

La finalité incitative des dépenses fiscales à l'aune du recouvrement des impôts au Maroc : cas de l'impôt sur les sociétés

The incentive purpose of tax expenditures in terms of tax collection in Morocco: case of companies' tax

Khalid Hossni, (doctorant)

*Laboratoire de Recherche en Management et Développement
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales
Université Hassan I de Settat, Maroc*

Karima Touili, (Enseignante-chercheuse)

*Laboratoire de Recherche en Management et Développement
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales
Université Hassan I de Settat, Maroc*

Adresse de correspondance : Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales
Université Hassan 1^{er}
Maroc (Settat)
26000
Tél : +212(0) 523721939/ fax : +212(0) 523724087.

Déclaration de divulgation : Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.

Citer cet article Hossni, K., & Touili, K. (2020). La finalité incitative des dépenses fiscales à l'aune du recouvrement des impôts au Maroc : cas de l'impôt sur les sociétés. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 1(2), 353-367.
<https://doi.org/10.5281/10.5281/zenodo.4027736>

DOI: 10.5281/zenodo.4027736

Published online: 15 September 2020

Copyright © 2020 – IJAFAME



La finalité incitative des dépenses fiscales à l'aune du recouvrement des impôts au Maroc : cas de l'impôt sur les sociétés

Résumé.

Le principe de base du concept “ dépense fiscale ” repose sur un processus constitué de deux éléments essentiels à savoir le paiement de l'impôt qui serait entré dans le budget de l'État, si la disposition fiscale n'existait pas, et la dépense de l'impôt accordée en faveur du bénéficiaire à concurrence de la réduction prévue par la disposition spéciale. En effet, la dépense fiscale vient réduire les recettes fiscales de l'État à travers la diminution de l'impôt que doit payer le contribuable. C'est cette réduction de l'impôt qui est derrière l'incitation des agents économiques à modifier leur comportement et contribue ainsi à atteindre les objectifs souhaités par le pouvoir public. Néanmoins, lorsque le contribuable, pour une raison ou une autre, s'arrange pour minorer ou ne pas payer l'impôt, l'effet incitatif de l'avantage fiscal devient sans effet. Dans ce contexte s'inscrit l'objectif de cet article qui vise à mettre la lumière sur l'impact du paiement de l'impôt sur l'effet incitatif des dépenses fiscales. Les résultats montrent que plus le contribuable paie moins ou ne paie pas l'impôt plus l'effet incitatif des dépenses fiscales est faible, voire nul, et vice versa.

Mots clés : impôt ; dépense fiscale ; effet incitatif ; contribuable ; Liquidation de l'impôt.

Classification JEL : H3

Type de l'article : Recherche appliquée

Abstract

The basic principle of the concept of “tax expenditures” is based on a process made up of two essential elements, namely the payment of the tax that would have entered the state budget, if the tax provision did not exist, and the expenditure. Of the tax granted in favor of the beneficiary up to the reduction provided for by the special provision. Indeed, the tax expenditure reduces the tax revenue of the state through the reduction of the tax payable by the taxpayer. It is this tax reduction that is behind the incentive of economic agents to change their behavior and thus contributes to achieving the objectives desired by the public authorities. However, when the taxpayer, for one reason or another, manages to reduce or not pay the tax, the incentive effect of the tax advantage becomes ineffective. In this context falls the objective of this article, which aims to shed light on the impact of the payment of tax on the incentive effect of tax expenditures. The results show that the more the taxpayer pays less or does not pay tax, the lower or even zero the incentive effect of tax expenditures, and vice versa.

Keywords: tax; tax expenditure; incentive effect; taxpayer; tax clearance.

JEL classification: H3

Paper type: Empirical research

1. Introduction

L'instauration du système fiscal vient modifier les comportements des agents économiques en comparaison à ce que seraient ces comportements s'ils étaient guidés par le prix de marché et le système général de l'impôt. Ainsi, les dépenses fiscales constituent des incitations de deuxième ordre en matière de modifications des comportements des sujets (Valenduc, 2004).

L'arme fiscale dérogatoire peut être utilisée par le régulateur public pour créer un mécanisme d'incitation fiscale visant à infléchir les agents économiques à adopter des comportements souhaités par le gouvernement. Pour Guillaume & Ohier (2011) l'incitation par les dépenses fiscales peut avoir un but dissuasif dans le souci de rectifier les imperfections du marché, comme elle peut viser un encouragement à la consommation de certains biens, à l'orientation des comportements à l'investissement, au développement de l'activité... la dépense fiscale cherche ces effets. Toutefois, la dérogation fiscale en faveur d'une catégorie n'a de sens que lorsque ceux qui n'en bénéficient pas paient leurs impôts en plein droit d'une manière normale et régulière. Néanmoins, au Maroc, les recettes fiscales en provenance de l'impôt sur les sociétés sont assurées par un petit nombre d'entreprises. Ainsi, le rapport annuel du CESE¹ pour l'année 2019 confirme que l'IS est caractérisé par une trop forte concentration dans la mesure où 6,12% des entreprises déclarantes ont payé 95% de l'IS global en 2017. Dans ce contexte, nous nous interrogeons sur le rôle incitatif des dépenses fiscales dans une sphère marquée par un paiement fortement concentré de l'impôt sur les sociétés. Ainsi, une telle situation nous amène à chercher s'il y a une relation entre le paiement de l'impôt et l'effet d'incitation des dépenses fiscales en essayant de répondre à une question principale : *quel effet incitatif ont les dépenses fiscales à la lumière du recouvrement de l'impôt sur les sociétés ?*

Pour répondre à cette question, nous avons mené une étude dont les résultats seront détaillés au niveau de la section empirique du présent papier.

2. Cadre théorique des dépenses fiscales et du recouvrement des créances publiques -l'impôt sur les sociétés-

2.1. Les dépenses fiscales un choix politique à finalité incitative

2.1.1. Les dépenses fiscales, de quoi s'agit-il ?

C'est bien la lecture du passé qui structure l'actualité. (PEREZ, 2011, p.18). Ainsi, comprendre le concept "dépense fiscale" renvoie à dénicher dans le passé. Selon Tremblay (2012) l'impôt a significativement évolué au fil du temps, sa naissance pourrait remonter à l'époque de l'apparition de la première organisation humaine et à la détention du pouvoir à l'intérieur d'elle. D'une part, l'existence d'une forte relation entre l'apparition de l'impôt et celle de l'État², et, de l'autre part, l'inhérence de l'impôt et de l'exonération de telle sorte que les exemptions, les réductions, les exclusions... sont à l'impôt ce que l'ombre est à l'homme (Pichet, 2016), laisse comprendre qu'au fil de l'histoire les États utilisent depuis toujours des exonérations et des exemptions dans leurs rapports avec leurs sujets.

Pour Nicolas Oikonomidès (1996), l'exemption vient du mot grec *exkousseia* dont l'origine vient du verbe latin *excusare* qui signifie "excuser" ou "soustraire à", il désigne le privilège accordé par une autorité séculière, d'habitude l'empereur, à une personne physique ou morale l'autorisant à se soustraire à certaines obligations,

¹Rapport du Conseil Economique, Social et Environnemental, 2019.

²G. Ardant, histoire de l'impôt, Fayard, 1972, livre I. Cité par Mohammed Nmili, *Pour un impôt juste: essai sur les préalables au civisme fiscal*, 1ère éd (Casablanca: Editions Oser, 2011), p19.

presque toujours fiscales, qui frappent les autres sujets de l'empire. Le concept "dépense fiscale" est d'origine Allemande. C'est là où il est mentionné pour la première fois en 1954 comme «l'équivalence entre les déductions fiscales particulières, les crédits d'impôts et autres déductions et les dépenses budgétaires» (Pichet, 2016, p. 17). Aux États-Unis d'Amérique, the tax expenditure -traduction anglaise de la dépense fiscale- a été utilisé pour la première fois par Stanley S. Surrey dans son discours du 15 Novembre 1967. Dès lors, les exclusions des revenus, les exonérations, les déductions, les crédits d'impôt et les taux d'imposition réduits sont appelés par Surrey dépenses fiscales (Surrey, 1973). Selon Valenduc (2004) les débats portant sur ce phénomène sont apparus vers les années 1970 suite à la conviction qu'elles peuvent jouer le même rôle et atteindre les mêmes objectifs que ceux visés par les dépenses publiques. Puis, leur poids a pris des proportions très importantes dans les pays lors des cinquante dernières années.

Pour Pichet (2016) quatre critères principaux doivent être réunis dans une dépense fiscale. D'abord, elle doit se traduire par une perte de recettes fiscales de l'Etat et, partant, un allègement du fardeau fiscal pour le contribuable ; deuxièmement, il s'agit du critère de substituabilité qui signifie que la dépense fiscale peut être remplacée par une dépense budgétaire ; le troisième critère s'incarne dans le fait que la dépense fiscale ne doit pas être accordée à tout le monde. Autrement dit, elle constitue une dérogation par rapport à la norme générale en faveur de certains groupes, catégories de contribuables, zones géographiques... En fin, le dernier critère réside dans l'effet incitatif de la dépense fiscale, il signifie que l'objectif recherché par la mesure dérogatoire doit avoir une finalité incitative autre que fiscale. D'après ce qui précède, on trouve que la définition Belge remplit les critères susmentionnés, il s'agit en fait d'«une moindre recette découlant d'encouragement et réductions qui influent les recettes de l'État et provenant d'une dérogation au système général d'un impôt déterminé en faveur de certains contribuables ou de certaines activités économiques, sociales ou environnementales, etc. et qui pourrait être remplacée par une subvention directe.» (Valenduc, 2004, p. 88).

Au Maroc, la publication du premier rapport sur les dépenses fiscales³ remonte à 2005 (Zinelaabidine, 2016, p3). Ainsi, les incitations fiscales ne sont autres que des dispositions législatives ou réglementaires qui dérogent à une "norme fiscale". Ces dérogations constituent un enjeu fiscal important dans la mesure où elles réduisent les recettes de l'État et constituent un coût pour le trésor public ayant les mêmes effets que ceux engendrés par les dépenses directes. Il s'agit de toute disposition fiscale s'écartant du régime fiscal de référence préalablement défini. Ce système fiscal de référence regroupe les régimes fondamentaux des différents impôts.

Comme les dépenses fiscales n'existent que par dérogations aux dispositions générales de droit commun, il est nécessaire de définir le point de référence auquel elles dérogent. Il s'agit de la norme ou ce qu'on appelle "système fiscal de référence". Au Maroc, celui-ci regroupe les régimes fondamentaux des différents impôts et obéit à trois principes qui sont⁴:

a- Principe du caractère général de la disposition: seules sont qualifiées comme dépenses fiscales les mesures fiscales qui profitent à des catégories spécifiques de contribuables et non à l'ensemble;

b- Principe de la doctrine fiscale: les dispositions rattachées à une règle formulée par la doctrine fiscale ne sont pas qualifiées comme dépenses fiscales;

³«D'autres dénominations sont utilisées à savoir: subventions fiscales, aides fiscales ou encore niches fiscales». Rapport sur les dépenses fiscales au Maroc, PLF2020, p5.

⁴Rapport sur les dépenses fiscales au Maroc, PLF 2020, p5.

c- Principe de la pratique en vogue à l'échelle internationale: il s'agit de certaines dispositions fiscales dérogatoires, mais qui sont considérées faisant partie du système fiscal de référence à l'instar d'une pratique généralisée à l'international.

2.1.2. Les dépenses fiscales : un choix de politique fiscale

La politique fiscale s'est évoluée au fil des années, son but ne se résume plus à chercher ou à collecter les recettes fiscales pour le trésor public, mais elle devient aussi un outil permettant d'atteindre des objectifs économiques et sociaux, etc. En effet, la subvention de l'économie par l'État peut se faire de trois manières : soit via l'aide directe ou budgétisée, appelée «paiements de transfert⁵» au profit des producteurs, soit par le biais du système fiscal qui joue le rôle d'intermédiaire à travers les dépenses fiscales, ou encore par des formes cachées ou latentes qui ne figurent ni dans les dépenses budgétisées ni parmi les dépenses fiscales, il s'agit des barrières douanières à l'importation qui augmentent le coût des produits étrangers en favorisant les produits nationaux similaires. Le recours aux effets indirects de la fiscalité, notamment les dépenses fiscales, a beaucoup évolué au fil du temps aussi bien dans les pays développés qu'en voie de développement, y compris le Maroc. En effet, au lieu d'imposer tout le monde au même niveau puis accorder des aides directes aux catégories que l'on souhaite subventionner, les gouvernements trouvent dans les dépenses fiscales une alternative adéquate.

Tremblay (1999) souligne que la politique fiscale est l'ensemble coordonné des choix d'un gouvernement en matière d'imposition (Zinelaabidine Djelil, 2017). Aussi, les dépenses fiscales constituent l'un des instruments dont dispose la politique fiscale qui permettent à l'État d'intervenir dans l'économie en vue d'atteindre ses objectifs économiques et sociaux via l'octroi des avantages fiscaux aux agents économiques pour infléchir leurs comportements en fonction des choix du pouvoir public.

Pour Bernard, Castagnède(2008)la politique fiscale au sens large contient l'ensemble des choix permettant à déterminer les caractéristiques du système fiscal, et au sens étroit elle désigne l'impôt en tant qu'outil de la politique économique. Ainsi, avec l'énorme poids qu'a pris l'intervention étatique depuis les années 1980, la politique fiscale a été mise au service afin d'atteindre les objectifs des pays.

En effet, la politique fiscale conjoncturelle vise à piloter l'économie nationale d'une manière générale, tandis que la politique fiscale structurelle s'intéresse, à l'intérieur de l'économie, aux segments, aux catégories d'individus ou d'entreprises, aux zones géographiques... où l'impôt joue un rôle important en tant que moyen incitatif sans nécessairement être contraignant grâce aux avantages fiscaux dont offre les pouvoirs publics. En effet, la politique fiscale s'exprime par l'apport des dispositions fiscales dérogatoires par rapport au système fiscal normal, c'est-à-dire des dépenses fiscales.

2.1.3. La finalité incitative des dépenses fiscales

JEZE confirme que lorsqu'il y a des dépenses il faut les couvrir. Partant de ce constat, les charges publiques doivent être supportées par tous les contribuables à pied d'égalité proportionnellement à leur capacité contributive. Néanmoins, les objectifs économiques, sociaux, environnementaux...poursuivis par l'Etat le poussent à intervenir en vue d'infléchir et de réorienter les comportements de ses sujets par le

⁵Il s'agit des transferts de l'argent d'une personne à une autre, mais sans qu'il ait échangé de biens ou de services. J. E. Stiglitz; J. D Lafay; J. K Rosengard, *Economie du secteur public*, 4ème édition (Paris: nouveaux horizons, 2018), p36.

biais, entre autres, de la fiscalité en offrant des dispositions fiscales préférentielles. Ainsi, pour bénéficier de ces avantages fiscaux, et réduire leur fardeau fiscal, les contribuables se trouvent incités à réunir les conditions fiscales leur permettant d'en bénéficier. Du coup, les pertes fiscales de l'État engendrées par l'adoption des incitations fiscales ne sont pas vaines dans la mesure où elles produisent des effets incitatifs contribuant à la réalisation des choix gouvernementaux en contrepartie.

En conséquence, bien que les dépenses fiscales sont des dispositions qui dérogent au système fiscal de droit commun, toute disposition fiscale dérogatoire n'est pas considérée nécessairement une dépense fiscale à moins qu'elle soit incitative. Cela signifie qu'il existe des mesures fiscales dérogatoires, mais sont considérées comme de simples modalités d'imposition.

Aussi, plusieurs auteurs comme (Valenduc, 2004) et (Pichet, 2016) s'accordent sur le fait que les dépenses fiscales sont octroyées lorsque le poids de l'impôt devient pesant sur les contribuables ; c'est-à-dire que ces avantages fiscaux viennent alléger et réduire la charge fiscale sur les sujets tout en les incitant à réaliser les objectifs poursuivis par le pouvoir public. En d'autres termes, la lourdeur des prélèvements fiscaux influence la pression fiscale exercée sur un secteur donné ce qui peut être une raison des manifestations néfastes de la part des contribuables. A ce propos E. Pichet a écrit : «l'excès d'imposition freine les initiatives, ce qui entraîne la création des niches qui coûtent cher et aboutit à une volonté de les limiter, et ainsi de suite...»(Pichet, 2016, p. 83).

La fiscalité dérogatoire⁶ se trouve à l'intérieur de la fiscalité incitative qui «traite d'un ensemble d'impositions ou de dérogations dont la finalité est d'influencer les comportements des consommateurs pour les détourner de pratiques jugées nocives pour leur bien-être, comme la consommation de tabac, d'alcool, de produits gras ou sucrés ou plus généralement pour tout type d'autres raisons économiques, sociales ou environnementales» (Pichet, 2016, p. 78). La fiscalité incitative elle-même se trouve emboîtée dans un cadre plus large qui est la fiscalité comportementale parce qu'elle vise à infléchir le comportement des contribuables en tant que consommateur, investisseur ou donateur. Par exemple, la manière dont les dérogations fiscales en matière de l'impôt sur les sociétés sont employées pour influencer l'implantation des entreprises illustre ces effets incitatifs des dépenses fiscales.

Il est bien clair que le rôle incitatif des dépenses fiscales est tributaire du bénéfice des réductions de la charge fiscale pour les contribuables. Corrélativement, ne pas payer les impôts, d'une manière ou d'une autre, rend les incitations fiscales sans effets.

2.2.Définition et généralité sur le recouvrement de l'IS

2.2.1. Généralité sur l'impôt sur les sociétés (IS)

Selon Mounir (2017) L'impôt sur les sociétés⁷, créée en 1987 sur mesure pour les sociétés appelées "de capitaux" pour remplacer l'impôt sur les bénéfices professionnels IBP qui s'appliquait aussi bien aux personnes physiques qu'aux personnes morales. Comme son nom l'indique, l'impôt sur les sociétés s'applique aux entreprises qui ont opté pour la forme juridique de société, mais il ne s'applique pas à toutes les sociétés. C'est-à-dire qu'il y a des exclusions, des exonérations

⁶La fiscalité dérogatoire ne signifie pas toujours qu'il y a tendance à réduire le fardeau fiscal des contribuables, mais la dérogation tend par fois à augmenter la charge fiscale en vue d'infléchir le comportement contribuables. Dans ce sens, E. pichet donne l'exemple des taxes supplémentaires imposées aux produits à trop forte teneur en sucre. E. pichet, *Théorie générale des dépenses socio-fiscales*, les Editions des Siècles, 2016, p 79.

⁷L'impôt sur les sociétés est régi par les dispositions du Code Général des impôts, livre 1^{er} : règles d'assiette et de recouvrement (première partie premier titre). Mohammed Nmili, *Les impôts au Maroc techniques et procédures* (Rabat: Imprimerie. El Maarif Al Jadida, 2012), p25.

permanentes et temporaires, des réductions, etc. De même, d'autres entreprises peuvent opter pour l'impôt sur les sociétés.

Pour l'année 2020 les assujetties à l'impôt sur les sociétés sont imposées selon un barème progressif, avec des particularités se rapportant à la forme juridique, à l'activité exercée...

Tableau 1 : Barème progressif normal

Montant du bénéfice net	Taux d'imposition
Inférieur ou égal 300 000	10%
De 300 001 à 1000 0000	20%
Plus de 1000 000	31%

Source : *Code Général des Impôts 2020*

Il y a lieu de noter que les sociétés industrielles réalisant un chiffre d'affaires inférieur à cent millions de dirhams, le taux marginal n'est que de 28% au lieu de 31%. De même, pour les sociétés exerçant certaines activités le taux marginal est de 20% une fois le bénéfice net dépasse trois cents milles de dirhams⁸.

2.2.2. Le recouvrement de l'impôt sur les sociétés

L'impôt sur les sociétés est un impôt déclaratif, c'est-à-dire que le contribuable doit effectuer la liquidation et le paiement de l'impôt spontanément. Ainsi, il se base sur le résultat de l'exercice précédant appelé exercice de référence pour effectuer quatre acomptes provisionnels égaux dont la date ne dépasse pas le 31 mars, 30 juin, 30 septembre et le 31 décembre, chacun. Puis, une régularisation de la situation fiscale vis-à-vis du fisc s'impose au plus tard à la fin du premier trimestre de l'exercice suivant, en fonction du résultat réel de l'exercice en cours. L'initiative laissée aux contribuables de déclarer leur liasse fiscale et d'effectuer le paiement y correspondant donne droit à l'administration fiscale d'en assurer le contrôle et la vérification (HOSSNI, 2018, p. 36).

En cas de défaillance ou de déclaration insuffisante de la part des contribuables, l'administration fiscale procède elle-même à la rectification et l'émission des droits pour assurer ensuite le recouvrement de ses créances. Selon l'article premier de la loi 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques, le recouvrement est «l'ensemble des actions et opérations entreprises pour obtenir des redevables envers l'État, les collectivités locales et leurs groupements et les établissements publics, le règlement des créances mises à leur charge par les lois et règlements en vigueur ou résultants de jugements et arrêts ou de conventions».

3. Quelques chiffres

3.1. Quelques chiffres concernant les dépenses fiscales en matière de l'impôt sur les sociétés

Selon la Direction Générale des impôts, la formation des dépenses fiscales au Maroc se caractérise par l'ancienneté dans la mesure où 265 mesures fiscales sur 293 enregistrées en 2019 soit 90% sont créées antérieurement à 2016⁹. De même, s'agissant des coûts engendrés par les dérogations fiscales, elles sont sous-évaluées, car jusqu'en 2017, comme le montre le tableau ci-après, un quart des dispositions fiscales recensées ne sont pas évaluées faute de disponibilité des informations ainsi qu'en raison des priorités en matière de réforme fiscale¹⁰. Concernant la méthode

⁸Note circulaire 730, loi de finance 70-19, pour l'année budgétaire 2020, pp11-12.

⁹Rapport sur les dépenses fiscales PLF 2020, publié par la Direction Générale des Impôts, p12.

¹⁰Rapport sur les dépenses fiscales, publié par la Direction Générale des Impôts en 2017.

adoptée en matière de l'évaluation des niches fiscales, le Maroc utilise celle de l'évaluation de la perte initiale en recette. Celle-ci consiste, d'une part, à mesurer, ex post, la différence à la norme de référence tout en supposant invariable et interchangeable le comportement des contribuables bénéficiaires des dispositions fiscales préférentielles, et de l'autre part, elle ne tient pas compte des autres recettes fiscales, en provenance des autres impôts ou plus généralement en provenance des autres prélèvements obligatoires, qui sont nés suite à l'instauration de la mesure dérogatoire (Pichet, 2016).

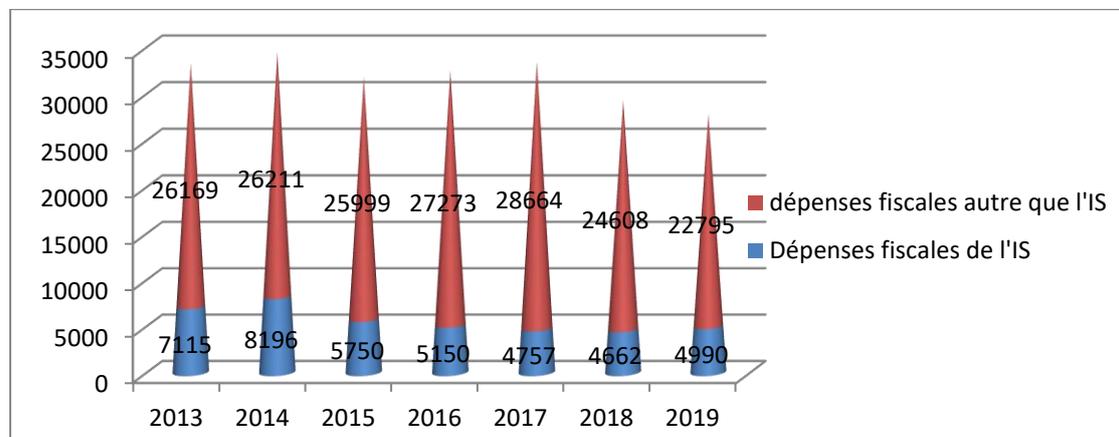
Tableau 2: Évolution du coût des dépenses fiscales totales de 2013 à 2019 (en MDH)

Années	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Mesures recensées	412	402	399	407	418	295	293
Mesures évaluées	302	300	300	306	309	234	236
Coût des dépenses évaluées	33 284	34 407	31 749	32 423	33 421	29 270	27 785

Source : élaboré par nos soins à partir des rapports sur les dépenses fiscales publiés par la Direction Générale des Impôts.

L'observation de l'évolution des avantages fiscaux montre une baisse significative entre 2013 et 2019 en passant de 33 284 millions de dirhams à 27 785 millions de dirhams avec une réduction de 5 499 MDH soit 16,52%. Toutefois, cette réduction n'a pas été due à une tendance baissière régulière d'une année sur l'autre dans la mesure où l'on constate que les pertes en recettes fiscales sont tantôt en augmentation et tantôt en diminution. La plus forte baisse est enregistrée en 2018 pour un montant total de 4 151 millions de dirhams soit 12,42% par rapport à 2017.

Figure1 : les dépenses fiscales de l'IS dans les dépenses fiscales globales de 2013 à 2019 (en MDH)



Source : élaboré par les auteurs à partir des rapports sur les dépenses fiscales de la Direction Générale des impôts.

La part du manque à gagner en recettes fiscales de l'impôt sur les sociétés dans les dépenses fiscales totales a enregistré une légère chute durant la période allant de 2013 à 2015. Ainsi, après avoir représenté 7 115 MDH soit 21,38% de l'ensemble des niches fiscales en 2013 et 8 196 MDH soit 23,82% en 2014, il n'est que de 5 750 MDH en 2015 soit 15,11%. Puis une stagnation aux alentours de 15% est marquée au titre des années 2016 à 2018 pour avoisiner 18% en 2019 pour un coût de 4 990 MDH sur un total des avantages fiscaux de 27 785 MDH.

Tableau 3 : Évolution des recettes et dépenses fiscales de l'IS entre 2013 et 2019 (en MDH)

Années	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Dépenses fiscales IS	7 115	8 196	5 750	5 150	4 757	4 662	4 990
Recettes nettes (IS)	40 754	41 260	41 091	43 242	51 923	52 485	52 456
% dépenses IS / recettes IS	17,46	19,86	13,99	11,91	9,16	8,88	9,51

Source : élaboré par les auteurs à partir des rapports d'activité et des rapports sur les dépenses fiscales de la Direction Générale des Impôts.

L'évolution des dépenses fiscales de l'IS par rapport aux recettes fiscales nettes générées par l'impôt sur les sociétés a connu une diminution remarquable durant la période allant de 2013 jusqu'à 2019 en passant de 17,46% à 9,51%. Cette baisse revient d'une part à l'augmentation constatable des recettes nettes de l'IS en passant de 40754 MDH en 2013 à 52456 MDH en 2019, et de l'autre part en raison de la baisse significative en matière des dépenses fiscales (IS) qui ont reculé à 4 990 MDH après avoir enregistré 7 115 MDH.

3.2. Quelques chiffres relatifs au recouvrement de l'impôt sur les sociétés

Au titre de l'année 2017, le nombre des sociétés ayant déclaré leur liasse fiscale auprès de l'administration fiscale est 338 779 sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Dont uniquement 74 sociétés ont contribué à raison de 50% aux recettes globales de l'IS, 654 sociétés ont payé 75% du montant de l'IS et 80% de l'IS payé en 2017 a été assuré par 1069 sociétés. Ceci montre que la majorité écrasante des recettes en matière de l'impôt sur les sociétés est assurée par un nombre restreint des entreprises.

Tableau 4 : la concentration du paiement de l'IS en 2017.

Nombre de sociétés ayant contribué à l'IS en 2017	Part dans l'IS total
74 sociétés	50%
654 sociétés	75%
1069 sociétés	80%
Total des sociétés ayant déposé leurs déclarations : 338 779	

Source : Rapport de la cour des comptes sur l'exécution du budget de l'État au titre de l'année 2017.

Au titre de l'exercice 2019, les recettes fiscales nettes globales ont atteint 151 802 millions de dirhams dont 54 004 millions en provenance de l'impôt sur les sociétés soit 35,57%¹¹. De même, Le rapport d'activité de la direction générale des impôts pour l'année 2017, révèle que le montant des restes à recouvrer en matière de l'impôt sur les sociétés est de 383 023 millions de dirhams. Ce qui explique l'inefficacité du recouvrement notamment en comparaison avec d'autre pays comme la France où le taux de recouvrement avoisine 98%¹².

4. La relation entre l'effet incitatif des dépenses fiscales et le recouvrement des impôts- cas de l'IS

Primo, selon Surrey (1973), les dépenses fiscales viennent résumer un processus combiné qui repose, dans un premier temps, sur le paiement de l'impôt qui serait

¹¹«Rapport d'activité de la direction générale des impôts, PLF 2019 », pp9-11.

¹²https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publique/files/farandole/ressources/2016/rap/html/DRGPGMOBJNDP-GM156.htm, page consultée le 9 août 2020.

entré dans le budget de l'État si la dépense fiscale n'existait pas et, par la suite, la dépense de l'impôt accordée au bénéficiaire. En d'autres termes, les incitations fiscales ou avantages fiscaux sont considérés comme un processus combiné, d'une part, de paiement présumé de l'impôt approprié par le contribuable concerné et une affectation par le gouvernement d'une dépense faite à ce contribuable à concurrence de la réduction de l'impôt prévue par la disposition fiscale spéciale, de l'autre part. Donc suivant cette logique, il faut qu'il soit, dans un premier temps, le paiement de l'impôt pour pouvoir octroyer, dans un deuxième temps, l'aide au groupe de contribuables ciblé. Ce qui explique clairement qu'en l'absence de règlement de la part des contribuables, il n'y aura pas de bénéfice de l'avantage fiscal ou, au moins, cet avantage restera neutre et ne jouera pas son rôle. Secundo, en jetant un coup d'œil sur le paiement de l'impôt sur les sociétés au Maroc, il s'avère qu'il est assuré par un nombre restreint et limité de contribuable. Par conséquent, c'est l'allègement de l'impôt pour le contribuable via la dépense fiscale qui la rend incitative en réorientant son comportement. Ainsi, lorsque le contribuable cherche à atteindre son objectif qui s'incarne dans la réduction de l'impôt -en bénéficiant de l'avantage fiscal, il contribue à la réalisation des objectifs poursuivis par le pouvoir public. Dans ce contexte, nous intéressons à étudier le rôle incitatif des dépenses fiscales à la lumière du recouvrement de l'impôt sur les sociétés en essayons de répondre à la question suivante : quel effet incitatif ont les dépenses fiscales à la lumière du recouvrement de l'impôt sur les sociétés ?

Pour répondre à cette question, on a testé les hypothèses suivantes :

H1. Sans paiement de l'impôt, les dépenses fiscales restent neutres et ne produisent aucun effet incitatif sur les comportements des contribuables.

H2. L'existence d'un nombre restreint des payeurs d'impôt favorise le recours aux subventions directes en remplacement des dépenses fiscales.

5. La méthodologie de recherche

La recherche et la collecte des données primaires peuvent se faire à travers différents outils et techniques afin de pouvoir les évaluer et analyser les résultats qui en résultent. Parmi ces outils, il y a l'enquête qui est une méthode de recueil des données primaires à partir d'un questionnaire administré à un échantillon.

Pour réaliser notre enquête, nous avons procédé à l'élaboration d'un questionnaire administré auprès d'un échantillon constitué de 206 PME implantées dans la région de « Grande-Casablanca » et appartenant aux secteurs de l'industrie, le commerce et le bâtiment et travaux publics. La collecte des données s'est effectuée, via internet, par le biais d'un questionnaire semi-ouvert où les réponses sont libres et retranscrites par l'enquêteur dans une grille de réponses aux modalités pré codifiées.

Le questionnaire est composé de trois principaux axes : le premier englobe des questions se rapportant à l'identification de l'entreprise. Quant au deuxième, il concerne l'échelle de mesure du recouvrement le l'IS. Les questions posées à ce stade visent à s'interroger sur la perception du poids de l'impôt par le contribuable en lui demandant son avis par rapport au taux applicable en matière de l'IS ainsi que la régularité eu égard de paiement de l'impôt. Par la suite, il était question de savoir l'attitude du contribuable par rapport à l'allègement de l'IS. S'agissant du troisième axe, il contient des items traitant l'échelle de mesure de l'effet incitatif des dépenses fiscales, où sont posées des questions cherchant à éclaircir la position du contribuable par rapport à l'utilisation des dépenses fiscales afin d'alléger l'impôt à payer ainsi que sur son aptitude à modifier son comportement pour en bénéficier.

Tableau 5 : Echelle de mesure et items

Axes	Les questions
Identification de l'entreprise	<ul style="list-style-type: none"> - Raison sociale - Secteur d'activité - Nombre de salariés (taille)
Le recouvrement de l'IS	<ul style="list-style-type: none"> - Trouvez-vous le taux de l'IS élevé? - Le paiement de l'IS vous préoccupe? - voulez-vous réduire le poids de l'IS?
Effet incitatif des dépenses fiscales	<ul style="list-style-type: none"> - préférez-vous alléger l'impôt en bénéficiant des dépenses fiscales? - Etes-vous prêts à changer vos comportements pour bénéficier des dépenses fiscales?

Source : auteurs

Les données obtenues à partir des réponses sont retranscrites dans une grille dont les modalités sont :

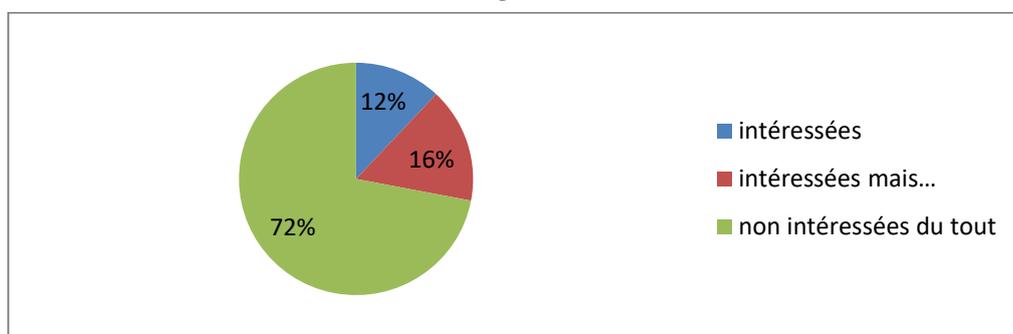
- Paiement régulier de l'IS ;
- Paiement du minimum / absence de paiement ;
- Effet incitatif des dépenses fiscales élevé ;
- Effet incitatif des dépenses fiscales moyen ;
- Effet incitatif des dépenses fiscales faible ou nul.

6. Résultats de l'étude

6.1. Analyse descriptive des résultats obtenus

L'étude s'est portée sur un échantillon composé de 206 petites et moyennes entreprises exerçant dans les secteurs de l'industrie, le commerce et le bâtiment et travaux publics ; ces entreprises relèvent de la direction régionale des impôts de Casablanca et elles sont toutes en situation légale à l'égard de l'administration. Prime abord, les réponses obtenues auprès des entreprises interrogées ont permis de distinguer trois principaux segments à savoir les entreprises qui privilégient réunir les conditions nécessaires afin de bénéficier des avantages fiscaux, les entreprises désirant bénéficier des avantages fiscaux, mais... et enfin les entreprises qui ne sont pas du tout intéressées par les dépenses fiscales.

Figure 2 : Aptitude des entreprises à modifier leur comportement afin de bénéficier des avantages fiscaux



Source : établi par les auteurs d'après une étude de terrain

Ainsi, près de trois quarts des PME sondées ont exprimé qu'elles n'acceptent faire aucun changement leur permettant de bénéficier des avantages fiscaux. Tandis que 16% sont aptes à réunir les conditions donnant droit aux avantages fiscaux à moins que cela concerne des changements lourds notamment le changement de l'activité ou

l'implantation dans une autre zone géographique. Enfin, 12% sont bien intéressées à réorienter leurs comportements pour bénéficier des avantages fiscaux.

Le tableau ci-après met en relation le paiement de l'impôt et le niveau incitatif des dépenses fiscales pour les entreprises interrogées.

Tableau 6 : Tableau croisé Effet incitatif des dépenses fiscales * Paiement de l'impôt

Effectif		Paiement de l'impôt		Total
		paiement régulier	Absence de paiement / paiement du minimum	
Effet incitatif des dépenses fiscales	Elevé	23	3	26
	Moyen	18	14	32
	Nul	9	139	148
Total		50	156	206

Source : Extrait de SPSS réalisé par les Auteurs

Ainsi, 139 entreprises sur 156 soit 89,10% des répondants qui paient juste le minimum légal ou ne paient pas du tout l'IS, ont exprimé que l'effet incitatif des avantages fiscaux est nul. Alors que 46% des contribuables qui paient régulièrement leurs impôts et ayant une situation fiscale saine à l'égard du fisc trouvent que les avantages fiscaux ont une influence élevée sur leurs comportements, et 36% la voient moyenne, contre uniquement 18% qui ne s'intéressent pas aux dépenses fiscales.

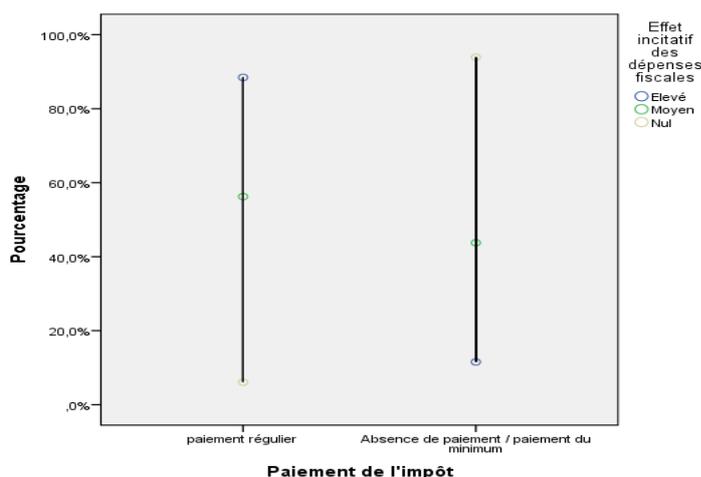
Concernant le paiement de l'IS, on trouve 24,30% des PME objets de notre étude ont réalisées pendant les trois derniers exercices des résultats bénéficiaires et se trouvent dans une situation fiscale régulière. En revanche trois quarts des entreprises soit ont réalisé des résultats en rouge et ont payé la cotisation minimale, soit n'ont pas payé l'impôt pendant les trois derniers exercices.

En matière de l'effet incitatif des dépenses fiscales, les données sont résumées dans le tableau suivant selon que le niveau est élevé, moyen ou nul. Ainsi, 71,80% trouvent que le rôle des avantages fiscaux dans l'influence sur les comportements des agents économiques est nul. Uniquement 12,6% le jugent élevé et 15,5% y sont intéressés moyennement.

Il ressort de ce qui précède qu'il y a une relation entre la régularité fiscale en matière de paiement de l'impôt et l'efficacité incitative des dépenses fiscales.

Le graphique suivant illustre le niveau de l'effet incitatif des dépenses fiscales en fonction du paiement de l'impôt sur les sociétés.

Figure 3 : Paiement des impôts



Source : Extrait de SPSS réalisé par les Auteurs

Sur le plan du paiement de l'impôt sur les sociétés, plus le contribuable assure un paiement régulier au fisc plus l'effet incitatif des dépenses fiscales est grand. Dans ce sens plus de 80% des entreprises sondées sont incitées par les avantages fiscaux. Inversement, 90% des entreprises qui paient moins d'impôt ou qui ne le paient pas du tout trouvent que l'effet incitatif des dépenses fiscales est nul.

6.2. Discussion des résultats

Les dépenses fiscales en tant qu'instruments auxquels peut recourir l'État pour réguler l'économie via l'incitation des agents économiques à réorienter et modifier leurs comportements en les offrant des avantages fiscaux. Ces avantages se traduisent du côté de l'État par des pertes de recettes fiscales, et du côté des contribuables bénéficiaires par des réductions de leur fardeau fiscal. En effet, en cherchant la diminution de l'impôt, les entreprises se trouvent incitées à adopter tel ou tel comportement afin de remplir les conditions leur offrant droit à bénéficier des allègements fiscaux prévus par la loi. Il en découle que la raison de l'incitation, qui est la finalité ultime derrière l'instauration des dépenses fiscales, se trouve dans la réduction légale de l'impôt via les mesures préférentielles.

Néanmoins, pour que le bénéfice de la réduction d'impôt via les incitations fiscales soit significatif et crée la différence par rapport aux autres sujets qui n'en bénéficient pas, il faut préalablement que tout le monde paie ses impôts régulièrement. Or, comme nous l'avons signalé supra le paiement de l'impôt sur les sociétés au Maroc n'est assuré que par un nombre limité et restreint des entreprises, ce qui est largement inférieur par rapport à certains pays développés comme la France où 98% des contribuables paient régulièrement leurs impôts. Du coup, la grande majorité des entreprises marocaines se trouvent déjà avec une charge fiscale basse.

Aussi, les résultats de notre étude susindiqués montrent qu'il y a une relation importante entre le paiement de l'impôt et l'intérêt accordé par le contribuable aux dépenses fiscales et partant, leur effet incitatif. De telle sorte que plus le poids de l'impôt est grand, plus l'entreprise est séduite par les avantages fiscaux et inversement. Par conséquent, si l'on ajoute aux techniques habiles auxquelles recourt le contribuable en vue de diminuer l'impôt, un paiement concentré de l'impôt sur les sociétés ainsi qu'un faible recouvrement de la part de l'administration fiscale des restes à recouvrer, l'effet incitatif des dépenses fiscales reste faible, voire nul. Cela se répercute sur l'efficacité des dépenses fiscales au Maroc dans le sens où les mesures

spécifiques inefficaces au Maroc représentent plus de trois quarts contre 50% en France en 2011 (Pichet, 2016, p. 1). D'où la nécessité de mener des réformes en la matière notamment le remplacement des dépenses fiscales par les aides directes.

Conclusion

Les exonérations, les exemptions, les réductions d'impôt... ont été utilisées depuis toujours par les États dans leur relation avec leurs contribuables. Le concept « dépenses fiscales » est apparu vers le milieu du siècle précédent et l'importance qu'elles ont pris a fait évoluer les débats sur ce sujet à compter des années 1970. Au Maroc, bien que le recours aux dépenses fiscales dans la politique économique revienne bel et bien aux premières années après l'indépendance, leur publication officielle remonte à l'an 2005.

La finalité incitative des dépenses fiscales réside dans la réduction de l'impôt qui influe les contribuables à adopter un tel ou tel comportement selon les objectifs souhaités par les gouvernements. Mais, ces dépenses non budgétisées ne peuvent constituer une arme efficace pour l'État qu'avec l'adhésion globale de tous les contribuables à pied d'égalité. En d'autres termes, inciter une catégorie de contribuables à adopter un comportement déterminé à travers le bénéfice des incitations fiscales exige que les autres contribuables paient régulièrement leur impôt.

Cependant, Au Maroc, l'arme fiscale dérogatoire à travers l'incitation financière se trouve inefficace, voire nulle, en raison du paiement concentré de l'impôt où 80% des recettes de l'IS sont assurées par moins de 1% des entreprises déclarantes. Ainsi il est supporté en grande partie par un nombre restreint de contribuables comme en atteste l'augmentation permanente, d'une année sur l'autre, du reste à recouvrer de l'impôt sur les sociétés.

La présente étude montre que trois quarts des entreprises interrogées paient le minimum d'impôt- la cotisation minimale- ou ne le paient pas, dont 90% ont exprimés que l'effet incitatif des dépenses fiscales est faible, voire nul. De même, 72% des sujets de la population sondée ne sont pas prêts à modifier leur comportement afin de réduire leur fardeau fiscal. Ce qui explique clairement une forte relation entre le paiement de l'impôt et l'effet incitatif des dépenses fiscales. Par conséquent, ceux qui ne paient pas ou paient peu d'impôt se trouvent déjà avec une charge fiscale basse et du coup ne sont pas pleinement intéressés par les avantages fiscaux. C'est-à-dire que plus le poids de l'impôt est grand plus l'effet incitatif des élevés et réciproquement.

Dans une telle situation, afin de rendre les mesures fiscales dérogatoires incitatives, il faut s'intéresser d'abord à la mobilisation de l'impôt afin de rendre tout le monde à pied d'égalité. Pour ce faire, il faut renforcer et intensifier la vérification et le recouvrement pour donner une signification aux réductions du poids du fardeau fiscal à travers les dépenses fiscales. De même, en raison de l'existence d'un petit nombre de contribuables ayant exprimé un niveau élevé de l'effet d'incitation des dépenses fiscales, le recours aux aides directes comme mécanismes de subvention est un choix à étudier.

Références

- (1). Castagnède, B. (2008). Introduction générale. *Que sais-je?*, n° 3797, pp 3-34.
- (2). Code général des impôts (2020).
- (3). Djelil, Z. (2017). L'impact des dépenses fiscales sur l'économie algérienne : Une évaluation à l'aide d'un modèle d'équilibre général calculable. Université

- d'Oran 2 Faculté des sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion.
- (4). Guillaume, H., & Ohier, M. (2011) Rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales.
 - (5). HOSSNI, K. (2018). L'influence de la dématérialisation sur le recouvrement des recettes de l'administration fiscale [Mémoire]. Université Hassan premier Settat.
 - (6). J. E. Stiglitz; J. D Lafay; J. K Rosengard. (2018). Economie du secteur public (4ème édition). Nouveaux horizons.
 - (7). Mounir, M. (2017). Fiscalité de l'entreprise La taxe sur la valeur ajoutée, L'impôt sur les sociétés, L'impôt sur le revenu, Avec études de cas corrigées.
 - (8). Neurrise, A. (1978). Histoire de l'impôt (1. Éd). PUF.
 - (9). Nmili, M. (2011). Pour un impôt juste : Essai sur les préalables au civisme fiscal (1ère éd). Editions Oser.
 - (10). Nmili, M. (2012). Les impôts au Maroc techniques et procédures. Imprimerie. El Maarif Al Jadida.
 - (11). Note circulaire, loi de finance 70-19, année budgétaire 2020.
 - (12). Oikonomidès, N. (1996). Fiscalité et exemption fiscale à Byzance (IXe-XIe s.). Fondation nationale de la recherche scientifique, Institut de recherches byzantines.
 - (13). PEREZ, X. (2011). La raison fiscale de l'ancien France à la naissance de l'État décentralisé contemporain. Université Montesquieu- Bordeaux IV, Ecole doctorale de droit.
 - (14). Pichet, E. (2016). Théorie générale des dépenses socio-fiscales. Les Editions du Siècle.
 - (15). Surrey, S. S. (1973). Pathways to tax reform: The concept of tax expenditures. Harvard University Press.
 - (16). Tremblay, P. P. (2005). *Sisyphé et le financement de l'État*. Presses de l'Université du Québec.
 - (17). Rapport du Conseil Economique, Social et environnemental 2019.
 - (18). Tremblay, P. P. (2012). *L'argent de l'État : Pourquoi et comment*. Presses de l'Université du Québec.
 - (19). Valenduc, C. (2004). Les dépenses fiscales. *Reflets et perspectives de la vie économique*, XLIII(1), pp 87-104.