

Les dépenses fiscales : aussi une voie à l'évitement de l'impôt

Tax expenditure : also a way to avoid tax

HOSSNI Khalid

Doctorant

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales

Université Hassan 1^{er} Settat

Laboratoire de Recherche en Management et Développement (LRMD)

Maroc

khossni@gmail.com

TOULI Karima

Enseignante chercheuse

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales

Université Hassan 1^{er} Settat

Laboratoire de Recherche en Management et Développement (LRMD)

Maroc

Date de soumission : 30/06/2020

Date d'acceptation : 03/08/2020

Pour citer cet article :

HOSSNI K. & TOULI K. (2020), « Les dépenses fiscales : aussi une voie à l'évitement de l'impôt », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 3 » pp : 78 – 95.

Résumé

Les dépenses fiscales sont apparues et évoluées en concomitance avec l'impôt. Depuis les cent dernières années elles ont pris des proportions considérables, notamment à compter des années 1970. Au Maroc, leur évolution est marquée par l'émission du premier rapport sur les dépenses fiscales en 2005. Les incitations fiscales constituent un instrument de la politique fiscale visant atteindre les objectifs poursuivis par l'Etat. La réduction de la charge fiscale des contribuables et la consolidation de leur solvabilité vis-à-vis du trésor par le biais des incitations fiscales s'inscrit parmi les atouts. Toutefois, leur évolution caractérisée par la multitude des taux d'imposition, des exonérations, les réductions ainsi que les différentes conditions pour en bénéficier... rend le système fiscal complexe et ambigu. Du coup, certains contribuables tirent profit de telles situations pour éviter, partiellement ou totalement, l'impôt. Idem pour les lobbies qui veillent sur le maintien des dispositions dérogatoires en vue de continuer à en bénéficier tout en créant des distorsions dans l'économie du pays. L'objectif de cet article est d'illustrer comment, dans quelques situations, les dépenses fiscales contribuent à l'évitement de l'impôt. Pour remédier à ce constat, une réforme des dépenses fiscales s'impose.

Mots-clés :

Incitations fiscales ; évitement de l'impôt ; fiscalité ; impôt ; système fiscal.

Abstract

Tax expenditures have emerged and evolved along with taxes. Over the past hundred years, they have taken on considerable proportions, particularly from the 1970s. In Morocco, their development is marked by the issuance of the first report on tax expenditures in 2005. Tax incentives constitute an instrument of fiscal policy aimed at achieving the objectives pursued by the State. The reduction of the tax burden on taxpayers and the consolidation of their solvency vis-à-vis the treasury through tax incentives are among the assets. However, their evolution characterized by the multitude of tax rates, exemptions, reductions as well as the different conditions to benefit from them ... makes the tax system complex and ambiguous. As a result, some taxpayers take advantage of such situations to avoid, partially or totally, tax. Ditto for the lobbies who ensure that the derogatory provisions are maintained in order to continue to benefit from them while creating distortions in the country's economy. The purpose of this article is to illustrate how, in a few situations, tax expenditures contribute to tax avoidance. To remedy this situation, a reform of tax expenditures is necessary.

Keywords:

Tax incentives ; tax avoidance ; taxation ; tax ; tax system.

Introduction

Le rôle de l'Etat dans l'économie s'est progressivement accru avec le passage à l'Etat providence. L'intervention gouvernementale pour subventionner l'économie peut se faire de trois manières. d'abord via l'aide directe ou budgétisée, appelée «paiements de transfert¹» au profit des producteurs, via le système fiscal qui joue le rôle d'intermédiaire à travers les dépenses fiscales, qui font l'objet du présent article, 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. Dans ces dernières décennies le recours à la redistribution via les effets indirects de la fiscalité, notamment les dépenses fiscales, a beaucoup évolué 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.

Les dépenses fiscales sont des mécanismes qui visent à atteindre des objectifs déterminés et fixés par l'Etat. De même, elles ne sont pas figées car elles font l'objet chaque année de suppressions, créations et/ou modifications, ce qui rend le système fiscal instable et complexe voire illisible pour certains contribuables. En effet, il arrive parfois que les dépenses fiscales sont détournées de leur finalité initiale. Certains contribuables s'arrangent, en profitant de la complexité du système fiscal, causée d'au moins partiellement par ces multiples dispositions dérogatoires, différents taux..., pour éviter l'impôt. Pour J. E. Stiglitz et al. (2018, p. 888), L'évitement fiscal consiste à tirer profit au maximum des mesures prévues par les lois fiscales- tout en les respectant- dans le but de réduire le montant de l'impôt à payer. Les incitations fiscales constituent une piste dont tirent profit les groupes d'intérêts particuliers pour réduire leurs impôts. Dans notre article nous mettons l'accent sur l'utilisation des dépenses fiscales pour éviter l'impôt en répondant à la question suivante : **Comment les dépenses fiscales constituent-elles des pistes à l'évitement de l'impôt?** Ainsi, après avoir donné un petit aperçu sur le fondement des dépenses fiscales, nous les présenterons en matière de l'impôt sur les sociétés. Puis, nous nous attardons dans la

¹Il s'agit des transferts de l'argent d'une personne à une autre, mais sans qu'il ait échange 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.

deuxième partie à exposer quelques images qui illustrent la contribution des dépenses fiscales à l'évitement de l'impôt.

1. La fiscalité et les dépenses fiscales :

Les dépenses fiscales ont connu un essor constatable notamment lors des 50 dernières années. Elles constituent l'un des mécanismes d'intervention étatique dans l'économie. Après avoir donné une brève définition nous présenterons les incitations fiscales en matière de l'impôt sur les sociétés.

1.1. Fondements et définition des dépenses fiscales

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. Dans ce sens, Tremblay (2012) trouve que l'origine de l'impôt revient à l'époque de tout premier empire d'Egypte établit vers l'an 3500 ans avant Jésus-Christ. C'est le besoin de sécurité collective qui pousse les individus à accepter, de gré ou de force, qu'une personne, un monarque ou un roi par exemple, s'appropriait des ressources afin de pouvoir exercer et pratiquer le pouvoir, à ce propos (Tremblay, 2012, p. 25) a écrit : «le phénomène de la fiscalité est à la base d'un acte de transfert entre deux patrimoines, soit le patrimoine d'un individu ou de groupe d'individus au profit d'une autorité constituée». Les prélèvements d'une fraction de la richesse créée par les contribuables constituent, depuis toujours, la principale ressource financière de l'Etat et des collectivités locales et contribuent efficacement au financement des dépenses publiques (HOSSNI, 2018). En effet, les prélèvements fiscaux opérés sur les revenus et les bénéfices des agents économiques constituent, entre autres, des moyens de financement des services publics dont les contribuables tirent bénéfices comme le dit (Tremblay, 2012, p. 4) : «le contribuable apporte son écot en retour des biens et services publics dont il ne peut mesurer l'exacte valeur pour lui-même».

En dehors de son objectif classique et principal consistant en la collecte des recettes fiscales permettant d'aider le financement des biens publics, des dépenses sociales et d'autres activités ayant un retour positif sur la société, le système fiscal sert un outil permettant à l'Etat d'intervenir dans l'économie afin de corriger les déséquilibres et les crises. Ainsi, le choc mondial de 1929 a contribué à la modification du rôle de l'Etat gendarme vers l'Etat providence. La politique fiscale dont le rôle s'incarne, outre la mobilisation des ressources fiscales, dans la redistribution de la richesse et la réorientation des comportements des

contribuables, constitue un instrument d'intervention étatique aussi bien par la taxation que par la dépense et la déréglementation (Djelil, 2017). Par exemple, aux Etats-Unis, la régulation conjoncturelle de l'économie par taux d'imposition est utilisée dans les années 1960 notamment via la politique de la *flexibilité fiscale*. Celle-ci, cherchait la systématisation des taux d'impositions en fonction de la conjoncture économique. C'est-à-dire que les taux d'imposition sont ajustés selon que l'économie soit en surchauffe ou en récession (Castagnède, 2008, p. 7).

Depuis toujours l'impôt est accompagné des réductions et des exonérations qui sont apparues en concomitance avec son apparition comme a pu le dire (Pichet, 2016, p. 447) : «les niches et les exemptions sont à l'impôt ce que l'ombre est à l'homme». Mais, leur poids a pris des proportions très importantes dans les pays lors des cinquante dernières années dans le but d'atténuer le coût global sur les budgets publics. Pour Haulotte & Valenduc (2014) les débats portant sur les dépenses fiscales sont apparues 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. Néanmoins, la définition des niches fiscales n'est pas universelle dans la mesure où chaque pays a son système fiscal qui lui est propre. Il s'en suit qu'une dépense fiscale dans un pays peut n'être qu'une disposition de droit commun servant à la détermination de l'impôt dans un autre pays.

Les dépenses fiscales peuvent être définies comme: «toute disposition, législative, réglementaire ou administrative, à finalité incitative autre que fiscale, dont la mise en œuvre entraîne pour les administrations publiques une perte de recettes, qui peut être remplacée par une dépense budgétaire et qui accorde, directement ou indirectement, à une catégorie de contribuables, un allègement de ses prélèvements obligatoires par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme issue des principes généraux de droit fiscal du système fiscal» (Pichet, 2016, p. 281).

L'intervention gouvernementale dans l'économie marocaine à travers l'instrument fiscal n'est pas récente; elle revient aux premières années de l'indépendance politique comme le témoigne (Nmili, 2011, p. 172) : «le Maroc n'a pas échappé à cette logique (sophisme fiscal), dès l'indépendance politiques, les pouvoirs publiques ont entrepris des politiques interventionnistes de relance de l'investissement pour supplier le secteur privé dans un premier temps et pour inciter ce secteur à agir et à se développer par la suite».

Au Maroc, les dépenses fiscales² 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'Etat et constituent un coût pour le trésor public ayant les mêmes effets que ceux engendrés par les dépenses directes. Selon le rapport sur les dépenses fiscales pour le projet de la loi des finances 2020, 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.

Certains chercheurs comme Godbout (2006) considèrent inutile de recourir au système fiscal de référence pour la détermination des dépenses fiscales. En revanche, Pichet (2016) pour sa part trouve contradictoire de définir une dérogation si ce n'est pas par rapport un point de référence. En effet, 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 dérogent les dispositions fiscales. Il s'agit de la norme ou le système fiscal de référence. Au Maroc, celui-ci regroupe les régimes fondamentaux des différents impôts et obéit à trois principes qui sont:

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

1.2. Coup d'œil sur les dépenses fiscales en matière de l'impôt sur les sociétés

D'après le rapport sur les dépenses fiscales pour PLF 2020 publié par le ministère de l'économie et des finances, la formation des dépenses fiscales au Maroc se caractérise par l'ancienneté des dispositions fiscales dans la mesure où 265 mesures fiscales sur 293 enregistrées en 2019 soit 90% sont créées antérieurement à 2016. De même, en ce qui concerne les coûts engendrés par les dérogations fiscales il y a lieu de noter qu'ils sont

²D'autres dénominations sont utilisées à savoir: subvention fiscales, aides fiscales ou encore niches fiscales. Rapport sur les dépenses fiscales PLF 2020, p5.

minorisés parce que jusqu'en 2017, comme le montre le tableau ci-après, un quart des dispositions fiscales recensées ne sont pas évaluées faute de disponibilité d'informations ainsi qu'en raison des priorités en matière de réforme fiscale³. S'agissant de la méthode 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 inchangeable 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, p. 338- 339).

Tableau 1 : Evolution 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 ⁴
Coût des dépenses évaluées	33 284	34 407	31 749	32 423	33 421	29 270	27 785

Source: auteurs à partir des rapports sur les dépenses fiscales publiés par le ministère de l'économie et des finances.

Dans le cadre de la transparence, et à l'instar des pays développés qui ont rendu public leurs dépenses fiscales il y a environ une quarantaine d'années, le Maroc s'est grandement intéressé aux dépenses fiscales et a publié son premier rapport sur les dépenses fiscales en 2005 (Djelil, 2017). L'observation de l'évolution des avantages fiscaux montre une baisse significative entre 2013 et 2019 en passant de 33 284 à 27 785 million dirham 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

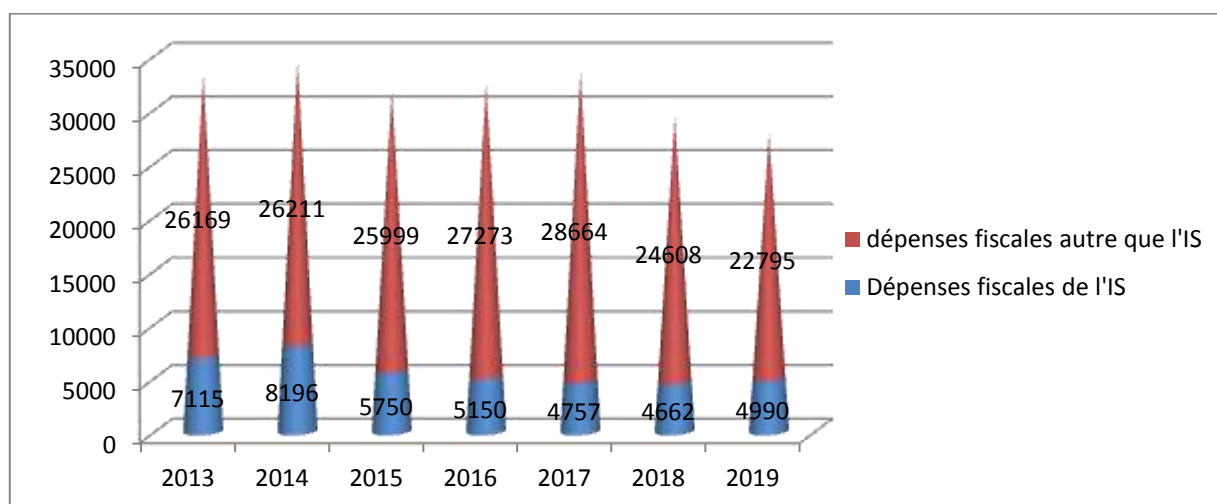
³<https://www.medias24.com/les-avantages-fiscaux-ont-coute-a-l-etat-27-8-milliards-de-dh-en-2019-5067.html>. (Page consultée le 25-05-2020).

⁴<https://www.medias24.com/les-avantages-fiscaux-ont-coute-a-l-etat-27-8-milliards-de-dh-en-2019-5067.html>. (Consulté le 25/05/2020).

baisse est enregistrée en 2018 pour un montant total de 4 151 million dirham soit 12,42% par rapport à 2017.

En matière de l'impôt sur les sociétés, 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 (Mounir, 2017, p. 153), les avantages fiscaux occupent une bonne place dans la l'ossature des niches fiscales totales comme le montre le graphe ci-après:

Figure 1: les dépenses fiscales de l'IS dans les dépenses fiscales globales 2013 à 2019 (en MDH)



Source: auteurs à partir des rapports des sur les dépenses fiscales du ministère de l'économie et des finances

D'abord, 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 2 : 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 ⁵
% dépenses IS / recettes IS	17,46	19,86	13,99	11,91	9,16	8,88	9,51

Source: auteurs à partir des rapports d'activité de la DGI et des rapports sur les dépenses fiscales du ministère de l'économie et des finances.

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 40 754 MDH en 2013 à 52 456 MDH en 2019 et de l'autre part en raison de la baisse significative en matière des dépenses fiscales (IS) qui ont reculées à 4 990 MDH après avoir enregistrées 7 115 MDH.

2. Les dépenses fiscales et évitement de l'impôt :

L'évitement fiscal⁶ est le résultat de mesures prises pour réduire au minimum l'impôt et qui, bien que conforme à la lettre de la loi, vont à l'encontre de l'objectif et de l'esprit de la loi⁷. Pour J. E. Stiglitz et al., (2018) c'est le fait de tirer avantage de toutes les niches fiscales présentes dans la structure, qui se répercute sur les recettes fiscales. En effet, les réformes visant à réduire l'évitement fiscal via les abris fiscaux n'y sont parvenues qu'au prix d'une complexité du code général des impôts. Une telle complexité constitue, de nouveau, un terrain fertile pour l'évitement fiscal, celui-ci reflète une image d'inégalité et de distorsion dans l'économie.

⁵Trésorerie générale du royaume; Bulletin mensuel de statistique des finances publiques. Mars 2019.

⁶ Pour plus de précision sur la nuance entre les mots rentrant dans le champ lexical de l'évitement fiscal comme: optimisation fiscale, habilité fiscale, planification fiscale, évasion fiscale, fuite fiscale, soustraction fiscale, fraude fiscale. Voir André Barilari, «La fraude fiscale : les mots et les chiffres», *Gestion & Finances Publiques*, n° 3 (mai 2018): pp50-57.

⁷<https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/organisation/a-propos-agence-revenu-canada-arc/alerte-fiscale/est-evitement-fiscal.html>. (Consulté le 03/06/2020).

2.1. Le rôle des dépenses fiscales dans la lutte contre l'évitement fiscal

Le comportement du contribuable est l'un des pierres d'achoppement pour les recettes fiscales de l'Etat. Malgré les lois contraignantes, les contribuables conservent une marge d'œuvre leur permettant d'éviter, partiellement ou totalement, l'impôt. La fraude fiscale et l'évitement fiscal bien qu'ils produisent les mêmes résultats pour le trésor public à savoir la perte de recettes fiscales, sont bien différents. La fraude fiscale désigne la transgression volontaire par le contribuable de la loi, c'est-à-dire en toute conscience qu'il encoure des sanctions et pénalités s'il est repéré. A contrario, quand le contribuable, pour alléger son fardeau fiscal, s'arrange pour bénéficier des dispositions fiscales qui rentrent strictement dans le respect total de la loi telle que les exonérations, les dégrèvements, les crédits d'impôt, les abattements...qui sont prévues par le code général des impôts, ici nous parlons de l'évasion fiscale. Il s'agit, à titre d'exemple, d'un contribuable qui transfère son siège social dans une zone géographique qui bénéficie d'un traitement fiscal préférentiel bien qu'il exerce son activité effective dans une autre zone; c'est le cas des contribuables qui tirent profit de la moindre faille de la loi (Tremblay, 2005, p. 127- 128). D'une manière générale, le contribuable ne trouve pas le plaisir à payer l'impôt comme l'a pu écrire J. E. Stiglitz et al. (2018, p. 607) : «Payer ses impôts est une tâche que l'on ne remplit pas toujours dans la joie et bonne humeur (...). Pour tout dire, la plus part des individus préféreraient que leurs impôts soient plus bas».

La création des dépenses fiscales est, selon plusieurs chercheurs comme (Nmili, 2011) et (Pichet, 2016), précédée par une augmentation des prélèvements fiscaux. Cela explique qu'à côté de la recherche de l'objectif qu'il vise atteindre par le biais de la dépense fiscale, l'Etat allège le fardeau fiscal du contribuable et du coup consolide sa solvabilité vis-à-vis du fisc. Dit autrement, quand le poids des impôts pèse lourdement sur le contribuable, ce dernier peut, souvent, se manifester négativement au paiement de l'impôt. Néanmoins, en regardant son écot dans la couverture des charges publiques réduit par le biais des dérogations fiscales dont il bénéficie, le contribuable se comporte, normalement, favorablement eu regard du paiement de ses obligations fiscales. Sur le point de l'influence de la fiscalité sur les comportements des contribuables, Pichet (2016, p. 346) dit que: «la nature humaine est stable et que la fiscalité induit et modifie les comportements économiques et fiscaux, les contribuables ayant un penchant naturel à chercher à réduire leurs impôts, en général en restant dans la cadre légal».

Toujours dans le même sens d'idées, il y a lieu de signaler que les incitations fiscales sont utilisées comme instrument dans les mains des pouvoirs publics leur permettant de combler le décalage entre les objectifs exprimés par l'Etat et ceux des agents économiques (Quiers-Valette, 1978). Parmi les fameux points de divergence entre l'Etat et les entreprises se trouve le poids des impôts. L'augmentation de la pression fiscale peut avoir comme résultat le recours des contribuables à l'évitement de l'impôt comme porte-parole capable de faire passer leur sentiment aux gouvernements comme le pense Tremblay (2005, p. 130). Dans de telle situation l'Etat fait appel aux dispositions fiscales dérogatoires afin d'atténuer la charge fiscale de ses sujets. Sur ce sujet un adage de Jean Baptiste Colbert, célèbre ministre des finances de Louis XIV est toujours vivant «l'art de lever l'impôt consiste à plumer les oies sans trop les faire crier». L'évitement de l'impôt n'est pas une finalité en soi mais un moyen de défense.

Si la plupart voient dans l'évitement fiscal un geste antidémocratique, Jean Claude Martinez dans (Gaudemet et al., 1984, p. 921- 942) empreinte la voie inverse et en considère un signe de démocratie parce qu'il est le seul modeste moyen d'expression directe du consentement ouvert au contribuable. Néanmoins, suivant cette logique et dans un contexte caractérisé par les conflits et les oppositions des intérêts, même à l'intérieur de la même société, cela est susceptible de rendre l'évitement de l'impôt la règle générale et le consentement à l'impôt une exception. L'évitement de l'impôt représente pour l'Etat un thermomètre du mécontentement des citoyens vis-à-vis l'impôt. À ce propos Tremblay (2005, p. 130) dit: «ces comportements tout choquants qu'ils puissent paraître d'un point de vue moral, sont utiles, voire souhaitables si servis à petite dose; ils empêchent l'apparition de comportements beaucoup plus violents porteurs de révolutions».

Toutefois, si l'instauration de la dépense fiscale par le législateur rentre dans le cadre d'un jeu stratégique visant la diminution de la charge fiscale du contribuable et permet, entre autres, de renforcer sa solvabilité vis-à-vis du fisc et, partant, éviter l'évitement de l'impôt, les résultats peuvent s'écarter de cette finalité. Dans ce contexte, en se référant à la théorie des jeux qui est, selon Taj (2019), un outil permettant d'analyser les comportements humains dans différents domaines y compris le domaine fiscal où elle vise à décrire et analyser les comportements de l'administration fiscale et des contribuables de telle sorte que les décisions prises par l'un des acteurs dépendent de celles prises par l'autre acteur. En effet, la création des dépenses fiscales et le recours à l'évitement de l'impôt en tant que deux

décisions relevant successivement de l'administration fiscale et du contribuable sont liées et peuvent aboutir des résultats non escomptés.

2.2. Tirer profit des dépenses fiscales pour éviter l'impôt

Les dépenses fiscales sont légitimes dans la mesure où sont volontairement créées et adoptées par le législateur pour des raisons de réorientation ou de régulation de l'économie. Cela veut dire que l'instauration des dépenses fiscales en faveur de certaines catégories de contribuables n'est pas gratuite. Nmili (2011, p. 174) explique à ce propos qu'il s'agit d'une mesure spécifique de politique économique, non obligatoire, cherchant à obtenir des agents qu'elle vise, un comportement déterminé, non souhaité par eux ou qu'ils n'ont pas idée d'adopter, au moins au départ, en échange d'un ou plusieurs avantages déterminés». Par conséquent, elles ne peuvent rentrer dans la case de l'évitement de l'impôt. Toutefois, dans la pratique le contribuable est en quête permanente de trouver et utiliser des subtilités et des failles du système fiscal. Dans ce sens, il y a lieu de signaler que, dans certains cas, les niches fiscales sont utilisées en dehors des objectifs qu'elles visent au moment de leur création. A titre d'exemple, on peut citer les zones franches⁸, appelées aussi zones grises entre la légalité et l'illégalité, où une entreprise s'y installe pour la juste période durant laquelle elle bénéficie de l'exonération de l'impôt, puis y disparaît (Dulin, 2016). Le jeune économiste Gabriel Zucmana a calculé que 8% du patrimoine financier mondial des ménages est déposé dans les paradis fiscaux (Liger-Belair, 2018, p. 326).

Au Maroc, une étude menée par le centre régional d'investissement de la région Casa-Settat a révélé, pour la période allant de 2003 à 2015, que près d'un tiers des entreprises créées via ledit CRI n'arrivaient pas à survivre au-delà des cinq premières années de leur création. L'étude a montré que parmi les raisons se trouve la fiscalité⁹. A notre sens, les dépenses fiscales, notamment l'exonération quinquennale souvent prévue pour certaines entreprises nouvellement créées, l'exonération de la cotisation minimale pendant les trente six mois à compter de la date de début d'activité...ont un rôle dans les disparitions des entreprises avant l'expiration de 5 ans de leur création ; c'est-à-dire juste avant l'expiration de la période de l'exonération.

⁸Au Maroc, sont appelées dans la loi de finance pour l'année budgétaire 2020 "zones d'accélération industrielle".

⁹<https://fr.le360.ma/economie/mortalite-des-entreprises-voici-les-resultats-de-lenquete-du-cri-de-casablanca-settat-176583>. (Consulté le: 01/06/2020).

L'efficacité des dépenses fiscales repose sur le fait qu'elles ne soient pas excessives eu regard de l'objectif pour lequel elles ont été créées initialement (Pichet, 2016, p. 338-339). De même, leur coût ne doit pas être plus élevé par rapport au coût de l'investissement ou du marché encouragé. Quant à leur durée de vie, elle doit être limitée. Il découle de ce qui précède que les incitations fiscales, ne peuvent échapper à la suppression quel que soit le résultat qu'elles produisent dans la mesure où une incitation fiscale inefficace ne produisant pas ses objectifs escomptés, c'est-à-dire qu'elle est caduque, doit être supprimée : «une incitation (...) peut rester inefficace, dans ce cas, elle est supprimée». Aussi, dans le cas inverse lorsqu'elle arrive à atteindre les objectifs que les pouvoirs publics attendent, cette fois ci également elle doit disparaître «l'incitation disparaît par son succès» parce que l'aide donnée par l'Etat à l'entreprise devient utilisée hors sa finalité initiale (Nmili, 2011a, p. 175). Mais, ce n'est pas fini là car le souci réside dans le fait que les agents économiques s'habituent à ces avantages fiscaux et deviennent, en effet, des demandeurs de la baisse du poids de l'impôt. Plus encore, ceux qui en tirent profit rendent difficile leur suppression comme le dit Pichet (2016, p. 18) : «dans chaque niche il y a un chien plus ou moins féroce qui aboie».

La transparence des finances publiques est basée sur le principe de l'égalité fiscale qui stipule que tout le monde soit traité à pied d'égalité devant l'impôt de telle sorte que les charges publiques soient supportées équitablement par les agents économiques en fonction de leur capacité contributive. En effet, faire bénéficier quelques uns, sans autres, de quelques avantages fiscaux préférentiels ne peut que soupçonner l'Etat du «favoritisme» à moins que ces bénéficiaires soient tenus à une contrepartie. Par exemple, lorsque le gouvernement veut réaliser un plan économique, social, environnemental..., il recourt à la fiscalité via le mécanisme des dépenses fiscales pour l'atteindre comme le dit R. Simonnet (1968) : «l'incitation fiscale peut être définie comme une technique de percussion qui, repoussant la contrainte, cherche, à l'aide de mesures fiscales, à pousser les entrepreneurs à prendre des décisions conformes aux objectifs du plan¹⁰». Dans la pratique, les dérogations aux dispositions fiscales normales visent à satisfaire des sollicitations sociales. Il s'agit des avantages que s'octroie la classe politique ou encore visent répondre à la voracité des lobbies proches du pouvoir ou disposant d'un rapport de force favorable (Pichet, 2016, p. p60).

¹⁰ R Simonnet, les incitations fiscales et le plan, revue de science financière, janvier mars 1968, n° 1, p89.

Parce qu'il s'agit des deniers publics la fiscalité repose, plus que tous autres domaines de la politique publique, sur un principe capital à savoir la confiance ; a expliqué Peggy Musgrave à l'occasion de la 91^{ème} conférence sur la fiscalité en 1998, dans (Tremblay, 2005, p. XII). En réalité les dérogations fiscales accordées à certains contribuables sont quasi présentes dans toutes les lois fiscales et, par conséquent, l'injustice et l'iniquité s'installent. Cela constitue pour bon nombre de contribuables une des raisons de l'évitement fiscal comme le dit Tremblay (2005a, p. 129) : «une apparence d'injustice et d'inéquité qui se substitue à la nécessaire apparence de justice et d'équité et qui, de l'avis de certains, cautionne largement la pratique de l'évitement fiscal» et «La question de morale de l'évitement fiscal est intimement liée au sentiment de justice chez le contribuable». Le phénomène d'évitement de l'impôt est, entre autres, dû aux avantages fiscaux dont bénéficient certains contribuables, ce qui réveille un sentiment d'injustice chez les autres. Ceux-ci, décident, pour que la justice soit établie, réduire leur fardeau fiscal par tous les moyens notamment par l'exploitation des failles du système fiscal comme a pu l'écrire Tremblay (2005a, p. 129) : «lorsque des privilèges sont consentis à certains groupes de contribuables, (...) une telle décision de politique fiscale est susceptible de passer pour partielle et injuste. Celui qui, en réaction à cela, fuit le fisc ou le fraude ne considère pas son geste comme un délit, puisqu'il lui semble juste, du moins aime-t-il le croire».

Une fiscalité complexe et pleine de lacunes se rapportant, entre autres, à la multitude des dispositions dérogatoires, des différents taux d'imposition, la multitude des conditions donnant droit aux régimes préférentiels... ,d'un côté, et l'habileté des experts comptables, leur formation efficiente ... les rendent bien armés... de l'autre côté. Une telle situation présente une occasion aux experts de contourner la loi fiscale, en leur faveur ou celle de leurs clients. Certaines sociétés ayant une capacité contributive élevée deviennent expérimentées dans l'évitement de l'impôt et privent, par conséquent, le trésor de l'Etat de ressources énormes. Elles profitent des niches fiscales pour payer moins d'impôts ce qui résulte selon J. E. Stiglitz et al. (2018, p. 888) d'«un duel sans fin opposant l'Etat et les avocats fiscalistes, lesquels recouvrent de nouvelles niches aussi vite que l'Etat colmate celles qui existaient auparavant». Il est utile de comprendre la nature des niches fiscales parce que l'influence de la loi fiscale dépend, entre autres, de leurs nombre et leur importance dans la mesure où la progressivité de l'impôt perd son rôle lorsque les riches contournent les taux fiscaux élevés.

Les dépenses fiscales, outre qu'elles créent l'inégalité entre les contribuables, sont nuisibles dans la mesure où elles coûtent cher pour l'Etat et mitent le produit de l'impôt (Weidenfeld, 2014, p. 32). Ce sont les dispositions du code fiscal qui permettent aux agents économiques "d'échapper" à l'impôt ou, d'au moins, réduire son montant. Toutefois, J. E. Stiglitz et al. (2018) trouve qu'il existe d'importants désaccords quant à la définition précise des niches fiscales. Ainsi, une même disposition peut être vue comme niche fiscale par les uns et considérée, en même temps, comme dépenses fiscales par d'autres. A titre d'exemple, une mesure fiscale prévoyant l'encouragement de l'industrie automobile réduit l'impôt à payer ; les adversaires diront qu'il s'agit de niche fiscale servant des groupes d'intérêts spéciales, alors que les partisans la voient en tant que simple dépenses fiscales visant l'expansion de l'industrie automobile.

Le système fiscal Marocain a fait l'objet de maintes tentatives de réformes dont les plus marquantes sont la réforme fiscale de 1984, les assises fiscales de 1999 et 2013 et la toute dernière s'incarne dans les assises fiscales de 2019 dont une place toute particulière a été consacrée aux dépenses fiscales. Malgré les évolutions manifestes qu'a connu le système fiscal au Maroc, la complexité y est toujours calquée. Depuis plus de trente ans le mot réforme fiscale réapparaît presque chaque année (Hasnaoui, 2016, p. 825). Il en résulte une fiscalité complexe et pleine de lacunes se rapportant, entre autres, à la multitude des dispositions dérogatoires, des différents taux d'imposition, la multitude des conditions donnant droit aux régimes préférentiels ainsi qu'à l'habileté des experts comptables et leurs formations efficaces les rendant bien armés. Une telle situation présente une occasion aux experts de contourner la loi fiscale, en leur faveur ou celle de leurs clients. Toujours par rapport au poids des fiscalistes dans l'évitement de l'impôt, comme a révélé une étude publiée le 22 mars 1985 par l'hebdomadaire Français le Nouvel Observateur a révélé que les experts comptables sont les premiers fraudeurs (Tremblay, 2005, p. 133). Les niches fiscales ont un majeur inconvénient car «ils sapent la confiance dans le système fiscal, en donnant l'impression que celui-ci est inéquitable- et que certains individus auraient la possibilité de ne pas assumer leur part de la charge fiscale. Cet aspect constitue l'un des principaux arguments en faveur des réformes fiscales» J. E. Stiglitz et al., (2018, p. 901-902). Ainsi, plus une réforme fiscale visait le renforcement des incitations fiscales à investir dans un secteur d'activité ou une catégorie de personnes, plus la suivante -réforme- s'efforçait d'instaurer les mêmes règles de jeu pour tous.

Conclusion

En guise de conclusion, les dépenses fiscales sont des outils efficaces permettant, d'une part, à l'Etat de corriger les anomalies conjoncturelles et structurelles dont souffre l'économie et, de l'autre part, contribuant à alléger le fardeau fiscal des contribuables ce qui renforce leur solvabilité envers le trésor public. Pourtant, les comportements de certains agents économiques tendent à profiter de ces dispositions fiscales préférentielles, en vue de réduire leurs impôts, tout en les détournant de leurs objectifs visés par le législateur. De même, la création comme la suppression anarchique et chronique des niches fiscales renforcent l'instabilité et la complexité du système fiscal en constituant ainsi un terrain fertile à l'évitement de l'impôt. Par conséquent, en dehors des promesses de réformes données chaque année pour que le code général des impôts soit plus simple, plus équitable et qui visent à promouvoir l'efficacité et la croissance économique, une réforme effective s'impose.

En effet, dans un premier temps il est d'une importance capitale de s'intéresser au civisme fiscal en tant que catalyseur permettant d'irriguer le comportement des agents économiques. De même, nous recommandons une stricte évaluation des dépenses fiscales visant l'élimination de celles devenues inutiles et sans objectifs. Aussi, en raison de la forte concentration du paiement de l'impôt sur les sociétés où très peu d'entreprises assurent le paiement de la majorité écrasante des recettes fiscales de l'IS, il est envisageable d'éliminer les dépenses fiscales et de les remplacer par les aides directes. Toutefois, la question qui se pose à ce niveau concerne l'équité et la transparence de la gestion des subventions directes notamment dans une sphère caractérisée par la cupidité des entreprises où l'octroi des aides aux entreprises pour faire face aux effets néfastes de la pandémie coronavirus nous a montré à quel point est compliqué l'identification des vrais bénéficiaires.

BIBLIOGRAPHIE

Livres

Godbout, L. (2006). L'intervention gouvernementale par la politique fiscale : Le rôle des dépenses fiscales: étude comparée: Canada, États-Unis, France. Economica.

J. E. Stiglitz; J. D Lafay; J. K Rosengard. (2018). Economie du secteur public (4ème édition). Nouveaux horizons.

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 (2ème édition).Imprimerie Papeterie El Watania.

Nmili, M. (2011). Pour un impôt juste : Essai sur les préalables au civisme fiscal (1ère éd). Editions Oser.

Pichet, E. (2016). Théorie générale des dépenses socio-fiscales. Les Editions du Siècle.

Tremblay, P. P. (2005). Sisyphe et le financement de l'Etat. Presses de l'Université du Québec.

Tremblay, P. P. (2012). L'argent de l'État : Pourquoi et comment. Presses de l'Université du Québec.

Thèses et mémoires

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.

Hossni, K. (2018). L'influence de la dématérialisation sur le recouvrement des recettes de l'administration fiscale [Mémoire]. Université Hassan premier Settat.

Articles

Barilari, A. (2018). La fraude fiscale : Les mots et les chiffres. Gestion & Finances Publiques, 3, 50- 57.

Castagnède, B. (2008). Introduction générale. Dans la politique fiscale. Que sais-je?, 3797, 3- 34.

- Dulin, A. (2016). Les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale. *Journal officiel de la république Française*, 138.
- Gaudemet, P. M., Beck, B., & Vedel, G. (1984). *Etudes de finances publiques : Mélanges en l'honneur de Monsieur le professeur Paul Marie Gaudemet*. Economica.
- Hasnaoui, R. (2016). Le système fiscal marocain : Une contrainte majeure à l'équilibre des finances publiques. 14(3), 20.
- Haulotte, S., & Valenduc, C. (2014). Réduire les dépenses fiscales : Une voie de réforme ? *Reflets et perspectives de la vie économique*, LIII(1), 31.
- Liger-Belair, P. (2018). Fabrique et subtilité de la norme de l'évitement de l'impôt chez les spécialistes de l'optimisation fiscale. *Déviante et Société*, 42(2), 325.
- R Simonnet (1968), les incitations fiscales et le plan, *revue de science financière*, n° 1.
- Quiers-Valette, S. (1978). *L'incitation : Un nouveau concept de politique économique*. Hachette.
- Taj, T. (2019). L'analyse du « jeu fiscal » entre l'administration fiscale et l'entreprise : Modélisation du jeu dans le contexte marocain. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 2(1), Article 1.
- Weidenfeld, K. (2014). Les niches fiscales, un instrument ambigu. *Projet*, 341(4), 32.

Autres documents :

<https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/organisation/a-propos-agence-revenu-canada-arc/alerte-fiscale/est-evitement-fiscal.html>

<https://www.medias24.com/les-avantages-fiscaux-ont-coute-a-l-etat-27-8-milliards-de-dh-en-2019-5067.html>

<https://fr.le360.ma/economie/mortalite-des-entreprises-voici-les-resultats-de-lenquete-du-cri-de-casablanca-settat-176583>.

Rapport sur les dépenses fiscales. PLF 2020.

Rapports d'activité de la direction générale des impôts

Trésorerie générale du royaume; Bulletin mensuel de statistique des finances publiques.
Mars 2019.