010			2011		
	Recettes Fiscales	Dépenses Fiscales	Part DF/ RF	Recettes Fiscales	Dépenses Fiscales	Part DF/ RF	Recettes Fiscales	Dépenses Fiscales	Part DF/ RF	Recettes Fiscales	Dépenses Fiscales	Part DF/ RF	Recettes Fiscales	Dépenses Fiscales	Part DF/ RF
TVA	49730	11088	22,30%	61250	13768	22,48%	55079	14272	25,91%	65193	13758	21,10%	71319	13821	19,38%
IS	30013	4600	15,33%	46290	3529	7,62%	42395	4822	11,37%	35114	6016	17,13%	39370	7122	18,09%
IR	28009	2998	10,70%	33312	3246	9,74%	26728	3439	12,87%	26928	4216	15,66%	29121	3951	13,57%
DET	9331	2745	29,42%	10175	3856	37,90%	9104	3470	38,12%	9992	3891	38,94%	10667	5537	51,91%
TIC	17339	1314	7,58%	18693	1361	7,28%	19630	1472	7,50%	21132	1285	6,08%	21860	1359	6,22%
DD	13415	867	6,46%	13706	1184	8,64%	11830	1258	10,63%	12242	636	5,20%	10286	933	9,07%
Total	837 147	612 23	15,97%	426 183	944 26	14,69%	766 164	733 28	17,44%	601 170	802 29	17,47%	623 182	723 32	17,92%

Désignation [2/2]	2012			2013			2014			2015			2016			2017		
	Recettes Fiscales	Dépenses Fiscales	Part DF/RF	Recettes Fiscales	Dépenses Fiscales	Part DF/RF	Recettes Fiscales	Dépenses Fiscales	Part DF/RF	Recettes Fiscales	Dépenses Fiscales	Part DF/RF	Recettes Fiscales	Dépenses Fiscales	Part DF/RF	Recettes Fiscales	Dépenses Fiscales	Part DF/RF
TVA	74 786	14221	19,02%	75 260	14012	18,62%	73 427	15006	20,44%	74 637	14392	19,28%	75 497	15161	20,08%	81 264	16958	20,87%
IS	43 187	9843	22,79%	40 417	7115	17,60%	41 480	8196	19,76%	41 091	5750	13,99%	42 962	5150	11,99%	49 971	5128	10,26%
IR	33 418	3815	11,42%	34 081	4104	12,04%	33 985	3404	10,02%	36 685	4056	11,06%	39 036	4165	10,67%	39 307	4592	11,68%
DET	13060	5676	43,46%	13559	5353	39,48%	15579	5499	35,30%	16092	5413	33,64%	15827	5747	36,31%	15 669	6603	42,14%
TIC	22744	1186	5,21%	22 875	1327	5,80%	23 849	988	4,14%	25 366	1269	5,00%	26 134	1304	4,99%	27 383	153	0,56%
DD	9003	1497	16,63%	7681	1374	17,89%	7738	1313	16,97%	7715	869	11,26%	9074	895	9,86%	8609	1314	15,26%
Total	196 198	36238	18,47%	193 873	33285	17,17%	196 058	34406	17,55%	201 586	31749	15,75%	208 530	32422	15,55%	222203	34748	15,64%

Globalement, les deux agrégats 'dépenses fiscales' et 'recettes fiscales' suivent une logique parallèle tout le long de la période observée, entre 2007 et 2017, qu'il s'agisse d'une tendance haussière ou baissière.

En pourcentage, il convient de relever la tendance haussière entre 2007 et 2012, allant de 15,97% à 18,47% en termes de part des dépenses fiscales dans les recettes fiscales (mise de côté l'année 2008 où le taux a chuté à 14,69%) ; pour ensuite baisser progressivement de 2013 jusqu'à 2017, et s'établir à 15,64%.

5. Efficacité des dépenses fiscales et subventions budgétaires

i. Projet de refonte du rapport sur les dépenses fiscales – PLF 2019

Il est à noter que le rapport sur les dépenses fiscales accompagnant le projet de Loi de Finances pour l'année budgétaire 2019, présente ce qui est qualifié de « refonte du rapport sur les dépenses fiscales », ainsi que le nouveau référentiel déjà appliqué pour les années 2017 et 2018.

Pour cela, trois principes de référence ont été retenus :

- Principe du caractère général de la disposition : pour 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, selon le nouveau référentiel, en tant que dépenses fiscales ;
- 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 ;
- 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.

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 (TVA), l'Impôt sur les Sociétés (IS), l'Impôt sur le Revenu (IR) et les Droits d'Enregistrement et de Timbre (DET). Ensuite, un classement de l'ensemble des mesures fiscales incitatives en vigueur a été fait sur la base des critères susmentionnés pour identifier exactement les dispositions pouvant être qualifiées de dépenses fiscales.

L'examen de l'impact du nouveau référentiel sur le nombre et la structure globale des coûts a été établi sur la base d'une comparaison avec les mesures fiscales incitatives octroyées en 2017, selon l'ancien système fiscal de référence et ce, en vue de mesurer l'écart entre les deux méthodes. Ce faisant, le nouveau référentiel proposé favoriserait, particulièrement, le meilleur ciblage des dépenses fiscales et une déclinaison de mesures sur la base d'étude d'impacts socio-économiques.

Il s'agit là d'une initiative à accueillir favorablement, car elle présente l'avantage d'aborder de manière détaillée l'évaluation de certaines mesures fiscales incitatives, et de faire un focus sur les dépenses fiscales d'envergure, selon le nouveau système fiscal de référence, notamment à travers :

- La requalification des mesures fiscales (pour l'année de comparaison 2017, plusieurs mesures fiscales ont été considérées comme norme, alors qu'elles étaient retenues comme dépenses fiscales par l'ancien système de référence ; à l'inverse, cet exercice a permis d'intégrer quelques mesures incitatives dans la liste des dépenses fiscales qui étaient considérées comme norme par l'ancien système de référence) ;
- La sélection de certaines mesures qui feront l'objet d'études d'impacts socioéconomiques ;
- Et enfin à la mise en place d'une plateforme d'estimation du coût des mesures dérogatoires.

Néanmoins, l'existence des règles dérogatoires, appréhendées en termes de pertinence et d'approche méthodologique, sur la base du volet précédent présentant la refonte du rapport sur les dépenses fiscales, relève davantage de l'ajustement méthodologique, qui a le mérite d'apporter plus de clarté et de lisibilité du système actuel, mais n'atteint pas le niveau escompté qui relèverait de la redéfinition de la philosophie même qui sous-tend l'ensemble des dérogations, les bases d'évaluation et de mesure de leurs impacts, et infine, leur acceptabilité par tous pour ce qu'elle représentent comme effet d'entraînement de la dynamique de développement socio-économique.

ii. Éléments d'analyse

A la base, les dépenses fiscales constituent des outils de politique fiscale gouvernementale visant, sur le principe, le soutien et l'encouragement d'un certain nombre de secteurs d'activités ou des catégories de contribuables prédéfinies, avec pour conséquence, un impact significatif sur le budget de l'Etat. Aussi, la terminologie 'dépense fiscale', désignant le manque à gagner pour l'Etat occasionné par les dérogations, peut créer de la confusion et mérite d'être elle-même clarifiée. De plus, le droit fiscal marocain se caractérisant par une multitude de mesures préférentielles dont l'objectif, certes louable, vise à encourager certaines activités économiques, sociales et culturelles, remet en cause le principe de la neutralité de l'impôt. Enfin, les dépenses fiscales, coûteuses, n'ont pas toujours une efficacité économique avérée. Pour certaines d'entre elles, elles peuvent même avoir, à priori, l'effet inverse de celui recherché, si on analysait leur impact dans le temps, à une échelle plus large que celle du seul secteur concerné par la mesure.

Pour toutes ces raisons, plusieurs questionnements méritent d'être formulés :

- Le concept même de 'dépende fiscale' ne manque-t-il pas de clarté ?
- Le contenu des rapports annexés au PLF inclut-il réellement la mesure des effets induits et le lien avec les objectifs initialement visés pour lesquels ces avantages ont été accordés ?
- Ces objectifs initiaux, ont-ils été réellement définis de manière claire et mesurable dans le temps (année par année et non seulement de manière qualitative et approximative et à la fin de la période concernée) ?
- Quelle évaluation/mesure de l'efficacité des dépenses fiscales, et/ou de l'effet d'éviction qu'elles peuvent induire en favorisant un secteur productif par rapport à d'autres qui pourraient avoir un meilleur rendement socio-économique ?
- Les dépenses fiscales constituent-elles un levier économique d'incitation ou un frein au développement de secteurs porteurs de valeur ajoutée et de croissance pérenne ?
- Dans quelle mesure la réduction des régimes dérogatoires devrait-elle constituer un des axes majeurs marquant la réforme de la politique fiscale ?
- Quels objectifs / critères mesurables de maintien de dépenses fiscales suite à la réforme souhaitée du système (critère qualitatif à envisager également, qui pourrait préparer l'atteinte de l'objectif) ?
- N'est-il pas plus pertinent de recourir, chaque fois que nécessaire, à des soutiens budgétaires conditionnés, en lieu et place des dépenses fiscales plus difficiles à cerner ?

La révision des conditions d'incitations à l'investissement pour éviter les effets rente et d'éviction est aujourd'hui essentielle, et exige la remise à plat, de manière globale, des dérogations, niches rentières et dépenses fiscales, voire l'abandon de certaines d'entre elles, sauf pour celles qui assurent une meilleure production de valeur ajoutée pérenne et structurante pour l'économie nationale, une création d'emplois, sans alimenter de nouvelles formes de rente, ni présenter des effets d'éviction sur des pans de l'économie nationale.

iii. Subventions budgétaires

Le système des subventions budgétaires en lieu et place de la majorité des dérogations générant des dépenses fiscales n'est pas largement retenu par le système d'incitation au Maroc bien que certaines mesures soient mises en place dans ce sens.

Sans abandonner totalement le principe d'incitations fiscales et en le cadrant selon une approche rationalisée avec programmation et maîtrise des objectifs pour chacune de ces incitations, les autres dérogations fiscales, surtout lorsqu'elles sont au profit d'une catégorie ou d'une population limitée, accentuent la complexité du

système fiscal. En effet, les dispositifs dérogatoires altèrent la lisibilité de la fiscalité et peuvent entraîner des coûts de gestion élevés tant pour les usagers que pour l'administration fiscale. Cette complexité amène à poser le débat sur le choix entre la dérogation ou la niche fiscale et la dépense fiscale qui en découle et le système plus direct et ciblé de la subvention budgétaire, étant entendu que plus généralement, les dépenses fiscales ne font pas l'objet d'un examen aussi attentif que les dépenses budgétaires.

Aussi, lesdites mesures dérogatoires spécifiques, développent un sentiment d'injustice chez les contribuables qui n'en bénéficient pas, alors que les systèmes de subventions directes, pour ces cas, ont le mérite de la clarté et de la possibilité de suivi sur la base de plus grande corrélation entre subventions, engagements, et niveau de réalisation des résultats escomptés. La fiscalité dérogatoire traduit également des enjeux essentiels : celui de la maîtrise de l'impact budgétaire de ces dispositifs dans un contexte de finances publiques particulièrement tendu, celui de l'efficacité de ces dispositifs et celui de la simplification.

Toute tentative dans ce sens doit, toutefois, prendre en compte le souci de mettre en place des procédures simples et accessibles pour bénéficier des mesures incitatives budgétaires et éviter des entraves bureaucratiques rendant le système complexe et non accessible aux agents économiques qui doivent en bénéficier ou qui y sont éligibles. Il est en effet constaté en pratique que de nombreux systèmes d'aides mis en place sont souvent inutilisés en raison de la complexité des procédures exigées pour leur mise en œuvre.

C. Analyse chiffrée de quelques indicateurs de concentration de l'économie et de l'impôt

1. *Evolution de la pression fiscale*

Tableau 8 : Evolution de la pression fiscale | En millions de dirhams

Désignation	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Recettes fiscales	150 123	185 651	167 377	173 563	184 982	198 504	196 765	198 186	204 645	211 607	224 914
- PIB (prix courants) ⁹	647 530	716 959	748 483	784 624	820 077	847 881	897 923	925 376	987 950	1013559	1063297
- Variation du PIB	7,25%	10,72%	4,40%	4,83%	4,52%	3,39%	5,90%	3,06%	6,76%	2,59%	4,91%
Pression fiscale	23,18%	25,89%	22,36%	22,12%	22,56%	23,41%	21,91%	21,42%	20,71%	20,88%	21,15%

9 - Source : Chiffres HCP – Principaux agrégats

De l'analyse de l'évolution de la pression fiscale au Maroc, il apparaît que le niveau d'imposition évolue selon deux tendances :

- Une évolution variable entre 2007 et 2014, sans marquer de tendance particulière, ni haussière, ni baissière ;
- Une tendance légèrement haussière à partir de 2015, avec un niveau d'imposition qui augmente et qui reste assez élevé, les ratios recettes fiscales/PIB passant de 20,7% en 2015, à 20,9% en 2016 et enfin à 21,15% en 2017.

NB : à noter que le calcul de la pression fiscale ne couvre ici que les recettes fiscales, et non l'ensemble des prélèvements obligatoires. Une analyse prenant en compte d'un côté les recettes fiscales, et de l'autre côté les prélèvements fiscaux et sociaux, permettrait de mieux apprécier la pression de ces prélèvements. De même, l'analyse de la pression fiscale ne pourrait être abordée sans tenir compte de la base des contribuables du niveau d'élargissement au vrai potentiel fiscal du pays. Pour toutes ces raisons, la comparaison éventuelle avec d'autres pays devrait se faire avec prudence, puisque les paramètres composant ces ratios sont différents d'un pays à un autre.

Ainsi, sur les cinq dernières années, le taux de pression fiscale oscille autour de 21% (malgré l'existence d'incitations fiscales qui se traduisent par une dépense fiscale de l'ordre de 3% du PIB). Le taux de pression fiscale est encore une fois à prendre avec précaution car le chiffre ne renseigne pas sur l'organisation de la pression fiscale. En effet, en raison du nombre élevé de contribuables soumis au régime forfaitaire, de certaines régions bénéficiant d'une exonération de fait (provinces du sud, statuts particuliers pour certaines régions), de l'existence d'exonérations ou d'avantages fiscaux pour des activités contribuant de façon importante à la formation du PIB et de la défiscalisation totale du secteur agricole en matière de TVA et partiellement en matière d'impôts directs, l'économie structurée et normalement fiscalisée supporte un taux de pression fiscale réel beaucoup plus élevé que le taux de pression moyen de l'ensemble de l'économie.

La répartition de cette pression fiscale sur les différentes catégories de contribuables mérite donc une analyse plus poussée en raison de la concentration de son poids sur un nombre de contribuables et une base de contribution qui reste loin de représenter le vrai potentiel fiscal du pays. Aussi, ce constat est alourdi par l'évasion fiscale qui continue à être à des niveaux estimés élevés. En ce sens, il y'a lieu de procéder à une analyse différenciée et approfondie de sa relation avec le pouvoir d'achat, la couverture sociale, et plus globalement la réalité sociale, et la nature de ses causes.

L'évasion fiscale, pour des raisons de préservation du pouvoir d'achat, ne peut être traitée de la même manière que celle qui relève de la volonté de s'enrichir en s'extrayant à ses obligations et/ou en contournant le droit fiscal. La fuite des capitaux, le blanchiment d'argent, les transactions commerciales qui aboutissent directement

à des paiements à l'étranger, la corruption endémique, sont autant d'éléments qui font que le contribuable moyen justifie voire légitime sa volonté de corriger ce qu'il considère comme profondément injuste.

Par ailleurs, la **faible contribution** des personnes physiques non salariées (commerçants, entrepreneurs exerçant à titre individuel, professions libérales,...) est très remarquée et fait l'objet d'une vague de débats publics et de prises de positions politiques et gouvernementales.

Tableau 9 : Ventilation de l'IR par professions libérales | Exercice 2018

Ventilation IR	Contribution globale	Poids
IR / Salaires	20294,2	90,3%
Sections d'activité – NMA 2010	2184,0	9,7%
Santé humaine et action sociale (dont 88% de la contribution provient de l'activité des médecins et des laboratoires d'analyse)	565,1	25,9%
Commerce ; réparation d'automobiles et de motocycles (dont 56% de la contribution provient du commerce de détails de produits pharmaceutiques et du commerce de gros)	493,7	22,6%
Activités spécialisées, scientifiques et techniques (dont 35% de la contribution provient des avocats et des activités comptables)	480,9	22,0%
Construction	255,0	11,7%
Activités immobilières	173,5	7,9%
Hébergement et restauration	48,4	2,2%
Enseignement	37,1	1,7%
Industrie manufacturière	35,2	1,6%
Activités non conformes à la NMA	27,4	1,3%
Transports et entreposage	19,4	0,9%
Information et communication	17,3	0,8%
Autres activités de services	13,0	0,6%
Activités financières et d'assurance	10,3	0,5%
Activités de services administratifs et de soutien	4,6	0,2%
Arts, spectacles et activités récréatives	2,8	0,1%
Production et distribution d'électricité, de gaz, de vapeur et d'air conditionné	0,2	0,0%

Source : Direction Générale des Impôts

Ces débats et positions ont été précédés par des dispositions inscrites dans les dernières lois de finances et par des contrôles et des négociations engagés par la DGI dans le cadre de ses missions d'élargissement de l'assiette qui rejoint la demande populaire de l'application de plus en plus équitable du principe constitutionnel visant l'équité fiscale. Dans le sens des éléments de ces débats, le constat déjà soulevé par le rapport du Conseil sur la fiscalité en 2012, a été conforté par les éléments liés aux écarts importants relevés et rendus publics, entre les recettes de l'IR prélevé à la source et l'IR déclaré par ailleurs (par les professions libérales, les activités de commerces et de services autres que celles des entreprises,...).

2. Analyse de la concentration de l'économie nationale | Exercice 201710

• Niveau de concentration de l'économie : répartition du CA¹¹

Tableau 10 : Répartition du CA global déclaré

Pourcentage du CA	Nombre d'entreprises ¹²	Poids dans la population globale
50%	387	0,16%
60%	869	0,36%
70%	024 2	0,83%
80%	027 5	2,07%
90%	103 14	5,80%
95%	073 28	11,54%

- **387 entreprises** dont le CA, représente 50% par rapport au total du CA déclaré ; et le pourcentage par rapport à la base des entreprises déclarantes est de **0,16%** ;
- **11,54% d'entreprises qui déclarent**, représente 95% du total du CA déclaré.
- **De la même façon, après neutralisation des chiffres relatifs à l'OCP et aux banques**, il en ressort que si le nombre d'entreprises augmente, les ordres de grandeur relatifs aux pourcentages CA, eux, ne changent pas.

10 - Source : Direction Générale des Impôts

11 - Source : Direction Générale des Impôts

12 - Entreprises personnes morales.

3. Répartition du poids de l'impôt

Tableau 11 : Niveau de concentration et répartition de l'impôt / nombre d'entreprises

Impôt ¹³	Pourcentage de la recette	Nombre d'entreprises ¹⁴	Poids dans la population des contributeurs
IS	50%	73	0,06%
	60%	170	0,13%
	70%	413	0,32%
	80%	1 066	0,83%
	90%	3 466	2,70%
	95%	7 862	6,12%
IR/Salaires ^{15,16}	50%	126	0,24%
	60%	272	0,52%
	70%	579	1,10%
	80%	1 271	2,41%
	90%	3 205	6,09%
	95%	6 036	11,47%
IS + IR + TVA	50%	140	0,05%
	60%	359	0,14%
	70%	883	0,33%
	80%	2 337	0,88%
	90%	7 950	3,01%
	95%	19 544	7,40%

- La participation de l'IS à hauteur de 50% est assumée par 73 entreprises ; et le pourcentage par rapport à la base des entreprises déclarantes est de 0,06% ;
- 6,12% d'entreprises qui déclarent, participent à 95% de l'IS global.
- Après neutralisation des chiffres relatifs à l'OCP et aux banques, il en ressort que si le nombre d'entreprises augmente, les ordres de grandeur relatifs à la concentration de l'économie et de l'impôt, en termes de pourcentages de la population déclarante, eux ne changent pas :

13 - Le critère d'agrégation pour tous les impôts est l'identifiant fiscal.

14 - La concentration est calculée par rapport aux contributeurs ayant un identifiant fiscal.

15 - Le critère d'agrégation est l'entreprise qui opère la retenue à la source et non pas le salarié.

16 - Il s'agit uniquement des salariés du secteur privé.

Tableau 12 : Niveau de concentration et répartition de l'impôt – Hors OCP

Impôt	Pourcentage de la recette	Nombre d'entreprises	Poids dans la population des contributeurs
IS	50%	75	0,06%
	60%	174	0,14%
	70%	422	0,33%
	80%	1 085	0,85%
	90%	3 507	2,73%
	95%	7 936	6,18%
IR/Salaires	50%	160	0,30%
	60%	329	0,63%
	70%	667	1,27%
	80%	1 411	2,68%
	90%	3 430	6,52%
	95%	6 337	12,04%
IS + IR + TVA	50%	151	0,06%
	60%	382	0,14%
	70%	924	0,35%
	80%	2 424	0,92%
	90%	8 158	3,09%
	95%	19 928	7,54%

Tableau 13 : Niveau de concentration et répartition de l'impôt – Hors Banques

Impôt	Pourcentage de la recette	Nombre d'entreprises	Poids dans la population des contributeurs
IS	50%	139	0,11%
	60%	302	0,24%
	70%	656	0,51%
	80%	1 555	1,21%
	90%	4 476	3,49%
	95%	9 710	7,56%
IR/Salaires	50%	156	0,30%
	60%	327	0,62%
	70%	671	1,28%
	80%	1 423	2,71%
	90%	3 460	6,58%
	95%	6 386	12,14%

IS + IR + TVA	50%	259	0,10%
	60%	584	0,22%
	70%	1 299	0,49%
	80%	3 180	1,20%
	90%	9 939	3,76%
	95%	23 128	8,76%

• Impôt sur le Revenu des salariés de ces entreprises

0,24% des entreprises soit 126 en nombre, représentent 50% de l'IR sur les salaires

Ces tendances restent valables quand on cumule IS et IR, puis IS, IR payé par ces entreprises et TVA collectée, les ordres de grandeur restant comparativement au même niveau.

• Poids de l'IR versus poids des charges sociales en fonction des niveaux de salaires

Tableau 14 : Poids des charges sociales / niveaux de salaires

Salaire brut	Net à payer	Coût total	Cotisations sociales	IR à payer	Total prélèvements	% Cot. sociales	% Cot. fiscales	% Total prélèvements
2 500	2342,75	3002,50	659,75	-	659,75	22%	0%	22%
5 500	4998,65	6605,50	1451,45	155,41	1606,86	22%	2%	24%
8 500	7755,22	9993,50	1920,90	744,78	2665,68	19%	7%	27%
10 000	8868,52	11666,00	2123,40	1131,48	3254,88	18%	10%	28%
14 000	11705,72	16126,00	2663,40	2294,28	4957,68	17%	14%	31%
16 500	13483,84	19099,33	3023,40	3182,82	6206,21	16%	17%	32%
20 000	15632,81	22816,00	3473,40	4367,19	7840,59	15%	19%	34%
25 000	18770,81	28391,00	4148,40	6229,19	10377,59	15%	22%	37%
30 000	21908,81	33966,00	4823,40	8091,19	12914,59	14%	24%	38%
36 000	25674,41	40656,00	5633,40	10325,59	15958,99	14%	25%	39%
70 000	47012,81	78566,00	10223,40	22987,19	33210,59	13%	29%	42%
80 000	53288,81	89716,00	11573,40	26711,19	38284,59	13%	30%	43%
100 000	65840,81	112016,00	14273,40	34159,19	48432,59	13%	30%	43%
200 000	128600,81	223516,00	27773,40	71399,19	99172,59	12%	32%	44%



- La tranche allant de 2500 à 5499 est exonérée d'IR. Un IR progressif s'applique aux tranches suivantes.
- Les contributions sociales représentent une charge importante pour l'employeur et sont liées exclusivement aux phases d'emploi de l'individu, ce qui réduit les possibilités de financement et d'accompagnement des différentes phases de la vie (en termes de formation, d'allocations en cas de chômage, de pertes d'emplois, etc.).

4. *Rapprochement entre poids du CA et part dans l'impôt¹⁷*

Tableau 15 : Rapport entre CA rapproché à la part dans l'impôt

Impôt	Poids dans le CA	Nombre d'entreprises ¹⁸	Poids dans la recette
IS	50%	300	59%
	60%	652	66%
	70%	1 467	74%
	80%	3 560	82%
	90%	9 713	90%
	95%	18 981	93%
IR/Salaires	50%	255	43%
	60%	537	51%
	70%	1 150	60%
	80%	2 606	70%
	90%	6 565	78%
	95%	11 826	83%
IS + IR + TVA	50%	354	53%
	60%	785	60%
	70%	1 799	69%
	80%	4 418	77%
	90%	12 143	85%
	95%	23 734	89%

- **300 entreprises** parmi les déclarantes, dont le **CA représente 50%** par rapport au total du CA déclaré, constituent 59% du poids dans la recette de l'IS.
- La lecture de ce tableau montre qu'il y a une assez bonne corrélation entre part représentée dans le CA et part de contribution à l'impôt.

17 - Source : Direction Générale des Impôts

18 - Population des contributeurs parmi les PM.

5. Rapprochement combiné par poids et par secteur¹⁹

Tableau 16 : Poids des secteurs dans les dépenses fiscales, en %

Désignation	2017		2018	
	Montant	Part	Montant	Part
Activités immobilières	5 782	20%	5 750	20%
Secteur énergétique	4 820	17%	5 453	19%
Sécurité-Prévoyance	4 187	15%	4 787	16%
Exportations	2 517	9%	2 614	9%
Agriculture, pêche	2 367	8%	2 605	9%
Secteur financier	1 986	7%	1 699	6%
Industrie alimentaires	1 594	6%	1 595	5%
Transport	1 406	5%	1 279	4%
Mesures profitant à tous les secteurs	1 395	5%	667	2%
Industrie Automobile et chimique	495	2%	583	2%
Santé-Social	727	3%	535	2%
Activités minières	256	1%	340	1%
Services Publics	-	0%	314	1%
Tourisme	166	1%	182	1%
Edition, Imprimerie	161	1%	158	1%
Régions	200	1%	142	0%
Education	108	0%	137	0%
Artisanat	42	0%	44	0%
Autres secteurs	342	1%	382	1%
Total	28 551	-	29 270	-

De l'analyse du poids des secteurs d'activité dans les dépenses fiscales, il ressort, comme déjà développé par ailleurs dans le présent document à l'occasion du traitement du volet relatif aux dépenses fiscales, une **prédominance des dérogations au profit des activités immobilières**, qui se trouve être le premier secteur bénéficiaire des dépenses fiscales (sans impact réel sur le développement de son écosystème direct : BTP; matériaux de construction, ingénierie, ...).

19 - Source : Direction Générale des Impôts

Tableau 17 :

Poids des secteurs dans la contribution 2018 à l'impôt (IS, IR et TVA) selon la NMA*2010

Sections d'activité NMA 2010	Poids
Activités financières et d'assurance	22,8%
Commerce ; réparation d'automobiles et de motocycles	19,4%
Industrie manufacturière	16,6%
Construction	9,2%
Information et communication	7,8%
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	7,4%
Transports et entreposage	3,7%
Activités de services administratifs et de soutien	2,9%
Production et distribution d'électricité, de gaz, de vapeur et d'air conditionné	2,3%
Hébergement et restauration	1,9%
Activités immobilières	1,7%
Arts, spectacles et activités récréatives	1,6%
Santé humaine et action sociale	1,1%
Production et distribution d'eau ; assainissement, gestion des déchets et dépollution	1,0%
Enseignement	0,5%
Autres activités de services	0,3%

* NMA : Nomenclature Marocaine d'Activités

6. Répartition des recettes de l'IS à l'export

Tableau 18 :

Recettes de l'IS à l'export, par secteur d'activité | 2017

Répartition IS / Population des exportateurs		
Section d'activité	Recettes IS en DH	Poids
Industries extractives	783.767.425	35,96%
<i>Dont OCP</i>	<i>652.154.809</i>	<i>29,92%</i>
Industrie manufacturière	489.042.990	22,44%
<i>Dont Fabrication d'équipements électriques</i>	<i>94.149.680</i>	<i>4,32%</i>
<i>Dont Industrie de l'habillement</i>	<i>87.234.511</i>	<i>4,00%</i>

Commerce	263.507.886	12,09%
<i>Dont Commerce de gros</i>	<i>250.381.642</i>	<i>11,49%</i>
Information et communication	226.948.678	10,41%
<i>Dont Télécom</i>	<i>187.129.650</i>	<i>8,58%</i>
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	106.003.350	4,86%
<i>Dont Publicité et études de marché</i>	<i>65.970.793</i>	<i>3,03%</i>
Transports et entreposage	55.317.178	2,54%
Hébergement et restauration	51.633.162	2,37%
Autres (10 sections d'activité)	203.519.404	9,34%
<i>Dont Activités administratives et autres activités de soutien aux entreprises</i>	<i>46.745.458</i>	<i>2,14%</i>
<i>Dont les Banques</i>	<i>3.385.013</i>	<i>0,16%</i>
Total	2.179.740.073	-

- Les recettes au titre de l'IS à l'export, totalisent 2,180 Mds DH.
- La lecture de ce tableau montre l'importance de la contribution des industries extractives, constituant près de 36% des recettes de l'IS à l'export, laquelle contribution est portée principalement par l'OCP à hauteur de 30%.
- Les industries manufacturières contribuent à hauteur de 22,4% du total de l'IS à l'export. Parmi les premiers contributeurs dans ces industries manufacturières, on trouve la fabrication d'équipements électriques pour 4,32% et l'industrie de l'habillement pour 4%.

De l'ensemble de cette analyse chiffrée, il ressort que, ni en nombre, ni en volume, il n'y a assez d'entreprises qui créent de la richesse dans le pays. L'économie nationale se caractérise par sa fragilité, marquée par une trop forte concentration et de la fiscalité, et de la création de richesse.

L'étroitesse du marché économique touche particulièrement les PME, qui représentent plus de 90% de l'ensemble du tissu productif national. Le décalage entre leur potentiel et leur contribution à la valeur ajoutée restant beaucoup trop important, et limite leur capacité à créer de l'emploi et à s'adapter à l'environnement.

II. 2 – Contrôle fiscal

Il convient de relever que l'approche adoptée par l'administration fiscale a gagné en efficacité sur ces dernières années, grâce notamment à la digitalisation, à la dématérialisation, au raffermissement des capacités en termes de systèmes, de bases de données et de contrôle, en qualité et en nombre, et à l'amélioration des délais d'exécution.

Néanmoins, la pratique du contrôle et la gestion de la relation entre la population des contribuables qui y sont soumis et les agents de l'administration fiscale n'ont pas encore permis de dépasser le sentiment que l'objectif de ce contrôle reste la collecte de recettes fiscales, et qu'il conduit encore à contrôler majoritairement les contribuables les plus 'apparents' et 'transparents', auprès desquels il serait plus facile d'opérer des redressements. Le sentiment dominant, même s'il a eu tendance à être atténué en 2018, reste que le contrôle n'est pas encore suffisamment orienté vers les contribuables opérant dans l'informel ou l'opacité, et n'encourage ainsi pas à la transparence. Si la pratique sur le terrain, la transparence des règles et leur application stricte et la gestion de la relation entre contribuable et administration fiscale, n'avance pas au rythme de la volonté affichée, le contrôle continuera à être remis en cause dans son efficacité et comme moyen de sanction contre les fraudeurs.

Aussi, le règlement des litiges fiscaux continue à se caractériser par un recours massif à l'accord amiable, qui ne permet pas de disposer de positions jurisprudentielles constantes permettant de clarifier la règle fiscale. Il ne se traduit pas nécessairement non plus par la rectification par les contribuables des situations objet des redressements retenus au titre de la période post contrôle.

De nombreuses critiques restent donc formulées à l'égard du contrôle fiscal et des voies de recours mises en place jugées parfois non efficaces, dépendantes de l'administration fiscale et entravées par le manque de moyens nécessaires à leur application.

Les initiatives de contrôle et de son utilisation comme levier pour l'élargissement du nombre de contribuables et de l'assiette, notamment celles prises en 2018 pour intégrer à l'IR professionnel, davantage les fonctions libérales, puis début 2019 pour intégrer le gros commerce, si elles sont menées jusqu'au bout avec transparence, équité et justice fiscale et sans retours en arrière, constitueraient un changement dans la réalité de la pratique fiscale et impacteraient favorablement les perceptions et les comportements des contribuables.

Le contrôle fiscal peut consister en une vérification de comptabilité couvrant la totalité des opérations effectuées et tous les impôts auxquels est soumis le contribuable (contrôle dit global) ou couvrant uniquement une opération, un impôt ou une période donnée (contrôle dit ponctuel). Aussi, il convient de noter que l'administration peut procéder à l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables ayant leur domicile fiscal au Maroc, compte tenu de l'ensemble de

leurs revenus déclarés, taxés d'office ou bénéficiant d'une dispense de déclaration et entrant dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu (procédure de vérification de l'ensemble de la situation d'un contribuable personne physique).

Le contrôle fiscal en chiffres

Tableau 19 : Le contrôle fiscal en chiffres²⁰

Nombre des dossiers vérifiés	Chiffres						Taux d'évolution				
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017	2018
Par nature de contrôle											
Vérifications générales	1092	1110	1393	1411	1936	4178	2%	25%	1%	37%	116%
Contrôle ponctuel	323	329	774	1847	2041	3444	2%	135%	139%	11%	69%
Total VG et VP	1415	1439	2167	3258	3977	7622	2%	51%	50%	22%	92%
Par type de contribuables											
Personnes morales	ND	950	1621	2805	3408	4200	-	36%	73%	21%	23%
Personnes physiques	ND	489	546	453	569	3422	-	123%	-17%	26%	501%
Total PM et PP	1415	1439	2167	3258	3977	7622	2%	51%	50%	22%	92%

Recettes du contrôle fiscal sur place (en millions de dh)	Chiffres						Taux d'évolution				
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017	2018
Par nature de contrôle											
Vérifications générales	ND	3814	3 258	5 307	5 776	8 357	-	-15%	63%	9%	45%
Contrôle ponctuel	ND	297	1 124	903	974	274	-	278%	-20%	8%	-72%
Total VG et VP	5 047	4 111	4 382	6 210	6 750	8 631	-19%	7%	42%	9%	28%
Par type de contribuables											
Personnes morales	4611	3785	4 072	6 082	6 440	7 833	-18%	8%	49%	6%	22%
Personnes physiques	436	326	310	128	310	798	-25%	-5%	-59%	142%	157%
Total PM et PP	5 047	4 111	4 382	6 210	6 750	8 631	-19%	7%	42%	9%	28%

A cela se rajoute les recettes de l'amnistie fiscale sur les amendes et les arriérés, qui a été ouverte jusqu'au 31 décembre 2018 et dont le montant a atteint : 1 313 MDH.

NB : Des éléments portant sur les règles de recouvrement, de contrôle et de sanctions, font l'objet d'une analyse détaillée en annexe 2 du présent document.

II. 3 – Sanctions

Il convient de relever qu'un effort d'harmonisation des sanctions a été entrepris, mais que celles-ci comportent toujours des sanctions jugées lourdes ou disproportionnées par rapport aux infractions commises et aux objectifs recherchés, notamment pour les cas de déclarations incomplètes ou comportant des erreurs, sans incidences significatives sur les montants à payer. S'il est admis qu'il est tout à fait légitime et même recommandé d'œuvrer pour combattre les fausses déclarations et les déclarations incomplètes, il est tout aussi recommandé de proportionner les sanctions associées à la nature et à l'impact des erreurs commises, pour éviter que les contribuables les mieux organisés et visibles, se voient appliquer de telles sanctions ; pendant que les contribuables opérant dans le secteur informel, non visibles, n'en subissent aucune.

D'ailleurs, nombreux sont les cas de régularisation qui font l'objet d'une demande de remise gracieuse souvent suivie d'un avis favorable partiellement ou totalement de la part de l'administration. Cela contribue à augmenter le sentiment d'insécurité chez les contribuables de 'bonne foi', alimenté par le sentiment d'être en face d'une administration fiscale disposant d'un pouvoir d'appréciation pouvant être parfois discrétionnaire. Cette situation participe par ailleurs à l'augmentation de la charge de travail de cette administration pour le traitement de tous ces dossiers de réclamations gracieuses ou contentieuses, au détriment du soutien de l'effort d'amélioration de sa performance sur ses autres missions.

Le montant des majorations²¹ recouvrées au Maroc en 2016 s'élève à 2 678,5 MDH et à 2 602,6 MDH en 2017.

NB : Des éléments portant sur règles de recouvrement, de contrôle et de sanctions, font l'objet d'une analyse détaillée en annexe 2 du présent document.

II. 4 – Pratiques fiscales, civisme fiscal et relation administration – contribuable

1. Fonctionnement du système déclaratif

Le système fiscal marocain repose essentiellement sur le régime déclaratif. A ce titre, ce sont les contribuables qui établissent leurs déclarations fiscales et procèdent à la liquidation et au paiement de l'impôt sous leur propre responsabilité. Le régime déclaratif comportant par la force des choses des risques d'erreurs et d'omissions, ne peut limiter les tentatives de fraude, en plus des divergences d'interprétation devant la diversité des situations nées de l'application des dispositions fiscales. C'est la raison pour laquelle, le législateur a doté l'administration fiscale d'un droit de contrôle de ces déclarations, comme présenté plus haut dans le présent document.

²¹ - Majorations recouvrées par la DGI.

Le contrôle fiscal est donc la contrepartie logique et objective du régime déclaratif. La loi fiscale reconnaît à l'administration fiscale certains droits dont la nature et l'étendue ont pour objet de faciliter à celle-ci le contrôle fiscal, regroupant les droits de contrôle, de constatation, de communication et de préemption. En parallèle, l'administration fiscale dispose également d'un pouvoir d'appréciation et d'un droit de contrôle des prix et déclarations estimatives.

Encadré 2 : Dématérialisation fiscale : télédéclarations et télépaiements

Les mesures de facilitation et de dématérialisation des procédures mises en place ces dernières années marquent une avancée appréciable dans la relation du contribuable avec l'administration fiscale. Un cas récent peut être pris en exemple pour illustrer ce qui peut être fait pour améliorer le service au citoyen : le paiement de vignettes automobiles via les réseaux bancaires et leurs plateformes digitales. Cette réforme, qui combine dématérialisation et intégration d'un réseau existant et sécurisé, a permis au citoyen de régler cette taxe en toute facilité par internet, dans les guichets bancaires et chez les sociétés de transfert d'argent. Il en résulte un meilleur service pour le citoyen qui dispose ainsi d'un réseau de proximité, offrant des milliers de points de paiement contre quelques dizaines jusque-là, ou de faire toutes ses formalités via son téléphone portable ou son ordinateur. L'Etat quant à lui réalise une économie substantielle en évitant l'impression des vignettes sous format papier, qui ne sont plus requises, et une mobilisation de milliers de fonctionnaires pendant plusieurs semaines pour assurer le service.

Aussi, depuis le 1er janvier 2017, toutes les entreprises marocaines doivent obligatoirement s'aligner aux nouvelles normes légales de la DGI, en adoptant un nouveau mode de déclaration et de paiement en ligne. A cet effet, a été mis en place un service des impôts en ligne permettant, en plus de la télédéclaration fiscale, de procéder au télépaiement des impôts IS, IR et TVA. Lancée au départ pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 100 millions de dirhams, la télédéclaration est aujourd'hui une obligation pour toutes les entreprises au Maroc, quel que soit leur chiffre d'affaires réalisé.

De plus, la loi de finances 2018 a institué l'obligation de déclaration et de paiement de l'IR par voie électronique pour les personnes physiques titulaires de revenus autres que professionnels, qui représentent la population des contribuables la plus importante non pas en termes de recettes, mais de nombre. Dorénavant spontané, le paiement accompagne la télédéclaration et n'attend plus la réception d'un rôle d'imposition.

Sont concernées par cette mesure, les personnes physiques percevant (i) des revenus fonciers, (ii) un salaire et des revenus fonciers, (iii) plusieurs salaires ou plusieurs retraites versés par des employeurs ou débirentiers différents et (iv) un ou plusieurs revenus de source étrangère (pensions de retraite, salaires, etc.).

Cette nouvelle démarche change les pratiques en termes de dépôts et paiement des déclarations fiscales, et facilite de fait l'acquittement des obligations légales.

L'extension des téléservices aux particuliers, et peut-être à d'autres impôts dont certains locaux, permet à l'administration de se concentrer sur des services à forte valeur ajoutée. Ainsi, le levier de la digitalisation des procédures représente non seulement un accélérateur dans l'amélioration du service au citoyen, mais c'est également un moyen efficace de lutte contre les pratiques illicites de corruption ou autres abus.

Tableau 20 : Télédéclarations et télépaiements, quelques repères²²

Nombre de télédéclarations	2016	2017	Variation
TVA	135 751	1 815 979	1337%
IS	30 681	572 458	1865%
IR	10 359	525 667	5074%

Recettes par télépaiements	2016	2017
Recettes OP	82 556 M.Dhs	105 855 M.Dhs
Recettes multi canal	3 299 M.Dhs	1 130 M.Dhs
Total	82 560 M.Dhs	106 986 M.Dhs

2. Civisme fiscal et relation administration – contribuable

La relation entre l'Administration fiscale et les contribuables reste, malgré d'importants efforts déployés pour son amélioration, encore et souvent présentée comme conflictuelle et dans un rapport déséquilibré et une relation de méfiance. Les raisons principales, souvent mises en avant sont :

- Un système dans une large mesure déclaratif, mais avec une spontanéité et un respect des règles, loin d'être observés de manière large (absence de déclaration, informel, sous-déclaration, ...). Un contexte où l'administration est fréquemment en situation de suspicion vis-à-vis du contribuable, y compris parmi les plus structurés ;
- Une administration fiscale disposant d'un quasi-monopole de l'interprétation des textes. Une situation accompagnée par une pratique sur le terrain, qui n'atteint pas encore l'esprit et la volonté affichée au niveau central, visant à instaurer une lecture rationnelle des textes et un rapport objectif avec le contribuable. La perception chez les contribuables continue à soulever l'existence fréquente d'une lecture extensive des textes et une application souvent partielle, aboutissant à des redressements qui alimentent un sentiment de méfiance et d'injustice.

22 - Source : DGI – Rapport d'activité 2017

Cette relation conflictuelle entre l'administration et les contribuables n'est pas de nature à favoriser l'adhésion à l'impôt, l'élargissement de l'assiette et donc la réduction de la pression fiscale. Une forte demande d'équité de la part des contribuables continue à s'exprimer, particulièrement en faveur d'une meilleure qualité de service (amélioration de l'accueil, plus de célérité dans le traitement des réclamations, simplification des démarches et des procédures), d'une amélioration de la pratique du contrôle fiscal (égalité dans la programmation des dossiers à vérifier, préservation des droits des contribuables en cours de vérification de comptabilité, motivation bien argumentée et convaincante des chefs de redressements et réduction de la durée de vérification) et d'une plus grande facilité d'accès à la législation et à l'information (clarification et simplification des dispositions fiscales, stabilité de la doctrine fiscale, multiplication des modes de communication pour rendre la loi plus accessible).

Dans ce sens, la refonte du CGI pour assurer une plus grande clarté du système fiscal, réalisée dans le cadre d'une approche largement participative et avec l'implication des parties concernées, des professionnels et d'experts, constitue une initiative louable qu'il convient de saluer. L'adoption de ce nouveau CGI et le maintien des efforts de clarification et de limitation des marges d'interprétation, sont de nature à répondre en partie aux problématiques posées dans la relation entre l'administration et le contribuable.

Aussi, l'amélioration de la relation entre l'administration fiscale et le contribuable et l'édification d'une culture fiscale du civisme et de la citoyenneté constituent autant d'éléments qui permettraient d'installer dans la durée un climat de confiance articulé sur le civisme fiscal et le respect des droits du contribuable. L'amélioration des relations Administration - contribuables passe d'abord par le respect de la Loi par chacune des parties. L'administration devant respecter les obligations mises à sa charge en matière notamment des remboursements, des restitutions d'impôts et de traitement des réclamations et les contribuables, devant faire preuve de plus de transparence. Si cette relation n'est pas bâtie sur la confiance, elle va conduire à l'évasion, à la fraude et à la corruption.

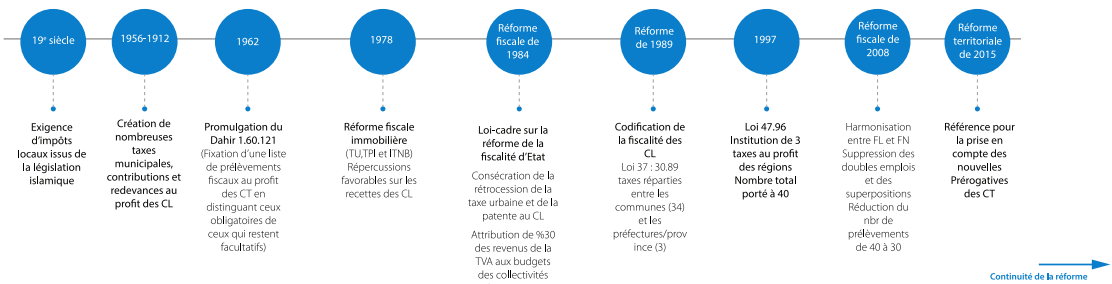
Enfin, le développement du civisme fiscal, avec plus d'adhésion spontanée, passe, d'une part, par un contrôle large, qui serait rassurant pour les contribuables transparents et dissuasif pour ceux qui veulent échapper à leurs obligations et, d'autre part, par la sensibilisation et la mobilisation de l'opinion publique autour du droit de tous à voir chacun accomplir ses obligations fiscales.

III. Fiscalité locale : pour une refonte globale du système fiscal d'Etat

Depuis plusieurs années, le Maroc est inscrit dans la dynamique apportée par la régionalisation avancée, qui organise les avancées constitutionnellement souhaitées, appuyées par les lois organiques portant respectivement sur les régions, provinces et préfectures, et les communes. Celles-ci confèrent à chaque niveau de collectivités locales, des attributions et des prérogatives parmi lesquelles celles portant sur le développement économique et social, et qui ne pourraient être envisagées sans y inclure la dimension de la fiscalité. Dans ce contexte, la fiscalité locale prend toute son importance, en tant que vecteur principal d'un système basé sur une volonté de décentralisation et porté par les collectivités territoriales, dans le cadre du rôle majeur que ces dernières jouent en matière de gestion, dans la proximité, des affaires locales.

Au Maroc, la fiscalité locale a connu plusieurs évolutions dans le temps, dans le sens d'accompagner et de s'adapter au processus de décentralisation souhaitée. La consolidation de ce processus a été progressivement menée, notamment à travers la loi 30-89 relative à la fiscalité des collectivités locales et de leurs groupements, suivie en 2008 des lois 47-06 et 37-0923.

Figure 4 : Dates clés de la fiscalité locale nationale



Pour plus de précision, les éléments relatifs au cadre légal de la fiscalité locale sont développés dans un paragraphe dédié ci-après.

La réussite du processus de décentralisation étant tributaire de la mobilisation des ressources de financement dont principalement celles liées aux recettes fiscales, justifie de donner une importance particulière à la fiscalité locale en lui apportant un nouvel éclairage en tant que composante importante du système fiscal marocain

23 - La loi n°39.07 a repris, à titre transitoire, certains taxes, droits, contributions et redevances prévus par la loi n°30.89.

et comme instrument de politique économique et sociale, qui permettrait aux décideurs publics de disposer des ressources financières nécessaires à la couverture des dépenses publiques et au développement local.

Encadré 3 : Sources de financement et dispositif fiscal des collectivités locales

1. Les taxes et redevances locales que les collectivités locales ont été habilitées à prélever, à travers des instruments fiscaux propres, s'inscrivant dans la logique de conforter leur autonomie financière et administrative ;
2. Le transfert de ressources aux collectivités locales à partir de recettes fiscales collectées par l'Etat (TVA et IS), qui viennent en renforcement de leur financement, visant le double objectif, d'une part, d'assurer un meilleur équilibre sur le territoire et, d'autre part, de servir de moyen de négociation, d'orientation et d'incitation de l'action des collectivités locales ;
3. Le recours à des ressources d'emprunt à travers la création d'un organisme financier spécialisé (le FEC).

Comme le fait ressortir le diagnostic développé ci-après, alimenté par l'exploitation de différents rapports et littérature en la matière, ainsi que par les entretiens et auditions organisés par le Conseil dans le cadre du présent rapport, la fiscalité locale manque de cohérence et d'efficacité. Les taxes locales sont souvent complexes et parfois assises sur des bases jugées inadaptées. L'ensemble des acteurs concernés convergent sur la nécessité de devoir traiter en profondeur les questions d'assiette, et des bases de taxation et de leur fondement.

N'ayant pas été développée dans le rapport du CESE sur la fiscalité de 2012, le sujet de la fiscalité locale est plus largement traité dans la présente étude, avec l'objectif d'avoir une fiscalité locale qui soit cohérente (intrinsèquement et avec la fiscalité nationale), efficiente, avec une large couverture, juste, incitative à l'acte d'investir et taxant plus fortement la rente, le patrimoine non productif et la spéculation.

NB : Pour les besoins de l'analyse portant sur la fiscalité locale, le Conseil Economique, Social et Environnemental s'est inspiré des travaux de référence sur le sujet, notamment le Rapport sur l'évaluation de la fiscalité locale produit en 2015 par la Cour des Comptes, ainsi que le rapport et l'étude produits par le Club Marocain de la Fiscalité, avec toutes les adaptations qui s'imposent, résultats des auditions et des analyses internes au CESE.

Parmi les auditions organisées par la Commission des Affaires Économiques et des Projets Stratégiques du CESE, concernant la fiscalité locale, il y a lieu de citer celle de la Direction Générale des Collectivités Locales (DGCL) / Ministère de l'Intérieur et celle du Club Marocain de la Fiscalité.

1. Cadre légal et de gouvernance

Le cadre légal dispersé, auquel s'ajoute les lacunes existantes en matière de gouvernance, soulevées à l'échelle nationale, et aggravées au niveau local, par la multiplicité des acteurs et le manque de cadre et de mécanismes appropriés pour assurer l'articulation des rôles de manière coordonnée et rationalisée, donnent lieu à une absence de vision fiscale locale tant pour l'administration centrale que pour les collectivités territoriales.

L'absence d'une construction d'ensemble des prélèvements obligatoires et d'une gouvernance intégrée entre systèmes d'imposition national et local ne permet pas de donner de la visibilité aux acteurs, ni de pallier aux difficultés liées aux multiples dysfonctionnements qui affectent la mise en œuvre du processus fiscal.

i. Un cadre légal dispersé, entre multiplicité d'impôts et taxes superposés et assiettes hétérogènes

Le système fiscal marocain a connu plusieurs réformes dans l'objectif de la consolidation des ressources fiscales locales, notamment en 1989 à travers la loi 30-89 qui a institué 37 taxes dont 34 au profit des communes urbaines et rurales et 3 au profit des préfectures et provinces. La réforme a été poursuivie en 2008 dans le cadre des lois 47-06 et 37-09²⁴, aboutissant à un système fiscal local qui compte aujourd'hui, en plus des 13 droits, contributions et redevances, 17 taxes réparties entre les communes, les préfectures et provinces et les régions. Ces taxes, ont connu des évolutions successives, les plus significatives et les plus récurrentes se rapportant à la taxe professionnelle, à la taxe d'habitation et à la taxe de services communaux, qui sont toutes des taxes gérées par l'Etat au profit des collectivités locales.

Encadré 4 : 30 taxes et redevances, un nombre élevé à la base d'un système relativement complexe

17 taxes locales :

4 sur le foncier | 5 liées au CA / ventes de produits | 3 liées aux véhicules terrestres à moteur.

13 droits, contributions et redevances :

2 liées à l'abattage | 2 liées au stationnement | 3 liées à l'occupation du domaine public | 2 liées aux marchés.

Aussi, le montant de ces prélèvements fiscaux ne dépend presque pas du revenu perçu par les contribuables assujettis. Ils sont largement insensibles aux réelles

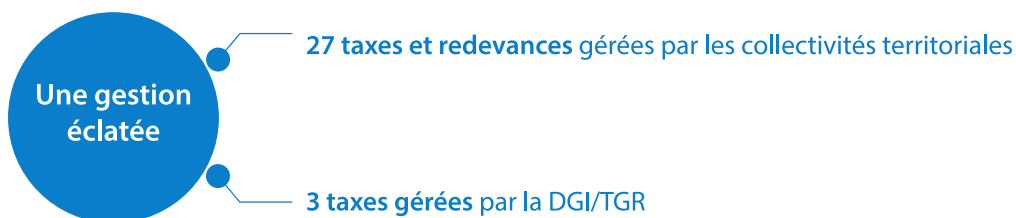
24 - La loi n°39.07 a repris, à titre transitoire, certains taxes, droits, contributions et redevances prévus par la loi n°30.89.

facultés contributives. L'évolution qui a marqué les taxes gérées directement par les communes s'est généralement limitée aux aspects relatifs aux taux et tarifs et à certaines modifications concernant leur champ d'application, les instances locales disposant, pour certaines taxes, d'une liberté pour la fixation du tarif dans le cadre d'une fourchette établie par la loi ; ceci s'inscrivant dans la logique de responsabilisation des élus locaux.

Si le cadre juridique régissant la fiscalité locale nationale a connu des réformes qui se voulaient structurantes, il reste encore dispersé et non abouti par rapport aux objectifs visés. Le système fiscal dans sa globalité, national et local, et avec lui le cadre juridique qui le régit, pâtissent encore de l'absence de convergence entre la politique fiscale menée en matière d'impôts de l'Etat et celle relative à la fiscalité locale. Ce qui n'est pas de nature, ni à donner de la visibilité et faciliter la vie au contribuable, ni à simplifier les procédures et l'action de l'administration et des collectivités.

ii. Une gouvernance désintégrée

La gouvernance de la fiscalité locale interpelle les collectivités territoriales (CT), la Direction Générale des Impôts (DGI) et la Trésorerie Générale du Royaume (TGR) en tant qu'acteurs principaux dans le processus fiscal local ainsi que le Ministère de l'Intérieur en tant que tutelle, à travers la DGCL.



En pratique, les collectivités locales ne disposent pas de pouvoir de création d'impôts, car celui-ci reste constitutionnellement du ressort exclusif de l'organe législatif. Dans le cadre des lois et règlements en vigueur, les collectivités décentralisées se chargent de la gestion de l'assiette, des tarifs (taux) et des règles de perception (instituées par les lois n°47.06 et n°39.07), du recouvrement et du contrôle des diverses taxes, redevances et droits divers qu'elles perçoivent (l'exception de la taxe professionnelle dont la DGI est en charge, de la taxe d'habitation et de la taxe de services communaux dont la TGR est en charge).

C'est le Conseil Communal qui exerce les prérogatives en matière fiscale locale, notamment à travers la fixation, dans le cadre de fourchettes prévues par la loi, des taux et des tarifs de certaines taxes et redevances. Les services communaux assurant la gestion de la fiscalité locale, se chargent notamment des opérations de

recensement et de réception des déclarations. Aussi, la procédure de recensement est rarement mise en œuvre sur la totalité du territoire, en raison de sa complexité et de l'importance des moyens qu'elle exige. La problématique de la valeur locative, principal déterminant de l'assiette, particulièrement difficile à administrer, et celle du recensement cité ci-avant, sont au centre des insuffisances relevées. Aussi, l'organisation et les modalités de fonctionnement des collectivités locales diffèrent d'une localité à l'autre, notamment en fonction de l'importance et des priorités de leur conseil. La gestion des recettes fiscales, quant à elle, est reléguée au second rang. Considérant implicitement que les recettes fiscales, aussi bien dans leur dimension locale que celles en rapport avec les versements sur la base des recettes de l'Etat, relèvent des services centraux (DGI et TGR), les communes ne se préoccupent pas assez et ne disposent en conséquence pas, dans leur majorité, d'une vision claire en la matière, se contentant d'une gestion ponctuelle sans planification et en l'absence de cadre et d'outils de bonne gouvernance.

Les différents rapports produits en matière de fiscalité locale relèvent les dysfonctionnements suivants :

- Au niveau des administrations fiscales locales :

Limites d'ordre organisationnel et insuffisances en matière de moyens matériels (informatiques, locaux, ...) et de processus (absence de manuel de procédure, d'organigramme...). L'administration communale n'est pas assez préparée au plein exercice de ses prérogatives et n'est pas suffisamment outillée en termes de compétences, d'expertise, d'encadrement et de moyens humains, notamment pour gérer l'assiette relative aux taxes et redevances.

- Au niveau de la DGI et de la TGR :

Alors même que ce volet représente une charge importante pour les services centraux, on observe l'absence d'approche structurée et celle d'un système d'information intégré, impliquant les différents acteurs concernés, pour gérer de manière efficiente la fiscalité locale et en assurer le recoupement avec les autres impôts. Une telle approche devrait permettre une plus grande interaction et une communication aussi fluide que fondée.

Les attributions de ces entités - collectivités territoriales, DGI et TGR, en tant qu'acteurs principaux dans le processus fiscal local - et le mode d'organisation et gestion des dispositifs fiscaux, s'ils ont été fondés sur des acquis et atouts devant être apportés par chacun de ces intervenants, il n'en demeure pas moins qu'ils montrent clairement leurs limites aujourd'hui. Des limites qui mettent en évidence des contraintes transversales et institutionnelles caractérisées par des carences structurelles, qu'il convient de réviser à travers des dispositions sur l'organisation, visant plus de cohérence, de convergence, et d'articulation optimale des rôles, avec une délimitation des responsabilités des différentes administrations, le tout restant orienté vers les objectifs institutionnels, stratégiques et socio-économiques devant être réalisés au niveau national et au niveau local.

2. Analyse des grandes composantes

Les taxes locales se répartissent en plusieurs catégories, parmi lesquelles certaines s'appliquent aux entreprises, d'autres concernent les particuliers plus spécifiquement, en plus de celles qui concernent les deux. Cette dernière catégorie ne représente pas une majorité.

Ces taxes sont assises sur des stocks / des actifs (taxe professionnelle, taxe d'habitation, taxe sur les terrains urbains non bâtis, ...) ou sur des flux (taxe de séjour, taxe sur l'extraction des produits de carrière, ...).

i. Ressources fiscales transférées

Le financement des collectivités locales est composé d'impôts d'Etat affectés aux entités territoriales et de taxes et redevances spécifiquement locales. La rétrocession d'une part du produit de certains impôts d'Etat aux collectivités locales s'est imposée suite à la charte relative aux collectivités locales et au transfert de nouvelles responsabilités économiques et sociales au niveau local. A titre d'exemple, on trouve les recettes suivantes :

- Taxe urbaine : taxe portant sur immeubles bâtis et les constructions occupées par leurs propriétaires à titre d'habitation, ou les immeubles à un usage professionnel, affectée à raison de 90% aux communes, les 10% restant bénéficiant au budget de l'Etat en contrepartie des frais de recouvrement ;
- Taxe professionnelle : s'appliquant à toute personne physique ou morale de nationalité marocaine ou étrangère qui exerce au Maroc une activité professionnelle, et qui couvre les fonds créés par voie législative ou par convention, ne jouissant pas de la personnalité morale ;
- TVA : son produit est affecté dans une proportion ne pouvant être inférieure à 30% aux budgets des collectivités locales, sur la base d'une répartition fixée par une circulaire du Ministère de l'Intérieur.

ii. Ressources propres au profit des collectivités territoriales

A ces impôts affectés totalement ou partiellement aux collectivités décentralisées, se rajoutent plusieurs taxes et contributions au nombre de 17. En effet, la loi 47-06 relative à la fiscalité des collectivités locales autorise celles-ci à percevoir les taxes suivantes :

Voir éléments de détail en annexe 1 : Eléments d'analyse portant sur la fiscalité locale.

Taxes au profit des communes urbaines et rurales	11	Taxe professionnelle
		Taxe d'habitation
		Taxe de services communaux
		Taxe sur les terrains urbains non bâtis
		Taxe sur les opérations de construction
		Taxe sur les opérations de lotissement
		Taxe sur les débits de boissons
		Taxe de séjour
		Taxe sur les eaux minérales et de table
		Taxe sur le transport public de voyageurs
		Taxe sur l'extraction des produits de carrières
Taxes au profit des préfectures et provinces	3	Taxe sur les permis de conduire
		Taxe sur les véhicules automobiles soumis à la visite technique
		Taxe sur la vente des produits forestiers
Taxes au profit des régions	3	Taxe sur les permis de chasse
		Taxe sur les exploitations minières
		Taxe sur les services portuaires

*NB : Des éléments portant sur les règles de recouvrement, de contrôle et de sanctions, font l'objet d'une analyse détaillée en annexe 2 du présent rapport.

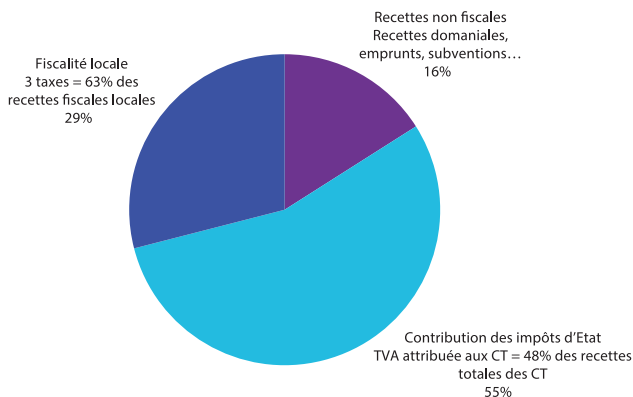
3. Aspects quantitatifs : données chiffrées relatives aux collectivités territoriales²⁵

Tableau 21 : Recettes des collectivités territoriales | En millions de dirhams

A. Total des recettes des CT provenant de la fiscalité locale	2013	2014	2015	2016	2017	B. Total des recettes des CT provenant des transferts de l'Etat	2013	2014	2015	2016	2017
	10709	9259	10136	10772	11342		17634	18861	20788	20492	21463
Total taxes gérées par la DGI (TP, TH, TSC)	5929	4917	5447	5953	6100	Part des CT dans le produit de la TVA	16902	17800	19517	18697	18830
Total taxes gérées par les CT	4780	4342	4689	4819	5242	Autres recettes transférées (IS, IR et TCA)	732	1061	1271	1795	2633
- TTUNB	1121	901	1113	1163	1342						
- TOC / TOL	980	983	963	939	968						
- Redevances OTDP communal	598	614	698	754	840						
- Redevances recettes sur les marchés de gros	488	479	531	580	585						
- Autres taxes et redevances	1593	1365	1384	1383	1507	C. Total des recettes non fiscales	3453	3791	4959	5891	6206
						IV. Total des recettes des CT (A+B+C)	31796	31911	35883	37155	39011

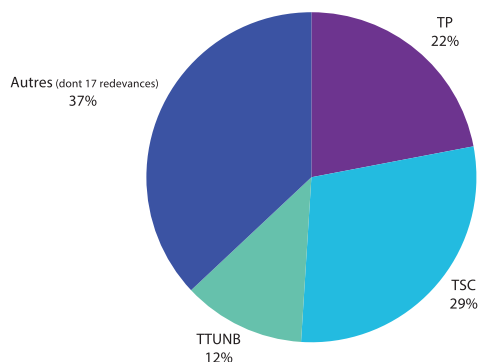
Répartition des sources de revenus des collectivités territoriales : Focus sur l'année 2017

Répartition des recettes des collectivités territoriales



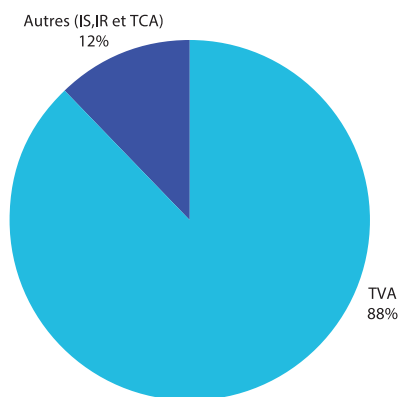
²⁵ - Source : Bulletins mensuels de statistiques des finances locales – Décembre 2012 à Décembre 2017

Répartition des recettes fiscales locales

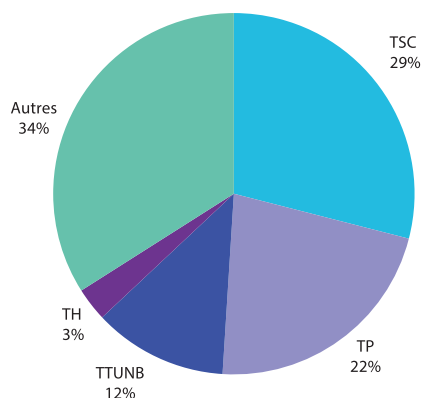


3 taxes (TSC, TP et TTUNB) représentent près des 2/3 des recettes fiscales locales.

Part de la TVA dans la contribution des impôts d'Etat



Et en incluant la taxe d'Habitation :



Recettes des collectivités territoriales par Région

La répartition des recettes des budgets principaux des collectivités territoriales par région, montre une forte concentration au niveau de 6 régions avec 73,2% de recettes. Les recettes de la région de Casablanca-Settat (7.658 MDH) représentent 19,6% des recettes globales des collectivités territoriales. La région de Rabat-Salé-Kénitra vient en second rang avec 13,5% des recettes. Les recettes de la région de Dakhla-Oued Ed Dahab représentent 1,7%.

4. Eléments d'analyse

En dépit des efforts engagés depuis 2008 dans le sens de l'adaptation de la fiscalité locale au processus de décentralisation amorcé, les mesures fiscales adoptées au plan local continuent à être décorrélées du paysage de la fiscalité d'Etat et n'ont pas induit d'inflexions majeures dans l'évolution des recettes et de leurs impacts sur le développement local.

En premier lieu, il convient de noter que le cadre de référence actuel de la fiscalité locale constitue une source d'insécurité juridique, en raison de la pluralité d'impôts et taxes superposés et de la complexité de base de leur calcul (anachronisme des bases d'imposition de certaines taxes, notamment celle sur la valeur locative sur laquelle est indexée la plupart des taxes liées au foncier, qui semble être prépondérant dans ces bases – habitat, services communaux, taxe professionnelle, etc.). A cela s'ajoutent le chevauchement des textes juridiques applicables, ainsi que la multiplicité des intervenants (plusieurs administrations sont en charge de l'émission et du recouvrement de ces taxes) sans cadre de convergence et de cohérence globale, qui serait capable d'assurer plus d'efficacité. L'ensemble étant caractérisé par des assiettes hétérogènes et étroites, loin du vrai potentiel fiscal et des modalités complexes et disparates d'établissement et de recouvrement, aboutissant à un ensemble peu rentable et globalement inefficace. Aussi, plusieurs taxes sont difficiles à appliquer, à recouvrer et à contrôler, soit par méconnaissance de leur existence, ou encore, parce que les collectivités territoriales ne disposent pas de l'expertise qui leur permettrait d'en cerner le périmètre d'application et de les suivre en conséquence, notamment au niveau des communes, surtout celles petites et rurales qui disposent d'encore moins de moyens.

De nombreuses taxes sont assises sur des éléments déclaratifs sans que les bases puissent être appréhendées et cernées pour faire l'objet d'un contrôle efficace. Le dispositif fiscal local présente également des inégalités territoriales flagrantes, six régions sur les douze concentrant près de 73% des recettes des budgets principaux des collectivités territoriales.

Pour toutes ces raisons, la fiscalité locale, qui est un levier important pour le développement territorial, devrait connaître une profonde réforme, afin de consolider les bases réelles de recettes, avec élargissement effectif, application fluide et sans lourdeur, et garantie de traitement égal et équitable de tous les contribuables. Face à l'étendue des bases potentiellement imposables, cet objectif ne pourrait être atteint, sans la recherche d'une automatisation de la constitution des bases des contribuables et des objets de contribution, pour aller vers l'élargissement escompté et générer plus de ressources pour les collectivités territoriales (en adéquation avec le vrai potentiel), et assurer simplification, lisibilité, pertinence et cohérence, intrinsèque et avec la fiscalité nationale, et par conséquent l'attractivité et la facilitation pour les acteurs et investisseurs.

Ainsi, la définition d'une vision intégrée portant sur l'ensemble des prélèvements obligatoires permettrait d'harmoniser les systèmes fiscaux national et local, dans leur contexte général, et d'appréhender la pression fiscale dans sa globalité, en tenant compte de :

- L'évolution de la nouvelle organisation territoriale et des marges permises par le vrai potentiel fiscal local ;
- L'amélioration du rendement, de l'efficience et de la transparence, pour constituer une incitation à l'adhésion à l'impôt et un facteur en faveur du développement local et de l'attractivité territoriale. Fiscalité locale et production de richesses devraient être intimement liées ; les taxes locales devant être orientées dans un objectif de développement de l'attractivité et de création de richesses et ne plus être perçues comme seulement limitées à celui de collecte de recettes ;
- La simplification et la modernisation du cadre juridique et institutionnel de la fiscalité locale, qui constituent des prérequis fondamentaux à l'amélioration du rendement des taxes et à leur acceptabilité par les contribuables ;
- L'intérêt même de maintenir ou non certaines taxes, qui participent à la lourdeur administrative sans contribuer significativement au financement des collectivités territoriales.

L'objectif visé par l'amélioration du système fiscal local devrait permettre aux collectivités territoriales de disposer de recettes additionnelles pérennes et d'atténuer la dépendance vis-à-vis des subventions et affectations de recettes à partir du système fiscal d'Etat (principalement la TVA). Les modalités de répartition de ces dernières devraient être mieux adaptées aux critères d'équité territoriale, d'équilibre et de péréquation globale, pour garantir la légitimité et l'opportunité de ces affectations au profit des communes, et celles ayant le moins de potentiel en priorité.

IV. Analyse combinée du diagnostic et éléments structurants de réflexion

IV. 1 – Reprise de la thématique de la fiscalité par le CESE, et approfondissement des travaux sur le système fiscal marocain et son impact sur le développement du pays

1. Réforme fiscale proposée par le CESE en 2012 : rappel des éléments saillants



Le rapport du Conseil Economique, Social et Environnemental de 2012, portant sur la fiscalité au Maroc a, sur la base d'un diagnostic général du système, proposé une réforme en faveur d'une politique fiscale, levier de développement économique et de cohésion sociale.

Celle-ci a été, déjà à l'époque, appréhendée comme une réforme d'ensemble, devant porter sur la globalité du système de prélèvements et de réallocation des ressources, le système fiscal ne pouvant plus être isolé des autres politiques publiques, notamment celles en rapports avec le système de couverture sociale, ainsi que l'orientation des dépenses publiques et particulièrement celles qui vont vers le système de la compensation.

Il s'agissait de construire un système qui respecte les grandes orientations du pays et qui soit au service des stratégies économiques, sociales et environnementales, en faveur de la création de richesses pérennes et d'emplois de qualité.

Sept axes de la réforme fiscale proposée

La réforme de la fiscalité telle qu'elle a été définie concernait moins l'architecture générale - pour laquelle il a été recommandé de consolider le système autour des trois grands impôts que sont la TVA, l'IR et l'IS, que les textes l'encadrant dans le détail et la pratique fiscale au quotidien.

Il a été également recommandé, sans aller dans le détail, que les taxes locales soient simplifiées, et leur base de calcul harmonisée.

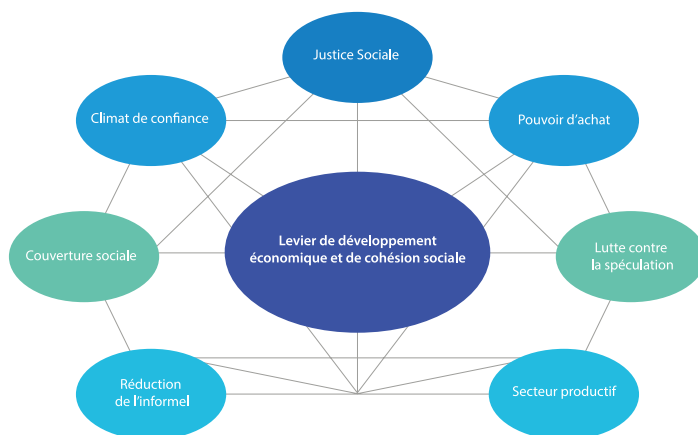


Figure 5 : Zoom sur les sept axes retenus pour la réforme fiscale

Les principales recommandations de la réforme ont été articulées selon les sept axes suivants :

I. Justice sociale

Une fiscalité qui s'articule de manière forte avec les autres dimensions des politiques publiques pour répondre aux objectifs de performance économique et de justice sociale

Objectifs : lier la politique fiscale aux questions ayant une incidence sur la politique de recettes de l'Etat, et par voie de conséquence sur sa politique fiscale, dont celles relatives à la caisse de compensation, ou encore au financement des différentes caisses de solidarité ou de péréquation, et enfin à l'importante question de la couverture sociale.

Finalités : dégager des économies substantielles pour l'Etat, qui peut permettre une réforme profonde de certains impôts qui pèsent lourd sur le tissu économique et par conséquent sur le développement, et dégager des ressources pour les différentes caisses de solidarité, sans continuer à alourdir ou à complexifier les prélèvements.

II. Pouvoir d'achat

Une juste répartition de la charge fiscale et l'appui au pouvoir d'achat des classes pauvre et moyenne

Objectifs : pour des raisons d'équité et d'égalité devant l'impôt, une batterie de mesures a été proposée, parmi lesquelles : la fiscalisation du secteur agricole, notamment en ce qui concerne les exploitations d'une certaine taille ; un rééquilibrage concernant l'IR, les professions libérales, les commerçants, les intermédiaires, ainsi que tous ceux qui ont des revenus autres que les salaires et qui ne supportent pas dans la réalité la

même charge fiscale que les salariés ; l’alliage de la fiscalisation et de la généralisation de la couverture sociale, par le rapprochement des bases de calcul de l’une et de l’autre ; l’organisation et l’accès public à l’information concernant la répartition des impôts payés par les différentes catégories socioprofessionnelles ; et l’indexation des tranches d’IR sur l’inflation de façon à éviter l’érosion du pouvoir d’achat des classes moyennes par la hausse du coût de la vie.

Finalités : atténuation du sentiment d’injustice et amélioration de la perception d’égalité devant l’impôt, et élargissement de l’assiette fiscale, en parallèle de l’amélioration de la transparence des pratiques fiscales et de l’alignement des traitements faits aux contribuables sur les mêmes bases.

III. Lutte contre la spéculation

Une fiscalité qui réduit les niches de rente et régule la spéculation

Objectifs : envisager la mise en place d’un impôt qui cible le patrimoine non générateur de richesse, comme le foncier non bâti ou non exploité, les habitations non occupées ou encore les valorisations de patrimoine qui ne sont pas liées à des investissements.

Finalités : lutter contre la spéculation et favoriser la mobilisation des actifs nécessaires aux circuits productifs, à travers des impositions du patrimoine, en plus de celles de ses revenus – à envisager avec précautions et après de larges débats nationaux.

IV. Secteur productif

Une fiscalité qui encourage le secteur productif et l’investissement

Objectifs : orientations qui concernent essentiellement la TVA, à travers laquelle, quelle que soit la politique de taxation et de taux que l’Etat retient, l’entreprise productrice ne devrait supporter une TVA autre que sur la valeur ajoutée qu’elle crée. Aussi, toute entreprise qui a un crédit TVA devrait être remboursée sans délai, de façon à ne pas la pénaliser par des frais financiers indus, et ne pas obérer sa capacité d’investissement. Concernant les crédits TVA existants, ils devraient être transformés en créance sur l’Etat, à rembourser sur une période de 10 ans, éventuellement sans intérêt. De plus, il est question de faire que les aides de l’Etat, sous forme de réduction ou d’exonération fiscale, soient équitables et profitables pour le développement général du pays. Elles ne devraient pas créer d’effet d’aubaine, car lorsqu’un secteur d’activité est trop soutenu, même pour de bonnes raisons, cela peut créer un effet d’éviction sur les investissements, qui peuvent aller prioritairement à ce secteur, au détriment d’autres secteurs parfois ayant plus de potentiel en terme de valeur ajoutée pour l’économie et plus d’emplois, pouvant créer ainsi un effet de bulle dangereux pour l’économie dans son ensemble.

A noter, pour ce qui concerne la recommandation relative au remboursement de la TVA, qu'un système de rachat des arriérés de crédits de TVA par les banques a été mis en place depuis février 2018, avec les caractérisations suivantes :

Encadré 5 : Financement bancaire des arriérés de TVA, fiche signalétique

- Les sociétés récupèrent une partie de leur crédit TVA, contre le paiement aux banques des intérêts correspondant aux montants débloqués, auxquels est appliqué un taux de 3,5% – moins cher de 0.5 à 2.5 points, par rapport aux taux des lignes usuelles de facilité de caisse.
- Les banques signataires développent une nouvelle offre commerciale, la récupération du principal étant garantie par l'Etat et le client supportant les intérêts – même si le principe de la neutralité de la TVA pour les entreprises implique que les sommes indûment retenues par l'Etat doivent en principe leur être restituées sans délais, et sans qu'elles ne soient obligées de supporter des intérêts.
- L'état bénéficie d'un échelonnement sur cinq ans, des créances qu'il doit aux entreprises.

Il a également été retenu la clarification de l'Impôt sur les Sociétés, par le rapprochement des pratiques fiscales de celles économiques de chaque secteur d'activité sur la base des usages internationaux en la matière, ainsi que l'instauration de mécanismes annuels d'évaluation des politiques de soutien afin de mesurer non seulement leur bien fondé, mais également les effets qu'ils peuvent avoir sur le tissu productif et sur l'investissement dans son ensemble. Enfin, il a été proposé de mettre en place une stratégie de soutien à l'innovation et à la recherche et développement – via des mécanismes de crédit impôt recherche notamment, qui ont montré leur efficacité de par le monde.

Finalité : revenir au principe fondateur de la TVA, à savoir sa neutralité pour le tissu productif.

V. Réduction de l'informel

Une fiscalité qui permet de réduire le champ de l'informel, à travers un cadre favorable à l'intégration, en plus de la lutte contre la fraude

Objectifs : porter l'attention non pas aux personnes qui ont une activité de survie, mais plutôt aux circuits en amont qui les alimentent et qui constituent de vrais dangers pour l'économie nationale (la contrebande, importateurs qui sous déclarent les marchandises importées pour échapper à la TVA, circuits de distribution occultes qui échappent à tout impôt, et producteurs qui lèsent leurs employés en ne les déclarant pas et par conséquent en leur enlevant toute possibilité de couverture sociale). Des mesures de contrôle basées notamment sur le suivi des factures sont

de nature à mieux cerner les activités des opérateurs et à diminuer sensiblement les pratiques de sous déclaration, de sous facturation et de fausses factures.

Il faudrait appuyer toute démarche dans ce sens, par la lutte contre l'évasion fiscale et par la suppression des abattements et avantages fiscaux n'ayant pas de justification économique ou sociale.

Finalités : fonder une définition moderne de l'égalité des citoyens devant l'impôt, à travers la lutte contre la concurrence déloyale des opérateurs qui exercent dans l'informel, avec de gros chiffres d'affaires, et la mise en place d'un environnement économique qui suscite les réflexes pour que s'opère naturellement le transfert des activités informelles vers la sphère officielle de l'économie organisée, par la définition d'avantages suffisamment attractifs et lisibles, procurés par la légalité.

VI. Couverture Sociale

Une fiscalité qui contribue équitablement au financement de la couverture sociale

Objectifs : envisager, en plus des prélèvements sur le travail, d'autres sources de financement pour la généralisation de la couverture sociale.

Ainsi, dans le cadre des réformes touchant les retraites et les nouvelles couvertures sociales, l'équilibre financier pourrait être trouvé, par un financement partiellement basé sur la TVA qui doit être réformée en conséquence. Celle-ci devrait être restructurée pour passer de 5 taux (0%, 7%, 10%, 14% et 20%), à 4 taux (0%, 10%, 20% et 30%), ce qui permettrait de dégager des ressources à affecter à la couverture sociale et aux mécanismes de solidarité. Le taux de 30% proposé concernerait de manière plus large les produits de luxe. Les changements de taux de TVA vont certainement avoir des conséquences sur les prix des produits. Aussi, est-il nécessaire que cette mesure d'ajustement des taux soit liée à celle de la suppression des subventions des produits (compensation) et son remplacement par un système d'aides ciblées.

Finalités : mise en place d'une fiscalité qui prend en charge partiellement le financement de la couverture sociale afin de ne pas augmenter la pression sur les salaires et les coûts du travail, tout en dégagant à l'Etat des ressources importantes qui permettent de mettre en place des mesures nécessaires pour le maintien du pouvoir d'achat des classes moyennes, en particulier par une prise en charge directe d'une partie du financement de la couverture sociale.

VII. Climat de confiance

Une fiscalité permettant d'instaurer un climat de confiance entre administration fiscale et contribuables

Objectifs : diminution de l'aléa fiscal par la publication des barèmes d'imposition pour l'immobilier, la clarification des règles de détermination des résultats des entreprises, ou encore la possibilité d'interroger l'administration fiscale préalablement à des

opérations d'investissement, d'acquisition ou de vente de biens. La clarification des règles de détermination des résultats imposables, en concertation avec les secteurs d'activité concernés, est également de nature à diminuer l'aléa fiscal pour les entreprises, et à diminuer les litiges et les frustrations.

De plus, les recours contre les décisions de l'administration, et le pouvoir de redressement de cette dernière devraient être davantage encadrés et supervisés par des organes indépendants y compris de l'administration fiscale elle-même. Ainsi la réforme des instances de recours, et l'encadrement du pouvoir de transaction de la Direction Générale des Impôts constituent des pistes sérieuses d'amélioration du climat général.

Finalités : amélioration du climat de confiance entre l'administration fiscale et les contribuables, qui passe nécessairement par une plus grande transparence, un équilibre des pouvoirs et une meilleure lisibilité des règles, et par ricochet, amélioration du climat national des affaires.

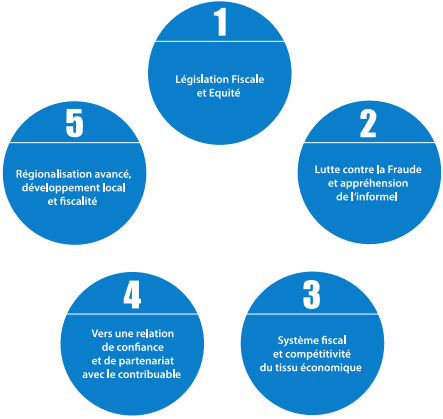
L'analyse approfondie des principaux éléments qui caractérisent le système fiscal national actuel, objet du présent état des lieux, devrait permettre de mettre en lumière les avancées réelles, voire parfois des reculs par rapport aux objectifs recherchés à travers les recommandations du CESE et des Assises Nationales sur la Fiscalité de 2013, et d'identifier le cadre de traduction concrète de ces recommandations, qu'il s'agisse de la mise en œuvre d'une vision globale ou d'une accumulation (hors programmation) de mesures spécifiques.

2. Focus sur les Assises nationales de la Fiscalité de 2013 : contenus et principaux enseignements

Capitalisant notamment sur le rapport de 2012 du CESE sur le système fiscal marocain, les recommandations retenues lors des Assises Nationales ont confirmé la nécessité de se doter d'une vision claire au sujet du développement du Maroc, en inscrivant la réforme fiscale dans le cadre d'une politique socio-économique globale.

Les Assises Nationales sur la Fiscalité, tenues les 29 et 30 avril 2013, ont eu pour objectif d'évaluer le système fiscal et de mener une réflexion sur les voies de son amélioration, en réponse aux défis socio-économiques nouveaux auxquels font face le Maroc. Articulées autour de cinq panels thématiques, lesdites Assises se sont soldées par la formulation d'une série de recommandations devant favoriser l'équité du système fiscal, la compétitivité des entreprises et le civisme fiscal, dont l'essentiel est présenté ci-après.

Figure 6 : Panorama des panels constitutifs des Assises et des propositions formulées



Les propositions qui constituent la synthèse des débats et échanges qui ont marqué les travaux de ces panels se présentent comme suit :

Panels	
Premier panel	Législation Fiscale et Equité
Structure des recettes fiscales Assurer, à travers la nouvelle réforme fiscale, un rééquilibrage dans la structure des recettes fiscales entre les impôts directs et indirects en vue de garantir la justice fiscale, et instaurer un équilibre entre l'imposition du capital et celle du travail. Rationalisation du système des incitations fiscales Réduction progressive des distorsions concurrentielles induites par la multiplicité des dépenses fiscales et des exonérations dont bénéficient certains secteurs. Fiscalité du secteur agricole Nécessité d'adopter une démarche progressive pour la fiscalisation de ce secteur, en prenant en considération ses spécificités. Réforme de l'impôt sur le revenu Nécessité d'instaurer une justice fiscale pour les personnes physiques assujetties à cet impôt, quelle que soit la source de leur revenu (capital ou travail) et de continuer à rationaliser les taux de cet impôt, notamment ses taux libératoires et son barème progressif. Impôt sur la Fortune Mise en place d'un impôt frappant les investissements non productifs, tels que les terrains non bâtis.	
Deuxième panel	Lutte contre la Fraude et appréhension de l'Informel
Mise en place d'une politique globale et concertée pour appréhender le secteur informel ; Mise en place d'un dispositif fiscal incitatif et approprié aux petites et moyennes entreprises ; Lutte contre la fraude et renforcement des moyens d'action de l'administration fiscale ; Amélioration des travaux des commissions fiscales ; Recouvrement efficace des créances fiscales.	

Troisième panel	Système fiscal et compétitivité du tissu économique
Amélioration de l'environnement des affaires qui offrirait la visibilité nécessaire aux opérateurs économiques à travers l'instauration d'un pacte de stabilité du système fiscal ; Poursuivre la politique de la baisse de la pression fiscale et la rationalisation des règles de détermination de l'assiette fiscale, susceptibles de contribuer au développement de la compétitivité des entreprises dans le cadre d'une économie ouverte et concurrentielle aussi bien sur le plan national qu'international ; Mise en place d'une fiscalité en adéquation avec les capacités contributives des entreprises ; Procéder à une réforme globale du système de la TVA pour qu'elle puisse jouer pleinement son rôle d'impôt neutre ; Minimisation de l'impact fiscal sur les opérations de restructuration du tissu économique en révisant la fiscalité applicable aux opérations de fusion-acquisition et transmission des entreprises.	
Quatrième panel	Vers une relation de confiance et de partenariat avec le contribuable
Amélioration de la qualité de services aux citoyens, à travers la valorisation et la poursuite des efforts déployés par l'administration fiscale pour améliorer la qualité des services offerts au contribuable ; Rééquilibrage de la relation de pouvoir entre l'administration fiscale et le contribuable par l'encadrement du pouvoir d'appréciation de l'administration, et la clarification des textes fiscaux ; Amélioration des conditions du contrôle fiscal et de la gestion du contentieux ; Amélioration de la communication de l'administration fiscale, en adoptant une approche de communication plus ouverte sur les droits et obligations en matière fiscale, ainsi que l'organisation et le fonctionnement de l'administration fiscale ; Adoption d'un régime des sanctions permettant de réprimer plus sévèrement les cas de fraude et de récidive et d'alléger les sanctions en cas de manquements anodins ; Promotion de l'Ethique et des Principes de la Bonne Gouvernance, en définissant clairement les responsabilités devant être assumées par les différentes parties prenantes.	
Cinquième panel	Régionalisation avancée, développement local et fiscalité
Propositions de voies de financement comme pistes de réflexion (affectation des impôts fonciers au financement des projets locaux ; transfert de certains droits et taxes d'Etat au profit des collectivités locales ; création d'un fonds spécifique destiné au financement des projets de développement ; révision des critères de répartition de la TVA entre les différentes collectivités locales).	

3. Rapprochement entre les recommandations du CESE en 2012, des Assises 2013 et les avancées fiscales réalisées sur la période de 2014 à 2018

Un rapprochement, qui prend en compte (i) les recommandations du rapport du CESE de 2012, (ii) celles des Assises de 2013 et (iii) les dispositions des mesures fiscales engagées à travers les différentes Lois de Finances de 2014 à 2018, a été réalisé.

Mesures fiscales LF depuis 2014, ventilées par axe, puis rapprochées des recommandations Assises 2013 et de celles du rapport du CESE de 2012

Fonctions	Fonctions Assises 2013	Fonctions CESE	Fonctions				
			2014	2015	2016	2017	2018
A. Normes, procédures et simplification des pratiques fiscales							

Méthodologie adoptée et principales conclusions

- Création de sous-rubriques thématiques, permettant à la fois de ventiler et de mettre en correspondance les recommandations des Assises et du CESE, d'un côté et les mesures fiscales des lois de finances de 2014 à 2018 de l'autre côté ;
- Evaluation de l'avancement de la mise en œuvre des recommandations du CESE, en vue d'en actualiser les principaux contenus, selon une triple classification, en fonction de laquelle la mesure serait soit **réalisée** (partiellement ou totalement), soit **non réalisée**, ou constitue une **disposition qui traite du même sujet, sans pour autant être conforme à la recommandation initiale, voire à contre sens de l'orientation et de l'esprit des recommandations du CESE**.

Downloaded from <http://ajphaphapublications.org/> on September 11, 2013. Copyright © 2013. All rights reserved.

Les recommandations issues du rapport du CESE de 2012 ainsi que celles formulées lors des Assises Nationales qui s'en sont suivies, auxquelles ont participé l'ensemble des acteurs concernés (DGI, CGEM, fédérations, commissions des finances des deux chambres parlementaires, CESE, centrales syndicales, etc.), constituent aujourd'hui le référentiel pour évaluer la politique fiscale du gouvernement ainsi que l'action de l'administration fiscale. Un certain nombre de recommandations issues de ces Assises sont mises en œuvre depuis 2014 (et même par anticipation pour certaines dans la loi de finances de 2013).

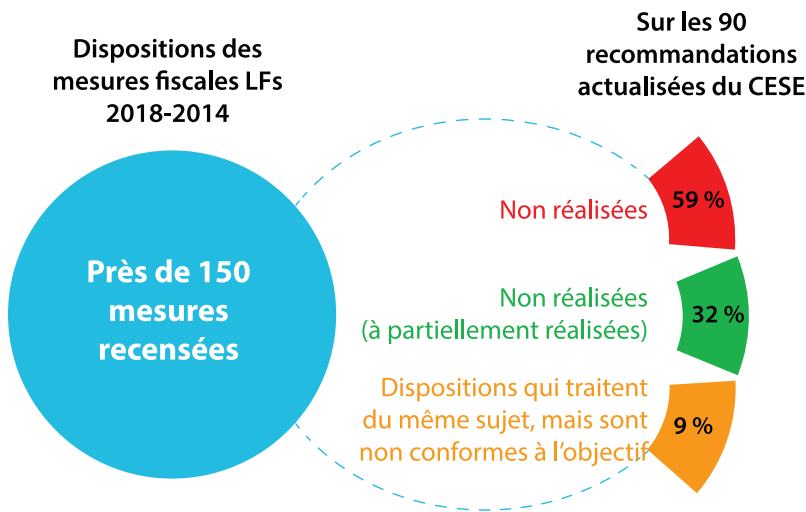
En termes quantitatifs

A. Normes, procédures et simplification des pratiques fiscales											
Rubriques	Simplification Clarification Elargissement & Equilibre des pouvoirs	Transparence Digitalisation Dématérialisation	Fluidification de l'économie	Encouragement de l'investissement Suppression des frottements fiscaux Structuration d'entreprise	Auto entrepreneuriat & Fiscalité en faveur des TPME	Contrôle fiscal Litiges & gestion du contentieux Sanctions Commissions fiscales & recours	Lutte contre la fraude, l'informel et l'évasion fiscale				
2018-2014 LFs mesures 92	mesures 30		mesure 1	mesures 16		mesures 13		mesures 8			
2012 CESE recommandations 27	1	1			1	7	3	6			
B. Types d'impôts / prélèvements											
Rubriques	IS	IR	TVA Processus en faveur de sa neutralité	TSAVA	Fiscalité du patrimoine TNB	Epargne / Retraite	Fiscalité de groupe	Fiscalité locale			
2018-2014 LFs mesures 43	mesures 4		mesure 1		mesures 3		mesures 4		mesure 0		
2012 CESE recommandations 37	5	3	4		6		1	5			
C. Mesures sectorielles											
Rubriques	Système bancaire			Construction Immobilier Logement Logement social		Agriculture		Formation Emploi			
2018-2014 LFs mesures 14	mesure 0			mesures 9		mesures 2		mesures 3			
2012 CESE recommandations 16	1			3		8		2		1	

D. Mesures sociales			
Rubriques	Monde associatif	Couverture sociale	
2018-2014 LFs mesures 2	mesures 2	mesure 0	
2012 CESE recommandations 3		2	1
E. Mesures transverses, d'ordre général			
Rubriques	Neutralité de la fiscalité	Système de dépenses budgétaires	Système d'informations
2018-2014 LFs mesure 0	mesure 0	mesure 0	mesure 0
2012 CESE recommandations 5	2	1	1

Du travail d'analyse des recommandations, il ressort que :

- 32% propositions du CESE ont été retenues et engagées ou amorcées ;
- 59% des pistes n'ont pas été suivies ;
- 9% d'entre elles, correspondent à des dispositions qui traitent du même sujet, sans pour autant correspondre à l'objectif initialement fixé.



Il importe de souligner que les recommandations du CESE se veulent à portée stratégique et structurante, dans le cadre d'une vision globale et cohérente, seule capable de garantir l'atteinte des objectifs cibles.

Les dispositions des différentes Lois de Finances quant à elles, sont dans une logique de réponse à des problématiques spécifiques, souvent dans la progressivité, et représentent en conséquence un nombre plus important.

Le rapprochement entre les recommandations du CESE d'un côté et les dispositions des Lois de Finances de l'autre côté, met alors, plusieurs de ces dernières en face de chaque recommandation, en cherchant la convergence et pour dégager le différentiel, afin d'établir un état des lieux actualisé et objectif pour alimenter l'analyse la plus pertinente dans le cadre de la présente étude et ses orientations majeures.

Cette analyse présentée en annexe 3 au présent rapport est détaillée par grands axes et domaines pour en faciliter la lecture et l'exploitation. Lesdits domaines sont repris sur le plan qualitatif ci-dessous.

- **En termes qualitatifs**

Les chiffres et les réalisations présentés ci-dessus relatent des avancées indéniables en matière de politique fiscale. Néanmoins, il est à noter que lesdites avancées apportées par les différentes Lois de Finances n'ont pas fondamentalement modifié ni les impacts sociaux, ni la structure de l'économie nationale qui reste toujours peu diversifiée et avec une valeur ajoutée qui continue à ne répondre ni aux vrais besoins de développement ni à son vrai potentiel.

L'évolution observée de la fiscalité, malgré son importance, s'est faite hors programmation lisible, au profit d'actions qui n'obéissent pas forcément à une feuille de route basée sur une stratégie tracée et projetée sur le moyen et long terme (horizon 5,10,15 ans), accompagnée d'une priorisation, basée sur la recherche d'impacts structurels, et qui donnerait de la visibilité à tous et à tous les niveaux (national, territorial, général/transverse, sectoriel, international).

Plus concrètement, plusieurs dispositions fiscales ont été prises en charges dans le cadre des Lois de Finances depuis 2014, et se présentent comme suit :

a. Normes, procédures et simplification des pratiques fiscales

La normalisation, l'évolution des procédures et la simplification des pratiques fiscales, ont constitué un axe fondamental de la politique fiscale, particulièrement sur la période étudiée. En effet, quantitativement, plus de 60% des dispositions prévues par les lois de finances entre 2014 et 2018 prévoient des éléments portant sur ces différentes dimensions. En termes qualitatifs, ces aspects ont concerné, notamment des mesures :

- i. Visant l'encouragement de l'investissement, les avantages et dépenses fiscales ;
- ii. Relevant de la gouvernance, permettant d'encadrer l'action de l'administration fiscale dans ses relations avec les contribuables, en limitant notamment les marges d'interprétation (obligation de la formalisation du début des travaux de contrôle fiscal par le biais d'un PV contresigné par les deux parties ou encore la limitation de la durée du contrôle à 3 ou 6 mois en fonction des cas) ; par la capitalisation sur la jurisprudence ; par l'élaboration d'un référentiel des prix de l'immobilier et par la dématérialisation des services fournis par l'administration ;
- iii. Aux fins de mieux cerner l'identification des entreprises (personnes morales et personnes physiques) et par suite faire converger les procédures et les simplifier, mais aussi pour favoriser l'intégration des entreprises dans les processus et secteurs structurés, plusieurs mesures ont été mises en place, parmi lesquelles l'institution de l'ICE ; l'institution du statut de l'autoentrepreneur ; la prorogation du délai de prescription à 10 ans pour les non déclarants ; la limitation de l'usage de l'argent liquide par le plafonnement des charges déductibles....

b. Types d'impôts / prélèvements

Les réalisations fiscales portant sur les types d'impôts et de prélèvements couvrent près de 30% des dispositions prévues par les lois de finances entre 2014 et 2018. En termes qualitatifs, ces aspects ont concerné, notamment des mesures portant sur l'élargissement de l'assiette visant la diminution de la pression fiscale, en particulier à travers l'institution d'un barème progressif de l'IS ; l'application d'un droit de timbre additionnel sur les voitures lors de la première immatriculation ou encore le lancement d'un processus d'élargissement significatif du contrôle aux autres activités soumises à l'IR professionnel.

c. Mesures sectorielles

Les réalisations fiscales d'ordre sectoriel représentent 9% des dispositions prévues par les lois de finances entre 2014 et 2018. La réintégration fiscale progressive du secteur agricole ainsi que la suppression de l'exonération triennale des revenus fonciers en constituent les principales mesures à retenir dans ce sens. Toutefois, au vu des chiffres enregistrés jusqu'à ceux enregistrés au titre de l'exercice 2017, il y a lieu de questionner l'effectivité et l'efficacité de la réintégration du secteur agricole et du besoin de suivre cette mesure pour qu'elle produise son effet à la hauteur du potentiel contributif dudit secteur.

d. Mesures sociales & E. Mesures transverses, d'ordre général

Les réalisations fiscales d'ordre social à caractère transversal représentent, de manière cumulée, moins de 2% des dispositions prévues par les lois de finances entre 2014 et 2018. A travers ce constat, il apparaît que la dimension sociale, et son corollaire couverture sociale, pourtant fondamentales, ne sont à ce jour que faiblement prises en charge.

Ainsi, le système fiscal continue à être jugé insuffisamment incitatif, pouvant même avoir des effets défavorables sur la compétitivité, au lieu d'être un levier favorisant la productivité nationale. La TVA en particulier reste le domaine sur lequel il y a eu le moins d'avancement structurel depuis les Assises, notamment en raison des choix qui conditionnent le rythme de mise en application des décisions, alors même que ces dernières ont un fort impact sur l'investissement et de manière générale sur l'activité économique du pays.

IV. 2 – Principales conclusions et constats saillants à retenir, représentatifs des limites actuelles de la politique fiscale marocaine

Plus de 80% des ressources de l'Etat sont aujourd'hui assurées par la fiscalité, et le système présente d'importantes limites quant à son inélasticité. Cela n'est pas sans rejoindre la question de la volonté réelle, accompagnée d'une approche audacieuse, de lutter contre l'évasion et les fraudes d'une part, et contre les iniquités créées par le modèle de développement en général et par le système fiscal lui-même en particulier – dépenses fiscales, exonérations et réductions, d'autre part.

Dans son architecture générale, la configuration du système fiscal en vigueur au Maroc présente les caractéristiques d'une fiscalité moderne basée sur des piliers (IS, IR, TVA) largement connus et pratiqués dans les pays à économie libérale.

Paysage fiscal national : un vaste chantier de modernisation

- **Un système fiscal essentiellement déclaratif, qui continue de souffrir du niveau de spontanéité et respect des règles**

Favorisation des procédés électroniques, télédéclarations et télépaiements

La plupart des impôts étant basés sur le principe déclaratif, ils supposent une initiative de déclaration de la part des assujettis (IS, TVA, IR professionnel, foncier, droits d'enregistrements, etc.). Les autres impôts, prélevés à la source (IR sur les salaires, prélèvements sur les placements financiers), le sont sur une base également déclarative par les organismes responsables des prélèvements (Employeurs, Banques, etc.).

Dans un environnement, où une part significative de la population des contribuables, continue à être marquée par le manque de civisme fiscal, où la confiance entre contribuable et administration fiscale, reste sujette à un grand débat, et où le système déclaratif met cette dernière en situation de suspicion permanente vis-à-vis du contribuable.

- **Recours à la fiscalité comme levier d'incitation**, soit à l'investissement de façon transverse (charte de l'investissement, en ciblant des niveaux ou des natures d'investissement), soit de manière plus spécifique, à l'investissement dans des secteurs particuliers, tels que, à titre d'exemples, le logement social, l'export, l'offshoring, voire même pour l'action sociale au profit de certaines associations / fondations. Pour cela, le système fiscal introduit des dérogations. Certaines de ces dérogations, dépenses fiscales et niches qui peuvent être rentières et coûteuses, ne sont pas toujours à efficacité économique avérée, et alimentent le sentiment grandissant d'iniquité fiscale et d'injustice, favorisant l'accroissement

des inégalités et altérant en conséquence la cohésion sociale. Certaines peuvent induire des effets d'éviction en favorisant un secteur productif ayant une plus faible contribution à la valeur ajoutée économique et sociale que d'autres. A priori, ces dérogations peuvent même avoir l'effet inverse de celui recherché, si on analysait leur impact dans le temps, à une échelle socio-économique plus large que celle du seul secteur concerné par la mesure.

■ **L'instabilité réelle et perçue du système fiscal, à travers les multiples dispositions introduites par les lois de finances**

Dans la pratique, la fiscalité marocaine reste un domaine en perpétuelle réforme, dont l'évolution s'effectue par à-coups. A l'occasion de chaque loi de finances, 20, 30 voire 50 mesures fiscales sont introduites, dans une logique certes, de soutenir la politique choisie par le Gouvernement, avec des incitations économiques nouvelles ou pour répondre aux soucis d'un secteur économique spécifique, ou d'une catégorie sociale. Mais à la longue et en dehors d'une programmation stratégique et une priorisation rationnelle, cela remet en cause le principe de la stabilité fiscale et le système est exposé à un risque majeur de perte en lisibilité. Cette situation peut être accentuée par la doctrine administrative en place, qui, via les circulaires de la Direction Générale des Impôts ou ses autres publications, fixe la manière dont la loi doit être interprétée.

Toutefois, il y a lieu de souligner que, depuis la loi de finances de 2016, et surtout celle de 2017, il est à noter que beaucoup de mesures temporaires sont transformées en mesures permanentes, ce qui donne plus de visibilité et de sécurité au système dans sa globalité.

Encadré 6 : Fiscalité appliquée aux biens d'héritage

Illustratif des possibles retours en arrière occasionnés par les programmations fiscales

Le présent cas est donné pour illustrer, dans le cadre actuel et en l'absence d'une vision cohérente, traduite dans une programmation stratégique, les possibles retours en arrière qui peuvent être observés :

Ainsi, la loi de finances de 2018 qui marque un recul sur certains points, dont celui qui concerne l'amendement sur la fiscalité appliqué aux biens d'héritage.

Dans son rapport de 2012, le CESE a recommandé à ce sujet l'alignement de l'héritage sur la donation, c'est-à-dire le même taux d'enregistrement et surtout le maintien de la valeur d'acquisition initiale comme base de calcul pour la taxe sur la plus-value au moment de la cession (recommandation introduite dans la LF 2013).

La loi de finances 2018 est revenue sur la disposition de la base de calcul de la valeur ajoutée au moment de la cession et a introduit la valeur marché au moment de l'héritage, qui consiste en l'effacement de la taxe sur toute la valeur construite entre le moment de l'acquisition du propriétaire initial (pour beaucoup de fortunes, elle remonte à plusieurs décennies) et le moment de son décès (date héritage). Cela représente des milliards de dirhams (dette implicite au profit de la collectivité) abandonnés par l'Etat au profit de grands héritiers. Ce qui représente une iniquité fiscale et un manque à gagner potentiel pour la recette de l'Etat.

Encadré 7 : Fiscalité des commerçants

Illustratif d'un recul du Gouvernement qui suscite bien des interrogations

Avec la transformation digitale et l'échange des données entre l'Administration de la douane et l'Administration fiscale, la fraude et l'évasion fiscale deviennent plus compliquées, les recoupements faisant ressortir automatiquement les anomalies. Plus est, l'Administration a identifié un nombre important de contribuables potentiels, qui ne déclarent pas et ne paient pas ou très peu d'impôts. Les opérations de contrôle menées par l'ADII, ont permis d'identifier un certain nombre de marchandises non déclarées et qui sont écoulées sur le marché. Ce qui fait le lien entre contrebande et évasion fiscale.

Selon les chiffres publiés dans la presse, plus de 280.000 entreprises identifiées ne déposent aucune déclaration fiscale. Pourtant, 47.000 d'entre elles, émettent des factures pour 53 MM DH en 2017. Ce qui donne une idée de l'ampleur du manque à gagner pour l'Etat et par conséquent pour le développement du pays, avec en parallèle des possibilités de baisse de la pression fiscale pour ceux qui sont en règle de leurs devoirs.

Dans le prolongement de ces initiatives de transparence, d'élargissement de l'assiette et de simplification du contrôle aussi bien pour l'administration fiscale que pour le contribuable (clarté des bases et recoupement digitalisé, favorisant un meilleur ciblage), la Loi de Finances 2018 a ramené une disposition fiscale instaurant l'obligation de la facturation électronique, avec numérotation et sur des séries continues, en plus de l'Identifiant Commun de l'Entreprise (déjà en place depuis 2017), lors des transactions commerciales et des mesures douanières de contrôle.

Cette disposition a suscité une vive réaction auprès des commerçants de plusieurs villes, qui ont exprimé leur colère contre ces nouvelles mesures fiscales. Certains d'entre eux allant même jusqu'à suspendre leurs activités pour faire entendre

leur voix, alors même que cette disposition ne concerne pas, à la base, les petits commerçants de détail, qui sont soumis au forfait.

En marge de ces mouvements, les positions et déclarations qui ont été prises, montrent la fragilité qui pourrait guetter la construction d'un système fiscal, transparent, lisible et fondé sur le principe de l'équité et de la justice sociale. Cela interpelle sur la nécessité d'assurer une réforme qui mobilise l'ensemble des citoyens autour de leur droit de voir chacun assumer son devoir et de contribuer à la hauteur de ses capacités contributives.

Un système fiscal encore perfectible notamment (i) en matière de répartition de la charge fiscale et (ii) dans le sens de la simplification pour une meilleure gestion et une meilleure perception de l'impôt (existence de taxes qui sont nombreuses mais dont l'efficacité n'est pas avérée) :

■ **Le poids de la fiscalité ne pèse pas de façon équilibrée, ni sur les citoyens, ni sur les agents économiques**

Malgré les récents efforts d'élargissements, le sentiment général que le système est inéquitable et injuste continue à être très présent et accentué par le fait que la pression fiscale sur l'économie et sur le contribuable, reste vécue comme assez lourde. Elle l'est parce que le système fiscal est le pourvoyeur principal des recettes de l'Etat et que l'élargissement de l'assiette, qui n'est encore qu'à ses débuts, ne produit pas encore les résultats attendus. En effet, le poids de la fiscalité ne pèse pas de façon équilibrée, ni sur les citoyens, ni sur les agents économiques, dans le sens où :

- L'IR repose pour l'essentiel sur les revenus des salaires des fonctionnaires et dans les secteurs organisés, et pèse en conséquence essentiellement sur les classes moyennes salariées.
- Le poids de l'IS reste supporté par une petite minorité d'entreprises. C'est un indicateur en même temps de concentration de l'économie (surtout au niveau de secteurs régulés et/ou rentiers) et de concentration de l'impôt. Il n'en demeure pas moins que même pour les autres acteurs économiques, cet impôt ne résulte pas que de l'activité et des résultats dégagés mais se trouve contraint par d'autres impôts et par un niveau qui touche l'attractivité et la compétitivité.
- En plus de l'absence dans les faits de la neutralité totale de la TVA, celle-ci ne touche pas de grands pans de l'activité économique, à cause de l'ampleur de l'informel. Des circuits entiers, de production et surtout de distribution restent en effet en dehors du champ de l'impôt, réduisant ainsi les recettes qui devraient être naturellement dégagées de cet impôt et alourdissant par conséquence la pression fiscale supportée par le secteur formel, et plus particulièrement sur les entreprises les plus transparentes.

■ La complexité du système fiscal, et la faible efficacité de certains impôts et prélèvements

A l'arsenal fiscal national, se juxtapose une fiscalité locale qui présente des problématiques encore plus profondes, de par sa complexité, son manque de cohérence, son inefficience et la gouvernance peu efficiente qui l'entoure. Les taxes locales sont souvent jugées trop nombreuses et encore plus inéquitables que les impôts appliqués au niveau national. Elles sont pour la plupart assises sur des bases considérées inadaptées et les questions d'assiette sont centrales et devraient faire l'objet d'une profonde réflexion.

Aussi, les règles appliquées à certains impôts n'étant pas toujours lisibles pour tous et par tous, laissent souvent une marge trop large d'appréciation aux acteurs locaux et aux agents des impôts. La relation entre l'administration fiscale et les contribuables reste ainsi, malgré les efforts importants déployés pour son amélioration, encore et souvent conflictuelle. Aussi, le fait que l'administration fiscale dispose quasiment du monopole de l'interprétation des textes voire une extension souvent partielle dans leur application, lui donne un pouvoir jugé exorbitant, d'appréciation, de redressement, dont encore beaucoup d'agents de l'administration fiscale usent largement sur le terrain, ce qui renforce davantage le sentiment général de méfiance et d'injustice, voire même qui alimente les justifications des fraudeurs pour tenter de défendre leur incivisme fiscal.

De plus, malgré l'engagement fort du Maroc, notamment à l'occasion de la COP22, le pays manque d'un dispositif complet de fiscalité environnementale et énergétique équitable, en faveur des objectifs de développement durable, qui inciterait à la rationalisation de la consommation des ressources naturelles et à la dépollution des rejets d'activités économiques et domestiques (conformément aux dispositions de la loi cadre 99.12 portant la Charte Nationale de l'Environnement et du Développement Durable).

V. Perspectives pour un système fiscal, pilier pour le Nouveau Modèle de Développement

Orientation générale : pour un nouveau système fiscal contribuant à un développement en faveur de la création de Valeur Ajoutée Nationale, largement Inclusif, et au service de l'Équité et de la Cohésion Sociale

Le Maroc se trouve aujourd'hui devant le défi majeur de construire les fondements d'un Nouveau Modèle de Développement, capable de répondre aux besoins et attentes légitimes de tous les citoyens et de leur assurer à tous le bien-être, dans un cadre de renaissance de la confiance, de la cohésion et de l'équité sociales, conformément aux objectifs maintes fois rappelés par Sa Majesté Le Roi Mohammed VI.

Le Conseil Économique, Social et Environnemental estime qu'un tel défi ne peut être relevé, sans que soit engagée une réforme fiscale profonde et pérenne, avec ce qu'elle représente comme leviers potentiels de mobilisation de l'investissement, d'élargissement de l'assiette et par suite des ressources et des moyens d'actions pour l'Etat, dont la vision doit constituer un des fondements solides du Nouveau Modèle de Développement cible.

En effet, tant au niveau des limites, mises en relief par le présent rapport en nombre et en importance, qui caractérisent le système fiscal actuel et son environnement, qu'au niveau de la densité et de la consistance des changements profonds, identifiés, et qui peuvent être apportés, il devient nécessaire de repenser notre système fiscal, pour en faire un levier au service d'un projet de société capable d'unir tous les marocains dans l'harmonie et le bien-être commun. Un système fiscal fort et inclusif, articulé autour d'intérêts partagés par le plus grand nombre plutôt que l'accumulation de compromis et d'équilibres servant des intérêts sectoriels et catégoriels.

Ainsi, le CESE ambitionne à travers ce rapport, d'apporter sa contribution à l'élaboration d'une vision globale, audacieuse et cohérente, dans l'objectif d'édifier un nouveau système fiscal capable de mobiliser un large front national pour la transparence et le civisme fiscal, au profit du bien-être des générations actuelles et celles à venir. Le Maroc pourrait ainsi répondre aux enjeux de compétitivité, en favorisant davantage la création de valeur ajoutée nationale, qui s'inscrit dans la pérennité, la création d'emplois de qualité et l'inclusion sociale.

Cette ambition, la vision et les recommandations qu'elle sous-tend, constituent aussi la contribution du CESE, aux Assises Nationales sur la Fiscalité, dont l'organisation est confirmée pour le début du mois de mai 2019.

Le Nouveau Modèle de Développement voulu pour le Maroc de demain a des ambitions fortes, à commencer par celles de sortir des constats et dépasser les limites du modèle actuel

Les limites et contraintes de notre modèle actuel de développement, rappelées à plusieurs reprises dans les récents Discours Royaux, et particulièrement dans celui prononcé en 2018, à l'occasion de la Fête du Trône, renvoient d'une part, à l'accroissement des inégalités sociales et territoriales – précarisation, accroissement de la pauvreté et marginalisation de certains territoires, et d'autre part, à la faible production de valeur ajoutée nationale – pour l'économie et le développement, en pointant notamment la concentration du marché économique, encore caractérisé par une faible base d'acteurs capables d'entraîner le développement – notamment en termes de capacités et de nombre de PME.

« Accomplir des réalisations, corriger les failles et remédier aux problèmes économiques ou sociaux, sont autant d'objectifs qui nécessitent une action collective, planifiée et coordonnée entre les institutions et les divers acteurs. [...] Il importe de dépasser les différends conjoncturels, [...], de renforcer le climat de confiance et de sérénité au sein de la société et toutes ses composantes.

[...]

«L'ampleur du déficit social et les modalités de réalisation de la justice sociale et territoriale sont parmi les principales raisons qui nous ont incité à appeler, dans le discours d'ouverture du Parlement, au renouvellement du modèle de développement national.

[...]

Nous insistons en outre sur la nécessité d'une mise à jour des programmes d'accompagnement destinés aux entreprises, en particulier ceux visant la facilitation de leur accès au financement, l'accroissement de leur productivité, et la formation et la mise à niveau de leurs ressources humaines.

[...]

Le but recherché est bien de rehausser la compétitivité de l'entreprise marocaine, de renforcer ses capacités exportatrices, et d'accroître son potentiel de création d'emplois. Une attention particulière doit être portée aux petites et moyennes entreprises qui représentent 95% du tissu économique national.

[...]

L'entreprise productive a aujourd'hui besoin de davantage de confiance de la part de l'Etat et de la société. C'est la voie à travers laquelle l'investissement pourra retrouver le

niveau souhaité, et l'attentisme délétaire cèdera la place à une dynamique marquée par la prépondérance d'un esprit d'initiative responsable et d'innovation ».

Extraits du Discours de Sa Majesté du 29 Juillet 2018,
prononcé à l'occasion de la Fête du Trône

Dans ce contexte, le présent rapport, sans préjuger de ce que sera le Nouveau Modèle de Développement, anticipe, sur la base des contraintes et des biais que ledit modèle devrait corriger et faire dépasser, à savoir :

- Assurer la transparence et l'effectivité de l'application des règles à tous, dans le cadre de l'équité et de l'égalité ;
- Réorienter le système de création de valeur vers l'économie productive ;
- Favoriser l'innovation et la montée en charge dans la chaîne de valeur ;
- Réduire les déséquilibres sociaux et territoriaux ;
- Densifier le tissu économique, libérer les énergies et favoriser l'émergence d'une nouvelle génération d'acteurs socio-économiques.

Mettre au service du Modèle de Développement cible, un nouveau système fiscal

Huit principales orientations pour dépasser les contraintes mises en lumière et bâtir le nouveau système fiscal cible



Les travaux à la base du présent rapport, articulant état des lieux et analyse combinée des facteurs structurels d'ensemble, ont abouti à une conviction partagée selon laquelle la réforme souhaitée du système fiscal, ne peut atteindre ses objectifs qu'à travers une portée globale et multidimensionnelle.

Cette conviction est traduite à travers une vision globale et ambitieuse, qui intègre en son sein le corpus de recommandations développé ci-après, avec ses dimensions stratégiques, institutionnelles, réglementaires, et organisationnelles, structuré selon une logique d'articulation forte, de complémentarité, de cohérence d'ensemble et de recherche d'amplification des impacts.

Une stratégie qui se veut intégrée et articulée aux niveaux national et local, co-construite et portée par tous les acteurs et cherchant à bénéficier de l'adhésion la plus large.

Ainsi, parmi ces recommandations, certaines vont dans le détail et ont une portée pratique et concrète, quand elles sont applicables particulièrement à court terme, alors que d'autres, relèvent davantage de règles d'orientation stratégique («règles d'or»), qui sont de nature à encadrer et à garantir la préservation de la cohérence et de la force de la réforme globale, qui est à inscrire dans la durée.

La réforme proposée a une logique qui n'est pas celle de traiter et d'assurer l'équilibre entre des intérêts sectoriels et catégoriels, mais plutôt de mettre en place un cadre favorable à la convergence d'intérêts partagés par le plus grand nombre.

Cela participe fondamentalement à la construction du pacte fiscal ambitionné, lui-même à la base d'un pacte de confiance, et constitue une dimension incontournable pour pouvoir prétendre à un Nouveau Modèle de Développement.

L'ancrage de cette réforme tient compte du cadre de référence régissant la matière fiscale avec, en tête, la consécration dans le texte constitutionnel du principe d'égalité devant l'impôt. Les articles 39 et 40 de la Constitution, qui mettent en avant les facultés contributives, la solidarité et la contribution proportionnelle aux moyens, sont en effet le fondement normatif de l'équité fiscale²⁶, celle-ci devant constituer le socle et le principe normatif premier de toute la réforme fiscale.

A la référence constitutionnelle, s'ajoutent les différents discours royaux qui ont insisté sur l'impératif d'orienter les politiques publiques vers plus d'équité sociale, en corrigeant les biais du modèle de développement actuel, tels que présentés ci-dessus.

Enfin, les référentiels internationaux, y compris leur évolution projetée, constituent également des besoins de convergence et des points d'ancrage forts, dont les

26 - Est développée en annexe 4, une analyse spécifique réservée au lien entre l'équité et les principes de l'égalité et de la capacité contributive.

transformations pourraient, en fonction de leur assimilation et l'anticipation de leur prise en charge, être porteuses de nouvelles perspectives pour notre système fiscal, dans le sens de la prise en compte de la tendance internationale de révision des grands principes de la fiscalité à l'échelle mondiale, qui contribue à éliminer les cloisonnements des fiscalités nationales et à aller vers des principes qui deviendraient universels, et qui permettraient de ne pas pénaliser des pays au profit d'autres.

I. Un système fiscal considérant, dans leur globalité, les prélèvements fiscaux et sociaux et leurs corollaires en termes de redistribution et de solidarité.

Le Conseil Economique, Social et Environnemental, considère que le système fiscal cible devrait constituer un des éléments forts du socle nécessaire à la construction du nouveau modèle de développement. Pour cela, sa conception et sa mise en place devraient l'inscrire dans une articulation forte avec les autres axes des politiques publiques, en respectant deux principes majeurs qui devraient être observés en parallèle à la mise en place du système fiscal cible, à savoir :

- Créer plus de visibilité pour la structure des recettes, mais aussi plus de clarté quant à l'orientation de leurs usages et par conséquent, la gestion des dépenses publiques, qu'il convient de mettre fortement et prioritairement au service des objectifs stratégiques du Nouveau Modèle de Développement.
- Les droits liés à la couverture sociale, ne peuvent rester exclusivement liés à l'emploi. Ils devraient être à l'avenir généralisés et assurés de manière universelle pour l'individu, sous différentes formes, tout le long de son parcours dans la vie de Citoyen. Pour la généralisation du système de la protection sociale, il ne s'agit pas d'abandonner les prélèvements actuels sur le travail, mais de les renforcer par de nouvelles sources, notamment à partir de l'impôt.

« La Conférence générale de l'OIT réaffirmant que le droit à la sécurité sociale est un droit de la personne, reconnaissant que le droit à la sécurité sociale est, avec la promotion de l'emploi, une nécessité économique et sociale pour le développement et le progrès ».

« Reconnaisant la responsabilité générale et principale qui incombe à l'Etat de donner effet à la présente recommandation, les Membres devraient appliquer les principes suivants : universalité de la protection, fondée sur la solidarité sociale ; non-discrimination ; inclusion sociale ; etc. ».

« ... les socles de protection sociale devraient comporter des garanties élémentaires de sécurité sociale. Ces garanties devraient assurer au minimum à toute personne dans le besoin, tout au long de la vie, l'accès à des soins de santé essentiels et une sécurité élémentaire de revenu qui ensemble garantissent un accès effectif aux biens et services définis comme nécessaires à l'échelle nationale ».

**Conférence générale de l'Organisation internationale du Travail,
Recommandation n°202 concernant les socles de protection sociale, 2012.**

Aussi, les prélèvements obligatoires dans leur globalité, d'un côté, et les besoins de financements des aides sociales et d'une couverture sociale de qualité, généralisée à tous les Marocains, de l'autre côté, ne peuvent plus être abordés de manière séparée et exigent une approche globale, intégrée et rationalisée. Cette dernière doit prendre en considération, en même temps, l'ambition et les moyens financiers à mobiliser pour l'atteindre et le poids desdits prélèvements obligatoires (impôts, cotisations sociales, taxes, redevances, ...), qui pèse essentiellement sur les employés, les ménages et le tissu productif.

La fiscalité doit en conséquence s'inscrire dans une logique d'ensemble, encourageant l'investissement et l'emploi, et contribuant directement au financement de la couverture et des aides sociales notamment.

De par son caractère transverse, lié à la consommation et touchant la plus grande frange de la population, la TVA constitue l'impôt qui se prête le plus à cette logique de contribution à l'effort national de solidarité, pour atténuer son effet sur le pouvoir d'achat et pour assurer les financements nécessaires au soutien de la population qui en a le plus besoin. Le CESE considère qu'il y'a lieu de réserver à terme, deux à quatre (2 à 4) points de TVA, à verser dans un fonds de solidarité sociale qui servirait notamment à contribuer au financement de la couverture et des aides sociales. Les modalités de programmation de cette affectation, devant prendre en considération, l'évolution de l'assiette et de la progression de la stabilisation du système de neutralité totale de la TVA.

Il convient de rappeler que le rapport du CESE de 2012, sur la fiscalité, avait intégré certaines recommandations parmi celles présentées ci-dessous, qui sont en rapport avec cette même dimension, et qu'il y a lieu de consolider avec les objectifs et recommandations susmentionnés.

Mesures proposées dans le rapport du CESE de 2012	Système de prélèvements obligatoires et de réallocation des ressources
Transférer une partie du financement de la couverture sociale sur l'impôt pour ne pas alourdir trop le coût du travail.	
Poursuivre le traitement de la couverture sociale pour pouvoir mieux appréhender la base fiscale, pour les professions libérales, les commerçants et les agriculteurs.	
Traiter la problématique de la couverture sociale en parallèle des mesures concernant la lutte contre l'informel et l'évasion fiscale.	

II. Définition d'un pacte fiscal de confiance, qui suscite l'adhésion et consacre la lisibilité, l'accessibilité et l'acceptabilité du système fiscal cible.

La réussite de tout système fiscal, nécessite de lui assurer une adhésion la plus large et par conséquent, une fluidification de son application et une garantie de ses impacts, bénéfiques à la dynamique du développement. Un tel pacte fiscal repose sur deux composantes complémentaires :

- La première, visant à consacrer la lisibilité et l'accessibilité du système fiscal à tous, par la simplification, la communication et la vulgarisation auprès des citoyens, de ses fondements, de ses règles, de ses impacts et de ses projections. Les données fiscales et toutes celles relevant du pacte associé, doivent être rendues accessibles, notamment en application de la loi sur le droit d'accès à l'information ;
- La seconde, consistant à institutionnaliser le partage et l'impact des fruits de son élargissement.

L'élargissement de l'assiette fiscale est devenu aussi bien une affaire de justice et d'équité, de plus en plus, réclamée par les citoyens, qu'une problématique de recettes pour l'Etat et de pression fiscale pour les contribuables. C'est pourquoi, il convient d'acter, à l'occasion de cette réforme fiscale, une démarche qui permet d'aboutir à une simplification des bases de taxation, et à leur uniformisation, aussi bien entre impôts nationaux, qu'avec les impôts locaux, ce qui rendrait leur appréhension et leur application, non seulement plus juste mais plus large, aussi bien au niveau national, qu'au niveau local, et plus acceptable par une grande majorité.

Cette démarche a pour ambition de faciliter la maîtrise du système fiscal dans sa globalité, en automatiser dans une large mesure l'application, de limiter les marges de lecture et d'appréciation et de fluidifier en conséquence le contrôle en le rendant naturellement plus ciblé vers les risques importants d'évasion et de fraude fiscales.

Ces bases d'imposition, ainsi conçues, doivent être adossées à un système qui les sanctuarisent, et qui rend le choix de nouvelles bases, soumis à un processus institutionnalisé de validation, qui en limite la démultiplication et en préserve les fondements et la clarté.

Par ailleurs, l'adhésion souhaitée, suppose que toutes les catégories de la population se trouvent intéressées par les évolutions et les retombées de la réforme, pour faire profiter le plus grand nombre des fruits de la performance, à travers :

- L'élargissement, de manière rationnelle, du domaine d'application de la TVA sur les produits de luxe, dans l'objectif de mettre davantage à contribution les personnes qui en ont la capacité (avec des taux additionnels de 10% à 20%, comme c'est déjà le cas pour les voitures considérées de luxe).

- L'application d'un impôt réduit, forfaitaire pour les activités qui sont caractérisées par leur faible revenu pour alléger la charge et la complexité sur cette catégorie de contribuables (à titre indicatif : 1.500 à 4500 DH annuel en fonction de critères représentatifs de la réalité économique des activités : situation géographique, nature de l'activité/superficie,...). A cette fin, il y a lieu de mettre en place le cadre qui permettrait de définir et de cerner ces activités (dont le petit commerce de proximité, les artisans, autres services, ...), qui seraient, à leur choix, soumises à cet impôt forfaitaire et exemptées de toutes autres taxes ou redevances. A cette catégorie, serait ouverte l'adhésion à la couverture sociale, et serait assurées des mesures de protection contre toutes les formes de difficultés voire d'abus. Elle bénéficierait, gratuitement, des services de tenue de comptabilité adaptés et de systèmes de gestion pour leur permettre d'optimiser leur activité, dans la transparence et évoluer vers une structuration de plus en plus efficiente.

Une étape intermédiaire à horizon cinq ans, pourrait être prévue, pour assurer en concertation avec les représentants de ces activités, une évaluation sur leur maturité et statuer sur la possibilité de leur passage à la déclaration au réel. Lequel passage pourrait être anticipé, au choix de chacun, individuellement et à tout moment.

Parallèlement, il y a lieu de faire évoluer le statut d'auto-entrepreneur, pour qu'il prenne en considération la réalité économique, avec des possibilités d'intégrer aux cotés de l'auto-entrepreneur, quelques emplois (2 à 3 emplois) ; d'englober les métiers d'artisans, et d'assurer le soutien nécessaire pour bénéficier d'une comptabilité utile à la structuration, l'optimisation et l'évolution de leur activité, en perspective, à terme, qu'ils puissent eux aussi faire des déclarations au réel.

Un tel dispositif est de nature à contribuer significativement au traitement de l'informel, en en sortant cette catégorie qui en constitue la masse aujourd'hui ; et libérer les énergies et les horizons pour traiter le reste de l'informel qui relèverait dans ces conditions de la fraude et de l'évasion fiscale.

- La contribution à la construction d'un système viable de couverture sociale universelle et de qualité, telle que développée ci-haut, en prévoyant en plus, les aides aux populations les moins nanties ;
- Le soutien du pouvoir d'achat pour la classe moyenne, dont l'élargissement représente le socle de consolidation du développement de toute société, à travers :
 - L'introduction d'une fiscalité des ménages, plus favorable, pour alléger le poids sur les foyers, avec élargissement de la déductibilité aux personnes à charge, de manière modulée et en tenant compte de la présence de personnes à besoins spécifiques dans le foyer.
 - La mise à disposition d'allocations familiales plus en phase avec la réalité économique des familles, dont celle liée au financement de l'éducation des enfants.

Dans le prolongement de cette logique d'intéressement et d'adhésion de toutes les catégories de la société à la dynamique de cette réforme, il est proposé d'institutionnaliser le partage des « fruits de l'élargissement », selon une 'règle des trois tiers'. Dans ce cadre, toute augmentation des recettes fiscales supérieure à 3%, considérés comme nécessaires au maintien des équilibres macro-économiques et à l'évolution tendancielle du financement des politiques publiques, sera affectée comme suit :

- **1/3** (un tiers), comme montant additionnel pour consolider le budget de financement général des politiques publiques ;
- **1/3** (un tiers) versé à travers un engagement par la force de la loi, au fonds social déjà mentionné plus haut (lequel fonds fait l'objet d'autres sources de financement, parmi lesquelles les 2 à 4 points de TVA cités plus haut) ;
- **1/3** (un tiers) devrait servir à baisser les taux, aussi bien de l'IR que de l'IS, pour permettre de baisser la charge fiscale sur les contribuables, citoyens et agents économiques.

A travers ces engagements, l'ensemble des catégories de la population, seraient intéressés, alimentant ainsi la dynamique et l'attractivité du système fiscal et par conséquent, le soutien au Nouveau Modèle de Développement du pays.

III. Un pacte fiscal qui nécessite de compléter l'arsenal fiscal pour qu'il réponde aux objectifs d'efficience et d'équité.

L'adhésion au pacte fiscal, que la réforme veut aussi fort que naturel, nécessite d'installer le sentiment d'équité, basé sur le principe constitutionnel de la contribution de tous à hauteur des capacités de chacun. Ce sentiment ne peut être complet, tant que l'arsenal fiscal n'englobe pas la dimension de taxation juste et rationnelle du patrimoine.

C'est pourquoi, il importe de compléter l'orientation stratégique fondatrice de l'architecture du système fiscal, en y intégrant le traitement de l'impôt sur le patrimoine, avec des mesures à très court terme et d'autres qui nécessitent approfondissement de la réflexion, et projection à moyen terme.

Pour cela, il y a lieu de distinguer le patrimoine productif, générateur par ailleurs de revenu et donc d'impôt, du patrimoine non productif pour la collectivité, qui non seulement ne contribue pas à l'impôt, mais peut être générateur de charge pour la collectivité.

La taxation du patrimoine non productif englobe notamment le foncier qui n'est pas dans le circuit productif, ne rentrant ni dans le cadre d'un investissement productif, ni d'une exploitation économique génératrice de revenu et d'impôt (il s'agit notamment des terrains non bâtis, des biens immeubles non occupés ni en principal ni en location, ...).

Ce type d'impôt qui pourrait aussi avoir comme effet d'entraînement, l'incitation à intégrer les biens en question dans le circuit productif, devrait tenir compte des éléments de conjoncture (à encadrer par des textes réglementaires), et prévoir en conséquence une suspension ponctuelle de l'application de la règle, pour les cas de zones à activités réduites, ou de secteurs en phase de difficulté.

De même, il y'a lieu d'établir un recensement de l'ensemble des biens fonciers concernés par toute extension urbaine et de définir la plus-value latente qui résulte de leur intégration au périmètre urbain. Sur cette base, 50% de la valeur de ladite plus-value latente est inscrite comme droit de l'Etat sur chacun des biens concernés, notamment au niveau des titres fonciers, quand le bien est immatriculé à la Conservation Foncière. L'encaissement de ce droit par l'administration fiscale, au moment de la cession du bien, est reversé à hauteur de 30% du montant encaissé, à la commune concernée par l'extension urbaine et 30% au profit de la région qui abrite ladite commune.

Aussi, il est recommandé d'étendre la dimension impôt sur le patrimoine, à certains biens de luxe, connus comme signes ostentatoires extérieurs de richesse, tels que les yachts, les jets privés, les voitures de luxe ou les chevaux de course, biens mobiliers mais non productifs pour l'économie, ...

Par ailleurs, cette réflexion sur l'impôt sur le patrimoine, ne peut être complète sans avoir englobé la dimension de l'impôt sur la succession par héritage. En effet, comme présenté plus haut et développé à l'occasion de l'encadré 6 du présent document, la loi de finances de 2018 est revenue sur la disposition de la loi de finances de 2013, elle-même en alignement avec une recommandation du rapport 2012 du CESE, et qui avait pour objet d'aligner le taux d'enregistrement et la base de calcul de la valeur ajoutée au moment de la cession, sur ceux de la donation. Le recul marqué par cette disposition de la LF 2018, en contradiction avec le principe d'équité, a introduit la valeur marché au moment de l'héritage, comme base de calcul de la plus-value, pour les transactions futures.

A ce titre, il y a lieu dès la loi de finance 2020 de rétablir l'alignement fiscal de la succession et de la donation et particulièrement pour que la base de calcul de la plus-value en cas de vente d'un bien hérité, soit celle de l'acquisition initiale et non celle du moment du décès.

Si cette disposition permet à court terme de sortir d'une atteinte lourde à l'équité et au principe de contribution ajustée aux capacités de chacun, la réforme concernant le traitement fiscal de l'héritage, devrait être poursuivie, par la taxation de ce patrimoine une fois par génération, tout en protégeant, d'un côté, les «petits» héritiers (ex. exonérer une habitation familiale principale, un bien de production vivrière, une valeur forfaitaire qui reviendrait à chacun des héritiers – 1 MDh) et de l'autre côté, instaurant un impôt plus conséquent, en conformité avec les capacités contributives, pour le reste des fortunes, au moment du passage par héritage.

L'arsenal fiscal cible, mérite d'intégrer aussi la dimension de la dynamique associative et celle de la fiscalité verte

- La mise en œuvre des recommandations du CESE portant sur la fiscalité des associations, telles que proposées à l'occasion de son rapport de 2016, portant sur le 'Statut et dynamisation de la vie associative', afin que le monde associatif puisse jouer pleinement son rôle d'encadrement et de contribution à l'intérêt général. Il est important que le système fiscal puisse jouer positivement son rôle dans la consolidation des capacités des associations et l'incitation à leur structuration et à leur implication, dans la transparence.

Ledit rapport de 2016 avait intégré les recommandations suivantes qui sont de nature à être consolider avec les objectifs et recommandations susmentionnés.

Mesures proposées dans le rapport du CESE de 2016	Fiscalité des associations
Adopter le plan comptable spécifique aux associations et intégrer dans son préambule les critères de bonne gouvernance (tenue régulière des assemblées générales avec validation des rapports annuels d'activité et financier ; réunions des instances dirigeantes conformément aux statuts; tenue d'une comptabilité ; respect du code du travail...).	
Exonérer fiscalement, au titre de l'IS et de la TVA, les activités économiques des associations intéressées à la chose publique, qualifiées de non lucrative selon les critères en usage définis par la réglementation fiscale (gestion non intéressée de l'association, caractère non concurrentiel de l'activité et de ses conditions d'exercice), sous réserve du respect des règles de bonne gouvernance qui auront été édictées par le plan comptable. La réglementation fiscale précisera la liste des documents à joindre aux déclarations pour attester du respect de ces exigences.	
Prévoir une imposition réduite forfaitaire de 20 % en matière d'impôt sur le revenu frappant les rémunérations soumises à un taux supérieur, versées par les associations intéressées à la chose publique, à leurs salariés.	
Exonérer les associations des droits d'enregistrement et de timbre.	
Permettre aux donateurs (personnes physiques et personnes morales) de faire des dons déductibles de leurs impôts (IS ou IR), aux associations intéressées à la chose publique, même si elles ne sont pas RUP, et ce dans la limite d'un seuil du chiffre d'affaires du donateur ou de son revenu, seuil qui sera défini par voie réglementaire.	

- Le verdissement de la fiscalité, implique un renforcement dans le temps du système fiscal cible par la dimension 'durabilité', qui constitue un des éléments essentiels d'orientation du nouveau modèle de développement. Une dimension détaillée dans la suite du document, à travers des recommandations aussi bien pour le niveau national que pour le niveau local, et qui représentent autant de facteurs qui soutiennent l'ambition de faire du Maroc, une « Usine verte régionale ».

La conjonction de l'ensemble de ces mesures participe à l'installation du pacte fiscal et, par ricochet, au renforcement du pacte social lié, établit l'équité constitutionnelle souhaitée, fondée sur le respect des capacités contributives de chacun, pour installer durablement le sentiment que l'effort est porté par tous et au profit de tous, générations actuelles et à venir.

IV. Consécration de la vocation et du rôle de chaque type d'impôt dans une logique de clarté, de cohérence globale et d'intégrité du système.

Le pacte fiscal ainsi complété, mérite à ce que le système fiscal cible, puisse consacrer définitivement la vocation et le rôle de chaque type d'impôt, pour assurer lisibilité et efficience de mobilisation.

Il devrait assurer une contribution, indépendante du cadre qui est à la base de la génération de la base imposable. Un contribuable devrait pouvoir choisir librement d'organiser son activité dans le cadre juridique qui lui convient le mieux. Ainsi, être imposable au titre de l'IR ou de l'IS, ne devrait pas impacter le montant à payer.

Pour la réforme fiscale en cours, l'architecture générale actuelle du système, basée sur les trois grands principes – IR, IS et TVA, amène depuis la réforme du milieu des années 80, de la clarté et une orientation moderne du système fiscale national. Si son maintien comme base pour toute réforme fiscale, ne soulève pas d'interrogation, il est toutefois recommandé de ramener les fondements des piliers de ce système à leurs principes de base, dans une logique de clarté, de cohérence globale et d'intégration du système, à savoir :

■ Neutralité totale de la Taxe sur la Valeur Ajoutée

La TVA, comme exposé plus haut dans le présent document, continue de représenter l'impôt le plus décrié par les agents économiques. La poursuite de sa réforme est aujourd'hui une nécessité pour restaurer le principe fondamental de sa neutralité totale, préserver la trésorerie de l'entreprise, assurer un développement cohérent du secteur productif formel et relancer l'investissement. Sa simplification requiert la réduction du nombre de taux applicables dans le droit commun (0% ; 10% ; 20% et taxe de luxe additionnelle 10-20%) et la clarification des règles de rattachement à un taux plutôt qu'un autre.

Il convient de rappeler que le rapport du CESE de 2012, sur la fiscalité, avait intégré les recommandations suivantes qui sont en rapport avec cette même dimension, et qu'il y a lieu de consolider avec les objectifs et recommandations susmentionnés.

Mesures proposées dans le rapport du CESE de 2012	TVA & processus en faveur de sa neutralité
Passer à trois taux de TVA, un taux normal à 20%, un taux réduit à 10%, en plus du taux à 0%, légitime (pour les produits de première nécessité, bénéficiant d'une exonération, et qu'il s'agit d'identifier selon des critères clairs et ne souffrant d'aucune ambiguïté). Dans ces conditions, le taux 0% ne devrait plus être considéré comme une dérogation mais devrait rentrer dans la norme	
Prévoir un taux additionnel (de 10% à 20%) de TVA sur les produits de consommation de luxe, tel que présenté ci-haut.	
Réexaminer la liste de l'ensemble des produits pour les reclasser, sur des bases objectives, au niveau de la nouvelle grille.	

■ **Application de l'Impôt sur le Revenu de manière équitable à tous les revenus, et en réelle corrélation avec les capacités contributives de chacun**

La réflexion portant sur l'Impôt sur le Revenu se fonde sur les principes de rationalité et d'équité au niveau des taux applicables, tout en œuvrant à préserver la simplicité du système y afférent.

Il est important de développer les moyens et outils pour appréhender les revenus là où ils sont générés et d'en assurer la couverture la plus large, par l'impôt. Condition sine qua non de l'élargissement équitable, de la réussite de la réforme fiscale et de celle du renouveau de notre modèle de développement, de manière encore plus générale.

Dans le cadre de l'élargissement, de la baisse de la pression fiscale et du soutien du pouvoir d'achat, une adaptation de la grille applicable, devrait être faite en plus d'une indexation, tous les trois ans, sur l'inflation.

■ **Application de l'Impôt sur les Sociétés, progressif, calculé sur la base des résultats économiques, en évitant tout frottement fiscal sur les investissements**

En conformité avec les principes cités plus haut, il convient d'éliminer les complications et les risques de divergence d'application et d'appréciation des bases de calcul des résultats et de l'impôt qui en découle. Aussi, il est important de faire évoluer les plans à la base des comptes comptables pour qu'ils deviennent la seule référence en matière de calcul de l'impôt sur le résultat. Ces plans comptables, en évitant toute complexité, devraient intégrer les réalités économiques et les spécificités réelles des activités sectorielles.

Ces plans (bases comptables et fiscales), devraient converger à termes vers l'adoption des normes internationales.

Par ailleurs, dans le cadre du traitement des dépenses fiscales et considérant que la production nationale est confrontée à la concurrence, autant sur le marché local que sur les marchés à l'export, il convient de faire évoluer dans un horizon de 4 à 5 ans l'Impôt sur les Sociétés, selon un barème progressif global et adapté, bénéficiant de la baisse de la pression fiscale escomptée, et ce, sans distinction entre le chiffre réalisé en local et celui à l'export.

Les appuis et facilitations pour l'accès et le développement des activités liées à l'export, notamment pour les PME, devrait se faire autrement (renforcements des capacités, mise en place d'outils de marketing, de promotion, de positionnement, de financement des projets dans les pays cibles, renforcement et réorientation de la diplomatie économique, ...) et en ayant recours plutôt au levier budgétaire.

Le rapport du CESE de 2012, sur la fiscalité, avait intégré plusieurs recommandations en relation avec cette même dimension, et qu'il y a lieu de reprendre ci-après, d'actualiser et de consolider.

Mesures proposées dans le rapport du CESE de 2012	Impôt sur les Sociétés
Clarifier les textes pour la fixation du résultat imposable (provisions, taux de chute ou de pertes, prix de transfert, etc.), à réaliser avec les différents secteurs d'activité. Même si la réflexion est avancée à ce sujet, il y'a lieu de définir des mesures concrètes en ce sens pour aboutir à une clarification, résultat d'une convergence entre représentants des opérateurs économiques et administration fiscale.	
Aligner les pratiques fiscales pour les professions organisées selon des lois spécifiques et selon une comptabilité spécifique, sur les modalités du plan de compte concerné (provisions, durée d'amortissement, placements etc.)	
Le renforcement en matière d'IS progressif avec des taux (actuellement 10%, 20%, et 31%, 37%) appliqués selon le montant des bénéfices nets fiscaux réalisés. Ce qui devrait répondre à la progressivité, mais également pour assurer plus d'équité et de solidarité fiscale, en faveur des petites et moyennes entreprises. Prévoir une baisse, notamment les taux les plus élevés, de manière corrélée à l'élargissement de l'assiette et en tenant compte des recettes de TVA qui devraient retrouver un rythme stabilisé (suite à l'application de la neutralité et aux remboursements du passif).	
Cette logique de l'impôt progressif, devrait être aussi un moyen de soutenir la masse des TPME et contribuer à rendre le secteur formel plus attractif pour les acteurs dans l'informel.	
Poursuivre la revue de la fiscalité de groupe pour rendre plus simple les regroupements d'activité, les apports d'actifs à une activité ou les séparations d'activité. Pour cela, commencer par définir précisément ce qui est entendu par 'fiscalité de groupe', consistant à consolider l'ensemble des résultats fiscaux des sociétés d'un groupe – la société holding détermine le résultat d'ensemble imposable à l'impôt sur les sociétés et paie l'impôt dû par le groupe intégré fiscalement. Aussi, le CESE préconise de lier pour un groupe la possibilité de bénéficier de la fiscalité de groupe comme proposé ci-avant, à la nécessité de payer l'IS sur le résultat consolidé, étant entendu que les résultats déficitaires ne seraient pas consolidés mais garderaient dans l'entité juridique où ils ont été enregistrés la possibilité de report.	
Alors que certaines dispositions fiscales mises en place depuis 2012 ont abouti à une augmentation de la cotisation minimale qui est devenue non récupérable, ce qui est contraire à l'esprit de la recommandation formulée par le CESE à l'époque, le Conseil propose d'abandonner cette cotisation minimale, au terme d'un processus qui donnerait plus de maîtrise des bases et des activités. Dans l'intervalle, il est de nouveau recommandé, de prévoir une cotisation minimale plus faible mais dont le taux augmente progressivement en fonction du nombre d'années où l'impôt payé correspond à la cotisation minimale, tout en tenant compte du cas particulier des secteurs dont la marge est réglementée. Les taux suivants peuvent être retenus : 0% pour les trois premières années ; 0,5% pour les deux années suivantes et 1% à partir de la 6ème année jusqu'à la 10ème année. Puis 2,5%.	

■ Application de la TIC de manière objective et rationalisée

Etablissement et respect des règles à travers lesquelles un produit serait soumis à la Taxe Intérieure de Consommation (parmi les critères devant être fixés et soumis à la mesure fondée, on peut citer : les impacts sur la santé, sur l'environnement, sur la consommation d'énergies non renouvelables,...).

Le nouveau système fiscal devrait cadrer la création de toute nouvelle taxe pour préserver clarté, lisibilité et efficience.

Au même titre que les bases d'imposition, la création de nouvelles taxes et impôts ne peut se faire sans qu'elle ne s'inscrive dans une conformité avec les orientations et les principes de la présente réforme proposée, et doit faire l'objet d'une validation, selon un processus formalisé et institutionnalisé, qui protège le système dans sa globalité, des risques de perte en lisibilité, en clarté et en efficience.

V. Un système fiscal en faveur de la sortie de la prédominance de la rente, et au profit de plus de création de valeur pérenne pour l'économie, et d'emplois en nombre et en qualité

A. Des avantages orientés vers une création de valeur mesurable

La révision des conditions d'instauration d'incitations, y compris celles destinées à l'investissement, constitue un prérequis vertueux qu'il convient de considérer, pour réduire la prédominance de la rente et éviter les effets d'éviction préjudiciables à une réelle dynamique de développement.

Pour cela, il y a lieu d'asseoir un cadre rigoureux et précis qui permet d'orienter les avantages de manière maîtrisée vers les activités créatrices d'emplois en nombre et en qualité et génératrice de valeur ajoutée nationale qui s'inscrit dans la pérennité et dont la pertinence et les impacts sont mesurables.

Le même cadre devrait permettre d'aiguiller les soutiens justifiés en fonction de leur nature, vers des supports budgétaires à développer, avant d'envisager le levier fiscal, qu'il faudrait préserver de la complexité. Pour tous les soutiens, budgétaires et fiscaux, l'analyse maîtrisée et préalable des impacts est impérative. La mesure des impacts réels et donc la validation de l'atteinte ou non des objectifs stratégiques assignés (chiffrés année par année et non à la fin de la période), devraient devenir incontournables pour alimenter la décision du maintien ou non de l'incitation conditionnelle. Des impacts à rechercher sur l'amélioration de la production de valeur, la création d'emplois, la transformation écologique et digitale de la société, le renforcement des capacités humaines et de l'expertise nationale, et l'élargissement de l'économie sociale. L'évaluation de l'impact et sa mesure devraient aussi concerner les risques d'éviction qu'une disposition pourrait induire de manière collatérale, sur d'autres secteurs.

Tableau 22 : Intérêts et limites des dépenses budgétaires et des dépenses fiscales

	Intérêt de recourir à une dépense fiscale plutôt qu'à une dépense budgétaire	Intérêt de recourir à une dépense budgétaire plutôt qu'à une dépense fiscale
Maitrise budgétaire	Faible : l'aide peut être à guichet ouvert	Forte : le coût de l'aide peut rester en deçà d'un plafond donné
Etendue des bénéficiaires	L'aide concerne un grand nombre de bénéficiaires	L'aide concerne un nombre restreint de bénéficiaires
Conditions d'obtention	Les conditions sont objectives et ne nécessitent pas l'intervention d'une administration spécialisée	L'attribution de l'aide nécessite l'intervention d'une administration spécialisée

Détermination du montant de l'aide	Ne dépend que de données déclaratives fiscales	Dépend d'informations non contenues dans les déclarations fiscales
Distribution	Il n'existe pas d'administration en charge de distribuer ce type d'aide	Il existe déjà une administration en charge de distribuer ce type d'aide

Gestion	Complexité et coûts faibles pour les services fiscaux	Complexité et coûts élevés pour les services fiscaux
Calendrier d'attribution	L'aide peut être accordée ex post	L'aide doit être accordée ex ante
Niveau des contrôles	Le niveau usuel des contrôles effectués par les services fiscaux est adapté	L'aide nécessite la mise en œuvre de contrôles spécifiques en raison d'un risque de fraude élevé

Source : Rapport du Conseil des Impôts (France, 2003)

A la lumière de la refonte et l'élaboration de ce nouveau cadre, il y a lieu de mettre à plat les dérogations, les niches rentières et les dépenses fiscales, pour n'en garder, à la sortie, que celles qui répondent aux critères prédéfinis tel que souligné ci-haut et donc celles qui ont une utilité économique et/ou sociale avérée et mesurable objectivement. Les autres dérogations et niches fiscales devraient être abandonnées, surtout quand elles alimentent de nouvelles formes de rente ou présentent des effets d'éviction sur des pans de l'économie nationale.

Il est recommandé en ce sens d'auditer toutes les dépenses fiscales pour les qualifier, puis les filtrer selon la grille de ces principes.

Dans le sens de l'assainissement du passif des avantages fiscaux, pour une réelle efficience, les dépenses fiscales doivent être limitées dans le temps et être évaluées :

- i. En amont (phase conception), avant l'entrée en vigueur, pour une anticipation/ prévision et planification des retombées ;
- ii. Dès leur adoption et tout le long de la période, selon des mécanismes de mesure d'impacts et rapprochement avec les objectifs prédéfinis ;
- iii. A posteriori pour s'assurer de l'atteinte des objectifs escomptés sur toute la période.

B. Une corrélation entre le niveau de protection et le niveau de taxation

Le système fiscal devrait s'orienter pour que plus un secteur est protégé sur le marché (du fait de la nature de l'activité économique qui le caractérise), plus il est taxé ; à contrario, plus un secteur est soumis à une rude concurrence aussi bien nationale qu'internationale - avec ce que cela sous-tend comme investissements, innovation et développement de capacités -, moins il est taxé et plus il est soutenu.

Il s'agit de déterminer les secteurs et activités bénéficiant de par leur nature d'un niveau de protection (secteurs régulés et activités soumises à licences, ...) induisant une restriction du nombre d'acteurs rentrant en concurrence et permettant en conséquence de dégager des chiffres et des marges conséquentes, pour définir en conséquence la surtaxe à leur faire supporter en guise de contribution complémentaire à l'effort fiscal national. Ceci revient notamment à élargir le principe de sur-taxation appliqué actuellement au secteur financier, à l'ensemble des secteurs qui se trouvent dans des situations comparables.

Ce principe, mérite à être conjugué avec celui de la progressivité de l'impôt, pour que ladite sur-taxation, soit appliquée aux dits secteurs et activités, dont les résultats se trouvent en plus dans des tranches supérieures à un plafond donné (ex. 200 MDH).

C. Un soutien significatif à l'innovation et à la R&D, devient un impératif de développement

Les mutations de plus en plus profondes, avec un rythme de plus en plus accéléré, imposent à tous les pays et acteurs, de se positionner dans un monde totalement ouvert à une concurrence ardue, où la compétition par l'innovation est devenue cruciale et incontournable. Aussi, devient-il impératif de mettre en place des mécanismes de soutien et d'incitation pour encourager l'innovation et la Recherche et Développement au sein du monde économique et dans le milieu académique, ainsi que pour favoriser l'articulation, la complémentarité et les passerelles qui devraient être facilitées entre les entreprises, d'un côté, et les universités et les écoles de l'autre côté, sur base d'ouverture à de nouveaux modes de production et d'accès au marché. Pour atteindre cet objectif, il convient de renforcer le processus par la capitalisation sur les leçons des modèles qui ont réussi au niveau international, en favorisant le soutien de la production de valeur à forte valeur ajoutée, et la montée en gamme du couple capital humain et innovation comme avantage compétitif du pays, et en retenant les solutions les plus adaptées à la situation marocaine. Ce soutien à la recherche et à l'innovation devrait conduire à la fois à ouvrir de nouveaux marchés et à développer au plan national de nouveaux modes de production.

Cette politique est un levier indispensable à l'évolution vers des productions à forte valeur ajoutée, l'accroissement des emplois à forte qualification, et la prise en compte des normes du développement durable. Elle doit aussi apporter aux instances de recherche académiques un dynamisme et des ressources financières qui doivent permettre de mettre en place un cercle vertueux entre développement universitaire, compétitivité du pays et emploi des plus qualifiés.

Ces mesures enverraient un signal particulièrement fort pour tous les acteurs concernés, ainsi que pour les investisseurs nationaux et étrangers : elles marqueraient le passage à un modèle de développement fondé sur le Capital humain, l'économie du savoir, l'innovation et le développement durable. Parmi elles, l'instauration du

Crédit Impôt Recherche & Innovation constitue un impératif urgent, à combiner avec d'autres mécanismes de soutien de l'innovation et de la R&D, tel que développé ci-après. Celui-ci doit être remboursable aux entreprises qui ne dégagent pas d'IS, pour lesquelles leur investissement en Impôt Recherche et Développement doit être financé, et complété par d'autres dispositions de soutien aux activités génératrices de valeur.

Le rapport du CESE de 2012, sur la fiscalité, avait intégré plusieurs recommandations en relation avec cette même dimension, et qu'il y a lieu de reprendre ci-après, d'actualiser et de consolider.

Il faut aussi noter que ces recommandations ont été approuvées à deux reprises (2013 et 2018) par l'Académie Hassan II des Sciences, lors de séminaires consacrés à ce sujet.

Mesures proposées dans le rapport du CESE de 2012	Soutien à l'innovation
La mise en place du Crédit Impôt Recherche & Innovation, est à combiner avec une batterie de mesures d'accompagnement, en termes d'apport de garanties publiques facilitant l'accès au financement, en accès privilégié des TPME innovantes à la commande publique, en soutien au développement des capacités pour le positionnement sur les marchés à l'export, devrait agir comme catalyseur de la densification des acteurs, particulièrement dans certains secteurs à fort potentiel et à fortes composantes technologiques et innovation	
Développement d'une fiscalité appropriée à l'Innovation et à la Recherche et Développement, applicable à l'ensemble des acteurs du tissu économique, et qui requière principalement : • De permettre la déduction de l'impôt des financements de brevets nationaux, tout en étendant leur couverture à l'international par des outils financiers et fiscaux appropriés ; • Permettre la déduction de l'impôt des financements des activités de recherche-innovation stratégiques ou sensibles non nécessairement divulguées sous forme de brevet ; • Défisaliser les équipements de RDI servant à la mise en place de procédés industriels nouveaux sur le marché ou complètement innovants (nouveaux matériaux, composants, équipements, systèmes ...).	
Favorisation de l'intégration des chercheurs dans le monde économique, à commencer par la défiscalisation des bourses des doctorants (à des hauteurs significatives : ex. 10.000 DH, montant appelé à progresser dans le temps).	
Favorisation de l'émergence et l'intégration des startups, et les accompagner par des outils fiscaux spécifiques.	
Renforcement des mesures portant sur le soutien à la création de solutions plus adaptées aux spécificités régionales et aux besoins des populations locales.	
Création de vecteurs de mutualisation entre les entreprises pour mettre à profit les nouvelles technologies et opérer leur transformation digitale.	

VI. Un système fiscal favorisant le développement régional et local.

L'ambition du CESE, avec ces orientations et besoins d'adaptation, doit être adossée à une déclinaison territoriale pour laquelle la Région doit être le maillon central en charge d'assurer, dans la cohérence, cette déclinaison. C'est pourquoi, est mis en relief

le rôle central de la Région dans la conception et le portage de la réforme fiscale, en tant que source et ancrage territorial, mais aussi, comme levier de rattrapage des déficits territoriaux de développement, mettant à profit la consolidation du potentiel et des spécificités propres à chaque région.

A. Procéder à une refonte en profondeur de la fiscalité locale, dans une totale convergence avec la fiscalité nationale.

La réforme cible du système fiscal, intègre parmi ses principes fondamentaux, la refonte en profondeur de la fiscalité locale, afin de consolider les bases réelles de recettes, avec élargissement effectif, application fluide et sans lourdeur et garantie de couverture égale de tous les contribuables : automatisation de la constitution des bases des contribuables et des objets de contribution avec une très large convergence et une unification des bases avec le niveau national ; éviter en conséquence les approches de recensement et reconstitution des bases imposables. La réorganisation des impôts locaux, pourrait être envisagée selon une ventilation sur deux impôts locaux principaux qui couvrent, pour le premier, les taxes en lien avec l'habitation et, pour le second, ce qui relève de l'activité économique. L'objectif étant de générer plus de ressources pour les collectivités territoriales et assurer simplification, lisibilité, pertinence et cohérence, intrinsèque et avec la fiscalité nationale, et par conséquent l'attractivité territoriale et la facilitation pour les citoyens, les acteurs et investisseurs.

Cette approche permettra par la même occasion de dépasser des aberrations, décriées par tous, telle que celle de la taxe professionnelle qui s'applique sur l'accumulation des investissements et la constitution de l'outil de production, ce qui la met en opposition avec les principes d'encouragement de l'investissement, en évitant tout frottement fiscal.

Les incitations pour le développement local, doivent également être orientées dans un objectif de création de richesses, et pas seulement limités à celui de collecte de recettes. Ces dernières verront leur assiette s'élargir et se renforcer naturellement par la dynamique du développement.

B. Repenser la territorialité de l'impôt et lier les recettes de la Région à la production de richesses sur son territoire.

Les régions et autres collectivités territoriales sont peu impactées aujourd'hui en termes de recettes par la création de richesses sur leur territoire. L'essentiel des impôts générés par les différentes activités économiques sont des impôts au niveau national qui alimentent d'abord le budget de l'Etat et dont une partie est redistribuée aux collectivités sur des critères sans relation avec l'effort fourni par chacune de ces collectivités pour favoriser et accompagner la génération de ces richesses. Afin d'intéresser davantage les régions à attirer et accompagner les investissements et d'être dans une dynamique davantage favorable à ceux qui déploient le plus d'effort dans ce sens, il est nécessaire de créer un lien entre la production de richesses sur un

territoire et les recettes qui reviennent audit territoire. Un lien devrait ainsi être établi en particulier entre une part des impôts directs (Impôt sur les Sociétés et Impôts sur les Revenus) générés dans une région, et les versements dont elle peut bénéficier. Cela devrait encourager toutes les régions à améliorer le climat des affaires chez elle et créer les infrastructures et les conditions à même d'attirer les investisseurs.

Cette recommandation d'institution d'un lien direct entre production de richesses et intérêts financiers des collectivités territoriales, devrait aussi être au service de l'accélération du rattrapage des distorsions du développement territorial. Elle suppose de faire valoir les potentialités spécifiques de chaque région, avec une approche territorialisée, et que les Régions soient dotées des pouvoirs les plus avancés et des moyens associés, leur permettant de jouer pleinement leur rôle dans le cadre de leurs nouvelles missions.

Le rapport du CESE de 2012, sur la fiscalité, intégrait déjà plusieurs recommandations en relation avec cette même dimension, qu'il y a lieu de reprendre, d'actualiser et de consolider.

Mesures proposées dans le rapport du CESE de 2012	Refonte de la fiscalité locale
Améliorer la perception de la taxe d'habitation.	
Supprimer la taxe professionnelle pour les contribuables, notamment ceux soumis à l'IS et son remplacement par un financement alternatif pour les collectivités locales éventuellement basé sur la même base que l'IS. Cette mesure devrait s'intégrer dans le cadre de la réforme de la fiscalité locale qui devrait s'orienter vers deux taxes une pour l'habitat et une pour les activités économiques	
Mettre en place un financement (versé par l'Etat au profit des collectivités) basé sur l'IS et l'IR, sur les profits immobiliers générés dans la collectivité de façon à assurer un lien entre richesse créée dans la collectivité et les recettes fiscales reçues.	
Réduire le nombre et simplifier les taxes pesant notamment sur certains secteurs (réduire à 2 taxes au lieu de 17).	
Simplifier les bases de calcul des taxes locales, pour les adosser soit à l'activité soit au résultat.	

C. Ancrer l'impôt dans la dynamique de la régionalisation avancée

La fiscalité devrait contribuer à un rééquilibrage et une plus grande équité territoriale, en faveur d'un rattrapage des déficits de développement observés sur des régions, voire des localités. Pour ce faire, les collectivités territoriales doivent, désormais, avoir une responsabilité forte, compatible avec la nouvelle organisation territoriale, l'étendue et la nature des compétences qui leurs sont dévolues, et les exigences d'autonomie et de responsabilité que requiert la libre administration des affaires locales par les collectivités territoriales.

Il s'agit de sortir de la logique qui a prévalu dans la construction de la fiscalité locale et de la structure des recettes des collectivités locales, au profit d'une logique basée sur des recettes dynamiques et corrélées au développement économique local. Un

développement qui devrait trouver ses sources premières dans l'attractivité territoriale, mais aussi et surtout dans la libération des énergies, les plus capables de valoriser les atouts et capacités locales et de contribuer en conséquence à l'objectif de densification en nombre et en profils des acteurs créateurs de richesse. Les critères d'équilibre et de péréquation globale entre les régions et plus finement même entre les localités, devraient être pris en compte dans le niveau d'appui et d'incitations à accorder.

L'objectif final étant de faire de la régionalisation avancée une composante structurante de la réflexion autour de la construction puis du déploiement du système fiscal marocain (dans ses deux composantes nationale et locale), servant par la même la restructuration des recettes des collectivités locales, pour les rendre compatibles avec les pouvoirs que les régions devraient assumer.

D. Favoriser le principe de péréquation et moduler l'approche des incitations fiscales, avec un ciblage territorial.

La favorisation du principe de péréquation contribue à garder la cohérence d'ensemble de régionalisation de l'approche, tout en renforçant l'attractivité des territoires, qui seraient dotés d'une fiscalité attractive et associeraient aux activités productives les services nécessaires, privés et publics.

Aussi, il est recommandé de moduler l'approche des incitations (taux fiscaux applicables ou remboursements budgétaires), en faveur d'une discrimination positive au profit du rattrapage des disparités de développement régional, d'origine géographique ou historique. En conséquence, les dites incitations doivent être modulables dépendamment de l'évolution et de l'atteinte des objectifs de développement socio-économique, et plus fortes pour les régions à besoins de rattrapage. Aussi, les dites incitations doivent concerner en priorité l'impôt lié au travail (IR des emplois effectifs sur le territoire) plutôt que ceux relatifs à la consommation (TVA) qui requièrent une neutralité de par la circulation des produits de consommation et ce qu'elle peut induire comme biais en cas de différenciation.

Il est à rappeler à ce titre que le CESE, dans son Rapport sur le Modèle de Développement des Provinces du Sud, plaide déjà pour la consécration des mécanismes permettant d'assurer un développement équilibré des régions, à travers la capitalisation sur les atouts régionaux et l'appui au rattrapage de développement, au profit des populations de ces régions. Cette politique visant d'infléchir la tendance pour éviter le creusement des inégalités, devrait s'appuyer sur un système de solidarité et de péréquation régionale. L'exploitation optimale des ressources des Régions (intégrant la gestion et la répartition des ressources naturelles selon les règles de la durabilité et de l'équité en priorité au bénéfice des populations locales, ainsi que la mise à profit des fonds dédiés au développement régional et à l'équité régionale – Fonds interrégional, mécanismes d'incitation et de solidarité – devraient permettre d'accompagner une évolution vers plus d'équité territoriale, basée sur la consolidation d'une réforme fiscale, régionalisée, inclusive et intégrée.

E. Une fiscalité verte, nationale et territoriale pour contribuer à faire du Maroc, une « Usine verte régionale »

Le Maroc s'est doté d'une politique ambitieuse de protection de l'environnement et de production d'énergie propre. Cette politique est certainement une source d'opportunités, aussi bien pour développer l'attractivité du pays, que pour générer de nouvelles activités. L'anticipation de cette problématique au moment de l'aménagement de zones d'activités, en dotant ces dernières des caractéristiques environnementales les plus avancées, permettrait de bénéficier d'une rationalisation des coûts à travers l'effet échelle et en même temps d'alléger les démarches d'investissement et d'améliorer l'attrait du Maroc pour le lancement de nouveaux projets économiques, dans le cadre d'une vision intégrée du 'Maroc Usine Verte régionale'. La fiscalité, avec ses deux dimensions, nationale et locale, devrait jouer un rôle direct, en support à cette ambition, qui est de nature à créer des activités à forte valeur ajoutée et des emplois de qualité.

VII. Une gouvernance lisible et responsable, pour porter l'ambition du système fiscal cible.

Pour que le système fiscal puisse jouer pleinement son rôle et que la réforme fiscale puisse atteindre ses objectifs à court, moyen et long termes, il importe de remplacer la réflexion/action conjoncturelle basée sur la succession des lois de finances par une réforme stratégique, tracée sur un horizon temps plus long. Ce qui nécessite d'inscrire la démarche dans une dynamique double, adressant à la fois les priorités et les réponses aux besoins immédiats ainsi que les changements structurels et de fond, selon une approche qui s'inscrit dans le temps pour consolider et fortifier le système dans une cohérence sans faille.

Il s'agit d'une réforme profonde qui doit s'opérer dans le cadre d'une démarche d'agilité stratégique, garantissant à la dynamique d'ensemble d'être fondée sur la cohérence et la convergence globale. Dès lors et à toutes les étapes, la matière fiscale ne devrait plus souffrir d'ambiguïté, de divergences d'interprétation, d'application différenciée en fonction de celui qui l'applique et/ou du contribuable concerné, et devrait s'opérer dans la clarté et la transparence, en s'ouvrant à toutes les dimensions, et en s'adaptant à tous les changements, y compris les plus avancées d'entre eux, comme la fiscalité du numérique.

Encadré 8 : Optimisation fiscale et taxation internationale

Au fur et à mesure que les services transfrontaliers se développent grâce aux technologies et aux moyens de communication modernes, il est nécessaire de faire évoluer la taxation des entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires important sur le territoire marocain, sans pour autant être présentes physiquement dans le pays, et qui implantent leurs filiales dans des pays où les impôts sont les plus bas. Il s'agit en particulier des géants du numérique, appelés les « GAFA » (Google, Apple, Facebook, Amazon), mais également de toutes les entreprises permettant les locations touristiques ou encore celles qui proposent des services logiciels ou de distribution internationale.

Le Maroc doit donc préparer des procédures crédibles et réalisables pour adapter sa fiscalité et capter une part des recettes sur ces services. Dans ce cadre, la dite évolution devrait rejoindre les pays qui sont dans des situations similaires, pour pouvoir disposer des moyens de négociations nécessaires vis à vis des multinationales concernées.

Par ailleurs, la réforme suppose l'institutionnalisation des cadres, des acteurs et de leurs rôles respectifs, avec des responsabilités clairement définies et totalement articulées, tenant compte de l'état actuel du développement et des contraintes et objectifs projetés, et qui consacrent une gouvernance forte et transparente, inscrite dans une architecture claire et lisible.

Cela préfigure aussi de la sortie de l'éclatement et de la multiplicité des intervenants, aussi bien pour la fiscalité nationale que locale, avec une plus forte intégration, dans la gouvernance et la gestion des deux dimensions.

Quelle que soit la simplification qui y sera apportée, le système ne pourra atteindre l'efficacité et la transparence escomptées, qu'en poursuivant la dématérialisation et en la généralisant à l'ensemble des actes et traitements.

Une relation de confiance, fondée sur les deux piliers du civisme fiscal, et du respect des droits du contribuable.

Le climat de confiance voulu repose sur deux piliers, le civisme fiscal d'un côté, et le respect des droits du contribuable de l'autre ; la conjonction de ces deux dimensions qui s'alimentent mutuellement est la garantie d'une amélioration de la relation entre l'administration fiscale et le contribuable et de l'édification d'une culture fiscale comme partie intégrante de la citoyenneté.

Sur cette base, et avec la poursuite du chantier de la dématérialisation, largement engagé, le plus gros des efforts de l'administration fiscale devant être orienté vers l'amélioration des services à valeur ajoutée et l'élargissement du périmètre des contribuables et de l'assiette en conséquence.

La révision en cours du Code Général des Impôts, en marche et dans le circuit législatif, constitue une initiative importante dont il faudrait maintenir l'effort, et qu'il convient de compléter par des mesures qui garantiraient un meilleur équilibre dans la relation administration-contribuable, et qui inciteraient à plus de transparence, tout en renforçant la confiance et l'adhésion au système fiscal.

Parmi ces mesures, les bases comptables, une fois normalisées, qui devraient intégrer la télédéclaration. L'interconnexion entre les systèmes d'information comptables et les systèmes de télédéclaration devrait en faciliter la mise en œuvre.

Aussi, l'identification des contribuables et la traçabilité, constituent en même temps une base de facilitation des services aux contribuables, une fluidification de la communication des données et une garantie de transparence et d'équité fiscale.

Pour atteindre une parfaite convergence entre les comptes comptables et les bases fiscales :

- A défaut d'une fusion, rapprochement entre le Conseil National de la Comptabilité, en charge de la normalisation, et l'entité en charge de la lecture et de l'interprétation de la doctrine fiscale.
- Un meilleur équilibre entre le contribuable et l'administration fiscale qui passe par :
 - Une lecture unifiée et indépendante de la justice fiscale ;
 - La publication de la doctrine fiscale, de manière consolidée, uniformisée et accessible aussi bien en contenu qu'au niveau de la forme et de la facilitation de naviguer aisément dedans, qui constituerait ainsi un référentiel unique et accessible (incluant l'impact de toutes modifications législative/ réglementaire, de toutes lectures et interprétations à travers les circulaires, les arrêtés, les décisions, mais aussi le résultat de tout arbitrage de cas significatif qu'il y a lieu de systématiser pour une égalité d'application des règles à tous les contribuables) ;
 - En plus de l'accélération de la généralisation de la dématérialisation, évoquée plus haut, il y a lieu d'investir dans l'extension de l'utilisation des technologies (Big Data, intelligence artificielle, interconnexion des systèmes) à des fins d'analyse et pour mieux orienter la maîtrise des risques de fraude, mieux appréhender le vrai potentiel fiscal, ainsi que pour optimiser les processus et faire évoluer les pratiques, dans l'intérêt des objectifs fixés.
 - Dans le même sens, la programmation du contrôle, pour qu'elle soit plus pertinente et plus efficiente, devrait renforcer les moyens et les critères de ciblage, pour rendre ce dernier entièrement automatisé et anonyme. En plus de ce mode de ciblage, la programmation du contrôle, devrait inclure une part basée sur un échantillon aléatoire dont la formation est elle-même automatisée et anonyme.

- Une plus grande clarté et transparence du processus de contrôle, depuis la transparence des règles du ciblage – comme évoqué dans le paragraphe précédent, jusqu'à la garantie de l'équilibre dans la confrontation des positions relatives aux motifs de redressement. L'établissement de ce cadre en phase de contrôle, gagnerait à ouvrir la possibilité de bénéficier d'une étape de recours supplémentaire, de conciliation, indépendant des parties en jeu (contribuable, inspecteur, responsable hiérarchique direct) ;
- Une réduction de la marge d'interprétation et une responsabilisation personnelle de l'agent de l'administration, vis-à-vis de motifs et des montants notifiés ;
- Une pénalisation, à terme, de l'évasion et de la fraude fiscales, sous réserves d'avoir éliminé les risques d'interprétation à la base de l'engagement d'une telle procédure et la capacité d'établir des preuves irréfutables.

Une telle disposition qui renforce l'état de droit, de par ses répercussions, doit être assortie des garanties d'assurer les conditions de sécurité juridique, de présomption d'innocence, et des conditions objectives de défense des droits des contribuables.

La réforme fiscale cible, qui s'inscrit sur la durée et se projette sur les moyens et long termes, devrait amener la maturation des conditions nécessaires à l'application adaptée d'une telle mesure.

Enfin, pour favoriser le développement d'une culture fiscale partagée par tous les marocains, la dimension liée à la vulgarisation de la matière fiscale devrait être prolongée y compris au sein du dispositif d'éducation et de formation, aux niveaux des écoles et des universités, pour qu'elle devienne une matière assimilée et intégrée, y compris dans ses dimensions de citoyenneté et de préservation des droits et des devoirs, et assoir, ainsi, une adhésion naturelle au système en lui-même.

Le rapport du CESE de 2012, sur la fiscalité, intégrait déjà plusieurs recommandations en relation avec cette même dimension, qu'il y a lieu de reprendre, d'actualiser et de consolider.

Mesures proposées dans le rapport du CESE de 2012

Qualité de services rendus aux citoyens

Même si un certain nombre de dispositions contribuant à l'amélioration de la qualité de services rendus aux citoyens ont été mises en place sur les dernières années, cela demeure insuffisamment ressenti sur le terrain. Le CESE préconise de poursuivre le chantier, de la simplification des pratiques fiscales, par le renforcement de la dématérialisation déjà bien engagée, de la fiabilisation et la maîtrise des données fiscales, de la simplification et la clarification des procédures, l'harmonisation des dispositions fiscales, et l'amélioration au final des relations entre l'administration et les contribuables.

VIII. Une loi de programmation fiscale, pour sanctuariser la réforme.

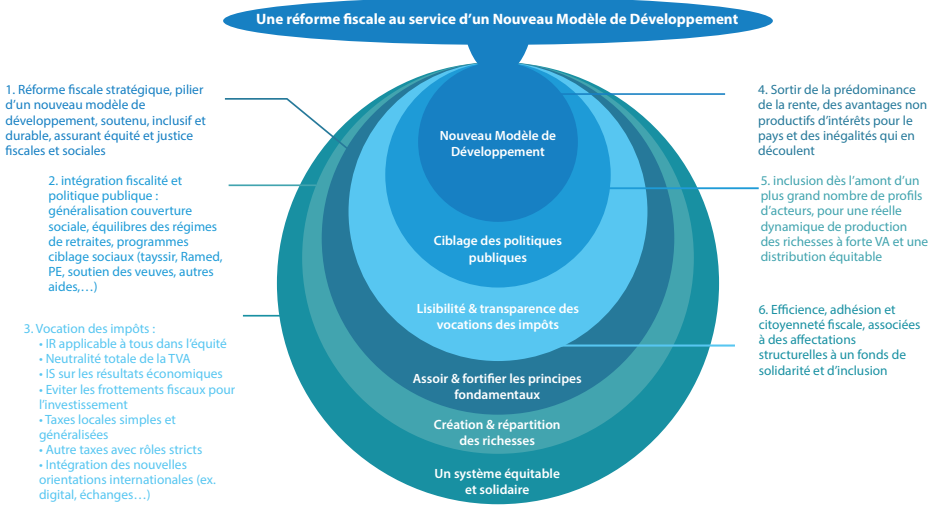
De par l'importance et l'ampleur de la réforme proposée, pour l'ensemble des activités économiques et ses impacts sociaux et environnementaux, il est fortement recommandé par le CESE d'inscrire cette réforme dans une loi cadre de programmation fiscale, visant des objectifs précis et spécifiés, priorisés et planifiés dans des horizons temps, court, moyen et long termes.

En effet, pour lui en assurer les meilleures conditions de mise en place, y compris en tenant compte des contraintes objectives, induites par le passif existant et des impacts potentiels sur les finances publiques, sur l'économie, sur les intérêts installés, sur le contribuable et sur la société de manière plus générale, il est proposé d'inscrire et de sanctuariser ladite réforme dans une loi cadre de programmation fiscale, qui devrait être engagée sur une période étalée sur 10 à 12 ans, avec des étapes et échéances clés de 3 années, visant à installer les fondements dont les effets se renforcent avec le temps, pour atteindre les objectifs définis et qui sont mesurables à la fin de chaque étape, non seulement en réalisations mais aussi et surtout en impacts.

Dans la pratique, cette loi de programmation devrait prévoir que les engagements soient assurés dans les délais et conditions prévus et qu'aucune disposition fiscale ne puisse être introduite par une loi de finances, que si elle s'inscrit dans la conformité et la convergence avec les principes de la loi cadre projetée, et participe à la mise en œuvre effective de la réforme.

La première étape, à échéance et impacts immédiats, pour les 2-3 ans à venir, est indispensable pour la structuration du cadre et du socle fondamental de la réforme, à commencer par la publication de la loi cadre en 2019 et ses premières mises en œuvre concrètes à travers les lois de finances 2020 et 2021.

En conclusion...



Telles sont les orientations majeures que le Conseil Economique, Social et Environnemental estime appropriées à la réforme du système fiscal national. Le CESE entend porter sa vision, ainsi que les recommandations stratégiques qu'elles recèlent, au niveau du débat national prévu à l'occasion des Assises Nationales de la Fiscalité de 2019, entre tous les acteurs et parties prenantes. Un débat qu'il souhaite ouvert, responsable et largement participatif.

Annexes

Annexe 1 : Eléments d'analyse portant sur la fiscalité locale

Annexe 2 : Eléments d'analyse portant sur les règles de recouvrement, de contrôle et de sanctions, aux niveaux national et local

Annexe 3 : Matrice d'approchement entre les recommandations du CESE 2012 / Assises 2013 / LFs 2014 - 2018

Annexe 4 : Synthèse portant sur la notion d'équité fiscale
– Lien entre l'équité et les principes de l'égalité et de la capacité contributive.

Annexe 5 : Liste des membres de la Commission Permanente chargée des Affaires Economiques et des Projets Stratégiques

Annexe 1 : Éléments d'analyse portant sur la fiscalité locale²⁷

a. Taxes au profit des communes urbaines et rurales

Sont instituées au profit des communes urbaines et rurales, les taxes suivantes :

Taxe professionnelle (TP)

Règles générales

Champ d'application : la taxe professionnelle (ex-impôts des patentes) s'applique à toute personne physique ou morale, de nationalité marocaine ou étrangère qui exerce une activité professionnelle au Maroc. La TP est établie sur la valeur locative des locaux et équipements professionnels.

Le champ d'application de cette taxe se trouve réduit par des exonérations permanentes (35) ou temporaires (3) ainsi qu'une réduction permanente de 50% accordé au redevables ayant leur domicile fiscal ou leur siège dans l'ex province de Tanger. Cette taxe est assortie d'une franchise lorsque son montant est inférieur à 100 Dhs.

Base imposable : la TP est établie sur la valeur locative (VL) annuelle brute des locaux servant à l'exercice d'activités professionnelles ou toute forme d'exploitation imposables.

La VL ne peut être inférieure à 3 % du prix de revient des terrains, constructions, agencements, matériel et outillages.

La valeur locative servant de base de calcul à la TP est limitée à la partie de leur prix de revient égale ou inférieure à 50 millions de dirhams.

Taux applicable : la TP est déterminée en appliquant à la VL retenue les taux suivants :

Classe 3 (C3)	10%
Classe 2 (C2)	20%
Classe 1 (C1)	30%

Droit minimum : un droit minimum est perçu au titre de la TP variant entre 100 DH et 1.200 DH, selon qu'il s'agisse d'activités exercées dans des communes urbaines ou rurales.

La taxe dont le montant est inférieur à cent (100) dirhams n'est pas émise.

²⁷ - Références : rapport et étude produits par le Club Marocain de la Fiscalité.

Difficultés d'application :

Les principales difficultés soulevées par la TP sont les suivantes :

- La TP frappe l'investissement chaque année (de manière déconnectée par rapport aux flux financiers), et donc indépendamment de l'intensité de l'activité ;
- La TP pèse lourdement sur la trésorerie de l'entreprise avec un paiement en une fois ;
- Taxe discriminatoire et complexe, avec des tarifs et modalités d'application très variés et un mode de calcul et fonctionnement souvent source d'erreurs et de réclamations, voire de contentieux.

Taxe d'habitation (TH)

Règles générales

L'assiette de la TH est déterminée par l'article 23 de la loi 47-06 qui dispose :

« La taxe d'habitation est assise sur la valeur locative des immeubles, déterminée par voie de comparaison par la commission de recensement. Cette valeur locative est fixée d'après la moyenne des loyers pratiqués pour les habitations similaires situées dans le même quartier.

Lorsqu'une unité d'habitation est occupée par un ou plusieurs copropriétaires dans l'indivision et qui versent un loyer aux autres copropriétaires n'occupant pas ladite habitation, la valeur locative imposable est déterminée uniquement sur la quote-part revenant à l'occupant de l'habitation. Le montant dudit loyer est passible de l'impôt sur le revenu.

La valeur locative est révisée tous les cinq ans par une augmentation de 2%. »

Le champ d'application de cette taxe se trouve réduit par des exonérations permanentes (8) ou temporaire (1) ainsi qu'une réduction permanente.

Le tarif de la TH est fixé à l'article 27 de la loi 47-06 qui prévoit :

Les taux de la taxe sont fixés comme suit :

Valeur locative annuelle	Taux
- de 0 à 5 000 dirhams	exonérée
- de 5 001 à 20 000 dirhams.....	10%
- de 20 001 à 40 000 dirhams	20%
- de 40 001 dirhams et plus	30%

Difficultés d'application :

- Fixation arbitraire de la valeur locative, en référence à des précédents ou des cas exceptionnels de location à des tarifs élevés (ou pas assez élevés) pour en faire une règle générale ;
- Le niveau des taux est jugé élevé, ce qui implique une tentation à la sous-estimation de la valeur locative de manière fréquente ;
- Cas d'exonération et/ou de réduction qui rendent la gestion de la taxe complexe.

Taxe de services communaux (TSC)

Règles générales

L'assiette de la TSC est déterminée à l'article 33 de la loi 47-06 qui dispose :

« La taxe de services communaux est assise :

a) en ce qui concerne les immeubles soumis à la taxe d'habitation et à la taxe professionnelle y compris ceux qui bénéficient de l'exonération permanente ou temporaire, sur la valeur locative servant de base au calcul des dites taxes ;

b) en ce qui concerne les immeubles non soumis à la taxe d'habitation, sur le montant global des loyers lorsque lesdits immeubles sont donnés en location ou sur leur valeur locative lorsqu'ils sont mis gratuitement à la disposition de tiers. »

Le champ d'application de cette taxe se trouve réduit par les exonérations de la TP et de la TH, mais avec quelques exclusions.

Le tarif de la TSC est déterminé à l'article 36 de la loi 47-06 qui dispose :

« Les taux de la taxe de services communaux sont fixés comme suit :

- 10,50% de la valeur locative visée à l'article 35 ci-dessus, pour les biens situés dans le périmètre des communes urbaines, des centres délimités, des stations estivales, hivernales et thermales ;

- 6,50 % de ladite valeur locative pour les biens situés dans les zones périphériques des communes urbaines ».

Difficultés d'application :

- Taxe assise sur la valeur locative, qui présente les mêmes problèmes que la taxe d'habitation ;
- Le paiement annuel.

Taxe sur les terrains urbains non bâtis (TTUNB) | Secteur immobilier

Règles générales

L'assiette de la TTUNB est déterminée à l'article 43 de la loi 47-06 qui dispose :

« La taxe est assise sur la superficie du terrain au mètre carré. Chaque fraction de mètre carré étant comptée pour un mètre carré entier. »

Le tarif est fixé à l'article 45 qui dispose :

« Les tarifs de la taxe sur les terrains urbains non bâtis sont fixés, dans les formes et conditions prévues à l'article 168 ci-dessous, comme suit :

Zone immeuble 4 à 20 DH/m² ;

Zones villa, zone logement individuel et autres zones 2 à 12 DH/m².

La taxe dont le montant est inférieur à cent (100) dirhams ne fait l'objet ni d'émission ni de paiement ».

Difficultés d'application

- Les articles 41 et 42 de la loi 47-06 mettent en place un grand nombre d'exonérations, permanentes ou temporaires. A titre d'exemple il existe 23 exonérations permanentes ;
- Le recensement des terrains est inefficace, voire inopérant, alors même que de moyens fiables existent pour aborder l'identification simple de ces terrains (enregistrement, cadastre, cartographie,...) ;
- La taxe n'est matériellement payée qu'à l'occasion d'une cession ou que lorsqu'une demande d'autorisation de construire est formulée, ce qui pose les éventuels problèmes de recouvrement et de la prescription ;
- La taxe constitue une charge liée à l'existence de stock chez les promoteurs immobiliers ;
- La taxe peut s'appliquer sur des terrains matériellement inexploitable (ex : non encore accessibles, non raccordés aux réseaux, occupés par des bidonvilles, inconstructibles,...) ;
- Le tarif est fixé dans une fourchette mais la pratique soit aligne le montant à régler sur le plafond légal et dans tous les cas la fixation du taux n'est pas fondée sur des critères objectifs et affichés.

Taxe sur les opérations de construction (TOC) | Secteur immobilier

Règles générales

L'assiette de cette taxe est fixée par l'article 53 de la loi 47-06 qui dispose :

« La taxe sur les opérations de construction est calculée sur la superficie au mètre carré couvert. Chaque fraction de mètre carré étant comptée pour un mètre carré (m²) entier.

En ce qui concerne les constructions comportant des saillies situées sur le domaine public communal, la superficie desdites saillies compte pour double pour le calcul de la taxe.

La taxe sur les opérations de construction est payable une seule fois lors de la délivrance de l'autorisation de construire. »

L'article 54 fixe le tarif comme suit :

« Les tarifs de la taxe sont fixés, dans les formes et conditions prévues à l'article 168 ci-dessous, au mètre carré couvert comme suit :

- Immeubles collectifs de logements ou ensembles immobiliers, immeubles à usage industriel, commercial, professionnel ou administratif	de 10 à 20 DH/m ²
- Logements individuels.....	de 20 à 30 DH/m ²

Un montant de cent (100) dirhams à cinq cents (500) dirhams est dû pour les opérations de restauration prévue à l'article 50 ».

Difficultés d'application

- La TOC a un tarif légalement compris dans une fourchette, la plupart des communes appliquant le plafond légal, et dans tous les cas la fixation du taux n'est pas fondée sur des critères objectifs et affichés ;
- Le rendement de la TOC est insignifiant ;
- Cette taxe alourdit les procédures et les coûts.
- De plus, cette taxe doit être acquittée avant toute construction et toute commercialisation par les entreprises.

Taxe sur les opérations de lotissement (TOL) | Secteur immobilier

Règles générales

L'assiette de la TOL est fixée par l'article 60 de la loi 47-06 qui dispose :

« La taxe est assise sur le coût total des travaux d'équipement du lotissement hors taxe sur la valeur ajoutée. »

Le tarif est fixé à l'article 61 qui prévoit :

« Le taux de la taxe est fixé, dans les formes et conditions prévues à l'article 168 ci-dessous, de 3% à 5% du coût total des travaux d'équipement du lotissement. »

Difficultés d'application

- L'assiette de la TOL est indépendante de tout flux financier et sujette à difficultés dans sa détermination ;
- Le rendement de la TOL est insignifiant ;
- Cette taxe alourdit les procédures et les coûts.
- De plus, cette taxe doit être acquittée avant toute construction et toute commercialisation par les entreprises.

Taxe sur les débits de boissons (TDB) | Secteur Industriel et commercial

Règles générales

L'assiette de la TDB est déterminée à l'article 65 de la loi 47-06 qui dispose :

« La taxe sur les débits de boissons est assise sur les recettes, hors taxe sur la valeur ajoutée, réalisées sur la vente des boissons à consommer sur place et effectuées par les exploitants des établissements soumis à la taxe. »

Le tarif de la TDB est fixé à l'article 66 qui prévoit :

« Le taux de la taxe est fixé, dans les formes et conditions prévues à l'article 168 ci-dessous, de 2% à 10% des recettes, hors taxe sur la valeur ajoutée, réalisées par l'établissement. »

Difficultés d'application

- Un rendement très faible ;
- Fondée sur une déclaration annuelle de recette à remplir spontanément. La forme et le fait de devoir établir une déclaration distincte est un obstacle au bon recouvrement de cette taxe.

Taxe de séjour (TS) | Tourisme

Règles générales

L'assiette de la TS est déterminée à l'article 72 de la loi 47-06 qui dispose :

« La taxe est due par personne et par nuitée selon les tarifs fixés pour les différentes catégories d'établissements d'hébergement touristiques. »

Le tarif de la TS est fixé à l'article 73 qui prévoit :

« Les tarifs de la taxe sont fixés comme suit :

a) Maisons d'hôtes, centres ou palais de congrès et hôtels de luxe de 15 à 30 DH ;

b) Hôtels :

- 5 étoiles	de 10 à 25 DH
- 4 étoiles	de 5 à 10 DH
- 3 étoiles	de 3 à 7 DH
- 2 et 1 étoile	de 2 à 5 DH
- Clubs privés	de 10 à 25 DH
Villages de vacances	de 5 à 10 DH
Résidences touristiques	de 3 à 7 DH
Motels, gîtes, relais et autres établissements touristiques	de 2 à 5 DH

Difficultés d'application

- Elle est l'objet d'un arbitraire important lors du recouvrement ;
- Elle fait l'objet d'une déclaration annuelle ;
- Elle pèse injustement sur les trésoreries des entreprises avec un paiement annuel, à une période peu favorable pour la plupart des entreprises qui y sont soumises.

Taxe sur les eaux minérales et de table (TEMT) | Secteur industriel et commercial

Règles générales

L'assiette de la TEMT est déterminée à l'article 78 de la loi 47-06 qui dispose :

« Les eaux minérales et les eaux de table taxables sont les eaux de source ou de puits telles qu'elles sont réglementées par la législation en vigueur relative à leur exploitation et à leur vente ».

Le tarif de la TEMT est fixé à l'article 80 qui prévoit :

« Le tarif de la taxe est fixé à 0,10 dirham par litre ou fraction de litre des eaux minérales et de tables devant être livrées à la consommation sous forme de bouteilles ».

Difficultés d'application

- Elle a un rendement très faible ;
- Elle est fondée sur la base d'une déclaration annuelle de recette à remplir spontanément ;
- Elle est forfaitaire, et porte sur la production et non la vente, indépendamment des flux financiers.

Taxe sur le transport public de voyageurs | Transport

Règles générales

L'assiette de la TTPV est déterminée à l'article 85 de la loi 47-06 qui dispose :

« La taxe est assise sur l'activité de transport public de voyageurs en fonction des catégories de véhicules qui en sont affectés. »

Le tarif de la TTPV est fixé à l'article 86 qui prévoit :

« Les tarifs de la taxe sont fixés par trimestre, selon le barème ci-après dans les formes et conditions prévues à l'article 168 :

Catégorie	Tarif
Taxis	
Taxis de 2 ^e catégorie	de 80 à 200 dirhams
Taxis de 1 ^{ere} catégorie	de 120 à 300 dirhams
Cars	
Moins de 7 places	de 150 à 400 dirhams
Cars de série C	de 300 à 800 dirhams
Cars de série B	de 500 à 1.400 dirhams
Cars de série A	de 800 à 2.000 dirhams

Difficultés d'application

- Un rendement très faible ;
- Taxe forfaitaire et porte sur l'exercice de l'activité.

Taxe sur l'extraction des produits de carrières (TEPC)

Règles générales

L'assiette de la TEPC est déterminée à l'article 92 de la loi 47-06 qui dispose :

« La taxe est assise sur la quantité extraite des produits de carrières en fonction de la nature de ces produits. »

Le tarif de la TEPC est fixé à l'article 93 qui prévoit :

« Le tarif de la taxe est fixé comme suit :

Catégorie de produit extrait	Tarif par m ³ extrait
- Pour les roches à usage ornemental et cosmétique, vanadinite, ghassoul, agate corail et saphir	De 20 à 30 DH
- Pour les variétés de marbre	De 15 à 20 DH
- Pour le sable et les roches destinés à la construction (pierre, gypse, tout venant) et les roches destinées à un usage industriel (calcaire, argile, pouzzolane.)	De 3 à 6 DH

Difficultés d'application

- Un rendement très faible ;
- Fait l'objet d'une déclaration annuelle et est payée sur le même rythme ;
- Assise sur un volume extrait et non un chiffre d'affaires.

b. Taxes au profit des préfectures et provinces (3)

Sont instituées au profit des préfectures et provinces, les taxes suivantes :

Taxe sur les permis de conduire | Transport

Règles générales

L'assiette de la Taxe sur les permis de conduire est déterminée à l'article 97 de la loi 47-06 qui dispose :

« La taxe sur les permis de conduire est établie à l'occasion de la délivrance du permis de conduire ou de son extension à une autre catégorie ».

Le tarif de la Taxe sur les permis de conduire est fixé à l'article 99 qui prévoit :

« Le montant de la taxe est fixé à 150 dirhams ».

Taxe sur les véhicules automobiles soumis à la visite technique | Transport

Règles générales

L'assiette de la Taxe sur les véhicules automobiles soumis à la visite technique est déterminée à l'article 104 de la loi 47-06 qui dispose :

« La taxe sur les véhicules automobiles soumis à la visite technique est due à l'occasion de la visite technique annuelle desdits véhicules ».

Son tarif est fixé à l'article 106 qui prévoit :

« Les tarifs de la taxe sont fixés par puissance fiscale comme suit :

Puissance fiscale	Tarif
Inférieure à 8 chevaux.....	DH 30
De 8 à 10 chevaux inclus	DH 50
De 11 à 14 chevaux inclus	DH 70
Egale ou supérieure à 15 chevaux.....	DHS 100

Déclaration et versement de la taxe : « l'organisme qui procède à la visite technique des véhicules doit déposer une déclaration trimestrielle et procéder au versement spontané du produit de la taxe à la caisse du régisseur de la préfecture ou province sur le territoire de laquelle est installé l'établissement ».

Taxe sur la vente des produits forestiers (TVPF)

Règles générales

L'assiette de la TVPF est déterminée à l'article 109 de la loi 47-06 qui dispose :

« La taxe sur la vente des produits forestiers est appliquée sur le montant, hors taxe sur la valeur ajoutée, des ventes des produits forestiers, y compris les coupes de bois. »

Le tarif de la TVPF est fixé à l'article 111 qui prévoit :

« Le taux de la taxe est fixé à 10% du montant des ventes ».

Difficulté d'application

- Un rendement très faible.

c. Taxes au profit des régions (3)

Sont instituées au profit des régions les taxes suivantes :

Taxe sur les permis de chasse (TPC) | Secteur industriel et commercial

Règles générales

L'assiette de la Taxe sur les permis de chasse est déterminée à l'article 114 de la loi 47-06 qui dispose :

« La taxe sur les permis de chasse est due par le bénéficiaire du permis de chasse ».

Le tarif de la Taxe sur les permis de chasse est déterminé à l'article 115 qui dispose :

« Le montant annuel de la taxe est fixé à six cents (600) dirhams ».

Perception de la taxe : « la taxe sur les permis de chasse est perçue par le régisseur de la province ou de la préfecture qui en délivre une vignette au redevable lors de la délivrance du permis. Il assure le versement du produit de la taxe à la fin de chaque mois au receveur trésorier de la région dont relève la préfecture ou la province concernée ».

Taxe sur les exploitations minières (TEM)

Règles générales

L'assiette de la TEM est déterminée à l'article 118 de la loi 47-06 qui dispose :

« Est appliquée une taxe annuelle sur les quantités extraites des exploitations minières réalisées par les concessionnaires et exploitants de mines quelle que soit la forme juridique de cette exploitation. »

Le tarif de la TEM est déterminé à l'article 119 qui dispose :

« Le tarif de la taxe sur les exploitations minières est fixé de 1 à 3 dhs par tonne extraite. »

Difficultés d'application

- Un rendement très faible ;
- Taxe assise sur un volume extrait et non un chiffre d'affaires.

Taxe sur les services portuaires (TSP)

Règles générales

L'assiette de la TSP est déterminée à l'article 122 de la loi 47-06 qui dispose :

« La taxe sur les services portuaires qui est à la charge des usagers, est assise sur le montant global des services rendus visés à l'article 121 ci-dessus, même en cas de leur exonération de la taxe sur la valeur ajoutée. »

Le tarif de la TSP est fixé à l'article 123 qui prévoit :

« Le taux de la taxe est fixé de 2% à 5% du chiffre d'affaires, hors taxe sur la valeur ajoutée. »

Difficultés d'application

- Elle a un rendement très faible ;
- Le texte n'est pas clair sur l'assiette et l'identification des redevables (cas des transitaires).

Annexe 2 : Éléments d'analyse portant sur les règles de recouvrement, de contrôle et de sanctions, aux niveaux national et local

a. Au niveau national

Procédure de contrôle fiscal et de recours

La procédure de vérification de la comptabilité se présente comme suit : deux procédures de rectification des impositions sont prévues, la procédure normale et la procédure accélérée. Cette dernière est une procédure exceptionnelle qui ne s'applique que dans les cas prévus par les dispositions de l'article 221 du CGI, notamment les cas de cession, cessation, redressement ou liquidation judiciaire et qui se distingue de la procédure normale par l'émission des impositions après pourvoi exercé par le contribuable devant les commissions.

La procédure normale de rectification des impositions se présente comme suit :

■ **Avis de vérification :**

Le contrôle ne peut débuter qu'après avoir avisé le contribuable par un avis de vérification envoyé au moins 15 jours avant la date prévue pour le démarrage de la vérification sur place, sans dépasser le cinquième jour ouvrable à compter de la date fixée pour le début du contrôle.

En cas de défaut de notification aux intéressés de l'avis de vérification dans le délai précité, la procédure de rectification est frappée de nullité.

L'Administration doit informer les contribuables de leurs droits et obligations en matière de contrôle en accompagnant l'avis de vérification d'une copie de la charte du contribuable.

A défaut, la procédure de rectification est frappée de nullité.

La date de commencement de l'opération de contrôle est constatée par un procès-verbal établi par l'administration et signé par les deux parties, dont une copie est remise au contribuable.

■ **Délai de vérification :**

Le délai de vérification ne peut durer :

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

■ Clôture de la vérification :

L'inspecteur vérificateur doit informer par écrit la société de la clôture des opérations de vérification sur place.

Au cas où la vérification n'aboutit à aucun redressement, l'Administration doit en aviser le contribuable dans les formes prévues à l'article 219 du C.G.I.

■ 1^{ère} notification :

A l'issue de la vérification de la comptabilité, l'administration fiscale notifie au contribuable les chefs de redressement qu'elle propose d'apporter à ses déclarations. La notification doit être détaillée et motivée et remise au contribuable dans les formes prévues à l'article 219 du CGI.

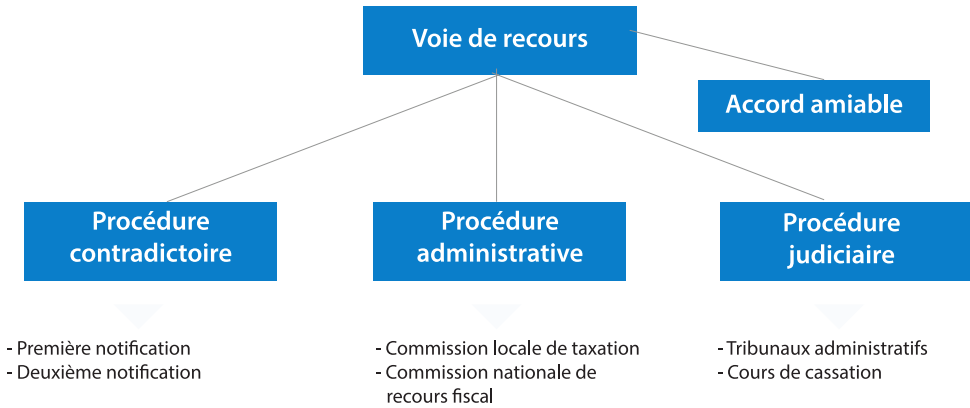
■ Réponse à la première notification :

Le contribuable dispose d'un délai de 30 jours pour répondre à la première notification. Ce délai court à compter de la date de réception de la première notification.

■ 2^e notification :

L'administration fiscale dispose d'un délai de 60 jours pour notifier au contribuable les motifs de son rejet partiel ou total des arguments du contribuable sur la première notification.

Réponse à la 2^e notification : Recours devant la Commission Locale de Taxation (CLT) ou devant la Commission Nationale du Recours Fiscal, selon le cas. La Loi de finances 2016 ayant instauré un seul niveau de recours.



NB : La phase de recours devant les commissions appelée dans le document « Procédure administrative » pourrait être changée par « Phase de recours devant les commissions ».

■ Recours devant la CLT :

La C.L.T est compétente pour statuer dans les cas suivants :

- Rectifications en matière de revenus professionnels déterminés selon le régime du bénéfice forfaitaire, de revenus et profits foncières, de revenus et profits de capitaux mobiliers et des droits d'enregistrement et de timbre ;
- Vérification de comptabilité des contribuables dont le chiffre d'affaires déclaré au compte de produits et charges, au titre de chaque exercice de la période non prescrite vérifiée, est inférieur à 10 millions de dirhams.

La requête de pourvoi devant la C.L.T est adressée par le contribuable à l'inspecteur. Elle doit définir l'objet du désaccord et contenir un exposé des arguments invoqués.

Un délai maximum de 3 mois est fixé pour la communication par l'administration des requêtes et documents relatifs aux actes de la procédure contradictoire à la C.L.T, à compter de la date de notification à l'administration du pourvoi du contribuable devant ladite commission.

A défaut de communication de la requête et des documents susvisés, dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à celles déclarées ou acceptées par le contribuable.

La CLT dispose d'un délai de 12 mois pour statuer.

La CLT statue sur les litiges qui lui sont soumis et doit se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires.

La CLT comprend :

- Un magistrat, président ;
- Un représentant du gouverneur de la préfecture ou de la province dans le ressort de laquelle est situé le siège de la commission ;
- Le chef du service local des impôts ou son représentant qui tient le rôle de secrétaire rapporteur ;
- Un représentant des contribuables appartenant à la branche professionnelle la plus représentative de l'activité exercée par le contribuable requérant.

Lorsqu'à l'expiration du délai précité, la C.L.T n'a pas pris de décision, le secrétaire rapporteur de la commission en informe les parties dans les deux mois suivant la date d'expiration du délai de 12 mois.

Dans ce cas, l'administration doit transmettre la requête et les documents précités à la C.N.R.F dans un délai de 2 mois, à compter de la date de réception de la lettre d'information.

A défaut de communication par l'administration de la requête et des documents susvisés à la C.N.R.F dans le délai précité, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à celles déclarées ou acceptées par le contribuable.

■ **Recours devant la Commission Nationale du Recours Fiscal (CNRF) :**

La C.N.R.F est compétente pour statuer dans les cas suivants :

- L'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables prévu à l'article 216 du C.G.I, quel que soit le chiffre d'affaires déclaré ;
- Les vérifications de comptabilité des contribuables lorsque le chiffre d'affaires déclaré, au compte de produits et charges, au titre de l'un des exercices vérifiés, est égal ou supérieur à 10 millions de dirhams ;
- Aux rectifications des bases d'imposition pour lesquelles l'administration invoque l'abus de droit visé à l'article 213 V du CGI ;
- Pour lesquels les C.L.T n'ont pas pris de décision dans le délai de 12 mois.

La requête de pourvoi devant la C.N.R.F est adressée par le contribuable à l'inspecteur. Elle doit définir l'objet du désaccord et contenir un exposé des arguments invoqués.

Un délai maximum de trois mois est fixé pour la communication par l'administration des requêtes et documents relatifs aux actes de la procédure contradictoire à la C.N.R.F, à compter de la date de notification à l'administration du pourvoi du contribuable devant ladite commission.

A défaut de communication de la requête et des documents susvisés, dans le délai prescrit, les bases d'imposition ne peuvent être supérieures à celles déclarées ou acceptées par le contribuable.

Dans le cas où la C.N.R.F n'aurait pas pris de décision dans le délai imparti de 12 mois, aucune rectification ne peut être apportée à la déclaration du contribuable ou à la base d'imposition retenue par l'administration en cas de taxation d'office.

Toutefois, lorsque le contribuable donne son accord partiel sur les bases notifiées par l'administration ou ne fait pas d'observations sur les chefs de redressements de l'administration, la base retenue pour l'établissement de l'impôt est celle résultant de l'accord partiel ou des chefs de redressements précités.

Sont adressés à la CNRF, les recours pour lesquels les commissions locales de taxation n'ont pas pris de décision dans le délai de (12) douze mois

La CNRF comprend :

- Sept (7) magistrats appartenant au corps de la magistrature, désignés par le Chef du Gouvernement sur proposition du ministre de la justice;
- Trente (30) fonctionnaires, désignés par le Chef du Gouvernement, sur proposition du ministre des finances, ayant une formation fiscale, comptable, juridique ou économique et qui ont au moins le grade d'inspecteur ou un grade classé dans une échelle de rémunération équivalente. Ces fonctionnaires sont détachés auprès de la commission ;
- Cent (100) personnes du monde des affaires désignées par le Premier ministre sur proposition conjointe des ministres chargés du commerce, de l'industrie et de l'artisanat, des pêches maritimes et du ministre chargé des finances, pour une période de trois ans, en qualité de représentants des contribuables. Ces représentants sont choisis parmi les personnes physiques membres des organisations professionnelles les plus représentatives exerçant des activités commerciales, industrielles, de services, artisanales ou de pêches maritimes, figurant sur les listes présentées par lesdites organisations et par les présidents des chambres de commerce d'industrie et de services, des chambres d'artisanat, des chambres d'agriculture et des chambres maritimes et ce, avant le 31 octobre de l'année précédant celle au cours de laquelle les membres désignés sont appelés à siéger au sein de la commission nationale.

La CNRF se subdivise en sept sous-commissions délibérantes. Chaque sous-commission se compose :

- D'un magistrat, président ;
- De deux fonctionnaires tirés au sort parmi ceux qui n'ont pas instruit le dossier soumis à délibération ;

- De deux représentants des contribuables choisis par le président de la commission parmi les représentants visés ci-dessus ;
- D'un secrétaire rapporteur choisi en dehors des deux fonctionnaires membres de la sous-commission, par le président de la commission pour assister aux réunions de ladite sous-commission sans voix délibérative.

Les rôles afférents aux droits supplémentaires sont émis après la notification de la décision de la CLT ou de la CNRF selon le cas.

■ **Commission consultative du recours pour abus de droit (article 226 bis du CGI)**

Il est institué une commission permanente paritaire dite « commission consultative du recours pour abus de droit ». Cette commission est compétente pour statuer sur les recours relatifs aux rectifications des bases d'imposition pour lesquelles l'administration invoque l'abus de droit.

Cette commission comprend des membres, désignés par voie réglementaire, représentant l'administration fiscale et le monde des affaires. L'organisation de cette commission et son fonctionnement, sont également fixés par voie réglementaire.

Le contribuable doit demander le pourvoi devant la commission dans sa lettre de réponse à la première notification.

L'inspecteur des impôts doit, dans un délai ne dépassant pas quinze (15) 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 accompagnée des documents relatifs aux actes de la procédure contradictoire permettant à ladite commission de se prononcer.

La commission précitée doit rendre son avis consultatif exclusivement sur les rectifications relatives à l'abus de droit dans un délai ne dépassant pas trente (30) jours, à compter de la date de réception de la lettre de transmission adressée par l'inspecteur des impôts à ladite commission. De même, elle doit notifier son avis consultatif à l'inspecteur des impôts et aux contribuables dans un délai ne dépassant pas trente (30) jours, à compter de la date d'émission de l'avis.

L'inspecteur des impôts doit notifier au contribuable concerné la deuxième lettre de notification dans un délai ne dépassant pas soixante (60) jours suivant la date de réception de l'avis de la commission précitée.

Enfin, la procédure de rectification des impositions est poursuivie selon les dispositions prévues aux articles 220 ou 221 du CGI.

Nb : les dispositions du présent article sont applicables aux opérations constitutives d'abus de droit réalisées à compter de la date de publication au BO de la LF 2017 et tributaire de la publication de l'arrêté d'application y afférent.

■ Recours devant le Tribunal Administratif contre la décision de la CLT de la CNRF selon le cas :

Les décisions définitives des CLT ou de la CNRF et celles portant reconnaissance desdites commissions de leur incompétence, peuvent être contestées par l'administration et le contribuable, par voie judiciaire, dans le délai de trente (30) jours suivant la date de notification des décisions desdites commissions. A défaut de réponse de l'administration dans le délai de trois (3) mois suivant la date de la réclamation, le contribuable requérant peut également introduire une demande devant le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de l'expiration du délai de réponse précité.

Ce recours n'est pas suspensif de poursuites pour le recouvrement des rôles émis. En pratique, il peut être envisagé d'introduire une requête en référé pour obtenir la suspension des poursuites par un jugement, dans l'attente d'un jugement au fond à condition de présenter des garanties suffisantes pour couvrir les rôles émis (cautions bancaires...etc.).

Sanctions

Les sanctions applicables au Maroc se présentent principalement comme suit :

- Des majorations de 5%, 15% et 20% sont applicables en matière de déclaration du résultat fiscal, des plus-values, du revenu global, des revenus fonciers, des profits immobiliers, des profits de capitaux mobiliers, du chiffre d'affaires, de la taxe sur les contrats d'assurances et des actes et conventions, dans les cas suivants :
 - 5% :
 - ▶ Dans le cas de dépôt des déclarations, des actes et conventions, dans un délai ne dépassant pas trente (30) jours de retard ;
 - ▶ Dans le cas de dépôt d'une déclaration rectificative hors délai, donnant lieu au paiement de droits complémentaires ;
 - 15%, dans le cas de dépôt des déclarations, des actes et conventions, après ledit délai de trente (30) jours ;
 - 20%, dans le cas d'imposition d'office pour défaut de dépôt de déclaration, déclaration incomplète ou insuffisante.
- Des majorations de 5%, 15%, 20% sont applicables lorsque le contribuable ne produit pas la déclaration des rémunérations allouées ou versées à des tiers ou lorsque la déclaration est produite hors délai.

- 5% :
 - ▶ Dans le cas de dépôt de la déclaration, dans un délai ne dépassant pas trente (30) jours de retard ;
 - ▶ Dans le cas de dépôt d'une déclaration rectificative hors délai, donnant lieu au paiement de droits complémentaires.
- 15%, dans le cas de dépôt de la déclaration susvisée, après ledit délai de trente (30) jours ;
- 20%, dans le cas de défaut de déclaration, déclaration incomplète ou insuffisante.

Cette majoration est calculée sur le montant des rémunérations allouées ou versées à des tiers. Lorsque le contribuable produit une déclaration comportant des renseignements incomplets ou lorsque les montants déclarés ou versés sont insuffisants, les majorations précitées sont calculées sur les montants correspondant aux renseignements incomplets ou aux montants insuffisants

- Toute déclaration des traitements et salaires incomplète ou comportant des éléments discordants est assortie de majorations selon le schéma suivant :
 - 5% :
 - ▶ Dans le cas de dépôt des déclarations prévues aux articles 79 et 81 ci-dessus, dans un délai ne dépassant pas trente (30) jours de retard ;
 - ▶ Dans le cas de dépôt d'une déclaration rectificative hors délai, donnant lieu au paiement de droits complémentaires ;
 - 15%, dans le cas de dépôt des déclarations susvisées, après ledit délai de trente (30) jours ;
 - 20%, dans le cas de défaut de déclaration, déclaration incomplète ou insuffisante.

Cette majoration est calculée sur le montant de l'impôt retenu ou qui aurait dû être retenu. Le montant de chacune des majorations prévues ci-dessus ne peut être inférieur à cinq cents (500) dirhams.

- Lorsque la déclaration de TVA est déposée en dehors du délai légal, mais comporte un crédit de taxe, ledit crédit est réduit de 15%.
- En matière de recouvrement de l'impôt une pénalité de 10% et une majoration de 5 % pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire.

■ En cas de paiement tardif des impôts, droits et taxes :

Dans le cadre d'adaptation des sanctions à la gravité des infractions commises, les sanctions pour paiement tardif des impôts, droits et taxes ont été réaménagés comme suit (LF 2016) :

- La réduction de la pénalité de recouvrement de 10% à 5%, si le paiement des droits dus est effectué dans un délai de retard ne dépassant pas trente (30) jours ;
- L'augmentation de ladite pénalité de 10% à 20%, pour les collecteurs d'impôt défaillants, en cas de défaut de versement ou de versement hors délai du montant de la taxe sur la valeur ajoutée due ou des droits retenus à la source, visés aux articles 110, 111, 116, 117 et 156 à 160 du CGI.

■ En matière de droit de communication (à compter de 2016) :

Dans le cadre de l'amélioration du dispositif régissant le droit de communication, à compter de 2016 les personnes qui ne communiquent pas les informations demandées dans le délai et les conditions prévus à l'article 214-I du CGI sont sanctionnées par une astreinte journalière de cinq cents (500) dirhams, dans la limite de cinquante mille (50.000) dirhams.

■ En cas de rectification de la base imposable (à compter de 2016)

Dans le cadre de modulation des sanctions à la gravité des infractions commises et afin de renforcer les actions menées pour lutter contre la fraude fiscale et assurer l'équité dans l'application des sanctions, les dispositions de l'article 186 du C.G.I. pour introduire les mesures suivantes :

- L'augmentation de la majoration de 15% à 30%, en cas de rectification de la base imposable, lorsque les défaillants sont des collecteurs d'impôt, en l'occurrence les contribuables soumis à la taxe sur la valeur ajoutée et à l'obligation de retenue à la source visée aux articles 110, 111, 116, 117 et 156 à 160 du CGI ;
- L'augmentation de la majoration de 15% à 20%, en cas de rectification de la base imposable, pour les autres contribuables.

Par ailleurs, dans un souci de clarification, il a été également précisé dans l'article 186 précité que les cas pouvant être considérés comme de mauvaise foi, pour l'application de la majoration de 100%, notamment ceux constatés suite à l'usage de manœuvres visées à l'article 192-I du CGI, à savoir :

- La délivrance ou production de factures fictives ;
- La production d'écritures comptables fausses ou fictives ;
- La vente sans factures de manière répétitive ;

- La soustraction ou destruction de pièces comptables légalement exigibles ;
- La dissimulation de tout ou partie de l'actif de la société ou augmentation frauduleuse de son passif en vue d'organiser son insolvabilité.

Institution d'une sanction pour infraction aux dispositions relatives à la télédéclaration et au télépaiement

Pour accompagner la télé déclaration et le télépaiement généralisés en 2017 et afin d'éviter les divergences d'interprétation quant à la sanction à appliquer, notamment, en cas de dépôt de déclaration sous format papier au lieu de la déclaration électronique et/ou de paiement direct auprès du receveur de l'administration fiscale au lieu du paiement électronique, une sanction spécifique a été instituée en cas de non-respect de l'obligation de télé déclaration et de télépaiement. La majoration est de 1% sur les droits dus ou qui auraient été dus en l'absence d'exonération et le montant de cette majoration ne peut être inférieur à mille (1 000) dirhams.

b. Au niveau local

i. Procédures de recouvrement

Modes de recouvrement

Les taxes instituées au profit des collectivités locales sont perçues :

- Spontanément au vu des déclarations des redevables pour les taxes déclaratives ou par versement au comptant pour les droits au comptant ;
- En vertu d'ordres de recettes individuels ou collectifs régulièrement émis.

Taxes recouvrées par le régisseur

Les taxes déclaratives et les droits au comptant sont encaissés par le régisseur des recettes de la collectivité concernée.

Émission des ordres de recettes

Les ordres de recettes sont émis et revêtus de la formule exécutoire par :

- Le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet pour la taxe professionnelle (DGI), la taxe d'habitation et la taxe de services communaux (TGR);
- L'ordonnateur de la collectivité locale concernée ou toute personne déléguée par lui à cet effet, pour les autres taxes prévues par ladite loi.

Recouvrement des ordres de recettes

Les ordres de recettes sont adressés au moins quinze jours avant la date de mise en recouvrement, au comptable chargé du recouvrement qui les prend en charge et en assure le recouvrement conformément aux dispositions de la présente loi et de la loi n° 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques.

Exigibilité

Les taxes établies par voie d'ordres de recettes sont exigibles à l'expiration du deuxième mois qui suit celui de leur mise en recouvrement. Toutefois, sont exigibles immédiatement, les ordres de recettes émis à titre de régularisation en matière de taxes payables sur déclaration.

Recouvrement forcé

Les dispositions de la loi n° 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques sont applicables au recouvrement des taxes prévues par la loi 47-06.

ii. Sanctions

Sanctions communes

- Sanctions pour défaut de déclaration, déclaration déposée hors délai ou suite à rectification :
 - En cas de défaut de déclaration ou de déclaration déposée hors délai, le montant de la taxe exigible est majoré de 15% ;
 - En cas de rectification de la base d'imposition résultant de la déclaration, une majoration de 15% est établie sur le montant des droits correspondant à cette rectification sans préjudice de l'application des sanctions prévues à l'article 147 de loi 47.06 ;
 - Le complément de la taxe et les sanctions visées ci-dessus sont émis par voie de rôle.
- Sanctions pour défaut de déclaration de cession, cessation, transfert d'activité ou transformation de la forme juridique :

Le redevable qui n'a pas produit dans le délai prescrit les déclarations prévues aux articles 16, 48, 68, 75 et 87 de loi 47.06 encourt une majoration de 15% calculée sur le montant de la taxe due ou qui aurait été due en l'absence de toute exonération ou réduction de la taxe.

- Sanctions pour infraction aux dispositions relatives au droit de communication et à la présentation des documents comptables :

Les infractions relatives au droit de communication prévu par l'article 151 de la loi 47.06, ainsi qu'au défaut de présentation des documents prévus à l'article 149 sont sanctionnées par une amende de cinq cents (500) dirhams, et d'une astreinte de cent (100) dirhams par jour de retard dans la limite de mille (1000) dirhams, dans les formes et les conditions prévues à l'article 159.

■ Sanctions pour défaut de présentation des autorisations :

Lorsqu'un redevable refuse de présenter les autorisations délivrées par l'administration lors d'une opération de vérification d'une taxe, il lui est adressé une lettre l'invitant à présenter lesdites autorisations dans un délai de quinze (15) jours à compter de la date de réception de ladite lettre.

■ Sanctions pécuniaires ou pénales

Indépendamment des sanctions fiscales édictées par la loi 47.06, est punie d'une amende de cinq mille (5.000) à cinquante mille (50.000) dirhams, toute personne qui en vue de se soustraire à sa qualité de redevable ou au paiement de la taxe ou en vue d'obtenir des déductions ou remboursements indus, utilise l'un des moyens suivants :

- Délivrance ou production de factures fictives ;
- Production d'écritures comptables fausses ou fictives ;
- Vente sans factures de manière répétitive ;
- Soustraction ou destruction de pièces comptables légalement exigibles ;
- Dissimulation de tout ou partie de l'actif de la société ou augmentation frauduleuse de son passif en vue d'organiser son insolvabilité.

Sanctions pour complicité de fraude

Toute personne convaincue d'avoir participé aux manœuvres destinées à éluder le paiement de la taxe, assisté ou conseillé une entreprise dans l'exécution desdites manœuvres, est passible d'une amende égale au minimum à mille (1000) dirhams et au maximum à 100% du montant de la taxe éludée. Le montant de l'amende est émis par voie de rôle.

Sanctions en matière de recouvrement

■ Sanctions pour paiement tardif de la taxe

Une pénalité de 10% et une majoration de 5 % pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire.

- Majoration de retard en cas de paiement tardif des ordres de recettes de régularisation
- Par dérogation aux dispositions de l'article 147 de loi 47.06 en matière de taxes émises par voie d'ordres de recettes de régularisation, seule sera appliquée, la majoration de 0,50% par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire écoulé entre la date de mise en recouvrement de l'ordre de recettes de régularisation de la taxe objet de mise en l'exécution et celle du paiement.

iii. Procédures de contrôle et de contentieux

Procédures de contrôle

Après avoir fournis toutes justifications nécessaires et présenté tous les documents comptables aux agents de l'administration commissionnés pour procéder au contrôle fiscal, l'administration, conformément à l'article 149 de la loi 47-06, contrôle les déclarations et documents utilisés pour l'établissement des taxes suivantes : la taxe sur les opérations de lotissements, la taxe sur les débits de boissons, la taxe de séjour, la taxe sur les eaux minérales et de table, la taxe sur le transport public de voyageur, la taxe sur l'extraction des produits de carrières, la taxe sur les services portuaires, et la taxe sur les exploitations minières.

[Il convient de souligner que la loi cite de manière limitative les taxes objet du contrôle, ce qui constitue en soi une interrogation à relever].

Pour les redevables soumis au régime du forfait, ils doivent tenir un registre coté et signé par le service d'assiette faisant ressortir, selon le cas, le montant des recettes mensuelles ou les éléments de liquidation de la taxe.

Dans le cas où l'administration est amenée à rectifier la base d'imposition des taxes, elle précise les motifs, la nature et le montant détaillé des redressements envisagés et invite le redevable à produire ses observations dans un délai de trente jours suivant la date de réception de la lettre de notification. Si l'administration estime le non fondement des observations du redevable, elle lui communique les modifications de son rejet dans un délai de 60 jours et envoie la base imposable définitive.

Contentieux

En référence à l'article 161 de la loi 47.06, les redevables qui contestent tout ou partie du montant des taxes mises à leur charge doivent adresser leurs réclamations à l'ordonnateur ou à la personne déléguée par lui à cet effet :

- En cas de taxation par voie de rôle ou ordre de recettes, dans les six (6) mois suivant celui de la date de leur mise en recouvrement ;
- En cas de paiement spontané de la taxe dans les six (6) mois qui suivent l'expiration des délais de déclarations, prescrits.

Après instruction de la réclamation par le service compétent, il est statué sur la réclamation par :

- Le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet, en matière de taxe professionnelle (DGI), taxe d'habitation et taxe de services communaux (TGR) ;
- L'ordonnateur de la collectivité locale ou la personne déléguée par lui à cet effet, pour les autres taxes.

Si le redevable est insatisfait de la décision de l'administration il peut introduire une demande devant le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de notification de la décision précitée.

Procédure judiciaire suite au contrôle fiscal

Les taxes émises suite aux décisions de la commission locale de taxation et celles établies d'office par l'administration d'après la base qu'elle a notifié du fait de la reconnaissance par ladite commission de son incompétence, peuvent être contestées par le redevable, par voie judiciaire, dans le délai de soixante (60) jours suivant la date de mise en recouvrement de l'ordre de recettes.

Dans le cas où la décision de la commission locale de taxation ne donne pas lieu à l'émission d'un ordre de recettes, le recours judiciaire peut être exercé dans les soixante (60) jours suivant la date de notification de la décision de ladite commission.

L'administration peut également contester, par voie judiciaire, dans le délai précité selon les cas prévus au premier ou deuxième alinéa ci-dessus, les décisions de la commission locale de taxation que celles-ci portent sur des questions de droit ou de fait.

Nonobstant toutes dispositions contraires, l'administration est valablement représentée en justice en tant que demandeur ou défendeur par le directeur des impôts ou l'ordonnateur de la collectivité locale concernée ou les personnes déléguées par eux à cet effet qui peuvent, le cas échéant, mandater un avocat. Les litiges mettant en cause l'application de la présente loi ne peuvent faire objet d'arbitrage.

Procédure judiciaire suite à réclamation

Si le redevable n'accepte pas la décision rendue par l'administration concernée suite à l'instruction de sa réclamation, il peut saisir le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de la notification de la décision précitée.

A défaut de réponse de l'administration dans le délai de six (6) mois suivant la date de la réclamation, le redevable requérant peut également introduire une demande devant le tribunal compétent dans le délai de trente (30) jours suivant la date de l'expiration du délai de réponse précité.

Procédure pour l'application des sanctions pénales aux infractions fiscales

La plainte tendant à l'application des sanctions prévues à l'article 138 doit, au préalable, être présentée par le ministre chargé des finances ou par l'ordonnateur de la collectivité locale ou par les personnes déléguées par eux à cet effet, à titre consultatif, à l'avis de la commission des infractions fiscales prévue par l'article 231 du Code Général des Impôts, présidée par un magistrat et comprenant deux représentants

de l'administration fiscale et deux représentants des redevables choisis sur des listes présentées par les organisations professionnelles les plus représentatives. Les membres de cette commission sont désignés par arrêté du Chef du Gouvernement.

Après consultation de la commission précitée, le ministre chargé des finances ou l'ordonnateur de la collectivité locale ou les personnes déléguées par eux à cet effet, peuvent saisir de la plainte tendant à l'application des sanctions pénales prévues à l'article 138, le procureur du Roi compétent à raison du lieu de l'infraction.

Le procureur du Roi doit saisir de la plainte le juge d'instruction.

Annexe 3 : Matrice de rapprochement entre les recommandations du CESE 2012 / Assises 2013 / LFs 2014 - 2018

NB : le tableau ci-après regroupe l'essentiel des dispositions fiscales portées les différentes lois de finances sur la période allant de 2014 à 2018. Par souci de clarté et de lisibilité de ses contenus, ledit tableau s'articule autour de cinq sous-rubriques thématiques, permettant à la fois de ventiler et de mettre en correspondance les recommandations des Assises et du CESE, d'un côté, et lesdites mesures fiscales des lois de finances retenues, de l'autre côté. Les sous-rubriques en question se présentent comme suit :

- A. Normes, procédures et simplification des pratiques fiscales ;
- B. Types d'impôts / prélèvements ;
- C. Mesures sectorielles ;
- D. Mesures sociales ;
- E. Mesures transverses / d'ordre général.

Aussi, le choix en termes de ventilation des dispositions fiscales en fonction des sous-rubriques identifiées, s'est fait selon une approche qui en facilite la lecture et l'appréhension. Le classement desdites dispositions n'est donc pas l'élément principal à retenir de cet exercice ; mais plutôt la couverture des réalisations sur la période retenue.

Rappel de la méthodologie adoptée : Evaluation de l'avancement de la mise en œuvre des recommandations du CESE, en vue d'en actualiser les principaux contenus, selon une triple classification, en fonction de laquelle la mesure serait soit **réalisée** (partiellement ou totalement), soit **non réalisée**, ou constitue une **disposition qui traite du même sujet, sans pour autant être conforme à la recommandation initiale, voire à contre sens de l'orientation et de l'esprit des recommandations du CESE**.

		Dispositions LF sur la période 2014 - 2018				
		2014	2015	2016	2017	2018
Rubriques	Recommandations Assises 2013	Recommandations CESE				
Simplification Clarification Elargissement et équilibre des pouvoirs	- Amélioration de la qualité de services rendus aux citoyens - Simplification des procédures - Harmonisation de certaines dispositions - Amélioration des relations entre l'administration et les contribuables	A. Normes, procédures et simplification des pratiques fiscales				
		- Améliorer la qualité de services aux citoyens (Simplification des procédures, - en accueil) - en partie / dispositions mises en place y contribuant même si cela demeure insuffisant - Clarifier les textes pour la fixation du résultat imposable (provisions, taux de chute ou de pertes, prix de transfert, etc.), à définir avec les différents secteurs d'activité. - Amélioration du régime d'imposition des sociétés non résidentes en instituant un système unifié de déclaration et de paiement.				
		- Suppression de l'obligation pour les bailleurs de logements sociaux de joindre le cahier des charges à leur déclaration.	- Abrogation de l'obligation de tenue de registre pour les contribuables dont le revenu est déterminé selon le régime du bénéficiaire forfaitaire.	- Dispense de la déclaration annuelle de revenu global pour les contribuables disposant uniquement d'un revenu professionnel déterminé d'après le régime du bénéfice forfaitaire et imposés sur le base du bénéfice minimum.	- Harmonisation du traitement fiscal des acquisitions de terrains : suppression de l'engagement de 7 ans et unification des droits d'enregistrement applicables aux acquisitions de terrains (5%).	- Exonération des indemnités pour dommages et intérêts accordés dans le cadre d'une procédure arbitrale
Simplification Clarification Elargissement et équilibre des pouvoirs	- Simplification et allègement des obligations déclaratives et de paiement des impôts des sociétés à prépondérance immobilière, cotées en bourse.	- Simplification des obligations incombant aux notaires en cas de formalités d'enregistrement accomplies par procédés électroniques.				
		- Imputation de l'excédent d'IS privé, au titre d'un exercice donné, sur les acomptes provisionnels dus au titre des exercices suivants.	- Changement du mode de recouvrement de l'impôt dû par les contribuables dont le revenu professionnel et/ou agricole est déterminé selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié et par ceux exerçant des professions libérales.	- Dispense de la déclaration de revenu global pour les contribuables disposant des revenus ou profits soumis à des taux libératoires.	- Recouvrement par voie de paiement spontané de l'IR dû au titre de la déclaration annuelle du revenu global, de la déclaration en cas de départ du Maroc en cas de décès et la déclaration de cessation, cession ou transformation de l'entreprise.	- Institution d'une contribution libératoire au titre des revenus et profits générés par les avoirs et liquidités détenus par les personnes physiques résidentes de nationalité étrangère.

Simplification Clarification Elargissement et équilibre des pouvoirs [2/3]		- Paiement sur déclaration des droits de timbre des entreprises dont le chiffre d'affaires annuel réalisé au titre du dernier exercice clos, est égal ou supérieur à 2.000.000 DH.	- Changement du délai de dépôt de déclaration des titulaires de revenus professionnels déterminés selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié.	- Clarification du régime fiscal des actes rédigés par les avocats en leur accordant date certaine et les soumettant aux DE.	- Simplification du dispositif de déclaration relatif au droit de timbre sur les annonces publicitaires sur écran en prévoyant un interlocuteur unique en matière de dépôt de déclaration et d'acquittement des droits.
		- Simplification des obligations de déclaration et paiement de l'IR sur les revenus et profits de capitaux mobiliers de source étrangère.	- Assouplissement de l'obligation relative à la production de l'attestation justifiant le paiement des impôts et taxes grevant l'immeuble objet de cession.	- Institution de l'obligation pour tout rédacteur d'actes soumis à l'enregistrement, de donner lecture aux parties des dispositions relatives à certaines sanctions applicables, notamment en matière de dissimulation de prix ou du véritable caractère du contrat	- Réaménagement des dispositions relatives aux modes de recouvrement des droits de timbre.
		- Clarification du mode de détermination du profit net imposable des obligations et autres titres de créance.	- Réduction du délai accordé à l'administration pour répondre aux réclamations du contribuable de six à trois mois.	- Simplification des formalités pour bénéficier de l'exonération du logement social	- Simplification de la procédure de déclaration du transfert du siège social, de changement du domicile fiscal ou du principal établissement
		- Exclusion par voie réglementaire de certaines professions, activités et prestataires de service du bénéfice du régime de l'autoentrepreneur.	- Harmonisation du traitement fiscal des contrats 'Ijara Moun-tahiya Bitamilik', en matière d'IR, de TVA et de DET.		- Introduction de la possibilité d'annulation des amendes, pénalités, majorations et frais de recouvrement

Simplification Clarification Elargissement et équilibre des pouvoirs [3/3]				- Clarification de l'application de l'abattement de 100% aux dividendes perçus et de l'exonération des plus-values sur cession de valeur mobilières, pour certains organismes jouissant de l'exonération totale permanente	- Obligation de compléter le relevé de déduction par le nom et prénom ou la raison sociale du fournisseur et son identifiant fiscal ainsi que l'identifiant Commun de l'Entreprise.	- Institution de l'obligation de disposer de l'ICE pour bénéficier de toutes les exonérations prévues par le CGI.
Transparence Digitalisation Dématérialisation [1/4]	- Dématérialisation - Publication de la jurisprudence fiscale - Réécriture du CGI - Promotion de l'éthique et des principes de la bonne gouvernance - Amélioration de la communication de l'administration fiscale (NB : le sens de la communication ici n'est pas le même que celui de la recommandation du CESE qui est dans le sens de la communication de données pour une plus grande transparence)	Généraliser l'utilisation des technologies de l'information et de la communication, avec une interconnexion entre les bases de données des administrations et organismes de l'Etat, pour une plus grande transparence et pour optimiser davantage les moyens humains de l'administration fiscale en matière de contrôle et de recoupement.	- Institution pour les contribuables soumis au régime du bénéfice forfaitaire, de l'obligation de tenir un registre des achats et des ventes, ainsi qu'une procédure de contrôle dudit registre.	- Institution de l'obligation de présentation des pièces justificatives des achats pour les contribuables dont le revenu professionnel est déterminé selon le régime du bénéficiaire forfaitaire et le montant des droits en principal dépasse 5000 DH au titre dudit revenu.	- Institution de l'obligation pour les contribuables d'indiquer l'identifiant commun de l'entreprise sur les documents délivrés à leurs clients ou à des tiers.	

Transparence Digitalisation Dématérialisation [4/4]								- Institution du timbre électronique, avec effet au 1er janvier 2019, pour le recouvrement des droits de timbre relatifs aux passeports, permis de chasse et de port d'armes et au permis international de conduire. - Institution de la notification électronique en matière fiscale, parallèlement à la procédure normale de notification
Fluidification de l'économie	- Mise en place d'un cadre fiscal stable			- Déductibilité des indemnités de retard afférentes aux délais de paiement.				- Institution en matière d'IS d'un barème progressif au lieu du barème proportionnel existant, avec un réaménagement des tranches et taux applicables.
Encouragement de l'investissement Suppression des frottements fiscaux Structuration d'entreprise [1/3]	- Mise en place d'un cadre fiscal stable - Mise en place d'un dispositif fiscal incitatif et approprié aux PME - Mise en place d'une fiscalité en adéquation avec les capacités contributives des entreprises			- Prolongement de la durée d'exonération de la TVA des biens d'investissement de 24 à 36 mois à compter de la date du début d'activité.			- Institution du régime de la neutralité fiscale en matière d'IS des opérations de transfert des biens d'investissement entre les membres d'un groupe de sociétés et application d'un droit fixe d'enregistrement de 1000 DH au lieu du droit proportionnel pour les dites opérations.	- Institution en matière d'IS d'un barème progressif au lieu du barème proportionnel existant, avec un réaménagement des tranches et taux applicables.

Encouragement de l'investissement Suppression des frottements fiscaux Structuration d'entreprise [2/3]		- Exonération de la TVA des projets dans le cadre des conventions d'investissement dont le montant est égal à 100 millions de DH pendant 36 mois, réalisés par des entreprises existantes. - Réduction du seuil d'exonération de la TVA à l'importation des projets conventionnels d'investissement de 200 millions à 100 millions de DH.		- Institution de la neutralité fiscale en faveur des opérations d'apport de biens immeubles du patrimoine privé à l'actif immobilisé d'une société. - Exonération de la neutralité fiscale aux opérations d'apports de biens immeubles et autres droits réels immobiliers du patrimoine privé d'un contribuable, au stock d'une société.	- Extension de la neutralité fiscale aux opérations d'apports de biens immeubles et autres droits réels immobiliers du patrimoine privé d'un contribuable, au stock d'une société.
				- Institution permanente du dispositif relatif à l'encouragement des opérations d'apport du patrimoine professionnel et agricole d'une personne physique à une société passible de l'IS. - Exonération en matière de droits d'enregistrement des cessions d'actions ou de parts sociales des sociétés et des groupements d'intérêt économique.	
		- Prorogation jusqu'au 31.12.2016 de l'avantage relatif à l'apport du patrimoine professionnel d'une ou de plusieurs personnes physiques à une société passible de l'IS.		- Institution d'une neutralité fiscale en faveur des contribuables qui procèdent à l'apport de leurs biens immeubles à un OPCI.	
				- Exonération des droits d'enregistrement des actes relatifs aux variations du capital et aux modifications des statuts ou des règlements de gestion des actes réalisés par les OPCI.	

Annexe 4 : Synthèse portant sur la notion d'équité fiscale

– Lien entre l'équité et les principes de l'égalité et de la capacité contributive.

L'équité fiscale est érigée en principe fondamental, consacré à plusieurs égards par le texte constitutionnel. Ainsi, les articles 39, 40 mettent en avant les facultés contributives, la solidarité et la contribution proportionnelle aux moyens. L'article 162, quant à lui, met l'accent sur la diffusion des principes de justice et d'équité dans le cadre des rapports entre l'administration et les usagers. Enfin, l'article 166 consacre le principe de la transparence et de l'équité dans les relations économiques, notamment pour lutter contre les pratiques anticoncurrentielles, et les pratiques commerciales déloyales.

Equité et égalité devant l'impôt

Si le principe d'égalité devant les charges publiques est une composante de l'équité, cela signifie que les citoyens sont égaux devant la loi fiscale. Ainsi, les individus se trouvant dans une situation similaire ne doivent bénéficier d'aucun traitement différencié à travers une exemption ou un privilège fiscal qui n'est pas accessible à tous. Dans cette optique, tout citoyen marocain est tenu de contribuer équitablement dans la charge fiscale. Cette égalité devant l'impôt découle de celle de l'égalité devant la loi consacrée par l'article 6 de la constitution de 2011.

Equité et capacité contributive

L'équité fiscale est également liée à un autre principe qu'est celui de la capacité contributive. Toutefois, il est difficile à travers les tranches du barème progressif de prétendre situer objectivement et avec suffisamment de pertinence, les niveaux d'imposition qui assurent l'équité. De même, le critère de l'indice du coût de la vie qui connaît des écarts significatifs entre une région et une autre, pèse également sur cette capacité contributive.

Equité et efficacité du système fiscal

Plusieurs aspects peuvent être examinés sous ce chapitre, parmi lesquels ceux ayant trait (i) à la gestion administrative (compétence des agents de l'administration, célérité dans le traitement des demandes des contribuables, etc.) ; (ii) ou encore à la bonne application des règles fiscales (impartialité, bonne interprétation des textes, etc.).

Souvent, l'équité est invoquée chaque fois qu'il s'agit d'évaluer la rigueur avec laquelle la loi sanctionne l'incivisme ou l'évitement de l'impôt. En effet, le paiement de l'impôt par tous ceux qui en sont redevables est un facteur fondamental en matière d'équité. Par ailleurs, la fraude fiscale non suffisamment punie crée un sentiment d'injustice chez les contribuables de 'bonne foi'.

Equité et efficience

Dès lors que la fiscalité comporte une mesure à effet incitatif, elle entraîne potentiellement un risque de distorsions dans les comportements économiques (en matière d'épargne, d'investissement, de consommation et d'offre de travail) à court et à long terme. Le système fiscal devrait réduire au minimum les discriminations en faveur ou à l'encontre de tout choix économique particulier, sauf lorsqu'il existe des externalités manifestes.

Annexe 5 : Liste des membres de la Commission Permanente chargée des Affaires Economiques et des Projets Stratégiques

Catégorie des Experts

Ahmed Rahhou
Amine Mounir Alaoui
Fouad Ben Seddik
Khalida Azbane Belkady
Mohamed Bachir Rachdi
Tarik Aguizoul

Catégorie des Syndicats

Allal Benlarbi
Latifa Benwakrim
Mohammed Alaoui
Najat Simou

Catégorie des Organisations et Associations Professionnelles

Abdelkarim Foutat
Ahmed Abbouh
Abdallah Deguig
Ahmed Ouayach
Ali Ghannam
Amine Berrada Sounni
Meriem Bensalah Chaqroun
Mohammed Fikrat
Moncef Ziani
Mounecef Kettani
Larbi Belarbi

**Catégorie des Organisations et Associations œuvrant dans les domaines de
l'économie sociale et de l'activité associative**

Karima Mkika
Mohamed Mostaghfir
Tariq Sijilmassi

Catégorie des Membres de Droits

Ahmed Alami Lahlimi
Lotfi Boujendar