

Le contrôle fiscal à l'ère de la dématérialisation de l'administration fiscale : Cas de la Direction Régionale de Marrakech

Tax audit in the era of the digitalization of tax administration: Case of Tax Administration of Marrakech

Mustapha CHAMI, (*Professeur d'Enseignement Supérieur*)
ENCG de Settat- Maroc
Université Hassan 1, Maroc

Aziz MOUSSAOUI, (*Doctorant chercheur*)
Laboratoire des EFCG-SIAD
ENCG de Settat- Maroc
Université Hassan 1, Maroc

Adresse de correspondance :	Ecole Nationale de commerce et de gestion Km 3 route de Casablanca, Settat Université Hassan 1er Maroc (Settat) BP 658 Tél : 05 23 40 12 02 / Fax : 05 23 40 13 62
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	CHAMI, M., & MOUSSAOUI, A. (2022). Le contrôle fiscal à l'ère de la dématérialisation de l'administration fiscale : Cas de la Direction Régionale de Marrakech. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 3(3-2), 534-546. https://doi.org/10.5281/zenodo.6591284
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: May 03, 2022

Published online: May 31, 2022

Le contrôle fiscal à l'ère de la dématérialisation de l'administration fiscale : Cas de la Direction Régionale de Marrakech

Résumé

Le contrôle fiscal à l'ère de la dématérialisation de l'administration fiscale, est un travail scientifique qui cherche à comprendre la relation susceptible d'exister entre deux variables (la dématérialisation de l'administration fiscale et le contrôle fiscal), et à expliquer l'effet de l'une sur l'autre.

L'effet de la dématérialisation sur le contrôle fiscal a fait l'objet de notre part d'une recherche qualitative, basée sur l'analyse des entretiens administrés auprès des contrôleurs fiscaux de la direction régionale des impôts de Marrakech. Ainsi 12 entretiens semi-directifs de 45 minutes ont été réalisés, et analysés par la suite en utilisant la méthode d'analyse du contenu (l'analyse horizontale et l'analyse verticale).

Les principaux résultats qu'on a pu dégager ont montré l'existence d'un effet positif de la dématérialisation de l'administration fiscale sur l'efficacité du contrôle fiscal, et ce tant sur le volet qualitatif que sur le volet quantitatif. Toutefois on a constaté que cet effet n'est pas directement lié à l'essor du numérique au sein de l'administration fiscale, et qu'il y a d'autres facteurs qui ont permis l'apparition et le développement de cet effet positif. On fait allusion notamment aux facteurs organisationnels et aux mesures d'ordre juridique mises en œuvre par la Direction des Impôts pour mener à bien cette mutation numérique.

Mots clés : contrôle fiscal, digitalisation, contrôleurs fiscaux, l'administration fiscale, mutation numérique.

Classification JEL : M10

Type de l'article : Recherche appliquée.

Abstract

Tax audit in the era of the dematerialization of tax administration is a scientific work that seeks to analyze the link between two variables, and explains the effect of one on the other.

The effect of dematerialization on tax audits has been the subject of this qualitative research based on the analysis of the content of interviews administered to tax controllers from the tax administration in the regional of Marrakech. Thus, 12 semi-structured interviews of 45 minutes were carried out, and subsequently analyzed using the content analysis method (horizontal analysis and vertical analysis).

The main results that have been obtained have shown the existence of a positive effect of dematerialization on the effectiveness of tax audits in the tax administration, whether in terms of the number of cases checked or revenue collected. However, it has been observed that this effect is not directly linked to the rise of digital technology within the tax administration, and that there are other factors that have allowed the appearance and development of this positive effect. Reference is made in particular to organizational factors and the legal measures implemented by the tax administration to bring this digital transformation to effectiveness.

Keywords: Tax audit, digitalization, tax auditors, tax administration, digital transformation.

JEL Classification: M10

Paper type: Empirical research.

1. Introduction

Le contrôle fiscal dévolu à l'administration fiscale, corollaire du système déclaratif, est l'un des principaux garants de l'équité devant l'impôt et du civisme fiscal, puisqu'il est traditionnellement considéré comme « la légitime contrepartie de [la] confiance accordée au contribuable » (Marchessou & Grosclaude, 2014). Généralement, le contrôle fiscal vise à développer la conformité fiscale volontaire, à lutter contre la fraude fiscale, et à assurer l'équité fiscale devant l'impôt.

Alors que, La dématérialisation signifie que les documents circulent sous forme exclusivement électronique. Elle présuppose l'existence de techniques de numérisation, qui désigne la transformation de documents papier en documents électroniques. (DERLANGE & ERRERA, 2008)

Mais malgré tous les efforts déployés, et les mesures entreprises par l'administration fiscale en termes de développement du numérique et de renforcement du contrôle fiscal, le phénomène de la fraude fiscale ne cesse d'engendrer des manques à gagner considérables pour le budget de l'État. Ainsi, la fraude fiscale est devenue la règle au lieu d'être l'exception, preuve à l'appui : les statistiques de la DGI en 2018 ; « 80% des recettes de l'IS sont assurés par 0,98% d'entreprises, 70% de la TVA collectée et reversée par 0,66% de contributeurs et 73% de l'IR est acquitté par les salariés (privé et public). Une situation à haut risque puisque l'impôt est acquitté par une poignée des contribuables ».

Pour la même année (2018), l'Ex Directeur Général des Impôts M. Omar FARAJ a déclaré : « A la DGI, l'on s'étonne que la contribution moyenne à l'IR des médecins se situe autour de 12.000 DH par an ! C'est autant que supporte un salarié qui émarge entre 8.000 et 9.000 DH par mois. Il va sans dire que beaucoup de ces praticiens exercent de fait dans un paradis fiscal ». Tous ces constats, entre autres, ont motivé notre choix de faire du contrôle fiscal une variable d'étude à expliquer, vu son rôle déterminant dans la dissuasion de la fraude fiscale et l'instauration d'un climat du civisme fiscal, et de la dématérialisation de l'administration fiscale une variable d'étude explicative, vu l'effet (positif ou négatif) qu'elle est susceptible d'avoir sur le renforcement du contrôle fiscal. Donc notre objectif principal de mener cette étude sera de comprendre et d'expliquer l'effet de la dématérialisation sur le contrôle fiscal.

Notre problématique est ainsi la suivante : **Dans quelle mesure la dématérialisation de l'administration fiscale impacte-t-elle le contrôle fiscal ?**

D'un point de vue académique, il serait intéressant d'étudier cette problématique et d'explorer un terrain de recherche n'est pas encore (ou peu) exploré. Car, vu le caractère récent de la dématérialisation des administrations publiques au Maroc, notre problématique mérite d'être étudiée académiquement. Donc notre recherche constitue une petite brique dans le processus de la construction de la connaissance dans ce domaine.

Notre recherche répond également à un intérêt managérial, qui est celui de présenter à l'administration fiscale une image claire sur les contraintes à surmonter et les opportunités à saisir pour réussir cette mutation numérique et améliorer la qualité et l'efficacité du contrôle fiscal.

Deux théories ont été mobilisées, car ils expliquent largement - à notre sens- notre problématique de recherche, il s'agit de la théorie des coûts de transactions et de la théorie de l'entreprise en réseau. La première a été mobilisée, car explique comment la dématérialisation favoriserait-elle le recours par l'administration fiscale au marché par le biais de l'externalisation des tâches à faible valeur ajoutée pour se concentrer sur son cœur de métier qui est le contrôle fiscal. Alors que la deuxième, considérée comme une forme hybride entre les deux alternatives

« marché ou hiérarchie », explique comment, grâce à la dématérialisation, la DGI peut se rapprocher de plusieurs partenaires par le biais la synchronisation des systèmes d'information pour se permettre plus de souplesse dans le gestion des activités et plus d'efficacité dans l'accomplissement de ses rôles, notamment, dans l'exercice du contrôle fiscal.

Dans ce qui suit, on présente successivement ; (2.) Une revue de littérature (3.) La méthodologie de recherche poursuivie (4.) Les résultats de recherche avant de (5.) conclure.

2. Revue de littérature

Dans cette partie, on présente les apports théoriques qui ont traité cette problématique de l'impact du numérique sur le contrôle fiscal dans différents contextes et particulièrement dans le contexte français, qui ne cesse d'être une référence pour le Maroc en matière de la législation fiscale, tout en adaptant notre présentation à nos axes de recherche.

2.1. La dématérialisation et la performance dans la gestion et l'organisation de travail :

Le numérique constitue un vecteur privilégié de la transformation de l'action publique, il contribue à simplifier les démarches administratives et à améliorer la qualité et l'efficacité des services (COSTA, 2017)

D'abord La dématérialisation a été à la fois subie et imposée par l'administration fiscale, en d'autres termes « D'une part et tout d'abord, l'administration a été saisie par le numérique, elle l'a subi, en devant modifier ses procédures afin de les adapter à ce nouvel outil. D'autre part et ensuite, elle a saisi le numérique à son avantage pour imposer aux contribuables de nouvelles obligations » (Guillerminet, 2016)

En effet la généralisation de télé-services permet à l'administration fiscale de diminuer les coûts de transactions, de réduire les effectifs assignés aux tâches de saisie manuelle, de diminuer les erreurs de saisie par les employés ainsi que les rejets par le système et de rendre un meilleur service aux entreprises. (LAMBERT-WIBER, 2017) (Boudreau, 2009)

La dématérialisation a permis aussi une augmentation des volumes de transactions, une réduction de la durée de traitement des demandes pour l'administration, une simplification des mises à jour des dossiers, ainsi qu'une accessibilité instantanée à ces derniers pour les contribuables, l'agent de renseignements et le gestionnaire. (Clinche, 2016) (Boudreau, 2009)

En ce qui concerne l'organisation de l'administration fiscale, les objectifs de la dématérialisation devront permettre d'une part, l'atténuation des barrières hiérarchiques et des cloisons verticales, pour bâtir des relations horizontales plus performantes au sein de l'organisation et avec les contribuables, et d'autre part, un redéploiement des effectifs, une réorganisation de travail quotidien et de nouvelles formes d'activités, d'évaluation et de compte rendu. (DAGIRAL, 2007)

La dématérialisation de l'administration fiscale c'est un atout, mais qui doit être mis en valeur par l'administration pour en tirer le maximum d'avantages, à travers une refonte du processus de travail et une revue en profondeur des pratiques organisationnelles (Boudreau, 2009) (DAGIRAL, 2007). La numérisation doit « toucher tout le monde, favoriser la polyvalence, l'horizontalité, etc. Les différentes fonctions doivent donc coopérer, c'est là la clé de la réussite de l'intégration effective des NTIC dans l'administration. » . (DAGIRAL, 2007)

Grâce à la dématérialisation, les dossiers informatisés, mis en ligne, permettent une grande souplesse dans l'organisation de travail. Avec l'informatisation des dossiers et leur mise en

réseau, ces dossiers deviennent accessibles en tout moment et à partir de différents endroits et d'une manière simultanée pour les différents employés de l'administration. (Boudreau, 2009)
« L'utilisation conjointe des technologies de l'information et d'un mode d'organisation en réseau permet aux organisations publiques d'améliorer à la fois l'efficacité de leur fonctionnement interne, la qualité des services qu'elles offrent et l'efficacité de leurs politiques et programmes. » (Boudreau, 2009)

En fin, grâce à l'utilisation des nouvelles technologies de l'information, les organisations publiques ont gagné en matière d'efficacité, de productivité, et d'allocation des ressources. L'informatique favorise la coordination transversale et permet à l'organisation d'interconnecter ses différents services, et de faire plus de travail avec moins des ressources humaines. Bref, « Les gains de productivité ne se manifestaient que si l'informatisation était associée à une réorganisation » (Boudreau, 2009) (DAGIRAL, 2007)

En relation avec notre question de recherche, et sur la base des apports théoriques susmentionnés, on peut poser les sous-questions de recherche suivantes : dans quelle mesure la dématérialisation impacte-t-elle la gestion de travail au sein de l'administration fiscale ? Et comment l'administration s'est-elle réorganisée pour tirer un maximum d'avantage de cette mutation numérique ?

Lesdites questions peuvent être se décliner sous formes des hypothèses de recherche :

H1 : La dématérialisation permet à l'administration fiscale d'améliorer la gestion de travail et par conséquent de renforcer le contrôle fiscal

H2 : La dématérialisation pousse l'administration fiscale vers l'adoption de nouvelles formes d'organisation capables de lui permettre d'exercer le métier du contrôle fiscal d'une manière plus opportune et plus efficace.

2.2. La dématérialisation et le système d'information

La dématérialisation a permis d'enrichir le système d'information par des données utiles, exploitables et disponibles. La disponibilité de l'information permet de réaliser les tâches avec moins d'efforts, plus d'autonomie, et une grande efficacité. (Lesca & Lesca, 2010)

Jusqu'à récemment, presque toutes les formes des collaborations entre les administrations publiques se sont limitées à l'échange d'information et au couplage de fichiers. Mais, l'essor de la technologie permet aujourd'hui, aux administrations publiques de mettre en place des portails internet, des guichets uniques, et des centres de services partagés (Boudreau, 2009)

C'est le cas aujourd'hui au Maroc pour plusieurs administrations, dont la DGI, et cela grâce, entre autres, aux programmes gouvernementaux (Maroc Numérique 2013 et Maroc Digital 2020), qui ont porté l'intégration et l'interopérabilité des systèmes d'information de l'État au rang des objectifs stratégiques ciblés.

Si l'intégration des systèmes d'informations nous renvoie à un concept large qui couvre les capacités de communication, de coopération, et de coordination, l'interopérabilité peut être définie : comme l'habilité à communiquer avec des systèmes multi-niveaux et à accéder à leurs fonctionnalités (Boudreau, 2009).

Christian Boudreau, signale que malgré la place prépondérante qu'occupe aujourd'hui la technologie dans la mise en place des projets gouvernementaux concernant le développement des nouvelles formes d'organisation en réseau ; « les principaux défis du gouvernement numérique ne sont plus d'ordre technologique, mais d'ordre organisationnel ». Ce constat

s'explique d'après l'auteur, du fait que les dirigeants d'organisations publiques perçoivent ces nouvelles formes d'organisation en réseau comme une menace à leur autonomie de gestion, et ce malgré les gains évidents que permettent ces formes sur le plan de la performance à tous les niveaux, et malgré aussi les efforts déployés par les pouvoirs centraux pour promouvoir lesdites formes d'organisation.

Enfin, pour réussir la mutation numérique, toutes les fonctions de l'entreprise doivent coopérer ensemble. Ainsi la fonction « informatique et réseaux » procure les outils, la fonction « Formation » s'occupe de l'insertion et la formation de personnel, et la fonction « ressources humaines » fait adhérer les agents et les mobilisent en fonction des enjeux du projet (THIRIA, 2021) (DAGIRAL, 2007)

La sous-question de recherche qui se pose à ce niveau et qui contribue, pour une partie, à répondre à notre question de recherche principale est la suivante :

Comment la dématérialisation peut servir -indirectement- le contrôle fiscal, à travers son effet direct indéniable sur le système d'information de la DGI ?

De cette sous-question de recherche, on peut formuler l'hypothèse de recherche suivante :

H3 : La dématérialisation améliore et renforce la qualité du système d'information de la DGI, ce dernier constitue l'outil le plus important pour un contrôle fiscal efficace.

2.3. La dématérialisation et le déroulement des opérations du contrôle fiscal

La dématérialisation des procédures et l'échange informatisé des données avec les autres organisations permettent à l'administration fiscale d'enrichir sa base de données et de perfectionner son système d'information. Ainsi, « Le nouveau dispositif permettrait d'intensifier le contrôle fiscal et, surtout, de l'automatiser » (DAGIRAL, 2007)

« Ayant obligé l'administration fiscale à effectuer un véritable travail de réingénierie, le numérique se révèle être un outil indispensable à toutes les étapes de vérification » (Guillerminet, 2016)

De plus, la plupart des supports informationnels sont aujourd'hui informatisés, ce qui simplifie l'appariement de tels documents avec les recoupements dont dispose l'administration, et détecter rapidement les défaillants (GRANGER, 2017). L'abondance de l'information limite sévèrement l'envergure de la fraude fiscale. C'est l'une des raisons pour lesquelles les contribuables restent relativement honnêtes face à la faible probabilité d'application de peines civiles ou criminelles (cette dernière étant limitée suite aux coûts élevés de poursuite légale). Cependant la sophistication informatique profite également aux contribuables, de plus en plus avisés (Boudreau, 2009).

De même, les contribuables qui ont l'obligation de tenir une comptabilité sous format électronique doivent remettre à l'administration une copie du *fichier des écritures comptables* établi selon un format électronique. « Les FEC sont des données structurées, car ils respectent des règles et des référentiels précis. Ils sont enregistrés de manière codifiée dans les champs d'une base de données, ce qui permet à des machines de les interpréter et de les traiter plus facilement. » (GBEGO, 2021)

« La transmission des fichiers d'écriture comptable devient l'élément central du contrôle fiscal. Les droits et obligations de l'administration, de l'entreprise et de son conseil sont profondément modifiés » (MICHEL, 2017). Pour les entreprises, le fait de remettre le FEC entre les mains des vérificateurs de l'administration fiscale, ne doit être pas considéré comme une contrainte légale,

mais plutôt comme une opportunité qui renforce le contrôle interne et optimise le contrôle des risques fiscaux. (GBEGO, 2021)

Enfin, deux sous questions de recherche traduisant notre réflexion en ce qui concerne le présent axe de recherche se posent :

Comment la dématérialisation de l'administration fiscale impacte-t-elle le processus de la réalisation des opérations du contrôle fiscal ? Et dans quel sens affecte-t-elle la qualité et la quantité de ces opérations ?

Ces sous-questions peuvent être traduites sous forme des hypothèses de recherches :

H4 : La dématérialisation de l'administration fiscale a permis à cette dernière de revoir et d'améliorer le processus du déroulement de ses opérations de contrôle fiscal.

H5 : La dématérialisation de l'administration fiscale a renforcé la qualité et a multiplié les quantités des opérations de contrôle fiscal réalisées par cette dernière.

3. Méthodologie de recherche

L'objectif de cette recherche est de comprendre l'effet de la dématérialisation sur le contrôle fiscal dans le contexte marocain (cas de la ville de Marrakech). Les informations nécessaires à cette étude ne sont pas, de par leur nature, disponibles. À cet effet, les données collectées proviennent de diverses sources (rapport d'activité, notes circulaires et des d'entretiens).

Dans cette section, on présente la démarche de recherche utilisée, le paradigme épistémologique adopté, et les principaux thèmes de notre étude.

3.1. Démarche de recherche et paradigme épistémologique :

Dans le cadre de ce travail, on a décidé d'adopter une approche qualitative exploratoire, étant donné que notre terrain de recherche est peu exploré, et de s'inscrire dans un paradigme épistémologique interprétativiste dans un objectif de comprendre l'interaction qui existe entre nos deux variables de recherche, d'interpréter les résultats collectés avec un œil critique à la lumière de la problématique de recherche, afin de sortir avec des conclusions et de recommandations éventuelles.

La démarche de recherche adoptée repose sur la technique d'analyse de données collectées par le biais d'un guide d'entretien semi-directif administré auprès de certains fonctionnaires de la direction fiscale de Marrakech, et ce pour obtenir les données nécessaires à la réalisation de l'analyse du contenu (analyse horizontale et verticale).

Des entretiens de 45 minutes ont été administrés auprès de douze (12) fonctionnaires de l'administration fiscale de Marrakech, dont six (6) sont des vérificateurs, et six (6) sont des gestionnaires des secteurs. Le point commun à la base de notre choix de ces interviewés, c'est le fait qu'ils exercent tous le métier du contrôle fiscal. Toutefois, ils se distinguent les uns par rapport aux autres par la nature du contrôle auquel ils se livrent. En effet les vérificateurs exercent le contrôle sur place (la vérification), alors que les gestionnaires des secteurs exercent le contrôle sur pièces. C'est une diversification voulue de notre part, car notre problématique de recherche touche à ces deux types de contrôle à la fois.

Le guide d'entretien semi-directif permet à l'enquêteur une liberté de parole dans un cadre relativement strict, il est composé de toutes les thématiques devant être abordées, et conçu d'une manière qui va nous permettre d'explorer le terrain de recherche.

Notre guide d'entretien a fait l'objet d'un test auprès d'un vérificateur et d'un gestionnaire de secteur qui ne font pas partie de notre échantillon pour vérifier la pertinence et la clarté de nos questions. Après quelques modifications, nous avons validé la version finale après un entretien

test avec un autre vérificateur qui a compris et répondu à l'intégralité des questions de notre guide d'entretien.

3.2. Méthode d'analyse des données et thèmes de recherche :

La méthode utilisée pour l'analyse des données est la méthode de résumé/synthèse, basée sur les analyses verticale et horizontale de contenu des entretiens. Ces derniers ont été enregistrés puis transcrits avant d'être traités manuellement.

L'analyse verticale permet d'analyser les dires de chaque interviewé en ce qui concerne les différentes thématiques de recherche, alors que l'analyse horizontale permet d'analyser les dires de différents interviewés en prenant thématique par thématique. Tout cela nous a permis de faire sortir les mots et les idées clés et de repérer les récurrences et régularités d'un document à l'autre à l'intérieur du corpus total. Chose qui nous a permis de réduire les données de manière à exprimer uniquement les idées principales dans le cadre de la méthode dite résumé/synthèse. Ainsi, les principaux thèmes qui composent notre guide d'entretien, leurs objectifs, peuvent être détaillés comme suit :

Thème 1 : performance dans la gestion du travail (objectif recherché : comprendre l'effet de la dématérialisation sur la gestion de travail, et par conséquent sur le contrôle fiscal).

Thème 2 : l'organisation du travail (objectif recherché : Comprendre l'effet de la dématérialisation sur l'organisation de travail, et comment la nouvelle organisation consécutive à la dématérialisation peut-elle participer à l'atteinte des objectifs relatifs au contrôle fiscal).

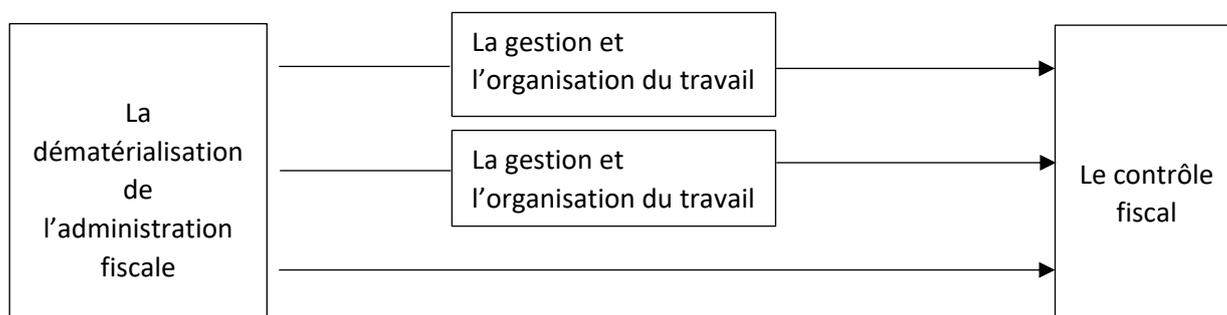
Thème 3 : le système d'information de l'administration fiscale (objectif recherché : comprendre l'apport de la dématérialisation en matière de l'amélioration et du renforcement du rôle joué par le système d'information comme outil indispensable à la réussite de contrôle fiscal).

Thème 4 : l'échange d'informations (objectif recherché : comprendre comment se fait-il l'échange d'information au sein et en dehors de l'administration fiscale et sa relation avec l'efficacité du contrôle fiscale)

Thème 5 : le déroulement du contrôle fiscal (objectif recherché : comprendre l'effet direct de la dématérialisation sur le déroulement des opérations du contrôle fiscal).

Enfin, notre revue de littérature nous a permis d'élaborer ce modèle théorique de recherche qui résume les résultats obtenus.

Figure 1 : L'effet direct et indirect de la dématérialisation sur le contrôle fiscale



Source : Auteurs

4. Présentation et analyse des résultats

Les trois axes représentant les résultats de notre étude qualitative sont les suivants :

- La dématérialisation et la performance dans la gestion et l'organisation de travail ;
- La dématérialisation et le système information de la DGI,

- La dématérialisation et le contrôle fiscal.

4.1. La dématérialisation et la performance dans la gestion et l'organisation de travail :

À partir des résultats obtenus, on peut dire que les objectifs ultimes de la dématérialisation de la DGI, sont : la concentration sur le cœur de métier à savoir le contrôle fiscal et le recouvrement, et l'amélioration de la qualité et l'efficacité des services, rendus aux contribuables.

La dématérialisation a amélioré la gestion et l'organisation de travail au sein de l'administration fiscale. Grâce à la dématérialisation de l'administration, cette dernière s'est vue capable d'externaliser plusieurs tâches à faible valeur ajoutée et qui sont loin de son cœur de métier. On parle principalement de la dématérialisation et l'externalisation des opérations de dépôt et de saisie des déclarations fiscales, de la demande, le traitement et la délivrance de la majorité des attestations fiscales, de paiement des différents types d'impôts, de dépôt et de traitement des dossiers de restitution de l'IR, et de dépôt et d'enregistrement des différents types de contrats soumis à la formalité d'enregistrement

Toutes ces actions, entre autres, ont permis à l'administration fiscale de réduire significativement la charge de travail administratif, qui consomme la grande partie du temps de travail des gestionnaires de l'assiette fiscale et des agents chargés du recouvrement et d'enregistrement des actes. Libérer les gestionnaires et les agents de ces tâches signifie automatiquement, dans un cadre d'optimisation d'allocation des ressources humaines, leur réaffectation vers des services à grande valeur ajoutée, et qui souffrent d'un besoin de ressources. C'est dans ce sens qu'on doit comprendre les opérations de sélection interne des vérificateurs qui ont été organisées ces dernières années (plus de 400 vérificateurs recrutés).

En ce qui concerne le contrôle sur pièces, la réduction voire la disparition des opérations de saisie, de traitement et de délivrance des attestations, de classement, et d'accueil..., ont libéré les gestionnaires de la fiscalité des personnes morales et personnes physiques professionnels de certaines tâches routinières à faible valeur ajoutée ce qui leur ont offert plus de temps pour se livrer au contrôle sur pièce.

Consciente de ce grand changement, la direction générale des impôts a institutionnalisé la procédure du contrôle sur pièce en introduisant l'article 221bis dans le code général des impôts en 2016, pour donner plus de pouvoir aux contrôleurs et renforcer leur position à l'égard des contribuables contrôlés. Elle a également centralisé la programmation et le suivi des réalisations en matière du contrôle sur pièce pour plus d'efficacité et de rendement.

Les résultats présentés sous ce premier axe de recherche rejoignent et confirment les résultats présentés dans la section dédiée à la revue de littérature concernant l'effet positif et indirect de la dématérialisation sur le contrôle fiscal dans le contexte français notamment.

Toutefois, et d'après nos résultats plus de réorganisation de travail s'avère nécessaire pour permettre aux contrôleurs sur pièces de se concentrer sur leur cœur de métier qui est le contrôle, car malgré les effets positifs de la dématérialisation sur la gestion de travail, les gestionnaires d'assiette de la Direction Régionale des Impôts de Marrakech continuent à combiner entre le contrôle sur pièce et le travail administratif (traitement de contentieux administratifs, prise en charge des dossiers de création de la taxe professionnelle, accueil de certains contribuables pour des raisons administratives ...) ce qui ne leur laisse pas suffisamment du temps pour se livrer aux opérations du contrôle comme il faut et dans les délais préfixés. Ainsi, une séparation entre le travail administratif et le contrôle sur pièce s'avère nécessaire plus que jamais pour renforcer ce dernier.

En relation avec nos questions et hypothèses de recherche, on peut dire que la dématérialisation permet à l'administration d'améliorer la gestion et l'organisation du travail ce qui affecte positivement et d'une manière indirecte la qualité du contrôle fiscal.

4.2. La dématérialisation et le système d'information de la DGI

La dématérialisation a permis l'enrichissement de la base de données du système intégré de taxation par des informations utiles, fiables, et exploitables en temps réel. Ainsi, la télé-déclaration a permis d'associer les deux opérations de dépôt et de prise en charge de la déclaration par le système, ce qui constitue un avantage non négligeable pour le déroulement des opérations du contrôle fiscal, principalement si l'on sait qu'une déclaration déposée manuellement peut rester - pendant des années - non saisie, pour une raison ou une autre, ce qui oblige le vérificateur à se déplacer vers le gestionnaire de dossier en vérification - et qui peut être installé dans les régions de Marrakech (Safi, Essaouira, Ait Ourir ...) - rien que pour consulter ladite déclaration. Et parfois, il se peut que la déclaration physique soit égarée quelque part.

A cela s'ajoute le fait qu'un contribuable dont le siège situé à Marrakech peut contracter avec des clients qui siègent dans différentes régions du Royaume, ce qui est très fréquent. Alors pour consulter les déclarations déposées par lesdits clients et les croiser avec les déclarations du contribuable en vérification à Marrakech, il faut d'abord que ces déclarations soient saisies par leurs gestionnaires, et vous pouvez imaginer en cas de non saisi desdites déclarations la situation d'embarras à laquelle se trouve le vérificateur qui a d'autres dossiers à vérifier avec des délais impartis qui courent, et les conséquences de tout cela sur le rendement des opérations de vérification.

Ainsi, on peut dire que la dématérialisation a renforcé l'indépendance des contrôleurs fiscaux en matière de collecte d'informations utiles au déroulement du contrôle fiscal, elle a sécurisé l'information et la rendue accessibles en temps réel tout en facilitant les opérations de croisement des données.

D'un autre côté et pour renforcer son capital informationnel et fournir les conditions nécessaires au bon déroulement des opérations des contrôles fiscaux, et à côté du droit de communication dont elle dispose en matière de vérification, la Direction Générale des Impôts s'est rapprochée de plusieurs organismes à travers des accords d'échanges d'informations bilatéraux et des contrats de coopération en matière de contrôle conjoint qui sont signés et mis en œuvre.

Les principaux partenaires qui détiennent des informations utiles au déroulement du contrôle fiscal et avec lesquels des accords d'échange d'information ont été conclus, sont : l'Administration des Douanes et des Impôts Indirects, l'Office de Change, l'Office Marocain de la Propriété Industrielle et Commerciale, la Caisse Nationale de Sécurité Sociale, le Tribunal de commerce, le ministère du tourisme, ministère de l'intérieur, et les banques ...).

Toutefois ces différents partenaires ne sont pas sur les mêmes niveaux de maturité en ce qui concerne la dématérialisation et le développement de leur système d'information. Ce qui fait que la question d'interopérabilité entre les systèmes d'information de l'État (énoncé dans le programme Maroc numérique 2013) n'est pas encore concrétisée sur le terrain, ce qui rend difficile l'échange informatisé, et explique à notre sens le recours à des supports papiers pour l'échange d'information malgré les retards qu'il génère cette longue procédure. En effet et d'après les résultats de la recherche, cette situation vide le droit de communication de tout sens, car dans la plupart des cas les informations demandées par les vérificateurs ne sont servies qu'après la clôture de l'opération du contrôle fiscal.

Donc, une amélioration des fonctionnalités du système intégré de taxation pour qu'il assure des rapprochements automatiques des données, et un élargissement de la base de données consultable par les contrôleurs à travers des accords permettant l'accès informatisé, surveillé et limité aux bases des données des autres partenaires de l'administration fiscale, peuvent présenter une solution magique pour renforcer l'efficacité du contrôle fiscal.

Enfin, on peut dire que la dématérialisation a un effet positif sur le fonctionnement du système d'information de la DGI, cet effet s'étend automatiquement au contrôle fiscal, dont l'efficacité dépend largement de la qualité de l'information procurée par ce système.

4.3. La dématérialisation et le déroulement des opérations du contrôle fiscal

À la Direction Générale des Impôts, le développement et la mise en place d'un système d'analyse risque (SAR), était une nécessité dans une ère où la dématérialisation a enrichi pleinement la base de données de la DGI d'informations nécessitant un filtrage et un traitement rapide et optimal pour détecter les anomalies et programmer les dossiers à risque pour la vérification. Toutefois, on peut se baser sur les déclarations de nos interviewés pour mettre en question la fiabilité de l'opération de programmation effectuée sur la base de ce système, qui propose pas mal de fois des dossiers à faible potentiel fiscal pour vérification.

D'après nos résultats, on peut dire que la dématérialisation a poussé les contribuables à adopter un comportement de conformité fiscale, motivé par la perception qu'ils ont développée quant à l'augmentation de la probabilité d'être exposés au contrôle fiscal suite à de fausses déclarations, étant donné que la dématérialisation de l'administration fiscale a permis à cette dernière de renforcer d'une manière significative : les recoupements dont elle dispose, la rapidité dans la détection des anomalies et des comportements frauduleux, et le nombre annuel des opérations de contrôle fiscal réalisées.

Quant aux limites de la dématérialisation, elles sont liées notamment à l'insuffisance des mesures d'accompagnement prises par la DGI jusqu'à présent, pour exploiter d'une manière plus optimale les opportunités offertes par cette mutation numérique, mais n'oublions pas que l'administration fiscale n'est qu'au début du processus de la dématérialisation et que la mise en place des mesures visant le rapprochement automatique des données ainsi que la dématérialisation totale de l'administration fiscale ne sont qu'une question de temps.

En relation avec notre problématique de recherche, on peut dire que la dématérialisation a affecté directement le contrôle fiscal, et a permis de le renforcer, grâce notamment à la réduction des délais de vérification, à l'augmentation des dossiers vérifiés, et à l'exploitation des documents comptables présentés sous format dématérialisé.

Mais en comparaison avec d'autres contextes comme le contexte français, force est de constater que les ressources humaines et matériels dédiés au contrôle fiscal restent largement en dessous de la moyenne, ce qui ne permet pas à la dématérialisation de jouer pleinement sur l'efficacité de contrôle fiscal en comparaison avec les pays développés.

5. Conclusion

Vu la rareté des études dans ce domaine, nous avons mené une étude qualitative pour explorer le terrain de recherche, en nous basant sur des entretiens administrés auprès de certains contrôleurs fiscaux de la Direction Régionale des Impôts de Marrakech. Les résultats obtenus nous ont permis de comprendre l'effet de la dématérialisation sur le contrôle fiscal et d'apporter des éléments de réponse à notre problématique.

Nos résultats issus de l'analyse du contenu des entretiens administrés auprès des fonctionnaires de la Direction Régionale des Impôts de Marrakech, nous ont permis à travers deux techniques d'analyse (l'analyse horizontale et l'analyse verticale), de comprendre l'effet de la dématérialisation sur les deux formes de contrôle fiscal étudiées (le contrôle sur place et le contrôle sur pièces).

Notre étude a permis aussi d'expliquer la relation qui lie la dématérialisation et le contrôle fiscal. C'est une relation de cause à effet, qui ne suit pas, toutefois, une loi naturelle fixe vu le caractère humain omniprésent dans tous les aspects de la relation, ce qui demande la réunion d'un certain nombre des conditions sur le plan organisationnel, législatif, matériel et immatériel pour permettre à cette mutation numérique de produire les effets escomptés. Nous avons, donc, essayé d'apporter des propositions qui peuvent amener l'administration fiscale à réussir cette mutation fiscale sur tous les plans de la gestion fiscale.

Comme tout travail de recherche, notre étude présente des limites. Ainsi, sur le plan théorique nous nous sommes confrontés à une rareté des études qui ont examiné notre thématique de recherche. Tandis que sur le plan empirique, notre étude qualitative exploratoire a besoin d'une autre étude quantitative confirmatoire pour quantifier l'effet de la dématérialisation sur le contrôle fiscal, et valider nos résultats théoriques. Cette limite ne nous permet pas de généraliser nos résultats. De plus l'étude qualitative a concerné l'administration fiscale seulement, il serait préférable de mener une étude auprès des contribuables qui ont subi le contrôle fiscal à l'ère de la dématérialisation et d'élargir les frontières de cette recherche par conséquent.

Quant aux recommandations, on recommande à l'administration fiscale d'assainir et mettre à jour son système intégré de taxation, d'élargir et généraliser les attributions de consultation à tous les contrôleurs fiscaux pour renforcer leur indépendance vis-à-vis d'autres services et accélérer par conséquent les opérations du contrôle fiscal, de séparer entre le travail administratif effectué au niveau de l'assiette et le contrôle sur pièce pour plus d'efficacité de ce type de contrôle, et de communiquer davantage auprès de certaines organisations publiques qui refusent jusqu'aujourd'hui de travailler avec les attestations fiscales dématérialisées malgré qu'elles contiennent toutes les informations nécessaires à utiliser pour vérifier leur authenticité.

Références

- (1) Benedetto-Meyer, M., & Klein, T. (2012). Le rôle des TIC dans les reconfigurations des espaces et des temporalités : le brouillage des frontières entre travail et hors travail. *Centre d'analyse stratégique, Rapport et documents*, 173-206.
- (2) BOUCHREB, M. (2006). *La lutte contre la fraude fiscale au Maroc*. Editions Magrébines.
- (3) Boudreau, C. (2009). Qualité, efficacité et efficacité de l'administration numérique à l'ère des réseaux : l'exemple québécois. *Revue française d'administration publique*(131), 527-539.
- (4) CHAOUI, M. (2018, 12 07). *economiste*. Récupéré sur L'economiste.com: <https://www.leconomiste.com/article/1037615-fraude-fiscale-l-incroyable-industrie-des-fausses-factures>
- (5) Clinche, M. L. (2016). La stratégie numérique de la DGFIP. *Revue française de finances publiques*(134), 81-95.
- (6) COSTA, D. (2017). La dématérialisation des procédures administratives et autres téléprocédures. *Annuaire européen d'administration publique*, 47-63.

- (7) DAGIRAL, E. (2007). *La construction sociotechnique de l'administration électronique*. - DAGIRAL.E. (2007), « La construction s thèse de doctorat en sociologie, école nationale des ponts et chaussées.
- (8) DERLANGE, S., & ERRERA, A. (2008). L'essor des télé-procédures judiciaires en France et à l'étranger : vers la justice de demain. *Revue de la semaine juridique*, 51-52.
- (9) DGI. (2018). *Rapport d'activité*. Rabat.
- (10) GBEGO, H. (2021). Le fichier des écritures comptables à l'heure du big data. *Revue française de comptabilité*.
- (11) GRANGER, A. (2017). La dématérialisation ou le renforcement de la coopération requise du contribuable. *Revue de gestion et finances publiques*, 84-87.
- (12) Guillerminet, C. (2016). L'impact du numérique sur les procédures fiscales. *Revue française de finances publiques*(134), 54-71.
- (13) LAMBERT-WIBER, S. (2017). Le contrôle fiscal des entreprises à l'ère de la dématérialisation. *Revue de gestion et finances publiques*.
- (14) LEROY, M. (1996). L'impôt sur le revenu entre idéologie et justice fiscale : perspective de sociologie fiscale. *persee*, 41-71.
- (15) Lesca, H., & Lesca, E. (2010). *Gestion de l'information*. Paris: EMS Editions.
- (16) Marchessou, P., & Grosclaude, J. (2014). *Procédures fiscales*. Paris: Dalloz.
- (17) MICHEL, M. (2017). La dématérialisation du contrôle fiscal des entreprises. *Revue de gestion et finances publiques*.