

COURS

DROIT FISCAL

Troisième semestre

Droit

DISPENSE PAR :

Pr ABA NAIMA

Année universitaire

2019/2020

INTRODUCTION GENERALE

1. - Définition du droit fiscal

Le droit fiscal est la branche du droit qui régit cette activité particulière de l'État qui consiste à procurer à la *puissance publique*, à titre définitif, des ressources financières par un prélèvement autoritaire et sans contrepartie. L'exercice du pouvoir fiscal supposera toujours, des pouvoirs et des prérogatives beaucoup plus importants au profit des administrations financières, même si ces prérogatives et ces pouvoirs connaissent des limites qui tiennent à l'existence d'un ensemble de règles juridiques.

2- Le droit fiscal : une branche du droit public ou une branche du droit privé ?

Le droit fiscal est le droit relatif à l'application des lois relatives à l'impôt. Mais, comme le souligne le doyen Vedel, le droit fiscal est un peu « l'enfant perdu des disciplines juridiques. Dans la grande famille du droit, il fait figure, sinon d'orphelin recueilli, du moins d'enfant un peu singulier ».

En effet, l'ensemble des règles juridiques qui constitue le droit fiscal s'applique à des situations, à des personnes et à des biens déjà intégrés dans la vie juridique. Dès lors se pose la question de la place du droit fiscal parmi les diverses branches du droit, le droit fiscal appartient-il au droit public ou au droit privé ?

L'impôt étant un rapport entre le fisc et les contribuables, c'est-à-dire entre l'État et le citoyen ; vu sous l'angle fiscal, le droit fiscal est une branche du droit public. Mais le droit fiscal doit être étudié séparément, à côté du droit constitutionnel et du droit administratif, car il présente, du fait de sa construction autour de l'idée de pouvoir fiscal, une originalité certaine.

On peut résumer ce qui précède en reprenant la définition du doyen Trotabas : le droit fiscal « *est la branche du droit public qui règle les droits du fisc et leurs prérogatives d'exercice* ». L'examen successif des sources et du contenu du droit fiscal, puis l'étude de l'organisation du contentieux fiscal montreront l'originalité de cette discipline. Le droit fiscal est un droit autonome, c'est-à-dire qu'il est gouverné par des principes et des règles propres, distincts de ceux dont s'inspirent les autres branches du droit.

3. Les sources du droit fiscal

Le droit fiscal est issu de sources que l'on trouve dans toutes les branches du droit : la loi, les textes réglementaires, la jurisprudence et la doctrine. Cependant, en vertu du principe de légalité, les dispositions législatives constituent la seule véritable source du droit fiscal ; les autres éléments auxquels on accorde généralement cette dénomination ne sont, en réalité, que des sources dérivées.

* La loi : la source du droit fiscal

Le principe de légalité de l'impôt, fondement du droit fiscal, se rattache à la règle traditionnelle du consentement à l'impôt par les représentants des contribuables : il est à l'origine des institutions représentatives. Aux termes de l'art 78 la Constitution, l'initiative des lois appartient

concurrentement au chef du gouvernement et aux membres du Parlement. Mais, en matière fiscale, l'initiative des parlementaires est considérablement limitée par la constitution qui précise que « les propositions et amendements formulés par les membres du Parlement ne sont pas recevables lorsque leur adoption aurait pour conséquence soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique ». En d'autres termes, les députés et conseillers ne peuvent proposer des allègements fiscaux. Ils conservent leur droit d'initiative pour ce qui concerne l'augmentation des impôts, mais, pour des raisons faciles à comprendre, ils en usent peu. Cela a pour conséquence que la plupart des dispositions législatives de caractère fiscal sont d'initiative gouvernementale. D'autre part, comme les discussions au Parlement s'engagent toujours sur la base des projets élaborés par l'Administration et comme les parlementaires proposent peu d'amendements, le texte des lois fiscales adoptées par le Parlement est fort peu différent du projet initial déposé par le gouvernement. De ce fait, il arrive fréquemment que le même service de la direction générale des Impôts soit amené à élaborer le projet de loi soumis au Parlement, à en rédiger les décrets d'application et à en commenter la portée. On comprend dans ces conditions le caractère particulier de la législation fiscale.

L'application de la loi fiscale dans le temps et dans l'espace ne présente pas de grandes différences par rapport aux autres lois.

En ce qui concerne **l'application de la loi dans le temps**, on retrouve les deux principes classiques de l'application immédiate et la non-rétroactivité.

La loi fiscale s'applique, en principe, immédiatement. Le principe est simple, la nouvelle loi s'applique chaque fois que le fait générateur, c'est-à-dire l'acte ou l'événement qui rend le contribuable redevable de l'impôt, est postérieur à sa publication. Les impôts ou les droits frappant une opération déterminée ne soulèvent pas de difficultés, car le fait générateur est facile à situer. Pour la T.V.A., ce sera soit la livraison du produit, soit l'encaissement du prix ; pour les droits d'enregistrement, ce sera la date de la mutation taxable ou la date de l'acte. Mais, en ce qui concerne les impôts directs, compte tenu du principe de l'annualité, cette application immédiate prend un caractère particulier et il importe de préciser quel est le fait générateur. Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, la législation applicable pour l'assiette est celle qui est en vigueur à la clôture de la période d'imposition, c'est-à-dire soit le 31 décembre, soit la date de clôture de l'exercice comptable. Ainsi, les dispositions nouvelles jouent pour le revenu ou le bénéfice de l'année ou de l'exercice en cours lors de l'entrée en vigueur de la loi, sans que l'on opère une distinction entre la partie de l'année ou de l'exercice antérieur à la publication de la loi et celui qui lui est postérieur.

L'application territoriale de la loi fiscale est plus complexe et soulève deux problèmes majeurs ; *la double imposition et l'évasion fiscale*.

La **double imposition** provient du fait que les États élaborent souverainement leur législation fiscale et définissent librement l'application de cette législation. Il s'ensuit qu'un contribuable ressortissant d'un pays et percevant des revenus dans un autre pays peut être imposé, pour le même revenu, dans deux pays à la fois. Compte tenu du développement des échanges internationaux, une telle situation serait intolérable. C'est pourquoi, pour éviter les phénomènes de double imposition, de nombreux États ont conclu des accords bilatéraux qui règlent le partage des compétences entre les États. Généralement, ces conventions précisent quel est des deux États (l'État dans lequel sont perçus les revenus (l'Etat d'accueil) ou l'État d'origine du bénéficiaire) celui auquel sera attribué le pouvoir d'imposition.

Pour certains impôts, en particulier ceux qui frappent les revenus des valeurs immobilières, les conventions laissent à chaque État un pouvoir de taxation, mais prévoient l'imputation, dans certaines limites, de l'impôt payé dans l'un sur l'impôt dû dans l'autre.

Avec l'**évasion fiscale**, le problème est inverse. Il ne s'agit plus de protéger les contribuables contre la souveraineté fiscale de l'État, mais de lutter contre l'habileté et l'astuce des contribuables qui profitent du caractère territorial de la souveraineté fiscale pour éluder une partie de leurs impôts en se réfugiant dans un des « paradis fiscaux ».

L'évasion fiscale, c'est-à-dire le fait pour un redevable de soustraire à l'impôt (auquel la législation fiscale d'un pays déterminé l'assujettit) les biens ou revenus situés ou acquis dans un ou plusieurs pays, et qui peut revêtir diverses formes. L'évasion au regard de l'assiette consiste pour le contribuable à localiser, pour échapper aux exigences de la législation de son pays, ses bases d'imposition dans un pays où l'impôt est moins lourd. L'évasion fiscale au recouvrement se produit lorsque le contribuable échappe au fisc avant d'avoir payé son impôt : c'est l'évasion du contribuable. Pour lutter contre l'évasion internationale, des accords ont été conclus pour permettre au fisc d'étendre son contrôle au-delà des frontières, mais l'efficacité de ces accords est très relative.

* **Les autres sources**

Certes la loi constitue la source principale du droit fiscal, mais, comme le législateur ne peut préciser lui-même toutes les modalités d'application des mesures fiscales qu'il adopte, le gouvernement et l'administration – la distinction a ici une importance toute particulière – jouent un rôle important dans l'application de la loi fiscale. Quant à la jurisprudence, son intervention a pour effet de résoudre les difficultés qui peuvent naître de l'application de la loi fiscale.

Tout d'abord, il appartient au gouvernement de fixer par décrets, les détails d'application de la loi fiscale. On doit noter que la matière fiscale, en dépit du principe de légalité de l'impôt, n'est pas exempte de l'attribution de compétences législatives à l'exécutif. Mais c'est surtout sur le « pouvoir administratif » du fisc qu'il convient d'insister. L'administration, à la suite de la publication des lois et des décrets d'application, peut prendre des arrêtés, commenter les textes fiscaux à l'intention de ses agents et exposer sa doctrine dans des instructions, circulaires et notes de service. Ces circulaires, qui jouent un rôle considérable dans la pratique, produisent des effets différents suivant leurs destinataires. À l'égard des fonctionnaires de la direction générale des Impôts, ces circulaires constituent des prescriptions impératives puisqu'elles sont l'expression du pouvoir hiérarchique, tandis qu'à l'égard des contribuables elles n'ont, en principe, d'autre valeur que celle d'un avis doctrinal sur l'interprétation de la loi.

Les réponses ministérielles aux questions posées par les parlementaires sont comparables, quant à leur force juridique, aux circulaires administratives.

Les tribunaux, qui ont pour mission de s'assurer de la régularité de l'application de la loi fiscale, à l'occasion des recours contentieux dont ils sont saisis, exercent un rôle très important dans la mise au point de questions délicates.

Mais l'importance effective du juge fiscal comme source du droit est limitée par un certain nombre de données de fait. Il est indéniable que les contribuables éprouvent, sinon une véritable répugnance, du moins une certaine réticence à s'aventurer sur les voies contentieuses avec l'administration fiscale. Cette timidité tient à l'ignorance du contentieux fiscal et des garanties qu'il offre, d'autre part, les procès sont longs.

L'attitude de l'Administration à l'égard des décisions jurisprudentielles contraires à sa doctrine est très variable. En principe, l'Administration fait sienne la décision des tribunaux et l'intègre ainsi à sa doctrine. Toutefois, dans certains cas où, en raison du nombre des contribuables intéressés,

l'application de la nouvelle jurisprudence aurait pour effet d'amputer les recettes fiscales, l'Administration limite l'application de la décision au seul contribuable partie au procès. Il arrive même que l'Administration ait recours au législateur pour infirmer les solutions jurisprudentielles qui lui sont défavorables.

5. Le contenu du droit fiscal

Le contenu du droit fiscal peut être considéré comme autonome. Mais, avant de montrer son indépendance par rapport aux autres disciplines juridiques et de relever les manifestations de cette autonomie, il convient de préciser la signification exacte de l'autonomie du droit fiscal. L'expression « autonomie du droit fiscal », qui a été lancée en 1926-1928 par le doyen Trotabas, initiateur de la théorie, est employée pour souligner que, dans certaines circonstances, le droit fiscal s'écarte du droit commun.

Le mot est d'ailleurs contesté par certains auteurs, en particulier par L. Mehl, qui voudraient lui substituer le terme « particularisme ». Pour les tenants de l'autonomie, il est possible, à partir du droit fiscal, de dégager un corps de principes homogènes, différents des principes juridiques classiques ou généraux, mais cohérents et opposant sa cohérence à celle des autres principes.

Les adversaires de cette théorie estiment que l'expression même d'autonomie est de nature à induire en erreur. Certes, il ne s'agit pas de décalquer purement et simplement les notions générales du droit pour les appliquer au domaine fiscal ; le droit fiscal modifie, déforme certaines notions juridiques classiques, mais « le droit fiscal n'est pas plus autonome que le droit commercial ou le droit administratif, qui, eux aussi, se sont affranchis de la tutelle du droit civil. Il serait plus exact de parler de la spécificité du droit fiscal ».

En fait, cette querelle de terminologie apparaît quelque peu secondaire, pour le doyen Trotabas pour qui « peu importe d'adopter cette expression ou toute autre, telle que « spécificité » ou « particularisme », que l'on doit tenir pour équivalente, l'essentiel, c'est de marquer les particularités du droit fiscal ».

a_ L'indépendance relative du droit fiscal

La raison principale de l'autonomie du droit fiscal réside dans le fait que le droit fiscal est axé sur la nécessité de procurer à l'État des ressources, voire le maximum de ressources. D'où le réalisme et, dans certains cas, l'amoralisme du droit fiscal qui n'a pas nécessairement les mêmes critères que les autres branches du droit.

Et, pour illustrer cet amoralisme du droit fiscal, Corneille faisait valoir que la loi fiscale peut très bien prévoir des faits illicites, sans que cela leur confère la licéité. Ainsi le fait que les congrégations non autorisées soient soumises à une taxe spéciale n'impliquait nullement que ces congrégations fussent licites.

Si l'on voulait voir, dans le droit fiscal, des implications tendant à la licéité ou à l'illicéité de certaines activités, on irait à des paradoxes. Ainsi les tribunaux correctionnels n'ont jamais accepté l'argument suivant lequel les professions de mages, guérisseurs, magnétiseurs seraient licites sous prétexte qu'elles figuraient au tableau des patentes.

De la même façon, ce n'est pas parce que les revenus de la prostitution sont soumis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices non commerciaux (en France) que l'État donne sa bénédiction à cette activité.

À l'inverse, le juge fiscal estime que l'illicéité d'une activité ne saurait empêcher l'Administration de soumettre les profits illicites à l'imposition dans les conditions du droit commun. Il serait, en effet, choquant que des revenus échappent à l'impôt pour le seul motif qu'ils ont un caractère illicite.

Mais l'autonomie du droit fiscal dépasse ce genre d'hypothèse., ce qu'elle signifie, c'est qu'elle se préoccupe de découvrir certaines réalités économiques dont l'appréhension complète ne lui est pas possible à travers les cadres ordinaires du droit civil, du droit commercial, voire du droit administratif, parce qu'ils sont fait pour autre chose.

Ainsi, lorsqu' après 1914, fut mis en place le système de l'impôt sur le revenu, la question de la définition de la notion « sur le revenu » s'est posée. Le revenu était-il un fruit de la source, comme l'enseigne le Code civil, ou bien un accroissement rattaché à une activité ? Pour s'adapter aux réalités économiques, il fallait que l'autonomie du droit fiscal se fasse jour. L'autonomie du droit fiscal, c'est donc la nécessité de saisir une réalité économique qui ne coïncide pas nécessairement avec les cadres juridiques classiques.

b- Les manifestations de l'autonomie du droit fiscal

Il importe d'envisager deux perspectives différentes suivant que cette autonomie est l'expression de la volonté du législateur ou découle de l'interprétation donnée par le juge de la législation fiscale. Le législateur fiscal peut s'affranchir des catégories reçues et des règles habituellement admises dans les autres branches du droit. En fait, il s'agit de notions ou de règles qui n'ont que peu de rapport avec les autres règles du droit commun. Dans ce cas, le juge les appliquera dans leur sens fiscal, mais, si le législateur ne leur a pas donné un sens différent, le juge fiscal est lié par l'application du droit commun.

La loi fiscale adopte fréquemment sur telle ou telle question des règles différentes de celles admises ailleurs. Des exemples variés de cette tendance au particularisme peuvent être donnés. Qu'il s'agisse, par exemple, de la détermination de ce qu'est un immeuble au sens fiscal du mot (pour la taxation du revenu foncier); qu'il s'agisse du fait que la législation fiscale frappe d'impôts les services publics dotés de l'autonomie financière, même s'ils n'ont pas la personnalité morale, et leur confère ainsi une personnalité fiscale différente de la personnalité juridique; qu'il s'agisse, enfin, du fait que, dans le régime des sociétés, le droit fiscal considère la société tantôt comme une personne juridique distincte des associés, tantôt, en recourant à la théorie de la transparence fiscale, comme n'étant que la somme des associés.

La législation fiscale, sur toute une série de points, écarte donc purement et simplement les critères adoptés dans les autres branches du droit. Ainsi, une notion aussi utilisée que celle de domicile prend, en droit fiscal, une dimension qui n'a que peu de rapport avec celle du droit civil. En réalité, il s'agit non pas du domicile, mais de la localisation du sujet de l'obligation fiscale au regard des règles de la territorialité de l'impôt.

6- Le contentieux fiscal

Le droit fiscal n'a pas la réputation d'être particulièrement simple et la législation fiscale devient de plus en plus complexe. Aussi ne faut-il pas s'étonner que l'interprétation et l'application de ce droit soulèvent des difficultés, difficultés d'autant plus grandes que les « protagonistes du drame fiscal », fisc et contribuables, ont des intérêts opposés par nature. Dans ces conditions, l'organisation d'un contentieux fiscal, pouvant porter aussi bien sur la régularité de l'imposition que sur les modalités de son recouvrement, constitue une garantie pour les contribuables contre une application arbitraire de la loi fiscale.

Cependant, le contentieux fiscal a pour principal objet le contrôle de l'activité du fisc, et non la défense des droits subjectifs du contribuable. En effet, le contentieux fiscal est, avant tout, un contentieux objectif : par son statut, qui est de type général et impersonnel, le contribuable se trouve, vis-à-vis du fisc, dans une situation objective. Le contentieux fiscal doit assurer que le statut fiscal sera observé plus qu'il ne doit tendre à la défense des intérêts du contribuable.

Pour mettre en évidence toutes les implications politiques, économiques et sociales que comporte la notion d'impôt, il convient de présenter une théorie d'ensemble qui permettra d'envisager successivement la définition de l'impôt, les classifications possibles des prélèvements fiscaux et enfin les divers éléments de la technique fiscale. L'étape suivante sera celle de l'analyse des techniques fiscale et du contentieux et le contrôle fiscale.

Bibliographie

- G. ARDANT, Histoire de l'impôt, Fayard, Paris, t. I, 1971 ; t. II, 1972
- P. BERN, La Nature juridique du contentieux de l'imposition, L.G.D.J., Paris, 1972
- M. COZIAN, Fiscalité des entreprises, Librairies techniques, Paris, 1975
- C. GAMBIER, Les Impôts en France, F. Lefebvre, Paris, 24e éd. 1992
- P. M. GAUDEMET, Finances publiques, Montchrestien, Paris, 1981
- P. LALUMIÈRE, Les Finances publiques, A. Colin, Paris, 8e éd. rev. 1986
- M. LAURÉ, Traité de politique fiscale, P.U.F., 1956
- P. MARCHESSOU, L'Interprétation des textes fiscaux, Economica, Paris, 1980
- L. MEHL, Science et technique fiscales, P.U.F., t. I, 1958 ; t. II, 1959, rééd. 1984 ; Le Système fiscal français, coll. Que sais-je ?, ibid., 5e éd. 1992
- G. TIXIER & G. GEST, Manuel de droit fiscal, L.G.D.J., 4e éd. 1986
- L. TROTABAS, J. M. COTTERET et alA, Droit fiscal, Dalloz, Paris, 7e éd. 1992.

Chapitre I : La théorie générale de l'impôt

Phénomène social à multiples facettes dont la complexité n'est plus à démontrer, l'impôt fait partie intégrante de la vie publique. Sans doute l'impôt a-t-il varié dans son poids, dans sa répartition, dans ses justifications, mais de tout temps le prélèvement fiscal a été utilisé comme mode de financement des dépenses publiques. Depuis la II^e dynastie de l'ancienne Égypte jusqu'à nos jours – à l'exception peut-être de l'époque féodale, qui se présente comme un monde sans impôt au sens moderne du mot – la technique fiscale a évolué et a épousé très fidèlement l'essor politique, économique, social et démographique des sociétés, comme l'ont souligné les travaux de G. Ardant établissant clairement la corrélation entre les structures des collectivités humaines et leurs impôts.

L'impôt assure la couverture des dépenses des organismes publics ; dans le budget, il faut déterminer les charges et prévoir leur financement. L'impôt en tant que moyen de répartition équitable des charges publiques entre les individus, introduit un élément personnel capital, il touche l'individu dans ses biens et il est à la source du pouvoir politique.

L'idée que l'impôt est un aspect essentiel de la souveraineté est ancienne, dès l'Antiquité, l'impôt a été considéré comme un attribut de la puissance du prince, fondé sur les droits régaliens, cette théorie implique que le pouvoir de créer de nouveaux impôts est une compétence exclusive du monarque.

C'est donc à partir du XVI^e siècle et surtout du XVII^e siècle que va se développer, (inspirée de l'exemple anglais et de l'évolution qui a suivi la grande charte de 1215) la théorie du consentement à l'impôt, qui trouvera sa consécration avec l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

Ce texte précise que « *tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement...* » Puisque l'impôt ne peut, pour des raisons pratiques, être consenti individuellement, il doit l'être par des représentants élus. Si le contribuable adhère à l'impôt qu'il n'a pas directement consenti, c'est parce qu'il pense que l'impôt est nécessaire. Ainsi, l'impôt est justifié par sa nécessité. Toutefois, l'opinion publique n'adhère à l'impôt que si elle l'estime juste. Aussi, avant d'analyser le rôle de l'impôt on va d'abord analyser la notion d'impôt.

Section 1. La notion d'impôt : Eléments constitutifs de la notion d'impôt

Phénomène social lié à l'existence du pouvoir politique, l'impôt est une obligation qui pèse sur les citoyens et dont la nature et l'étendue dépendent de l'idée qu'ils se font du devoir civique et de la justice. Il existe une définition juridique de l'impôt, relativement précise, qu'il est possible de décomposer en ses éléments essentiels. Cette définition permet de distinguer l'impôt d'autres types de prélèvements et les classifications possibles des prélèvements fiscaux et enfin les divers éléments de la technique fiscale.

I- Définition de l'impôt

Composante essentielle mais non exclusive des ressources publiques, qui comprennent également les emprunts et les produits domaniaux, l'impôt occupe aujourd'hui une place prépondérante au sein des « prélèvements obligatoires ».

À la suite de Gaston Jèze, il est désormais classique de définir l'impôt comme « *une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques* »¹.

Imposer : c'est contraindre les particuliers et les entreprises à verser de l'argent aux fonds publics sans contrepartie. C'est un prélèvement par voie d'autorité de la richesse détenue par les particuliers et les entreprises. C'est un mode d'appropriation publique de la richesse.

L'impôt : prélèvement pécuniaire effectué par voie d'autorité selon des règles légales, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, en vue d'assurer la couverture des charges publiques

A. Prélèvement pécuniaire

L'impôt s'acquitte en argent et non en nature. Il n'en a pas toujours été ainsi. Dans les économies non monétarisées, le paiement en nature était la règle, les citoyens remettaient une partie de leur récolte ou de leur production aux pouvoirs publics.

L'impôt est perçu en argent contrairement à un recouvrement en nature, il est payable en argent, par chèque ou par obligation cautionnée.

En ce qui concerne les droits de douane, les obligations cautionnées prennent la forme de traites ou effets en faveur de l'administration de douane par lesquels les redevables (importateurs) s'engagent à payer le montant de l'impôt après un certain délai (deux, trois ou quatre mois). Ces obligations porteuses d'intérêt doivent être cautionnées obligatoirement par une banque.

Dans le système fiscal marocain, on a écarté le prélèvement en nature (sous forme de biens, services ou sous forme de journées de travail).

L'histoire fiscale marocaine a connu des contributions en nature telle que la mouna, la soukhra, qui se payaient en nature en faveur des agents du makhzen. De même pendant le protectorat du Maroc, il y avait un impôt de prestations en journée de travail et qui avait pour but le développement et l'entretien des routes secondaires, chemin de fer et pistes (le dahir du 10 juillet 1924).

L'impôt est une technique de liberté : autrefois les procédés étaient beaucoup plus contraignants, l'impôt est moins intentatoire aux libertés individuelles. Dans un Etat moderne, libéral et démocratique, l'impôt permet à l'Etat d'asseoir son autorité sans recourir à la force et à l'aliénation de la liberté des contribuables. C'est la source de vie d'un Etat qui refuse d'exister par la force.

2) l'impôt est un prélèvement autoritaire ou par voie d'autorité

Manifestation de la souveraineté de l'État, l'impôt est perçu par voie d'autorité, l'impôt est en effet le nerf de la puissance publique. A l'origine, c'est le tribut imposé au vaincu par le vainqueur.

Le caractère obligatoire de l'impôt peut paraître contradictoire avec le principe démocratique du consentement à l'impôt. En fait, la contradiction n'est qu'apparente : le consentement dont il s'agit est collectif, l'impôt étant consenti par les parlementaires représentants la nation dans son ensemble et non par les contribuables individuellement.

Le recouvrement de l'impôt suppose l'exercice de prérogatives de puissance publique, et tout un arsenal de contraintes et de sanctions est prévu pour obliger le contribuable à s'exécuter. L'élément de contrainte permet de distinguer l'impôt et les versements effectués spontanément par les particuliers au profit de l'État comme les emprunts ou les contributions volontaires. L'emprunt est

¹Voir les écrits de Gaston JÈZE qui a écrit successivement : - en collaboration avec Max Boucard (maître des requêtes au Conseil d'Etat) des *Eléments de la science des finances et de la législation financière française*, Giard, 1896 (avec des rééditions jusqu'en 1906 [désignés ci-après *Eléments*]) ; - sous sa seule signature, du *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, Giard, 1909 (avec des rééditions jusqu'en 1931) [désigné ci-après *Science des finances*] ; - de *Cours de finances publiques*, professés et publiés chaque année de 1924 à 1936, Giard [désignés ci-après *Finances publiques*].

une ressource publique comme l'impôt, mais qui se caractérise par son aspect volontaire. En contrepartie du versement d'intérêts ou de primes et de la certitude d'être remboursé, les citoyens souscripteurs remettent spontanément des fonds à la collectivité publique.

Il n'a pas de base volontaire ou contractuelle, l'impôt est prélevé par des actes de lois et par des institutions qui monopolisent la puissance publique.

On ne peut pas échapper à l'impôt en refusant d'utiliser tel ou tel service public ou en contestant le bien fondé d'une action de l'Etat. Le contribuable est constitué débiteur par voie de décision unilatérale de l'administration fiscale.

Il peut être fait usage de la contrainte, mais le contribuable n'en fera l'objet que s'il n'a pas exécuté ses obligations (exécution forcée).

3) un prélèvement qui répond à des règles légales

L'impôt ne peut être prélevé ou créé que par la loi; conformément à l'article 17 de la constitution « *tous supportent en proportion de leurs facultés contributive, les charges publiques que seule la loi peut, dans des formes prévues par la présente constitution, créer et répartir* ». C'est le parlement à savoir le pouvoir législatif qui vote les lois fiscales à leur naissance (leur assiette, leur taux de recouvrement) et il vote la loi annuelle des finances qui rend applicable le régime fiscal en vigueur.

L'impôt, en tant qu'acte de la puissance publique présume l'existence de l'Etat (existence d'un pouvoir capable d'imposer ses décisions, constitué d'une Administration dépendante de ce pouvoir centrale et d'un corps de fonctionnaire hiérarchisé), contrairement à l'époque féodale où l'impôt était prélevé par les Seigneurs en échange de leur protection.

Les modalités du consentement à l'impôt sont prévues par la déclaration des droits de l'homme, l'article 13 stipule que: « *Pour les dépenses de l'Administration publique et entretien d'une armée, une contribution collective est indispensable, elle doit être répartie également entre les sujets à raison de leurs facultés* » de même l'article 14 stipule que: « *Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ».

Seulement le consentement de l'impôt nécessite l'intervention du législateur, il établit le régime de l'impôt par des lois fiscales, mais ceci n'est pas suffisant pour donner au gouvernement le droit de prélever l'impôt. L'autorisation est une disposition budgétaire contenue dans la loi de finances, avec une structure et une présentation particulière, *l'autorisation est contenue dans la partie première de chaque loi de finances*. L'autorisation concerne l'ensemble des impôts. Sans cette autorisation, il y a l'impossibilité de lever l'impôt, l'autorisation de lever l'impôt est donnée pour un an lors du vote de la loi de finances.

D. Prélèvement à caractère définitif sans contrepartie déterminée

1) Caractère définitif

Après le recouvrement du montant de l'impôt, il devient définitivement acquis pour le trésor public sauf dans des cas bien précis par la loi.

L'aspect définitif du prélèvement fiscal oppose l'impôt à l'emprunt, le contribuable n'étant jamais remboursé, sauf erreur commise à son encontre. Mais c'est surtout l'absence de contrepartie qui est le trait le plus spécifique de l'impôt.

2) Sans contrepartie déterminée

Perçu dans l'intérêt général, au profit de l'Etat et des collectivités territoriales et non pour telle ou telle action précise. Devant le juge de l'impôt on ne peut pas contester une imposition au motif que l'objet paraît illégal ou inconstitutionnel.

Cela revient à dire qu'on ne peut imaginer que l'impôt est le prix ou la contrepartie d'un service rendu ou d'un bien assuré par les pouvoirs publics.

Ainsi, le contribuable qui remplit son obligation fiscale ne reçoit pas de prestations directes ou immédiates en échange, même si, en tant que citoyen, il bénéficie du fonctionnement des services publics. Pour justifier l'existence de l'impôt, certains théoriciens ont développé l'idée de l'impôt-contrepartie.

Pour certains auteurs, comme Montesquieu, le citoyen donnerait à l'État une partie de son revenu en échange de la garantie de jouir du reste en toute sécurité. Pour Mirabeau, le paiement de l'impôt serait une avance consentie, par le citoyen, pour obtenir, pour sa personne et pour ses biens, la protection de l'autorité publique. On retrouve la même idée chez É. De Girardin pour qui l'impôt représente le versement d'une prime d'assurance garantissant la sûreté du droit. Proudhon a développé une conception plus économique reposant sur l'échange d'utilités : le versement de l'impôt constituerait la remise d'un certain nombre d'utilités à l'État qui accorde en retour les utilités découlant du fonctionnement des services publics. L'idée d'échange, commune à tous ces auteurs, débouche sur une vision contractuelle de l'impôt, les citoyens s'engageant à payer leurs impôts pour permettre aux pouvoirs publics d'assurer l'ordre et le bon fonctionnement des services publics.

Une autre conception a été développée, seulement celle là est fondée sur la notion de *solidarité*. L'impôt est la participation aux charges de l'État, ces charges dont chaque citoyen doit prendre sa part, car tous les membres du corps social sont solidaires. Dès lors, chacun doit contribuer au financement de la charge commune, non d'après les avantages personnels qu'il tire des activités étatiques, mais à raison de ses facultés contributives. Consacrée dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen qui proclame qu'une « *contribution commune est indispensable ; elle doit être répartie entre les citoyens en raison de leurs facultés* ». L'impôt-prix implique que le prélèvement soit proportionnel aux ressources du contribuable tandis que la conception de l'impôt de solidarité suppose une personnalisation poussée en fonction des ressources, de leur montant et de leur origine, en fonction également de la situation familiale du contribuable.

L'absence de toute notion de contrepartie directe en matière d'impôts, est précisément ce qui différencie l'impôt des autres prélèvements tels que la taxe et les taxes parafiscales.

a) Impôt, taxe et redevances

1) Traits communs

La taxe est un prélèvement pécuniaire, autoritaire, obligatoire selon des règles légales à titre définitif, effectuée pour un service rendu, par exemple : la taxe des services communaux (l'édilité anciennement) est perçue contre les services rendus par la collectivité publique à savoir le ramassage des ordures ménagères.

Le service rendu ne nécessite pas obligatoirement une équivalence avec le montant de la taxe. Les taxes sont prélevées au profit de l'État ou les collectivités ou de toute institution à vocation étatique, par contre la redevance est la rémunération pour les services rendus. La taxe et la redevance sont prélevées à l'occasion d'un service (contrepartie déterminée à la différence de l'impôt).

2) Les différences : Impôt /taxe /redevance

- l'impôt oblige tous les citoyens à participer à l'ensemble des charges publiques, la taxe aussi n'est pas due que par les bénéficiaires des services rendus.

- La taxe est perçue au profit des SPA (services publics administratifs), la redevance est perçue aussi bien pour les SPIC (services publics industriels et commerciaux) que pour les SPA.
- La taxe est un prélèvement obligatoire auquel l'utilisateur ne peut échapper qu'il utilise ou non le service. La redevance est perçue par les seuls usagers du service ou de l'ouvrage public.
- Le montant du prélèvement : le montant de la redevance doit être proportionné ou ajusté au coût occasionné par le fonctionnement du service ou de l'ouvrage. Le montant de la taxe est sans rapport avec le coût du service.
- La taxe va faire partie des impositions de toute nature, contrairement à la redevance. Le législateur doit déterminer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement de la taxe. La redevance a un régime réglementaire, sa création se fait par décret.

b) Impôt et taxes parafiscales

La taxe parafiscale est un prélèvement pécuniaire, obligatoire, dans un but économique, social ou professionnel au profit des personnes morales publiques ou privées autres que l'Etat et les collectivités locales (la CNSS, les chambres professionnelles, les ordres, les mutuelles...). Si les taxes parafiscales sont perçues dans un but économique, social ou professionnel, l'impôt n'est pas affecté c'est-à-dire qu'il n'a pas de but ou d'objectif précis.

Les recettes parafiscales sont affectées au bénéfice des personnes morales de droit public à l'exception de l'Etat et des collectivités publiques administratives, alors que les recettes de l'impôt sont prélevées au profit de l'Etat et des collectivités publiques.

Concernant leur régime, les taxes parafiscales sont établies par le pouvoir réglementaire par décret sur proposition du ministre concerné et du ministre des finances et le législateur intervient chaque année pour autoriser leur perception, et seuls les bénéficiaires des activités doivent financer et payer des taxes parafiscales.

E. L'impôt a pour objectif essentiel la couverture des charges publiques

Ce sont les fonctions collectives qui justifient le prélèvement de l'impôt. Il doit donner les moyens nécessaires aux collectivités étatiques pour fonctionner, pour ce faire, l'impôt doit être rentable, il doit être productif (il doit rapporter plus que le montant de ses frais de perception), établi au taux le plus efficace (ce n'est pas forcément le taux maximum) et il faut que les frais de recouvrement ne soient pas élevés.

L'impôt doit aussi être stable car il est trop lié à la conjoncture, les impôts les plus instables sont l'impôt sur les dépenses, l'impôt sur le revenu est le plus stable. En période d'inflation, les dépenses de l'Etat augmentent donc l'impôt doit être élastique.

Section II : Le rôle de l'impôt

Quel rôle peut-on octroyer à l'impôt ? Doit-il seulement procurer à l'économie les ressources financières nécessaires pour couvrir les charges publiques ? Où doit-il intervenir dans le champ des inégalités sociales pour jouer un rôle redistributif ? Doit-il dynamiser l'économie, stimuler l'épargne, et inciter l'investissement ? Ou doit-il rester neutre ?

Il faut dire que les débats sur l'impôt ou plutôt sur le rôle de l'impôt sont parmi les plus importants et les plus anciens débats de l'économie politique. C'est en essayant de définir la nature, le domaine et le rôle de l'impôt que les économistes classiques tels que Ricardo, Malthus, Adam Smith... ont élaborés les grands traités de l'économie politique classique. Ces économistes classiques n'ont donné à l'impôt qu'un seul rôle qui est le rôle financier.

Actuellement il s'agit de voir dans quelle mesure l'impôt est devenu un instrument primordial de la politique économique et sociale, car la neutralité fiscale est dépassée sous la pression de l'interventionnisme étatique. Désormais, la fiscalité constitue un moyen essentiel pour remédier aux problèmes économiques et sociaux.

C'est ainsi que l'impôt ne répond plus à la seule logique du financement de départ mais d'autres objectifs retiennent actuellement l'attention, contrairement à ce qu'affirment la théorie libérale classique.

La thèse libérale classique

Dans la théorie classique, la couverture des dépenses publiques est l'objectif unique de l'impôt qui ne doit avoir aucune influence économique.

Cette conception, qui limite le rôle de l'impôt à l'alimentation des caisses du trésor et lui donne une fonction purement financière, se rattache à la conception de l'Etat gendarme. Comment l'impôt pourrait-il avoir une fonction économique ou sociale alors qu'il est l'instrument d'un Etat qui se borne à maintenir l'ordre et s'interdit d'intervenir dans le domaine économique et social ?

Cette conception purement financière de l'impôt est celle que la déclaration des droits de 1789 énonce dans son article 13 : « *pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable* ». Ainsi l'impôt est justifié par la nécessité des dépenses de fonctionnement. Il doit être économiquement et socialement neutre.

Cette doctrine de la neutralité absolue de l'impôt ne peut plus guère être défendue aujourd'hui, car il est évidemment impossible de prélever par la contrainte fiscale le quart du produit intérieur brut sans que ce prélèvement entraîne des répercussions économiques importantes.

Le prélèvement diminue le pouvoir d'achat des particuliers, ce qui entraîne des répercussions économiques. De même, l'impôt majore le prix des denrées taxées et influe sur leur consommation, d'où les différents nouveaux rôles de l'impôt dus à son impact.

Les partisans de la théorie de la neutralité fiscale ont assoupli aujourd'hui leur doctrine. Sans nier les préoccupations économiques de l'impôt, ils ne préconisent plus qu'une « neutralité relative » : l'impôt doit être « neutre par rapport aux moyens de production² ».

Dans cette doctrine, il est admis que l'impôt peut exercer une influence économique, mais il faut éviter qu'il provoque des distorsions au sein de l'appareil économique, qu'il favorise certains

² Lauré, traité de politique fiscale.PUF, 1956, p112.

circuits de production au détriment d'autres circuits, même si certains auteurs tels que M Lauré dénonce le mirage interventionniste et s'il admet qu'il peut y avoir des interventions fiscales utiles en matière économique, il affirme que les hypothèses en sont peu nombreuses. « Il est difficile d'exercer une influence directe à l'aide de la fiscalité, parce que les impôts sont des instruments conçus pour prélever et non pour guider. La fiscalité est une chirurgie, non pas du corps mais du portefeuille (ce qui n'est pas loin d'être pire). Or on ne dirige pas avec un bistouri : on tranche »³. Cependant, malgré les réticences manifestées à l'égard de l'interventionnisme fiscal, il apparaît aujourd'hui qu'à coté de l'objectif financier, d'autres objectifs peuvent être reconnus à l'impôt ; l'objectif financier, pour être essentiel, n'est plus un objectif exclusif, la théorie moderne des finances publiques en développe le contenu.

\$1: Le rôle financier

Ce rôle était unique dans la conception classique, car les économistes classiques estimaient que la seule raison pour laquelle on percevait des impôts était d'avoir les fonds nécessaires pour faire face aux dépenses de l'Etat gendarme « **sécurité interne, sécurité externe et quelques travaux** » et que les impôts devaient être neutres et qu'ils n'affecteraient nullement le circuit économique ni la répartition du revenu.

Ce rôle financier a eu plusieurs appellations « rôle financier pour Adam Smith, rôle essentiel pour James Adher, l'impôt financier pour Lauffin Burger, l'impôt collecteur pour Ngaosy Vathn ».

Avec les finances publiques modernes où règne l'interventionnisme étatique, ce rôle financier a repris une place importante car l'Etat ne peut entreprendre économiquement, ne peut changer les structures économiques et sociales, ne peut réduire les inégalités sociales, et lutter contre la pauvreté et la marginalité sans avoir suffisamment de fonds.

Pour un équilibre général, l'Etat par le biais de l'instrument fiscal doit être financé suffisamment en réalisant une rentabilité financière importante. Pour cela et pour que l'impôt puisse être productif financièrement, il faut que l'ensemble du système fiscal présente des qualités obligatoires :

-- la généralité : c'est-à-dire que l'impôt doit toucher tous les citoyens, toutes les capacités contributives et toutes les matières imposables ; c'est-à-dire toutes les assiettes fiscales possibles.

-- la pluralité c'est-à-dire le devoir d'imposer tous les contribuables et toutes les assiettes fiscales possibles par le moyen de plusieurs impôts, car seule cette multiplicité pourra satisfaire une rentabilité financière accrue.

Dans ce contexte, on peut citer les impôts cédulaires qu'a connu le Maroc avant la réforme fiscale de 1986 «IBP : impôt sur les bénéfices professionnels, PSN : prélèvement de solidarité nationale,PTS : prélèvement sur traitement et salaire » impôt agricole, impôt foncier, la taxe urbaine et contribution complémentaire.

Actuellement, le Maroc a opté pour un système synthétique d'impôt « la division tripartite : IR, IS, et TVA »

-- l'automatisme : c'est-à-dire que l'augmentation du taux de l'impôt engendre automatiquement l'accroissement de la rentabilité de l'impôt.

-- la stabilité et l'élasticité : un système fiscal pour être productif doit comprendre :

*des impôts stables qui garantissent des recettes de ressources constantes qui ne sont pas perturbées par les aléas de la conjoncture économique.

³ Lauré, traité...op cit p320

*des impôts élastiques qui permettent une rentabilité en corrélation avec la conjoncture économique.

En résumé, on peut dire que le rôle financier de l'impôt ne peut être négligé surtout si l'on prend en considération l'accroissement continu des dépenses publiques et l'intervention de l'Etat dans le secteur économique et social, et cela a fin de remédier aux inégalités socio-économiques que crée le libéralisme sauvage.

D'autant plus qu'il n'y a pas de possibilité de substitution à l'impôt, dans la mesure où c'est la seule ressource gratuite de l'Etat.

L'objectif financier permet d'éviter le phénomène de confiscation, l'impôt est rentable si l'on adopte un taux efficace et que l'on recherche la simplification du système fiscal qui permet moins de fraude et d'évasion, donc une plus grande égalité entre les contribuables.

\$ II : le rôle social de l'impôt

En matière sociale, l'impôt peut être également utilisé soit pour exercer une action globale sur les structures, soit pour exercer une action sélective.

L'utilisation de l'impôt pour exercer une action globale sur les structures sociales est préconisée par certains auteurs socialistes.

En Allemagne, Kautsky, dans son ouvrage *Révolution sociale*, préconise de substituer à la violence l'utilisation de l'impôt pour assurer l'étatisation des moyens de production et le nivellement des conditions sociales réclamées par les socialistes.

La doctrine des socialistes réformistes fut mise en œuvre par le gouvernement travailliste d'après guerre en Grande-Bretagne : le système fiscal fut largement utilisé, et avec une grande efficacité, pour réaliser ce que l'on a appelé la « révolution silencieuse ».

Un nivellement social fut réalisé dans une société où les inégalités de conditions étaient très marquées, au moyen d'impôts progressifs sur les revenus et sur les successions et de détaxation des objets de première nécessité accompagnée de surtaxation des objets de luxe. Ainsi le pouvoir d'achat des riches était réduit et leur fortune amputée, tandis que le pouvoir d'achat des pauvres se trouvait accru. Dans les pays scandinaves la fiscalité a permis le nivellement des conditions sociales.

L'impôt peut avoir pour objectif d'exercer une action sociale spécialisée : la taxation des boissons alcoolisées, accompagnée de la détaxation des jus de fruit et contribue à la lutte contre l'alcoolisme. Les réductions pour charge de famille, ou l'abaissement des droits de succession apparaissent comme des éléments fiscaux d'une politique familiale.

Historiquement c'est l'allemand Adolf Wagner qui écrivait dès 1890 : « *l'impôt peut devenir un facteur régulateur de la répartition du revenu national en modifiant la répartition issue de la libre concurrence* ». C'est une idée révolutionnaire en ce temps-là, car sa conceptualisation et sa mise en application n'ont commencé qu'après la deuxième guerre mondiale.

La théorie générale de l'impôt propose plusieurs moyens pour redistribuer les revenus par la fiscalité :

1) la progressivité de l'impôt

Il faut que le taux de l'impôt soit progressif en relation avec les facultés contributives c'est-à-dire que le taux augmente au fur et à mesure que le volume et le montant du revenu augmentent. A fin

d'arriver à une certaine égalité des sacrifices entre les différentes catégories de contribuables. De même l'impôt progressif pourra jouer un rôle important pour rendre le système fiscal plus juste dans sa globalité. Paul Marie Gaudemet disait « *l'impôt progressif serait préconisé comme un impôt de redressement pour rétablir la justice fiscale au sein d'un système fiscal faussé par l'injustice de la fiscalité indirecte* ».

2) sélectivité ou discrimination de l'impôt

À ce niveau, on prend en considération l'origine des revenus, si les revenus proviennent du travail (manuel ou intellectuelle ou les deux) l'imposition doit être faible et très mesurée. Pour les revenus mixtes (travaillent plus capital) l'imposition doit être moyenne ou modérée. Pour les revenus du capital, l'imposition doit être lourde.

Par cette technique de discrimination en avantagera certainement ceux qui détiennent les revenus du travail c'est-à-dire ceux qui ont des revenus faibles.

3) la personnalisation de l'impôt

C'est-à-dire que l'impôt doit prendre en considération la personne du contribuable, ces charges familiales et professionnelles, l'exonération du revenu minimum ou vital.

4) la sélectivité des impôts indirects

On doit opérer cette sélectivité en fonction de la nature des besoins (produits ou services) :

- en exonérant les consommations et les produits de première nécessité.
- imposer a des taux modérés les consommations courantes ;
- imposer a des taux importants les consommations de confort ;
- imposer a des taux très élevés les consommations du grand luxe ostentatoire.

Donc, seule une taxation sélective et différenciée des produits et des services pourra protéger les petits et moyens consommateurs (détenteurs de revenus faibles), pourra apaiser la charge fiscale sur les détenteurs de revenus moyens et enfin pourra aggraver et alourdir la taxation des produits de luxe et de confort pour les détenteurs de gros revenus.

Ces moyens et ses techniques ne peuvent être efficaces si la fraude fiscale intervient, car elle va fausser le jeu de la redistribution. De même ces techniques et ces moyens n'auront de rôle redistributif que si leurs fruits sont canalisés vers les dépenses sociales et vers les transferts de revenus.

§ III : le rôle économique de l'impôt : Les impositions à finalité économique

L'Etat peut se proposer d'exercer par l'impôt une action économique globale ou bien une action sélective. Comme exemple d'action économique globale, on peut citer une ponction fiscale accrue destinée à éponger le pouvoir d'achat excédentaire et lutter contre l'inflation.

C'est dans le domaine de la lutte contre l'inflation que se rencontre la plupart des exemples des prélèvements fiscaux ayant un objectif économique global.

Cette utilisation de la fiscalité pour lutter contre l'inflation s'inscrit dans le cadre de la politique fiscale conjoncturelle (politique de flexibilité fiscale menée aux Etats-Unis par les présidents Kennedy et Johnson, par la politique du stop and go).

Parfois c'est une action sélective que l'impôt se propose d'exercer, lorsque l'Etat se propose d'encourager la recherche scientifique, il utilise à cette fin des procédés fiscaux (incitation à l'accroissement des dépenses de recherche par les entreprises). Lorsque l'Etat entend encourager la construction pour remédier à la crise du logement, il utilise encore la fiscalité ; exemple une réduction d'impôt afin d'encourager l'investissement dans l'immobilier.

Parfois, l'action sélective peut être plus spécialisée : il s'agit de favoriser non plus une branche de production, mais telle ou telle entreprise déterminée (privilèges fiscaux).

Enfin, l'action économique peut tendre, non pas à stimuler une branche de production, mais au contraire à s'opposer à son développement jugé trop rapide.

L'Etat, par l'instrument fiscal peut jouer un rôle très important dans le développement économique et ce à plusieurs niveaux :

1 -- mobiliser les ressources internes (financement interne du développement) :

La fiscalité peut mobiliser les ressources disponibles c'est-à-dire les collecter pour les acheminer vers les dépenses publiques d'investissement, surtout si l'on prend en considération que la partie essentielle des investissements au Maroc est réalisée par le secteur public.

De même cette mobilisation optimale de ressources internes par la fiscalité accroît et renforce l'indépendance vis-à-vis de l'extérieur, car le recours à des solutions de facilité immédiate (l'endettement extérieur) ne peut que porter atteinte à la liberté de décision économique et financière.

En effet, le recours massif à l'extérieur pour se financer engendre souvent un désintéressement envers les ressources internes, un processus de développement extraverti, une accentuation de la dépendance financière et économique et enfin, une négligence d'assurer un développement autonome et intégré.

2) fiscalité et épargne

Partant du principe que les agents économiques changent et modifient leur comportement de consommation (épargne devant impôt). L'impôt influence et détermine le choix entre l'épargne et la consommation. Donc, la fiscalité peut intervenir pour favoriser la formation de l'épargne et son encouragement ; c'est-à-dire non pas l'encouragement de l'épargne en soi, de l'épargne qui sera acheminée vers les circuits d'investissement.

De même l'état peut exercer une action de freinage concernant les consommations de luxe et le gaspillage des revenus et fortune, et ce en pénalisant la dépense pour inciter les agents économiques pas épargner. Plusieurs techniques d'encouragement de l'épargne sont envisageables :

*encourager l'épargne liquide (dépôts à terme DAT, et les bons du trésor) ;

*inciter l'épargne logement ;

*favoriser l'épargne collective (les régimes d'assurance)

3) fiscalité et investissement

Théoriquement, l'instrument fiscal peut jouer un rôle très important dans l'encouragement des investissements en accordant des avantages fiscaux aux investisseurs. Depuis 1959, le Maroc a entrepris la politique d'incitation à l'investissement par les codes d'investissement (code des investissements industriels, touristiques, maritimes, miniers, d'exportation, enseignement privé).

Les codes accordent automatiquement et de façon arbitraire un ensemble d'avantages fiscaux pour inciter l'investissement privé national et international. Or, une telle politique n'a pas pu donner les résultats escomptés car le capital privé marocain n'investit que dans les activités sans risque, moins risqué et à rentabilité immédiate (un esprit de commerçants plus qu'un esprit d'entrepreneurs).

Pour ce qui est de l'investissement étranger, le souci majeur en matière de décision d'investir ou non dans un pays, n'est certainement pas la fiscalité, mais ce sont plutôt les autres éléments qui ont pris en considération :

- politiquement : la stabilité des institutions et le respect de la justice et son autonomie ;
- administrativement : l'investisseur cherche les lois modernes et efficaces, des procédures administratives faciles et une communication adéquate ;
- techniquement : il cherche une infrastructure moderne et générale ;
- économiquement : il cherche une politique économique claire, un marché suffisant et en expansion et des perspectives d'exportation.

§ VI La primauté de l'objectif financier

Il peut exister des conflits entre l'objectif financier de l'impôt et les objectifs sociaux ou économiques qu'il entend viser. Dans ces hypothèses, il semble qu'il faille donner la priorité à l'objectif financier.

I-la possibilité de conflits entre les divers objectifs de l'impôt est certaine. Quelques exemples suffisent à le prouver.

Un droit de douane protecteur est pleinement efficace au point de vue économique s'il devient prohibitif et supprime totalement la concurrence étrangère. Mais alors son rendement financier devient nul puisqu'il n'y a plus de recettes douanières, les importations étant pratiquement prohibés.

De même l'impôt sur le capital assure au mieux le nivellement des fortunes, si son taux progressif aboutit à la confiscation des fortunes dépassant un certain montant ; sans doute ici l'objectif financier se trouvera compromis à terme, car un impôt confiscatoire, en détruisant la matière imposable, supprime les rentrées fiscales pour l'avenir..

Devant ces conflits entre les objectifs économiques et sociaux d'une part et l'objectif financier de l'impôt de l'autre, on peut se demander lequel de ces objectifs doit avoir la priorité.

Certains auteurs estiment qu'aujourd'hui l'objectif financier de l'impôt ne doit plus avoir la priorité ; ils affirment la prépondérance des considérations sociales et économiques. Les préoccupations étroites des financiers qui ne songent qu'à alimenter le trésor devraient céder le pas aux exigences des économistes et aux préoccupations sociales.

On invoque à l'appui de cette thèse la conception moderne des finances publiques où la politique financière n'est qu'un élément de la politique économique, donnant la priorité à l'économique d'autre part, la primauté des problèmes sociaux est souvent affirmée, et de nombreux auteurs pensent que l'ampleur des recettes fiscales est moins importante que l'amélioration des conditions et des structures sociales.

Malgré ces arguments, dont il ne faut pas minimiser la valeur du rôle financier de l'impôt, il semble qu'il faille aujourd'hui reconnaître encore la primauté de l'objectif financier de l'impôt; trois raisons justifient cette option :

- sauvegarde des ressources publiques
- protection contre la confiscation
- limitation de la complexité fiscale.

Il ne faudrait pas en conclure que les préoccupations de justice sociale ne doivent pas intervenir dans l'établissement de l'impôt. Le fondement de l'impôt est la répartition des charges publiques d'après les facultés contributives des citoyens. Les considérations sociales doivent servir à apprécier ces facultés contributives.

Chapitre II : les modalités de l'impôt ou techniques fiscales

La technique fiscale est l'emploi de procédés qui permettent l'établissement où la détermination de l'assiette fiscale, le calcul de l'impôt, sa liquidation et son recouvrement de prélèvement fiscal. Trois questions résument la technique fiscale :

- que frappe l'impôt ? « L'assiette fiscale »
- combien a-t-il prélevé ? « La liquidation de l'impôt »
- comment l'impôt est-il prélevé ? « Le recouvrement de l'impôt ».

SI : l'assiette fiscale où la matière imposable

Le problème posé par l'assiette de l'impôt est celui de savoir sur quelle base doit être établi l'impôt, il se ramène à deux questions fondamentales : qui va être contribuable ? Quelle va être la matière imposable ? Ainsi, les systèmes fiscaux vont appréhender une pluralité de matières imposables a fin d'accroître la rentabilité financière de l'impôt. L'assiette fiscale peut revêtir plusieurs formes. Devant cette pluralité d'assiettes fiscales plusieurs classifications s'imposent (la typologie fiscale).

En premier lieu, la classification de ces assiettes fiscales et des impôts qui leur sont imposés tend à répondre à certains soucis, le législateur se trouve en présence de trois grandes options.

Tout d'abord une option sociale conduit à décider s'il faut préférer ne tenir compte dans l'établissement de l'impôt que de la matière imposable, ou s'il faut également prendre en considération la situation individuelle du contribuable, c'est le problème du choix entre l'impôt réel et l'impôt personnel.

Le législateur est également en face d'une option économique : si l'impôt est toujours un prélèvement opéré sur la richesse, cette richesse est susceptible de plusieurs formes économiques et c'est ainsi qu'il faut choisir entre l'impôt sur le revenu, l'impôt sur le capital et l'impôt sur la dépense ou la consommation.

Enfin, le législateur doit lever une option juridique et choisir entre plusieurs techniques juridiques d'imposition ; c'est le problème du choix entre l'impôt direct et l'impôt indirect.

\$I : La typologie fiscale

A) L'option sociale : Impôt réel et impôt personnel

Sans doute l'impôt frappe-t-il toujours la personne puisque c'est toujours un individu, une entreprise, un groupement qui le paie. Cependant, il est classique d'opposer l'impôt réel à l'impôt personnel. L'impôt réel atteint la matière imposable en elle-même, en faisant abstraction de la personne du contribuable, tandis que l'impôt personnel prend en compte de manière déterminante la situation individuelle de chaque assujetti. L'impôt est dit personnel au sens strict lorsque la personne même du contribuable est retenue comme matière imposable, comme c'est le cas d'un impôt de capitation dû à raison de l'existence de la personne. Ce type d'impôt correspond à une civilisation peu avancée : on le rencontre dans l'Antiquité, et il est encore pratiqué dans certains pays en développement. Aujourd'hui, la plupart des impôts sont personnalisés. Assis sur des éléments réels (revenu, patrimoine, dépense), ils sont aménagés en fonction de la situation personnelle du contribuable. Il est ainsi tenu compte de l'importance des ressources, de leur origine, de la situation familiale du contribuable (âge, charges de famille, etc).

Contenu de la distinction

Impôt réel : il frappe une chose ou une opération en elle-même, c'est à dire, dans sa nature, sa quantité, sa valeur monétaire, en faisant abstraction de la personne du contribuable

Impôt personnel : impôt personnalisé, c'est à dire agencé par une adaptation individuelle de la charge fiscale à la situation particulière du contribuable. Il répond à la volonté actuelle d'assurer plus de justice. Ceux qui s'y prêtent le mieux, sont les impôts synthétiques (impôt sur le revenu,...).

Effets attachés à la distinction/ Rendement de l'impôt

Impôt réel : Il a un bon rendement car la matière imposable est insensible et détachée de la personne du contribuable. Il ne donne pas place aux statuts dérogatoires. Les frais de perception doivent donc être peu élevés. Cependant, il ne permet de recenser qu'une fraction des richesses.

Impôt personnel : il permet d'appréhender toutes les richesses, Cette volonté de recenser tous les éléments du patrimoine engendre plus facilement la fraude. Cela limite le rendement de l'impôt, le rend plus complexe et plus coûteux. Il faut beaucoup d'agents expérimentés et une organisation administrative importante.

B) L'option juridique : impôt direct/impôt indirect

Cette classification remonte à la révolution française car l'assemblée constituante l'a défini dans son l'instruction du 8-1-970 comme suit : « *la contribution directe s'étend à toute imposition foncière ou personnelle, c'est-à-dire assuré directement sur les personnes, qui est recouvert par les voies du cadastre ou des rôles de contrats et qui passe immédiatement du contribuable cotisant au percepteur.*

Les contributions indirectes : sont au contraire tous les impôts assis sur la fabrication, la vente, le transport. . Etc. impôt dont le produit est ordinairement avancé par le fabricant, le marchand où le voiturier, et supporté indirectement et payé par le consommateur ».

Donc, on peut dire que l'impôt est direct quand il est assis sur la jouissance d'un capital ou d'un revenu, ce qui revient à dire que l'impôt direct touche ce qu'on gagne et ce qu'on possède. Alors que l'impôt est indirecte quand il frappe, il impose des opérations de production, de circulation, d'échange et de consommation ; ce qui revient à dire qu'il touche ce qu'on dépense.

1) le critère administratif

Selon ce critère, l'impôt est direct si sa perception se fait selon un rôle nominatif, c'est-à-dire un document ou une liste qui fait ressortir expressément pour chaque contribuable le nom, le montant de la matière imposable, les taux appliqués, et les délais de paiement.

Ce rôle nominatif est un acte administratif établi par l'administration des impôts directs et taxes assimilées à Rabat par exemple. Alors que l'impôt indirect ne connaît pas ce rôle nominatif, en ce sens qu'il frappe les opérations de production, d'échange et de consommation et en ce sens qu'il est perçu à l'origine auprès de celui qui réalise des opérations en question tout en étant supporté réellement par le consommateur final.

2) le critère économique

Ce critère se base sur la répartition finale de la charge fiscale c'est-à-dire sur l'impact réel de l'impôt.

L'impôt est direct s'il est supporté effectivement par celui qui le doit « **le redevable légal** » et qui le paye « **le contribuable** ». Exemple : le salarié qui ne peut répercuter son impôt sur autrui est un redevable et contribuable à la fois.

Alors que l'impôt est indirect quand il ne reste pas à la charge de la personne qui le doit (le redevable) puisque cette personne répercute la charge fiscale sur un tiers. Donc, l'impôt indirect n'est pas supporté par le débiteur légal (le redevable) mais par le débiteur de fait (le contribuable). Exemple l'acheteur d'une voiture paye au vendeur en plus du prix de vente, la TVA, qui est versée par le vendeur au trésor public. Donc, le redevable n'est que le vendeur, alors que le contribuable qui supporte effectivement la charge fiscale n'est autre que l'acheteur.

Redevable légal : celui qui doit juridiquement verser l'impôt au trésor ;

Redevable réel : celui qui supporte économiquement le poids de l'impôt, sa richesse se trouve réduite par le prélèvement fiscal ;

Phénomène de percussio : phénomène initial par lequel est touché le contribuable (redevable légal).

Phénomène de translation : le redevable légal se fait rembourser par le redevable réel.

Remarque : les textes fiscaux précisent que les redevables de l'impôt c'est-à-dire ceux à qui incombe le devoir de payer, mais la charge fiscale payée par ces redevables peut être projetée sur les tiers dans deux conditions :

1) *la permission du législateur* (le cas de la TVA qui est incorporée dans le prix de vente)

2) *la volonté du redevable* : quand ce dernier répercute sur un tiers une partie ou la totalité de l'impôt en exploitant des circonstances de la conjoncture économique, cela se rencontre dans le cadre de la fraude fiscale.

Rendement

Impôt direct assure à l'Etat des entrées régulières et stables. Il est peu sensible à la conjoncture. La croissance du taux ne fait pas beaucoup varier la quantité de la matière imposable, les frais de perception sont peu élevés.

Impôt indirect est très productif, à gros rendement. Il est en revanche peu stable, car très sensible aux fluctuations économiques. L'élasticité varie selon le degré de nécessité des produits. Pour certains, le coût de perception reste très élevé.

Justice

Impôt direct : la matière imposable stable peut ultérieurement permettre une certaine personnalisation.

Impôt indirect : il est critiqué, car on dit qu'il organise une progressivité à rebours car il frappe d'avantage les contribuables modestes et les revenus faibles.

Rapports Administration/contribuable

Impôt direct : il frappe le contribuable sans ménagement, il en est avisé et reçoit lui-même son avis d'imposition. Il n'a pas la possibilité de répercuter le poids de son impôt sur d'autres. Il engendre une meilleure conscience fiscale.

Impôt indirect : il provoque l'anesthésie fiscale et une grande facilité de paiement. Le montant est incorporé au prix de vente des produits. Celui qui le doit ne le supporte pas économiquement, et celui qui le supporte ne s'en aperçoit pas.

Les difficultés actuelles de la distinction

Impôt direct : la matière imposable de l'impôt sur le revenu n'est pas spécialement stable et permanente.

Impôt indirect : Certains ne sont pas répercutables, les impôts sur la dépense sont pourtant facilement répercutables.

Certains impôts directs sont perçus sans établissement préalable d'un titre exécutoire (impôts sur les sociétés)

Organisation administrative fiscale : le critère de séparation des services a perdu de sa vigueur.

Rendement : les impôts directs ont perdu de leur élasticité.

La personnalisation entraîne une complexité dans l'appréhension de la matière imposable, l'impôt indirect a toujours un gros rendement, mais est toujours aussi sensible à la conjoncture.

Justice : les impôts directs sont très personnalisés, donc ils peuvent être adaptés aux facultés contributives des citoyens.

Le rapport entre l'Administration et le contribuable : l'impôt indirect est plus avantageux que l'impôt direct qui suppose des investigations importantes.

B) impôt sur le revenu, impôt sur le capital, impôt sur la dépense

1) L'impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu touche les contribuables selon ce qu'ils touchent ou gagnent réellement, c'est-à-dire sur leur vraie capacité contributive. C'est l'impôt qui impose soit la totalité des revenus d'une personne, soit une catégorie de ses revenus.

Dans le premier cas, c'est l'impôt général sur le revenu qui est un impôt synthétique, dans le deuxième cas on est devant les impôts analytiques sur le revenu (le système cédulaire).

-- les impôts analytiques ou cédulaires imposent séparément chaque catégorie de revenus par un impôt spécifique ayant ses propres règles en matière d'assiette, de liquidation et de recouvrement.

Avant la réforme, le régime fiscal marocain était cédulaire. La fiscalité directe comportait douze cédules (impôt) : l'impôt agricole, impôt sur les bénéfices professionnels (IBP), prélèvement sur les traitements et salaires (PTS), la patente, la taxe sur les profits immobiliers, la participation de solidarité nationale (PSN), la contribution complémentaire.... Etc.

-- l'impôt synthétique impose la totalité des revenus d'un même contribuable d'où l'appellation impôt générale sur le revenu (IR).

Généralités sur le revenu :

Le revenu se caractérise par sa *périodicité* , alors que le capital se caractérise par la permanence « l'arbre est un capital et le fruit de l'arbre est un revenu ». Nous devons signaler que du point de vue économique il est difficile de définir le revenu car cela dépend des calculs personnels et subjectifs des agents économiques.

Devant cette difficulté, deux théories ont vu le jour :

+ **la théorie de la source** : qui considère que le revenu n'est que le produit d'un capital, d'un travail ou d'une activité mixte. Et pour parler d'un revenu selon cette théorie, il faut la présence de deux éléments :

1-1 Origine matérielle ou immatérielle (un fonds, une maison, une terre) et une capacité humaine (travail musculaire ou intellectuel).

2-1 Durabilité et une régularité de la valeur créée.

+ **La théorie de l'enrichissement** : selon laquelle on considère le revenu comme étant tout accroissement de la valeur quelle que soit son origine et sa durée. De même un simple enrichissement accidentel, même une fois dans la vie est considéré comme un revenu qui doit par conséquent subir l'impôt (une hausse boursière, un gain au hasard, un héritage)

Les systèmes fiscaux mondiaux ont débuté par la théorie de la source et ont évolué vers la théorie de l'enrichissement qui élargit énormément l'assiette fiscale et cela pour satisfaire les besoins financiers accrus des pouvoirs publics.

*évolution :

L'impôt sur le revenu était cédulaire, mais actuellement il devient un impôt général sur le revenu qui touche la capacité contributive globale d'un même contribuable. L'IGR marocain est institué par le dahir du 21 novembre 1989 renommé IR en 2007. C'est un impôt qui touche les revenus globaux réalisés par des personnes physiques au cours d'une année. Son article 1 énumère les différentes catégories des revenus imposés : le **revenu professionnel**, **revenus fonciers**, **revenu agricole**. La loi de finances 1994 a fiscalisé les produits des **placements financiers** et la loi de finances 1996 a assujéti **les revenus de cession des actions** et des parts sociales à l'IR.

Le dahir a uniformisé les exonérations et les déductions. L'IR présente des avantages sûrs, tels que la simplicité (un système fiscale systématique) l'acceptation psychologique pour les contribuables, la possibilité de personnalisation (mécanisme de déductions pour charges personnelles et professionnelles), la possibilité de discrimination et de progressivité. De même l'IR permet des prévisions fiscales réelles et une planification efficace.

2 -- impôt sur la dépense

On peut définir la dépense comme étant une soustraction de la richesse par la dépense du revenu ou du capital pour se procurer des biens ou des services, donc l'imposition de la dépense c'est l'imposition de la consommation.

Cette forme d'imposition remonte à la première guerre mondiale où les besoins financiers nécessitaient la recherche d'une assiette fiscale très élargie.

Imposer la dépense peut s'effectuer soit par des impôts sur la dépense, soit par un impôt sur la dépense.

Dans le premier cas, on a créé plusieurs taxes spécifiques qui frappent des dépenses spécifiques, telles que la taxe pétrolière, taxe sur le sucre, taxe sur le tabac... Etc. ce qu'on appelle la taxe intérieure de consommation. De même on trouve les droits d'enregistrement et de timbres qui sont exigibles à l'occasion de certaines opérations (droits de timbres sont dus sur tout document écrit pouvant être produit devant une autorité, les effets de commerce, cartes d'identité, permis de conduire, passeport... Etc.).

Les droits d'enregistrement qui frappent les mutations de fortune des particuliers soit entre vifs (vente, hypothèque), soit à cause de la mort (succession). De même il y a des taxes judiciaires, les taxes sur les assurances, sans oublier l'importance des droits de douanes dans l'imposition de la dépense.

Dans le deuxième cas, l'imposition de la dépense est synthétique car l'impôt sur la dépense atteint la globalité de la consommation, sa manifestation récente c'est la TVA Introduite au Maroc en 1986

et qui a été opérée dans le cadre du plan d'ajustement structurel (PAS), imposé par les institutions financières internationales pour accroître les recettes de l'Etat marocain.

La TVA s'applique dans l'Etat marocain aux opérations de nature industrielle, commerciale et artisanale et celle relevant de l'exercice d'une profession libérale. Elle se caractérise par une assiette fiscale très élargie : les opérations industrielles, le montage et l'assemblage, les commerçants importateurs, les opérations immobilières de lotissement, promotion immobilière, l'hébergement, la restauration, opérations de banque, les professions libérales : les avocats, les médecins, les architectes...; ce qui explique la plus grande productivité financière.

1990/11,5 milliards de dirhams,

1971/13,2 milliards de dirhams,

1993/14,6 milliards de dirhams,

1995/15,8 milliards de dirhams,

1997/17 milliards de dirhams.

Depuis le 1er janvier 2014, les taux de TVA (taxe sur la valeur ajoutée) sont modifiés, selon la loi de finances rectificatives pour 2013 (publiée au Journal officiel le 30 décembre 2013) :

le taux normal, qui s'applique à la majorité des biens et des prestations de service, passe de 19,6 % à **20 %** ;

le taux intermédiaire, qui concerne notamment la restauration, la vente de produits alimentaires préparés, les transports, les travaux de rénovation dans les logements anciens, est relevé de 7 % à **10 %** ;

le taux applicable en Corse passe de 8 % à **10 %**.

Le taux réduit, applicable aux produits considérés comme de première nécessité (produits alimentaires, boissons sans alcool, cantine scolaire et énergie) et spectacle vivant (théâtre, concert, cirque), reste fixé à 5,5 %.

Il s'applique également aux travaux d'amélioration énergétique des logements de plus de 2 ans.

Si les impôts directs peuvent être personnalisés, progressifs, discriminatoires et adaptés à la situation économico- sociale de chaque contribuable, la TVA impose et frappe indifféremment tous les contribuables. Ainsi pour l'achat d'un produit, les titulaires des revenus faibles supportent la même charge fiscale que les titulaires des gros revenus. Cet état de choses s'aggrave quand il s'agit d'imposer des produits de première nécessité que les plus pauvres doivent acquérir au moyen de la plus grande tranche de leurs revenus seulement pour survivre.

3 -- impôt sur le capital

Le capital est la richesse accumulée, ce qui constitue la fortune ou le patrimoine du contribuable. Sont imposés aussi bien les capitaux productifs (maisons, actions,...) que les capitaux non productifs (bijoux, lingots,...), aussi bien les capitaux immobiliers (forêts, terrains, maisons,...) que les capitaux mobiliers (bijoux, ...).

L'impôt frappe le patrimoine permanent du contribuable, ce qui revient à dire que sa matière imposable peut être très large (liquidité disponible, lingots d'or, bijoux, propriétés bâties ou non, objets d'art, véhicules de luxe, bateaux... Etc.).

Mais il est difficile d'évaluer cette matière imposable, raison pour laquelle on a tendance à dire que l'impôt sur le capital est improductif surtout si on ajoute à ses difficultés les proportions énormes de fraude et d'évasion fiscale même dans les pays de l'OCDE.

D'autre part cet impôt est improductif car il totalise entre 0,9 % et 12 % des recettes fiscales. L'impôt sur le capital au vrai sens du terme n'existe pas au Maroc, mais il y a des manifestations d'imposition du capital par quelques impôts (taxe sur terrains urbains non bâtis et droits de succession).

§ II : évaluation de la matière imposable

A -- évaluation indirecte de la matière imposable

C'est une évaluation qui revient aux agents de l'administration qui cherchent à connaître la valeur monétaire de la matière imposable par le recours à certains éléments qui peuvent révéler son importance. À ce niveau on est confronté à deux types de procédés.

1 -- système indiciaire ou une évaluation d'après les signes extérieurs : ce système se base sur le recours aux indices ou signes extérieurs.

Ce système se base sur le recours aux indices ou signes extérieurs pour déterminer la valeur de la matière imposable tels que le montant du loyer, le nombre de fenêtres, le nombre de machines, le nombre d'employés, l'importance de la ville... Etc.

Cependant et malgré sa facilité et sa simplicité, cette méthode est sujette à une sérieuse critique. En effet, les signes extérieurs ne reflètent pas la vraie valeur de la matière imposable, ce qui rend l'évaluation approximative et nullement réelle et présente de grands risques d'injustice ; car en agissant ainsi, on n'approche pas la valeur réelle du revenu de la matière imposable.

Devant cette critique, on a abandonné ce système indiciaire en tant qu'instrument d'évaluation pour le garder en tant que moyen et technique de contrôle des déclarations des contribuables.

L'article 163 du code général des impôts en France prévoit le recours à l'évaluation indiciaire comme un instrument de contrôle et de sanction contre les contribuables qui trichent dans leurs déclarations.

Au Maroc la réforme fiscale 1982 avait prévu d'utilisation des signes extérieurs pour rectifier et sanctionner les déclarations fausses dans son article 27 et aussi dans l'article 100 du projet de l'IGR, mais cela a été écarté par le parlement marocain.

2 -- système forfaitaire : est un système d'évaluation de la matière imposable qui met l'accent sur un ou plusieurs éléments liés à cette matière imposable pour évaluer l'assiette fiscale. Ce système revêt deux formes :

+ **le forfait légal** : le forfait est légal quand le législateur intervient pour déterminer les éléments qui serviront à l'évaluation de la matière imposable. C'est le législateur qui détermine les frais professionnels à déduire de la matière imposable (17 % pour les salariés, 25 % pour les employeurs des imprimeries qui travaillent la nuit, 35 % pour les artistes).

Donc, le législateur intervient pour déterminer certaines composantes de la matière imposable ; et il peut intervenir pour déterminer l'ensemble de la matière imposable comme le cas des bénéficiaires agricoles.

+ **le forfait conventionnel** : il permet au contribuable de négocier avec le fisc l'évaluation de la matière imposable, le fisc propose au contribuable une évaluation qu'il négocie jusqu'à l'arrivée à une entente de part et d'autre. Cette négociation n'est pas un contrat mais seulement une entente qui sera valable pour une année fiscale.

Avantages du système forfaitaire

- allège les obligations comparables et fiscales des contribuables,
- permet de disposer d'une facilité administrative,
- simplifie les contrôles et évite les vérifications,
- réduit les possibilités de contentieux à zéro.

Critiques :

-- c'est la sous-évaluation de la matière imposable et c'est pour remédier à cette critique qu'on a pensée à l'évaluation directe de la matière imposable.

B -- évaluation directe de la matière imposable

Le but de cette évaluation directe c'est l'évaluation monétaire réelle de la matière imposable. Cette évaluation se fait sur la base de la collaboration des contribuables et sur leur bonne foi : c'est **le système déclaratif**.

1 -- la déclaration par les contribuables

La loi exige du contribuable une déclaration de ses revenus ou matières imposables, car il est le mieux placé pour connaître leur vraie valeur. Ce système se base sur la bonne volonté, la sincérité, le sens civique et la bonne foi du contribuable. La déclaration doit être assortie de toutes les pièces justificatives pour permettre à l'administration d'établir un rôle rationnel (le système déclaratif est régi par l'article 100 de l'IR et art 27 de l'IS).

2 -- Le contrôle de la déclaration

Dès la réception de la déclaration, le fisc entame la procédure du contrôle et dispose de plusieurs pouvoirs qui lui permettent de la mener à bien.

***pouvoirs d'investigation** : le fisc peut faire appel au contribuable en demandant les renseignements, les éclaircissements et les justifications, soit verbalement soit par écrit, il peut faire appel à un tiers pour complément d'information, de même qu'il dispose du droit de visite et de constat.

***Pouvoir de vérification** : les agents du fisc peuvent vérifier la comptabilité du contribuable tenue par ses soins et peuvent demander tout document comptable tenu par Les administrations d'Etat, celle des communes et des entreprises publiques sans que le principe du secret professionnel ne soit violé et ce conformément à l'art 39 de l'IS.

3- Le résultat du contrôle

Si l'administration trouve des erreurs ou des anomalies régies par la bonne foi alors l'administration peut rectifier la déclaration initiale du contribuable partiellement, c'est le pouvoir de rectification.

Si l'administration fiscale constate que la déclaration du contribuable est frauduleuse, alors, le fisc dispose du pouvoir d'imposition d'office ; c'est-à-dire que le fisc va évaluer directement la matière imposable, c'est une sorte de pénalisation.

4—La déclaration par les tiers

Elle concerne les salaires et les traitements qui sont déclarés par un tiers : le patron pour les salariés et l'administration pour les fonctionnaires. Ce type de déclaration est crédible et évalue de façon vraie la matière imposable. De même, elle anéantit toute possibilité de fraude, surtout qu'elle est liée à la technique de la retenue à la source, en tant que technique de recouvrement.

SII : La liquidation de l'impôt

Après avoir défini et évalué la matière imposable, on la liquide, c'est-à-dire, calculer le montant net de l'impôt, appliquer le taux sur le revenu ou sur la matière imposable. A ce propos, il y a lieu de signaler l'existence de plusieurs taux :

A—Le taux proportionnel

L'impôt est proportionnel lorsque son taux reste constant quelle que soit la qualité et la valeur de la matière imposable. C'est un taux uniforme qu'on applique à tous les revenus sans discrimination ; sans aucune considération du revenu faible, modéré ou élevé.

B—Taux progressif ou impôt progressif

C'est un taux qui augmente au fur et à mesure que le volume et la quantité de la matière imposable augmentent. C'est un taux qui vise l'équité et la justice fiscale. Mais, là on doit faire la distinction entre deux modalités de progressivité.

1) Progressivité par classe ou globale

Selon cette technique, les contribuables sont répartis en classes selon leurs revenus et pour chaque classe déterminé on applique un taux déterminé, ce taux est croissant à chaque fois qu'on passe d'une tranche à une autre.

Cette progressivité par classe présente un inconvénient grave et majeur qui concerne le moment du passage d'une classe à une autre, c'est-à-dire que l'impôt devient très lourd pour les impôts de transition, car il suffit que le revenu s'élève de quelques dirhams pour que l'impôt sursaute (accroissement brusque)

La tranche du revenu annuel	Taux
Moins de 30 000 DH	0 %
De 30 001 à 50 000 DH	10 %
De 50 001 à 60 000 DH	20 %

La tranche du revenu annuel	Taux
De 60 001 à 80 000 DH	30 %
De 80 001 à 180 000 DH	34 %
Plus de 180 001	38 %

Exemple de progressivité par classe :

L'impôt est injuste selon cette méthode car l'impôt sursaute chaque fois que le revenu augmente et passe à une tranche supérieure. Si le revenu est de 38 000 dhs /an, on lui applique le taux de 35%.
Exemple ou l'impôt sursaute :

-Pour un revenu de 49000, le taux est de 10% $(49000 \times 10)/100=4900$.

-Pour un revenu de 51000, le taux est de 13%. $(51000 \times 20)/ 100= 10200$.

Lorsque le revenu est passé de 49000 à 51000, l'impôt a sursauté c'est-à-dire ; lorsque le revenu augmente de 2000 DH l'impôt a augmenté de 5300dh d'où l'injustice du système. Pour remédier à cette injustice, on a pensé à la progressivité par tranches.

2) Progressivité par tranche

A ce niveau, on divise la matière en plusieurs tranches et chaque tranche subite un taux propre de plus en plus élevé jusqu'à ce qu'on atteigne la tranche supérieure.

On calcule séparément l'impôt pour chaque tranche et on additionne ces impôts pour chaque tranche pour avoir l'impôt global.

Le barème de calcul de l'I.R. se présente comme suit:

La tranche du revenu annuel	Taux
Moins de 30 000 DH	0 %
De 30 001 à 50 000 DH	10 %
De 50 001 à 60 000 DH	20 %
De 60 001 à 80 000 DH	30 %

La tranche du revenu annuel	Taux
De 80 001 à 180 000 DH	34 %
Plus de 180 001	38 %

La progressivité selon ce schéma est juste à condition qu'elle soit accompagnée par l'exonération d'un minimum vital acceptable et avec la prise en considération des charges familiales bien étudiées selon notre culture.

SIII : Le recouvrement de l'impôt

On considère le recouvrement comme étant l'ensemble des procédés et opérations qui aboutissent au versement du produit des impôts dans les caisses du trésor public.

Plusieurs systèmes de recouvrement coexistent, mais avant d'aborder ses systèmes, on doit signaler que le paiement de l'impôt se fait en espèce auprès des receveurs ou par cheque au nom du receveur, ou par obligation cautionnée au nom du receveur de douanes (les obligations cautionnées prennent la forme de traites ou d'effets en faveur de l'administration de douane par lesquels les importateurs s'engagent à payer les droits après un certain délai . ces obligations sont porteuses d'intérêts et doivent être obligatoirement cautionnées par une banque).

Concernant les modalités de recouvrement, on doit faire la distinction entre :

1) Les modalités qui sont liées à la date du paiement : là on fait la distinction entre :

- a) **les droits au comptant :** leur paiement se fait immédiatement et sur place, c'est le cas des impôts indirects, les droits d'enregistrement et de timbre.
- b) **Les droits constatés :** selon cette technique, le recouvrement implique l'introduction de certains délais pour couvrir l'impôt : généralement, les impôts dus pour les revenus de l'année 2000 ne sont exigibles qu'en 2001 ; c'est la règle générale, mais le législateur peut prévoir des provisionnels de l'impôt sur les sociétés, quatre fois par an à hauteur de 25% du montant du dernier exercice financier clos acomptes (paiement partiel de la valeur sur le montant d'une somme à payer).

L'art 16 du dahir qui régit l'impôt sur les sociétés stipule (l'impôt sur les sociétés donne lieu au cours de l'exercice comptable en cours au versement de quatre acomptes provisionnels (avancés) dont chacun est égal à 25% du montant de l'impôt dû au titre du dernier exercice clos appelé exercice de préférence.

3) Les modalités qui sont liées à la formalité de paiement : deux procédures semblent être concernées :

- a) **le recouvrement par voies de rôle** : l'impôt se paie après établissement d'un acte administratif qui fixe pour chaque contribuable la matière imposable. Le taux, l'impôt net, le nom, le montant et les délais de paiement. Ce rôle est exécutoire à l'encontre du contribuable, de leurs représentants et à l'encontre des héritiers dans le cas du décès. Les héritiers sont solidairement débiteurs du montant de l'impôt envers le trésor public.
- b) **Recouvrement par voies de retenue à la source** : c'est un tiers qui se charge de collecter l'impôt et de le transférer au trésor public c'est-à-dire qu'il y a stoppage du montant de l'impôt à sa source même avant la perception du revenu par le contribuable.

Bibliographie

- E. ALLIX, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, Rousseau, Paris, 1931
- G. ARDANT, *Théorie sociologique de l'impôt*, S.E.V.P.E.M., 1965 ; *Histoire de l'impôt*, Fayard, Paris, 1971-1973
- P. BELTRAME, *Les Systèmes fiscaux*, P.U.F., Paris, 1979
- B. BRACHET, *Le Système fiscal français*, L.G.D.J., Paris, 1986
- M. COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, Paris, 1976, 16^e éd. 1992
- J.-C. DUCROS, *Sociologie financière*, P.U.F., 1982
- M. DUVERGER, *Éléments de fiscalité*, *ibid.*, 1976
- G. EGRET, *La T.V.A.*, coll. Que sais-je ?, *ibid.*, 1978, 3^e éd. 1989
- P.-M. GAUDEMET, *Finances publiques*, t. II, Montchrestien, Paris, 5^e éd. 1992
- G. GEST & G. TIXIER, *Manuel de droit fiscal*, L.G.D.J., 1986
- « L'Impôt », n° 23, de la revue *Pouvoirs*
- M. LAURE, *Traité de politique fiscale*, P.U.F., 1956
- J.-C. MARTINEZ & P. DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, t. I, Litec, 1986
- L. MEHL & P. BELTRAME, *Le Système fiscal français*, coll. Que sais-je ?, P.U.F., 1980, 5^e éd. rev. 1992 ; *Science et technique fiscales*, *ibid.*, 1984
- A. MEURISSE, *Histoire de l'impôt*, *ibid.*, 1978
- P. SALIN, *L'Arbitraire fiscal*, R. Laffont, Paris, 1985

CHAPITRE III/ CONTROLE FISCAL AU MAROC

La fiscalité met en jeu deux acteurs : l'administration fiscale et le contribuable, la première distribue les rôles et le second s'exécute à la lettre :

- L'administration fiscale, investie de pouvoirs, impose, recouvre, contrôle et pénalise le cas échéant. Elle use de ses droits pour collecter tous les impôts au profit du trésor.
- Le contribuable, en bon citoyen, fait ses déclarations à temps et paie les impôts dont il est redevable.

Ces deux objectifs, tout à fait compatibles apparemment, cachent énormément de divergences et de difficultés. En effet, la pratique de la fiscalité au quotidien provoque souvent des divergences de points de vue entre les deux acteurs

Contester la base de l'impôt, sa liquidation ou son recouvrement est une garantie donnée au contribuable contre les erreurs ou abus de l'administration fiscale. Cette dernière a des droits allant du contrôle des déclarations, de leur rejet (pouvoir d'appréciation) jusqu'à la taxation d'office. En plus, l'administration fiscale est dotée de pouvoirs lui permettant de procéder au recouvrement de toutes les impositions. En face à tous ces pouvoirs, le contribuable possède le droit de contester.

La procédure contentieuse peut être divisée en deux ou trois étapes:

- Le recours devant les commissions suite à une procédure de vérification.
- Le recours administratif dans les autres cas (parfois même suite à la procédure de vérification).
- Le recours judiciaire.

Définition du contentieux fiscal

Le contentieux fiscal est défini comme étant :

« Tout désaccord déclaré entre l'Administration et le contribuable ».

« L'ensemble des procédures suivies pour régler un litige entre le contribuable et l'Administration qu'il soit né au moment de la détermination de l'impôt, de sa liquidation ou de son recouvrement ».

« D'une part, tout litige entre le contribuable et l'Administration à l'occasion de la détermination de l'impôt par cette dernière ou de sa liquidation ou son recouvrement et d'autre part la procédure civile ou judiciaire légale suivie pour arranger le désaccord ».

« Le pouvoir d'investigation donné à l'entité administrative ou judiciaire statuant sur un litige afin de s'assurer que l'impôt a été instauré selon la loi et de corriger ou d'annuler l'impôt dans le cas contraire ».⁴

Donc « Le contentieux fiscal est un désaccord entre le contribuable et l'administration fiscale sur la base de l'impôt, sur sa liquidation ou sur son recouvrement conduisant à un litige en absence de compromis. Ce litige fait l'objet de recours selon des procédures précises devant des entités compétentes : para juridictionnelles, administratives, ou juridictionnelles »⁵.

Dans tout contentieux fiscal, il y a trois éléments:

- 1er. Un désaccord entre le contribuable et l'administration fiscale aboutissant à un litige.
- 2ème Un recours selon des procédures précises.
- 3ème L'intervention d'entités compétentes.

L'administration fiscale détermine certains impôts qui sont payés par voie de rôle mais elle est aussi investie de pouvoirs lui permettant de vérifier l'exactitude des impôts issus des déclarations faites spontanément par le contribuable ou par voie de retenue à la source. Elle a aussi le pouvoir d'assurer le recouvrement des impôts. Ces pouvoirs sont :

- 1er. Le droit de communication, de contrôle, d'examen et le pouvoir d'appréciation.
- 2ème. Le droit d'application de sanctions : taxation d'office, application d'amendes et pénalités et le droit de déclencher la procédure pour l'application des sanctions pénales aux infractions fiscales.
- 3ème. Le droit de recouvrement des impôts.

§1 : Le droit de communication, de contrôle, d'examen et le pouvoir d'appréciation.

Ce sont des garanties offertes à l'administration fiscale devant la déclaration du contribuable qui, en principe, est toujours présumé être de bonne foi. Cela n'empêche pas l'administration fiscale de faire des vérifications suites auxquelles elle peut avoir des doutes ou déceler certaines anomalies. Dans ces cas, elle peut user de ses droits pour confirmer ses soupçons ou les dissiper.

1. Le droit de communication

Le droit de communication est un droit d'information de l'administration fiscale sur les documents ou renseignements concernant le contribuable même en dehors de la procédure de contrôle. Elle peut y recourir, au besoin, à n'importe quelle période de l'année et même sur des exercices prescrits (tant que le délai de dix ans prévu pour la conservation des documents comptables n'est pas écoulé.) Ces informations peuvent être demandées à l'intéressé lui-même ou auprès de tiers. Aucun formalisme n'est obligatoire dans l'exercice de droit de communication sauf la demande écrite de la part de l'administration fiscale.

2. Le droit de contrôle

Institué par l'article 210 du Code Général des Impôts (C.G.I.), le contrôle fiscal est un droit dont dispose l'administration fiscale. Il lui permet de s'assurer de la conformité et de la sincérité des déclarations fiscales des contribuables, personnes physiques et morales.

Ce dernier consiste en un examen approfondi de la comptabilité des contribuables tant, sur la base des documents fournis par ces derniers que sur la base des sources externes d'informations auxquelles peut recourir l'administration fiscale.

Le contrôle de l'administration fiscale peut revêtir deux formes : un contrôle sur pièces et un contrôle sur place.

⁴ Michel ROUSSET : « Le contentieux administratif », Edition la porte 1992

⁵ LEROUGE tiré du mémoire de Mohamed CHERKAOUI « le contentieux fiscal au Maroc »

□ □ **Le contrôle sur pièces** fait référence à un contrôle effectué par l'inspecteur d'assiette chargé de la gestion fiscale quotidienne du dossier du contribuable, depuis son bureau et sans obligation de se déplacer chez le contribuable ;

Il s'agit de s'assurer, d'une part, que toutes les obligations déclaratives ont été remplies par les contribuables, dans les formes et délais prévus par la loi et d'autre part, que les déclarations souscrites ne comportent pas d'erreurs ou incohérences.

Ce contrôle doit normalement être systématique et approfondi, il doit être mené au fur et à mesure de la réception des déclarations et notamment au moment de leur classement dans les dossiers appropriés.

C'est à ce niveau d'examen des dossiers et des documents y afférents que le risque fiscal est bien appréhendé (nature et ampleur des irrégularités constatées). D'où le rôle important de l'intervention des services d'assiette dans les propositions de vérification car ils sont mieux placés pour mesurer le degré de moralité et de civisme fiscal du contribuable et aussi pour mesurer son niveau de réactivité aux relances de régularisations des anomalies adressées par l'administration.

- **Le contrôle sur place**

Le contrôle sur place est le contrôle fiscal proprement dit, il constitue le prolongement du contrôle sur pièces par la recherche des éléments externes. Il est exercé par des brigades spécialisées et en dehors des bureaux de l'administration fiscale. Il consiste en la vérification de comptabilité des entreprises ainsi qu'en l'examen de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables.

Le contrôle sur place est défini, comme étant un ensemble d'opérations, effectuées dans les locaux professionnels de l'entreprise, qui ont pour but d'examiner la comptabilité et de la confronter à certaines données matérielles ou de fait, en vue de s'assurer de l'exactitude des déclarations souscrites et de l'existence matérielle des éléments déclarés.

La législation fiscale a réglementé l'exercice de ce contrôle par des dispositions précises, stipulées dans l'article 212 du CGI. Elles portent principalement sur l'obligation de l'information du contribuable du début de l'exercice du contrôle, son lieu et sa durée ainsi que les formes et procédures à respecter en cas de rectification des bases d'imposition déclarées par le contribuable.

3. Le droit de procéder à des rectifications

Suite au contrôle, l'inspecteur peut rectifier les bases d'imposition. Selon la procédure normale de rectification (articles 11 du L.P.F.) l'inspecteur des impôts est amené à rectifier :

- Les bases d'imposition.
- Les montants des retenues en matière de revenus salariaux.
- Les prix ou déclarations estimatives.

La procédure à suivre est la suivante :

- L'inspecteur notifie au contribuable, dans les formes prévues à l'article 10 du L.P.F les motifs, le montant détaillé des redressements envisagés et la base d'imposition retenue.

4. Le droit d'examen au sens de l'article 3 du L.P.F.

Le droit d'examen, souvent confondu à tort avec le droit de contrôle, est une procédure moins lourde. Elle vient à l'issue d'un contrôle ou d'une taxation d'office et permet à l'administration fiscale de faire «*un nouvel examen des écritures déjà vérifiées sans que ce nouvel examen, même lorsqu'il concerne d'autres impôts et taxes, puisse entraîner une modification des bases d'imposition retenues au terme du premier contrôle* ». Le terme « Examen » possède dans cet article le sens de « révision ». Généralement, l'administration fiscale use de ce droit suite à la réponse ou réclamation du contribuable. Ce droit permet à l'administration fiscale de vérifier le bien fondé de ses décisions antérieures ou de se corriger, s'il y a lieu.

5. Le droit d'examen au sens de l'article 7 du L.P.F.

L'article 7 du L.P.F. parle aussi du droit d'examen mais dans un sens différent :

« *L'administration procède à l'examen de la situation fiscale du contribuable ayant sa résidence habituelle au Maroc, compte tenu de l'ensemble de ses revenus déclarés, taxés d'office ou bénéficiant d'une dispense de déclaration et entrant dans le champ d'application de L'IR. A cet*

effet, elle peut évaluer son revenu global annuel pour tout ou partie de la période non prescrite lorsque, pour la période considérée, ledit revenu n'est pas en rapport avec ses dépenses...». Dans ce cas, l'administration fiscale possède plutôt un **droit d'évaluation** des recettes du contribuable d'après ses dépenses personnelles : frais afférents à la résidence principale et secondaire, frais de fonctionnement et d'entretien des véhicules de personne, des loyers réels acquittés par le contribuable...

6- Le pouvoir d'appréciation

Dans le cadre du pouvoir de contrôle dont dispose l'administration fiscale, celle-ci est investie également d'un pouvoir d'appréciation en matière :

- De tenue de comptabilité.
- De sociétés ayant des liens de dépendance avec des entreprises (situées ou non au Maroc).
- Des dépenses supportées à l'étranger par des sociétés étrangères ayant une activité permanente au Maroc.

§2: Le pouvoir d'application de sanctions

L'administration fiscale dispose d'un pouvoir très important sans lequel aucun autre droit n'aurait de sens à savoir l'application de sanctions en cas d'infractions commises par le contribuable. Il s'agit de :

- La taxation d'office.

-L'application d'amendes et pénalités aux impôts.

-Le droit de déclencher la procédure pour l'application des sanctions pénales aux infractions fiscales.

1. La taxation d'office

Dans des cas énumérés par les articles 19 et 20 du L.P.F., l'administration fiscale est en droit de taxer ou d'évaluer unilatéralement les revenus ou bénéfices imposables des contribuables.

Il s'agit de la procédure de taxation d'office, qui contrairement à la procédure de rectification, exclut tout débat contradictoire entre l'administration fiscale et le contribuable et prive ce dernier de solliciter l'avis d'un organisme d'arbitrage car il n'a pas le droit de saisir les commissions. Néanmoins, certaines garanties minimales restent offertes au contribuable concerné par la taxation d'office. En effet, il peut régulariser sa situation comme on va le voir dans les cinq cas ci-après énumérés par le L.P.F. déclenchant la dite procédure :

1er. Le contribuable n'a pas déposé de déclaration (article 19 du L.P.F.).

2e. Le contribuable a déposé une déclaration incomplète (article 19 du L.P.F.).

3e. Le contribuable n'a pas effectué ou versé au Trésor la retenue à la source dont il est responsable (article 19 du L.P.F.).

4e. Le contribuable ne présente pas les documents comptables (article 20 du L.P.F.).

5e. Le contribuable refuse de se soumettre au contrôle fiscal (article 20 du L.P.F.).

Avant de procéder à la taxation d'office, l'administration fiscale est tenue de suivre

Une certaine procédure. Dans les trois premiers cas, elle se présente ainsi :

- Une demande doit être notifiée au contribuable dans les formes et délais précisés dans l'article 10 du L.P.F. l'invitant à régulariser sa situation (déposer ou compléter sa déclaration ; effectuer ou verser la retenue à la source).

- Un délai de 30 jours est donné à l'intéressé pour régulariser sa situation.

- Si au terme de ce délai, aucune régularisation n'a été faite, l'administration fiscale envoie une deuxième lettre lui notifiant les bases de la taxation d'office.

- Un deuxième délai de 30 jours est donné au contribuable.

- Si au terme de ce nouveau délai, aucune régularisation n'a été faite, les droits résultant de cette taxation d'office, ainsi que les majorations, amendes et pénalités y afférentes sont émis par voie de rôle, état de produits ou ordre de recettes et ne peuvent être contestés que par voie contentieuse.

Dans les deux derniers cas (Infractions aux dispositions du droit de contrôle et de communication), la procédure est la suivante :

Une invitation doit être notifiée au contribuable dans les formes et délais précisés dans l'article 10 du L.P.F. l'invitant à régulariser sa situation (présenter les documents comptables ou accepter de se soumettre à un contrôle fiscal).

- Un délai de 15 jours est donné à l'intéressé.

- Si au terme de ce délai, aucune régularisation n'a été faite, l'administration fiscale envoie une deuxième lettre l'informant de l'application d'une amende de 500 à 2000 Dirhams.

- Un deuxième délai de 15 jours est donné au contribuable.

- Si au terme de ce nouveau délai, aucune régularisation n'a été faite, le contribuable est imposé d'office sans notification préalable avec application de l'astreinte journalière (100 Dirhams dans la limite de 1.000 Dirhams). Cette imposition ne peut être contestée que par voie contentieuse.

2. L'application d'amendes et pénalités

C'est une autre garantie donnée à l'administration fiscale pour assurer le recouvrement de ses impôts dans les délais. Il existe une diversité d'amendes et de pénalités établie par la législation fiscale.

3. Le droit de déclencher la procédure pour l'application des sanctions

Pénales aux infractions fiscales

Les poursuites pénales en matière fiscale, moyen ultime de lutte contre les manœuvres frauduleuses les plus graves, visent à exercer un effet dissuasif comme en témoignent les dispositions insérées dans la loi de finances 1996-1997 et dont la procédure d'application a été reprise par l'article 22 du L.P.F. La fraude fiscale est définie comme étant l'ensemble des actes ayant pour mobile la volonté:

- De se soustraire à la qualité de contribuable ou au paiement de l'impôt.

- D'obtenir des déductions ou des remboursements indus.

Ces actes sont qualifiés d'infractions pénales par la réunion des trois éléments suivants :

- Un élément légal reposant sur l'existence d'une disposition législative réprimant le fait incriminé.

- Un élément matériel ayant trait à la preuve de l'infraction commise.

- Un élément intentionnel ayant trait à l'intention frauduleuse.

Aux termes de la loi, les faits constitutifs des infractions sont les suivants :

- Délivrance ou production de factures fictives.

- Production d'écritures comptables fausses ou fictives.

- Vente sans factures de manière répétitive.

- Soustraction ou destruction de pièces comptables légalement exigibles.

- Dissimulation de tout ou partie de l'actif du redevable en vue d'organiser son insolvabilité.

Les faits précités dénotent l'intention frauduleuse du contribuable mais il appartient à l'administration fiscale d'en apporter la preuve.

C'est ainsi que ces infractions sont constatées par procès verbal établi par deux agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur, commissionnés à cet effet et assermentés. Bien entendu, cette constatation ne peut avoir lieu que lors d'un contrôle fiscal.

Avant la mise en œuvre des sanctions pénales prévues par les dispositions légales ci-dessus visées, la plainte y afférente doit être présentée par le ministre des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet, à titre consultatif, à l'avis de la commission des infractions fiscales.

Cette commission est présidée par un magistrat et comprend deux représentants de l'administration fiscale et deux représentants des contribuables. L'ensemble des membres de ladite commission est désigné par arrêté du premier ministre.

Après consultation de la commission des infractions fiscales, le ministre des finances ou la personne déléguée par ce dernier à cet effet, peut saisir le procureur du Roi compétent. Ce dernier saisit le tribunal compétent qui doit charger obligatoirement un de ses membres en vue de procéder à un complément d'information. Le caractère obligatoire dudit complément d'information constitue une dérogation aux règles de procédure pénale de droit commun.

Notons toutefois, que dans la pratique au Maroc, cette procédure n'a jamais été déclenchée.

§3 : Le droit de recouvrement

L'administration fiscale est investie d'autres pouvoirs lui permettant d'assurer le recouvrement notamment par l'application du code de recouvrement. Ce dernier définit les règles relatives au recouvrement des créances publiques. Il fixe les droits et les obligations des contribuables en matière de paiement des impôts mis à leur charge.

La procédure de recouvrement passe par une phase amiable avant d'aboutir à une phase dite de recouvrement forcé en cas de non paiement dans les délais.

***Le recouvrement à l'amiable**

La phase de recouvrement amiable commence à partir de la date de mise en recouvrement de l'impôt et se termine à la date d'exigibilité.

La date d'exigibilité expire:

- A la fin du 2ème mois qui suit celui de leur mise en recouvrement pour les impôts et taxes établis par voie de rôle.

A défaut de paiement dans les 30 jours qui suivent la date d'exigibilité, le contribuable encourt une majoration de retard..

***Le recouvrement forcé**

- Le comptable chargé du recouvrement peut engager à son encontre l'action en recouvrement forcé. Celle-ci comporte le commandement, la saisie et la vente et, le cas échéant, la contrainte par corps. Mais, Il est tenu d'envoyer au courant de ce délai, un dernier avis sans frais invitant le contribuable à s'acquitter de ses dettes.

1. Le commandement (Articles 40 à 43 du CR)

Le commandement est l'acte par lequel le contribuable est invité à s'acquitter de ses dettes, sous peine d'y être contraint par toutes les voies de droit :

- Il est notifié au contribuable à l'expiration d'un délai de 30 jours, à compter de la date d'exigibilité et au moins 20 jours après l'envoi du dernier avis sans frais.

- En cas de refus par le contribuable de recevoir le commandement, celui-ci est considéré comme notifié le 8ème jour qui suit la date du refus.

- Si l'agent de notification ne rencontre personne au domicile du contribuable, le commandement est considéré comme notifié le 10ème jour qui suit la date de son affichage audit domicile.

2. La saisie (Articles 44 à 57 du CR)

Si le contribuable ne se libère pas de ses dettes dans un délai de 30 jours, à compter de la notification du commandement, le percepteur peut procéder, en exécution de l'autorisation décernée par le chef de l'administration fiscale, à la saisie de ses biens et effets mobiliers avec les particularités suivantes :

- Lorsque la vente des biens meubles ou des récoltes ne suffit pas pour couvrir le montant de la dette du contribuable, le percepteur peut procéder à la saisie et à la vente des biens immeubles, du fonds de commerce ou des véhicules.

- Toutefois, certains biens sont insaisissables : des effets personnels, livres, provisions nécessaires aux besoins vitaux d'un mois du saisi et de sa famille, certains animaux et semences, objets indispensables aux handicapés et l'habitation principale de valeur inférieure à 200.000 DH.

Si le contribuable ne règle pas ses dettes fiscales, le percepteur peut saisir des fonds lui appartenant bien que détenus par des tiers: (banques, notaires, autres comptables publics...). Cette possibilité concerne aussi bien les fonds disponibles que les créances attendues sur loyers, traites, salaires, marchés publics...

- En cas de commencement d'enlèvement furtif de biens risquant de faire disparaître les garanties du Trésor, la saisie peut intervenir immédiatement.

3. La vente des biens saisis (Articles 58 à 65 du CR)

La vente des biens saisis respecte aussi un certain formalisme et conditions :

- La vente doit être autorisée par le chef de l'administration dont relève le comptable chargé du recouvrement.

- La vente est faite en présence de l'autorité administrative locale ou de son représentant.

- La vente des meubles et effets saisis, a lieu 8 jours à compter de la date de la saisie.

- La vente a lieu aux enchères publiques avec publicité du lieu et de la date.

4. La contrainte par corps (Articles 76 à 83 du CR)

Lorsque les autres voies d'exécution n'ont pas abouti, le recouvrement peut être poursuivi par voie de contrainte par corps c'est-à-dire l'incarcération. Il est à noter toutefois qu'elle n'éteint pas la dette. Elle s'exerce sous certaines conditions :

- La contrainte ne peut être exercée :

- Si le montant des sommes exigibles est inférieur à huit mille (8000) DH.

- Si le débiteur est âgé de moins de vingt (20) ans ou de soixante (60) ans et plus.

- Si le redevable est une femme enceinte ou une femme qui allaite (dans la limite de deux années à compter de la date d'accouchement).

- Si le redevable est reconnu insolvable soit par procès verbal de carence soit par certificat d'indigence.

- Simultanément contre le mari et sa femme même pour des dettes différentes.

Les personnes contre lesquelles la contrainte peut être exercée sont :

- Les débiteurs dont l'insolvabilité n'a pas pu être constatée.

- Les redevables qui sont réputés avoir organisé leur insolvabilité ou mis obstacle au recouvrement des créances publiques (après avoir été destinataire d'un avis d'imposition et ont entrepris des actes ayant eu pour effet le détournement d'actifs).

- La contrainte par corps est exercée suite à une requête établie par le comptable chargé du recouvrement et après une autorisation du chef de l'administration fiscale. La requête désignant nommément le débiteur est adressée par le comptable chargé du recouvrement au tribunal de première instance. Le juge des référés statue dans un délai n'excédant pas trente (30) jours et fixe la durée d'incarcération.

La contrainte par corps est immédiatement applicable. Elle est mise à exécution dès réception de la décision fixant la durée d'incarcération par le procureur du roi auprès de la juridiction compétente.

Les conditions de cessation des effets de la contrainte par corps sont :

- Soit l'acquittement de l'intégrité des dettes par le contribuable.

- Soit le redevable détenu est remis en liberté par le procureur du roi sur justification de l'extinction des dettes ou sur demande de comptable chargé du recouvrement après paiement d'un

acompte au moins égal à la moitié des sommes dues et d'un engagement écrit par le débiteur de régler le reliquat dans un délai n'excédant pas trois (3) mois assorti de garanties.