

# UNIVERSITE MOHAMED V

Faculté des sciences Juridiques, Economiques et Sociales

Rabat-Agdal

Thèse pour l'obtention du diplôme de Doctorat National en

**Droit Public**

Sous le thème

## LA REFORME FISCALE A L'HEURE DE LA MONDIALISATION

Thèse présentée et soutenue publiquement par :

Mme. **Wiam ABOULHOUDA**

**Directeur de recherche :**

**M. Mohammed SBIHI** : Chef de l'UFR Finances Publiques et Fiscalité et Professeur de l'enseignement supérieur à la faculté des Science Juridiques, Economiques et Sociales, Rabat, Agdal

**Suffragants :**

**M. Mohamed MARZAK** : Doyen de l'Université Internationale, Fès

**M. Said TOUNSI** : Professeur de l'enseignement supérieur à la faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales, Rabat, Agdal

**M. Mohamed Amine MZOURI** : Professeur de l'enseignement supérieur à la faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales, Rabat, Agdal

**M. Hassan EL ARAFI** : Professeur de l'enseignement supérieur à la faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales, Rabat, Agdal

Année universitaire : 2013-2014

*Je dédie cette thèse à la mémoire de mon père*

*A la famille ABOULHOUDA*

*A la famille SKALLI*

*A la famille CHBIHI*

*A notre maître et président de thèse*

*Mr le professeur SBIHI Mohammed*

*Nous sommes très touchés par l'honneur que vous nous faites en acceptant de diriger ce travail. Vos judicieux conseils ainsi que votre soutien furent essentiels pour l'aboutissement de nos travaux. Nous tenons ici à vous témoigner notre sincère reconnaissance.*

*C'est avec une grande joie que nous avons accueilli votre accord.*

*Que ce travail soit pour nous une occasion pour vous exprimer notre admiration et notre profond respect.*

## *Aux membres du jury*

*C'est pour nous un immense plaisir de vous voir siéger le jury de notre thèse.*

*Vous avez suscité notre grande admiration par votre compétence, votre professionnalisme et votre modestie.*

*Il est certain que vos remarques donneront une valeur scientifique considérable à ce modeste travail.*

*Veillez agréer nos dévouements et notre reconnaissance.*

*A la mémoire de mon père, à ma mère, à mon mari et ma  
famille*

*Je tiens enfin à remercier les personnes qui me sont les plus proches pour avoir su me supporter tout au long de ce parcours.*

*Je remercie tout d'abord mes parents pour leur inconditionnel soutien et leurs encouragements constants. Je tiens ici à adresser un merci particulier au feu mon père pour sa patience, son amour et ses conseils avisés.*

*Un grand merci à mon mari Mohamed Samir SKALLI pour son rôle de confident, son soutien et surtout la patience dont il a fait preuve. Bien sûr, je ne le remercierai jamais assez pour sa compréhension et ses encouragements.*

*Je n'oublie pas de remercier également mes sœurs pour leur soutien et leurs encouragements. Aussi, mes remerciements s'adressent à mes enfants Anas et Mohamed Reda qui ont vécu et partagé mon parcours.*

## LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

- ACT** : l'Advance Corporation Tax ;
- ALENA** : Accord de libre-échange nord-américain ;
- ANIMA** : Le réseau euro-méditerranéen des agences de promotion des investissements ;
- APE** : Accord de Partenariat Economique ;
- API** : Agence de promotion des investissements ;
- APP** : Accord préalable sur les prix ;
- AR** : Administrations des recettes ;
- ASMC** : Accord sur les subventions et les mesures compensatoires ;
- ATTAC** : Association pour la taxation des transactions financières et pour l'action citoyenne.
- BM**: Banque mondiale ;
- BOE**: Board of Equalization;
- BPM** : Biens publics mondiaux ;
- CAE** : Communauté de l'Afrique orientale ;
- CATA** : L'Association des administrateurs fiscaux du Commonwealth ;
- CE** : Communauté européenne ;
- CEMAC** : Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale ;
- CET** : Contribution économique territoriale ;
- CFC**: Casablanca finance city ;
- CFC**: Controlled foreign companies;
- CGEM** : Confédération générale des entreprises au Maroc ;
- CGI** : Code général des impôts ;
- CIAT** : Le Centre interaméricain d'administrateurs fiscaux ;
- CIOTA** : Le Comité des organisations internationales de l'administration fiscale ;
- CL** : Collectivités locales ;
- CM** : Cotisation minimale ;
- CMC** : Centre marocain de conjoncture ;
- CNSS** : Caisse nationale de sécurité sociale ;
- CNUCED** : Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement ;
- COCOES** : Comité de Coordination des Etudes Statistiques ;
- CPSCL** : Caisse de Prêt et de Soutien des Collectivités Locales ;
- CREDAF** : Le Centre de Rencontre et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales ;
- CRDS** : Contribution au remboursement de la dette sociale ;

**CSG** : Cotisation sociale généralisée ;

**DCTP** : Dotation de compensation de la taxe professionnelle ;

**DEB** : Déclaration d'échange des biens ;

**DEPF** : Direction des Etudes et de la Prévision Financière ;

**DIT**: Dual IncomeTax ;

**EBE**: Excédent brut d'exploitation;

**ECOSOC** : Le Conseil Economique et Social des Nations Unies ;

**EITC**: Earned-Income Tax Credit;

**ENCDM** : Enquêtes sur la consommation et les dépenses des ménages ;

**ENE**: Excédent net d'exploitation;

**ENNVN** : Enquête nationale sur le niveau de vie des ménages ;

**EMN**: Entreprises multinationales;

**ERTA**: l'Economic Recovery Tax Act;

**FAO** : L'Organisation des Nations Unies pour l'alimentation et l'agriculture : Food and  
Agriculture Organisation

**FAQS** : Fonds pour l'amélioration de la qualité de service ;

**FBCF** : Formation brute de capital fixe ;

**FEC** : Fonds d'équipement communal ;

**FMI** : Fonds monétaire international ;

**FT**: Flat tax;

**GATT**: Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce ;

**GAO** : Agence générale comptable ;

**GDT** : Département général de la fiscalité ;

**GFS** : Global file system;

**GPRTU**: Ghana Private Road Transport Union;

**HCP** : Haut-commissariat au plan ;

**ICIAP** : Impôt municipal sur les entreprises ;

**IDE** : Investissement direct à l'étranger ;

**IFER** : imposition forfaitaire sur les entreprises en réseaux (IFER) ;

**IFS** : Institutions de financement spécialisées ;

**IGAT**: Inspection générale de l'Administration du territoire ;

**IGR** : Impôt général sur le revenu ;

**IGT** : Identifiable Grouping Taxation ;

**ILOR** : Impôt local sur le bénéfice d'entreprise ;

**INDH** : Initiative Nationale pour le Développement Humain ;  
**IOTA**: L'Intra-European Organization of Tax Administrations;  
**IR** : Impôt sur le revenu ;  
**IRAP** : Impôt régional sur l'activité productive ;  
**IRES** : Imposta sul reddito delle società ;  
**IRPP** : Impôt sur le revenu des personnes physiques ;  
**IRS** : Internal Revenue Service ;  
**IS** : Impôt sur les sociétés ;  
**ISF** : Impôt de solidarité sur la fortune ;  
**NEG** : Nouvelle économie géographique ;  
**OACI** : Organisation de l'aviation civile internationale ;  
**OCDE** : Organisation de coopération et de développement économiques ;  
**OFCE** : Observatoire français des conjonctures économiques ;  
**OMC** : Organisation mondiale du commerce ;  
**OME** : Organisation mondiale de l'environnement ;  
**OMD** : Objectifs du millénaire pour le développement ;  
**ONG**: Organisation non gouvernementale ;  
**ONUDI**: United Nations industrial development organization ;  
**OSCE** : Organisation pour la sécurité et la coopération en Europe ;  
**OTAN** : Organisation du traité de l'Atlantique Nord ;  
**PAS** : Plan d'ajustement structurel ;  
**PD** : Pays développés ;  
**PECO** : Pays d'Europe Centrale et Orientale ;  
**PED** : Pays en développement ;  
**PEE** : Plan d'épargne entreprise ;  
**PFR** : Pays à faible revenu ;  
**PGA** : Les Parlementaires pour une Action Globale ;  
**PIB** : Produit intérieur brut ;  
**PME** : Petites et moyennes entreprises ;  
**PNUD** : Programme des Nations-Unis pour le développement ;  
**PO** : Prélèvements obligatoires ;  
**PPP** : Partenariats public privé ;  
**PRE** : Pays à revenu élevé ;

**PSN** : Prélèvement de solidarité nationale ;

**RC** : Registre de commerce ;

**RH** : Ressources humaines ;

**RMI** : Revenu minimum d'insertion ;

**TCA** : Taxe sur le chiffre d'affaires ;

**TEOM** : Taxe d'enlèvement des ordures ménagères ;

**TFPB** : Taxe foncière sur les propriétés bâties ;

**TGAP** : La taxe générale sur les activités polluantes ;

**TGR** : Trésorerie générale du royaume ;

**TIC** : Taxe intérieure de consommation ;

**TIPP** : Taxe intérieure sur les produits pétroliers ;

**TPE** : Très Petite Entreprise ;

**TP** : Taxe professionnelle ;

**TPS** : Taxe sur les produits et services ;

**TPU** : Taxe professionnelle unique ;

**TRA86**:Tax Reform Act de 1986 ;

**TVA** : La taxe sur la valeur ajoutée ;

**TVAI** : Taxe sur la valeur ajoutée intercommunautaire ;

**UE** : Union européenne ;

**UEM** : Union économique et monétaire ;

**UEMOA** : Union économique et monétaire ouest africaine ;

**UEO** : Union de l'Europe occidentale ;

**UIP** : L'Union Inter Parlementaire ;

**UNICEF** : Fonds des Nations-Unis pour l'enfance ;

**UNIFEM** : Le Fonds de développement des Nations unies pour la femme ;

**VA** : Valeur ajoutée.

# TABLE DES MATIERES

<u>Introduction générale</u> .....	1
<u>Première partie : Le renouveau de la problématique fiscale au Maroc :</u>	
<u>Une débâcle fiscale à l'heure de la mondialisation</u> .....	18
<b>Chapitre1 : Le paroxysme du malaise fiscal : Des réformes fiscales en aporie</b> .....	24
<u>Section 1 : L'emprise de la mondialisation sur la variable fiscale</u> .....	27
<b>&amp;1 : La remise en cause de la souveraineté fiscale à l'heure de la mondialisation</b> ...	32
A : Etat de la concurrence fiscale internationale .....	33
<b>1. La concurrence fiscale : De la littérature traditionnelle à la nouvelle économie géographique</b> .....	36
1.1 : Les fondements de l'analyse théorique de la concurrence fiscale .....	38
1.1.1 : Le modèle de fédéralisme fiscal de Tiebout .....	38
1.1.2 : L'analyse de la concurrence fiscale entre un petit nombre de localités.....	42
1.2: La remise en cause du paradigme traditionnel de la concurrence fiscale.....	46
<b>2. La diversité des taux d'impôts et des résidences fiscales : est-elle un facteur de vivacité de la concurrence ?</b> .....	49
2.1 : La diversité des taux d'impôt.....	49
2.2 : La diversité des résidences fiscales .....	51
2.3 : Analyse de regroupements .....	52
<b>3. Théorie économique : Quels effets de la concurrence fiscale sur les agents économiques ?</b> .....	59
3.1 : La concurrence fiscale : Source de pertes d'efficience....	61
3.2 : L'effet de la concurrence fiscale sur le bien-être collectif.	61
3.3 : Des conséquences défavorables en termes d'équité.....	62
<b>4. La concurrence fiscale : Des effets empiriques nuancés</b> .....	64
4.1 : Le Maroc dans la concurrence fiscale : Un effet budgétaire encore limité .....	64
4.2 : Le contexte est de plus en plus favorable à la concurrence fiscale .....	66

4.3 : Le constat fragile d'une tendance à la baisse de certains indicateurs de pression fiscale globale.....	67
4.4 : L'effet limité de la fiscalité sur la décision d'implantation des entreprises.....	68
B : Les paradis fiscaux et les régimes fiscaux dommageables : Autres facettes de la mondialisation .....	70
<b>1. Les paradis fiscaux : Piliers essentiels de la mondialisation</b> .....	71
1-1 : Les paradis fiscaux au cœur de la mondialisation .....	71
1-2 : Les facteurs d'identification des paradis fiscaux .....	75
<b>2. Les régimes fiscaux préférentiels dommageables</b> .....	77
2.1 : Caractéristiques des régimes fiscaux préférentiels .....	78
2.2 : L'effet économique d'un régime fiscal préférentiel.....	84
<b>&amp;2 :L'entreprise face aux défis de la mondialisation: De l'optimisation à l'évasion fiscales</b> .....	87
A : Les entreprises et l'optimisation fiscale.....	87
<b>1. Une diversité des mécanismes d'optimisation</b> .....	88
1.1 : Le recours à des dispositifs utilisant les possibilités offertes par les différents Etats.....	89
1.2 : Fixation des prix de transfert, sous-capitalisation, échanges avec des paradis fiscaux.....	90
<i>1.2.1 : La fixation des prix de transfert.....</i>	<i>90</i>
<i>1.2.2 : La sous-capitalisation.....</i>	<i>93</i>
<i>1.2.3 : Les échanges avec des pays à faible niveau de taxation.....</i>	<i>95</i>
<i>1.2.4 : Les nouveaux procédés.....</i>	<i>95</i>
<b>2. Une organisation des entreprises propice à l'optimisation</b> .....	96
2.1 : Le développement des groupes internationaux, bénéficiaires de la concurrence fiscale.....	97
2.2 : Les PME et le recours à l'optimisation.....	98
2.3 : Les mesures macroéconomiques de l'optimisation.....	98
<i>2.3.1 : Les études économétriques.....</i>	<i>98</i>
<i>2.3.2 : Le passage du résultat comptable au résultat fiscal.....</i>	<i>99</i>
B : L'évasion fiscale des personnes physiques. ....	100

1. Les mécanismes faisant intervenir l'optimisation fiscale internationale.....	100
2. Les entreprises et l'optimisation fiscale du revenu des dirigeants.....	100
3. Certaines lacunes des conventions bilatérales sont lentement comblées.....	101
<u>Conclusion de la première section</u> .....	103
<u>Section 2: Une étude comparative des réformes fiscales : Vers l'internationalisation des problèmes fiscaux</u> .....	104
<b>&amp; 1</b> : Les écueils d'une réforme d'envergure de la fiscalité étatique .....	107
A : L'UE : Une convergence des politiques fiscales ? .....	110
<b>1. L'impôt sur les sociétés : Les risques de délocalisation</b> .....	113
1.1 : Une baisse des taux légaux accompagnée d'un élargissement d'assiette .....	114
1.2 : Des réformes aux effets nuancés : Un panorama de concurrence fiscale.....	123
<b>2. L'impôt sur les revenus des personnes physiques : Une accentuation de la charge fiscale sur les ménages vulnérables</b> .....	129
2.1: La tendance à la baisse des taux de l'IR sur les hauts revenus.....	133
2.2 : Le financement de la protection sociale.....	133
2.3 : Problèmes d'équité horizontale dans la fiscalité directe des ménages.....	135
2.4 : Vers un nomadisme fiscal-social ?.....	137
<b>3. L'harmonisation des fiscalités indirectes en Europe</b> .....	138
3.1 : Les règles communes.....	139
3.2 : L'état des lieux.....	139
B: La perplexité des réformes fiscales dans les pays en développement.....	147
<b>1. Les spécificités des réformes fiscales intervenues dans les PED</b> .....	147
1.1 : Les défaillances des systèmes fiscaux des PED.....	149
1.2 : Les chantiers de réformes fiscales.....	152
<b>2. Les principaux impôts</b> .....	161
2.1 : L'impôt sur le revenu.....	161

2.1.1 : Une spoliation vis-à-vis des salaires.....	164
2.1.2 : L'obligation de faire des déclarations d'impôts.....	164
2.1.3 : L'ampleur de la fraude et l'évasion fiscales....	164
2.1.4 : Un impôt « global » sur le revenu des particuliers s'est révélé particulièrement difficile à mettre en œuvre dans les pays à faible revenu. ....	165
2.1.5 : Au Maroc : De l'IGR à l'IR : Une vraie « fausse » transition fiscale.....	166
2.2 : L'impôt sur les sociétés : Une structure des prélèvements peu orientée vers la compétitivité.....	169
2.2.1 : L'effet de la mondialisation sur les recettes de l'IS.....	170
2.2.2 : La généralisation des incitations en Afrique subsaharienne, bien qu'elles soient inégalement réparties.....	172
2.2.3 : Les effets prononcés des actions des pays avancés.....	173
2.2.4 : Les entreprises publiques présentent d'importants problèmes d'application de la taxe dans certains pays.....	174
2.2.5 : Les petites entreprises : Un potentiel fiscal limité.....	175
2.2.6 : La baisse de l'IS au Maroc : Une efficacité limitée.....	175
2.3 : Taxe sur la valeur ajoutée, droits d'accise et taxes à l'importation.....	179
2.3.1 : La généralisation de la TVA.....	181
2.3.2 : Des effets redistributifs limités.....	181
2.3.3 : L'effet de la TVA sur le développement du secteur informel.....	183
2.3.4 : La TVA : Une efficacité compromise dans la plupart des PED.....	183
2.3.5 : Une productivité limitée de la TVA.....	184

2.3.6 :	<i>L'essoufflement du rendement de la TVA au Maroc et perte de neutralité.....</i>	<i>184</i>
2.4 :	L'effritement des recettes provenant du commerce extérieur.....	187
2.4.1 :	<i>Le défi imposé par la libéralisation des échanges.....</i>	<i>188</i>
2.4.2 :	<i>La capacité institutionnelle de l'administration des douanes reste particulièrement défailante.....</i>	<i>189</i>
2.4.3 :	<i>Nombre d'administrations douanières ont encore les difficultés à maîtriser la recherche de rentes et l'intégration régionale peut présenter de nouveaux défis.....</i>	<i>191</i>
2.5 :	L'enchère des encouragements fiscaux.....	191
2.5.1 :	<i>Congés fiscaux.....</i>	<i>192</i>
2.5.2 :	<i>Crédits d'impôt et déductions pour placements.....</i>	<i>193</i>
2.5.3 :	<i>Subventions à l'investissement.....</i>	<i>193</i>
2.5.4 :	<i>Encouragements fiscaux indirects.....</i>	<i>194</i>
<b>&amp;2 :</b>	Les réformes des fiscalités locales face au défi du renforcement de l'attractivité des territoires à l'heure de la mondialisation .....	198
A-	L'absence d'une réforme d'envergure des fiscalités locales : Une tendance en trompe-l'œil à la réduction du poids financier des collectivités territoriales.....	201
<b>1.</b>	<b>Des fiscalités locales très différentes d'un pays à l'autre.....</b>	<b>203</b>
1.1 :	Des collectivités locales d'importance et d'autonomie financière variables.....	203
1.1.1 :	<i>Le modèle « européen » : Des collectivités locales au faible poids financier et à faible autonomie fiscale.....</i>	<i>204</i>
1.1.2 :	<i>Les pays d'Europe du nord : Des collectivités locales au fort poids financier et à forte autonomie fiscale.....</i>	<i>204</i>
1.1.3 :	<i>Le « modèle français » : Des collectivités locales au faible poids financier et à forte autonomie fiscale..</i>	<i>204</i>

1.2. Des assiettes variables.....	205
1.2.1 : <i>Les taxes foncières, un impôt important en Europe latine et exclusif dans les îles britanniques</i> ....	205
1.2.2 : <i>Les impôts sur les revenus et les bénéfiques, presque exclusifs dans les pays scandinaves</i> .....	206
1.2.3 : <i>Autres types d'impôts locaux</i> .....	206
<b>2. L'imposition locale des activités économiques : Coûts de production et concurrence fiscale</b> .....	206
<b>3. La spécialisation fiscale</b> .....	211
B : La réforme de la fiscalité locale ou l'utopie d'une réforme parfaite.....	215
<b>1. Les axes de la réforme</b> .....	217
1-1 : La simplification et la réduction du nombre d'impôts et taxes.....	217
1-2 : L'amélioration du rendement de la fiscalité locale.....	218
1-3 : L'harmonisation de la fiscalité locale avec la fiscalité étatique.....	219
1.4 : Les principales innovations de la réforme.....	220
<b>2. Les limites de la réforme de la fiscalité locale : Les failles d'une réforme ambitieuse</b> .....	224
2.1 : Des recettes limitées comparativement à d'autres pays.....	226
2.2 : Une faible contribution au développement économique et social.....	226
2.3 : Un important potentiel fiscal à exploiter.....	228
2.4 : La problématique des excédents.....	229
2.5 : Un système de transfert à effet péréquatif limité.....	230
2.6 : Un faible recours à l'emprunt.....	233
2.7 : Des difficultés dans la gestion du patrimoine.....	234
<b><u>Conclusion de la deuxième section</u></b> .....	236
<b><u>Conclusion du premier chapitre</u></b> .....	239

<b><u>Chapitre 2 : Sur les causes et les effets de la crise des réformes fiscales à l'heure de la mondialisation</u></b> .....	243
<b><u>Section 1 : Une multitude d'enjeux de la réforme face à une crise intellectuelle de sa conception</u></b> .....	245
<b>&amp;1 : Une diversité d'enjeux face à une défaillance des moyens</b> .....	246
A : <i>Les enjeux de type classique</i> .....	246
<b>1. L'enjeu financier : La compensation du manque à gagner dû à la mondialisation</b> .....	248
1-1 : Esquisse d'une amélioration du rendement de l'impôt.....	249
1-2 : Vers une maîtrise des moins-values fiscales.....	254
<b>2. L'enjeu politique : La contraction des résistances à l'impôt</b> .....	256
2.1 : L'apport de la théorie de la sociologie fiscale à la compréhension de la culture fiscale.....	257
2-2: La recherche d'une plus grande adhésion des contribuables.....	258
2-3 : La limitation des attitudes de résistance à l'impôt.....	261
B : Les enjeux de type interventionniste.....	263
<b>1. Les enjeux d'ordre économique : La propulsion de l'épargne et de l'investissement</b> .....	263
1-1 : L'encouragement de l'investissement : Un défi de toute réforme fiscale.....	263
1-2 : La promotion des exportations.....	268
<b>2. L'enjeu d'ordre social</b> .....	269
2-1 : La recherche d'une plus grande équité.....	269
2-2 : L'instauration d'une meilleure justice fiscale.....	273
<b>&amp;2 : Des moyens inopérants de la réforme fiscale</b> .....	277
A : Sur le plan national.....	278
<b>1. Une administration fiscale démilitarisée face à l'indiscipline fiscale internationale</b> .....	278
<b>2. L'inexistence d'un juge fiscal au Maroc</b> .....	285

B : Sur le plan international.....	287
1. L'inexistence d'un ordre fiscal international.....	287
2. L'inexistence d'une juridiction internationale.....	289
3. L'utopie d'un parlement mondial pour voter l'impôt.....	290
<b><u>Conclusion de la première section</u></b> .....	293
<b><u>Section 2 : Les incidences de la crise des réformes fiscales</u></b> .....	294
&1 : Des réformes fiscales faiblement corrélées à la croissance.....	294
A : La relation entre fiscalité et croissance économique.....	296
B : Une compétitivité minée par à la complexité du système fiscal.....	298
&2 : Un système fiscal gangréné par l'inégalité.....	303
A : La remise en cause de la justice redistributive de l'impôt à l'heure de la mondialisation.....	304
B : Le déplacement de la charge fiscale vers les assiettes les moins mobiles et ses répercussions sur le pouvoir d'achat.....	308
<b><u>Conclusion de la deuxième section</u></b> .....	310
<b><u>Conclusion du deuxième chapitre</u></b> .....	311
<b><u>Conclusion de la première partie</u></b> .....	313

<b><u>Partie2 : Plaidoyer pour une nouvelle philosophie des réformes fiscales</u></b> .....	317
<b><u>Chapitre1 : Les perspectives de la fiscalité au niveau international</u></b> .....	322
<b><u>Section1 : Pour une fiscalité globale au service de l’altermondialisation</u></b> .....	322
<b>&amp;1 : Quelle fiscalité internationale adopter ?</b> .....	323
A : La fiscalité internationale : Rationalité économique, justice, équité.....	324
<b>1. Un objectif de correction</b> .....	325
<b>2. Un objectif de moralisation</b> .....	326
<b>3. Mondialisation et égalités fiscales</b> .....	326
<b>4. Un objectif de redistribution</b> .....	327
<b>5. Un objectif de financement</b> .....	328
<b>6. Taxes globales et biens communs de l’humanité</b> .....	329
<b>7. Objectifs du millénaire (ODM)</b> .....	332
B : La fiscalité internationale : Quelle architecture ?.....	332
<b>1. Le cadre juridique</b> .....	333
<b>2. Les options fiscales</b> .....	334
2.1 : Encourager fiscalement l’action privée.....	334
2.2 : Des contributions nouvelles représentatives de la mondialisation.....	335
<b>3. Circuits financiers du prélèvement</b> .....	336
<b>4. Taxe mondiale ou taxe régionale ?</b> .....	337
<b>&amp;2 : L’inadaptation des modalités actuelles de taxation internationale à la situation de crise</b> .....	338
A. La taxe sur les transactions de change et de bourse.....	338
<b>1. Taux de taxation : Relatif consensus autour d’un faible niveau</b> .....	342
<b>2. Assiette de taxation : La nécessité d’un champ très vaste</b> .....	343
<b>3. Collecte de la taxe : La question du lieu n’est pas résolue</b> .....	344
<b>4. Les inconséquences de l’introduction d’une taxe sur les opérations de change</b> .....	345
4.1 : Des effets incertains voire contre-productifs sur le marché des changes.....	345

4.2 : Des conséquences qui pourraient être peu favorables à l'échelle de l'économie.....	346
4.3 : Le bénéfice du double dividende est incertain et difficile à répartir.....	347
B : Les difficultés inhérentes à l'application d'une fiscalité écologique.....	349
C : Vers la recherche de nouvelles assiettes de taxation internationale.....	352
<b>1. Ebauche d'une nouvelle fiscalité financière.....</b>	<b>353</b>
1.1. Des mesures contre les paradis fiscaux et le secret bancaire.....	353
1.2. La taxe sur les investissements étrangers (IDE).....	354
1.3. La taxe unitaire sur les bénéfices.....	355
1.4. Un impôt sur la fortune.....	356
<b>2. La diversification des modalités de taxation internationale des activités polluantes.....</b>	<b>356</b>
2.1. La taxe sur les émissions de carbone.....	358
2.2. La taxe sur les déchets nucléaires à très longue durée de vie et très haute activité.....	359
2.3. La taxe sur le transport aérien.....	360
2.4. La taxation du transport maritime.....	361
2.5. La taxe sur les ventes d'armes.....	364
<b>3. Autres modalités de taxation internationale.....</b>	<b>367</b>
3.1. La taxe additionnelle sur le bénéfice des entreprises.....	367
3.2. Les taxes visant à protéger les PED.....	368
3.3. Le commerce électronique : aspects de la fiscalisation internationale.....	369
3.3.1 : <i>Le commerce électronique et le développement d'Internet : Des opportunités de fraude nouvelle.....</i>	<i>369</i>
3.3.2 : <i>Les principes généraux d'imposition à appliquer au commerce électronique.....</i>	<i>371</i>
<b><u>Conclusion de la première section</u>.....</b>	<b>378</b>

<b><u>Section 2 : Les Corollaires d'une vraie réforme de la fiscalité internationale</u></b> .....	380
<b>&amp;1</b> : En matière de lutte contre les paradis fiscaux, une action qui se heurte à l'absence de coopération de certains Etats ou territoires.....	380
A : Une action au plan international visant à renforcer la transparence et l'échange d'information.....	381
<b>1. La négociation d'accords d'échange de renseignements avec les paradis fiscaux</b> .....	381
1.1. La recherche d'une plus grande transparence.....	381
1.2 : Les demandes des paradis fiscaux : Des règles plus équitables.....	382
<b>2. L'adoption de la directive épargne</b> .....	382
2.1 : Enjeux de la directive.....	382
2.2 : Dispositif au sein de l'Union.....	384
2.3 : Dispositif hors de l'Union.....	385
2.4 : Une stratégie plus coercitive à l'international par l'adoption de mesures de rétorsion à l'égard des territoires non coopératifs.....	386
B : Quelques pistes au-delà des paradis fiscaux.....	386
<b>1. Accélérer la transmission des informations en matière de TVA (VIES)</b> .....	386
<b>2. Mettre en place une plate-forme de coopération en matière de lutte contre la fraude à la TVA (projet Eurofisc)</b> .....	387
<b>3. Le commerce électronique et le développement d'Internet : Des opportunités de fraude nouvelles</b> .....	387
<b>&amp;2</b> : L'intensification de la coopération internationale : La nécessaire institution d'un ordre fiscal mondial .....	389
A : Les raisons militent en faveur d'un ordre fiscal mondial.....	391
<b>1. L'importance de l'ordre fiscal mondial</b> .....	393
1.1 : La transcendance des souverainetés fiscales nationales.....	393
1.2 : Le renforcement de la sécurité fiscale internationale.....	394
<b>2. Les limites de l'ordre fiscal mondial</b> .....	395
2.1 : Les limites conceptuelles.....	395

2.2 : Les difficultés pratiques.....	395
B: Le corollaire d'un ordre fiscal mondial.....	398
<b>1. Esquisse d'une gouvernance fiscale mondiale</b> .....	398
<b>2. La place des pays sous-développés dans la gouvernance fiscale mondiale</b> .....	399
<b><u>Conclusion de la deuxième section</u></b> .....	402
<b><u>Conclusion du premier chapitre</u></b> .....	403
<b><u>Chapitre 2 : Les perspectives de la fiscalité marocaine à l'heure de la mondialisation</u></b> .....	405
<b><u>Section 1: Vers une nouvelle fiscalité étatique</u></b> .....	406
<b>&amp;1 : Une réforme tous azimuts des principaux impôts étatiques : IS, IR et la TVA</b> .....	408
A : Une fiscalité qui encourage le secteur productif et l'investissement.....	409
<b>1 : L'impôt indirect : Pencher vers une TVA à taux unique</b> .....	410
1.1. La TVA entre efficacité et équité.....	412
<i>1.1 : La TVA à taux unique : Une remise en cause de l'effet redistributif de la TVA</i> .....	413
<i>1.2 : La mise en place d'une TVA à taux unique</i> .....	420
1.2. Les instruments de promotion de la réforme de TVA...	422
<i>1.2.1: L'évaluation des impacts de la réforme de TVA</i> .....	422
<i>1.2.2 : La nécessité d'une stratégie de communication en direction des groupes de pression et de l'opinion</i> .....	423
<b>2. Au niveau des impôts directs</b> .....	425
2.1. L'imposition du revenu : Renforcer la progressivité minée par les dépenses fiscales et le mouvement de libéralisation des échanges.....	425
<i>2.1.1 : La révolution de la flat tax</i> .....	427
<i>2.1.2 : Quelles alternatives pour le Maroc ?</i> .....	428
2.2. Le renforcement de l'attractivité du territoire par le biais de l'IS.....	431
<i>2.2.1 : La notion d'attractivité</i> .....	432

2.2.2 : <i>Un penchant pour l'encouragement de l'implantation des entreprises à l'heure de la mondialisation</i> .....	433
B : Les conditions du succès de la réforme fiscale : Améliorer la sécurité juridique pour renforcer l'attractivité du territoire.....	436
<b>1. La norme fiscale et son interprétation</b> .....	439
1.1. Simplifier, stabiliser et rendre plus cohérente la norme fiscale.....	445
1.1.1 : Simplifier les textes existants.....	445
1.1.2 : Rendre prévisible la durée de vie des nouveaux dispositifs.....	447
1.1.3 : Améliorer l'articulation des dispositions fiscales des lois ordinaires et de la loi de finances de l'année.....	448
1.2. Limiter la rétroactivité.....	449
1.2.1 : Les différents types de rétroactivité.....	449
1.2.2 : Les propositions d'amélioration.....	449
1.3. Sécuriser l'interprétation de la norme fiscale.....	450
1.3.1 : La publication des instructions sur internet.....	451
1.3.2 : La documentation administrative de base.....	451
1.3.3 : Les prises de position sollicitées ou « rescrits ».....	452
<b>2. L'amélioration des relations avec l'administration fiscale</b> .....	453
2.1. Favoriser l'appréhension des enjeux fiscaux de la mondialisation.....	453
2.1.1 : Faire évoluer la formation des agents.....	453
2.1.2 : Pour un contrôle adapté des prix de transfert : La concertation fiscale.....	454
2.2. Développer une relation suivie de confiance entre l'administration et les contribuables.....	456

2.2.1 : Poursuivre l'extension du modèle de l'interlocuteur fiscal unique pour l'ensemble des PME et des particuliers.....	456
2.2.2 : Expérimenter une « relation approfondie » de transparence réciproque avec les grandes entreprises.....	457
2.3. Esquisse de la réunion d'autres conditions.....	457
2.3.1 : Une capacité de reconnaissance des obstacles socio-politiques.....	457
2.3.2 : Un cadre institutionnel favorable au civisme fiscal.....	460
2.3.3 : Une capacité nationale de diagnostic et d'inscription de la réforme dans la durée.....	461
<b>&amp;2</b> : Esquisse d'un élargissement de l'assiette fiscale.....	462
A : Vers la fiscalisation de l'informel.....	462
<b>1. Le secteur informel : De quoi parle-t-on ?</b> .....	463
1.1 : La taxation du secteur informel.....	464
1.2 : Les risques inhérents à la formalisation de l'informel....	467
<b>2. Les conditions relatives à la taxation du secteur informel</b> .....	469
2.1: Le recensement.....	469
2.2 : La déclaration d'identité fiscale.....	469
2.3: L'inflation : Elément perturbateur négligé.....	470
B : La réforme de la fiscalité dérogatoire : Une tâche politiquement sensible.....	470
<b>1. Mieux connaître les dépenses fiscales</b> .....	474
1.1: Distinguer, au sein des dépenses fiscales, les allègements structurels et les instruments de politique publique.....	475
1.2 : Rendre plus transparente l'estimation du coût des dépenses fiscales.....	476
1.3 : Améliorer l'information en matière de fiscalité dérogatoire locale.....	477
<b>2. Mieux encadrer la possibilité de recourir à des dispositifs dérogatoires</b> .....	478

2.1: Réserver aux lois de finances l'exclusivité de la création des dépenses fiscales.....	478
2.2: Soumettre pleinement les dépenses fiscales au principe de non rétroactivité.....	478
2.3: N'autoriser les dépenses fiscales que pour une durée déterminée.....	479
2.4: Justifier le choix de l'instrument de politique publique en fonction des objectifs recherchés.....	479
<b>3. Réexaminer les régimes dérogatoires existants en vue d'une fiscalité plus simple, plus juste et plus efficace.....</b>	<b>481</b>
3.1: Supprimer les dépenses fiscales de faible portée.....	482
3.2: Procéder à un réexamen systématique des dépenses fiscales dont le coût est inconnu.....	482
3.3: Réexaminer les dispositifs dérogatoires peu cohérents ou dont les effets sont insuffisants.....	482
<b><u>Conclusion de la première section</u>.....</b>	<b>485</b>
<b><u>Section 2 : le renforcement de l'attractivité du territoire à l'heure de la mondialisation : Vers l'optimisation de la fiscalité locale</u>.....</b>	<b>487</b>
<b>&amp;1 : Les différentes voies de réforme de la fiscalité locale.....</b>	<b>487</b>
A : La diversification de la fiscalité locale et la mobilisation de la parafiscalité.....	490
<b>1. Le transfert ou le partage d'impôts d'Etat.....</b>	<b>492</b>
1.1 : La part des transferts dans le revenu des CL.....	493
1.2 : Pour une consécration de la régionalisation : Vers un système de transfert des ressources « maroco-marocain ».....	498
<b>2. La substitution fiscale.....</b>	<b>499</b>
<b>3. La création de nouveaux impôts sur les activités.....</b>	<b>500</b>
<b>4. La modernisation des impôts locaux existants.....</b>	<b>500</b>
4.1 : Une taxe foncière sur les propriétés bâties assise sur la valeur vénale.....	500
4.2 : Le remplacement de la taxe d'habitation.....	501
4.3 : La modernisation de la taxe professionnelle.....	502
B : La mobilisation des autres sources de financement.....	504
<b>1. L'amélioration des recettes du domaine.....</b>	<b>504</b>

<b>2. La mobilisation de l'emprunt</b> .....	504
<b>&amp;2 : Les corollaires d'une réforme d'envergure de la fiscalité locale</b> .....	505
A : Les contraintes à intégrer dans toute réforme.....	506
<b>1. Des impératifs d'équité et de transparence</b> .....	506
<b>2. Des contraintes de régulation globale</b> .....	506
<b>3. Des amortisseurs à prévoir</b> .....	506
<b>4. Des impôts plus rationnels</b> .....	506
B : L'instauration des règles de jeu plus rigoureuses dans les relations Etat- collectivités territoriales.....	507
<b>1. Mettre en place un véritable observatoire des finances locales</b> .....	507
1.1 : Composition de l'observatoire.....	508
1.2 : Compétences de l'observatoire.....	508
<b>2. Négocier avec les collectivités des objectifs de régulation globale des finances publiques</b> .....	508
<b><u>Conclusion de la deuxième section</u></b> .....	510
<b><u>Conclusion du deuxième chapitre</u></b> .....	512
<b><u>Conclusion de la deuxième partie</u></b> .....	515
<b><u>Conclusion générale</u></b> .....	516
<b><u>Annexes</u></b>	
<b><u>Liste des graphiques</u></b>	
<b><u>Liste des tableaux</u></b>	
<b><u>Bibliographie</u></b>	
<b><u>Table des matières</u></b>	

# INTRODUCTION GENERALE

« Les sociétés humaines ne subsistent qu'à la condition de subvenir, dans la mesure nécessaire, aux besoins de la chose publique. Toutes ont à donner aux gouvernements, qui les régissent, les moyens de remplir leurs fonctions ; toutes ont à pourvoir aux dépenses à effectuer dans l'intérêt de la défense du territoire national et du maintien de l'ordre intérieur, et, chez toutes, l'impôt existe sous diverses formes appropriées à l'état, plus au moins avancé, de la civilisation »<sup>1</sup>.

En effet, à l'origine de la Révolution américaine, de la chute de l'Empire romain et de combien d'autres grands événements historiques, l'impôt doit désormais être considéré comme l'un des piliers de la société moderne, à condition toutefois qu'il réponde à deux critères fondamentaux : la transparence et l'équité. Ce constat appelle une réflexion plus approfondie.

Aussi faut-il souligner l'importance du paradigme triangulaire du progrès social<sup>2</sup>, c'est-à-dire la nécessité de maintenir l'équilibre entre croissance économique, cohésion sociale et bonne gestion des affaires publiques. Si un seul de ces facteurs vient à faire défaut, le progrès social risque tout simplement de s'arrêter, ou tout au moins d'être ralenti.

Néanmoins, la volonté largement partagée de libéraliser les échanges<sup>3</sup> et l'investissement, moteur très puissant de la croissance économique et moyen quasiment infaillible de création de la richesse, rend difficile voire utopique la réconciliation de ces objectifs. De ce fait, des forces nombreuses et de plus en plus organisées tentent de s'opposer à la mondialisation. Pourquoi ? En partie parce qu'elles n'en ont pas encore perçu les retombées bénéfiques.

Il ne fait aucun doute que la libéralisation des marchés procurera des avantages, mais si nous voulons que ce phénomène se poursuive au même rythme, il faudra faire en sorte qu'ils soient largement partagés. Comment ? Il n'y a pas de réponse simple à cette question, mais l'éducation, la formation et les programmes sociaux qui facilitent le processus d'ajustement sont autant d'instruments pour y parvenir, dont la plupart ne peuvent être financés que par l'impôt. Or, l'impôt n'est pas un outil facile à manipuler. Il ne l'a jamais été et ne le sera probablement jamais. Pourtant, s'il est collecté avec discernement et redistribué judicieusement, il permet d'assurer une bonne gestion des affaires publiques et il donne aux

---

<sup>1</sup>H. Passy, article impôt, dictionnaire d'économie politique, 1<sup>er</sup> volume, P398, édition 1873 (Coquelin et Guillaumin).

<sup>2</sup> Donald J. Johnston, L'Observateur de l'OCDE, n°248, mars 2005.

<sup>3</sup>B. BADIE et M.-C. SMOUTS, Le retournement du monde, Sociologie de la scène internationale, PFNSP et Dalloz, 3e éd., 1999, p. 66.

économies la possibilité de se développer tout en favorisant le progrès de la société toute entière.

Il convient, à ce stade de réflexion, de s'arrêter sur un point essentiel : l'impôt ne relève plus aujourd'hui de la seule compétence des États. L'élimination des obstacles à la circulation des capitaux et la poursuite de la libéralisation des marchés, conjuguées au développement des technologies mondiales de communication, ont accéléré l'intégration des économies nationales au système mondial. Elles ont accru la mobilité transnationale des capitaux et des investissements, et ont en outre incité les grandes sociétés et les institutions financières à mettre au point des stratégies planétaires.

Il n'est donc pas surprenant que la mondialisation ait des conséquences majeures sur la fiscalité internationale. A mesure que de nouveaux obstacles à la libre circulation des capitaux sont démantelés, les décisions des entreprises sont de plus en plus déterminées par les différentiels de taux d'imposition. D'où une tendance, de la part des pays développés comme des pays en développement, à utiliser la fiscalité comme une stratégie offensive, parfois peut-être trop offensive, pour attirer les capitaux et les investissements étrangers.

Actuellement, la mobilité de la matière imposable est telle que des considérations internationales interviennent nécessairement dans l'élaboration des politiques fiscales nationales. Les gouvernements des pays développés et des pays en développement sont inéluctablement conduits à chercher à intensifier la coopération internationale afin de s'assurer que leurs systèmes fiscaux fonctionnent comme prévu.

La mondialisation a mis en lumière l'impérieuse nécessité de déterminer des « règles du jeu » auxquelles les administrations fiscales de tous les pays pourraient adhérer et se référer. La recherche de solutions mondiales appelle en effet une action mondiale.

Il est par ailleurs impossible d'appliquer une politique économique saine sans avoir au préalable défini des règles fiscales adéquates et mis en place les moyens de les faire respecter. Or, faute d'une telle politique, notre paradigme triangulaire est condamné à s'effondrer. Il conviendrait donc d'élaborer des principes fiscaux de portée internationale et à offrir une enceinte aux pays pour échanger points de vue et expériences.

Notons que les gouvernements ont le choix entre trois démarches pour relever le défi de la mondialisation. Ils peuvent se retrancher derrière les frontières nationales et succomber à un réflexe « isolationniste » face aux problèmes mondiaux de la fiscalité. La seconde option serait de faire compagnie en faveur de l'harmonisation du régime fiscal international, autrement dit d'un code mondial des impôts administré par une autorité fiscale compétente à

cette échelle. Ils peuvent encore resserrer la coopération notamment par la mise en place des systèmes fiscaux transparents et par l'échange d'information avec les autres pays.

La première démarche est manifestement irréaliste dans le contexte mondial actuel. Aucun pays ne peut s'isoler suffisamment pour pouvoir faire abstraction des contraintes et des conséquences internationales de sa réforme fiscale, et ceci ne serait d'ailleurs pas souhaitable.

La deuxième, à savoir l'harmonisation, pourrait sembler une solution rationnelle à l'internationalisation croissante des problèmes fiscaux. Cependant elle n'est ni souhaitable, ni réaliste, ni pour l'instant politiquement acceptable. Elle supposerait que les gouvernements renoncent à l'un de leurs droits souverains fondamentaux : le droit de lever l'impôt de la manière qui convient le mieux à la réalité politique, aux besoins économiques et sociaux et aux valeurs culturelles propre à chaque pays.

C'est là qu'intervient la troisième démarche : l'intensification de la coopération est le seul moyen de parer aux pressions exercées par la mondialisation. Les pays gardent ainsi la faculté de concevoir leur propre régime fiscal, mais admettent que des considérations internationales influent sur leurs décisions. Ils doivent donc se demander sérieusement comment leurs choix modifieront l'aptitude des autres pays à faire respecter leur législation fiscale. Si les résidents d'un pays donné tentent de se soustraire à l'impôt en se tournant vers d'autres lieux fiscalement plus cléments, ce pays a besoin d'obtenir des informations auprès du pays-refuge pour assurer l'application de ses lois en la matière. La coopération passerait par des accords sur la définition de ce qui est admissible ou non dans le domaine fiscal et par l'institution d'un ordre fiscal mondial. En effet, les règles du droit interne ne permettent pas de régler les problèmes de l'évasion fiscale du fait de l'existence d'un déficit informationnel, l'inexistence d'un consensus entre les Etats sur les règles de détermination et de contrôle des prix de transfert et l'inexistence d'un système de contrôle des systèmes fiscaux nationaux au niveau international. Ainsi, la mondialisation économique appelle une mondialisation fiscale qui passe par la création d'un ordre fiscal mondial.

L'ordre fiscal international permettrait la transcendance des souverainetés fiscales nationales et le renforcement de la sécurité fiscale internationale et malgré les limites conceptuelles et pratiques, il décrirait et circonscrirait un ensemble de normes de référence que les Etats respecteraient. Ces normes concerneraient les modalités d'assiette, de recouvrement et de contentieux relatifs à l'activité des entreprises multinationales ou toute activité économique génératrice d'un revenu imposable.

Notons qu'avec la prolifération des paradis fiscaux et des pratiques fiscales dommageables intensifiés par l'ouverture des frontières, plusieurs réformes ont été mises en

place afin d'adapter les systèmes fiscaux des différents pays aux nouveaux défis de la mondialisation tout en prenant en compte les spécificités locales de chaque Etat.

La réforme fiscale accapare depuis toujours beaucoup d'intérêt. Cela s'explique par les inquiétudes suscitées par les structures fiscales existantes, non seulement en raison des coûts élevés qu'elles imposent à la société par les distorsions qu'elles provoquent dans les décisions économiques, mais, en outre, parce qu'elles sont souvent injustes, inutilement complexes et facilitent trop l'évasion et la fraude fiscale. En plus, l'une des raisons pour lesquelles la fiscalité fait actuellement l'objet d'un regain d'intérêt est l'idée selon laquelle elle pourrait renforcer les rigidités structurelles de l'économie.

Par ailleurs, alors que des motifs économiques et non économiques acculent à penser sérieusement une réforme fiscale, plusieurs obstacles s'y opposent. Les réformes fiscales effectivement accomplies se sont heurtées souvent à un certain nombre de contraintes en l'occurrence :

Les difficultés qu'éprouvent parfois les gouvernements à formuler une stratégie claire ; les contraintes d'ordre politique et pratique ; enfin l'environnement macro-économique du moment y compris les considérations internationales.

Une contrainte importante de la réforme fiscale est généralement constituée par le contexte politique et idéologique dans lequel elle doit être menée. Dans ce cadre Marx conçoit la structure de toute société comme constituée par des « niveaux » ou « instances » articulées par une détermination spécifique : l'infrastructure ou base économique et la superstructure qui comporte elle-même deux niveaux : juridico-politique (droit et Etat) et idéologique. Si la superstructure domine, l'infrastructure détermine en dernière instance ce qui explique la complexité des systèmes fiscaux et l'incapacité de mener à terme et convenablement une réforme fiscale.

Outre les contraintes d'ordre politique ou pratique, une autre contrainte peut être la nécessité de concevoir des règles de transition complexes. Aussi la date et les modalités de la réforme fiscale sont conditionnées par des considérations macro-économiques.

En premier lieu, la réforme fiscale doit prendre en compte les effets des déplacements de la charge fiscale sur l'activité globale. Les effets inflationnistes de la réforme sont aussi préoccupants.

Des relations internationales peuvent aussi limiter la marge de manœuvre dont disposent les autorités d'un pays pour modifier leur système fiscal ou pour réagir aux réformes entreprises dans d'autres pays.

Des facteurs d'ordre économique et politique ainsi que les obligations qui résultent des conventions internationales rendent plus ou moins possible les divergences du système fiscal d'un pays par rapport à ceux de ses voisins. Des tensions peuvent se développer sur le plan économique lorsque les différences des systèmes fiscaux affectent les échanges internationaux des biens et services et les mouvements de capitaux en vue de l'investissement.

Ainsi, les différences internationales de l'imposition des personnes physiques peuvent poser des problèmes bien que la mobilité internationale de la main d'œuvre soit moindre que celle des capitaux. Des différences marquées dans les taux marginaux d'imposition peuvent inciter les personnes très qualifiées à émigrer.

De même, les structures existantes de l'impôt sur les sociétés varient beaucoup suivant les pays en raison notamment des différences dans les régimes d'amortissement, de l'existence de crédit d'impôt pour les investissements, etc. Les conséquences pratiques des modifications de l'impôt sur les sociétés seront limitées par les conventions fiscales internationales qui s'opposent à la double imposition des bénéfices des sociétés.

En dernier lieu, les conséquences d'une réforme fiscale sur la balance des paiements dépendront évidemment de l'équilibre entre l'épargne et l'investissement. Ainsi, comme les conséquences d'une réforme fiscale sont généralement complexes, étendues et souvent mal comprises, toute proposition de réforme doit être « vendue ».

Aussi, la rapidité avec laquelle se propage la mondialisation appelle à repenser sérieusement les systèmes fiscaux existants notamment ceux des PED et à mettre en place des stratégies bien élaborées afin de parer aux effets néfastes d'une économie ouverte.

Avec la mondialisation, la fraude fiscale et l'évasion se sont développées de façon spectaculaire. Ainsi les autorités fiscales ne pourront combattre efficacement l'évasion et la fraude fiscales internationales que si les échanges transfrontières de renseignements se développent de manière significative.

Par définition, il est toujours difficile de mesurer l'ampleur de l'évasion et de la fraude fiscales internationales puisque si nous pouvions les mesurer, nous pourrions les imposer. La plupart des experts n'en reconnaissent pas moins que c'est un vrai problème et qu'il va en s'aggravant avec la mondialisation et l'ouverture des frontières qui marquent notre temps.

En effet, la facilité avec laquelle les entreprises peuvent désormais opérer à l'échelle mondiale a eu pour corollaire d'offrir aux contribuables indécents de multiples possibilités en matière de fraude ou d'évasion fiscales au niveau international. Si, à maints égards, les frontières nationales tendent à s'effacer, elles demeurent cependant, en règle générale, la zone à l'intérieur de laquelle les gouvernements peuvent appliquer leurs législations fiscales

internes. Et la plupart des pays considéreraient comme violation de leur souveraineté le fait que des autorités fiscales étrangères puissent venir dicter leurs propres lois fiscales à l'intérieur de leurs frontières.

Cela pose un sérieux problème aux administrations fiscales qui ne peuvent s'acquitter pleinement de leurs tâches sans disposer de renseignements sur les activités lucratives auxquelles se livrerait un de leurs contribuables, y compris à l'étranger. Tout particulièrement lorsque des transactions transfrontières sont en cause, le fisc ne peut pas toujours se contenter des sources nationales de renseignements pour déterminer et recouvrer l'impôt. Dans un environnement de plus en plus mondialisé, les autorités fiscales ont donc besoin d'un mécanisme leur permettant de recueillir des informations à l'échelle internationale et de faire face à l'indiscipline fiscale internationale.

Les administrations fiscales devront, elles aussi, se moderniser. Les nouvelles technologies des communications offrent des perspectives d'amélioration du service rendu aux contribuables. L'évaluation, le recouvrement et le remboursement de l'impôt par voie électronique sont désormais réalisables, et plusieurs pays de l'OCDE ont mis au point des services fiscaux utilisant ces technologies. Certains pays non-membres de l'OCDE donnent également le ton : le Chili, par exemple, propose depuis 1994 ses services fiscaux en ligne. Dans tous les cas, l'objectif est le même : fournir des services plus satisfaisants pour que les dispositions soient mieux acceptées par les intéressés.

Cependant, les administrations fiscales sont plus largement confrontées à la difficulté de conserver la confiance du public. Les régimes fiscaux doivent être non seulement administrés de manière équitable et efficace, mais aussi perçus comme tels. Dans certains pays, il peut s'avérer nécessaire de reconsidérer les structures de l'organisation des administrations qui doivent désormais être remises à jour pour mieux prendre en compte la gestion de la relation avec les contribuables. Toute la question de savoir comment les impôts sont perçus devra être abordée. Les administrations devront aussi concilier leur souci de disposer d'informations plus complètes et l'obligation de respecter la vie privée et la confidentialité.

Avec le passage au nouveau millénaire, les gouvernements devront peut-être faire preuve d'ouverture et conclure un contrat social avec les citoyens. Ils s'emploieraient alors à fournir les services souhaités par les administrés de manière rationnelle et efficace par rapport au coût, et à réduire au minimum la complexité des régimes d'imposition et les coûts des contrôles.

En contrepartie, les administrés s'efforceraient de respecter leurs obligations fiscales. La société civile exercerait des pressions morales sur ceux qui jugent bon de se dérober à leurs obligations. Les illégalités fiscales seraient considérées comme ce qu'elles sont, à savoir des actes criminels. La recherche systématique de solutions optimales par les conseillers fiscaux serait jugée socialement inacceptable.

Ainsi, les gouvernements briseraient-ils le cercle vicieux dans lequel chaque lacune de la législation fiscale fait naître une nouvelle loi complexe qui engendre par contrecoup des subterfuges inédits. À l'évidence, la tendance à la baisse des taux d'imposition qui prévaut depuis dix ou quinze ans devrait contribuer à instaurer une plus grande discipline chez les contribuables.

De façon plus générale, les responsables de la politique fiscale devront accepter les contraintes que la mondialisation fait peser sur l'élaboration des mesures intérieures. Par exemple, un pays qui décide unilatéralement d'appliquer une taxe sur les activités polluantes risque simplement de provoquer le départ des pollueurs vers une juridiction où les réglementations sont moins rigoureuses – d'où la nécessité d'une action collective pour obtenir les résultats voulus.

Dans une économie mondialisée, la marge de manœuvre des politiques économiques nationales devient de plus en plus étroite. La politique fiscale, qui constitue, avec les politiques budgétaires et monétaires, l'un des attributs essentiels de la souveraineté, est traditionnellement considérée comme moins efficace que celles-ci pour agir sur l'économie et la société. Elle subirait plus les effets des structures économiques et sociales qu'elle ne permettrait d'agir sur elles.

Le contrôle des politiques monétaires et budgétaires échappe de plus en plus aux Etats, même les plus puissants, au profit des marchés internationaux. Dans ces conditions, la politique fiscale pourrait devenir l'un des derniers bastions de la souveraineté nationale, car c'est l'un des rares moyens d'action dont disposent encore les pouvoirs publics à mesure que les instruments qui paraissaient plus efficaces deviennent inopérants. C'est aussi un instrument important de la concurrence que se livrent les Etats pour attirer les entreprises et les capitaux, et l'un des principaux enjeux de la coopération internationale.

C'est en tenant compte de tous ces facteurs qu'il faut examiner les réformes fiscales entreprises ces dernières années dans les pays industrialisés et en développement et d'en tirer des leçons essentielles à la mise en place d'une vraie réforme fiscale.

Le désir d'entreprendre une réforme fiscale traduit souvent l'opinion selon laquelle, malgré les incertitudes quant aux caractéristiques d'un système fiscal optimal, des gains

considérables d'efficacité et d'équité sont possibles par rapport au système existant. Toutefois il est évident qu'il y a un équilibre à respecter entre les objectifs contradictoires d'augmentation de l'efficacité, de renforcement de l'équité et d'amélioration du rendement.

Si pendant les années 1970 et 1980, le processus d'intégration s'est limité aux pays industriellement développés, l'effondrement du bloc communiste en 1989 a largement favorisé le rythme d'ouverture et de libéralisation économique au niveau des autres pays en développement et ceux en transition<sup>4</sup>. Certains pays ont commencé par adopter des politiques macroéconomiques plus prudentes, à libéraliser leurs marchés domestiques, à accorder plus d'intérêt à l'initiative privée notamment par l'enclenchement du processus de privatisation, à ouvrir leurs économies aux produits et aux capitaux étrangers et surtout à harmoniser leurs politiques de régulation interne avec celles de leurs partenaires.

Les données relatives aux échanges mondiaux témoignent que le monde est devenu plus interdépendant qu'il ne l'a jamais été. Favorisée par l'avancée technologique considérable en matière de communication et de transport, la part des exportations et des importations dans le PIB a largement augmenté après 1972 passant de 50% en 1960 à près de 80% en 2000<sup>5</sup>.

Cette expansion a été accompagnée par une importante mobilité des capitaux surtout à partir des années 1980. La relative baisse enregistrée à partir de 1997 en matière d'investissement en portefeuille a été largement compensée par la prolifération des investissements directs étrangers (IDE).

Malgré que des mouvements de capitaux aussi importants aient été mobilisés un siècle auparavant, ces capitaux ont été destinés à financer les infrastructures de base dans les pays colonisés. Aujourd'hui, les capitaux sont surtout destinés particulièrement au financement des investissements plus rentables.

Cependant, il est important de noter que si les flux de capitaux favorisent le développement de certains pays du tiers monde, il n'en reste pas moins qu'ils sont munis de quelques inconvénients. D'une part, il est vrai que les IDE compensent la faiblesse de l'épargne intérieure des PED et leur permettent d'accéder aux technologies de production, aux connaissances techniques, aux nouvelles pratiques de management et parfois aux marchés extérieurs. D'autre part, ces capitaux peuvent s'avérer très coûteux, surtout en matière de

---

<sup>4</sup>Jacques OULD AOUDIA, Les enjeux économiques de la nouvelle politique euro-méditerranéenne : Un choc salutaire pour les pays du Sud et de l'Est de la Méditerranée ? Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, Direction de la prévision, PARIS CEDEX 12, Document de travail N° 96-5.

<sup>5</sup> Artus P., L. Fontagné (2006), « Une analyse de l'évolution récente du commerce extérieur français » in *Évolution récente du commerce extérieur français*, Rapport du CAE, n° 64, La Documentation française.

complication de la gestion macroéconomique, l'augmentation du risque de contagion et l'exposition de l'économie du pays à un risque très élevé de fuite des capitaux avec tout ce que cela entraîne comme perte en matière de production et d'emplois<sup>6</sup>. Le gain net qu'un pays peut tirer de sa politique d'ouverture dépend en effet de sa capacité à adopter des stratégies qui minimisent ces risques et maximisent les gains.

Cet arbitrage entre gain et perte lié au risque d'ouverture économique explique les réticences à caractère politique qu'avaient exprimées les opposants aux processus de mondialisation des échanges. Les manifestations de protestations organisées à l'occasion des sommets de l'OMC ou du G7 constituent l'une des facettes du mécontentement populaire exprimé par ceux qui estiment que le processus de libéralisation se fait au détriment des PED<sup>7</sup>. Cependant, il est invraisemblable que ce processus soit réversible.

L'importante expansion et la relative stabilité que les économies de la majorité des PED ont connues après la deuxième guerre mondiale font que la voie de l'ouverture et du libéralisme est incontournable. L'effort qui doit être fourni est celui de l'adaptation aux nouvelles exigences de cette libéralisation en menant des réformes dans tous les domaines notamment au niveau fiscal.

En effet, la volonté des PED à s'intégrer à l'économie internationale a créé une motivation chez eux pour procéder à des réformes. Beaucoup de ces pays ont initié ces réformes sous l'égide des organismes financiers internationaux notamment le FMI et la banque mondiale.

L'important de ces réformes a concerné la prudence macroéconomique, l'ouverture économique et la libéralisation des différents prix au niveau des marchés domestiques. Le consensus de Washington, concept de référence en la matière, suggère entre autres la rigueur budgétaire, la bonne gestion des dépenses publiques, la réforme fiscale, la libéralisation des taux d'intérêt, un taux de change compétitif, une ouverture aux IDE, la libéralisation commerciale, la privatisation, la dérégulation et la sauvegarde des droits de propriété.

Le Maroc, en adhérant au GATT devenu OMC en 1995 et celui de la zone de LE avec l'UE et avec l'USA ainsi que d'autres accords bilatéraux, a choisi de s'insérer dans son environnement international. Bien entendu, une telle situation implique que l'on ne puisse plus apprécier une fiscalité à la seule aune des considérations purement internes.

---

<sup>6</sup>Politique macro-économique et politique de croissance, Shari Spiegel Directeur exécutif Initiative for Policy Dialogue (IPD) Columbia University, New York, NATIONS UNIES, DEPARTEMENT DES AFFAIRES ECONOMIQUES ET SOCIALES (DAES/ UNDESA), 2007.

<sup>7</sup>UN RENOUVEAU DE LA PARTICIPATION ASSOCIATIVE ? L'engagement et le militantisme au sein du comite Attac Isère, mémoire réalisé par Eric Farges, Université Pierre Mendès France - IEP Grenoble – 2002.

Les défis imposés par la mondialisation sont considérables. Si toute réforme fiscale doit être soigneusement conçue et mise en œuvre, cela est sans doute particulièrement vrai au Maroc. En effet, le système fiscal actuel a été conçu au moment où les frontières et les espaces fiscaux coïncidaient avec des états nationaux. Mais, la mondialisation contemporaine a profondément transformé l'environnement des politiques fiscales<sup>8</sup>. Du fait de l'ouverture des frontières et de la mobilité de certains facteurs de production, les politiques fiscales nationales ont perdu leur autonomie et sont devenues interdépendantes.

Il convient de préciser que suite aux échecs des politiques économiques accumulés par le Maroc depuis son indépendance, le pays a vécu de graves crises à caractère économique et social au début des années 1980. Depuis lors, il s'est engagé dans un processus global de réformes ayant touché l'ensemble des secteurs économiques, sociaux et politiques.

Conscients de l'urgence des mesures à prendre pour sortir d'une telle situation, les pouvoirs publics marocains ont mobilisé l'ensemble des ressources nationales et ont fait appel aux institutions financières internationales et aux partenaires européens pour les accompagner dans ce processus de réformes.

Les réformes entreprises par le Maroc depuis le début 1983 peuvent être scindées en trois catégories : des réformes macroéconomiques, des réformes structurelles, et des réformes de deuxième génération touchant de plus près les aspects politiques et sociaux<sup>9</sup>. Les réformes macroéconomiques entamées avec l'adoption du programme d'ajustement structurel avaient pour objectif de rétablir les équilibres économiques globaux, alors que les réformes structurelles visaient une mise à niveau des secteurs productifs et leur adaptation aux nouvelles exigences de l'ouverture économique mondiale. Les réformes de seconde génération entreprises plus tard, au début des années 1990, venaient parachever et accompagner le processus de restructuration de l'économie marocaine.

Sur le plan fiscal, les ajustements ont été entrepris depuis le début du 20<sup>ème</sup> siècle. Trois périodes ont marqué l'évolution du système fiscal :

Période 1910-1922 : Substitution des impôts de la métropole, dits modernes, aux impôts traditionnels d'obédience religieuse ;

Période 1961-1978 : Remplacement des impôts indiciaires par des impôts analytiques ;

---

<sup>8</sup>Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : La réglementation des prix de transfert au Sénégal, Thèse de doctorat en Droit présentée et soutenue publiquement par : M. El Hadji Dialigué BA le 7 juillet 2011, Université, Paris-Est.

<sup>9</sup>L'impact du partenariat Euro-Marocain sur le processus de réformes au Maroc, Communication au Colloque EMMA « Europe –Méditerranée : Relations économiques internationales et recomposition des espaces » Madrid, 4 et 5 juin 2004 Par : Sidi Mohamed RIGAR Professeur à la Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales, Université Cadi Ayyad, Marrakech, Maroc.

Période 1984-2007 : Refonte des impôts analytiques ou cédulaires et adoption des impôts synthétiques.

Les stratégies conduites en matière de réforme fiscale n'ont pas occulté le rôle de la fiscalité dans le développement économique et social du pays<sup>10</sup>. Ces stratégies, imprégnées par les tendances politiques dominantes durant chaque époque : l'interventionnisme étatique (1961-1995), la voie libérale (1995-2013), ont façonné la structure du système fiscal actuel.

Durant l'ensemble de ces étapes, le Maroc a bénéficié de l'appui de ses partenaires européens par le biais de l'assistance technique et logistique, l'aide au développement, les emprunts bilatéraux, etc. Ces mesures ont été couronnées par la signature de l'accord d'association entre le Maroc et l'Union Européenne en 1996 entré en vigueur le 1er Mars 2001 et visant l'instauration d'une zone de libre-échange à l'horizon 2010, et l'accord de libre-échange avec les Etats-Unis. D'un autre côté, il est important de souligner que l'accord de partenariat a été conditionné par la réussite des réformes macroéconomiques et structurelles et par l'engagement ferme du Maroc à entreprendre des réformes visant à assainir le paysage politique et social et à asseoir les règles d'une bonne gouvernance<sup>11</sup>.

Notons qu'une analyse appropriée du système fiscal marocain passe d'abord par un travail de décryptage de sa structure. Partant de là, l'analyse du système fiscal autorise deux remarques capitales :

- 1-L'état de santé des finances publiques reste préoccupant,
- 2-L'action de l'Etat dans sa diversité manque de cohérence et d'efficacité.

C'est dire qu'il n'est véritablement question ni de relance de l'activité ni de renforcement de l'attractivité du territoire pour drainer le maximum d'IDE. D'ailleurs, la particularité du système fiscal est qu'il sacrifie la transparence à l'opacité et la simplicité à la complexité.

L'économie marocaine est celle d'un pays capitaliste sous-développé. Situation qui ne doit rien à quelconque malédiction naturelle ou humaine<sup>12</sup>. On remarque immédiatement une

---

<sup>10</sup>Séminaire sur la réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public 29 Novembre – 1er Décembre 2010

(Comment améliorer les recettes des Etats africains grâce à un système de collecte fiscal plus adapté et à travers une saine gestion des finances publiques), LES TENDANCES ACTUELLES DES REFORMES FISCALES ORIENTEES VERS LA MODERNISATION DES OUTILS, DES PRATIQUES ET LE DEVELOPEMENT- L'expérience marocaine- par Monsieur Abdelhamid HASSOUNE, centre Africain de formation et de recherche administratives pour le développement.

<sup>11</sup>On entend par bonne gouvernance, l'exécution du pouvoir politique, économique et administratif selon des critères de transparence, de sens de la responsabilité et de la justice, de respect des droits de l'Homme et de l'application des lois. La bonne gouvernance est donc un préalable au succès de toute réforme économique et une condition nécessaire à la réussite de tout partenariat.

<sup>12</sup>Aziz LAHLOU, L'économie marocaine, Peuples Noirs Peuples Africains no. 31 (1983) 11-19.

prépondérance du secteur agricole, une faiblesse des industries d'équipement par rapport aux industries extractives, un secteur tertiaire disproportionné, ce qui explique l'importance du sous-emploi, facteur d'exclusion et du déséquilibre.

A l'image du tiers monde, on constate qu'il existe au Maroc un déphasage voire un divorce entre le discours politique et la réalité. Cette constatation se vérifie nettement dans l'ensemble des politiques menées par le pays. En effet, les pouvoirs publics ont toujours exprimé leur volonté de doter le pays d'un système fiscal transparent visant à compenser le manque à gagner induit par l'ouverture des frontières, et prétendent même le faire. Or, l'analyse de la réalité montre qu'il vise moins l'augmentation du rendement des impôts existants que la préservation de certains intérêts dominants à tel point qu'il n'est pas exagéré de dire que le système fiscal actuel obère le système économique et constitue une entrave au développement.

La fiscalité locale fait aussi l'objet, depuis de nombreuses années et de manière récurrente, de discussions ayant trait à la réforme des bases d'imposition. Sans qu'il soit question de minorer l'importance de ce problème, encore une fois réactualisé par les débats et les propositions qui, à nouveau, se font jour sur ce sujet, il serait regrettable qu'il en éclipse d'autres, ceux liés notamment à la gestion concrète, matérielle par les collectivités locales et l'État, du système fiscal local en vigueur.

La gestion au quotidien de la fiscalité locale n'est pas sans être source de difficultés non négligeables, alors même qu'un effort de rationalisation sur ce terrain pourrait non seulement amener une augmentation sensible des ressources existantes, et cela sans élévation des taux d'imposition, mais aussi participer à un meilleur contrôle général des finances locales<sup>13</sup>.

Aussi, il faut rappeler que dans le cadre de la consolidation de la démocratie locale, de la concrétisation des libertés publiques et en vue d'associer les citoyens à la gestion des affaires locales, le Maroc a opté pour le système de décentralisation du pays<sup>14</sup>. C'est ainsi, qu'une évolution, en termes de dispositif juridique, de ressources financières et humaines a été enregistrée durant plus de la moitié du siècle précédent en plusieurs étapes, tendant à renforcer l'autonomie des instances élues faisant ainsi de la décentralisation un véritable levier de développement.

---

<sup>13</sup>La fiscalité entre citoyenneté et inéquité. DissertationsGratuites.com. récupérée 04, 2010, à partir de <http://www.dissertationgratuites.com/dissertations/La-fiscalité%C3%A9-Entre-Citoyenneté%C3%A9-Et-In%C3%A9quit%C3%A9/29020.html>.

<sup>14</sup>« Ensemble pour un développement humain » pour une politique de développement social intégré. Mission d'appui du PNUD au Ministère du Développement Social de la Famille et de la Solidarité. *Travail réalisé par le Dr Abdeljalil GREFFT-ALAMI en collaboration avec Laârabî JAIDI et Driss BENALI.*

La décentralisation, qui représente un choix irréversible et un chantier prioritaire, a fait l'objet de plusieurs réformes, dont l'objectif est de permettre aux citoyens de disposer d'une administration de proximité, efficace, efficiente et à l'écoute de leurs attentes et aspirations.

La volonté d'adapter la décentralisation en général et les institutions locales, en particulier, aux changements que connaît le Maroc, a conduit les pouvoirs publics à réviser profondément le régime juridique régissant les communes et les collectivités préfectorales et provinciales. Ainsi, l'extension du champ de l'autonomie locale par une nouvelle conception de la grille des compétences locales, fondée sur le principe de subsidiarité, peut confier aux niveaux locaux des compétences très élargies en matière de développement économique, social, culturel et environnemental.

Aujourd'hui, et après les réformes des lois régissant l'organisation des communes, préfectures et provinces, il apparaît nécessaire d'adapter le cadre juridique et réglementaire au nouveau contexte mondial. Un dispositif visant à simplifier et à améliorer le rendement de la fiscalité locale, la mise à niveau de l'administration fiscale locale et l'harmonisation entre la fiscalité locale et la fiscalité nationale devrait être mis en place.

L'ensemble des efforts doit être déployé afin de renforcer l'attractivité du territoire national à l'heure de la mondialisation. Un arsenal de mesures qui mettront fin à la multiplication des taxes locales devrait être mis en place et c'est dans ce sens que le projet de réforme de la fiscalité locale a été débattu au Parlement lors de la session du printemps 2005. Garantissant, en plus, des ressources stables au budget des collectivités locales, le renforcement du pouvoir des élus locaux. Mais, malgré toutes les réformes entreprises, plusieurs efforts devront être faits afin d'attirer les investisseurs étrangers surtout dans un cadre mondialisé où la fraude et l'évasion prennent part.

Le défi est immense, le système fiscal marocain continue à fonctionner avec des impôts cédulaires. Il se caractérise aussi par une multiplicité des taux d'imposition, notamment en matière de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Au même moment, certaines activités importantes comme l'agriculture échappent à toute imposition. La multiplicité des exonérations et le poids de l'évasion et de la fraude fiscales réduisent d'autant la base imposable. Résultat : l'État dispose de peu de ressources pour faire face à des dépenses de plus en plus incompressibles.

Le gouvernement devrait ainsi résoudre une équation délicate : affronter à la fois le défi du démantèlement tarifaire et celui des impératifs de la promotion du développement

économique et de la réduction des inégalités sociales. Le dilemme de la conciliation entre équité et efficacité est plus que jamais à l'ordre du jour<sup>15</sup>.

En gros, si la mondialisation a plusieurs aspects : économique, commercial, politique, culturel et idéologique, l'objet de notre travail est de traiter l'aspect fiscal de la mondialisation.

Ainsi, la problématique générale est de savoir : **Comment peut-on concevoir et mettre en œuvre des réformes fiscales aptes à faire sortir les pays de la situation de crise en relevant les nouveaux défis imposés par la mondialisation ?**

Pour répondre à cette question fondamentale, nous avons jugé opportun d'approfondir la recherche en posant plusieurs sous-questions susceptibles de nous éclairer sur la problématique centrale :

- Quel est l'impact de la mondialisation sur les politiques fiscales nationales et internationales ?
- Quels sont ses effets sur les décisions d'implantation des entreprises ?
- Quels sont les nouveaux « comportements fiscaux » nés de la mondialisation ?
- Comment les pays développés et les PED ont réagi face à l'indiscipline fiscale internationale ?
- Ont-ils réussi à façonner des systèmes fiscaux aptes à relever les nouveaux défis imposés par la mondialisation ?
- Quels moyens sont-ils mis en œuvre, au niveau national et international, pour réussir les réformes entreprises ? Sont-ils suffisants et opérationnels ?
- Quels sont les effets de la crise des réformes fiscales sur le plan économique, financier et social ?
- Quelles sont les perspectives des réformes fiscales sur le plan national et international ?
- Et quelles sont les conditions du succès de telles réformes ?

Si dans nombreuses thèses, en droit public comme dans d'autres disciplines, les auteurs s'appliquent dans leur introduction à justifier l'utilité d'une approche du thème abordé et de montrer en quoi leur approche est novatrice par rapport à celles qui existent déjà, dans notre cas, la rareté même des analyses sur le sujet suffira comme justification. Si la littérature économique est abondante sur la fiscalité, d'une part, et sur la mondialisation, d'autre part, elle est beaucoup plus rare, en revanche, lorsqu'il s'agit de croiser ces deux thèmes.

---

<sup>15</sup>La conciliation entre vie privée et vie professionnelle et son impact sur l'engagement au travail *par* Kolsi Mohamed Jamoussi Dorra, ISG Tunis - Maitrise ORH 2007

Aussi, s'il existe des travaux concernant divers aspects techniques des questions fiscales, il en existe moins relatifs à l'étude des processus, des enjeux qui conduisent à modifier ces techniques, et des moyens utilisés pour y parvenir. C'est pourquoi une analyse de ce phénomène complexe qu'est la réforme fiscale nous semble intéressante d'un point de vue théorique.

L'examen de la réforme fiscale à l'heure de la mondialisation présente également un intérêt pratique que l'on doit souligner. En effet, c'est en analysant les objectifs assignés à la réforme ; et les moyens de sa mise en œuvre, que l'on peut réfléchir à son succès éventuel, à la question de l'adhésion des contribuables ou aux risques d'erreur.

Notons que la crise économique et financière qui a ravagé le monde ces derniers temps appelle une refonte des systèmes fiscaux aussi bien dans les pays développés que ceux en développement. D'ailleurs, les grandes réformes voient le jour suite à une crise, et ce, afin de pallier ses effets néfastes.

En effet, les Etats souffrent d'une vraie crise fiscale et on pourrait se demander sur les risques imposés par la mondialisation au niveau fiscal. Tout d'abord, la mondialisation et plus généralement les mouvements d'ouverture des économies à un marché mondial de moins en moins segmenté réduisent considérablement la marge de manœuvre des Etats en matière d'impôt. Le problème de la fiscalité devient ainsi crucial aujourd'hui pour les PED.

Pour la plupart de ces pays, la structure fiscale se caractérise par le poids prédominant des taxes assises sur les échanges internationaux. Les droits de porte constituent une ressource que le passage aux frontières rend plus aisément accessible. A l'opposé des prélèvements assis sur les ressources intérieures, les taxes sur les échanges extérieures sont aisées à lever. Elles ne se heurtent pas aux caractéristiques structurelles qui limitent l'extension des taxes plus modernes mais plus complexes telles que la TVA. Aussi, le développement du secteur informel rend plus délicate la possibilité d'un élargissement de l'assiette fiscale. Pour toutes ces raisons, l'ouverture des frontières suppose un passage à une structure fiscale significativement différente.

En effet, emploi, salaires, inflation, commerce extérieur, fiscalité..., la mondialisation modifie en profondeur les politiques économiques et les rapports de forces entre les acteurs économiques.

Tous ces éléments poussent à repenser sérieusement les systèmes fiscaux mis en place, leurs fondements idéologiques et la façon dont ils sont gérés, et ce, aussi bien dans les pays développés que ceux en développement en l'occurrence le Maroc.

Une réforme du système fiscal dans le cadre de la mondialisation devrait s'orienter vers un meilleur dosage entre sa fonction financière et sa fonction économique et sociale. En effet, l'étude des réformes fiscales répond à plusieurs soucis :

- La compensation du manque à gagner consécutif à l'ouverture des frontières ;
- L'adaptation du système fiscal actuel aux nouveaux défis imposés par la mondialisation ;
- La mise en place d'un ordre fiscal international, d'une gouvernance fiscale mondiale, d'un parlement mondial et d'une juridiction internationale comme conditions nécessaires au succès de la réforme de la fiscalité internationale ;
- La réforme de l'administration fiscale pour qu'elle soit apte à contrer les effets de l'indiscipline fiscale internationale ;
- La prise en compte des dernières crises financières qui ont remis en question les soubassements idéologiques des systèmes fiscaux surtout des PED.

D'où la nécessité de :

- Réformer le mode d'élaboration de la loi fiscale en formalisant la concertation en amont de toute réforme fiscale et en systématisant l'évaluation en aval ;
- Mettre fin à la prolifération des niches fiscales afin d'atteindre l'objectif « À revenu égal connu, impôt égal » ;
- S'attaquer au maquis de « petites » taxes qui pèsent sur la compétitivité des entreprises ;
- Engager la réforme de la fiscalité locale...

Le présent travail de recherche vise l'étude et l'appréciation critique des systèmes fiscaux en vigueur aussi bien dans les pays développés que ceux en développement en l'occurrence le Maroc, et ce, à la lumière de la mondialisation.

Pour traiter la problématique de la crise des réformes fiscales au niveau international ainsi que les nouveaux défis imposés par la mondialisation, nous avons choisi de répondre aux différentes sous-questions énoncées plus haut en adoptant le plan suivant :

Dans **la première partie**, l'étude porte sur l'état de la concurrence fiscale internationale induite par la mondialisation et son impact sur le façonnement des systèmes fiscaux. Dans cette perspective, sont examinées les différentes réformes fiscales introduites ou imposées par la mondialisation dans les pays développés et dans les PED, et ce, aussi bien en ce qui concerne la fiscalité étatique que celle des collectivités locales.

La crise de conception des réformes fiscales nous mène à chercher les causalités d'un tel manque et son impact sur le plan économique, financier et social.

**La deuxième partie** se penche sur les perspectives des réformes fiscales, au niveau national et international, celles relatives à la fiscalité étatique et celles se référant à la fiscalité des collectivités locales, et ce, en retraçant les conditions qui devraient être réunies pour garantir le succès de la réforme.

Pour traiter le sujet de cette thèse, nous avons opté pour une méthodologie de travail axée sur les différentes approches suivantes :

**\*Une approche comparative** : Il s'agit d'élaborer une étude comparative des différentes réformes fiscales mises en œuvre aussi bien dans les pays développés que dans les PED, et ce, aussi bien au niveau de la fiscalité étatique qu'au niveau de celle des collectivités territoriales. Cette étude vise à mettre en exergue la crise des réformes fiscales et l'incapacité des pays à concevoir des réformes aptes à relever les nouveaux défis imposés par la mondialisation.

**\* Une approche normative** en proposant les perspectives de la fiscalité nationale et internationale à l'heure de la mondialisation.

**Première partie : Le renouveau de la problématique fiscale au Maroc :**  
**Une débâcle fiscale à l'heure de la mondialisation**

Même si c'est maintenant que le marché est devenu réellement global, la mondialisation n'est pas pour autant un phénomène récent<sup>16</sup>. D'une façon générale, la mondialisation implique une compression du temps et de l'espace et favorise la croissance de réseaux économiques, politiques, sociaux ou culturels entre les gouvernements, les sociétés et les individus. Sur le plan économique<sup>17</sup>, la mondialisation désigne un processus ancien du capitalisme, celui des « économies-mondes » qui s'est accéléré depuis quelques décennies<sup>18</sup>.

La mondialisation est un ensemble de processus qui conduisent à une diminution des obstacles aux échanges<sup>19</sup>. Elle se traduit par « le développement ou plus précisément l'accélération du développement de l'activité économique qui traverse les frontières politiques nationales et régionales »<sup>20</sup>. Elle se manifeste par l'augmentation des biens et services corporels et incorporels qui font l'objet d'échanges. Les deux principales caractéristiques de la mondialisation économique sont l'intensification des échanges internationaux et l'apparition d'une sphère financière globale, auxquelles sont associés les phénomènes d'intégration des marchés, de déréglementation, de délocalisation, d'interdépendance, de concurrence et de dumping.

La mondialisation économique se traduit par l'accroissement du volume des investissements directs étrangers. Les marchés locaux de toute la planète font l'objet d'une déréglementation et d'une libéralisation<sup>21</sup>. Par la délocalisation, les entreprises sont amenées de plus en plus à établir des maillons de leur processus de production dans d'autres pays où elles peuvent profiter d'avantages au chapitre des coûts ou, dans certains cas, d'un traitement réglementaire ou fiscal préférentiel<sup>22</sup>.

Toutefois, même si elle contribue à l'accélération de la production des biens et services au niveau international, la mondialisation n'a pas les mêmes effets partout. La grande

---

<sup>16</sup>J. M. KEYNES, *Les conséquences économiques de la paix*, Paris, Gallimard, 2002 (1ère éd. 1929), pp. 25-26.

<sup>17</sup>M. LEROY, « Introduction », in *Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2006, p. 10. Selon l'auteur, la mondialisation est un terme polysémique dont la portée varie selon la discipline. C'est ainsi que sur le plan politique, la globalisation pose la question du rôle de l'État et notamment de l'État-nation dont la capacité d'action, la marge de manœuvre serait de plus en plus réduite dans une économie mondialisée. Sur le plan culturel, la globalisation concerne les réseaux de communication et s'appuie sur les technologies de l'information et de la communication qui favorisent une culture globale.

<sup>18</sup>Selon certains auteurs, les relations politiques, économiques et sociales sont mondiales depuis environ 500 ans après la découverte « officielle » de l'Amérique par Christophe Colomb. Depuis lors, on sait que la terre est une entité finie où l'imagination de stratégies mondiales est permise. Le développement des technologies et la création de nouveaux modes de transport permettent ensuite une plus grande circulation autour du globe.

<sup>19</sup>B. BADIE et M.-C. SMOUTS, *Le retournement du monde, Sociologie de la scène internationale*, PFNSP et Dalloz, 3e éd., 1999, p. 66.

<sup>20</sup>C. OMAN, « Les défis politiques de la globalisation régionalisation », *Cahiers de politique économique*, n° 11, Centre de développement de l'OCDE, p. 9.

<sup>21</sup>S. PAQUIN, *Économie politique internationale*, Paris, Montchrestien, Coll. Clefs Politique, 2005, p. 21.

<sup>22</sup>Rapport du Conseil économique des Nations unies du 19 mars 2003, Distr. et Social Général, NU/CES/2003/13.

majorité des transactions économiques et financières se produit à l'intérieur et entre trois grandes régions : l'Amérique du nord, l'Europe et l'Asie du sud-est. En 2004, selon la Banque mondiale<sup>23</sup>, l'Amérique du nord représente 34% du produit intérieur brut de la planète, contre 25% pour l'Union européenne et 21% pour l'Asie du sud-est, alors que l'Afrique représente seulement 3% des transactions commerciales internationales.

Située à la croisée de l'État, de l'économie et de la société, la fiscalité est donc nécessairement impactée par la mondialisation<sup>24</sup>. La fiscalité, symbole par excellence de la souveraineté de l'État, est, pour ainsi dire, soumise à rude épreuve par la mondialisation. Celle-ci entraîne une remise en cause de la souveraineté<sup>25</sup>, quand bien même l'État ne soit pas devenu totalement impuissant et complètement asservi à l'économie mondialisée.

En réalité, les transformations récentes de l'État ont provoqué une triple crise<sup>26</sup>. D'abord une crise de souveraineté, car l'État n'occupe plus un rôle monopolistique sur la scène internationale. Ensuite une crise des territoires, car les frontières étatiques sont de plus en plus perméables. Enfin une crise d'autorité, car l'État n'arrive pas à créer un ordre normatif international qui fasse consensus<sup>27</sup>.

Néanmoins, la souveraineté de l'État demeure un principe fondamental du droit international. La notion de souveraineté comporte des aspects à la fois interne et externe : d'un côté, elle implique l'autonomie de l'État, particulièrement son droit à ne pas reconnaître une autorité qui le transcenderait, de l'autre, qu'il soit reconnu par les autres États précisément en tant qu'acteur autonome. La souveraineté symbolise la compétence exclusive, c'est-à-dire le pouvoir absolu de l'État de décider sur son territoire.

À ce titre, le pouvoir fiscal est l'une des plus importantes prérogatives étatiques : « Un État ne peut vivre librement que s'il peut imposer librement ! »<sup>28</sup>. Il se manifeste par la territorialité presque absolue de l'impôt et de la loi fiscale : tandis que l'État peut exercer un

---

<sup>23</sup>Rapport sur le développement dans le monde, Washington, 2004 ; *Perspectives économiques mondiales*, 2004.

<sup>24</sup>G. TIXIER, « La mondialisation et le droit fiscal français », in E. LOQUIN et C. KESSEDJIAN (Dir.), *La mondialisation du droit*, Dijon, Litec, 2000, pp. 11-42 ; X. OBERSON, « L'impact de la mondialisation sur le droit fiscal suisse », in C.-A. MORAND, *Le droit saisi par la mondialisation*, op. cit., pp. 429-446.

<sup>25</sup>A. ACHARYA, « Mondialisation et souveraineté : une réévaluation de leur lien », *Revue internationale de politique comparée*, Vol. 8, n° 3, 2001, pp. 383-395.

<sup>26</sup>Voir sur ce point : J. HABERMAS, *Après l'État-nation. Une nouvelle constellation politique*, Paris, Fayard, 1998, p. 77. L'auteur considère que l'impuissance des États serait le « premier résultat de la mondialisation ».

<sup>27</sup>J. CHEVALLIER, « Mondialisation du droit ou droit de la mondialisation ? », E. LOQUIN et C. KESSEDJIAN (Dir.), *La mondialisation du droit*, pp. 43-57.

<sup>28</sup>M. CHRETIEN, *A la recherche du droit commun fiscal international. Etudes de droit positif à partir de la jurisprudence des Cours internationales*, Paris, Recueil Sirey, 1955, p. 63.

pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de son territoire, il ne peut exercer aucun pouvoir à l'extérieur de son territoire<sup>29</sup>.

De ce fait, l'entreprise dont les activités ont une dimension internationale se trouve dans une situation fiscale spécifique, car ayant affaire à plusieurs pouvoirs fiscaux<sup>30</sup>. La gestion de l'entreprise internationale ne peut être indifférente à la variation des exigences des pouvoirs fiscaux rencontrés ou à l'écart de traitement fiscal réservé à ses opérations selon les circuits internationaux empruntés<sup>31</sup>.

Le facteur fiscal affecte ainsi la stratégie de l'entreprise internationale. Ses choix économiques peuvent être déterminés par des considérations fiscales. Il en est ainsi particulièrement des choix relatifs à la localisation de ses investissements productifs. Sans doute ne faut-il pas surestimer la place du facteur fiscal dans le choix de la localisation géographique des entreprises<sup>32</sup>. Il est généralement admis que la localisation d'un investissement obéit prioritairement à des considérations non fiscales, telles que l'état du marché, le coût et la qualification de la main d'œuvre, la stabilité politique, la sécurité juridique, les infrastructures, le degré de liberté des mouvements de capitaux<sup>33</sup>.

Toujours est-il que la mondialisation s'est accompagnée d'une prolifération des entreprises multinationales et d'une intensification des transactions entre les différentes entités. L'Organisation des Nations unies a estimé à plus de 60 000 le nombre d'entreprises transnationales, c'est-à-dire les entreprises ayant des opérations dans plus d'un pays. Ces entreprises ont environ 500 000 filiales à travers le monde, soit une moyenne de 12 filiales par entreprise<sup>34</sup>.

Dans le même temps, les transferts internes aux entreprises transnationales s'élèvent à plus de la moitié du commerce mondial des marchandises<sup>35</sup>. Plus de 60% des échanges mondiaux se font par et au sein des entreprises multinationales<sup>36</sup>. La Banque mondiale estime que l'ensemble du commerce interne aux multinationales dépasse la valeur totale du

---

<sup>29</sup>M. CHRETIEN, *A la recherche du droit commun fiscal international. Etudes de droit positif à partir de la jurisprudence des Cours internationales*, Paris, Recueil Sirey, 1955, p. 18.

<sup>30</sup>Z. TOGBA, *L'imposition des revenus des entreprises étrangères en Côte d'Ivoire*, Thèse, Paris XII, 1984, 476 pp.

<sup>31</sup>J.-F. COURT et G. ENTRAYGUES, *Gestion fiscale internationale des entreprises*, Paris, Montchrestien, 1986, p. 415.

<sup>32</sup>M. HOUDEBINE et J.-L. SCHEINDER, « Mesurer l'influence de la fiscalité sur la localisation des entreprises », in *Économie et prévision*, n° 131, 1997-5, pp. 47-64.

<sup>33</sup>B. CASTAGNEDE et S. TOLEDANO, *Fiscalité internationale de l'entreprise*, Paris, PUF, 1987, p. 39.

<sup>34</sup>CNUCED, *World Investment Report 2000, Cross-border Mergers and Acquisitions and Development*, Nations Unies, 2000, 340 p.

<sup>35</sup>H. ULLRICH, « Des échanges internationaux à la globalisation de la production et la concurrence des systèmes », RIDE, 2002, 2-3, numéro spécial : *Mondialisation et droit économique*, pp. 206-213, spéc. p. 209.

<sup>36</sup>N. BENSOUDA, « Approches du règlement des litiges en matière de prix de transfert », Rapport du Groupe spécial d'experts de la Coopération internationale en matière fiscale, Genève, 10-14 septembre 2001, p. 1.

commerce international<sup>37</sup>. La CNUCED évalue à 40% la valeur globale des échanges intra-groupe par rapport au commerce international<sup>38</sup>.

Au-delà de l'imprécision des chiffres, ces estimations montrent l'envergure des activités réalisées à l'intérieur des réseaux des entreprises multinationales. C'est pour cette raison que les opérations transfrontières ont gagné en importance durant ces dernières années à la fois en tant que source d'avantages dont les entreprises cherchent à tirer la meilleure partie et en tant que source de préoccupations des États<sup>39</sup>.

Ainsi, pour faire face à ces nouveaux défis, pays développés et PED se sont livrés à un arsenal de réformes fiscales visant à drainer le maximum d'IDE sur leurs territoires. La plupart de ces réformes se sont soldées par une diminution de la charge fiscale sur les facteurs mobiles avec pour corolaire l'accentuation du poids de l'impôt sur les assiettes moins mobiles.

Aussi, l'effritement de l'assiette fiscale mobile s'est soldé, dans la plupart des cas, par un manque à gagner difficile à combler surtout pour les PED. Ces derniers sont confrontés à une situation extrêmement difficile à partir du moment où ils doivent non seulement se procurer des recettes fiscales suffisantes pour financer leur budget mais aussi pour assurer l'entreprise de décollage économique. En d'autres termes, le dispositif ou le système fiscal est considéré dans ces pays comme un facteur décisif du développement.

Cependant, il convient de définir au préalable ce que l'on entend par réforme fiscale. Selon MAURICE LAURE : « une réforme fiscale est un renouvellement de la législation suffisamment profond pour éliminer les défauts généraux des impôts en vigueur ».

Mustapha EL KTIRI quant à lui estime que : « la réforme fiscale consisterait en la réalisation d'efforts destinés à perfectionner la mise en œuvre du système fiscal, pour aboutir à une meilleure poursuite des objectifs que l'Etat se propose d'atteindre par ce moyen. Et cela, aussi bien en ce qui concerne le niveau des ressources que l'on entend se procurer par cette voie, que les efforts résultants de la finalité et ayant une incidence sur le processus économique »<sup>40</sup>.

Néanmoins, la réforme fiscale ne devrait consister nullement en de simples modifications superficielles du système fiscal destinées à accroître ou à maximiser le

---

<sup>37</sup>BANQUE MONDIALE, *Les perspectives économiques mondiales et les pays en développement*, Paris, Economica, 1995.

<sup>38</sup>UNCTAD, *World Investment Report*, 2001, p. 56.

<sup>39</sup>P.-H. DEMBINSKI, « Enjeux éthiques des prix de transfert », in Association d'économie financière, *Rapport moral sur l'argent dans le monde. La face cachée de la finance : délits financiers, cybercriminalité, finance offshore, fraude fiscale – Les enjeux éthiques*, 2005, p. 227.

<sup>40</sup>Mustapha EL KTIRI, *Fiscalité et développement au Maroc*, Ed Maghrébine 1982.

rendement de l'impôt mais plutôt en une refonte globale de la fiscalité s'inscrivant dans une perspective dynamique de développement.

En général, la réforme fiscale se traduit simultanément par l'introduction de nouveaux impôts et l'abrogation de certaines dispositions fiscales antérieures jugées défectueuses et dont le maintien contribuerait à accentuer les inégalités entre les contribuables.

Il convient tout d'abord de noter que le dispositif fiscal marocain dans sa forme actuelle ne peut pas servir d'instrument adéquat de la politique économique et sociale. D'autant plus que les modifications et les aménagements effectués au cours des dernières années ne s'inscrivent pas dans un schéma global ce qui se traduit par une certaine incohérence.

Enfin, le mimétisme fiscal se voue toujours à l'échec d'où la nécessité d'adapter le système aux spécificités locales.

Le chapitre qui suit se propose d'analyser l'impact de la mondialisation sur le comportement des entreprises et notamment sur leurs décisions d'implantation surtout avec la prolifération des paradis fiscaux et des pratiques fiscales dommageables, et ce, avant de se pencher sur les réformes fiscales conçues aussi bien dans les pays développés que ceux en développement. Ces réformes concernent tant la fiscalité étatique que celle des collectivités locales qui constituent un facteur capital dans le renforcement de l'attractivité du territoire.

## **Chapitre1 : Le paroxysme du malaise fiscal à l'heure de la mondialisation:**

### **Des réformes fiscales en aporie**

Apparemment aisée à saisir, la signification de réforme fiscale est, en réalité, difficile à cerner. Du fait de son appartenance au domaine de l'action, la notion de réforme fiscale se trouve « réfractaire à la spéculation intellectuelle »<sup>41</sup>.

Toutefois, dans la quête d'une définition de la réforme fiscale, il y a lieu d'écarter, au préalable, toute utilisation abusive du vocable par le discours politique car la notion de réforme fiscale est souvent confondue avec celle d'initiative ou de politiques fiscales.

Selon F.OUALALOU, « les responsables dans toutes économies de type capitaliste exploitent l'ignorance de l'opinion publique en matière fiscale pour user de la notion de réforme fiscale à chaque fois qu'ils prennent des initiatives en matière de fiscalité »<sup>42</sup>. En effet, les deux notions se distinguent par leurs dimensions et leurs finalités.

Ainsi, l'initiative fiscale s'inscrit dans le cadre d'une vision à court terme et conjoncturelle d'un budget annuel. Son objectif se limite à l'augmentation du rendement financier de l'impôt par le réaménagement de son assiette, la révision de ses taux ou des modalités de son recouvrement. A l'opposé, « la réforme fiscale se fixe un horizon temporel lointain en s'inscrivant dans un processus et une dynamique à long terme »<sup>43</sup>.

Aussi, les notions de réforme et de politique fiscales se confondent lorsque la première constitue le support principal de la seconde. Une politique fiscale s'analyse en termes de choix fiscaux qui procèdent d'une doctrine globale déterminée.

Pour S.NAAOUCHE, « une vraie réforme fiscale veut dire une nouvelle politique fiscale »<sup>44</sup>. Mais une réforme fiscale ne constitue point le corollaire de toute politique fiscale car celle-ci peut s'articuler autour de certaines interventions ponctuelles sans effet majeur sur la structure fiscale globale.

A ce propos, M.ELKTIRI estime que « l'exercice de vérité qu'est la réforme fiscale consiste de toute évidence à rompre le cercle des habitudes d'introduction des petites retouches et des aménagements périodiques et conjoncturels pour redéfinir la plate-forme

---

<sup>41</sup>NGAOSYVATHN (P) : « le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement » L.G.D.J. Paris 1978. Tome1.page 281.

<sup>42</sup>OUALALOU.F : « les réformes fiscales dans les pays sous-développés : défaillances et blocages ». LAMALIF N° 105. Mars-Avril 1979 page 48.

<sup>43</sup>ELKTIRI (M) : réflexions sur la problématique et les axes d'une réforme fiscale, Revue LAMALIF N°141 Décembre 1982, page34.

<sup>44</sup>NAAOUCHE(S) : l'impôt général sur le revenu des personnes physiques : du nouveau en perspective. Revue « le message économique » N°6 Avril1985 page10.

d'une nouvelle structure fiscale qui soit le fer de lance dans le développement économique et social »<sup>45</sup>.

En effet, depuis l'indépendance, la politique fiscale au Maroc s'est articulée sur des tentatives timides et prudentes de révisions partielles du système fiscal en vigueur sans qu'une réforme d'envergure des structures fiscales ne soit amorcée, et ce, malgré les défis énormes imposés par l'ouverture des frontières et la libéralisation des échanges.

Le Maroc est un pays à pression fiscale globale élevée, surtout sur le travail. Nous avons un système de protection sociale souffrant de plusieurs défaillances et un taux d'emploi faible. Nous avons devant nous une contrainte budgétaire (la recherche de ressources pour financer des dépenses sans cesse croissantes), et autour de nous un monde globalisé où la concurrence fiscale va croissante. C'est dans ce cadre qu'il faut rechercher une meilleure conciliation des objectifs d'équité et d'efficacité.

Les scénarios envisageables en matière de réformes fiscales doivent tenir compte de plusieurs contraintes : celles-ci sont au moins de deux ordres : la contrainte internationale et les contraintes politiques liées au processus décisionnel.

Il est toutefois nécessaire de préciser la portée de la contrainte internationale. L'argumentation habituelle est qu'elle est d'autant plus forte que les bases taxables sont mobiles : elle serait donc plus forte pour le capital que pour les revenus du travail. Elle est cependant loin d'être nulle pour ces derniers : d'une part, certaines formes de travail sont très mobiles (personnel hautement qualifié), d'autre part, les coûts salariaux par unité produite sont un des déterminants de la compétitivité et de la localisation des investissements directs étrangers.

L'intersection des contraintes internationales et budgétaires laisse un champ possible pour les réformes : il s'agirait d'élargir les bases imposables, en incluant des éléments actuellement exonérés ou bénéficiant de régimes préférentiels qui font partie du secteur « fiscalement abrité » à l'égard des principaux processus de concurrence fiscale, et d'utiliser le produit de cette opération pour baisser les taux d'imposition là où cela s'avère nécessaire, pour des raisons liées à l'attractivité du territoire.

Pour être mises en œuvre, encore faut-il que de telles réformes aient un support politique. L'économiste peut traiter cette question de deux façons : soit en rester à ses critères d'analyse que sont l'efficacité et l'équité et constater que des recommandations ne sont pas

---

<sup>45</sup>EL KTIRI(M) : fiscalité et développement au Maroc, Ed Maghrébine 1982 page 34.

suivies d'effet, soit intégrer le comportement politique dans le raisonnement et voir comment les réformes doivent être conçues pour maximiser leur probabilité d'acceptation.

Des réformes combinant élargissement de la base imposable et baisse du taux d'imposition font inévitablement des perdants et des gagnants.

Si des réformes peuvent améliorer l'efficacité et l'équité dans le respect des contraintes budgétaires et internationales, leur mise en œuvre est donc politiquement délicate, sauf si elles sont présentées dans une démarche de nécessité impérative.

Notons que le système fiscal marocain, même réformé, reste assez archaïque. En effet, la réforme fiscale menée au Maroc à la fin des années quatre-vingt a été l'aboutissement d'un long processus qui a permis de mettre en place un système moderne, cohérent et surtout qui donne aux contribuables des garanties autrement importantes que celles qui lui étaient accordées auparavant. Il faut, cependant, remarquer que le système réformé reste, par certains de ses aspects, assez archaïque pour pouvoir parer les effets néfastes de la mondialisation.

Le Maroc, comme tous les PED, s'est souvent trouvé confronté à de grandes difficultés de mise en place d'un système fiscal qui puisse, d'une part, assurer un minimum de ressources stables, en raison de la faiblesse de l'épargne intérieure et d'autre part, qui permette un développement économique et social équilibré apte à assurer un climat propice aux investissements.

Ainsi, la réforme fiscale devrait tendre à corriger les disparités du système et à instituer toutes mesures de nature à prévenir et supprimer la fraude et l'évasion fiscales, dans le cadre d'une procédure légale, garantissant les droits des contribuables.

La réforme devrait également avoir pour objectif la promotion et la consolidation des finances des collectivités locales, en tenant compte des exigences du développement économiques et social. Enfin, la réforme ne devrait pas porter atteinte aux mesures tendant à encourager les investissements.

Nous tenterons dans un premier temps d'analyser les nouveaux défis imposés par la mondialisation à savoir l'exacerbation de la concurrence fiscale au niveau internationale, la prolifération des paradis fiscaux et des pratiques fiscales dommageables. Cette analyse nous mènera à réfléchir sur les effets de la montée en puissance de ces nouvelles pratiques sur la variable fiscale et sur les décisions d'implantation des entreprises. Aussi, l'analyse des nouveaux défis débouchera sur la présentation des différentes réformes entreprises par les PD et PED pour contrer leurs effets néfastes sur les systèmes fiscaux.

### **Section 1 : L'emprise de la mondialisation sur la variable fiscale**

La signature des accords du GATT par le Maroc et d'un accord de libre-échange avec l'Union Européenne et récemment avec les Etats-Unis, avec l'ensemble de leurs effets notamment fiscaux, sont des événements a priori considérables pour l'économie marocaine. Or peu d'études leur ont été consacrées. Le choix d'une ouverture plus grande sur l'extérieur vient certes entériner la dynamique suivie depuis le début des années 80, sous l'égide des programmes d'ajustement structurel appliqués depuis 1983<sup>46</sup>.

En 1993, il n'existe plus au Maroc de licences d'importation ou d'exportation d'aucune sorte, et les tarifs douaniers ont déjà subi un ajustement à la baisse (taux maximum abaissé à 45% en 1985). Comme dans le cas du Mexique et des Etats-Unis avant la signature de l'ALENA<sup>47</sup>, la question du libre-échange se pose donc à un moment où la moitié du chemin a été parcourue en ce qui concerne la libéralisation du commerce extérieur. Par ailleurs, les PED concernés (Mexique, Maroc ou Tunisie) réalisent déjà la grande majorité de leurs échanges avec l'espace économique industrialisé voisin (Etats-Unis et Canada, ou Union Européenne).

Au Maroc, les mesures de stabilisation ont réussi à réduire sensiblement les déficits des comptes de l'Etat et extérieurs : le déficit budgétaire passe de -12,0% du PIB à -5,7%, et celui de la balance courante de -14,5% à -5,5% sur la période 1982-1989. Après une forte croissance du poids de la dette (jusqu'à 128% du PIB en 1985), la contrainte d'endettement va désormais en s'amenuisant (77% du PIB en 1991). Le Maroc apparaît comme un cas intermédiaire entre les pays d'Amérique Latine (Mexique, Brésil), et les pays d'Asie du Sud-est (Malaisie, Thaïlande), du point de vue de la contrainte financière, sur la période 1980-1988. Mais durant la période 1983-1990, l'économie marocaine a également connu d'importants changements structurels<sup>48</sup>.

D'une part, les fortes dévaluations du dirham (de 1983 à 1986), et la libéralisation rapide de l'économie ont déjà entraîné des modifications importantes dans l'allocation des ressources productives et la répartition des revenus. Une pluviométrie favorable et la dévaluation du dirham ont particulièrement profité au secteur agricole. L'emploi et les revenus ruraux ont connu une croissance régulière.

---

<sup>46</sup>Morrisson, Christian (1991), Ajustement et équité au Maroc, OCDE, Paris, 152 p.

<sup>47</sup>Accord de libre-échange nord-américain, signé en 1992 par le Mexique, les Etats-Unis et le Canada, qui accroît la libre circulation des biens, des services et des investissements- mais pas des personnes- entre ces pays.

<sup>48</sup>Direction de la Statistique du Maroc (1992), Comptes et Agrégats de la Nation, Résultats provisoires de l'année 1991, Rabat, 13 p.

En revanche, les coupes dans l'investissement public, les baisses de salaires dans le secteur public et pour l'emploi qualifié du secteur privé moderne, ont entraîné un ralentissement de l'activité en ville. L'emploi urbain a donc beaucoup moins progressé que l'offre de travail et le chômage a largement augmenté (17% en 1991)<sup>49</sup>, de même que les activités informelles ont connu un essor.

Le chômage et le sous-emploi touchent en premier lieu une population jeune et de plus en plus qualifiée, candidate potentielle à la migration. Les salariés qualifiés qui ont un emploi ont subi les baisses de revenus les plus importantes. D'autre part, la diversification rapide des exportations en faveur des produits manufacturés, dont l'importance relative passe de 34% en 1982 à 51% en 1991, a permis au Maroc d'accroître ses parts de marché, notamment dans ses échanges avec l'Europe<sup>50</sup>.

Au-delà des réallocations sectorielles, l'ouverture commerciale, combinée à l'accélération des investissements extérieurs directs entre 1987 et 1991 (de 60 à 300 millions\$), aurait occasionné des gains de productivité importants (économies d'échelle, progrès technique) dans les branches concurrentielles<sup>51</sup>.

Il reste que l'essentiel de la croissance des exportations repose sur l'aval de la filière textile (confection, bonneterie), et que le déficit sur l'amont de la filière (fils et tissus) s'est creusé dans les mêmes proportions. Dans le textile, mais aussi dans l'agroalimentaire (pêche, agrumes), le Maroc ne parvient pas encore à remonter ses filières d'exportations privilégiées. Le processus d'industrialisation par promotion des exportations demeure fragile. D'ailleurs, depuis 1990, les exportations marocaines ont subi un brutal ralentissement, passant de 15% de croissance annuelle en volume sur la période 1987-1990 à seulement 1% en 1991-1992<sup>52</sup>. Cette évolution est en partie explicable par la récession du marché européen, mais aussi et surtout par la montée en puissance de nouveaux concurrents, principalement en Europe de l'Est (Hongrie, Pologne, ex-Tchécoslovaquie) et en Asie (Malaisie, Thaïlande, Philippines, Inde, Chine), qui entraîne une perte de parts de marché sur le marché européen.

---

<sup>49</sup>Nations Unies Commission économique pour l'Afrique, Bureau pour l'Afrique du Nord, Les PME acteurs du développement durable en Afrique du Nord, CEA-AN/PUB/08/2.

<sup>50</sup>Philippe HUGON : Les accords de libre-échange avec les pays du sud et de l'est de la méditerranée entre la régionalisation et la mondialisation. Université Paris X-Nanterre CERED/ FORUM, revue Région et Développement n°9, 1999.

<sup>51</sup>Programme des Nations-Unis pour l'environnement, Plan d'action pour la méditerranée, financement et coopération pour le développement durable en méditerranée, Sophia Antipolis, France, 3-4 juin 2004, TOME II : Études régionale et nationales, MAP Technical Report Series No. 161.

<sup>52</sup>Agriculture, pêche, alimentation et développement rural durable dans la région méditerranéenne, centre international de hautes études agronomiques méditerranéennes. Rapport annuel de 2006.

Face à ces nouveaux concurrents, comme face aux concurrents plus traditionnels du bassin méditerranéen (européen et moyen-orientaux), le libre-échange avec l'UE devrait redonner une marge de croissance aux exportations du Maroc, comme de la Tunisie, surtout dans la perspective d'une reprise de la demande européenne.

Cependant, l'application des accords du GATT limitera les effets de diversion de commerce extracommunautaire sur le textile, de même qu'un accord préférentiel entre l'UE et les pays d'Europe de l'Est<sup>53</sup>.

D'ailleurs, sous l'angle des coûts de production, les pays du Maghreb, et le Maroc en particulier, ne montrent pas une position compétitive très avantageuse. Dans l'industrie manufacturière, le salaire moyen représente globalement plus de la moitié de la productivité du travail (en 1990: 62% au Maroc, 59% en Algérie, 51% en Tunisie, selon l'ONUDI)<sup>54</sup>. De 1980 à 1992, les salaires moyens ont augmenté de 6,2% dans les entreprises industrielles marocaines, alors que la productivité n'y a progressé que de 2,4%.

Malgré les dévaluations du dirham, le taux de change de parité du PIB (0,38 au Maroc en 1990)<sup>55</sup> se trouve largement au-dessus des taux moyen-orientaux, asiatiques, latino-américains, et est-européens, révélant une surévaluation de la monnaie marocaine par rapport à la plupart de ses concurrents en développement. La combinaison de ces deux éléments (poids des salaires dans la valeur ajoutée, surévaluation de la monnaie) conduit à des coûts unitaires du travail relativement élevés, qui constituent peut-être un handicap pour l'industrie intense en main-d'œuvre d'exportation ou d'import-substitution.

Une étude de la Banque Mondiale, qui livre une comparaison des coûts de production entre le Maroc, la Tunisie, la Turquie, la Corée du Sud, l'Espagne, et la France, aboutit à un bilan assez négatif des autres éléments de coûts de la compétitivité marocaine: coût du transport, de l'énergie, du crédit, fiscalité.

Cette contrainte de compétitivité pourrait également peser sur les investissements directs, qui malgré une accélération récente n'ont pas atteint les montants espérés ou considérés comme nécessaires à la fin des années 1980. De plus, les investisseurs étrangers

---

<sup>53</sup>EFFETS COMMERCIAUX DE L'ETABLISSEMENT D'UN ACCORD DE LIBRE ECHANGE ENTRE L'UNION EUROPEENNE ET LE MAROC, MARIA CALLEJON (Université de Barcelona), GEMMA GARCIA (Université de Barcelona), 1995. Document tiré de <http://www.ub.edu/graap/pdfcallejon/UE-MAROC.pdf>.

<sup>54</sup>Déterminants des investissements extérieurs au Maroc: approche analytique et empirique sur le secteur industriel *par* Mustapha MAGHRITI, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales Rabat-Agdal - Thèse de Doctorat en Economie Internationale.

<sup>55</sup>Parité du dirham, Evolution et impact sur la compétitivité de l'économie marocain, conseil national du commerce extérieur, Juillet 2001.

qui viseraient la conquête des marchés intérieurs seront sans doute attirés par des espaces régionaux plus vastes et plus prometteurs : Europe de l'Est, Asie.

Il convient donc de ne pas céder à un optimisme excessif concernant l'impact de la libéralisation commerciale au Maghreb<sup>56</sup>. Dans ce cadre, l'intensité croissante de la concurrence au niveau mondial et les contraintes de compétitivité propres aux pays du Maghreb pourront amener à des ajustements supplémentaires. D'ailleurs, la suppression des barrières douanières est porteuse, en elle-même, d'éléments déstabilisants au niveau des finances publiques et de la balance des paiements<sup>57</sup>.

Le libre-échange contient néanmoins des risques de déstabilisation financière. Toutes les estimations signalent que le libre-échange accroîtra la pénétration des importations dans des proportions considérables. Elles indiquent une forte dégradation de la balance commerciale. La disparition des droits de douane, qui représentent environ un tiers des recettes de l'Etat, ne pourra être compensée que par des augmentations très importantes des taxes indirectes; en toute probabilité, le déficit budgétaire se creusera. Le libre-échange exigera donc sans doute des efforts de stabilisation supplémentaires, qui pourront inclure une limitation des dépenses publiques (embauches de fonctionnaires, dépenses d'investissement), une dévaluation du dirham, et une augmentation de la pression fiscale par leur assiette.

L'ajustement, considéré comme un préalable au libre-échange, ne s'arrête pas avec le libre-échange. On comprend dès lors que la partie marocaine ait insisté sur l'asymétrie du passage progressif au libre-échange, et sur les mesures d'accompagnement dans le domaine de l'aide financière et de la coopération technique. Les intérêts de la dette publique continuent par exemple de représenter une part non négligeable des dépenses totales de l'Etat. On comprend également les espoirs placés dans un accroissement des investissements extérieurs directs. Cependant, ces derniers sont régis en grande partie par les données de la compétitivité de l'économie, et subiront la concurrence des autres pays, candidats à des délocalisations alternatives, et ce, surtout avec la vogue de la mondialisation et ses nouveaux défis notamment en matière fiscale.

Enfin, le financement du déficit budgétaire entraîné par la chute des recettes douanières pourrait avoir un impact important sur l'investissement. La dégradation de la balance des paiements risque d'entraîner une augmentation de l'endettement extérieur,

---

<sup>56</sup>Conseil Général du Développement Agricole, Institut Agronomique et Vétérinaire Hassan II, Dimensions structurelles de la libéralisation pour l'agriculture et le développement rural Programme RuralStruc - Phase I Février 2007

<sup>57</sup>L'économie mondiale sous tension, FinanceS & DÉveloppement PUBLICATION TRIMESTRIELLE DU FONDS MONÉTAIRE INTERNATIONAL, Décembre 2008 • Volume 45 • Numéro 4.

éventuellement nuisible à la crédibilité du pays<sup>58</sup>. Mais surtout, le recours à l'emprunt auprès des agents intérieurs privés étant très limité, le financement du déficit serait essentiellement monétaire. Le contrôle de l'inflation et de la compétitivité prix impliquant une politique d'émission monétaire relativement restrictive, le financement monétaire du déficit risque de conduire à un effet d'éviction non négligeable sur l'investissement privé.

Ainsi, à plus ou moins court terme, une libéralisation accrue du commerce extérieur du Maroc, si elle peut stimuler l'emploi agricole et les secteurs industriels d'exportation intensifs en main-d'œuvre non qualifiée, a également de bonnes chances d'imposer de limiter la croissance de l'emploi qualifié dans le secteur public (faible croissance des recettes budgétaires, compte tenu de la baisse des recettes douanières) et dans les industries et les services modernes produisant pour le marché intérieur. Seules des perspectives optimistes d'exportation et d'investissement (intérieur et extérieur) dans l'industrie pourront compenser l'impact négatif du libre-échange sur l'emploi urbain.

Le libre-échange conduit à faire disparaître une part considérable des recettes budgétaires. Si une compensation de ce manque à gagner doit être recherchée, on voit donc qu'elle reposera essentiellement sur l'augmentation des recettes plutôt que sur l'ajustement des dépenses. L'examen de la structure et de l'efficacité du système fiscal au Maroc, au regard des impératifs d'attractivité du territoire et de compétitivité des entreprises qui s'y trouvent, a pour ambition d'en éclairer certaines dimensions particulières.

Notons que les notions d'attractivité et de compétitivité sont souvent utilisées de manière interchangeable, alors qu'elles sont de nature différente<sup>59</sup>. Ainsi, l'attractivité d'un pays désigne sa capacité à attirer sur son territoire des investissements ou des emplois mobiles. La compétitivité, d'une entreprise (ou par extension d'un pays) est quant à elle classiquement définie comme sa capacité à lutter sur les marchés internationaux, c'est-à-dire à exporter des biens et services, et à conserver des parts de marché sur son propre territoire<sup>60</sup>.

Cependant cette distinction a fait l'objet de nombreuses critiques. Paul Krugman dénonce ainsi la « dangereuse obsession »<sup>61</sup> de la compétitivité. Il avance que la réussite commerciale ne constituerait au mieux qu'un indicateur imparfait des performances économiques d'une nation. Vendre plus mais moins cher n'enrichit en effet pas une nation.

---

<sup>58</sup>Perspectives de l'économie mondiale : Reprise, risques et rééquilibrage, études économiques et financières FMI, Octobre 2010.

<sup>59</sup>Conseil des prélèvements obligatoires, les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, la Documentation Française, Octobre 2009. Page 2.

<sup>60</sup>Idem. Page 2.

<sup>61</sup>P. Krugman, « Competitiveness: a dangerous obsession »; Foreign Affairs, n°73-2, 1994.

Aussi, une dépréciation réelle diminue le prix relatif de la production nationale et le pouvoir d'achat des ménages.

C'est surtout le niveau de vie de ses habitants qui doit constituer la véritable mesure de la performance économique d'une nation. Or, les niveaux de vie restent déterminés par des facteurs internes, bien plus que par la compétition sur les marchés mondiaux. Dès lors la compétitivité ne serait qu'un mot poétique pour exprimer la productivité d'un pays. Ce sont d'après lui ces facteurs internes, regroupés sous le terme d'attractivité qu'il convient donc d'examiner.

Sans avoir la prétention de trancher ce débat théorique, nous tenterons d'examiner l'impact de la mondialisation sur les comportements des différents agents économiques en l'occurrence les entreprises, et ce, à travers l'analyse de la concurrence fiscale, des paradis fiscaux et des pratiques fiscales dommageables.

A cet égard, l'analyse de l'attractivité du territoire recouvre en effet un champ plus large que celui de compétitivité, davantage centrée sur le tissu productif et les coûts de production. Les décisions d'implantation des entreprises dépendent de nombreux facteurs, principalement économiques (taille du marché, effets d'agglomération, coûts des transports), mais aussi politiques (stabilité, sécurité, qualité du système judiciaire), et structurels (biens publics fournis sur le territoire comme la qualité des infrastructures, la formation des salariés). Elles sont également sensibles à la fiscalité, et notamment à l'imposition des bénéfices qui est la forme de prélèvement des entreprises la mieux identifiée en comparaison internationale.

### **&1 : La remise en cause de la souveraineté fiscale à l'heure de la mondialisation**

La détermination des règles fiscales appartient sans conteste à un domaine régalien par excellence. Il s'agit, en principe, de l'une des expressions majeures de la souveraineté nationale<sup>62</sup>. Sa libre expression peut donc légitimement déboucher sur des règles fiscales pouvant paraître appartenir à la catégorie des pratiques de concurrence fiscale. En sens inverse, elle est susceptible d'être étroitement déterminée, voire entravée, par la concurrence fiscale exercée par les tiers. En bref, la coexistence des souverainetés fiscales, érigée en

---

<sup>62</sup>Philippe MARINI, La concurrence fiscale dans l'union économique et monétaire : un phénomène difficile à appréhender et, plus encore, à maîtriser. Rapport d'information fait *au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur la concurrence fiscale en Europe 1998-1999*. Document récupéré à partir de <http://www.senat.fr/rap/r98-483/r98-4830.html>.

principe, est susceptible de produire une concurrence fiscale supprimant progressivement toute souveraineté.

Ce risque, globalement théorique, est toutefois important et très concret s'agissant des prélèvements sur les facteurs mobiles (impôt sur les sociétés, taxation des produits de l'épargne, ...). Pour ces catégories d'imposition, au moins, un choix doit alors être effectué entre le maintien absolu des souverainetés nationales et donc l'acceptation des conséquences d'une éventuelle concurrence fiscale et des atténuations apportées aux souverainetés nationales qui consistent à adopter des règles internationales plus ou moins ambitieuses, c'est-à-dire encadrant plus ou moins étroitement l'exercice de la souveraineté fiscale.

En soi, l'édiction de règles internationales n'est d'ailleurs pas incompatible avec la préservation des souverainetés fiscales<sup>63</sup>. Mais, deux conditions s'imposent pour que cette compatibilité de principe perdure en pratique. Il faut d'une part, que l'application de ces règles à un Etat résulte de sa décision propre et d'autre part, que ces règles ménagent jusqu'à un certain point sa capacité à moduler ses décisions fiscales. Cette dernière condition renvoie à la question de la portée des règles internationales adoptées dans le domaine fiscal.

Notons que la mondialisation a accentué la concurrence fiscale entre les Etats en les poussant à se livrer à une enchère d'encouragements fiscaux et des régimes fiscaux préférentiels. Ceci nous pousse à examiner l'état de la concurrence fiscale internationale d'un point de vue théorique mais également empirique.

### **A- Etat de la concurrence fiscale internationale**

La mobilité accrue des facteurs pose la question de l'arbitrage fiscal de localisation des capitaux, des firmes et des travailleurs. Dans ce contexte de concurrence, les Etats se trouvent donc confrontés à une problématique nouvelle : celle de l'attractivité du territoire.

La réflexion sur la capacité des Etats à attirer les facteurs mobiles s'est d'abord portée sur l'argument fiscal : comment conserver capitaux et entreprises dans un pays qui présente un différentiel de taxe positif avec les Etats voisins ?

Ce débat sur la compétition fiscale entre les Etats a conduit les théoriciens à modéliser le comportement des gouvernements locaux face à la variable fiscale<sup>64</sup>. Dans un premier temps, la littérature économique s'est intéressée au problème de la concurrence fiscale et de la

---

<sup>63</sup>CLOUTÉ Alexandra, Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, Master II – droit des affaires et fiscalité Parcours restructurations d'entreprises / HEC, Université Paris I – Panthéon Sorbonne, Juin 2011.

<sup>64</sup>Catherine Billard : Dépenses publiques, localisation des capitaux et concurrence fiscale : une modélisation en économie géographique. Thèse de Doctorat en économie. UNIVERSITÉ PARIS I – PANTHÉON SORBONNE.

coordination des politiques budgétaires entre un grand nombre de juridictions d'un Etat fédéral<sup>65</sup>. Ces recherches ont été induites par le développement du fédéralisme fiscal sous l'administration Reagan aux Etats-Unis. Ensuite, l'actualité européenne et la création du marché commun en 1993 ont motivé la transposition de l'analyse à la concurrence fiscale entre un nombre limité d'Etats.

Ces travaux théoriques ont débouché sur l'inévitable convergence à la baisse des taux de taxes entre les différents Etats : le différentiel de taux se réduira grâce à une action concertée des Etats ou par le jeu de la concurrence qui pousse les gouvernements à se livrer à une course à la baisse des taux. Ce point de vue est celui du "paradigme traditionnel" de la concurrence fiscale qui appréhende le jeu fiscal entre gouvernements comme un jeu non coopératif de type Nash où les Etats sont amenés à offrir une combinaison taxe-bien-public attractive<sup>66</sup>. Le jeu fiscal conduit alors à un équilibre sous-optimal en termes de fourniture de biens publics car les Etats sont entraînés dans une spirale à la baisse des taux qui conduit à des niveaux de taxes et de dépenses publiques inférieurs aux niveaux optimaux<sup>67</sup>.

La nécessité de coordonner les politiques fiscales provient du fait que, toutes choses égales par ailleurs, les facteurs de production mobiles vont se localiser dans les pays offrant le plus faible taux d'impôt, forçant ainsi les autres Etats à s'aligner sur ce taux. De ce fait, la littérature économique préconise une coordination des fiscalités nationales ou la mise en place d'un Etat supranational capable d'internaliser les externalités fiscales générées par les décisions fiscales des autres Etats.

Selon l'OCDE:

"La concurrence fiscale risque d'entraîner des distorsions dans les échanges et les investissements, de saper les bases d'imposition nationales et de déplacer une partie de la charge fiscale vers des bases d'imposition moins mobiles telles que le travail ou la consommation, au détriment de l'emploi et de l'équité des structures fiscales."<sup>68</sup>

Néanmoins, il ne s'agit plus de se focaliser sur les différentiels de taxe pour expliquer les décisions de localisation. Nous devons, à présent, nous intéresser à l'ensemble des facteurs

---

<sup>65</sup>Théorie de la taxation optimale et politique de stabilisation : Une incompatibilité théorique ? Aurélien Bebeau (Centre d'économie de la Sorbonne : CNRS et Université Paris I Panthéon-Sorbonne), Octobre 2009.

<sup>66</sup> Catherine Billard : Dépenses publiques, localisation des capitaux et concurrence fiscale : une modélisation en économie géographique. Thèse de Doctorat en économie. UNIVERSITÉ PARIS I – PANTHÉON SORBONNE.

<sup>67</sup>Fayolle J., Le Cacheux J.(2000), L'Union européenne, entre l'euro et l'élargissement, *Problèmes économiques*, n° 2708, 11 avril, pp. 26 – 32.

<sup>68</sup> "Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial" (1998). Publication de l'OCDE.

affectant les choix de localisation des facteurs mobiles pour expliquer la course fiscale dommageable entre les Etats surtout européens. L'objectif est d'expliquer pourquoi certaines activités économiques choisissent de se localiser dans des endroits particuliers. La théorie économique qui s'intéresse à ces questions est l'économie géographique<sup>69</sup>. Plus précisément, on a vu l'émergence ces dernières années d'un courant théorique très actif : la Nouvelle Economie Géographique (NEG)<sup>70</sup>. Ce courant cherche à identifier les déterminants de localisation des facteurs mobiles à travers l'étude des forces d'agglomération et de dispersion.

En effet, si les forces d'agglomération sont suffisamment fortes pour inciter les facteurs mobiles à rester concentrés, un accroissement marginal des taxes n'entraîne pas nécessairement une migration des capitaux ou des entreprises.

Aussi, parmi les déterminants de localisation des facteurs mobiles, se trouve la provision de biens publics locaux<sup>71</sup>. En effet, la politique fiscale a pour contrepartie directe des dépenses publiques qui sont à l'origine d'externalités positives pour les résidents de la localité. Cette politique de dépenses publiques est le plus souvent absente des raisonnements et des analyses sur la concurrence fiscale et la localisation des facteurs mobiles. Or, avec la mondialisation, les Etats s'engagent dans une concurrence fiscale accrue mais cherchent aussi à rendre leur territoire plus attractif en affectant leurs recettes fiscales à la création d'infrastructures publiques capables de répondre aux besoins et attentes des entreprises.

Il est, en effet, assez intuitif de penser que la concurrence fiscale se manifeste par une variation des taux de taxe, or il existe en réalité deux possibilités pour les gouvernements : soit réduire la pression fiscale pour conserver les capitaux mobiles, soit maintenir le taux de taxe à son niveau initial mais utiliser les recettes fiscales de façon à accroître l'attractivité du pays. Dans ce cas, la concurrence fiscale se déplace, devient moins voyante et porte sur la politique de dépenses publiques à destination des facteurs mobiles.

---

<sup>69</sup> Catherine Billard : DÉPENSES PUBLIQUES, LOCALISATION DES CAPITAUX ET CONCURRENCE FISCALE : UNE MODÉLISATION EN ÉCONOMIE GÉOGRAPHIQUE. Op cité. P 23.

<sup>70</sup>F. Darrigues et J.M. Montaud, Intégration latino-américaine et nouvelle économie géographique : LES EXPERIENCES D'INTEGRATION LATINO-AMERICAINES A LA LUMIERE DE LA NOUVELLE ECONOMIE GEOGRAPHIQUE, Avril 2003.

<sup>71</sup>L'économie publique locale quinze ans après : entre espace et territoire, Revue d'Économie Régionale & Urbaine, février, 2002/1, p154-182.

## **1. La concurrence fiscale : De la littérature traditionnelle à la nouvelle économie géographique**

Avant de débiter notre réflexion sur la concurrence fiscale, il convient d'en définir plus précisément le concept.

On parle de concurrence fiscale dès qu'il existe un facteur ou un produit, soumis à une taxe, qui est libre de circuler d'un Etat à un autre Etat qui offre la possibilité pour les agents économiques d'effectuer des arbitrages fiscaux<sup>72</sup>. Les décisions fiscales ou les réformes fiscales prises par un Etat ont un effet sur les comportements fiscaux des agents économiques résidant dans un autre Etat. On modélise généralement ce concept comme un jeu non coopératif entre Etats ou régions. La variable stratégique est alors la variable fiscale<sup>73</sup>.

Revenons brièvement sur la définition de deux grands concepts utilisés par les théoriciens lors des débats sur la concurrence fiscale : les distorsions économiques et la théorie néo-classique de la taxation optimale.

-Les externalités fiscales comme distorsions économiques : D'une manière générale, les effets externes sont utilisés pour désigner toute situation où les activités d'un ou plusieurs agents économiques ont des conséquences sur le bien-être d'autres agents, sans qu'il y ait d'échanges ou de transactions entre eux. Lorsque ces conséquences sont bénéfiques, on dit que l'externalité est positive ; elle est négative dans le cas contraire. La présence de tels effets est généralement source d'inefficience au sens de Pareto car le bénéfice marginal ou la perte marginale associés aux externalités n'est pas pris en compte dans le processus décisionnel et conduit à des distorsions économiques.

Dans le cadre fiscal, les gouvernements décident de leur politique fiscale sans prendre en considération les effets externes de leurs décisions fiscales sur les autres Etats. Ainsi, l'externalité fiscale provient du fait que si la région A augmente son taux d'imposition sur le capital, il s'ensuit une fuite de base imposable pour la localité A engendrant ainsi une externalité fiscale positive pour la région B. Afin de représenter cette externalité, on cherche à mesurer l'impact d'un accroissement du taux d'imposition sur la base fiscale. L'externalité sera plus ou moins forte selon le nombre de juridictions. En effet, plus le nombre de localités est élevé, moins une région donnée aura d'impact sur l'équilibre global du marché des capitaux<sup>74</sup>.

---

<sup>72</sup>Rapport de la Commission pour la libération de la croissance française, Sous la présidence de Jacques Attali, [www.liberationdelacroissance.fr](http://www.liberationdelacroissance.fr).

<sup>73</sup> Catherine Billard : DÉPENSES PUBLIQUES, LOCALISATION DES CAPITAUX ET CONCURRENCE FISCALE : UNE MODÉLISATION EN ÉCONOMIE GÉOGRAPHIQUE. Op cité. P 23.

<sup>74</sup> Idem.

- Apports de la théorie néo-classique de la taxation optimale<sup>75</sup> : De nombreuses recherches ont porté sur la définition de la fiscalité optimale. Leur degré d'abstraction et la difficulté de leur modélisation mathématique nous amène à ne présenter ici que certains résultats tirés des analyses de Mirlees<sup>76</sup> (1971) ou encore de Musgrave<sup>77</sup> (1989). Sans entrer dans les détails et les hypothèses de ces approches, nous pouvons dire que leur objet est de définir l'allocation optimale des ressources<sup>78</sup> dans le cadre de la maximisation du bien-être.

Selon cette approche, les distorsions à l'allocation optimale des ressources apparaissent les plus fortes lorsque la demande des biens présente une élasticité-prix<sup>79</sup> importante. Le critère d'efficacité de l'impôt amènera alors la taxation à se porter davantage sur les bases taxables pour lesquelles ces distorsions sont susceptibles d'être les plus faibles, c'est-à-dire sur les bases taxables à faible élasticité.

En effet, si la fonction de demande d'un bien ne comprend que le prix comme élément explicatif, la règle de la fiscalité optimale est alors extrêmement simple : l'impôt optimal<sup>80</sup> doit être inversement proportionnel à l'élasticité de la demande. Ainsi, l'impôt indirect frappera davantage les biens et services dont les demandes sont les moins élastiques tandis que l'impôt direct s'appliquera plus fortement aux facteurs de production dont l'offre est peu élastique<sup>81</sup>. Le travail sera donc plus taxé que le capital car celui-ci est parfaitement mobile et peut facilement se déplacer lorsqu'il subit une pression fiscale trop forte. Ceci est d'autant vrai avec la montée en puissance de la mondialisation.

Ainsi, la théorie de la fiscalité optimale prévoit une répartition de la charge fiscale basée sur les biens faiblement élastiques et sur le facteur travail peu mobile.

---

<sup>75</sup> Théorie de la taxation optimale et politique de stabilisation : Une incompatibilité théorique ? Aurélien Beaulieu (Centre d'économie de la Sorbonne : CNRS et Université Paris I Panthéon-Sorbonne), Octobre 2009.

<sup>76</sup> Dynamic Mirrlees Taxation and Political Economy\_Daron Acemoglu, Michael Golosov, Aleh Tsyvinski, 2007. <http://economics.mit.edu/files/2430>.

<sup>77</sup> Economiste américain d'origine allemande, spécialiste en économie publique. Il est célèbre pour avoir appliqué le raisonnement microéconomique à la compréhension du fonctionnement de l'État.

<sup>78</sup> L'allocation des ressources est un concept économique qui concerne l'utilisation des ressources rares et notamment les facteurs de production (travail, capital, matières premières) pour satisfaire à court et long terme les besoins de consommation de la population.

Cette allocation est le fait à la fois

- Des agents économiques privés, notamment les décisions de production des entreprises, celles des apporteurs de capitaux, etc.
- Des pouvoirs publics, qui effectuent des dépenses et prélèvent des impôts pour financer des services "non marchands" comme la justice, la police, certaines infrastructures communes (voirie...) indispensables au fonctionnement de la société.

<sup>79</sup> L'élasticité prix correspond à la formule : Variation relative de la demande / Variation relative du prix.

<sup>80</sup> L'imposition optimale est alors un système de prélèvements obligatoires qui maximise les recettes fiscales, tout en minimisant les désincitations à l'effort chez les contribuables

<sup>81</sup> Catherine Billard : DÉPENSES PUBLIQUES, LOCALISATION DES CAPITAUX ET CONCURRENCE FISCALE : UNE MODÉLISATION EN ÉCONOMIE GÉOGRAPHIQUE. Thèse de Doctorat en économie. UNIVERSITÉ PARIS I – PANTHÉON SORBONNE. Op, cité.

## 1.1 : Les fondements de l'analyse théorique de la concurrence fiscale

### 1.1.1 : Le modèle de fédéralisme fiscal de Tiebout

On trouve les racines de la problématique développée par la littérature sur la concurrence fiscale dès 1956 dans les travaux de Tiebout<sup>82</sup>. Ce dernier élabore un modèle de fédéralisme fiscal dans lequel un grand nombre de juridictions d'un Etat fédéral sont mises en concurrence sur la base de l'arbitrage « impôt- dépenses publiques ». Celui-ci est effectué par les agents économiques au moment de leur décision de localisation. Il s'agit de montrer que le secteur public peut être aussi efficace que le marché en ce qui concerne la fourniture de biens publics. Bien qu'écrit en 1956, on ne s'intéressera aux résultats de cet article que dans les années 70 avec le regain d'intérêt pour la littérature sur la décentralisation.

Les juridictions dirigées par des gouvernements locaux lèvent des impôts et fournissent des biens publics indépendamment les uns des autres. Dans ce contexte, chaque citoyen choisit la combinaison « bien public-imposition » qui le satisfait grâce au principe de vote avec les pieds qui se trouve au cœur de l'analyse. Les individus s'installent dans la juridiction répondant au mieux à leurs préférences en termes de provision de bien public. Lorsque plus aucun individu ne décide de migrer alors l'équilibre parétien est atteint.

Dès lors, chaque région fournit une quantité optimale de biens publics grâce au mécanisme du vote avec les pieds. Celui-ci agit comme un régulateur et permet de respecter le principe d'équivalence<sup>83</sup> selon lequel chacun contribue à l'impôt en fonction des bénéfices

---

<sup>82</sup>Tiebout (1956) tente d'expliquer le choix résidentiel des consommateurs par les dépenses engagées par les communes pour financer différents niveaux d'offre de biens publics locaux. Ainsi, la mise à disposition de biens publics par les communes rentre dans le processus de choix des consommateurs. Le consommateur satisfait au mieux ses préférences lors du choix de sa commune de résidence. Le vote avec les pieds révèle les préférences des consommateurs pour les biens publics locaux. Cela conduit à une allocation optimale des biens publics locaux. Ce mécanisme est dénommé l'hypothèse de Tiebout.

<sup>83</sup>Le principe d'équivalence constitue un des grands principes à la base du financement du secteur public. Il désigne l'idée selon laquelle la charge fiscale devrait être distribuée entre les agents économiques en fonction des bénéfices que chacun d'eux retire de la consommation des biens mis à disposition par l'Etat. Il s'agit donc d'une transposition des règles valables sur le marché au secteur public qui introduit un rapport direct entre les bénéficiaires et les payeurs. Le principe d'équivalence considère simultanément l'utilisation et les sources de revenu : les taxes ne sont pas considérées séparément, mais en relation au montant de la dépense publique qu'elles financent.

Le principe d'équivalence constitue le fondement des théories de l'échange volontaire. Celles-ci conçoivent le processus de détermination de la dépense publique et de la répartition de la charge fiscale comme une relation d'échange entre les consommateurs et l'Etat. Toutefois, la solution d'équilibre ne consiste pas à choisir des quantités adaptées aux besoins individuels compte tenu du prix de marché comme pour les biens privés car la quantité de service collectif produite doit être unique (les services collectifs sont caractérisés par des consommations non rivales et indivisibles). L'ajustement se fait donc par les prix : chaque consommateur paie un prix fiscal différencié, conforme à son évaluation marginale de la prestation publique dont il bénéficie.

Néanmoins, pour que l'Etat puisse appliquer ce principe, il faut qu'il connaisse les fonctions de demande de chaque individu pour chaque service. Or cela implique l'absence de comportements stratégiques de la part des agents économiques alors que les caractéristiques même de non-exclusion et de non-rivalité, qui caractérisent les biens publics purs, permettent aux individus de cacher leurs préférences réelles et de se comporter en "passager clandestin".

qu'il retire des dépenses et services publics. Le mécanisme de vote avec les pieds équivaut alors au mécanisme de la main invisible<sup>84</sup> : on parvient à une situation d'équilibre dans laquelle chacune des collectivités fournit des biens publics au coût minimum.

L'optimum de Pareto est atteint car le bien-être collectif est maximisé tout en respectant les préférences locales<sup>85</sup>. Ceci est dû au regroupement des individus ayant des goûts homogènes dans chaque Etats.

Cette analyse élimine les questions liées à l'harmonisation fiscale car l'optimalité est atteinte spontanément grâce à la mobilité des agents. Cependant, le modèle de Tiebout montre très vite ses limites dans le cadre de l'intégration européenne car il repose sur des hypothèses particulièrement restrictives :

— Il suppose des individus parfaitement mobiles ayant pour seul revenu des revenus de capitaux. L'analyse ne prend pas en compte les revenus du travail alors que ceux-ci conditionnent la mobilité. En effet, dans la réalité, le choix de localisation des individus dépend des opportunités d'emploi et de revenu du travail.

— Les individus ont une information parfaite sur la combinaison « impôt-dépenses » fournit par chaque collectivité.

— Le modèle suppose la libre création de collectivités afin que chaque individu trouve, selon ses goûts, la localité qui lui convient. Néanmoins, il existe des individus ayant des goûts particuliers ne rentrant pas dans la moyenne. Si ces individus sont en nombre insuffisant pour former une localité aux goûts homogènes, la collectivité ne pourra pas produire au coût minimum.

— L'analyse de Tiebout suppose l'absence d'effets de débordement et d'externalités entre les localités or de tels effets existent<sup>86</sup>. De plus, si on inclut ses effets, l'équilibre de Tiebout n'est plus optimal car les migrations peuvent accroître la congestion jusqu'au seuil où l'individu qui migre augmente sa satisfaction mais diminue celle des autres car la congestion devient trop forte. On quitte alors l'optimum parétien.

— Enfin, certains modes de taxation ne permettent pas de voter avec les pieds. C'est le cas du capital qui peut être localisé dans n'importe quel Etat sans exiger le déplacement physique de ses détenteurs. Ainsi, un citoyen plaçant ses capitaux hors du lieu de résidence

---

<sup>84</sup>Dans le domaine socio-économique, la main invisible est une expression (due à Adam Smith) évoquant l'idée que des actions guidées uniquement par l'intérêt personnel de chacun peuvent contribuer à la richesse et au bien-être de tous.

<sup>85</sup>B. Salanie, Défaillance du Marché, Economica, 1999.

<sup>86</sup>Catherine Billard : DÉPENSES PUBLIQUES, LOCALISATION DES CAPITAUX ET CONCURRENCE FISCALE : UNE MODÉLISATION EN ÉCONOMIE GÉOGRAPHIQUE. Thèse de Doctorat en économie. UNIVERSITÉ PARIS I – PANTHÉON SORBONNE. Op, cité

peut profiter de faibles taux d'imposition tout en bénéficiant des services et dépenses publiques, auxquels son capital ne contribue pas. Le principe d'équivalence n'est alors plus respecté.

Face à ces limites et au développement du fédéralisme fiscal sous l'administration Reagan aux Etats-Unis, les travaux de recherche sur la concurrence fiscale se sont intensifiés<sup>87</sup>. La fin des années 80 a notamment vu la parution de nombreux articles sur les problèmes de concurrence entre de nombreuses juridictions d'un Etat fédéral comme c'est le cas aux Etats-Unis.

Les travaux de Wilson (1986) et de Zodrow et Mieskowski (1986) analysent la concurrence fiscale entre un nombre élevé de juridictions engagées dans un processus de compétition fiscale. Wildasin (1988) parle alors d'analyses purement concurrentielles et de concurrence fiscale horizontale car il s'agit d'une concurrence entre des collectivités publiques appartenant à un même échelon administratif<sup>88</sup>.

Ces auteurs cherchent à savoir si la concurrence fiscale amène ou non à une sous provision de biens publics, c'est-à-dire à des niveaux de taxes et de dépenses publiques inférieurs aux niveaux optimaux.

L'analyse de la concurrence fiscale proposée par Wilson (1986) ou Zodrow et Mieskowski (1986) suppose un Etat « bienveillant » qui maximise le bien-être de ses citoyens<sup>89</sup>. Celui-ci est représenté par le biais d'une fonction d'utilité collective généralement de type utilitariste, c'est-à-dire représentée par la somme des utilités individuelles<sup>90</sup>.

Selon ces approches, la concurrence fiscale est efficiente dans un petit nombre de cas où :

- On considère de petites juridictions fonctionnant à l'aide de marchés parfaitement concurrentiels.
- La variable fiscale n'est pas appréhendée comme un élément stratégique politiquement.
- Le secteur public a accès à plusieurs types d'instruments fiscaux.
- On considère qu'il n'existe pas d'effets externes.

---

<sup>87</sup> C. Castoriadis, *La Montée de l'insignifiance*, Seuil, 1996.

<sup>88</sup> Catherine Billard : *DÉPENSES PUBLIQUES, LOCALISATION DES CAPITAUX ET CONCURRENCE FISCALE : UNE MODÉLISATION EN ÉCONOMIE GÉOGRAPHIQUE*. Thèse de Doctorat en économie. UNIVERSITÉ PARIS I – PANTHÉON SORBONNE. Op, cité

<sup>89</sup> Benoit DELAGE : *CONCURRENCE FISCALE : UN SURVOL*, *L'Actualité économique*, Revue d'analyse économique, vol. 75, n<sup>TM</sup> 1-2-3, mars-juin-septembre 1999.

<sup>90</sup> Idem

Dans ce cas, les Etats entrent en concurrence pour drainer sur leurs territoires des entreprises qui leur permettront d'étendre leur base fiscale et d'accroître les salaires. Il se met alors en place un mécanisme pouvant être assimilé à la main invisible dans lequel la compétition inter-juridictionnelle amène à l'efficacité. Les résidents locaux ne voudront plus de nouvelles entreprises dans leur localité dès que le bénéfice d'une telle installation sera inférieur à son coût<sup>91</sup>. On se trouve alors en présence d'un modèle analogue aux modèles de concurrence pour le secteur privé où l'efficacité est atteinte grâce à la mobilité<sup>92</sup>.

Néanmoins, ceci n'est possible que si les localités sont de petites tailles dans le sens où elles sont « price-takers » sur le marché des capitaux et n'influent pas sur le taux d'intérêt<sup>93</sup>. En effet, plus la taille de la région est importante, plus elle aura l'impact sur l'équilibre global du marché des capitaux et plus l'élasticité prix du capital sera faible. Cependant, dès l'instant où l'une de ces conditions n'est pas remplie, l'efficacité au sens de Pareto n'est plus atteinte.

Des distorsions économiques peuvent apparaître et la provision de biens publics peut être sous optimale<sup>94</sup>. En effet, deux des conditions clés à une concurrence fiscale efficace sont l'accès aux instruments fiscaux qui permettent aux gouvernements de s'engager dans la taxation des unités économiques mobiles et l'absence d'interactions stratégiques sur la variable fiscale entre les juridictions.

Or, le plus souvent, les gouvernements vont mettre en place une taxation stratégique centrée sur l'unité économique la plus mobile. Ce type de fiscalité est une source de distorsions dans l'allocation inter-juridictionnelle du capital et introduit des externalités fiscales dans le processus de décisions publiques<sup>95</sup>. Le coût de provision du bien public permet de se procurer des ressources nécessaires à sa production mais entraîne également une perte de base imposable.

Le fait qu'un accroissement du taux d'imposition dans la localité A amène à une augmentation de la base fiscale de la région B est interprété comme une externalité fiscale positive. Etant donné la hausse du revenu fiscal dans la localité B, due à l'augmentation de la base, les résidents de la région B pourront bénéficier davantage de biens publics pour un même taux d'impôt. Ce processus sera nommé plus tard par Crombrughe et Tulkens (1990) « effet de consommation publique »<sup>96</sup>. A terme, les fuites de capitaux vont conduire les

---

<sup>91</sup> Les échanges et l'ajustement structurel, publication de l'OCDE, 2005.

<sup>92</sup> Idem.

<sup>93</sup> Catherine Billard : DÉPENSES PUBLIQUES, LOCALISATION DES CAPITAUX ET CONCURRENCE FISCALE : UNE MODÉLISATION EN ÉCONOMIE GÉOGRAPHIQUE. Op cité.

<sup>94</sup> Idem.

<sup>95</sup> Idem.

<sup>96</sup> Idem.

localités dans une spirale du type « race to the bottom »<sup>97</sup> où chacune d'elle réduit ses taxes et essaye d'attirer des capitaux afin d'avoir un avantage sur les régions voisines. Ainsi, la concurrence fiscale conduit à une sous optimalité en termes de provision de biens publics. Cette sous optimalité est due à la présence d'externalités fiscales.

En effet, lorsqu'un gouvernement accroît son taux d'imposition, afin de fournir davantage de biens publics, il doit faire face à une délocalisation du capital. Celle-ci a pour effet d'accroître le coût de production du bien collectif pour le ménage représentatif qui voit son imposition augmenter étant donnée la réduction de la base fiscale. Ainsi, le revenu privé de l'agent représentatif baisse et cela provoque une baisse de son utilité<sup>98</sup>.

Cette littérature sur la concurrence fiscale « pure » arrive le plus souvent au résultat selon lequel un équilibre existe mais il est sous optimal en termes de provision de biens publics<sup>99</sup>. Elle préconise alors la mise en place d'un gouvernement supra-régional capable d'internaliser les externalités fiscales.

Le modèle de Wildasin (1988) entre également dans cette catégorie de littérature. Toutefois, ce dernier ébauche la possibilité d'obtenir des résultats différents en ne prenant en compte qu'un nombre réduit de localités. En outre, l'originalité de son approche réside dans l'élaboration d'un équilibre de Nash des dépenses publiques et non plus un équilibre de Nash fiscal comme c'est le cas dans la plupart des recherches. L'intuition de Wildasin ne sera pas développée par la suite et il faudra attendre ces dernières années Bénassy- Quéré pour que cette hypothèse soit à nouveau explorée.

### 1.1.2 : L'analyse de la concurrence fiscale entre un petit nombre de localités

Faisant suite aux travaux de Wilson (1986) et de Zodrow et Mieszkowski (1986), des recherches induites par l'actualité européenne ont envisagé la problématique de la concurrence fiscale dans un contexte restreint à un petit nombre de gouvernements locaux.

Dans une telle situation, les interactions stratégiques entre régions ne peuvent plus être ignorées (Wildasin, 1988). Mintz et Tulkens (1986) étudient alors une situation de concurrence fiscale dans le cadre d'un Etat fédéral au sein duquel se trouve un petit nombre de gouvernements locaux ayant le pouvoir de lever des impôts.

---

<sup>97</sup> Terme fréquemment utilisé par les théoriciens de la concurrence fiscale pour désigner une course fiscale à la baisse des taux.

<sup>98</sup> DOS SANTOS FERREIRA, R. (2000), « Keynes et le développement de la théorie de l'emploi dans une économie monétaire », in Alain BÉRAUD et Gilbert FACCARELLO (éditeurs), *Nouvelle Histoire de la Pensée Économique*, La Découverte, Paris, t. 3.

<sup>99</sup> Concurrence fiscale et intercommunalité, Thierry Madiès, Revue de l'OFCE, Année 1997, Volume 63, Numéro 63, pp. 195-228.

Les agents ont la possibilité de réaliser un arbitrage fiscal<sup>100</sup> entre les différents taux d'impôts des gouvernements locaux. Ces derniers peuvent alors modifier la taille de leur base imposable au détriment, ou au bénéfice de leurs voisins.

Partant de cette réflexion, Mintz et Tulkens (1986) élaborent un modèle qui constitue une référence dans la compréhension des phénomènes de concurrence fiscale entre un petit nombre d'Etats car il prend en compte le caractère stratégique de la variable fiscale. Leur modélisation suppose une concurrence fiscale entre deux régions d'un Etat fédéral dans le cadre d'une taxation indirecte<sup>101</sup>. Chacune des localités, a et b, est dotée d'un pouvoir fiscal dont les revenus servent à financer la fourniture d'un bien collectif local sans aucun effet de débordement entre les localités. La taxe est levée sur un bien de consommation qui est produit dans les deux régions et dans une situation de concurrence pure et parfaite<sup>102</sup>. Les gouvernements décident de la provision du bien public et du niveau optimal d'imposition de façon à maximiser le bien-être de leurs résidents et sous contrainte de budget équilibré. En outre, chaque gouvernement considère le niveau de taxe de l'autre localité comme donné.

Mintz et Tulkens (1986) proposent d'envisager la compétition fiscale dans le cadre d'un «commerce transfrontalier» où chaque consommateur peut se procurer le bien de consommation dans les deux régions. S'il se déplace dans la localité qui n'est pas sa région de résidence, il doit s'acquitter d'un impôt indirect sur ses achats et doit également supporter un coût de transport.

La concurrence provient alors du fait que, selon le principe de l'origine<sup>103</sup>, le niveau relatif des deux taxes induit l'exportation ou l'importation du bien privé d'une localité à l'autre. Ceci va alors affecter la taille des bases fiscales pour les deux régions. Le résultat de ce processus concurrentiel est appelé équilibre fiscal non-coopératif.

En gros, la théorie économique traditionnelle recommande l'harmonisation ou la coordination fiscale en raison de la sous optimalité parétienne de l'équilibre fiscal non-coopératif.

---

<sup>100</sup>L'arbitrage fiscal, une pratique courante consistant à analyser les différentes règles fiscales entre pays et à en jouer pour payer le moins d'impôts possible, est l'une des nombreuses lacunes fiscales exploitées par ces grandes entreprises.

<sup>101</sup> Catherine Billard : DÉPENSES PUBLIQUES, LOCALISATION DES CAPITAUX ET CONCURRENCE FISCALE : UNE MODÉLISATION EN ÉCONOMIE GÉOGRAPHIQUE. Op cité.

<sup>102</sup>La concurrence pure et parfaite est définie en théorie par une structure de marché "parfaite":

- atomocité de l'offre et de la demande
- homogénéité du produit
- liberté d'entrer et de sortir du marché
- information parfaite des acteurs sur le marché
- mobilité parfaite des facteurs de production.

<sup>103</sup>Principe d'imposition selon lequel la marchandise est taxée dans le pays d'origine et ce quelque soit la nationalité de l'acheteur.

L'argumentation est fondée sur le fait que seule une action fiscale coordonnée est susceptible de supprimer les distorsions économiques engendrées par la concurrence fiscale qui découle d'une intégration économique accrue. Néanmoins, cette argumentation doit être confrontée avec une approche en termes d'économie politique ou de choix publics. En effet, cette approche tient compte du fait que les décideurs politiques peuvent poursuivre un but différent que celui de la maximisation du bien-être de leurs résidents. Ils peuvent poursuivre des objectifs propres tels que maximiser leur probabilité de réélection ou encore accroître la taille de l'Etat<sup>104</sup>.

Dès lors, leurs décisions en termes de politique fiscale peuvent être très différentes des préférences de leurs résidents ; il apparaît alors des distorsions de type politique. Ces dernières émergent lorsque les gouvernements ont l'opportunité d'exploiter les électeurs en leur imposant des taxes élevées et harmonisées afin de maximiser les revenus fiscaux. Ils peuvent donc restreindre la possibilité pour les entreprises et les ménages d'effectuer des arbitrages fiscaux allant dans le sens d'une réduction de la pression fiscale.

L'harmonisation ou la coordination fiscale est alors appréhendée comme un moyen, pour les Etats, d'adopter des taux d'imposition supérieurs à ceux dictés par les préférences des citoyens et provoquer ainsi une perte de bien-être pour l'ensemble de la population.

Jusqu'à présent, les différentes approches que nous avons développées se concentraient sur la question de l'optimalité (ou plutôt de la sous optimalité) de l'équilibre fiscal non-coopératif en termes de provision de bien public<sup>105</sup>. Par la suite certaines nuances ont été apportées à ces modèles en introduisant la possibilité, pour les gouvernements, d'adopter des comportements de prédation fiscale et par là même justifier l'existence d'une concurrence fiscale bénéfique destinée à discipliner les gouvernements.

Une caractéristique commune aux analyses précédentes est de considérer le jeu fiscal entre gouvernements de façon statique. En effet, ce dernier ne se produit qu'une seule fois et chacun décide simultanément de son taux d'imposition. Cette hypothèse est difficilement soutenable lorsque l'on pense, par exemple, au jeu européen où les Etats sont en constante négociation. Nous allons donc à présent nous intéresser à des modèles comportant plusieurs périodes et où les gouvernements et leurs électeurs interagissent dans les décisions fiscales.

---

<sup>104</sup>Englebert, P. (2003). « Souveraineté, Sous-développement et le Paradoxe Nationaliste Congolais », Monde en développement, vol.31, n°123.

<sup>105</sup>Tarek ZARAI, Vincent MERLIN : Contribution sur l'existence d'équilibre dans les modèles de compétition fiscale, Thèse de doctorat en sciences économiques générales ; Université de Caen, 2010.

Ces modèles s'inscrivent dans une démarche positive. On trouve ici notamment les travaux de Persson et Tabellini (1992), puis les recherches de Fuest et Hubert (2001)<sup>106</sup>.

Dans le contexte de l'intégration européenne, ces auteurs vont s'intéresser non pas à ce qui devrait être fait en termes de politique fiscale mais plutôt à l'explication des décisions de politiques fiscales observées dans les Etats.

La mobilité accrue des bases imposables pose la question de la concurrence fiscale entre Etats. Aussi, chaque Etat décide de son niveau de taxation en considérant celui des autres pays comme donné. Ce comportement est à l'origine d'externalités fiscales qui conduisent alors à un équilibre fiscal non-coopératif qui est sous-optimal au sens de Pareto car les Etats sont entraînés dans une spirale à la baisse des taux qui conduit à des niveaux de taxes et de dépenses publiques inférieurs aux niveaux optimaux<sup>107</sup>.

Cette course à la baisse des taux provient du fait que, toute chose égale par ailleurs, les producteurs vont allouer leurs capitaux dans le pays qui offre le plus faible taux de taxe forçant ainsi les autres Etats à s'aligner sur ce taux. Les modèles traditionnels de concurrence fiscale préconisent donc de coordonner ou d'harmoniser les politiques fiscales afin d'internaliser les externalités fiscales générées par les décisions des Etats voisins.

La théorie des choix publics<sup>108</sup> permet de nuancer l'analyse. Elle propose de prendre en compte les comportements stratégiques de gouvernements Léviathans dont l'objectif est de

---

<sup>106</sup> Mobilisation des recettes dans les pays en développement. Préparé par le Département des finances publiques Approuvé par Carlo Cottarelli, 8 mars 2011. FMI.

<sup>107</sup> Une situation est optimale au sens de Pareto si à partir de cette situation on ne peut améliorer le sort d'un individu sans détériorer celui d'au moins un autre.

Pour comprendre le sens du concept d'optimalité défini rigoureusement par Pareto, il faut rappeler que pour Pareto il convient de dissocier les questions relatives à l'efficacité du système, qui peut être étudiée de façon objective selon lui, des questions concernant l'équité ou la justice sociale, qui nécessitent des jugements de valeur que l'économiste ne doit pas imposer. Ainsi, les questions relatives à l'équité ne pourront être abordées par les économistes qu'après la définition par la société des choix sociaux qu'elle souhaite faire (il faut alors construire une *fonction de bien-être collectif*).

S'agissant de la question de l'efficacité, elle doit être étudiée en s'affranchissant de tout jugement de valeur, c'est-à-dire ici en s'interdisant de comparer le niveau de satisfaction des différents individus, ou les variations d'utilité, autrement dit en abandonnant toute comparaison interpersonnelle d'utilité.

<sup>108</sup> Les économistes classiques ont surtout concentré leur attention sur le fonctionnement du marché et non sur le rôle à jouer de l'Etat (d'autant plus qu'ils considéraient que l'Etat n'a que peu, voire pas, de rôle à tenir dans un marché parfait). « L'école du choix publics est fondée au début des années 1960 par deux économistes de l'université de Virginie, J. Buchanan (prix Nobel en 1986) et G. Tullock, elle étend la notion de marché à l'analyse des systèmes politiques. Ses thèses sont présentées dans *The Calculus of Consent* (=le calcul du consentement, Buchanan/Tullock, 1962), *La demande et l'offre de biens publics* (Buchanan, 1968), *Théorie du choix public : applications à la politique de l'analyse économique* (Buchanan/Tollison, 1972). » Joseph Schumpeter a devancé cette école avec ses travaux dans *Capitalism, Socialism, and Democracy* (1942) qui furent mathématiquement complétés par Arrow (prix Nobel) puis par l'étude d'Anthony Downs dans *Economic Theory of Democracy* (1957) qui développe une théorie selon laquelle la politique économique des élus se résume à mettre tout en œuvre pour être réélu. Mais la théorie des choix publics a surtout été d'actualité dans les années 1980 avec les travaux de Buchanan. Pour plus de détails sur ce point voir : Jean Boncoeur et Hervé Thouément (2000) : *Histoire des idées économiques*, Nathan, 2<sup>e</sup> édition.

maximiser les recettes fiscales ou la taille de l'Etat<sup>109</sup>. Dans ce cadre, il apparaît qu'à l'équilibre fiscal non-coopératif, la taille du pays conditionne le niveau de la taxe : les petits pays qui importent de la base taxable pratiquent toujours un taux d'impôt strictement inférieur à ceux des grands pays. En outre, les gouvernements qui cherchent surtout la maximisation des recettes fiscales, peuvent s'engager dans un processus coopératif induisant l'adoption d'un taux harmonisé élevé. Dès lors, la concurrence fiscale peut s'avérer bénéfique car elle vient contrer les comportements de prédation fiscale et contribue, de ce fait, à discipliner les gouvernements.

L'analyse de la concurrence fiscale présentée ici suppose que les choix de localisation des facteurs de production mobiles s'effectuent uniquement en fonction du différentiel de taxes. Or, d'autres facteurs peuvent expliquer les mouvements des capitaux et influencer leurs arbitrages de localisation. Ce qui suit propose d'étendre l'analyse de la concurrence fiscale à la prise en compte de ces facteurs et notamment aux forces d'agglomération et de dispersion qui, aux côtés du taux de taxe, sont à l'origine des décisions de localisation des firmes ou des capitaux mobiles.

### 1.2: La remise en cause du paradigme traditionnel de la concurrence fiscale

L'analyse de la concurrence fiscale proposée par la théorie traditionnelle et l'économie publique positive se concentre sur l'effet d'une variation du taux de taxe sur les choix de localisation des capitaux. La fiscalité devient alors la seule variable prise en compte pour expliquer la migration des facteurs mobiles.

Néanmoins, la concurrence fiscale peut aussi être appréhendée comme l'étude de la distribution spatiale des facteurs mobile à l'heure de la mondialisation et de l'ouverture des frontières.

En effet, grâce à l'ouverture des marchés et à la mondialisation, l'aspect économique de la localisation des entreprises et de la population devient de plus en plus important. Or, il apparaît des phénomènes d'agglomération dans certaines régions, tandis que d'autres restent

---

<sup>109</sup> Hobbes discute la thèse d'un contrat social (au profit de celui de « pacte social ») et de règles venant d'un souverain. Influencé par la première révolution anglaise, Hobbes développa l'idée selon laquelle, les hommes à l'« état de nature » cherchent uniquement à survivre, à assurer leur propre préservation, par tous les moyens nécessaires, n'obéissant qu'à ce qu'Hobbes appelle leur "droit naturel": le fait que chacun ait la liberté totale d'utiliser sa puissance par n'importe quel moyen afin de se préserver lui-même et de préserver sa propre vie. Ainsi, Hobbes explique que dans un tel cas, la société est en situation de chaos et de guerre civile, selon la formule *bellum omnium contra omnes* (« guerre de tous contre tous » en latin), ceci ne pouvant être évité que par un solide gouvernement central. Hobbes développe alors le Léviathan, une théorie du gouvernement qui est capable selon lui de contrer cet état de nature et de garantir à tous ses membres la préservation de leurs vies et de leurs biens contre tout ennemi, qu'il soit étranger ou interne au système. Le gouvernement selon Hobbes doit découler d'un pacte de chacun envers chacun où tous cèdent au souverain leur droit de se gouverner eux-mêmes et leur liberté afin que la volonté du souverain ramène les volontés de tous les individus à une seule volonté unique.

peu peuplées et peu industrialisées. Comment expliquer alors ces inégalités dans la distribution spatiale de l'activité économique ?

La théorie économique standard ne parvient pas à expliquer la concentration spatiale des firmes et des populations or il est intuitif de penser que les entreprises se concentrent selon certaines lois économiques qui devraient être modélisées<sup>110</sup>. Plus généralement, il s'agit d'identifier les effets qui influencent l'attractivité d'une région, c'est-à-dire sa capacité à attirer et à retenir les facteurs mobiles. L'outil théorique et conceptuel qui permet l'étude de ces mécanismes de localisation est la Nouvelle Economie Géographique<sup>111</sup> (NEG). Celle-ci tente de répondre à deux questions principales :

— Pourquoi certaines activités économiques choisissent de se localiser dans des endroits particuliers ?

— Quels sont les déterminants entrant dans le choix de localisation des facteurs mobiles ?

Ceci offre la possibilité de s'intéresser à l'ensemble des facteurs capables d'affecter les choix de localisation des capitaux, des entreprises ou des travailleurs.

L'originalité de l'approche spatiale réside donc dans la prise en compte de forces d'agglomération et de dispersion qui, aux côtés du taux de taxe, sont à l'origine des décisions de localisation des firmes ou des capitaux mobiles<sup>112</sup>.

La nouvelle économie géographique est à la croisée des chemins du commerce international, de l'économie urbaine et de la microéconomie spatiale<sup>113</sup>. La NEG occupe actuellement une place importante au sein de la pensée économique. Elle renouvelle et unifie les théories de la localisation car elle fournit un nouvel outil théorique qui considère les problématiques des sciences régionales tout en offrant la modélisation rigoureuse de l'économie urbaine et les hypothèses de l'économie internationale.

---

<sup>110</sup>Catherine Billard : DÉPENSES PUBLIQUES, LOCALISATION DES CAPITAUX ET CONCURRENCE FISCALE : UNE MODÉLISATION EN ÉCONOMIE GÉOGRAPHIQUE. Op cité.

<sup>111</sup>La Nouvelle économie géographique, née d'une application à l'économie régionale des nouvelles théories du commerce international, est un champ qui se développe très rapidement à partir du milieu des années 1990. Le point de départ est très vraisemblablement à trouver dans le livre de Paul Krugman Géographie Commerciale. L'idée de base qui est exposée dans ce livre et qui sera développée peu après dans un article fondateur est la suivante : les logiques d'agglomération sont au cœur de la dynamique des échanges. Cette approche renouvelle les travaux de l'économie régionale sur la polarisation et la croissance locale. Elle pose en même temps de nombreux problèmes méthodologiques (prise en compte des anticipations, nombre de régions concernées, variables clefs, etc.).

<sup>112</sup>Catherine Billard : DÉPENSES PUBLIQUES, LOCALISATION DES CAPITAUX ET CONCURRENCE FISCALE : UNE MODÉLISATION EN ÉCONOMIE GÉOGRAPHIQUE. Op cité.

<sup>113</sup>Gilles Duranton : La nouvelle économie géographique : agglomération et dispersion, Économie & prévision Année 1997, Volume 131, Numéro 131, pp. 1-24.

En effet, l'économie internationale étudie l'allocation des ressources entre différents pays mais considère des échanges sans coûts et ne se préoccupe donc pas de la dimension spatiale des échanges (il n'existe pas de notion de distance ou de transport). L'économie urbaine s'entend comme l'analyse du choix de localisation des consommateurs face à une offre de biens et services émanant des entreprises immobilières. A l'inverse, la microéconomie spatiale ou économie de la localisation a pour objectif de construire une représentation des marchés dans l'espace et suppose donc la fixité des consommateurs et la mobilité des firmes.

La NEG propose donc de synthétiser ces approches et offre un cadre d'analyse général visant à expliquer l'agglomération spatiale des activités en s'appuyant sur les intuitions de théories plus anciennes. Cette approche est qualifiée de "nouvelle" économie géographique car elle s'inscrit dans la lignée des théories issues de la "révolution des rendements croissants". Celle-ci a débuté dans les années 70 avec l'introduction d'imperfections de marché et notamment de rendements croissants dans la modélisation des structures de marché<sup>114</sup>.

Notons que la tendance à la concentration de la population et de la production est un phénomène ancien qui a déjà fait l'objet d'études et de recherches. Les déterminants de cette agglomération ont d'abord été géographiques puisque les premiers regroupements de population s'observaient habituellement à proximité des rivages, des rivières ou plus généralement non loin des sources d'alimentation. Ces concentrations ont donné naissance aux villes, aux espaces ruraux et à la formation de frontières entre les pays.

En 1890, A.Marshall écrit :

"Bien des causes diverses ont mené à la localisation des industries ; mais les principales ont été les conditions physiques, telles que : caractères du climat et du sol, existence de mines et de carrières dans le voisinage, accès facile par terre ou par eau"<sup>115</sup>.

Les premiers travaux relatifs à ces questions sont très anciens, on trouve notamment une réflexion sur l'émergence et le rôle des villes dans les travaux de Cantillon (1755)<sup>116</sup>. Ce dernier explique l'origine des villes par la concentration de la propriété terrienne et par le fait que les propriétaires fonciers soient amenés à vivre éloignés de leurs domaines. Dès lors, ils

---

<sup>114</sup>Contributions à la nouvelle économie géographique, Economie et Prévision, 1997-5, Numéro 131.

<sup>115</sup>Organisation industrielle : la concentration d'industries spécialisées dans certaines localités, Alfred Marshall, Revue française d'économie, Année 1990, Volume 5, Numéro 5-3, pp. 155-170.

<sup>116</sup>L'ouvrage de R.Cantillon, « Essai sur la nature du commerce en général », est publié sans nom d'auteur en 1755 à Londres chez Fletcher Gyles soit 21 ans après la disparition de R.Cantillon. Néanmoins, on date sa rédaction autour de 1725.

se rassemblent et s'organisent dans certains lieux où leur demande va être à l'origine d'une agglomération des artisans et négociants.

On voit apparaître ici l'ébauche de deux concepts fondamentaux en économie spatiale : la préférence pour la variété du côté de la demande et l'effet taille de marché pour l'offre. La ville est alors envisagée comme une forme fondamentale d'organisation spatiale qui constitue un déterminant essentiel de la croissance économique. On développera, par la suite, les facteurs qui dictent les décisions d'implantation des entreprises.

## **2. La diversité des taux d'impôts et des résidences fiscales : est-elle un facteur de vivacité de la concurrence ?**

La question qui est posée n'est pas celle des conséquences de la concurrence fiscale ou des actions à mettre en œuvre relativement à cette concurrence, qu'on développera par la suite, mais plutôt celle de l'état de la concurrence elle-même.

La conclusion de cet état de la concurrence fiscale internationale est que la pression concurrentielle qui est appliquée sur chaque pays est probablement différente d'un pays à l'autre. Elle est certainement grandissante. Cependant, il serait inexact de croire que toutes les juridictions de la planète sont en concurrence les unes avec les autres. Il serait également inexact de croire que parce que certains pays ont un taux d'impôt nul ou très faible, il va de soi que tous les taux d'impôt seront ramenés à zéro à court ou à moyen terme. Il semble exister plusieurs catégories de résidences fiscales et, même à l'intérieur de ces catégories, la concurrence entre les juridictions ne semble pas parfaite.

### 2.1 : La diversité des taux d'impôt

Plusieurs conditions sont nécessaires pour qu'un marché soit en équilibre concurrentiel. Il est notamment nécessaire que les biens offerts soient relativement semblables et que les acheteurs et les vendeurs soient nombreux et bien informés<sup>117</sup>. Lorsque ces conditions sont réunies, un prix d'équilibre est déterminé. Par analogie, pour que le marché des résidences fiscales soit concurrentiel, il faudrait au minimum que les avantages procurés par les résidences fiscales soient similaires. Si tel était le cas et que toutes les autres conditions étaient satisfaites, un taux d'impôt d'équilibre serait déterminé. Évidemment, il faudrait que ce taux soit unique puisqu'il ne peut généralement pas y avoir plusieurs prix d'équilibre sur un marché.

Notons que les taux d'impôt applicables à la filiale d'une multinationale varient entre 0 et 85 % avec une moyenne qui s'établit à environ 26 %. À un extrême, un taux d'impôt de

---

<sup>117</sup>État de la concurrence fiscale internationale, Jean-Pierre Vidal et Denis Larocque, Septembre 2007. Document récupéré à partir de [www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc](http://www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc).

85 % est exigé par l'Arabie saoudite relativement aux revenus tirés de l'exploitation des hydrocarbures<sup>118</sup>. À l'autre extrême, un taux d'impôt nul est offert par plus d'une dizaine de juridictions dont les plus connues se trouvent dans les Caraïbes, dans le Pacifique et en Europe. Entre les deux extrêmes, il existe une trentaine de juridictions qui offrent des taux d'impôt à 20% ou moins.

Trois facteurs s'ajoutent à cette diversité. Premièrement, des niveaux de gouvernement subalternes ont parfois le pouvoir de lever des impôts et de fixer le taux de ces impôts. Deuxièmement, des incitatifs fiscaux spéciaux modifient parfois le taux d'impôt de base en fonction de critères en rapport avec le lieu de l'entreprise ou le nombre d'années pendant lesquelles elle a bénéficié de ces incitatifs. Troisièmement, il existe des juridictions dans lesquelles l'impôt corporatif est progressif. Les incitatifs fiscaux sont sans aucun doute celui des trois facteurs dont l'importance est la plus grande.

Plusieurs pays offrent des incitatifs fiscaux importants en marge de leur régime fiscal régulier. Ces incitatifs consistent souvent à réduire substantiellement ou à annuler complètement leur taux d'impôt. Même lorsqu'un incitatif est temporaire, sa durée peut aller de plusieurs années à plusieurs dizaines d'années. Il est si fréquent que le taux d'impôt soit ramené à 0 % par l'intermédiaire de ces programmes, que la moyenne des taux qu'ils permettent n'est que de 1 %, même si quelques pays ne réduisent jamais leur taux d'impôt en dessous de 5 %, 10 % ou 24 %<sup>119</sup>.

Contrairement à ce que l'on pourrait croire à prime abord, cette diversité ne démontre pas que la concurrence fiscale est très vive. Si la concurrence était aussi vive que sur un marché de concurrence pure et parfaite, le taux d'impôt, donc le prix de la résidence fiscale, serait un prix unique : ce serait le prix d'équilibre<sup>120</sup>. Il faut en effet se rappeler que, dans un marché parfaitement concurrentiel, lorsqu'un concurrent exige un prix légèrement supérieur au prix d'équilibre, il perd tous ses clients et que, lorsqu'au contraire il offre un prix légèrement inférieur au prix d'équilibre, il ne peut suffire à la demande et perd de l'argent d'une manière catastrophique. Par conséquent, la diversité des taux d'impôts ne démontre pas la vivacité de la concurrence. Paradoxalement, la concurrence la plus vive se retrouverait sans aucun doute là où les taux d'impôt sont les plus rapprochés les uns des autres.

---

<sup>118</sup>FONDS MONÉTAIRE INTERNATIONAL, Régimes fiscaux des industries extractives: conception et application, Préparé par le Département des finances publiques, Approuvé par Carlo Cottarelli, 15 août 2012.

<sup>119</sup>État de la concurrence fiscale internationale, Jean-Pierre Vidal et Denis Larocque, op cité.

<sup>120</sup>Idem.

## 2.2 : La diversité des résidences fiscales

L'existence de plusieurs taux d'impôt est sans aucun doute au moins en partie liée à la diversité des résidences fiscales et leurs avantages<sup>121</sup>.

Pour une entreprise, les avantages de la résidence fiscale dans un pays sont de deux ordres : premièrement, profiter des intrants publics qui sont nécessaires afin de soutenir la production et la vente des biens et services de cette entreprise ; et, deuxièmement, recevoir tous les biens publics qui sont nécessaires afin de soutenir l'achat et la consommation de ces mêmes biens et services par les consommateurs. De ce fait, la prospérité économique associée à des règles sociales harmonieuses et respectées sont des intrants et des biens publics nécessaires pour une entreprise.

En effet, dans un univers où les contrats ne sont pas respectés et où les agents économiques ne peuvent pas avoir confiance aux règles de la société, le commerce devient très rapidement impossible. Lorsque l'intégrité et l'efficacité du système judiciaire ne sont pas fiables, les relations commerciales s'effritent et l'exploitation d'une entreprise devient périlleuse. Or, l'indice de la règle de droit de Kaufmann et al. (2003) ne laisse aucun doute sur la très grande variabilité des règles sociales entre les juridictions<sup>122</sup>.

D'autre part, des variables comme le PIB par habitant, le taux de chômage, le taux d'inflation, permettent d'observer que toutes les Etats n'offrent pas les mêmes avantages aux entreprises.

La résidence fiscale ne peut donc pas comporter les mêmes avantages d'une juridiction à l'autre. En outre, les avantages de certaines juridictions ne reposent même pas sur l'offre d'intrants et de biens publics. Ils reposent juste sur la possibilité de réduire l'impôt à payer d'une autre juridiction.

Dans bien des cas, la résidence fiscale dans des pays qui ont été identifiés comme étant des paradis fiscaux par l'OCDE (2002)<sup>123</sup> n'offre pas les avantages nécessaires pour exploiter les opérations de production et de distribution d'une multinationale. L'avantage de la résidence fiscale dans l'une de ces juridictions n'est pas de faire des affaires, c'est de réduire l'impôt d'un pays développé quelconque. Ces pays se spécialisent tout au plus dans des opérations financières qui sont secondaires à leur objet principal, qui est de réduire l'impôt d'une autre juridiction.

---

<sup>121</sup>Kanbur, Ravi et Keen, Michael (1993). « Jeux Sans Frontières : Tax Competition and Tax Coordination When Countries Differ in Size » *The American Economic Review* 83(4) : 877-892.

<sup>122</sup>RAPPORT : Evaluant l'utilisation et l'impact économique et social des dispositions permettant à des contribuables de réduire leur impôt sur le revenu sans limitation de montant, documentation française, 2008.

<sup>123</sup>Les paradis fiscaux: entre évasion fiscale, contournement des règles et inégalités mondiales, *L'Economie politique* n° 042 - avril 2009.

Pour toutes ces raisons, il faut observer que les avantages rattachés aux différentes résidences fiscales varient considérablement et qu'il n'existe pas qu'un seul type de résidence fiscale qui se transigerait entre de nombreuses entreprises et de nombreuses juridictions, les deux étant bien informées, en échange d'un taux d'impôt d'équilibre<sup>124</sup>. Il existe en fait de très nombreux types de résidences fiscales qui vont de la meilleure à la pire et chacune est échangée en contrepartie d'un taux d'impôt distinct, différent d'un autre. Ces différences dans les taux d'impôt ne signifient pas que la concurrence est vive, ils signifient simplement que les résidences fiscales ne sont pas identiques.

Il est également raisonnable de croire que certaines entreprises puissent ne pas être parfaitement mobiles, ce qui réduirait encore le niveau de la concurrence entre les juridictions.

### 2.3 : Analyse de regroupements

L'analyse des regroupements (« cluster analysis ») est une méthode statistique. Cette méthode a été utilisée par Jean-Pierre Vidal<sup>125</sup> et Denis Larocque<sup>126</sup> pour regrouper des juridictions entre lesquelles la concurrence est probablement plus grande. Les variables décrivant chaque juridiction sont :

- \*L'indice de Kaufmann et al. (2003);
- \*La catégorie de taux d'impôt;
- \*L'existence d'incitatifs fiscaux;
- \*Le nombre de conventions fiscales avec d'autres juridictions.

Ces variables ont été choisies pour les raisons suivantes :

**Indice de Kaufmann.** Pour que deux concurrents se retrouvent sur un même marché, ils doivent offrir des biens qui sont relativement similaires. Parallèlement, pour que deux juridictions se retrouvent sur un même marché, elles doivent offrir des résidences fiscales qui présentent des avantages qui sont relativement similaires<sup>127</sup>. Pour juger des avantages d'une résidence fiscale, l'indice de Kaufmann est utilisé parce qu'il mesure la confiance et la fidélité des agents économiques aux règles de la société<sup>128</sup>. Ces règles incluent le respect des contrats, l'incidence de la criminalité, l'efficacité et l'équité du système judiciaire. Par ailleurs, le coefficient de corrélation de cet indice avec le PIB par habitant est de 0.78 ce qui semble

---

<sup>124</sup>État de la concurrence fiscale internationale, Jean-Pierre Vidal<sup>124</sup> et Denis Larocque<sup>124</sup>. Document récupéré à partir de [www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc](http://www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc).

<sup>125</sup>Professeur agrégé, HEC Montréal, Québec, Canada.

<sup>126</sup>Professeur agrégé, HEC Montréal, Québec, Canada.

<sup>127</sup>État de la concurrence fiscale internationale, Jean-Pierre Vidal et Denis Larocque. Document récupéré à partir de [www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc](http://www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc).

<sup>128</sup>Idem.

indiquer un lien important avec cette autre caractéristique importante d'une résidence fiscale<sup>129</sup>.

**Catégorie de taux d'impôt.** Les taux d'impôt ont été transformés en variables catégorielles. Les taux de 0 % à 10 % se trouvent dans la catégorie 1, ceux de plus de 10 % jusqu'à 20 % se trouvent dans la catégorie 2, ceux de plus de 20 % jusqu'à 30 % se trouvent dans la catégorie 3 et, finalement, ceux de plus de 30 % se trouvent dans la catégorie 4. Plus les taux d'impôt sont rapprochés les uns des autres, plus la concurrence entre les juridictions est susceptible d'être vive. Les catégories reflètent des seuils psychologiques arbitraires<sup>130</sup>.

**Incitatifs fiscaux.** S'il existe des incitatifs fiscaux, la valeur de cette variable est égale à 1. Autrement, elle est égale à 0.

**Conventions fiscales.** Ce nombre est en rapport avec le coût fiscal de certains flux financiers (comme des dividendes, des intérêts et des royalties) ; mais il est également en rapport avec l'isolement d'une juridiction de la communauté internationale<sup>131</sup>. Le nombre de conventions fiscales a également été transformé en variables catégorielles. La catégorie 4 est attribuée aux juridictions qui ont 50 conventions fiscales ou plus; la catégorie 3, à celles qui ont 30 conventions ou plus mais moins de 50 ; la catégorie 2, à celles qui ont 10 conventions ou plus mais moins de 30 ; et, finalement, la catégorie 1 à celles qui ont moins de 10 conventions. Ici encore, les catégories reflètent des seuils psychologiques arbitraires.

Dans le but d'accorder la même importance à chacune des variables, celles-ci ont été standardisées pour que la valeur de leur écart type soit égale à 1.

En bref, les regroupements réunissent des juridictions qui se ressemblent en considérant les quatre variables en même temps. Dans le tableau 1, chaque groupe est nommé par une lettre de A à G selon l'attrait qu'il peut exercer sur une entreprise quelconque.

Les postulats qui sont utilisés pour attribuer les lettres de A à G sont les suivants :

L'indicateur du respect de la règle de droit est le premier indicateur en importance pour définir la valeur des avantages d'une résidence fiscale. Ce choix se justifie en soi, à cause de l'importance primordiale de la règle de droit dans les opérations d'une entreprise, mais également parce que cet indicateur est probablement corrélé à d'autres qui sont en rapport avec le développement. Les avantages de la résidence fiscale dans une juridiction où il existe une règle de droit qui inspire confiance sont donc explicitement préférés à d'autres

---

<sup>129</sup>État de la concurrence fiscale internationale, Jean-Pierre Vidal et Denis Larocque. Document récupéré à partir de [www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc](http://www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc).

<sup>130</sup>État de la concurrence fiscale internationale, Jean-Pierre Vidal et Denis Larocque. Document récupéré à partir de [www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc](http://www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc).

<sup>131</sup>Idem.

avantages. Ce postulat a pour conséquence que le tableau est d'abord trié en donnant priorité aux groupes pour lesquels l'indice de Kaufmann est le plus élevé.

Le nombre de conventions fiscales en vigueur est le second indicateur en importance pour définir la valeur des avantages d'une résidence fiscale. Ce choix se justifie parce que des avantages en rapport avec le commerce sont difficiles à concilier avec l'isolement d'une juridiction qui n'a que peu de conventions fiscales en vigueur. Ce postulat a pour conséquence que le tableau est ensuite trié en donnant la priorité aux groupes pour lesquels le nombre de conventions fiscales est le plus élevé.

Le taux d'impôt standard est le troisième indicateur en importance pour déterminer l'ordre entre les groupes. Le tableau est ensuite trié en donnant priorité aux groupes pour lesquels le taux d'impôt est moindre.

Sur la base de ces postulats, les groupes seraient classés dans l'ordre suivant : A, B, C, D, E, F et G.

**Tableau 1:** Moyenne des valeurs de chaque groupe

<b>Groupe</b>	<b>Conventions fiscales</b>	<b>Taux d'impôt</b>	<b>Incitatifs fiscaux</b>	<b>Indice de Kaufmann</b>
A	4	3	0	2
B	4	3	1	1
C	1	1	0	1
D	1	3	1	1
E	3	3	0	0
F	2	4	1	0
G	1	4	0	0

**Source :** Jean-Pierre Vidal et Denis Larocque

Le groupe A (les pays développés) contient les pays où l'indicateur de respect de la règle de droit est le plus élevé. Dans l'ordre de l'indice de Kaufmann, il s'agit des juridictions suivantes : l'Islande, la Finlande, le Danemark, la Norvège, la Suède, l'Autriche, la Nouvelle-Zélande, l'Australie, le Royaume-Uni, le Canada, l'Allemagne, l'Irlande, les États-Unis d'Amérique, le Japon, la France, et l'Italie. Tous ces pays bénéficient des avantages de nombreuses conventions fiscales. De toutes ces juridictions, l'Irlande et l'Islande se démarquent des autres par leur faible taux d'impôt.

Les différences principales entre les groupes B (des juridictions dont la fiscalité est en théorie assez lourde mais dont les incitatifs fiscaux sont agressifs), C (des paradis fiscaux et

des juridictions où l'impôt est inférieur ou égal à 20 %) et D (des paradis fiscaux européens) sont que :

Le groupe B offre un bon nombre de conventions fiscales avec de nombreux pays alors que les groupes C et D n'en offrent pas autant.

Le groupe C offre des taux d'impôt corporatif généralement plus avantageux que ceux des groupes B et D<sup>132</sup>.

Le groupe C (des paradis fiscaux et des juridictions où l'impôt est inférieur ou égal à 20 %) a été placé avant le groupe D (des paradis fiscaux européens) à cause de taux d'impôt plus avantageux dans le groupe C. Ce n'est pas une solution idéale, puisqu'il serait préférable de classer les groupes en fonction des ressemblances et des différences en rapport avec les avantages des résidences fiscales et non en rapport avec le prix de ces résidences. Pour l'instant, cette solution est retenue faute de mieux. Cependant, il est utile de garder à l'esprit qu'il n'existe pas de raisons très solide de placer le groupe C devant le groupe D.

Les juridictions du groupe B sont : la Suisse, le Luxembourg, les Pays-Bas, Singapour, la Belgique, la Barbade, le Portugal, l'Espagne, Israël, les Émirats arabes unis, la Hongrie, Maurice, la République tchèque, la Malaisie, la Lituanie, la Lettonie, la Slovaquie, la Thaïlande, l'Inde, la Turquie, la Roumanie, la Chine, la Macédoine (Ex-République yougoslave) et Moldova.

Les juridictions du groupe C sont : l'Île de Man, les Îles Caïmans, les Bahamas, Monaco, Hong Kong, le Chili, les Bermudes, Bahreïn, Macao et les Maldives. Le groupe C est donc principalement constitué de paradis fiscaux. Certains se sont engagés avant le rapport de l'OCDE (2000) comme les Bermudes et les Îles Caïmans, d'autres ont figuré sur la liste des paradis fiscaux. Le Chili, Macao et Hong Kong ne figurent pas sur la liste des paradis fiscaux de l'OCDE.

Les juridictions du groupe D sont : Guernesey, Jersey, le Liechtenstein (trois pays qui figurent sur la liste des paradis fiscaux dans le rapport de l'OCDE (2000)), Puerto Rico, le Qatar, le Botswana et Costa Rica.

Les différences principales entre les groupes E, F et G sont que :

Le nombre de conventions fiscales moyen dans chacun des groupes diminue continuellement entre les groupes E, F et G.

Le taux d'impôt moyen est généralement plus faible dans le groupe E, mais le groupe F est le seul à offrir des incitatifs fiscaux.

---

<sup>132</sup>Comme les taux d'impôt des juridictions du groupe C sont souvent nuls, il est peu important que les juridictions des groupes B et D offrent des incitatifs fiscaux substantiels, lorsqu'on les compare au groupe C.

Les juridictions du groupe E sont : la Slovénie, la République de Corée, Chypre, l'Estonie, la Grèce, la Pologne, Trinité-et-Tobago, l'Afrique du Sud, la Croatie, l'Égypte, la Bulgarie, le Mexique, le Liban, la République arabe syrienne, la Russie, l'Azerbaïdjan, l'Ukraine, l'Indonésie, l'Albanie, le Venezuela, l'Ouzbékistan, la Géorgie et la Côte d'Ivoire.

Les juridictions du groupe F sont : Malte, le Koweït, les Seychelles, la Namibie, la Tunisie, le Sri Lanka, **le Maroc**, le Panama, le Ghana, Madagascar, le Brésil, le Malawi, la Jamaïque, le Vietnam, Fidji, la République dominicaine, l'Éthiopie, le Pérou, les Philippines, le Mozambique, le Pakistan, la Colombie, la Guinée, le Honduras, le Guatemala, le Kazakhstan, le Bélarus, le Zimbabwe, le Nigéria et l'Angola.

Les juridictions du groupe G sont : Taiwan, Oman, Brunéi Darussalam, l'Uruguay, l'Arabie saoudite, la Jordanie, le Lesotho, le Sénégal, le Gabon, la Mauritanie, El Salvador, la Tanzanie, la Zambie, la Bolivie, l'Équateur, le Nicaragua, l'Argentine, l'Ouganda, le Rwanda, le Kenya, le Paraguay, la Guinée équatoriale, la République du Congo et le Cameroun.

Il existe de nombreux Etats qui offrent des taux d'impôt faibles voire nuls. Cela ne signifie pas que tous les taux d'impôt de tous les pays convergeront tous vers 0. Les Etats ne sont pas toutes en concurrence de la même manière avec toutes les autres juridictions qui existent et la diversité actuelle des taux d'impôt ne reflète pas qu'il existe une grande concurrence sur le marché des résidences fiscales. Cette diversité ne peut exister que parce que la concurrence n'est pas parfaite. Autrement, tous les taux d'impôt convergeraient vers un seul taux d'impôt d'équilibre. Une des raisons à la source de cette situation est que les résidences fiscales qui sont offertes sont souvent très différentes les unes des autres.

Il est probablement raisonnable de croire qu'il n'existe pas qu'une seule catégorie de résidences fiscales mais qu'il en existe plusieurs. Les avantages de certaines résidences fiscales se ressemblent parfois, mais il serait erroné de croire que toutes les résidences fiscales sont identiques ou qu'il n'existe qu'un seul marché de résidences fiscales sur lequel il serait éventuellement possible d'observer un taux d'impôt unique que l'on pourrait dire concurrentiel<sup>133</sup>. Compte tenu des différences entre les résidences fiscales, un taux d'impôt unique est actuellement improbable. Au plus pourrait-il exister des catégories de taux d'impôt correspondant à des catégories de résidences fiscales.

À cet égard, il est important de remarquer qu'il existe actuellement une catégorie de résidences fiscales dont l'avantage principal est de permettre la réduction des impôts des

---

<sup>133</sup> État de la concurrence fiscale internationale, Jean-Pierre Vidal et Denis Larocque. Document récupéré à partir de [www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc](http://www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc).

autres juridictions. Cette catégorie de résidences fiscales est une catégorie distincte, qui comporte des différences marquées avec les autres catégories. Ce marché de résidences fiscales est donc un marché distinct des autres et ce marché ne peut pas influencer le taux d'impôt sur les autres marchés parce que les résidences fiscales qui y sont transigées ne sont pas substituables aux autres résidences fiscales. Il est peu probable qu'un paradis fiscal devienne un jour une vallée, comme la vallée du silicium ou la vallée de l'aluminium. Une entreprise a besoin de résidences fiscales pour mener ses opérations et, selon son éthique, elle peut ensuite se procurer des résidences fiscales pour réduire l'impôt des autres juridictions. Les deux prix sur ces deux marchés sont indépendants l'un de l'autre.

Il existe actuellement des pressions importantes qui s'exercent sur les taux d'impôt. Ces pressions sont le signe que notre environnement change et que des ajustements importants sont actuellement en cours. Ces ajustements sont définitivement le signe qu'il existe une plus grande concurrence qu'auparavant sur le marché des résidences fiscales. Nous sommes cependant encore loin d'un marché de concurrence pure et parfaite<sup>134</sup>.

S'ils sont rationnels, les agents économiques cherchent, lorsqu'ils en ont la possibilité, à être taxés dans les zones où la fiscalité est la plus faible. Tout se passe alors comme si les systèmes fiscaux des Etats étaient plus ou moins directement mis en concurrence par les acteurs qui cherchent à minimiser leur impôt : entreprises, salariés, détenteurs de capitaux.

Pour éviter la fuite vers d'autres pays, les Etats seraient contraints de réagir, soit en coordonnant davantage leurs politiques fiscales, soit en modifiant unilatéralement leur système fiscal afin d'attirer ou de retenir ces bases imposables. Dès lors, les choix des Etats en

---

134 Dans la théorie classique de l'économie (libérale), pour que le prix d'équilibre des facteurs de production (biens, services, salaires, taux d'intérêts) puissent déterminer de manière efficace sur un marché donné, il faut qu'aucun obstacle ne vienne entraver son fonctionnement (NB: le fonctionnement du marché).

Alors 5 hypothèses (ou conditions) du marché de la concurrence pure et parfaite (CPP) s'imposent :

1. **L'atomicité des offres et des demandes** : sur un marché il doit y avoir plusieurs offreurs d'une part et plusieurs demandeurs d'autre part, et ceux-ci doivent être de petite taille, de telle sorte qu'aucune des parties ne dispose de puissance suffisante pour orienter les conditions du marché, c'est-à-dire influencer sur les quantités offertes, demandées, et sur le prix d'équilibre.
2. **L'homogénéité des produits (biens et services offerts)** : les produits sur un marché considéré doivent avoir les mêmes caractéristiques, ils ne doivent pas être différenciés, de telle sorte qu'ils soient substituables.
3. **La transparence** : tous les intervenants sur un marché donné doivent disposer de l'information sur les produits mais aussi sur le fonctionnement du marché.
4. **La mobilité des facteurs de production** : il ne doit pas exister d'entraves à la libre circulation des capitaux et des hommes. Ils s'orientent naturellement vers les branches / secteurs où les taux de salaire sont les plus élevés.
5. **La fluidité du marché (libre entrée et sortie d'un marché donné)** : toute personne désirant intervenir sur un marché donné ne doit pas rencontrer de barrières, ni à son entrée, ni à sa sortie (barrières administratives, réglementaires, financières...). La demande doit être élastique par rapport au prix, c'est-à-dire que toute personne est libre de participer ou non aux échanges.

Ces conditions sont considérées comme irréalistes. Dans la réalité, on rencontre différents types de marchés, considérés comme ceux de la concurrence imparfaite.

matière d'imposition, à l'origine souverains, sont aujourd'hui mutuellement contraints<sup>135</sup>. Telle est, résumée à grands traits, la problématique de la concurrence fiscale telle qu'elle est présentée à l'ordinaire.

Ainsi, il convient de bien distinguer la problématique du rôle de la fiscalité dans l'attractivité d'un territoire. Le débat est compliqué par le fait que les décisions de localisation influençables par la concurrence fiscale peuvent affecter soit les activités économiques elles-mêmes, notamment l'investissement et la production, soit les bases d'imposition<sup>136</sup>, dès lors que la localisation de ces dernières peut être différente de celle des activités économiques qui les produisent.

En effet, l'impact de la coexistence des systèmes fiscaux nationaux est tel que l'imposition peut être légalement localisée dans un autre Etat que celui où se forme le revenu et où se trouve le capital. Cette distinction commande l'examen du sujet et amène à considérer

- la concurrence sur la localisation des activités et de l'emploi : c'est la problématique de l'attractivité du territoire,
- la concurrence sur la localisation de l'imposition, indépendamment de l'activité : c'est la problématique de l'optimisation et de l'évasion fiscale internationales.

L'optimisation internationale est précisément l'utilisation des possibilités offertes par la coexistence des systèmes d'imposition nationaux pour minimiser l'imposition, sans nécessairement modifier le lieu d'exercice des activités réelles<sup>137</sup>. Initialement, la préoccupation était de connaître - et d'utiliser le cas échéant - l'impact de la fiscalité sur la compétitivité des entreprises nationales. Puis, lorsqu'il est apparu que du fait de l'élargissement des marchés le niveau de l'emploi dans un pays n'était plus directement dépendant de la prospérité des entreprises nationales, on s'est intéressé à l'impact de la fiscalité sur l'attractivité des territoires. L'existence d'une possible différence entre la localisation des activités et celle des bases imposables invite à dépasser ce stade.

En aval, il s'agit, une fois connue l'ampleur des phénomènes, de progresser dans la connaissance des possibilités des Etats pour les réguler.

Il convient toutefois de noter que la concurrence fiscale n'affecte que les bases d'imposition mobiles. C'est bien la mobilité de certaines bases d'imposition qui peut permettre aux entreprises de choisir l'Etat dans lequel elles seront imposées de manière à maximiser leur

---

<sup>135</sup>La concurrence fiscale et l'entreprise, Synthèse du 22ème rapport du Conseil des impôts, [http://www.minefe.gouv.fr/fonds\\_documentaire/notes\\_bleues/nbb/nbb279/conseils\\_impots.pdf](http://www.minefe.gouv.fr/fonds_documentaire/notes_bleues/nbb/nbb279/conseils_impots.pdf).

<sup>136</sup>On entend par base d'imposition les grandeurs utilisées pour l'établissement de l'impôt, et qui tentent d'appréhender le revenu ou le patrimoine des entreprises ou des individus.

<sup>137</sup>La concurrence fiscale et l'entreprise, Vingt-deuxième rapport, la documentation française, 2004.

profit. Plusieurs types d'assiette fiscale sont ainsi en mesure de faire jouer la concurrence fiscale entre les Etats<sup>138</sup>. Les entreprises nationales peuvent être en mesure de localiser à l'étranger soit leur production, soit, par le biais de leur organisation en groupes (filiales et holdings), une partie de leur bénéfice. Les individus peuvent choisir de localiser à l'étranger leur épargne et d'autres éléments de leur patrimoine. Ils peuvent également élire domicile à l'étranger dans la mesure où la fiscalité des revenus et du patrimoine leur serait plus favorable.

L'ordre de grandeur et l'impact de la mobilité des bases imposables des entreprises sont beaucoup plus importants que ceux de délocalisation concernant les personnes. Et ce, d'autant plus que les décisions de localisation des individus sont souvent liées à une problématique d'entreprise. S'agissant des détenteurs de capital, on observe ainsi que les plus importants d'entre eux ont un patrimoine constitué de manière prépondérante de parts d'entreprise.

Quant aux salariés à hauts revenus, leur mobilité géographique traduit rarement une décision purement personnelle mais s'inscrit dans le cadre de la stratégie de l'entreprise qui les emploie<sup>139</sup>.

La concurrence fiscale constitue une forme particulière de concurrence, notion centrale de l'analyse économique<sup>140</sup>. Les travaux d'analyse économique consacrés à la concurrence fiscale sont relativement nombreux. Les raisonnements qu'ils développent fondent directement ou indirectement les appréciations portées par les agents économiques et les pouvoirs publics. Mais comme on le verra, le domaine considéré se prête assez difficilement aux vérifications empiriques des raisonnements formels. C'est pourquoi on examinera successivement deux questions : Quels sont les effets théoriques de la concurrence fiscale et quelle appréciation appellent-ils ? Ces effets sont-ils empiriquement observés ?

### **3. Théorie économique : Quel effet de la concurrence fiscale sur les agents économiques ?**

L'analyse économique établit que la concurrence fiscale peut fausser l'allocation des ressources, réduire la portée des décisions des Etats et modifier la répartition de la charge fiscale entre les contribuables.

Il faut observer tout d'abord que la notion de concurrence fiscale désigne à la fois, de manière statique, la situation dans laquelle certains acteurs mettent en compétition les

---

<sup>138</sup>La concurrence fiscale et l'entreprise, Vingt-deuxième rapport, la documentation française, 2004.

<sup>139</sup>Taille de pays et stratégie de concurrence fiscale des petits pays, Nicolas CHATELAIS 2011.82, Documents de Travail du Centre d'Economie de la Sorbonne. <http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/65/43/88/PDF/11082.pdf>.

<sup>140</sup>Adrien Fauve, "La concurrence fiscale est-elle souhaitable ?", Nouvelle Europe [en ligne], Lundi 3 mars 2008, <http://www.nouvelle-europe.eu/node/423>.

systèmes fiscaux de différents Etats et, de manière dynamique, les réactions des Etats pour améliorer leur position dans cette compétition<sup>141</sup>.

La concurrence fiscale est perçue différemment par les entreprises et par les Etats. Pour les entreprises, elle offre une possibilité supplémentaire de réduction de leurs charges. Pour les Etats, elle constitue un cadre contraignant, qui limite la portée de la souveraineté nationale, et peut obliger à arbitrer entre le souci de conserver les activités présentes sur le territoire et celui de préserver le niveau des recettes fiscales perçues sur les différentes catégories de contribuables. Elle peut cependant dans certains cas apparaître comme une opportunité, lorsque des dispositions fiscales favorables permettent d'attirer sur le territoire national une telle quantité d'assiettes mobiles supplémentaires qu'elle assure l'équilibre budgétaire de l'opération.

Pour l'analyse économique, les phénomènes de concurrence fiscale constituent un exemple de la théorie des externalités, c'est-à-dire des effets qu'une décision prise par un agent peut avoir sur le comportement d'autres agents<sup>142</sup>.

En effet, lorsque certaines activités ou certains patrimoines sont mobiles, une décision prise par un Etat en matière de la fiscalité modifie la situation des agents situés à l'intérieur et à l'extérieur du territoire où elle s'applique. Leurs réactions peuvent modifier l'équilibre budgétaire et le niveau d'activité dans ces autres Etats.

Si la mobilité des assiettes imposables était parfaite au sein d'une zone, et si tous les Etats garantissaient le même rendement des activités avant impôt, un Etat qui afficherait un taux d'imposition plus bas attirerait à lui toutes les bases taxables.

La mobilité des différentes bases d'imposition est donc au cœur du sujet, mais elle ne peut être évaluée avec précision. Elle n'est totale pour aucune des assiettes. Le capital est généralement décrit par les économistes comme plus mobile que le travail. Il faudrait ensuite distinguer entre le capital financier, le plus mobile, et le capital physique, moins mobile.

De même, la mobilité du travail augmente avec sa qualification et sa rémunération. Un consensus existe pour considérer que les assiettes les plus mobiles sont les bases taxables des entreprises (capitales et bénéfiques), ainsi que les revenus et les patrimoines financiers des personnes physiques les plus fortunées. L'épargne des individus, par l'intermédiaire des institutions financières est sans doute la matière imposable<sup>143</sup> la plus mobile.

---

<sup>141</sup>La concurrence fiscale et l'entreprise, Vingt-deuxième rapport, la documentation française, 2004.

<sup>142</sup>Id.

<sup>143</sup>Tout au moins en ce qui concerne les revenus qu'elle procure.

La notion de concurrence fiscale s'est d'ailleurs un temps polarisée autour des questions liées aux transferts d'épargne entre pays. Pour autant, cet aspect du sujet n'a pas de réel impact sur la localisation des activités des entreprises, car la localisation des activités est aujourd'hui largement déconnectée de celle de l'épargne.

### 3.1 : La concurrence fiscale : Source de pertes d'efficience

La théorie économique évalue les effets de la concurrence fiscale à l'aune de trois critères normatifs : l'efficience, l'efficacité et l'équité<sup>144</sup>. Si elle livre des conclusions claires sur le deuxième et le troisième de ces critères, elle demeure ambiguë sur le premier.

Ainsi, un système d'imposition est par définition efficient s'il est neutre par rapport à la prise de décision économique. La fiscalité introduit une distorsion si elle modifie les décisions économiques dans le sens d'une rentabilité globale plus faible au niveau de la collectivité<sup>145</sup>. Cela concerne en particulier les choix de localisation des investissements productifs.

Notons que la perte d'efficience économique est un argument majeur contre certaines formes de concurrence fiscale. Soient deux pays A et B, A étant plus productif que B, mais pratiquant une imposition plus lourde. Un investissement de 100 dans le pays A procure un bénéfice avant impôt de 20, taxé à 50% ; l'entreprise retire donc un bénéfice après impôt de 10. Le même investissement ne rapporte que 15 avant impôt dans le pays B, mais ce bénéfice sera taxé à 20% seulement : l'entreprise retire alors un bénéfice de 12. L'entreprise, se fondant sur le rendement après impôt, choisira d'investir dans le pays B. Elle maximise ainsi son profit. Pour autant, ce n'est pas nécessairement l'investissement le plus productif qui a été choisi.

### 3.2 : L'effet de la concurrence fiscale sur le bien-être collectif

Dans l'exemple cité ci-dessus, la concurrence fiscale est cause d'une perte d'efficience économique dès lors qu'un taux d'imposition plus faible peut convaincre un acteur de localiser une assiette mobile là où elle est moins productive avant impôt. Mais l'appréciation en termes d'efficacité d'ensemble dépend du jugement porté sur la capacité de l'impôt levé à engendrer au total, compte tenu des dépenses publiques qu'il permet de financer, une amélioration du bien-être de la collectivité.

---

<sup>144</sup>Sébastien Raspiller, Une analyse économique de la concurrence, Revue française d'économie, Année 2006 Volume 20, Numéro 20-3.

<sup>145</sup>Le Cacheux J. (2000), « Les dangers de la concurrence fiscale et sociale en Europe », in P. Jacquet & J. Pisani-Ferry, dir, *Questions européennes*, Rapport du Conseil d'analyse économique, n° 27, Paris : La Documentation française, pp. 41-55.

Il faut d'abord rappeler que l'impôt finance un ensemble de biens collectifs dont certains sont utiles aux assiettes mêmes sur lesquelles l'impôt est levé. Dans l'exemple ci-dessus, si le pays A est plus productif, c'est peut-être justement en raison de sa fiscalité plus lourde qui lui permet de financer une meilleure offre de biens publics tels que l'éducation ou les infrastructures. A cet égard, dans son article fondateur sur la concurrence fiscale (1956), Tiebout estime que la concurrence fiscale ne doit pas être régulée : chaque Etat offre un paquet de biens collectifs et d'impôts pour les financer ; si les acteurs sont parfaitement mobiles, ils choisissent la localisation de leur assiette en fonction de leur arbitrage personnel. Mais ce raisonnement se fonde sur une hypothèse de parfaite connaissance de l'offre de services collectifs et de son financement d'une part, de mobilité parfaite d'autre part, hypothèses rarement vérifiées ; il fait par ailleurs l'impasse sur la fonction redistributrice de l'impôt.

Le jugement relatif à la concurrence fiscale dépend de celui porté sur l'efficacité de la dépense publique<sup>146</sup> : si l'on part de l'hypothèse selon laquelle la dépense publique est efficace, alors la concurrence fiscale engendre bien une perte de bien-être pour la collectivité ; si cette dépense est inefficace, alors la concurrence fiscale exerce au contraire un effet salutaire en s'opposant à l'appétit de croissance des Etats. Il n'existe donc pas de consensus théorique. On retiendra en faveur de la concurrence fiscale l'argument selon lequel elle exerce une pression sur les Etats pour accroître l'efficacité de la dépense publique.

En tout état de cause, ces théories ne rendent pas compte de l'une des difficultés soulevées par la concurrence fiscale: la possibilité qu'elle offre à certains agents de localiser leurs opérations économiques là où le revenu avant impôt est le plus important, tout en acquittant l'impôt là où il est le plus réduit, agents que les économistes désignent alors sous le nom de "passagers clandestins".

### 3.3 : Des conséquences défavorables en termes d'équité

Si l'appréciation des effets de la concurrence fiscale en termes de bien-être collectif est controversée, ses effets en termes d'équité sont clairement identifiés comme défavorables.

En effet la concurrence fiscale induit un tarissement des recettes fiscales ou le déplacement de la charge fiscale vers les assiettes les moins mobiles.

Il faut noter qu'un système d'imposition est équitable s'il répartit la pression fiscale entre les agents économiques en fonction de leur capacité contributive. Or, la concurrence

---

<sup>146</sup>RAPPORT DU GROUPE DE TRAVAIL SUR L'EFFICACITÉ DE LA DÉPENSE PUBLIQUE ET LE CONTRÔLE PARLEMENTAIRE, <http://www.assemblee-nationale.fr/dossiers/depense/rapport.asp>.

fiscale tend à entraîner une réduction de l'imposition des assiettes les plus mobiles et un alourdissement de celle des assiettes les moins mobiles.

Ainsi, en l'absence de coordination, un Etat exposé à la fuite des assiettes plus mobiles vers des cieux fiscalement plus cléments est conduit soit à accepter un tarissement de ses recettes, soit à baisser le taux d'imposition sur les bases mobiles. Dès lors, et pour financer ses dépenses sans cesse croissantes, il est conduit à alourdir l'imposition des assiettes les moins mobiles.

La théorie économique s'est ainsi focalisée sur les effets comparés de la concurrence fiscale sur le travail, supposé peu mobile, et le capital, supposé très mobile<sup>147</sup>. Elle indique que le taux de l'impôt sur le capital tend vers zéro lorsque le nombre d'Etats en concurrence devient très grand<sup>148</sup>. A la limite, seul le travail supporte alors le fardeau fiscal. Les modèles théoriques tendent à montrer que l'impôt sur le capital est prélevé-en l'absence de coopération- à un taux nettement plus faible que celui sur le travail<sup>149</sup>.

Parmi les conséquences de la concurrence fiscale, on trouve la modification dans l'offre de biens publics et la remise en cause du caractère redistributif de l'impôt.

Si, conformément au modèle de Tiebout, les assiettes les plus mobiles se localisent non seulement en fonction de l'impôt payé mais selon l'offre de biens publics et par l'impôt, les Etats sont alors incités à financer en priorité les biens directement utiles aux contribuables les plus mobiles. Ceci contribue à la déformation de l'offre de biens publics par rapport au souhait de l'ensemble de la collectivité.

En outre, pour les détenteurs d'assiettes mobiles, l'impôt payé s'assimilerait à une "redevance pour services rendus", avec une remise en cause de l'effet redistributif de l'impôt.

En effet, étant donné que la redistribution ne profite généralement guère aux détenteurs des assiettes les plus mobiles, elle se traduit pour eux par un coût sans contrepartie ; ils sont dès lors incités à se localiser en priorité là où le système fiscal est le moins redistributif.

La concurrence fiscale peut donc conduire à remettre en question une des fonctions principales de l'impôt et les politiques qui caractérisent "l'Etat providence"<sup>150</sup>. Bien évidemment, il convient de mesurer l'ampleur réelle de ces différents mécanismes avant de porter un jugement sur la concurrence fiscale.

---

<sup>147</sup>La concurrence fiscale et l'entreprise, Vingt-deuxième rapport, la documentation française, 2004.

<sup>148</sup>Idem.

<sup>149</sup>Idem.

<sup>150</sup>Sur ce point et pour plus de détail : La crise de l'Etat-providence, Pierre Rosanvallon- Essai. Paru en 02/1992.

Il y a lieu sans doute de rechercher le point d'équilibre permettant à la concurrence fiscale d'exercer une pression pour plus d'efficacité des dépenses publiques des Etats, sans pour autant conduire à une mauvaise allocation des ressources ou à des déformations dans la répartition de la charge fiscale ou de l'offre de biens publics.

Au-delà des divergences évoquées plus haut, ces théories économiques débouchent sur un consensus sur deux points : du point de vue des Etats, la concurrence fiscale peut constituer un danger. Du point de vue des agents économiques en revanche, elle peut être favorable ou défavorable selon leur situation dans le jeu de la concurrence et selon leur aptitude à modifier la localisation des assiettes imposables.

#### **4. La concurrence fiscale : Des effets empiriques nuancés**

Tout alourdissement ou allègement d'impôt, induits par la mondialisation, n'a pas mécaniquement un impact en matière de concurrence fiscale : tout dépend de la mobilité réelle, de l'assiette considérée et du type d'opérations en cause<sup>151</sup>. Au terme de cette analyse il faut essayer de répondre aux questions fondamentales soulevées par le sujet :

- La concurrence fiscale constitue-t-elle un danger pour le Maroc ?
- La place du Maroc dans la concurrence fiscale pour la localisation des activités nécessite-t-elle de recommander un allègement de la fiscalité des bases imposables internationalement mobiles, et si oui, de quelle manière?
- Que peut faire le Maroc pour s'opposer à l'évasion fiscale ?

##### 4.1 : Le Maroc dans la concurrence fiscale : Un effet budgétaire encore limité

La concurrence fiscale n'a pas encore eu d'effets généralisés et observables au plan macro-économique au Maroc, ni d'ailleurs dans la plupart des Etats. Elle ne s'est pas, jusque-là, traduite par des pertes significatives de recettes ou des transferts majeurs de charge fiscale.

L'allègement des taux de la fiscalité sur les bases les plus mobiles (baisses des taux d'IS,...) ne s'est pas encore, en règle générale, accompagné d'une baisse des recettes fiscales afférentes, du fait du dynamisme des bases. Dès lors, la répartition de la charge fiscale entre entreprises et ménages, ou entre travail et capital, a peu évolué.

Le Maroc n'a pas significativement réduit, jusque-là, la pression fiscale sur les entreprises du fait de la concurrence fiscale. De même, si nos partenaires ont abaissé certains taux d'imposition sur les entreprises ou sur le patrimoine, l'effet net sur le produit de l'impôt, compte tenu des variations de la base fiscale induite par des mesures compensatoires portant sur l'assiette ou par une conjoncture favorable n'apparaît pas encore clairement. La crainte

---

<sup>151</sup>La concurrence fiscale et l'entreprise, Vingt-deuxième rapport, la documentation française, 2004.

d'un tarissement des recettes ou d'un transfert de charges entre contribuables du fait de la concurrence fiscale ne peut être justifiée par les évolutions constatées jusqu'ici.

Toutefois, un faisceau d'indicateurs permet de repérer une tendance à la baisse de la pression fiscale sur les bases mobiles dans de nombreux pays, qui risque de se renforcer dans les années à venir.

Aussi serait-il imprudent de sous-évaluer le risque que la concurrence fiscale fait peser sur le budget des Etats. Au Maroc, des répercussions plus directes sur le budget commencent à se faire sentir.

Ainsi, afin de tester d'éventuelles conséquences des écarts de taxation des entreprises sur les décisions de localisation, la majorité des études empiriques s'est focalisée sur les IDE pour lesquels, par définition, le capital est mobile au niveau international.

Les décisions de localisation et d'investissement sont en fait des choix séquentiels<sup>152</sup>. Les entreprises choisissent dans un premier temps entre exporter ou investir à l'étranger. Dans le deuxième cas, elles choisissent la localisation de leur production et enfin leur niveau d'investissement. Le choix de localisation est donc un choix discret. Les taux moyens sont les déterminants principaux du choix de localisation puisque ceux-ci ont un impact sur le profit total<sup>153</sup>.

En revanche, conditionnellement à ce choix de localisation, la décision du niveau d'investissement est déterminée par l'égalisation du taux de rendement espéré avant impôt et du coût du capital. Ce sont alors les taux marginaux qui apparaissent comme déterminants principaux du choix d'investissement.

Un certain nombre d'études empiriques montrent que les considérations fiscales sont pertinentes en matière de choix de localisation et d'investissement. En revanche, l'existence de très nombreuses méthodes d'une grande hétérogénéité rend impossible des conclusions tranchées et chiffrées de ces effets. Quatre résultats centraux peuvent néanmoins être tirés<sup>154</sup>:

- La fiscalité ne joue pas sur le choix entre exporter et investir à l'étranger, mais influence la localisation une fois que la décision d'investir à l'étranger a été prise ;
- L'impact de la fiscalité apparaît d'autant mieux que les déterminants en termes d'agglomération ou de potentiel marchand, qui jouent en sens contraire, ont été contrôlés ;

---

<sup>152</sup>Sébastien Le Gall, La localisation de l'investissement internationalement mobile, <http://www.ecole-management-normandie.fr/upload/editeur/CR50.pdf>

<sup>153</sup>ADEMA, W. (1998) « Les sommes réellement consacrées par les pays à la politique sociale : une étude comparative », *Revue économique de l'OCDE*, n° 28, 1998/1.

<sup>154</sup>Voir par exemple Mooij et Ederveen (2003) ou Devereux, Griffith (2002) pour une revue de la littérature empirique.

- L'impact de la fiscalité apparaît d'autant mieux que les régimes d'imposition des bénéficiaires étrangers, exemption ou crédit, ont été distingués ;

- Mooij et Ederveen (2003) trouvent qu'en moyenne, une hausse de l'IS d'1 point réduit l'IDE entrant de 4 à 5 %. La sensibilité au taux est plus importante lorsque la fiscalité est mesurée avec les taux effectifs.

Ces études se heurtent cependant toutes à des difficultés particulières, inhérentes à l'interférence potentielle de beaucoup d'autres éléments de la fiscalité nationale et des systèmes de protection sociale dans la décision d'une entreprise multinationale de localiser un investissement dans un pays plutôt que dans un autre. Devereux et Griffith soulignent qu'un calcul d'élasticité est très hasardeux<sup>155</sup>.

#### 4.2 : Le contexte est de plus en plus favorable à la concurrence fiscale

Plusieurs constats suggèrent que les bases d'imposition sont de plus en plus mobiles, et que la concurrence fiscale devient dès lors de plus en plus intense. En particulier, le phénomène de globalisation, défini comme l'émergence et la réalisation d'une économie dont les modes de fonctionnement et l'organisation dépassent les territoires des Etats, s'accompagne d'une plus grande capacité des acteurs à arbitrer sur la localisation de leurs bases imposables entre différents Etats. De nombreux indicateurs témoignent de ce processus : développement de la mobilité des capitaux, du commerce international, internationalisation des grandes entreprises ; toutes ces manifestations de la globalisation accroissent les possibilités de concurrence fiscale surtout dans les pays européens.

L'observation empirique devrait permettre dès lors de repérer les manifestations de la concurrence fiscale telles que l'analyse économique les prévoit. Pour autant, le diagnostic est plus nuancé.

Notons que la théorie économique met en évidence la probabilité, en l'absence de coordination, de baisse du niveau de prélèvement sur les assiettes les plus mobiles que sont le bénéfice des sociétés, le patrimoine des individus, les revenus des salariés les mieux rémunérés.

Aussi, plusieurs indicateurs montrent que les pays semblent se livrer effectivement à une concurrence fiscale sur les assiettes réputées les plus mobiles. Toutefois, l'évolution de la pression fiscale effective, compte tenu non seulement des variations de taux, mais des effets d'assiette, est moins nette.

---

<sup>155</sup> Michael P. Devereux, Rachel Griffith, "Taxes and the location of production: evidence from a panel of US multinationals", *Journal of Public Economics* 68 (1998) 335–367.

#### 4.3 : Le constat fragile d'une tendance à la baisse de certains indicateurs de pression fiscale globale

Pour apprécier la charge fiscale d'ensemble pesant sur tel ou tel facteur de production, il est nécessaire de construire des indicateurs qui tiennent à la fois compte des différences d'assiette et des différences de taux nominal. C'est en matière d'imposition des sociétés que les travaux sont les plus nombreux. Deux indicateurs ont été définis : les taux implicites (également appelés apparents) et les taux effectifs.

D'un point de vue macro-économique, la méthode la plus directe d'évaluation de la pression fiscale subie par les entreprises consiste à exprimer les recettes des impôts appliqués aux entreprises en pourcentage du PIB<sup>156</sup>.

Néanmoins, cet indicateur de pression fiscale est sensible au partage de la valeur ajoutée : un partage favorable aux salariés réduit mécaniquement l'excédent des entreprises et par suite le montant de l'impôt payé, en valeur absolue comme en pourcentage du PIB. Il est donc préférable de rapporter les recettes des impôts payés par les entreprises à un indicateur de leur revenu.

Le taux implicite est défini par le rapport du montant de l'impôt effectivement payé sur un indicateur de revenu avant impôt des entreprises<sup>157</sup>. L'excédent net d'exploitation (ENE) est l'indicateur le plus souvent employé. Un tel taux peut être calculé pour la totalité des entreprises à partir des comptes nationaux, il est alors dit taux implicite macroéconomique, ou à partir de bases de données sur les états financiers d'un échantillon (il s'agit alors d'un taux implicite microéconomique). Il peut intégrer tous les impôts acquittés par l'entreprise, ou seulement certains d'entre eux, tels que l'IS (impôt sur les sociétés) ou la TP (taxe professionnelle).

Il présente l'intérêt de la simplicité et de la généralité et détermine précisément la charge fiscale pesant sur les entreprises. Les effets -souvent complexes- des règles de fixation de l'assiette sont entièrement incorporés dans l'évaluation du montant final des recettes fiscales.

Ainsi, le taux implicite peut incorporer tous les impôts et taxes acquittés, et tient compte de l'incidence des allègements spécifiques : crédits d'impôt, dotations aux provisions,

---

<sup>156</sup>La concurrence fiscale et l'entreprise, Vingt-deuxième rapport, la documentation française, 2004.

<sup>157</sup>L'imposition effective des sociétés une analyse des micro-données, Frédéric HALLEUX et Christian VALENDUC SPF Finances, Service d'Etudes et de documentation. [www.ibfp.be/.../200705111144120.07-05-04\\_Midi\\_Expose\\_de%20...](http://www.ibfp.be/.../200705111144120.07-05-04_Midi_Expose_de%20...)

dispositions dérogatoires en matière d'amortissement, etc. Surtout, il intègre l'effet de l'optimisation fiscale puisqu'il mesure l'impôt véritablement acquitté.

Toutefois, les calculs sont opérés sur les seules sociétés non financières, leur méthodologie n'étant pas adaptée à la formation du résultat des sociétés financières. En outre, compte tenu de ses difficultés de construction, cet indicateur vaut davantage par son évolution que par son niveau absolu.

On gros, nous pouvons conclure que la pression fiscale n'a pas subi une baisse effective et considérable, et ce, dans la plupart des pays. Ceci étant dû au poids de la protection sociale dans certains cas et du transfert de la charge fiscale vers les assiettes moins mobiles dans d'autres.

#### 4.4: L'effet limité de la fiscalité sur la décision d'implantation des entreprises

La concurrence fiscale a d'autres implications que la seule compétition entre différents pays pour attirer les activités productives. Il n'en reste pas moins que cette compétition constitue un des enjeux principaux du sujet.

La thématique de l'attractivité du territoire est ainsi devenue dominante dans le débat depuis quelques années et surtout avec la vogue de la mondialisation. Elle a progressivement supplanté celle de la compétitivité des grandes entreprises nationales à mesure que le chômage s'installait durablement dans notre pays.

Parmi les facteurs pris en compte par les entreprises dans leurs décisions d'implantation, la plupart sont soit des données géographiques, soit le résultat de politiques de long terme (qualité des infrastructures, de la formation). Les seuls leviers de court terme à la disposition des gouvernements sont la modification de la régulation (droit du travail, droit commercial) et celle de la fiscalité, sans oublier les efforts d'accompagnement et de suivi des projets étrangers.

En dernière analyse, c'est bien la fiscalité qui semble la moins malaisée à modifier, et c'est ainsi que le débat s'est polarisé sur le rôle de celle-ci dans l'attractivité du territoire national.

En gros, la fiscalité est un paramètre de localisation des activités parmi d'autres. Le consensus des économistes conduit à modéliser le comportement d'un investisseur comme un processus séquentiel. La décision d'investir à l'étranger serait peu affectée par la fiscalité ; en revanche, une fois cette décision prise et la zone géographique pertinente identifiée, la fiscalité ferait partie des paramètres examinés pour la mise au point du projet. Les déterminants de l'implantation des activités internationalement mobiles recensés sont nombreux, et mêlent des facteurs de coût de production (parmi lesquels la fiscalité, mais aussi

la protection sociale et plus généralement le coût de la main-d'œuvre), des facteurs de qualité de l'environnement de production (qualité des réseaux et des infrastructures, qualité de la formation de la main-d'œuvre), des facteurs juridiques, géographiques, etc. La difficulté est que ces éléments constituent un tout indissociable, dans lequel des aspects jugés défavorables par les entreprises, en tant qu'éléments de coût, tels que le poids de la fiscalité et des charges sociales, sont en fait la condition d'existence de certains aspects jugés favorables, tels que la productivité de la main-d'œuvre ou l'offre d'infrastructures publiques.

Dès lors, les activités internationalement mobiles sont conduites à effectuer un bilan coûts-avantages du "paquet" offert par chaque Etat pouvant les accueillir : la question se superpose à celle de l'efficacité comparée de la dépense publique. La décision est aussi influencée par des facteurs extérieurs propres à la logique d'implantation de chaque entreprise tels que l'accès à telle ou telle zone géographique.

Pour apprécier l'importance relative des différents paramètres aux yeux des chefs d'entreprise, un baromètre classe leurs attentes respectives à l'égard du site d'implantation, lorsque celui-ci est susceptible d'être choisi n'importe où dans le monde.

Le résultat<sup>158</sup>, par ordre décroissant d'importance, en est le suivant:

- Se rapprocher d'un marché cible ;
- Bénéficier de bonnes infrastructures de transport et de logistique ;
- Bénéficier de bonnes infrastructures de télécommunications ;
- Disposer d'un environnement et d'un climat social stables ;
- Bénéficier d'une zone monétaire stable ;
- Disposer d'un droit du travail flexible ;
- Se rapprocher d'une main d'œuvre qualifiée ;
- Abaisser les charges fiscales de l'entreprise ;
- Avoir un environnement administratif et législatif clair et stable ;
- Abaisser les coûts salariaux ;
- Faciliter la communication avec les autres implantations et les marchés de l'entreprise;
- Offrir une bonne qualité de vie aux salariés ;
- Bénéficier d'aides ou de subventions des pouvoirs publics ;
- Se rapprocher des pôles régionaux d'excellence ;

---

<sup>158</sup>Catherine Billard, « DÉPENSES PUBLIQUES, LOCALISATION DES CAPITAUX ET CONCURRENCE FISCALE : UNE MODÉLISATION EN ÉCONOMIE GÉOGRAPHIQUE » ; Thèse pour obtenir le grade de DOCTEUR DE L'UNIVERSITÉ PARIS I, 2006.

- Baisser les charges sociales des expatriés ;
- Être au contact d'une place financière de 1er plan ;
- Bénéficier d'une faible fiscalité des stock-options.

Ainsi, la fiscalité n'apparaît pas parmi les principales préoccupations dans les décisions d'implantation. Toutefois, les résultats de ce type d'enquêtes doivent être interprétés avec précautions. D'autres formulations des questions donnent le sentiment que la fiscalité est au contraire un paramètre plus important surtout dans un monde globalisé où on assiste à une enchère des impôts.

Dans ce contexte, l'entreprise dispose de plusieurs procédés et techniques lui permettant d'échapper à l'emprise de l'impôt ou au moins d'en atténuer le fardeau.

La concurrence fiscale entre les Etats se trouve intensifiée et aggravée par l'existence des paradis fiscaux et des régimes fiscaux dommageables qui tentent de drainer le maximum de capitaux. Il s'agit de deux autres corollaires de la mondialisation qui sont déterminants dans les décisions d'implantation des entreprises.

### **B : Les paradis fiscaux et les régimes fiscaux dommageables : Autres facettes de la mondialisation**

La mondialisation crée de nouveaux défis dans le domaine de la fiscalité. Le développement de 'niches' fiscales destinées à attirer des activités financières et d'autres activités géographiquement mobiles peut produire une concurrence fiscale néfaste entre les États, en entraînant un risque de distorsion des échanges et des investissements et, à terme, d'effritement des assiettes fiscales nationales.

Nous tenterons de montrer comment les paradis fiscaux et les régimes fiscaux préférentiels dommageables, qualifiés collectivement de pratiques fiscales dommageables, affectent la localisation des activités financières et des autres prestations de services, sapent la base d'imposition d'autres pays, faussent les schémas d'échanges et d'investissement et portent préjudice à l'équité et la neutralité des régimes fiscaux ainsi qu'à l'adhésion à ces régimes du grand public en général. Cette concurrence fiscale dommageable pèse sur la prospérité mondiale et sape la confiance des contribuables dans l'intégrité des régimes fiscaux.

On s'attachera surtout aux activités géographiquement mobiles, comme les activités financières et les autres prestations de services, y compris la fourniture de biens incorporels. Les incitations fiscales ayant pour but d'attirer l'investissement sous forme d'usines, de bâtiments et de biens d'équipement ont été exclues à ce stade, même s'il faut reconnaître que la distinction entre régimes axés sur les activités financières et les autres prestations de

services d'une part et sur les branches manufacturières et autres activités analogues d'autre part, n'est pas toujours aisée à appliquer.

## **1. Les paradis fiscaux : Piliers essentiels de la mondialisation**

Nous examinerons les effets dommageables des paradis fiscaux, et ce, avant de se pencher sur les facteurs d'identification de leur identification.

### 1-1 : Les paradis fiscaux au cœur de la mondialisation

Un grand nombre de territoires fiscalement souverains et d'États utilisent des incitations fiscales et non fiscales pour attirer des activités financières et d'autres prestations de services. Ces territoires offrent généralement à l'investisseur étranger un environnement où une imposition nulle ou minimale se double fréquemment d'un allègement des contraintes réglementaires ou administratives. Souvent, les activités en cause ne donnent pas lieu à un échange de renseignements avec d'autres pays en raison, par exemple, de dispositions strictes en matière de secret bancaire. Ces juridictions sont généralement qualifiées de paradis fiscaux.

Les paradis fiscaux s'appuient généralement sur les infrastructures financières mondiales existantes et ont traditionnellement facilité les mouvements de capitaux et amélioré la liquidité des marchés de capitaux<sup>159</sup>.

Maintenant que les pays qui ne sont pas des paradis fiscaux ont libéralisé et déréglementé leurs marchés de capitaux, les avantages potentiels qu'apportent les paradis fiscaux à cet égard sont largement compensés par leurs effets fiscaux défavorables. Comme les avantages fiscaux et non fiscaux qu'ils consentent ont tendance à détourner les ressources financières d'autres pays, les paradis fiscaux peuvent porter gravement préjudice à ces derniers en amputant leur base d'imposition.

Les paradis fiscaux sont très attrayants pour les investisseurs, qu'il s'agisse d'entreprises ou de particuliers, en permettant de réduire au minimum l'impôt et d'assurer la confidentialité des opérations financières. Ils remplissent trois fonctions principales : ils offrent un lieu pour effectuer des investissements passifs (dépôts de fonds) ; un lieu pour attribuer des profits "purement comptables"; et ils permettent de mettre les affaires des contribuables, notamment leurs comptes bancaires, bien à l'abri d'un examen par les autorités fiscales d'autres pays.

---

<sup>159</sup>Harmonisation de la fiscalité de l'épargne en Europe *par* Moussa Sidibé, Université Paris XIII - Master Recherche droit européen et international (droit fiscal) 2006.<http://www.memoireonline.com>.

Toutes ces fonctions sont susceptibles de porter préjudice aux régimes fiscaux d'autres pays en facilitant l'évasion et la fraude fiscales de la part des personnes physiques et des personnes morales.

Notons que les paradis fiscaux jouent un rôle essentiel dans les flux bancaires internationaux, mais aussi dans les stratégies d'investissement international des firmes. Loin de l'image des petites îles ensoleillées, ces paradis tiennent d'abord aux activités des Etats les plus puissants

En 1791, Alexander Hamilton, le Premier ministre des Finances des Etats-Unis, publie son *Rapport sur les manufactures*<sup>160</sup> dans lequel il propose d'attirer les investisseurs étrangers... en leur réservant des avantages fiscaux. Le symbole vaut pour toute l'histoire des paradis fiscaux : ils sont d'abord le fruit des décisions des grands pays, lesquels sont au cœur de ce type d'activités. Le principe d'une très faible taxation pour attirer les sièges sociaux des entreprises est ainsi né aux Etats-Unis à la fin du XIXe siècle.

Les paradis fiscaux ne facilitent pas seulement les magouilles financières, ils sont au centre des stratégies des firmes et des flux bancaires internationaux<sup>161</sup>.

Aussi, le rôle des paradis fiscaux va bien au-delà des échos de magouilles financières : ils représentent des piliers essentiels de la mondialisation économique<sup>162</sup>. On peut le montrer grâce à des informations, certes partielles mais publiques, qui permettent de débattre loin des fantasmes pour mieux comprendre à quoi servent et à qui profitent les paradis fiscaux.

Les entreprises des pays industrialisés et des pays émergents se servent des paradis fiscaux pour y établir des filiales qui vont aller investir ailleurs. Peu taxées par définition, ce sont elles qui enregistreront les profits, tandis que leurs propres filiales dans les pays de destination finale, plus taxées, en feront peu. La pratique utilisée pour faire passer les profits d'une filiale à l'autre est celle des "prix de transfert". Ce sont les prix auxquels les différentes entreprises d'un même groupe se vendent des biens et des services. Néanmoins, imaginer les paradis fiscaux comme des acteurs purement financiers c'est oublier qu'ils jouent également un rôle essentiel dans les stratégies d'investissement des entreprises, c'est-à-dire dans la division internationale du travail<sup>163</sup>.

---

<sup>160</sup>Voir Une affaire de pays riches, Christian Chavagneux, *Alternatives Economiques* n° 252 - novembre 2006.

<sup>161</sup>Les paradis fiscaux, piliers du capitalisme, Christian Chavagneux *Alternatives Economiques* n° 252, novembre 2006.

<sup>162</sup>Idem.

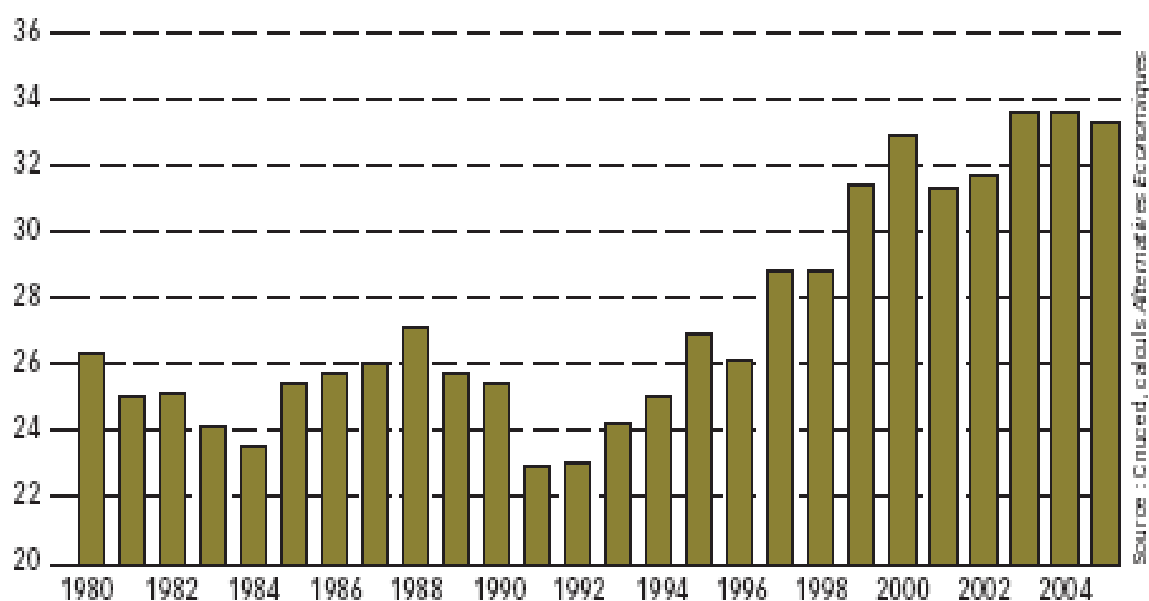
<sup>163</sup>Mondialisation : De l'entreprise symbole aux dérives de la finance et aux tentatives de régulation. Publié le mai 10, 2012. <http://meridianes.org/2012/05/10/mondialisation-de-lentreprise-symbole-aux-derives-de-la-finance-et-aux-tentatives-de-regulation>.

D'après les données de la Cnuced (la Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement) on peut dire que les paradis fiscaux représentaient, à la fin 2005, un tiers du stock des investissements directs à l'étranger des firmes multinationales, avec une tendance à la hausse depuis la seconde moitié des années 90<sup>164</sup>.

L'utilisation des paradis fiscaux par les grandes entreprises est largement répandue. La moitié du stock des investissements directs à l'étranger des multinationales américaines se trouve dans les paradis fiscaux. Destinations privilégiées : le Royaume-Uni, les Pays-Bas, les Bermudes et les îles britanniques des Caraïbes, devant la Suisse, le Luxembourg et l'Irlande.

Du côté européen, 37 % du stock d'investissements à l'étranger des firmes françaises et européennes se trouvent dans les paradis fiscaux. Et 47 % du stock des investissements étrangers en France sont détenus par des investisseurs situés dans des paradis fiscaux, les Pays-Bas, toujours eux, représentant un tiers du total, suivis par le Royaume-Uni, le Luxembourg et la Suisse<sup>165</sup>.

**Graphique 1** : Part du stock d'investissements à l'étranger sortant à destination des paradis fiscaux, en % du total mondial.



**Source :** Les paradis fiscaux, piliers du capitalisme, Christian Chavagneux, *Alternatives Economiques* n° 252 - novembre 2006.

<sup>164</sup>Cnuced, Réalité ou illusions perdues, publié le 23 novembre 2011. <http://bats0.canalblog.com/archives/2011/11/23/index.html>

<sup>165</sup>Les paradis fiscaux, piliers du capitalisme, Christian Chavagneux *Alternatives Economiques* n° 252, novembre 2006.

Les investissements internationaux de portefeuille<sup>166</sup> sont à cheval entre les stratégies de placements financiers des investisseurs et les stratégies industrielles des entreprises.

D'après les données du Fonds monétaire international (FMI), les paradis fiscaux détenaient à la fin 2004 en gros un tiers des investissements internationaux de portefeuille, contre un quart en 1997, soit une progression marquée<sup>167</sup>. En tête de liste, le Royaume-Uni, les Pays-Bas, l'Irlande, la Suisse et les îles Caïmans.

Mais les paradis fiscaux ne servent pas seulement à payer moins d'impôts sur les profits. Les multinationales les utilisent aussi pour cacher leurs dettes, afin de faire apparaître aux investisseurs potentiels un bilan plus sain qu'il n'est vraiment, quand ce n'est pas pour truquer purement et simplement les comptes.

Les grandes banques internationales sont de grosses utilisatrices des paradis fiscaux. Elles y proposent leurs services à leurs clients aisés et aux entreprises afin de récupérer une partie des commissions liées à la fabrique d'opacité. Les paradis fiscaux sont également le lieu privilégié du développement des compagnies d'assurance dites "captive"<sup>168</sup>. Les grandes entreprises ont réalisé qu'elles pesaient financièrement bien plus que leurs compagnies d'assurance habituelles et qu'elles étaient mieux au fait de leurs propres risques.

En gros, une méthode pour éviter de payer trop d'impôts sur les revenus de sa fortune est de se domicilier dans un territoire aux cieux fiscaux cléments. Mais, les paradis fiscaux profitent-ils de la manne financière qui traverse leur territoire ? Certaines petites économies insulaires peuvent paraître riches, mais les inégalités y sont profondes. Le secteur *off-shore* attire des professionnels expatriés qui ne restent que quelques années, concentrés dans des zones privilégiées qui continuent à côtoyer une économie interne assez pauvre. Les locaux ne disposent pas d'un niveau de qualification suffisant pour occuper les emplois rémunérateurs, mais doivent subir des coûts immobiliers croissants tirés par les achats des expatriés. Et l'avenir n'est pas forcément rose pour tous. La concurrence entre paradis fiscaux s'accroît, et leur extrême dépendance envers ce type d'activité les rend très fragiles. La stratégie de paradis fiscal n'est aujourd'hui payante que pour les plus grosses places financières qui les mettent en œuvre.

---

<sup>167</sup>Un investissement de portefeuille est une prise de participation minoritaire dans le capital d'une entreprise. Contrairement à l'investissement direct, il n'a pas pour but le contrôle de l'entreprise. Le seuil entre investissement direct et investissement de portefeuille est arbitraire, dans le cas d'investissements à l'étranger, le FMI a adopté une valeur de 10 %. On remarque l'importance considérable de ce poste dans la balance des paiements en raison de l'explosion de la finance internationale, de l'ouverture croissante des marchés financiers et de l'internationalisation des dettes publiques. Les investissements de portefeuille sont plus souvent réalisés que les investissements directs à l'étranger car ils permettent une spéculation plus facile.

<sup>168</sup>Ce sont des filiales créées par les multinationales pour assurer tout ou partie de leurs activités

## 1-2 : Les facteurs d'identification des paradis fiscaux

Le point de départ pour identifier un paradis fiscal est nécessairement de se demander :

- Si une juridiction n'applique pas d'impôts ou prélève uniquement des impôts minimes (d'une façon générale ou dans des circonstances spéciales) et se présente un lieu utilisé par des non-résidents pour échapper à l'impôt dans leur pays de résidence. Les autres facteurs qui peuvent confirmer l'existence d'un paradis fiscal sont les suivants :

- L'existence de dispositions législatives ou de pratiques administratives empêchant un véritable échange de renseignements avec d'autres pays sur les contribuables bénéficiant de l'absence ou de la faiblesse de l'imposition dans cette juridiction : Les paradis fiscaux sont généralement dotés de législations ou de pratiques administratives en vertu desquelles les entreprises et les personnes physiques peuvent bénéficier de règles de confidentialité strictes et d'autres protections contre la surveillance des administrations fiscales, ce qui empêche un véritable échange de renseignements sur les contribuables bénéficiant de l'imposition réduite.

- Le manque de transparence : Une absence de transparence dans le fonctionnement des dispositions législatives, juridiques ou administratives constitue un autre facteur d'identification des paradis fiscaux.

- L'absence d'obligation d'exercer une activité substantielle, car cela indique qu'une juridiction essaie peut-être d'attirer des investissements ou des opérations dont la motivation est exclusivement fiscale (des opérations peuvent y être comptabilisées sans qu'il soit nécessaire de créer une valeur ajoutée, de sorte qu'on a affaire essentiellement à des "centres comptables").

L'absence ou la faiblesse de l'imposition est une condition nécessaire à l'identification d'un paradis fiscal si elle se conjugue à une situation dans laquelle la juridiction constitue, ou est perçue comme constituant un lieu où les non-résidents peuvent échapper à l'impôt dans leur pays de résidence, elle peut être suffisante pour signaler qu'il s'agit d'un paradis fiscal. D'une manière générale, l'importance de chacun des autres critères essentiels indiqués ci-dessus dépend fortement du contexte particulier. Même si le paradis fiscal perçoit effectivement un impôt, la définition du revenu de source nationale peut être si restrictive qu'elle aboutisse à n'imposer que très peu de revenus.

Au-delà de l'absence d'imposition ou d'une imposition uniquement insignifiante, les autres facteurs déterminants pour identifier un paradis fiscal sont le manque de transparence dans les pratiques fiscales du pays et l'existence de dispositions -- législatives, juridiques ou administratives -- qui empêchent (ou empêcheraient) un véritable échange de renseignements.

Les pratiques administratives non transparentes ainsi que l'impossibilité de fournir des renseignements ou la volonté de ne pas en donner ne permettent pas seulement à l'investisseur d'éluder l'impôt, mais facilitent également les activités illicites, notamment la fraude fiscale et le blanchiment d'argent. Ces facteurs ont donc des effets extrêmement préoccupants. Certains paradis fiscaux ont mis en place des législations (autorisant, par exemple, l'ouverture de comptes anonymes) qui empêchent les institutions financières de communiquer aux autorités fiscales des renseignements sur les investisseurs.

Les administrations fiscales n'ont donc pas le pouvoir d'exiger ces renseignements des institutions financières par voie de contrainte et il n'y a pas d'échange de renseignements dans le cadre de conventions fiscales ou d'autres dispositifs d'entraide.

Notons qu'il y a eu du progrès dans le domaine de l'accès à l'information, en ce sens que certains paradis fiscaux ont signé avec des pays, qui ne sont pas des paradis fiscaux, des conventions d'assistance juridique mutuelle en matière pénale<sup>169</sup> qui permettent l'échange de renseignements sur les délits fiscaux liés à certains autres crimes (par exemple, le trafic de drogue) ou en cas de délit de fraude fiscale. Néanmoins, ces paradis fiscaux n'autorisent pas les administrations fiscales à accéder aux renseignements bancaires aux fins essentielles de détection et de prévention de l'évasion fiscale qui, du point de vue de la collecte de recettes fiscales et de la lutte contre l'érosion de la base d'imposition par des activités financières ou d'autres activités de services, sont aussi importantes que la lutte contre la fraude fiscale.

L'absence d'un véritable échange d'informations est donc l'un des facteurs clés qui permettent d'identifier un paradis fiscal du fait qu'il limite l'accès des autorités fiscales aux renseignements dont elles ont besoin pour faire appliquer correctement et en temps voulu les lois fiscales.

Par ailleurs, l'absence d'obligation d'exercer une activité substantielle joue un rôle de premier plan, car elle laisse penser qu'on s'efforce sans doute d'attirer des investissements et des opérations qui ont des motivations exclusivement fiscales. Elle peut aussi traduire le fait qu'on n'offre pas un environnement juridique ou commercial ou des avantages économiques qui attireraient de véritables activités industrielles et commerciales en l'absence des possibilités de réduction au minimum de l'impôt. Il peut être difficile de définir une activité substantielle. Par exemple, des services financiers et des services de gestion peuvent, dans certaines circonstances, exiger une activité substantielle. Toutefois, il peut être facile de

---

<sup>169</sup>Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, OCDE, p 27.

démontrer que certains services fournis par des sociétés “boîtes aux lettres” ne constituent pas une activité substantielle.

Outre les critères fiscaux qui viennent d’être mentionnés, un grand nombre d’éléments non fiscaux, notamment un cadre réglementaire internationalement assoupli et l’existence d’une solide infrastructure commerciale peuvent contribuer au succès d’un paradis fiscal.

L’attrait de ces caractéristiques peut être accentué par les liens étroits entre le paradis fiscal et des pays qui ne sont pas des paradis fiscaux (ce qui est une forme de “bénéfice sans contrepartie”). Par exemple, un paradis fiscal qui constitue un territoire dépendant d’un pays bénéficie en toute gratuité des mécanismes diplomatiques, financiers et des infrastructures que lui apporte le pays d’origine.

## **2. Les régimes fiscaux préférentiels dommageables**

Plusieurs pays ont mis en place ou envisagent de mettre en place des régimes fiscaux préférentiels pour attirer les activités financières et d’autres prestations de services très mobiles. Ces régimes permettent en général de localiser dans des conditions très favorables des investissements passifs et d’attribuer des bénéfices purement comptables. Très souvent, ils sont conçus spécialement pour servir de relais à l’acheminement de capitaux à travers les frontières. Ces régimes peuvent résulter du code général des impôts, de pratiques administratives ou encore de lois spéciales, fiscales et non fiscales, se situant en dehors du système fiscal général. On examinera ci-après les critères pouvant servir à identifier un régime fiscal dommageable, sans pour autant viser tel ou tel pays.

Les régimes fiscaux préférentiels examinés sont généralement ciblés précisément de manière à attirer les activités économiques les plus faciles à déplacer pour bénéficier des écarts de taux d’imposition, à savoir, généralement, les activités financières et autres services. Ces régimes fiscaux peuvent être particulièrement efficaces s’ils sont ciblés de façon à attirer des revenus provenant des activités de sociétés écran et d’investissements passifs plutôt que des revenus provenant d’investissements actifs<sup>170</sup>. L’existence de ces régimes fiscaux préférentiels peut encourager le déplacement d’activités pour lesquelles il n’y a guère, ou pas, de demande ou d’offre sur le marché intérieur du pays d’accueil. Dans bien des cas, il s’agit simplement d’un canal de transmission et, en l’absence de ce régime, le flux d’investissement ne passerait sans doute pas par le pays en question.

---

<sup>170</sup>Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, OCDE, p 28.

Quatre facteurs essentiels aident à identifier les régimes fiscaux préférentiels dommageables :

- Le taux d'imposition effectif imposé par le régime sur les revenus considérés est faible ou nul ;
- Le régime est "cantonné";
- Le fonctionnement du régime n'est pas transparent ;
- Le pays qui applique ce régime ne procède pas à un véritable échange de renseignements avec les autres pays.

Bien qu'un taux d'imposition effective peu élevé ou nul soit nécessairement le point de départ de l'examen d'un régime fiscal préférentiel, toute analyse doit s'appuyer sur une évaluation globale de chacun des facteurs mentionnés.

### 2.1 : Caractéristiques des régimes fiscaux préférentiels

#### 1-Taux d'imposition effectifs nuls ou peu élevés

Un taux effectif d'imposition nul ou peu élevé sur la catégorie de revenu en question constitue le point de départ pour examiner si un régime fiscal préférentiel est dommageable<sup>171</sup>. De tels taux peuvent résulter du fait que le taux lui-même du barème est très bas ou de la façon dont le pays définit l'assiette d'imposition à laquelle le taux est appliqué. Un régime fiscal préférentiel dommageable se caractérise par la conjonction d'un taux d'imposition effective peu élevé ou nul et d'un ou plusieurs autres facteurs déjà mentionnés

#### 2-Cantonement des régimes

Certains régimes fiscaux préférentiels sont partiellement ou totalement déconnectés des marchés intérieurs du pays mettant en place ces régimes. Si un pays ressent la nécessité de "cantonner" un régime, on peut y voir une indication très nette que ce régime peut avoir des retombées dommageables. Ce cantonnement peut revêtir un certain nombre de formes :

– Un régime peut, explicitement ou implicitement, interdire aux contribuables résidents d'en bénéficier ; Les régimes qui empêchent explicitement ou implicitement les entreprises résidentes de profiter des privilèges qu'ils proposent transfèrent les effets de réduction des recettes fiscales à d'autres pays et cela peut laisser fortement penser qu'un régime fiscal a des retombées dommageables.

– Les entreprises qui bénéficient du régime peuvent se voir interdire, expressément ou non, d'opérer sur le marché national. Cette caractéristique d'un régime fiscal préférentiel sert aussi à protéger l'économie nationale des effets négatifs d'un régime. Les entreprises établies

---

<sup>171</sup>Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, OCDE, p 29.

sous ces régimes peuvent se voir expressément interdites d'activité sur le marché national. L'accès au marché peut être refusé *de facto* par la non-application des privilèges fiscaux ou par la neutralisation de ces privilèges dans la mesure où les entreprises exercent des activités sur le marché national du pays qui applique le régime.

Dans d'autres cas, le régime ne permet pas les transactions en monnaie nationale, de sorte que le système monétaire national n'est pas touché par le régime.

Ainsi, la communauté internationale a de bonnes raisons de s'inquiéter lorsque des régimes sont partiellement ou complètement déconnectés de l'économie nationale. Étant donné que le "cantonement" du régime protège efficacement le pays qui l'applique des effets néfastes qui pourraient en résulter sur son propre système d'incitation, ce régime n'aura d'effet négatif que sur les bases d'impositions étrangères. Ainsi, le pays qui offre ce régime peut fort bien ne supporter nullement la charge financière de sa propre législation fiscale préférentielle. De même, les contribuables de ce régime peuvent bénéficier de l'infrastructure du pays qui offre le régime préférentiel sans en supporter le coût.

### 3- Absence de transparence

L'absence de transparence dans le fonctionnement d'un régime fait qu'il est plus difficile pour le pays d'origine du contribuable de prendre des mesures défensives. La non-transparence peut découler de la façon dont le régime est conçu et administré. La non-transparence est un concept large qui recouvre, entre autres, l'application favorable des textes législatifs et réglementaires, la possibilité de négocier des dispositions fiscales et le fait de ne pas faire connaître largement les pratiques administratives.

Lorsqu'il n'y a pas de transparence dans le fonctionnement d'un régime, il est plus difficile pour le pays d'origine de prendre des mesures défensives. Pour être réputée transparente en termes de pratiques administratives, l'administration d'un régime fiscal doit normalement satisfaire aux deux conditions suivantes : premièrement, elle doit énoncer clairement les conditions d'applicabilité aux contribuables, de sorte que ces conditions puissent être invoquées contre les autorités ; deuxièmement, les détails du régime, notamment son application dans le cas d'un contribuable particulier, doivent être disponibles pour les autorités fiscales des autres pays intéressés.

Les régimes qui ne satisfont pas à ces critères renforcent sans doute la concurrence fiscale dommageable du fait que des régimes non transparents qui donnent à leurs bénéficiaires la possibilité de négocier avec les autorités fiscales peuvent entraîner une

inégalité de traitement entre contribuables qui se trouvent dans des situations identiques<sup>172</sup>. Il peut y avoir manque de transparence pour les raisons suivantes :

-Des décisions administratives favorables (par exemple, des décisions réglementaires, de fonds ou de procédure) permettent au secteur concerné d'opérer dans le cadre d'une imposition effective plus faible que d'autres secteurs. A titre d'exemple de décision administrative favorable, les autorités fiscales peuvent conclure un accord avec le contribuable ou accepter de prendre une décision préalable en matière fiscale lorsque cela leur est demandé.

Toutefois, lorsque ces pratiques administratives sont conformes à la législation et ne l'infirmement pas, on peut considérer qu'il s'agit d'un exercice légitime et nécessaire de prérogatives de l'autorité administrative. Afin d'assurer l'égalité de traitement, les critères de décision doivent être connus ou rendus publics par l'autorité prenant la décision et ils doivent être accessibles sans discrimination à tous les contribuables.

-Des pratiques administratives spéciales peuvent être contraires aux procédures fondamentales sur lesquelles sont fondées les lois<sup>173</sup>. Cela peut encourager la corruption et le traitement discriminatoire, surtout si les pratiques ne sont pas divulguées. Ces pratiques peuvent aussi rendre plus difficile pour les autres pays le contrôle de l'application de leur législation fiscale. Ainsi, un régime où le taux et la base d'imposition ne sont pas négociables mais où les pratiques administratives et le contrôle de l'application ne sont pas conformes à la loi ou qui ne précise pas les conditions d'applicabilité peut être considéré comme potentiellement dommageable.

-Si le contexte fiscal général est tel que les textes ne sont pas appliqués conformément au droit national, cela peut conférer un caractère dommageable à un régime qui est, par ailleurs, légitime. Ainsi, même si, en général, le système fiscal national ne rend pas dommageable un régime qui est par ailleurs légitime, il peut s'agir d'un facteur à prendre en considération en même temps que d'autres facteurs. Un exemple précis de ce problème est le cas où les autorités fiscales adoptent délibérément une politique laxiste en matière de contrôle, ce qui incite implicitement les contribuables à ne pas respecter la législation fiscale. Ce comportement peut conférer à ces contribuables un avantage concurrentiel.

---

<sup>172</sup>Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, OCDE, p 3.

<sup>173</sup>Idem, p 32.

#### 4- Absence de véritable échange de renseignements

L'absence de véritable échange de renseignements relatifs à des contribuables bénéficiant de la mise en œuvre d'un régime fiscal préférentiel laisse fortement penser qu'un pays induit une concurrence fiscale dommageable.

La capacité ou la volonté d'un pays de fournir des renseignements à d'autres pays est un facteur essentiel à prendre en considération pour décider si le régime en vigueur dans ce pays risque d'avoir des effets dommageables. Un pays peut être empêché d'échanger des informations, aux fins d'application d'une convention fiscale ainsi que pour l'application de la législation nationale, en raison d'une législation relative au secret, qui ne permet pas aux autorités fiscales d'obtenir pour d'autres pays des renseignements sur les contribuables qui bénéficient d'un régime préférentiel. En outre, même s'il n'existe pas officiellement de lois sur le secret, les politiques ou pratiques administratives peuvent entraver l'échange de renseignements. A titre d'exemple, le pays peut décider, sur le plan administratif, que certaines transactions ou relations entre une entreprise et ses clients sont un secret commercial qui n'a pas besoin d'être divulgué ou le pays qui a ce régime fiscal peut simplement ne pas vouloir coopérer avec les autres pays en leur communiquant des informations. Ces lois et politiques ou pratiques administratives ou l'absence de coopération peuvent laisser penser que le régime fiscal préférentiel induit une concurrence fiscale dommageable.

L'accès limité que les autorités fiscales de certains pays ont aux renseignements bancaires (par exemple en raison de règles strictes en matière de secret bancaire) est un facteur de plus en plus inadéquat pour détecter et éviter le recours abusif à des régimes préférentiels dommageables par les contribuables.

L'échange d'informations peut être une contrainte lorsqu'un régime non transparent permet aux autorités fiscales de prendre une décision préalable vis-à-vis d'un contribuable et que cette autorité fiscale n'informe pas son homologue étrangère affectée par cette décision. Cette absence de notification à l'autorité fiscale étrangère peut restreindre la possibilité pour cette dernière de faire appliquer correctement sa réglementation.

Parmi les autres éléments reflétant la difficulté d'obtenir les renseignements nécessaires pour l'application de la loi et pouvant conférer à un régime fiscal un caractère dommageable, on retiendra l'absence d'obligation générale de contrôle annuel des sociétés, l'absence de registre public des actionnaires et le recours aux actions et instruments financiers au porteur.

## 5- Une définition artificielle de la base d'imposition

Il existe dans la plupart des pays des dispositions fiscales qui diminuent la base d'imposition. Très souvent, ces dispositions ont un but légitime, comme compenser les effets de l'inflation ou atténuer la double imposition de certains types de revenus. Mais ces dispositions peuvent aller au-delà des mesures nécessaires pour mettre en œuvre les objectifs affichés de la politique fiscale. Il peut s'agir de règles inconditionnelles permettant d'éviter la double imposition (avec la méthode de l'exemption ou la méthode du crédit d'impôt) qui sortent du champ ordinaire des instruments permettant d'éviter la double imposition, qu'ils soient économiques ou juridiques (par exemple règles inconditionnelles de participation-exemption ou règles relatives aux plus-values, imputation intégrale) ainsi que des autres règles permettant la déduction de charges alors même que le revenu correspondant n'est pas imposable, des règles permettant la déduction de dépenses réputées encourues mais qui ne le sont pas effectivement, et des règles qui autorisent des dotations aux réserves excessivement généreuses ou qui restreignent de toute autre manière la base d'imposition d'opérations données. Les dispositions appliquant une marge à certaines charges ou à certaines recettes tout en excluant une partie de ces charges ou de ces recettes lors du calcul de cette marge sont aussi visées dans ce contexte, notamment si elles sont non transparentes.

Les mesures qui modifient la base d'imposition peuvent soulever d'autres difficultés car, souvent, elles manquent de transparence. Du fait de l'absence de transparence dans l'application des textes législatifs et réglementaires, il est difficile de déterminer si toutes les entreprises investissant dans un pays se voient appliquer le même taux effectif d'imposition<sup>174</sup>. Le système fiscal n'est plus neutre entre les contribuables lorsque les taux d'imposition peuvent varier de cette manière. En outre, l'absence de transparence rend un régime fiscal moins vulnérable aux mesures défensives<sup>175</sup>, notamment les législations concernant les sociétés étrangères contrôlées, c'est pourquoi ces régimes sont d'autant plus préoccupants.

## 6- Non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert

Les principes régissant la fixation des prix de transfert dans les transactions intra-groupe jouent un rôle de premier plan pour déterminer la charge fiscale globale des entreprises multinationales et la répartition de la base d'imposition entre les pays.

Ainsi, le non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert peut induire une diminution de la charge fiscale des entreprises concernées.

---

<sup>174</sup>Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, OCDE, p35.

<sup>175</sup>Idem, p35.

## 7- Possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition

Les dispositions applicables à un régime fiscal peuvent lui conférer un caractère dommageable si le taux d'imposition est négociable ou s'il dépend du lieu de résidence de l'investisseur<sup>176</sup>. Cette souplesse permet au contribuable et à l'autorité fiscale du pays appliquant le régime fiscal de négocier un impôt qui sera compensé par un crédit d'impôt accordé par le pays d'origine pour les impôts acquittés à l'étranger, ou bien elle évite au contribuable d'être soumis à la législation du pays d'accueil sur les sociétés étrangères contrôlées lorsque l'application de cette législation est fonction du taux d'imposition dans le pays d'accueil.

La possibilité de négocier le taux et/ou l'assiette d'imposition peut être particulièrement gênante dans un régime non transparent pour déterminer le revenu imposable du contribuable.

## 8- Existence de dispositions relatives au secret

Le manque d'accès à l'information, en raison du secret bancaire, du caractère anonyme des instruments représentatifs d'une dette ou des actions au porteur, peut constituer l'une des caractéristiques les plus dommageables d'un régime. Offrir une protection contre les enquêtes des autorités fiscales constitue l'un des principaux attraits de nombreux régimes dommageables<sup>177</sup>.

## 9- Accès à un vaste réseau de conventions fiscales

Développer les réseaux de conventions permet d'éviter la double imposition et encourage la coopération entre les autorités fiscales<sup>178</sup>. Cela étant, l'existence d'un vaste réseau de conventions peut ouvrir la possibilité de bénéficier de régimes fiscaux préférentiels dommageables proposés par le pays signataire de la convention à un éventail plus large de pays que cela n'aurait été le cas autrement. L'une des motivations de l'extension du réseau de conventions peut, dans certains pays, être de renforcer les avantages de régimes fiscaux préférentiels dommageables. Un large réseau de conventions se prêtera moins à des abus si les conventions dont il se compose comportent des mesures d'auto-protection, comme une définition claire de la résidence, des dispositions complètes anti-abus et des mécanismes efficaces d'échange de renseignements.

Toutefois, l'ampleur des effets et leur caractère dommageable ou non sont fonction du type de régime et du texte de la convention. Par exemple, un grand nombre de régimes fiscaux

---

<sup>176</sup>Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, OCDE, p 36.

<sup>177</sup>Idem, p37.

<sup>178</sup>Idem, p 37.

sont clairement définis et peuvent donc ne pas être couverts par la convention par des dispositions générales ou particulières “d’exclusion” s’appuyant sur une comparaison des taux d’imposition ou faisant référence à des sections spécifiques de la loi fiscale. En outre, les dispositions de la convention concernant l’échange de renseignements peuvent permettre aux autorités fiscales, sous certaines conditions, de préserver si nécessaire la base d’imposition. Les pays n’ayant pas la même politique dans le domaine des conventions fiscales, cette question sera plus importante pour certains pays que pour d’autres.

#### *10- Promotion de régimes en tant qu’instruments de minimisation de l’impôt*

Certains régimes fiscaux préférentiels les plus prisés sont ceux qui font l’objet d’une large promotion par le pays qui les offre ou, indirectement, avec son assentiment. S’il est vrai que la publicité n’est certainement pas un critère pour déterminer si un régime fiscal est ou non dommageable, il n’en reste pas moins que le contenu des actions promotionnelles pourra donner des indications utiles sur le point de savoir si un régime fiscal est essentiellement considéré comme un instrument de fraude et d’évasion fiscales internationales.

Les actions promotionnelles peuvent également constituer une source de renseignements utiles pour les administrations fiscales.

#### *11- Le régime encourage les activités ou arrangements à motivations exclusivement fiscales*

Un grand nombre de régimes fiscaux préférentiels dommageables sont conçus de manière à permettre aux contribuables de bénéficier du régime en s’engageant dans des opérations dont les motivations sont exclusivement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle.

#### 2.2 : L’effet économique d’un régime fiscal préférentiel

Lorsqu’on étudie un régime, il est utile de se poser un certain nombre de questions sur ses effets économiques. Il faut toutefois reconnaître qu’il est quelquefois difficile de recueillir les informations qui permettraient de répondre à ces questions, en partie à cause de la non-transparence des régimes préférentiels en question et parce que les juridictions dont ils relèvent ne fournissent pas les données nécessaires à la réalisation d’une telle analyse. En outre, bien que la fiscalité ne soit qu’un déterminant parmi d’autres des décisions d’investissement, les services mobiles sont très sensibles à la fiscalité, de sorte que les entreprises rechercheront sans doute des allègements d’impôt et inciteront les pays à offrir les mêmes dispositions préférentielles que les autres pays.

Dès lors, les pays peuvent se trouver confrontés à un dilemme : ils y gagneraient collectivement à ne pas offrir de mesures d'incitation, mais chacun s'estime obligé d'en offrir pour préserver un environnement compétitif.

Déterminer si un investissement constitue réellement une opération nouvelle ou un simple déplacement d'un lieu à l'autre principalement pour des raisons fiscales est difficile et s'apprécie au cas par cas.

Pour répondre à cette question, il faut examiner non seulement le régime fiscal préférentiel, mais aussi le contexte commercial dans le ou les pays d'origine. Par exemple, en offrant des conditions propices à l'investissement abaissant son coût de financement, un pays peut attirer des investissements supplémentaires qui n'auraient pas, sinon, été réalisés sur son territoire.

Une entreprise peut éprouver le besoin de quitter un environnement économique ou politique défavorable pour s'implanter dans un environnement plus favorable, indépendamment des mesures d'incitation fiscale qui lui sont offertes. Aussi les dispositions fiscales dans certains pays peuvent avoir pour effet indirect de décourager l'investissement ou de le faire "émigrer", quelle que soit la politique fiscale des autres pays.

Lorsque les activités ne sont pas d'une quelconque manière proportionnelles à l'investissement engagé ou aux revenus générés, on peut y voir le signe d'une pratique fiscale dommageable. Cela étant, même lorsque cette proportionnalité existe, la communauté internationale peut légitimement être préoccupée par les conséquences dommageables qu'entraînent les régimes fiscaux préférentiels offerts par d'autres pays.

En gros, toutes les pratiques fiscales dommageables induisent des moins-values pour les pays d'origine et peuvent même les acculer à se livrer à une enchère des avantages fiscaux. Ceci se traduirait, dans une large mesure, par un amenuisement de la souveraineté fiscale de l'Etat souffrant des effets néfastes de la concurrence fiscale.

La souveraineté fiscale est une composante essentielle et un attribut de la souveraineté politique d'un Etat. Le pouvoir de lever l'impôt et de battre la monnaie est une prérogative essentielle de l'Etat, nécessaire à sa survie. Chaque pays assure sa propre fiscalité par sa souveraineté : chaque Etat sanctionne la fiscalité de façon indépendante et souveraine<sup>179</sup>. Mais des garanties doivent être données aux citoyens afin de limiter les abus de l'administration fiscale et de veiller au bon recouvrement de l'impôt. Les organes étatiques sanctionnent et contrôlent ce droit étatique, qui est soumis aux règles constitutionnelles.

---

<sup>179</sup>Que reste-il de la souveraineté fiscale de la France ? <http://droit-prive-et-contrat.oboulo.com/reste-t-il-souverainete-fiscale-france-97001.html>.

Néanmoins, avec la mondialisation, il est apparu que les différences fiscales entre les Etats pouvaient entraîner des distorsions de concurrence.

La souveraineté fiscale est souvent présentée comme le symbole par excellence des pouvoirs régaliens de l'Etat<sup>180</sup>, de sorte que les débats s'y rapportant sont toujours exacerbant.

En effet, l'expression souveraineté fiscale doit être bien comprise et ne pas être confondue avec la souveraineté budgétaire<sup>181</sup>, notion plus connue sous le concept de principe d'autorisation budgétaire et qui désigne le droit reconnu au parlement de donner au gouvernement l'autorisation de percevoir les recettes nécessaires en vue d'assurer le bon fonctionnement des services publics.

L'expression ne doit pas non plus être confondue à une notion voisine qu'est l'autonomie fiscale. Selon André Baralari<sup>182</sup>, « tandis que l'autonomie est une question de degré, la souveraineté elle, est une question de nature ». L'autonomie fiscale est la capacité d'une collectivité non souveraine d'ajuster ses recettes à ses dépenses.

Ainsi, la souveraineté fiscale peut être définie comme la liberté dont dispose une entité pour déterminer les règles applicables au prélèvement fiscal ainsi que le pouvoir de contrainte pour l'appliquer<sup>183</sup>. Elle est la plupart du temps indissociable avec la souveraineté tout court de l'Etat même si l'on admet souvent qu'elle n'est pas réservée exclusivement à l'Etat et qu'elle peut être exercée par d'autres entités, infra étatiques ou interétatiques.

Selon G. Tixier, une entité territoriale déterminée, bénéficiant ou non de la souveraineté politique, est réputée jouir de la souveraineté fiscale dès lors qu'elle dispose d'un système fiscal présentant deux caractéristiques essentielles, d'une part une autonomie technique et d'autre part une exclusivité d'application<sup>184</sup>.

L'exclusivité d'application signifie que le système fiscal s'applique à l'exclusion de tout système concurrent, dans un territoire géographique déterminé où il est l'unique pourvoyeur de ressources fiscales d'un budget.

L'autonomie technique suppose un système fiscal complet, c'est-à-dire qui contient toutes les règles d'assiette, de taux de liquidation et de recouvrement nécessaires à sa mise en œuvre, même si son contenu a été élaboré sous l'influence d'un autre système.

---

<sup>180</sup>L'Etat, l'UEMOA et la souveraineté fiscale: la cession partielle de souveraineté, *par* Dit Justin Wenyoda Yaméogo. Ecole Nationale des Régies Financières - Diplôme Supérieur d'Administrateur des Services Financiers 2008.[http://www.memoireonline.com/08/09/2500/m\\_LEtat-IUEMOA-et-la-souverainete-fiscale-la-cession-partielle-de-souverainete0.html](http://www.memoireonline.com/08/09/2500/m_LEtat-IUEMOA-et-la-souverainete-fiscale-la-cession-partielle-de-souverainete0.html)

<sup>181</sup>Idem.

<sup>182</sup>André Barilari, « *la question de l'autonomie fiscale* ». RFFP n° 80 P. 77.

<sup>183</sup>L'Etat, l'UEMOA et la souveraineté fiscale: la cession partielle de souveraineté, *op cité*.

<sup>184</sup>V. Guy GEST et Gilbert TIXIER, *Droit fiscal international*. Paris : presse universitaire de France, 1990 P. 16 cité par Alexandre Maitrot de la Motte dans, *souveraineté fiscale et construction communautaire*.

Ainsi, la souveraineté fiscale se trouve compromise par les effets maléfiques des différentes pratiques fiscales dommageables, et ce, aussi bien celles résultant des régimes fiscaux dommageables et des paradis fiscaux, que celles relevant des comportements d'optimisation et d'évasion fiscales pratiqués par les entreprises.

En effet, face à l'effritement de l'assiette fiscale, les pays se trouveront acculés à renoncer à leur souveraineté fiscale au profit d'un système fiscal plus rentable.

## **&2 : L'entreprise face aux défis de la mondialisation : De l'optimisation à l'évasion fiscales**

Les investisseurs ont le choix entre la fraude fiscale, qui est répréhensible et peut coûter très cher en redressement avec pénalités, et l'optimisation juridique et fiscale, qui est légale.

L'optimisation fiscale permet de réaliser des économies d'impôts de manière règlementaire et légale. Elle prend plusieurs formes, depuis les produits de défiscalisation institutionnelle (Niches fiscales)<sup>185</sup>, jusqu'à l'utilisation des conventions fiscales en vigueur pour chaque pays, en passant par des solutions délocalisées. En bref, plusieurs niveaux d'optimisation fiscale sont disponibles pour l'investisseur privé.

Ce paragraphe se concentrera sur les mécanismes où l'entreprise est impliquée à un titre ou à un autre, mais traitera aussi de quelques dispositions fiscales intéressant les particuliers. Par ailleurs, l'étude de la concurrence fiscale sera limitée au niveau interétatique. Les effets de la concurrence entre collectivités territoriales, s'ils présentent un intérêt certain, font intervenir les mécanismes très spécifiques des impositions locales qui appellent une étude particulière même si la fiscalité locale peut jouer un rôle dans la concurrence fiscale entre Etats.

### **A : Les entreprises et l'optimisation fiscale**

En premier lieu, il convient de bien prendre en compte l'effet des dispositifs légaux adoptés par le législateur pour permettre la minoration, dans un certain nombre de cas, de l'imposition par rapport à l'application des règles de base relatives à l'assiette et au taux.

Ainsi, on peut montrer que certains mécanismes, purement nationaux ou non, entraînent une imposition réduite pour certaines entreprises et certains particuliers imposés au Maroc. Dans certains cas, il conviendra de souligner que ces possibilités donnent lieu à des abus.

---

<sup>185</sup>Ce terme définit les solutions institutionnelles disponibles pour l'investisseur résident fiscal. Elles sont principalement utiles aux professions libérales comme les médecins, dentistes, et autres professions c'est-à-dire à des catégories professionnelles à hauts revenus fortement fiscalisés.

En second lieu, il importe de mettre en évidence les possibilités spécifiques offertes par la coexistence de systèmes fiscaux nationaux distincts et par leur articulation imparfaite, pour minimiser la taxation de leur revenu. Le principe général est que l'Etat bénéficiaire de l'impôt est celui où le revenu s'est formé. Mais dans certains cas, il apparaît possible à un contribuable de se comporter en "passager clandestin", en parvenant à faire taxer la base imposable dans un autre Etat que celui où le revenu s'est formé. Ces possibilités peuvent être légales ou présenter un caractère abusif. Il ne s'agit pas là, à proprement parler, de concurrence fiscale, mais de conséquences attachées aux conditions mêmes qui permettent la concurrence fiscale, à savoir la mobilité de certaines bases imposables et les écarts entre les systèmes fiscaux nationaux non coordonnés.

Le véritable enjeu fiscal pour les entreprises, comme pour les personnes physiques concernées est donc moins la localisation des activités que la localisation des bases imposables, puisque c'est cette dernière qui, par définition, détermine l'impôt payé. On s'intéressera d'abord à la fiscalité de l'entreprise, puis à celle des particuliers. Comme on le verra plus loin, la frontière entre l'optimisation légale et la fraude, susceptible d'être sanctionnée par l'administration, est parfois très ténue. La notion d'évasion fiscale<sup>186</sup> renvoie, quant à elle, à la fois à des comportements de fraude et d'optimisation, mais implique généralement une dimension internationale. La distinction a priori est parfois difficile.

Après une brève présentation des mécanismes d'optimisation, et de certains cas d'abus, on cherchera à identifier les bénéficiaires de l'optimisation et notamment à cerner dans quelle mesure elle est réservée aux grands groupes ou si elle se diffuse aux PME, puis à évaluer l'ampleur des phénomènes.

### **1. Une diversité des mécanismes d'optimisation**

La dynamique des bases taxables provient de deux phénomènes distincts : elle peut résulter de la délocalisation des activités productives, dont les facteurs de production et les bénéficiaires seront taxés dans le nouveau pays d'accueil. Le transfert par les entreprises de leur assiette taxable entre deux pays peut être réalisé grâce à des techniques d'optimisation fiscale.

Dans le cas de délocalisation des bénéficiaires, l'impact des taux d'IS est particulièrement fort. Les mécanismes d'optimisation fiscale permettent à des multinationales de localiser leurs bénéficiaires dans celui des États d'implantation qui pratique le taux le plus faible. Ainsi, l'optimisation fiscale peut emprunter deux stratégies : l'utilisation des relations financières entre entités au sein d'un même groupe ou la manipulation des prix de transfert.

---

<sup>186</sup>Il faut faire la distinction entre l'évasion fiscale et l'optimisation fiscale. Elles n'ont pas la même finalité : la première vise à déplacer la matière imposable, la seconde à minimiser l'impôt à payer.

La première stratégie consiste en une sous-capitalisation des filiales dans les pays à forte imposition. La société mère peut financer sa filiale étrangère au moyen d'actions et réduit alors son bénéfice imposable en rapatriant les profits sous forme de dividendes. Elle peut également la financer par emprunt dont les intérêts réduisent le bénéfice de la filiale et qui sont imposés dans le pays à plus faible pression fiscale. Ces deux stratégies peuvent également être utilisées entre filiales. La réalité de ces phénomènes est étayée par Hines (1999) ou Altshuler et Grubert (1996).

La deuxième technique d'optimisation fiscale consiste à utiliser des procédés de facturation intragroupe. La surévaluation, pour les filiales les plus lourdement imposées, du prix d'acquisition des biens ou de fourniture de services pour l'utilisation de licences d'exploitation ou de brevets, permet de transférer les profits dans les entités du groupe soumises à plus faible pression fiscale. Les législations fiscales exigent que ces prix de transferts soient les mêmes que ceux qui seraient pratiqués avec des entreprises tierces. Ces dispositions sont difficiles à faire appliquer, vu le manque d'observabilité de ces prix.

Bartelsman et Beetsma (2000) mettent en évidence ces pratiques à partir du constat que le rapport de la valeur ajoutée à la rémunération salariale dans chaque secteur semble être affecté par les taux de taxation alors qu'il devrait être proche entre les différents pays. La valeur ajoutée déclarée dans les pays à forte taxation serait anormalement faible. Selon ces auteurs, en moyenne, une hausse du taux d'imposition des sociétés ne permettrait pas une hausse des recettes fiscales à cause de ces comportements d'optimisation.

Grubert et Slemrod (1994) ont analysé les raisons pour lesquelles les multinationales américaines détiennent des filiales à Porto Rico. Ils concluent que le traitement fiscal favorable dont jouissent les entreprises installées sur ces territoires incite les multinationales américaines à y détenir des filiales afin de minimiser leur charge fiscale globale, notamment en effectuant des mouvements purement comptables de profit en faveur de ces filiales.

### 1.1 : Le recours à des dispositifs utilisant les possibilités offertes par les différents Etats

Différentes spécificités des systèmes fiscaux nationaux peuvent être utilisées de manière légale pour réduire l'impôt.

Un exemple peut illustrer l'utilisation d'une disposition nationale dans un mécanisme international. Le recours à une holding Marocaine pour procéder à l'acquisition d'une société, Marocaine ou non, offre ainsi des possibilités attrayantes.

En effet, la holding pourra déduire de son résultat les intérêts de l'emprunt contracté auprès de sa maison-mère pour cette acquisition, et consolider les pertes qu'elle fera apparaître

en les compensant avec les bénéfices d'autres sociétés du périmètre d'intégration dans lequel elle est située. Ainsi, une société étrangère SA, située dans un pays A, peut avoir intérêt à utiliser une holding H située au Maroc pour racheter une société SB située dans le pays B, si son groupe fait apparaître par ailleurs des bénéfices au Maroc.

Ainsi, en s'endettant auprès de sa société-mère, la holding peut déduire de son résultat le remboursement des intérêts, ce qui fait apparaître une perte au Maroc.

### 1.2 : Fixation des prix de transfert, sous-capitalisation, échanges avec des paradis fiscaux

Deux mécanismes essentiels peuvent avoir pour effet de délocaliser une base taxable (le plus souvent le bénéfice d'une société) indépendamment des structures productives : le premier réside dans la fixation de prix de transfert, le second repose sur les relations financières au sein d'un groupe multinational.

#### 1.2.1 : La fixation des prix de transfert

Les prix de transfert, ou prix de cession interne, sont les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels ou rend des services à des entreprises de groupe<sup>187</sup>.

En effet, les multinationales sont des ensembles intégrés qui procèdent à de multiples transactions à l'intérieur de leur groupe<sup>188</sup>. A cette occasion, une société filiale peut facturer des biens ou services à sa société-mère, sa société-sœur ou à ses propres filiales : le prix auquel est effectuée cette opération est appelé le prix de transfert.

Différentes transactions peuvent donner lieu à la fixation d'un prix de transfert. Il peut s'agir de la vente d'un bien corporel, de la réalisation d'une prestation de service ou du versement d'une redevance pour l'usage d'une marque ou d'un brevet. Supposons ainsi qu'une société-mère située dans le pays A, où le bénéfice est faiblement taxé, vende des produits à sa filiale qui les commercialise dans le pays B, où les bénéfices sont lourdement taxés. Il est tentant pour le groupe de majorer le prix de vente interne des produits de la mère à la filiale pour localiser la part la plus importante du bénéfice là où l'impôt est le plus faible.

Il faut préciser que la fixation des prix de transfert n'a pas comme seul objectif la réduction de l'impôt. Elle peut simplement conduire à faire remonter plus rapidement le

---

<sup>187</sup>Les prix de transfert, guide à l'usage des PME, Direction des impôts, Ministère de l'économie et des Finances et de l'Industrie, Novembre 2006.

<sup>188</sup>Mesures fiscales, Sénat, <http://www.senat.fr/rap/104-114-1/104-114-128.html>.

bénéfice vers la société mère, même si elle est située dans un pays pratiquant un taux d'imposition proche<sup>189</sup>.

La question des prix de transfert fait l'objet de toutes les attentions des administrations fiscales et des entreprises multinationales. Cette question est au cœur des débats pour de nombreuses raisons au nombre desquelles l'intensification des contrôles fiscaux en matière des prix de transfert et les difficultés, d'ordre tant conceptuel que méthodologique, que présente l'évaluation du prix d'une transaction intra-groupe.

En effet, si sur le marché libre, l'évaluation du prix de toute transaction se fait naturellement en fonction du pouvoir de négociation de chacune des parties, cette évaluation présente cependant de nombreuses difficultés lorsque la transaction a lieu entre des sociétés appartenant à un même groupe international, c'est-à-dire entre des sociétés régies par un intérêt supérieur commun et implantées sur des territoires gouvernés par des règles juridiques et fiscales différentes.

Par ailleurs, il est parfois très délicat de tracer la frontière entre fraude<sup>190</sup> et optimisation fiscale sur de tels sujets. En effet, la fixation des prix de transfert est relativement aisée lorsque ces prix concernent des biens pour lesquels il existe un marché permettant de disposer de référentiels de comparaison. Elle est beaucoup plus difficile et subjective dans le cas de prestations de services, et plus encore de redevances pour l'utilisation d'une marque ou d'un brevet. Ceci peut laisser une certaine marge d'appréciation ou de manœuvre aux entreprises pour fixer leurs prix de cession internes à un niveau qui permet une certaine minoration de l'impôt, tout en demeurant dans le cadre de l'optimisation qui ne pourra être contestée.

Même lorsqu'elle agit de bonne foi, une société est soumise à une certaine part d'insécurité juridique, car elle est exposée à un redressement dans un ou plusieurs pays dont les autorités compétentes pourront avoir des points de vue divergents sur la fixation du prix de transfert<sup>191</sup>. C'est en vue d'obtenir une assurance a priori de la conformité de sa politique de prix de transfert qu'une société peut solliciter la conclusion d'un accord préalable sur les prix (APP). La conclusion d'un APP n'empêche en rien les services vérificateurs de procéder à des contrôles fiscaux ; cependant, ils sont tenus par les termes de l'APP<sup>192</sup>.

---

<sup>189</sup>Mesures fiscales, Sénat, <http://www.senat.fr/rap/104-114-1/104-114-128.html>.

<sup>190</sup>On considère qu'il y a manipulation frauduleuse des prix de transfert lorsque les prix pratiqués entre les sociétés d'un même groupe s'écartent des prix du marché ou « prix de pleine concurrence ».

<sup>191</sup>Projet de loi des finances rectificative pour l'année 2004, Sénat, <http://www.senat.fr/rap/104-114-1/104-114-128.html>.

<sup>192</sup>Les APP ont vu le jour initialement aux Etats-Unis, avant d'être adoptés progressivement par d'autres pays. Ces accords sont mis en place pour remédier, de manière préventive, aux difficultés liées à la résolution des

Au Maroc, l'administration fiscale se fonde sur les dispositions de l'article 213 du code général des impôts pour rectifier les bénéfices des entreprises de groupe lorsque les prix pratiqués par ces entreprises s'écartent des prix du marché. Ainsi, durant les six dernières années, la législation marocaine n'a cessé d'évoluer dans le sens du renforcement du dispositif de lutte contre l'évasion fiscale pratiquée par le biais des prix de transfert<sup>193</sup> et l'administration marocaine fait du contrôle de ces prix l'une de ses priorités.

Le Maroc a aussi adopté le principe de prix de pleine concurrence dans sa législation interne pour faire échec aux pratiques de transfert indirect des bénéfices entre les entreprises associées. Le paragraphe 2 de l'article 213<sup>194</sup> du code général des impôts dispose que : « lorsqu'une entreprise a directement ou indirectement des liens de dépendance avec des entreprises situées au Maroc ou hors du Maroc, les bénéfices indirectement transférés, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont rapportés au résultat fiscal et/ou au chiffre d'affaires déclarés. En vue de cette rectification, les bénéfices indirectement transférés comme indiqué ci-dessus, sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires ou par voie d'appréciation directe sur la base d'informations dont dispose l'administration ».

Le 3<sup>ème</sup> paragraphe du même article vise spécifiquement les établissements stables des sociétés étrangères au Maroc et dispose : « lorsque l'importance de certaines dépenses engagées ou supportées à l'étranger par les entreprises étrangères ayant une activité permanente au Maroc n'apparaît pas justifiée, l'administration peut en limiter le montant ou déterminer la base d'imposition de l'entreprise par comparaison avec des entreprises similaires ou par voie d'appréciation directe sur la base d'informations dont elle dispose ».

Si le droit interne marocain ne fait pas référence expresse au principe de pleine concurrence pour autoriser le redressement des bénéfices des entreprises dépendantes dans le cas de transfert indirect de bénéfices, il y est, néanmoins, fait usage des concepts de

---

contentieux en matière des prix de transfert. Un APP est une convention qui fixe un ensemble de critères pour la détermination des prix des transactions entre des entreprises associées sur une période prédéterminée.

<sup>193</sup>C'est l'administration fiscale américaine qui posa en 1935 le principe de prix de pleine concurrence. Ce principe s'est ensuite rapidement imposé comme norme internationale pour l'appréciation des prix de transfert des entreprises et la rectification de leurs bases d'imposition. Le législateur marocain a adopté le principe de prix de pleine concurrence en 1968 (par référence à l'article 28 bis de la loi relative à l'impôt sur les bénéfices professionnels), et ce, pour faire face à l'évasion fiscale par les prix. Ce principe est également consacré dans les conventions fiscales internationales conclues par le Maroc.

<sup>194</sup>Le législateur marocain pose la condition de l'existence de "lien de dépendance" entre les entreprises pour la mise en œuvre des dispositions de l'article 213 du CGI. Mais cette notion n'est pas définie dans le CGI. Il faut noter que les commentaires du modèle de convention de l'OCDE ne consacrent pas des développements spécifiques à la notion de dépendance, peut-être parce qu'on suppose que la preuve du lien de dépendance ne constitue pas un obstacle à la mise en œuvre pratique du principe de pleine concurrence.

« comparabilité » et de « similarité », lesquels concepts découlent directement de la mise en œuvre pratique du principe de pleine concurrence.

Du côté du droit conventionnel, il faut noter que toutes les conventions fiscales internationales conclues par le Maroc reprennent les dispositions de l'article 9 des modèles de conventions fiscales, lequel article renvoie directement au principe de pleine concurrence tel qu'il est entendu au niveau international.

Aussi, l'administration fiscale marocaine peut dans certains cas particuliers se fonder sur le principe de l'absence d'intérêt pour l'exploitation ou même sur le concept de libéralité pour remettre en cause les prix de transfert des entreprises.

Les techniques de transfert indirect des bénéfices par les prix sont variées. L'article 213 du CGI en donne quelques exemples. Pour la doctrine administrative, les transferts indirects des bénéfices peuvent revêtir plusieurs formes :

- La majoration des prix d'achat de biens et services importés ou acquis localement ;
- La minoration des prix de vente des biens et services exportés ou vendus localement ;
- La pratique des taux d'intérêts réduits ou majorés ;
- La pratique des prix excessifs pour les redevances et autres rémunérations ;
- La prise en charge des frais de gestion excessifs ou fictifs ;
- L'abandon de créances ou renonciation à des recettes ;
- La réalisation d'opérations diverses de compensation ;...

Dans la pratique, les méthodes de transfert indirect de bénéfices les plus fréquemment relevées lors des contrôles fiscaux sont les suivantes :

- Pour les entreprises marocaines filiales de sociétés étrangères : la majoration des prix à l'importation, le paiement de services fictifs à l'étranger et la prise en charge de redevances excessives.

- Pour les établissements stables : la majoration des prix d'importation des fournitures et équipements et l'exagération des frais de siège.

### 1.2.2 : La sous-capitalisation

Les groupes multinationaux peuvent aussi réduire leur charge fiscale en utilisant les structures de financement de leur maison-mère et de leurs filiales. On rappelle que la fiscalité Marocaine favorise le financement par l'endettement au détriment de l'autofinancement ou de l'augmentation de capital. En général, il est préférable pour des raisons fiscales d'utiliser la dette pour financer des sociétés, par des financements internes au groupe, et plus encore si ces intérêts sont déductibles dans un pays à forte fiscalité. Un tel mécanisme a d'autant plus

d'intérêt s'il est possible par la suite, sans prélèvements supplémentaires, de rapatrier les fonds depuis la société du groupe qui a accordé le prêt vers d'autres Etats.

Les mécanismes de sous-capitalisation ont pour objet de maximiser le montant des intérêts déductibles, soit en jouant sur les taux d'intérêt, soit sur le niveau de l'endettement. On peut ainsi imposer à une filiale située dans un pays à forte pression fiscale, un emprunt auprès de sa mère à un taux élevé. Cette méthode peut être améliorée par l'utilisation d'une filiale intermédiaire située dans un pays à faible taux d'IS : celle-ci s'endettera auprès de sa maison-mère à des conditions particulièrement avantageuses, et prêtera ce même montant à une deuxième filiale, en majorant fortement le taux si cette dernière subit dans son pays une forte imposition des bénéfices.

On peut aussi maximiser le niveau d'endettement de la filiale. Le schéma consiste, lorsqu'une filiale doit être implantée dans un pays à fort taux d'imposition, à la constituer avec un faible capital social très largement inférieur au niveau de financement normalement requis pour ses activités. Le fonctionnement de la filiale est alors financé par un prêt à long terme ou une succession de prêts à court terme consentis par la société-mère, générateurs d'intérêts qui viennent diminuer le bénéfice de la filiale et accroître le résultat, plus faiblement imposé, de la société-mère<sup>195</sup>.

Ce type de mécanisme est d'autant plus intéressant si le régime d'imposition des intérêts est plus avantageux que celui des dividendes. Tel est le régime de droit commun au Maroc ainsi que dans la plupart des pays européens. Cette méthode permet également d'acquérir une société en finançant cet achat sur les bénéfices futurs de la société achetée. Là aussi, la frontière entre optimisation et fraude est relativement ténue. L'encadrement légal de la sous-capitalisation peut varier d'un Etat à un autre.

Pour limiter les effets de ces financements internes, en France, la législation avait retenu le principe de la limitation des intérêts déductibles, lorsque ceux-ci étaient versés à une société-mère étrangère. Les intérêts n'étaient déductibles que sur la partie des avances en compte courant limitée à une fois et demi le capital social de la filiale.

Par ailleurs, ces méthodes de transfert de bénéfices se combinent avec l'existence de régimes spécifiques à certains pays, tels que les régimes accordés aux quartiers généraux, aux centres de logistique et autres centres de coordination, complétant les possibilités offertes aux entreprises de déroger aux impositions de droit commun. En effet, ces régimes se traduisent

---

<sup>195</sup>Enjeux et régime fiscal de la sous-capitalisation des sociétés en Europe, <http://droit-prive-et-contrat.oboulo.com/enjeux-regime-fiscal-sous-capitalisation-societes-europe-59760.html>.

par une imposition inférieure à celle de droit commun. Il est dès lors avantageux pour les entreprises d'y localiser la plus grande partie possible de leur bénéfice.

D'autres mécanismes de transfert de bénéfices présentent un caractère frauduleux lorsqu'ils reposent sur la rémunération d'opérations fictives : rémunération de personnes physiques pour des activités fictives, redevances en paiement de prestations fictives, etc. L'utilisation de ces mécanismes repose sur la prise en considération des écarts de taux nominaux d'impôts sur les sociétés. Les différences d'assiette ne sont pas pertinentes, car le produit transféré d'un pays à l'autre est directement un revenu taxable. L'incitation à recourir à ces dispositifs est d'autant plus forte que le taux nominal d'IS d'un pays est élevé.

### 1.2.3 : Les échanges avec des pays à faible niveau de taxation

Au sein d'un groupe, les relations commerciales et financières avec des entités situées dans des paradis fiscaux constituent un cas particulier. Les mécanismes ci-dessus sont d'autant plus intéressants s'ils font intervenir de telles entités.

Les paradis fiscaux sont fréquemment des Etats dans lesquels l'activité économique réelle est réduite. Le transfert à de telles filiales, à l'occasion de relations commerciales et financières, de sommes qui viennent amputer le bénéfice dans l'Etat où le revenu est apparu, est alors susceptible de se voir appliquer des dispositions législatives de lutte contre la fraude fiscale.

Dans de nombreux Etats, les bénéfices réalisés par les filiales situées dans des pays à fiscalité jugée privilégiée sont susceptibles d'être taxés dans le pays de résidence de la société-mère, dans le cadre de dispositions spécifiques qui dérogent au principe général de la territorialité limitée de l'impôt (législations dites CFC, "controlled foreign companies")<sup>196</sup>. L'insécurité fiscale de ces transferts est alors grande pour les entreprises qui y ont recours.

### 1.2.4 : Les nouveaux procédés

Il existe d'autres procédés d'optimisation fiscale internationale. On peut ainsi citer à titre d'exemple l'apparition récente de la transformation de l'objet social de certaines filiales de distribution qui, après avoir été acheteurs/revendeurs, deviennent de simples sociétés commissionnaires, ce qui a pour effet de limiter le produit imposable à la seule commission.

---

<sup>196</sup>La concurrence fiscale et l'entreprise, pour ne révolution fiscale, [http://www.revolution-fiscale.fr/annexes-simulateur/SourcesBrutes/RapportsAdministratifs/Imp%C3%B4ts/RapportsCPO/RapportCdI2004\(ConcurrenceFiscale\).pdf](http://www.revolution-fiscale.fr/annexes-simulateur/SourcesBrutes/RapportsAdministratifs/Imp%C3%B4ts/RapportsCPO/RapportCdI2004(ConcurrenceFiscale).pdf).

Des innovations d'ingénierie financière<sup>197</sup>, développées dans certains pays, telles que les actions à dividendes fixes, permettent aussi de qualifier de dividendes ce qui constitue en réalité des intérêts. Les utilisateurs de tels produits revendiquent pour les sommes en cause la qualité d'intérêts dans le pays de résidence de la filiale afin de bénéficier de la déductibilité et des dividendes dans le pays de résidence de la mère si leur régime y est plus favorable que celui des intérêts perçus.

## **2. Une organisation des entreprises propice à l'optimisation**

L'optimisation fiscale présente des coûts fixes (incluant en particulier le recours à une expertise interne ou externe), ainsi que des risques de contentieux qui ne peuvent a priori être assumés que par des entités d'une certaine surface financière. Ceci conduit à bien distinguer la situation des groupes internationaux et celle des PME, qui sont rarement présentes dans plusieurs pays et n'exercent que rarement plusieurs activités.

En effet, les activités des PME sont le plus souvent moins mobiles que celles des grandes entreprises. D'abord, les cadres supérieurs des grands groupes internationaux sont plus mobiles que les dirigeants de PME familiales. Ensuite, nombre de PME, en particulier les sous-traitants industriels, sont dépendantes d'une demande localisée.

En outre, le financement des PME est plus fréquemment un financement de proximité peu diversifié. Enfin, on peut supposer que la concurrence fiscale concerne davantage les centres administratifs et de décision que les sites de production.

Or, il est plus difficile et moins pertinent pour les PME de dissocier les centres de décision des sites de production. On peut ajouter que souvent, dans les PME, dirigeants et actionnaires se confondent. Ils peuvent arbitrer entre le montant des rémunérations qu'ils s'attribuent, et celui des dividendes qu'ils sont susceptibles de s'allouer. L'imposition du bénéfice de la société à l'IS peut alors leur apparaître complémentaire par rapport à l'imposition des revenus à l'IR.

Les PME tendraient ainsi à s'agglomérer autour des grands groupes ou bien à se rassembler dans des bassins d'emplois leur fournissant une main d'œuvre spécifique.

Ces différentes considérations conduisent généralement à admettre que l'optimisation de l'IS ne touche guère les PME. Pour autant, de nombreux indices suggèrent en sens inverse que des comportements d'optimisation se diffusent aussi aux PME.

---

<sup>197</sup>L'ingénierie financière est un ensemble de techniques financières qui permettent de réaliser les objectifs de financement, de valorisation, d'investissements, de gestion de portefeuille optimums pour l'entreprise, l'actionnaire ou plus généralement l'investisseur.

Ainsi, deux grandes évolutions dans le paysage des entreprises Marocaines permettent de supposer que leur organisation est de plus en plus propice à l'optimisation. D'une part, le développement des grands groupes internationaux, acteurs privilégiés de l'optimisation, d'autre part, la diffusion aux PME de certaines pratiques.

### 2.1 : Le développement des groupes internationaux, bénéficiaires de la concurrence fiscale

Eau, électricité, assainissement, gestion d'ordures, ports, aéroports, routes, autoroutes, médicaments, aéronautique, télécoms, nouvelles technologies..., autant de grands champs de bataille dans lesquels sont engagés, pour certains depuis longtemps, de grands opérateurs étrangers et non des moindres. Tous les grands ont pris pied au Maroc depuis longtemps et sont à l'affût des opportunités qui s'y présentent. Certains d'entre eux ont même été, parfois, à l'origine de grands projets avec, à la clé, de gros contrats.

Les groupes actifs au Maroc sont de plus en plus prépondérants dans l'économie. Quelques grands groupes dominent l'activité. Cette prépondérance dans l'économie se traduit dans les recettes d'IS, qui proviennent en majeure partie de quelques grands groupes multinationaux.

La plus grande complexité des groupes découle de l'augmentation du nombre de filiales, due à la fois aux rachats de sociétés et à des scissions en de nombreuses unités spécialisées. S'agissant enfin de l'internationalisation des groupes actifs, on peut distinguer le développement à l'étranger des groupes Marocains, et en sens inverse la pénétration croissante des capitaux étrangers dans l'économie. Il apparaît que le tiers des entreprises a été concerné par des fusions acquisitions de grande ampleur.

Or, c'est principalement lors d'opérations transnationales de ce type que les entreprises ont pu utiliser des procédés d'optimisation fiscale tels que la sous-capitalisation. On peut d'ailleurs considérer que le recours à ces procédés est encouragé par les possibilités de déduction des intérêts d'emprunt, qui ont justement pour objet de soutenir le développement à l'étranger des entreprises.

Si l'on considère à présent le poids des groupes internationaux, on observe un phénomène symétrique, qui peut être illustré à la fois par les flux croissants d'investissement direct étranger au Maroc, déjà mentionnés, et par la part croissante des non-résidents dans la détention de parts de sociétés cotées. Cette évolution est aussi un facteur de développement de l'optimisation fiscale.

En effet, les multinationales étrangères opérant dans le pays d'accueil subiront probablement une pression fiscale effective moindre que celle subie par les sociétés

domestiques. Ceci semble se vérifier même lorsque le traitement des multinationales est comparé à celui, plus favorable, réservé aux PME domestiques. Cette hypothèse est corroborée par une étude faite sur le cas américain qui montre que les grandes entreprises et plus particulièrement les multinationales étrangères ont acquitté très peu d'impôt sur les sociétés (70% de ces dernières n'ayant versé aucun impôt sur les sociétés sur la période 1996-2000)<sup>198</sup>.

## 2.2 : Les PME et le recours à l'optimisation

La plupart des mécanismes concernés ne sont pas spécifiques aux PME, et beaucoup relèvent en réalité de la fiscalité des dirigeants, c'est-à-dire des personnes physiques.

En premier lieu, même des petites structures tendent à s'organiser sous forme de groupes. Le succès de la structure de groupe auprès de petites entités tient vraisemblablement aux possibilités offertes : le report d'imposition des plus-values d'apports de titres et par l'existence de règles favorables en matière de cession de titres par des personnes physiques. Le groupe peut ainsi être seulement constitué d'une société et d'une holding animatrice. La baisse des coûts unitaires avec la hausse des quantités produites conduit à "l'industrialisation" des dispositifs.

L'administration fiscale fait cependant état de la diffusion des mécanismes d'optimisation de l'IS, notamment au vu des redressements en matière de prix de transfert portant sur des PME. Elle observe également que des PME utilisent les dispositions fiscales qui permettent de déduire les loyers relatifs à des locations d'outillage, et versés à des sociétés du même groupe implantées à l'étranger, propriétaires de ces outillages. La société propriétaire dégage à l'étranger un bénéfice correspondant à la différence entre les loyers perçus et l'amortissement de l'outillage, alors que la société marocaine peut déduire la totalité des loyers supportés.

Toutefois, ces pratiques d'optimisation fiscale internationale concernent principalement les entreprises d'une certaine importance.

## 2.3 : Les mesures macroéconomiques de l'optimisation

### 2.3.1 : Les études économétriques

Plusieurs études économiques menées sur les prix de transfert et la sous-capitalisation confirment l'existence de tels mécanismes au niveau mondial ou dans certains pays étrangers.

---

<sup>198</sup>Tax Administration: Comparison of the Reported Tax Liabilities of Foreign- and U.S.-Controlled Corporations, 1996-2000'', février 2004.

S'agissant des prix de transfert, on observe une influence des écarts de taux d'imposition sur les structures de financement intragroupes, les prix de transfert et les redevances<sup>199</sup>.

On peut montrer, à partir d'un échantillon de données individuelles, que le solde des ventes et achats réalisés par des maisons-mères avec leurs filiales dépend de façon significative du taux effectif d'imposition dans le pays de la filiale. Ainsi, pour les filiales, la rentabilité avant impôt a tendance à décroître de façon significative lorsqu'on augmente le taux effectif d'imposition. Des études analogues montrent la réalité des comportements de sous-capitalisation.

### 2.3.2 : Le passage du résultat comptable au résultat fiscal

Une manière d'appréhender l'effet de l'optimisation fiscale consiste à suivre la séquence de la formation de l'assiette imposable à partir du résultat comptable. Cette méthode permet de prendre conscience de l'effet des dispositions de calcul d'assiette et de montrer que celui-ci est très différencié d'une entreprise à l'autre. En effet, le résultat fiscal n'est pas toujours corrélé avec le résultat comptable. La plupart des entreprises réussissent à présenter un résultat fiscal nul. Ceci obère le système fiscal et appauvrit son rendement.

De même, il est possible d'examiner la relation entre bénéfice fiscal et impôt recouvré. La déformation due au jeu des crédits d'impôt, des avoirs fiscaux et des impôts imputés apparaît cependant nettement moindre que celle relative au passage du bénéfice comptable au bénéfice fiscal.

En gros, la mondialisation est pour l'entreprise à la fois une source de liberté et de contraintes. Avec l'internationalisation accrue des échanges, les entreprises multinationales, en même temps qu'elles développent un commerce intégré, parviennent à s'échapper du « diktat » économique des États dont les frontières géographiques sont de plus en plus poreuses<sup>200</sup>.

La mondialisation soumet ainsi la souveraineté des États à une rude épreuve. Les activités économiques sont menées à l'échelle mondiale, les marchés nationaux sont ouverts. Les États, encore enfermés dans leurs frontières nationales, ont du mal à contrôler les activités transnationales. Mais la mondialisation, loin de sonner le glas de l'État, appelle celui-ci à une mutation profonde.

---

<sup>199</sup>Patrick Rassat, Gianmarco Monsellato, Les prix de transfert. Editeur : Maxima, 160 pages, 1998.

<sup>200</sup>M. El Hadji Dialigué BA : LE DROIT FISCAL À L'ÉPREUVE DE LA MONDIALISATION : LA RÉGLEMENTATION DES PRIX DE TRANSFERT AU SÉNÉGAL, thèse de doctorat en Droit, le 7 juillet 2011, Université Paris-Est.

Il convient de noter que l'optimisation n'est pas un comportement exclusif des entreprises, elle concerne également les personnes physiques.

### **B : L'évasion fiscale des personnes physiques.**

Les pays en développement sont particulièrement sensibles à l'évasion fiscale. La faiblesse de leur administration fiscale les met en position délicate. La libéralisation des marchés financiers facilite la fuite des capitaux, et partant l'évasion fiscale. De plus, la libéralisation du commerce mondial a provoqué une baisse significative des tarifs douaniers. Les pertes fiscales dues à cette baisse ont eu un impact très important. En Asie du Sud et en Afrique subsaharienne surtout, les pays les plus pauvres restent très dépendants des revenus que leur apportent les tarifs douaniers (un tiers de leur revenu fiscal). Les structures et l'administration des impôts sont fréquemment oubliées des agendas des discussions et recherches. Pourtant la fiscalité est un élément central de la politique de développement.

Notons que les mécanismes internationaux offrent des possibilités d'optimisation également pour les personnes physiques. L'optimisation, facilitée par l'efficacité limitée des conventions fiscales, peut concerner ainsi les revenus des dirigeants.

#### **1. Les mécanismes faisant intervenir l'optimisation fiscale internationale**

Les services chargés du contrôle fiscal relèvent fréquemment des stratégies fiscales qui utilisent les dispositifs existants pour localiser la plus-value à l'étranger afin qu'elle puisse échapper à l'impôt sans que les contribuables ne s'expatrient eux-mêmes. Cela consiste par exemple à ce que des associés (souvent dirigeants) d'une entreprise marocaine apportent leurs parts à une société holding étrangère. Ils bénéficient ainsi du sursis d'imposition sur la plus-value.

Ces opérations sont difficiles à découvrir, et plus encore à contester pour l'administration fiscale, notamment si des sociétés intermédiaires sont localisées dans des pays à secret bancaire et/ou à faible collaboration administrative, et notamment parce que l'apport à une société étrangère est légal, et ne saurait être contesté sauf s'il a été effectué à un prix volontairement minoré.

#### **2. Les entreprises et l'optimisation fiscale du revenu des dirigeants**

Les entreprises disposent de possibilités particulières pour permettre l'évasion fiscale au profit de leurs dirigeants. Elles peuvent ainsi tenter de surfacturer certaines prestations ou certains produits importés, en échange de rétro commissions sur des comptes dans des paradis fiscaux. Elles peuvent encore répartir dans plusieurs pays le versement de leur rémunération. Certains cadres dirigeants peuvent ainsi conclure des contrats de travail multiples, avec

différentes entités filiales, conduisant de même à répartir leur rémunération dans plusieurs Etats.

Le "partnership", forme d'organisation anglo-saxonne, est de plus en plus utilisé par les professions libérales. Chaque membre d'un partnership est imposable dans chaque Etat sur la part réalisée dans cet Etat par la société et correspondant à ses droits sociaux. Cette structure permet de ne percevoir qu'un montant limité de ses revenus dans un pays, même si le contribuable y exerce l'essentiel de son activité.

L'administration fiscale apparaît relativement démunie face à ces techniques, puisqu'elle ne peut facilement connaître les sommes perçues à l'étranger et les doubles contrats.

### **3. Certaines lacunes des conventions bilatérales sont lentement comblées**

Les conventions fiscales bilatérales, résultant de longues négociations, conduisent nécessairement à des compromis. Elles comportent parfois des dispositions qui peuvent faciliter l'évasion fiscale internationale. Les Etats en ont pris conscience et la tendance est à la suppression de ces possibilités. Ce processus de renégociation est cependant lent et difficile.

En premier lieu, les possibilités d'optimisation utilisant des dispositifs purement nationaux, prévus le plus souvent à cet effet, permettent aux acteurs de ne pas subir au Maroc une pression fiscale plus élevée que dans d'autres pays, même lorsque les dispositions légales apparaissent de prime abord moins avantageuses au Maroc. Ceci contribue à relativiser le jugement porté à partir de l'examen des caractéristiques principales des systèmes fiscaux.

En second lieu, les possibilités de « délocalisation » des bases imposables utilisées par les entreprises paraissent étendues. Ces possibilités tendent à réduire les écarts effectifs de pression fiscale pesant sur les activités exercées dans les différents Etats. Cette réduction de pression fiscale tend à réduire l'intérêt des délocalisations d'activités.

Les possibilités de délocalisation contribuent ainsi à réduire l'handicap que peut constituer une fiscalité plus lourde pour la localisation d'activités, mais en contrepartie elles privent les Etats d'une partie des recettes fiscales qu'ils peuvent légitimement attendre de la formation d'un revenu sur leur territoire.

Pour ces différentes raisons, un système fiscal plus simple et plus transparent, avec des taux d'imposition plus faibles et des dérogations moins étendues, serait à la fois plus juste et plus attractif en termes d'image.

En outre, les mécanismes internationaux d'optimisation, qui ont pour effet de transférer une base imposable d'un Etat dans un autre, posent deux types de difficultés. Ils autorisent des comportements de "passager clandestin" qui ne paie pas le prix fixé par un Etat

pour la formation d'un revenu sur son territoire. Bien que légaux, ils peuvent constituer une base pour des pratiques qui ne le sont pas, et conduisent à dissimuler purement et simplement la base imposable, pour peu qu'ils fassent intervenir des paradis fiscaux ou des pays à secret bancaire.

En effet, si la localisation d'une assiette dans un autre pays pour échapper à l'impôt peut être légale, il est tentant dans les faits, afin d'utiliser quand même les fonds au Maroc, de recourir à la fraude. Ces mécanismes se prêtent d'autant mieux à des abus que les administrations fiscales nationales sont plus désarmées en ce domaine. Une partie des délocalisations de base imposable sont d'ailleurs des fraudes pures et simples, qui ne témoignent pas d'un mauvais positionnement du Maroc, mais de la volonté des contribuables d'échapper à l'imposition quel que soit son niveau.

### Conclusion de la première section

En gros, la mondialisation impose de nouveaux défis sur le plan fiscal notamment la concurrence fiscale, la prolifération des niches et des pratiques fiscales dommageables et leur corollaire qui consiste en la course au moins-disant fiscal.

Or, la concurrence fiscale peut avoir des effets positifs : en contraignant les recettes, donc les dépenses publiques, elle peut conduire à améliorer l'efficacité de la production des services et des biens publics ; en limitant le poids de la pression fiscale, elle peut aussi stimuler la production privée. En outre, offrir une fiscalité avantageuse peut être un moyen d'attirer des capitaux dans un pays souffrant d'un handicap en raison notamment de son éloignement, de ses conditions naturelles, ou de son niveau de développement. C'est ainsi, par exemple, que pourraient se justifier les taux de fiscalité très attrayants offerts par l'Irlande.

Ainsi, en l'absence de coopération internationale et pour attirer des IDE, les États peuvent être amenés à réduire le taux et/ou l'assiette de l'impôt, ou à adopter des régimes discriminatoires favorables aux entreprises étrangères. Il y a alors concurrence fiscale. Le *dumping*<sup>201</sup> en est la forme extrême. Il consiste pour un État à réduire le taux d'imposition de manière drastique, pour attirer les contribuables.

L'harmonisation est, au contraire, une solution négociée dont le but est d'encadrer les taux et les assiettes, pour éviter les distorsions fiscales et le basculement de la charge de l'impôt sur les assiettes les moins mobiles. Elle n'a pas vocation à uniformiser les fiscalités nationales, mais elle permet à la fois d'imposer des taux plus élevés (les recettes fiscales sont alors plus importantes) et d'éviter l'évasion fiscale.

Mais la concurrence fiscale, comme toute politique non coopérative, peut avoir des effets pervers : recettes fiscales trop faibles (et donc nouvelles contraintes sur la politique économique), injustice fiscale (le poids de la fiscalité se reportant sur les assiettes les moins mobiles qui n'ont pas la même capacité à faire jouer la concurrence). Enfin, la concurrence fiscale nuirait aux proches voisins qui pourraient être confrontés à une « fuite » des assiettes fiscales mobiles.

Pour toutes ces raisons et pour contrer les effets des nouvelles pratiques fiscales dommageables résultant de la mondialisation et de l'ouverture des frontières, pays développés et PED ont tenté de moderniser leurs systèmes fiscaux afin de les rendre plus attractifs. Ainsi, dans quelle mesure ces réformes ont-elles réussi à relever les nouveaux défis imposés par la mondialisation ?

---

<sup>201</sup>L'Irlande, qui impose à 10 % seulement les bénéfices des entreprises multinationales (en principe jusqu'au 31 décembre 2010), est ainsi souvent suspectée de *dumping*.

## *Section 2: Une étude comparative des réformes fiscales : Vers l'internationalisation des problèmes fiscaux*

Depuis le début des années 1990, les pays de l'Union européenne ont procédé à de nombreuses réformes fiscales influencées par des situations macroéconomiques similaires ou des impératifs communs. Ainsi, de 1992 à 1997, la majorité des pays européens ont-ils dû augmenter leurs impôts pour restaurer la situation de leurs finances publiques et satisfaire aux critères définis à Maastricht, alors même que le ralentissement de l'activité avait tendance à réduire les rentrées fiscales ; de 1998 à 2001, au contraire, la croissance retrouvée et la réduction des charges d'intérêt ont permis de baisser sensiblement la fiscalité. Dans de nombreux pays, la priorité explicite est d'améliorer la compétitivité et l'attractivité du site de production national et de rétablir les incitations à travailler plutôt que d'étendre la redistribution et les dépenses publiques. Les réformes sont maintenant d'inspiration libérale plutôt que social-démocrate. Avec la crise de 2008, on assiste à une remise en cause des soubassements idéologiques des réformes fiscales avec une tendance à l'aggravation de la charge fiscale sur les ménages, ou généralement les assiettes fiscales moins mobiles, creusant ainsi d'avantage le fossé entre les différentes classes sociales.

Toutefois, malgré la mondialisation et les risques de fuite de l'assiette fiscale mobile, la part des prélèvements obligatoires et des dépenses publiques dans le PIB n'a été sensiblement réduite dans aucun des pays européens.

Notons que la première préoccupation commune concerne la taxation des entreprises multinationales dans un monde de plus en plus globalisé. Faut-il appliquer la taxation à la source ou à la résidence ? Comment rendre compatibles l'autonomie nationale et la nécessité d'une cohérence européenne pour la taxation des entreprises transnationales ? Des problèmes similaires se posent pour la taxation des revenus du capital des ménages, la question de la taxation des dividendes et de l'avoir fiscal étant le pivot entre les deux problèmes.

La deuxième préoccupation est la lutte contre le chômage. De nombreuses pistes ont été utilisées pour rendre les systèmes fiscaux plus favorables à l'emploi : la réduction des cotisations sociales, celles-ci étant remplacées par un prélèvement sur l'ensemble des revenus des ménages, par une taxe sur la valeur ajoutée ou par des taxes écologiques ; la baisse des cotisations sociales concentrée sur les bas salaires ; la mise en œuvre de mécanismes proches de l'impôt négatif pour réduire la désincitation au travail des non-qualifiés.

Une troisième préoccupation est celle de la fiscalité écologique : celle-ci peut-elle être utilisée pour réduire les consommations d'énergie et éviter les émissions de gaz polluants,

tout en fournissant un second dividende en permettant de réduire la taxation portant sur le travail ?

Enfin, se pose la question de l'organisation de la fiscalité locale. Peut-on concilier l'autonomie des collectivités locales, avec le souci de redistribution et d'égalité des citoyens face aux services publics à l'échelle nationale ? Quels sont les risques de concurrence fiscale et l'urgence de l'harmonisation ?

Notons qu'aucun pays n'a réalisé la « Grande Réforme », réduisant fortement le niveau des prélèvements et modifiant leur structure ; dans la plupart des cas, les réformes sont restées ponctuelles de sorte que leur cohérence n'est guère apparente.

Il convient de constater que les pays européens sont confrontés à des défis similaires :  
— Ils doivent d'abord financer un niveau important de dépenses publiques : Outre ses fonctions régaliennes (armée, police, justice), l'État, dans les pays européens, joue un rôle important de fourniture de services aux ménages (éducation, soins médicaux) ; il fournit des transferts sociaux importants (politique familiale, revenu minimum) et organise une couverture sociale importante (retraite, chômage). Le vieillissement de la population amène à la hausse des prestations retraites et santé ; l'évolution technique incite à augmenter les dépenses d'éducation et de recherche ; la tendance au creusement de la fracture sociale rend nécessaire la hausse des prestations de solidarité ; la population demande plus d'équipements collectifs, plus de dépenses de sécurité. En gros, Il est difficile de résister à la hausse des dépenses publiques.

— La mondialisation limite la possibilité de taxation des pays. La mobilité du capital et des salariés qualifiés leur permet de choisir leur lieu d'activité, soit entre les pays développés, soit entre les pays développés et les pays émergents. La possibilité de taxer les facteurs les plus mobiles (grandes entreprises, capital financier, salariés hautement qualifiés, individus à patrimoine importants) se réduit. Du coup les possibilités de redistribution à l'échelle nationale sont directement remises en cause<sup>202</sup>. Le moins-disant fiscal, pour attirer les facteurs les plus mobiles, est d'autant plus rentable pour un pays que celui-ci est petit<sup>203</sup>. Cette concurrence peut obliger les pays soit à réduire leurs dépenses publiques, soit à concentrer les impôts sur les facteurs peu mobiles : le travail non-qualifié, la terre et l'immobilier. Le pays perd sa liberté d'effectuer une redistribution satisfaisante : des revenus équivalents ne peuvent être taxés de la même façon. Dans un monde de mobilité parfaite, les seuls prélèvements

---

<sup>202</sup>Henri Sterdyniak : Mondialisation et gouvernance mondiale, le point de vue français.

<http://www.gabrielperi.fr/Mondialisation-et-gouvernance>

<sup>203</sup>Il peut attirer relativement plus de capitaux et ainsi accroître ses rentrées fiscales tout en abaissant ses taux.

possibles seraient ceux qui ont une contrepartie directe et équivalente pour l'agent taxé : aucune redistribution ne serait possible. De plus, certains agents peuvent adopter un comportement de passager clandestin et bénéficier des dépenses publiques élevées d'un pays tout en acquittant les faibles niveaux d'imposition d'un autre<sup>204</sup>. Ces comportements concernent aussi les entreprises qui peuvent choisir où localiser leurs profits sans modifier effectivement leur lieu d'implantation.

— Le rôle incitatif et redistributif de la fiscalité est réduit suite à l'influence des thèses libérales. En même temps, la plupart des pays européens sont encore en situation de chômage de masse et veulent rendre la fiscalité plus favorable à l'emploi. La montée en puissance des préoccupations environnementales, en particulier les engagements pris à Kyoto, incite aussi à la rendre plus écologique. Aussi, les réformes fiscales peuvent-elles obéir à des logiques contradictoires.

Ainsi, face à des défis similaires, des stratégies différentes apparaissent : certains pays mettent l'accent sur la réduction des taux marginaux élevés de prélèvements sur les hauts revenus et sur la baisse des prélèvements sur les entreprises ; d'autres s'attachent à rendre rentable le travail pour les non-qualifiés ; certains réduisent les charges salariales pesant sur les bas salaires<sup>205</sup>.

Dans un monde de plus en plus globalisé, trois stratégies sont concevables au niveau européen. La première est de laisser jouer librement la concurrence fiscale : chaque pays choisit librement sa fiscalité, la concurrence assure que le meilleur système l'emporte. Si elle permet de respecter l'autonomie fiscale des États membres, elle n'assure pas que le système gagnant soit le meilleur du point de vue du choix de sociétés et des citoyens européens. Obligeant les pays européens à ouvrir leurs frontières, elle affaiblit encore leur capacité à résister à l'impact de la mondialisation sur les recettes fiscales.

La deuxième consiste à aller progressivement vers une fiscalité commune, d'une part par la création d'impôts européens, d'autre part par l'unification des impôts nationaux, en termes de taux comme d'assiette. Cette stratégie est repoussée par la plupart des pays, qui veulent garder leur liberté d'action en matière fiscale. Elle suppose un important bond en avant de l'intégration européenne en matière de dépenses publiques, d'organisation des systèmes de protection sociale, bond qui n'est pas d'actualité.

---

<sup>204</sup>Henri Sterdyniak : L'Etat à l'heure de la mondialisation - Alternatives Economiques hors-série N°56 - avril 2003.

<sup>205</sup>Des dispositifs originaux ont été mis en place dans plusieurs pays, tels le Working Family Tax Credit au Royaume-Uni, la réduction des cotisations sur les bas salaires en France, l'Imposition Régionale sur les Activités Productives en Italie, la taxation cédulaire aux Pays-Bas, etc.

La troisième stratégie est celle de l'harmonisation négociée. Les fiscalités restent nationales au maximum, mais elles sont unifiées quand nécessaire, et la coexistence de fiscalités nationales différentes est organisée par des règles de bonne conduite qui permettent à chaque pays de préserver sa capacité à taxer ses résidents. De ce point de vue, l'attention doit se porter en priorité sur les impôts assis sur les facteurs les plus mobiles. Toutefois, cette stratégie n'est pas facile à mettre en œuvre. Elle suppose de délicates négociations internationales ; l'harmonisation limite, en effet, l'autonomie fiscale des États. D'autant plus que l'harmonisation n'a pu aboutir à une situation satisfaisante sur la plupart des dossiers.

On tentera, d'une part, d'élaborer une étude comparative des différentes réformes fiscales entreprises dans les pays développés, notamment européens, et celles ayant touché les PED spécialement le Maroc. En effet, avec la construction du marché unique et de la monnaie unique, les effets de l'ouverture des frontières se sont ressentis avec acuité surtout au niveau fiscal avec l'exacerbation de la concurrence fiscale et de la course au moins-disant. Et d'autre part, les réformes des fiscalités locales, et ce, en raison de leurs rôles dans le renforcement de l'attractivité du territoire.

### **& 1 : Les écueils d'une réforme d'envergure de la fiscalité étatique**

Attractivité, justice, efficacité : tels sont les trois maîtres mots de la réforme fiscale à engager durant la dernière décennie.

Attractivité, parce que le niveau élevé des prélèvements obligatoires pénalise dans la compétition internationale.

Justice, parce que la répartition de la charge de l'impôt n'est pas équitable, en particulier parmi les citoyens jouissant d'un même niveau de revenu.

Efficacité, parce que l'extrême complexité de la plupart des systèmes fiscaux crée une opacité qui ne profite ni aux citoyens, ni à l'administration.

Dans ce cadre, plusieurs voies peuvent être retenues :

\*Réformer le mode d'élaboration de la loi fiscale : formaliser la concertation en amont de toute réforme fiscale et systématiser l'évaluation en aval ;

\*Imposer les secteurs sous fiscalisés ;

\*Mettre fin à la prolifération des niches fiscales afin d'atteindre l'objectif "à revenu égal impôt égal";

\*S'attaquer au maquis des « petites » taxes qui pèsent sur la compétitivité des entreprises ;

\*Engager la réforme de la fiscalité locale.

Ainsi, les différentes réformes intervenues à l'heure de la mondialisation répondent-elles à ces impératifs ?

Les réformes fiscales intervenues dans la plupart des pays développés ou, à vrai dire, les modifications intervenues, peuvent nous éclairer sur les politiques nationales de nos différents partenaires.

Modifications ou retouches car le terme de réforme est sans doute un peu trop fort. La multiplicité des mesures adoptées ne fait pas en soi une vraie réforme. L'analyse peine, en effet, à identifier un remodelage de grande ampleur orienté vers la poursuite d'objectifs clairement identifiés dans les pays cités. On en comprend les raisons qui, au-delà des difficultés intrinsèques de toute réforme, semblent fondamentalement être liées à deux phénomènes caractéristiques de la période : une croissance économique lente dans ses débuts et, à de rares exceptions près, des dépenses publiques en hausse, quand seule une maîtrise de ces dépenses favoriserait une réforme ambitieuse et durable des prélèvements.

L'absence de grands bouleversements des systèmes de prélèvements obligatoires est évidemment un motif de déception pour tous ceux qui s'inquiètent de l'effet nocif, sur les plans économique mais aussi social, des prélèvements excessifs<sup>206</sup>.

En effet, au cours des années 90, les pays européens ont aussi souhaité manier leurs prélèvements à des fins structurelles, qu'il s'agisse des incitations adressées aux acteurs du marché du travail pour résoudre certains des graves problèmes posés par la situation de l'emploi en Europe, ou qu'il s'agisse de poursuivre un objectif de compétitivité fiscale. Celui-ci est sans doute le deuxième élément qui a pu structurer les réaménagements fiscaux entrepris. Il invite à s'interroger sur l'existence, en Europe, d'un processus de concurrence fiscale. Certains Etats ont pris de l'avance et la compétition fiscale, très vive pour certains prélèvements, n'a pas fini d'être un sérieux sujet de préoccupation, d'autant que l'Union Européenne est exposée à un processus de globalisation auquel ses composantes s'ajustent en ordre dispersé.

Par ailleurs, la situation des prélèvements obligatoires, en Europe, offre un panorama contrasté avec une grande variété des niveaux et des structures de prélèvements.

Dans l'ensemble, les pays européens, qui ont connu un alourdissement du poids des prélèvements, se sont toutefois un peu rapprochés les uns des autres dans les années 1990. Cette convergence, qui reste très limitée, apparaît d'abord comme le résultat d'un rattrapage

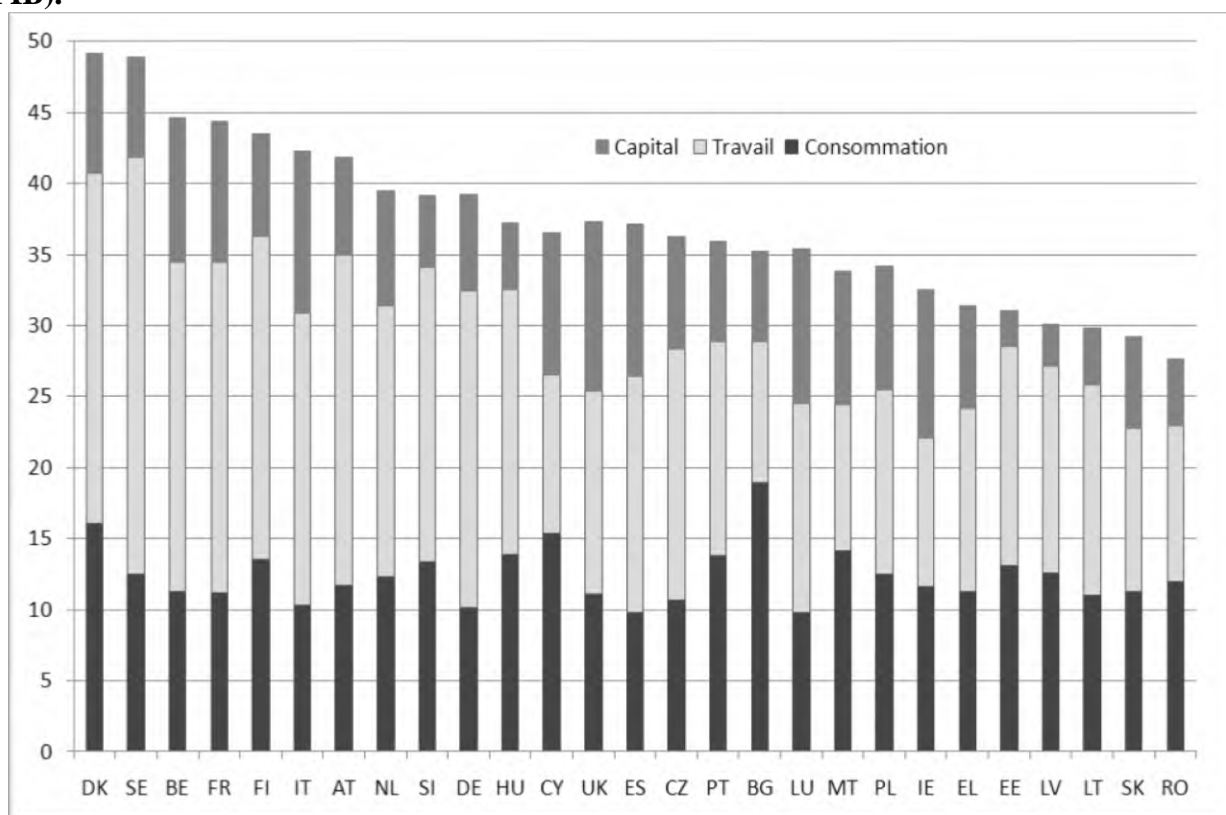
---

<sup>206</sup>Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation et de la délégation du Sénat pour la planification sur les réformes fiscales intervenues dans les pays européens au cours des années 1990, Par MM. Philippe MARINI et Joël BOURDIN. <http://www.senat.fr/rap/r02-343/r02-3431.pdf>.

des pays initialement les moins développés et des nécessités de la réduction des déficits publics, mais peut également être attribuée aux pressions liées à des phénomènes de concurrence fiscale.

Le graphique ci-dessous montre comment se répartissent les impôts, taxes et cotisations sociales entre trois grandes bases fiscales – capital, travail et consommation– dans l’Union européenne, en 2006<sup>207</sup>. Il montre que la pression fiscale, dans la plupart des pays, est assise sur le travail en tant qu’assiette peu mobile contrairement au capital : assiette mobile donc moins taxée.

**Graphique 2 : Répartition de la pression fiscale dans l’Union européenne en 2006 (% du PIB).**



**Source :** Commission Européenne (2008).

Actuellement, les conséquences de la crise économique et financière se font durement sentir sur les recettes publiques des États membres. Après la mise en œuvre d’une large gamme de mesures de relance fiscales entre 2008 et 2010, la politique fiscale est désormais clairement orientée vers un assainissement bien nécessaire des finances publiques des États membres. Cet assainissement s’impose d’autant plus au regard des difficultés rencontrées par certains États membres dans le financement de leur dette souveraine.

<sup>207</sup>Les impôts sur le travail comprennent principalement les cotisations sociales employeurs et employés ainsi que la majeure partie de l’impôt sur le revenu.

Ainsi, plusieurs réformes fiscales ont vu le jour. Celles-ci visent, outre l'assainissement des finances publiques, le renforcement de l'attractivité du territoire avec la montée en puissance de la mondialisation.

Du côté des PED, les réformes fiscales mises en place traduisent plus les recommandations, voire « les instructions », des grandes institutions internationales que la volonté des pouvoirs publics, d'où leurs inadaptations aux spécificités locales et donc leur échec.

Avec la mondialisation, ces pays ont tenté de remanier leurs systèmes fiscaux afin de les adapter aux nouveaux défis imposés, néanmoins, et faute de moyens et suite également à la stérilité intellectuelle de ses concepteurs, les retouches superficielles qui ont touché la fiscalité des PED n'ont pas réussi à renforcer l'attractivité du territoire et drainer le maximum d'IDE.

Nous tenterons dans un premier temps d'analyser les réformes fiscales entretenues dans les pays développés notamment européens du fait de la proximité géographique et les relations économiques, commerciales et politiques qui lient le Maroc à ces pays. Cette analyse nous permettra d'en tirer des leçons pour le traitement des réformes fiscales dans les PED, et ce, à travers une analyse comparative.

### **A : L'UE : Une convergence des politiques fiscales ?**

Depuis les années 1990, un vent de réformes fiscales souffle sur l'Union européenne. Le mouvement a démarré en Espagne, où des réformes ont été initiées dès 1995, et s'est étendu à la plupart des autres États membres, y compris l'Allemagne, qui a entamé une réforme ambitieuse au cours de l'été 2000. Dans la plupart des pays, ces réformes visent à réduire l'effet dissuasif des taux d'imposition marginaux élevés sur le travail, la production et l'investissement, ainsi qu'à neutraliser les distorsions liées au système fiscal. Autrement dit, si des diminutions de l'impôt sur le revenu ont certes été introduites dans divers pays, la plupart des réformes sont toutefois axées sur l'offre, l'objectif étant de développer la croissance potentielle dans les pays européens qui les mettent en œuvre<sup>208</sup>.

Bien que motivées par des préoccupations internes, ces réformes s'insèrent dans un contexte de tentative de coopération fiscale opérée par les pays européens depuis le début des années 1990. Il est frappant de constater que les nécessités actuelles de coopération fiscale sont très proches des raisons qui ont mené à la création de l'Union économique et monétaire dans les années 1990. À la fin des années 1980, il est apparu qu'une monnaie unique serait

---

<sup>208</sup> La réforme fiscale dans les États membres de l'UE, 09-2001, [http://lionel.fontagne.free.fr/papers/fisca\\_plt.pdf](http://lionel.fontagne.free.fr/papers/fisca_plt.pdf).

nécessaire, premièrement, pour faciliter l'achèvement du marché unique en éliminant les obstacles au commerce, matérialisés par la volatilité des taux de change, et, deuxièmement, pour rendre impossibles les effets potentiellement nuisibles des dévaluations concurrentielles.

Les mêmes types d'arguments sont aujourd'hui avancés pour soutenir le projet d'harmonisation fiscale. Il était déjà clair au début des années 1990 que les divergences de taux d'imposition faisaient obstacle à l'achèvement du marché unique étant donné qu'elles empêchaient la convergence des prix dans le marché européen. Ce fut l'un des raisonnements à la base de la tentative d'harmonisation de la TVA. Mais il est tout aussi rapidement apparu qu'ayant abandonné leurs instruments nationaux de politique monétaire, les membres de l'UEM pouvaient utiliser plus activement les taxes en tant qu'instrument de politique économique. Plus spécifiquement, les réductions concurrentielles des taux d'imposition pouvaient remplacer les dévaluations concurrentielles.

Bien sûr, les diminutions d'impôt et dévaluations ne sont pas des substituts parfaits, et ce, pour deux raisons majeures : d'abord, parce que seules les premières affectent l'économie réelle à long terme et ensuite, parce que l'ampleur des diminutions d'impôt est limitée par le Pacte de stabilité et de croissance<sup>209</sup>. Néanmoins, avec la récente reprise de la demande globale dans l'UE, ces éléments ont favorisé des diminutions d'impôt censées accroître la capacité de production sans porter préjudice aux équilibres fiscaux. Par conséquent, après la création de l'euro, la coopération fiscale peut être considérée comme la prochaine étape vers la réduction des obstacles à l'achèvement du marché intérieur et des comportements non coopératifs dans cette zone fortement intégrée.

Aussi, le taux des prélèvements obligatoires apparaît relativement élevé en France par rapport aux autres grands pays développés, mais a connu une évolution similaire à celle des autres pays de l'OCDE (qui est passé, en moyenne, de 25,5% du PIB en 1965 à 34,1% en 2009) et de l'Union européenne (qui est passé, en moyenne, de 27,9% en 1965 à 38,9% en 2009)<sup>210</sup>. L'ensemble des pays de l'OCDE s'est récemment engagé dans une politique de maîtrise du taux de prélèvements obligatoires : ainsi, après avoir progressé de près de 10 points entre 1965 et 2001, le taux des prélèvements obligatoires s'est ensuite stabilisé jusqu'en 2007, avant de diminuer du fait de la crise financière. La nécessité de maîtriser les

---

<sup>209</sup>Le Pacte de stabilité et de croissance, ou PSC, désigne un ensemble de critères que les États de la zone euro se sont engagés à respecter vis-à-vis de leurs partenaires. C'est l'instrument dont les pays de la zone euro se sont dotés afin de coordonner leurs politiques budgétaires nationales et d'éviter l'apparition de déficits publics excessifs. Il impose aux États de la zone euro d'avoir à terme des budgets proches de l'équilibre ou excédentaires.

<sup>210</sup>Les prélèvements obligatoires : France et pays occidentaux, <http://www.vie-publique.fr/decouverte-institutions/finances-publiques/approfondissements/prelevements-obligatoires-france-pays-occidentaux.html>.

déficits et la croissance de l'endettement publics tend toutefois à faire augmenter à nouveau ce taux dans La zone euro depuis 2011.

En outre, à l'exception notable du Royaume-Uni, il paraît exister une certaine corrélation entre l'ampleur de l'augmentation des prélèvements obligatoires et le niveau des déficits publics. En effet, les pays qui ont le plus accru leurs P.O. sont aussi ceux qui ont connu à un moment donné les plus forts déficits publics. Cette corrélation doit être mise en rapport avec les nécessités induites par le processus de qualification pour l'euro, qui a imposé aux pays une réduction plus ou moins importante des déficits publics en fonction des situations de départ, réduction largement obtenue par une hausse du taux de pression fiscale.

Enfin, une relation négative entre la croissance et l'évolution du poids des prélèvements obligatoires semble se dégager. Plus la croissance est élevée, moins le poids des prélèvements obligatoires dans le PIB s'accroît.

Malgré un certain rapprochement, le paysage des prélèvements obligatoires, en Europe, présente de forts contrastes avec des niveaux et des structures des prélèvements très différents selon les pays.

En dépit d'un certain rapprochement des structures nationales des prélèvements obligatoires, le paysage européen reste marqué, en ce domaine, par de nettes disparités.

S'agissant des impôts sur les biens et services, le total des écarts à la moyenne, indice grossier des disparités de taxation, se réduit très sensiblement, révélant une convergence des systèmes d'imposition des biens et services que les progrès réalisés en matière d'harmonisation réglementaire de la TVA expliquent largement.

S'agissant des impôts sur le revenu des ménages, un même processus de convergence peut être décelé, même s'il a atteint une ampleur plus limitée. Il est en correspondance avec le processus de rapprochement du poids relatif des cotisations sociales.

Notons que le poids des impôts sur le revenu des ménages varie beaucoup selon les pays. Il reste exceptionnellement élevé dans les pays nordiques ainsi qu'en Belgique. Il est relativement faible dans les pays du sud et aux Pays-Bas<sup>211</sup>.

De façon surprenante, les deux catégories d'imposition qui ont, à l'inverse, connu une accentuation de la disparité des prélèvements nationaux sont ceux considérés comme les plus susceptibles de converger en raison de la mobilité présumée de leurs assiettes, à savoir l'imposition des sociétés et celle du patrimoine. Ces impôts sont ceux qui connaissent la dispersion la plus faible, ce qui correspond bien à un penchant vers une harmonisation

---

<sup>211</sup>La réforme fiscale dans les États membres de l'UE, 09-2001, [http://lionel.fontagne.free.fr/papers/fisca\\_plt.pdf](http://lionel.fontagne.free.fr/papers/fisca_plt.pdf).

naturelle des systèmes de prélèvements sur des ressources mobiles dans un espace de liberté des flux.

La répartition des prélèvements entre les types d'administration est très différenciée selon les pays. Ainsi, dans deux des trois pays fédéraux (Belgique et Allemagne), le poids de la fiscalité des Etats est extrêmement fort, supérieur à celui des Etats-Unis et dans les pays scandinaves où la fiscalité locale est très importante.

### **1. L'impôt sur les sociétés : Les risques de délocalisation**

La réduction des déficits publics, engagée pour répondre aux contraintes du traité de Maastricht puis du Pacte de stabilité et de croissance a relancé, en Europe, le débat sur la diminution de la pression fiscale. S'impose, ensuite, la nécessité d'assainir les finances publiques suite à la crise financière internationale de 2008.

La réduction des impôts pourrait, en effet, être l'occasion de simplifier la fiscalité, d'atteindre une meilleure efficacité productive, et de parvenir à une plus grande justice fiscale. L'enjeu est donc à la fois de réduire les distorsions créées par les impôts et de profiter du surplus de recettes tiré de la croissance pour améliorer l'équité du système fiscal.

Toutefois, la réforme fiscale, peu contestable dans ses principes, peut avoir des effets pervers si elle est menée à l'échelle européenne de manière mal coordonnée. Elle risque en effet de déboucher sur une concurrence entre les pays européens désireux de soutenir la reprise économique en attirant, par le biais de la fiscalité, des activités économiques ; l'Allemagne a ainsi annoncé une réduction significative du taux d'imposition des bénéfices des sociétés<sup>212</sup>. Une telle concurrence fiscale pourrait conduire à des pertes excessives de recettes budgétaires, et se révéler néfaste en définitive pour l'Union dans son ensemble.

C'est dans ce contexte de concurrence fiscale, potentiellement renforcée, que le débat sur l'harmonisation fiscale européenne s'est rouvert à la fin des années quatre-vingt-dix. Il apparaît aujourd'hui comme une source importante de tensions entre les pays européens, en particulier pour ce qui concerne la fiscalité du capital, facteur rendu de plus en plus mobile avec la disparition du risque de change à l'intérieur de la zone euro.

Le contour des prélèvements sur les entreprises est très difficile à dessiner. Ainsi, à des prélèvements directs particulièrement dispersés selon qu'ils touchent les sociétés ou des entreprises individuelles, les entreprises en général ou les entreprises évoluant dans un secteur donné, effectués au niveau national ou au niveau local, il faut ajouter des prélèvements plus

---

<sup>212</sup>En Allemagne, le taux standard de l'impôt sur les sociétés (IS) est de 15 %. Un taux « théorique » qui dépasse même la barre des 30 % une fois incluses la taxe professionnelle et la contribution de solidarité de 5,5 %. Avant la baisse décidée en 2008, le pays présentait le taux d'IS le plus élevé d'Europe, à 39 %. Dans la pratique, il est bien inférieur et avoisine les 17 %.

indirects qui, établis sur les propriétaires de l'entreprise ou sur ses créanciers, affectent de façon significative la vie des entreprises<sup>213</sup>.

Il convient d'abord de relever qu'une stratégie de baisse des taux légaux d'imposition des sociétés a été partagée par la plupart des pays européens<sup>214</sup>. Si, en pratique, cette stratégie n'a pas toujours été suivie d'une baisse de la pression fiscale, on ne peut pour autant la considérer comme relevant d'un simple affichage.

Dans la plupart des pays, elle semble avoir débouché sur des allègements fiscaux effectifs. Par ailleurs, elle témoigne, en soi, d'une détermination compétitive qui, même si ses résultats concrets appréhendés globalement sont ambigus, semble animer de nombreuses pratiques fiscales concurrentielles à dimension microéconomique<sup>215</sup>.

A défaut de pouvoir entièrement étayer les préoccupations engendrées par la perspective d'une intensification de la concurrence fiscale, les données disponibles montrent que les pays européens sont inégalement attractifs.

#### 1.1 : Une baisse des taux légaux accompagnée d'un élargissement d'assiette

L'imposition des sociétés a évolué dans le sens d'une diminution des taux légaux et, souvent, d'une extension de l'assiette d'imposition.

En effet, une très forte baisse des taux légaux d'imposition des sociétés est intervenue en Europe entre 1986 et 2001 avec, en moyenne, un allègement de près de 30 % par rapport au taux observé en 1986.

Aussi, dans un contexte de concurrence fiscale accrue, six pays européens ont réduit leur taux d'imposition sur les sociétés en 2005 : la République tchèque (24 %), l'Estonie (23 %), la Grèce (22 % ou 29 % selon la taille des sociétés), le Luxembourg (29,63 %), les Pays-Bas (25 % ou 29,6 % selon la taille des sociétés) et la France (33,33 %). Malgré tout, à côté, l'Irlande, la Bulgarie et la Roumanie font presque figure de petits paradis fiscaux, avec des taux respectifs de 12,5 %, 15 % et 16 %. Celui de la Suisse est de 21,3 %.

Dans le reste du monde, la tendance est aussi à la baisse. Mais le bilan est plus contrasté. On trouve le Japon, avec un taux d'impôts sur les sociétés record et stable de

---

<sup>213</sup>La réforme fiscale dans les États membres de l'UE, 09-2001, [http://lionel.fontagne.free.fr/papers/fisca\\_plt.pdf](http://lionel.fontagne.free.fr/papers/fisca_plt.pdf).

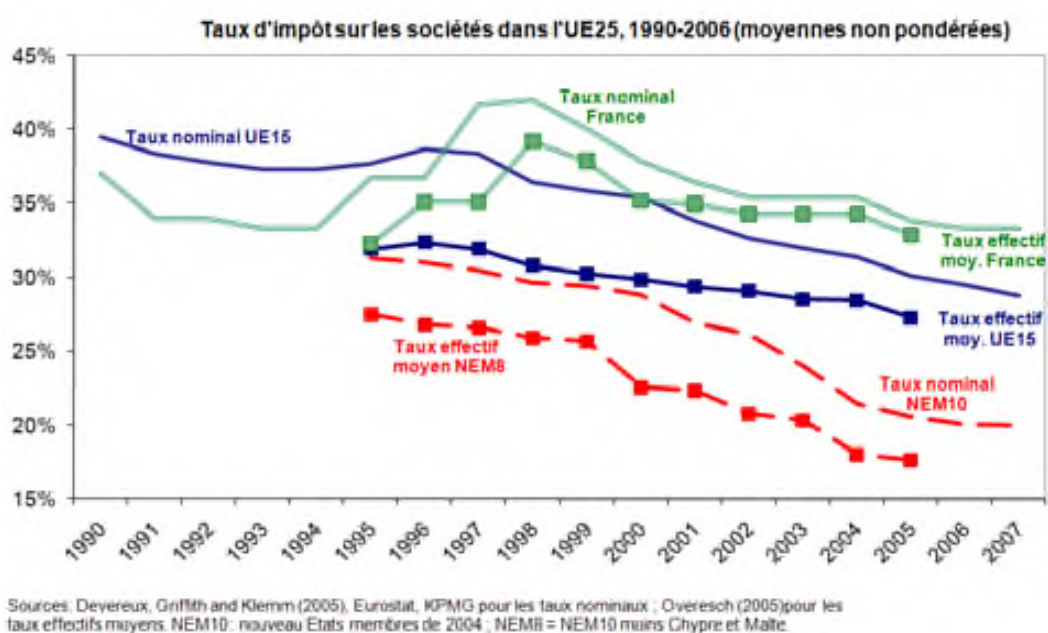
<sup>214</sup>Tout comme pour les prélèvements obligatoires en général, l'imposition des entreprises ne semble pas avoir connu de nettes modifications en Europe. C'est du moins la conclusion à laquelle invite la considération des évolutions relatives au poids de l'impôt sur les sociétés dans le PIB. Ce résultat est de nature à étonner si on se réfère aux analyses théoriques qui établissent un risque élevé de concurrence fiscale en matière d'imposition des entreprises. Aussi bien, un raffinement de l'analyse s'impose et la prise en compte d'autres données conduisent à des conclusions sensiblement différentes.

<sup>215</sup>Sur les réformes fiscales intervenues dans les pays européens au cours des années 1990. 10 juin 2003 : Une décennie de réformes fiscales en Europe : la France à la traîne (rapport d'information) Par MM. Joël BOURDIN et Philippe MARINI au nom de la délégation du Sénat pour la planification.

40,69%. Et, à l'autre extrême, les îles Caïmans, où les entreprises jouissent d'une fiscalité de 0 %. En Asie-Pacifique, où les obstacles à la libre circulation des capitaux et des biens sont plus nombreux, la compétition fiscale est moins forte. Résultat : la moyenne des taux, à 30 %, n'a pas diminué en 2005. Aux Philippines, le taux a même augmenté de 3 %, tandis qu'il a baissé dans une proportion équivalente en Inde. Même tableau en Amérique latine, où la moyenne s'est stabilisée autour de 28 %.

Avec la crise financière de l'année 2008, nombreux sont ceux qui posent la question du rapprochement, voire de la convergence, des politiques budgétaires et des systèmes fiscaux européens. Selon les approches, les propositions sont toutefois différentes. Pour certains, il s'agit simplement de « retoucher » les systèmes fiscaux afin de les rendre un peu plus rentables sans pour autant stopper la concurrence fiscale. Pour d'autres, la crise a montré qu'il fallait avancer vers une harmonisation fiscale et sociale. Parmi les chantiers fiscaux européens du moment figure l'harmonisation de l'IS.

**Graphique 3 :** Taux d'impôt sur les sociétés dans l'UE25, 1990-2006 (moyennes non pondérées)



La tendance à la baisse des taux de l'IS s'est nettement modéré au cours de la décennie 1990-2000 avec même, dans quelques cas, un renversement de tendance (Autriche, Finlande). A partir de l'an 2000, c'est bien la baisse des taux d'imposition qui constitue la caractéristique essentielle des réformes de l'impôt sur les sociétés intervenues en Europe.

Parallèlement, dans de nombreux pays, les régimes d'imposition dérogatoires ont été banalisés, qu'il s'agisse du régime des amortissements, des provisions ou encore des bénéfices distribués. Pour autant, outre l'existence dans tous les pays de procédures exceptionnelles, certains pays ont emprunté la voie d'une diversification des modalités d'imposition des entreprises.

En gros, la plupart des pays européens poursuivent la même tendance de baisse des taux d'imposition des sociétés dans le cadre des réformes fiscales adoptées. Ainsi, depuis l'année 2000, l'Allemagne a procédé à une vaste réforme de la fiscalité directe appliquée aux entreprises, qui s'est étendue jusqu'en 2008. Cette réforme s'est notamment traduite par une baisse importante des taux d'imposition. Dans le nouveau système, les bénéfices des entreprises sont imposés au niveau de l'entreprise et les dividendes sont imposés au niveau de l'actionnaire ; le crédit d'impôt disparaît. En contrepartie, le taux d'imposition des bénéfices est uniforme à 25 %, soit un taux d'imposition total de 39,3 % en incluant la surtaxe de solidarité et la taxe professionnelle assise sur les bénéfices, contre 52,3 % (bénéfices réinvestis) et 43,6 % (bénéfices distribués) en 2000. Il n'y a plus d'élimination complète des doubles-impositions ; seule la moitié des dividendes reçus par les actionnaires (personnes physiques) est incluse dans leur base imposable et les dividendes interentreprises ne sont plus soumis à l'impôt<sup>216</sup>. Mais, l'exonération des dividendes versés par des filiales étrangères détenues à hauteur de plus de 10 % par des sociétés résidentes est désormais étendue à l'ensemble des dividendes en provenance de sociétés non résidentes<sup>217</sup>.

C'est également pour compenser la suppression du système d'imputation complète que le gouvernement a modifié le régime d'imposition des plus-values de cessions de participation. Les plus-values peuvent en effet être considérées comme des profits accumulés ayant déjà été soumis à l'impôt sur les sociétés, si bien que leur taxation au moment de la cession de participation induirait une double taxation.

L'exonération des plus-values s'appliquait déjà dans le cas des cessions de participations étrangères depuis 1994 pour les participations supérieures à 10 % du capital<sup>218</sup>. Pour le gouvernement, cette mesure permet donc aussi de traiter désormais de manière équivalente les investissements en Allemagne et à l'étranger et d'éviter la multiplication de sociétés holding dans d'autres pays européens. Avec cette réforme, il s'agit de renforcer l'attractivité fiscale du territoire allemand.

---

<sup>216</sup> Fiscalité allemande des entreprises, Guide de la fiscalité allemande, 3<sup>ème</sup> édition, Octobre 2011.

<sup>217</sup> Idem.

<sup>218</sup> L'imposition des groupes de sociétés en Europe, un nouveau pas vers la convergence fiscale. 2010, fiches pays. HEC, Paris. [http://ec.europa.eu/france/pdf/fiches\\_pays\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/france/pdf/fiches_pays_fr.pdf).

Combinée à cette inspiration, la poursuite d'une plus grande neutralité fiscale marque la réforme. La base d'imposition est élargie par la suppression d'un certain nombre de règles dérogatoires en matière d'amortissements et de provisions. L'application d'un taux uniforme d'imposition des bénéfices est plus favorable au réinvestissement des bénéfices, puisque les bénéfices non distribués étaient auparavant imposés à un taux supérieur à celui des bénéfices distribués. La réforme vise donc à accroître le taux d'autofinancement des entreprises, jugé trop faible en comparaison internationale<sup>219</sup>.

Alors qu'avant la réforme le taux d'imposition était supérieur en cas d'autofinancement, l'harmonisation des taux conduit à aligner le taux d'imposition moyen d'un investissement type financé par autofinancement sur celui d'un investissement type financé par émission d'action.

Au Royaume-Uni, la fiscalité des entreprises a subi d'importantes modifications :

- Réduction de 33 à 30 % du taux d'imposition des bénéfices (- 3,3 milliards de livres en 2000-2001, - 3,75 en 2001-2002).
- Suppression du remboursement du crédit d'impôt versé aux actionnaires exonérés (+ 5,4 milliards).
- Suppression de l'*Advance Corporation Tax* (ACT), prépaiement de l'impôt sur les bénéfices lors du versement des dividendes, et introduction d'un paiement trimestriel pour les grandes entreprises (+ 2 milliards).
- Taxation des services publics privatisés.
- Introduction d'une fiscalité portant sur l'utilisation industrielle et commerciale d'énergie dans le but de réduire les émissions de CO2.
- Mesures spécifiques pour les PME (- 1,2 milliard de livres en 2001-2002) : taux réduit, crédit d'impôt pour la R&D, réductions d'impôts pour les employés bénéficiant d'options ; création d'un taux 0 à partir de 2002 pour les petits bénéfices (265 millions de livres en 2003-2004).

Le Royaume-Uni, qui connaissait des taux d'imposition des sociétés les plus bas de l'OCDE, a poursuivi les allègements de taux. Malgré cette situation, la part des recettes tirées de l'impôt des sociétés dans le PIB est supérieure à celle des autres pays du G7. Le taux

---

<sup>219</sup>Pour préciser les ordres de grandeur, des simulations ont été réalisées par le *Conseil des Sages* en novembre 2001. Ces simulations distinguent 3 modes de financement (autofinancement, émission d'actions, endettement) et 5 types d'investissement (intangibles, bâtiments, machines, placements financiers, stocks) et permettent notamment de mesurer l'impact de la réforme sur le taux moyen effectif d'imposition, entendu comme le taux d'imposition que supporte un investissement type qui rapporterait avant impôt une rentabilité de 20 %. La baisse du taux d'imposition légal se traduit par une baisse du taux moyen effectif d'imposition (tous types d'investissement et tous types de financement confondus) de 3,2 points. Elle est plus faible que la réduction du taux d'imposition légal en raison du durcissement du régime d'amortissement.

applicable aux PME a été réduit de 23 à 20 % (jusqu'à 300 000 livres de bénéfices) en 2000 et à 19 % en avril 2002.

Au 1<sup>er</sup> avril 2000, un taux réduit de 10 % jusqu'à 10 000 livres de bénéfices a également été introduit, ce taux a été abaissé à 0 au 1<sup>er</sup> avril 2002. Aujourd'hui, l'imposition des bénéfices est progressive.

La création, dans le budget 2002, du taux 0 pour l'impôt des sociétés qui déclarent moins de 10 000 livres de bénéfices imposables est particulièrement débattue. Elle peut être une source d'évasion fiscale pour des personnes qui, se constituant en société, peuvent échapper à l'imposition à concurrence de 10 000 livres de bénéfices<sup>220</sup>. La diminution des taux légaux d'imposition a été plus que compensée par la suppression du remboursement de l'avoir fiscal sur les dividendes.

Outre un objectif financier, la suppression du remboursement du crédit d'impôt est destinée à stimuler l'investissement : dans l'ancien système, les bénéfices distribués à des actionnaires exonérés étaient au total moins taxés que les bénéfices non distribués, incitant à des versements de dividendes au détriment de l'autofinancement.

L'Espagne, s'est inscrite également dans le processus de réduction des taux légaux d'imposition des sociétés. Elle se singularise par rapport à l'Allemagne et au Royaume-Uni - où les cours sont plus faibles - par le maintien, voire la création, de nombreux crédits d'impôts (investissements à l'étranger, en R&D, dépenses de formation professionnelle, investissements culturels, investissements pour préserver l'environnement, investissements liés à Internet).

Le taux général de l'impôt sur les sociétés est de 35 %, mais il existe un taux réduit de 30 %. Par ailleurs, depuis 2002, les entreprises alimentant un fonds de pension de retraite pour leurs travailleurs peuvent déduire 10 % des fonds de leur base imposable et les limites d'apports de fonds pour la constitution de plans de retraites privés sont assouplies.

En janvier 2006, le nouveau gouvernement socialiste espagnol a présenté une réforme fiscale ambitieuse, qui s'attaque aussi bien à la fiscalité des personnes (impôt sur le revenu et fiscalité de l'épargne) qu'à celle des entreprises. Premier axe de la réforme espagnole, l'allègement de l'impôt sur les sociétés : réduit de 1 point par an entre 2007 et 2011, il sera

---

<sup>220</sup>En se constituant en société, un travailleur indépendant peut se verser un traitement de 4 615 livres, représentant le plafond de l'abattement de l'impôt sur le revenu, et réaliser des bénéfices de 10 000 livres, qu'il s'attribuera sous forme de dividendes, en échappant à toute imposition. Il devient donc possible de faire échapper un revenu de 15 000 livres à toute imposition, un salarié, avec le même revenu, devant acquitter 3 827 livres d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales.

progressivement ramené de 35% à 30% pour les grandes sociétés, et de 30% à 25% pour les PME<sup>221</sup>.

L'Italie, quant à elle, a longtemps suivi un parcours inverse à celui de la majorité des pays européens, qui ont réalisé d'importantes baisses du taux de l'imposition sur les sociétés financées par l'élargissement de la base imposable.

En effet, de 1980 à 1997 le taux légal est réduit de 10 points dans la moyenne des pays européens, tandis qu'en Italie il augmente de 17 points. Le taux d'imposition sur le bénéfice des sociétés passe de 36,25 % à 53,2 %. En 1993, un impôt sur le patrimoine net d'entreprise a été introduit, d'abord temporairement, puis de façon définitive<sup>222</sup>. En 1995, la « loi Tremonti » rend déductible de l'IS les dépenses d'investissements en biens d'équipement, mais il ne s'agit que d'une mesure conjoncturelle<sup>223</sup>. Ce n'est qu'en 1996 qu'a été introduite une réforme plus structurelle. En 1998, année de son entrée en vigueur, la différence entre le taux italien et le taux moyen européen est devenu inférieur à 6 points.

La réforme se donnait quatre objectifs principaux :

- 1°) Simplification de la relation entre le contribuable et le système fiscal ;
- 2°) Décentralisation par un transfert de la responsabilité de certaines dépenses et des recettes afférentes aux administrations locales ;
- 3°) Baisse du taux légal et élargissement de la base imposable ;
- 4°) Neutralité de l'imposition.

Le paysage fiscal d'avant la réforme comportait, outre l'IS à 37 %, une multiplicité d'impôts sur les entreprises levés à tous les niveaux administratifs : ILOR, impôt local sur le bénéfice d'entreprise (de 16,2 %) ; ICIAP, impôt municipal sur les entreprises ; impôt sur le patrimoine net des entreprises (0,75 % du capital, soit un prélèvement sur les profits entre 5 et 10 %) ; cotisation au système de santé assise sur les rémunérations des salariés, payée par les salariés (1 %) et l'employeur (11,46 %) <sup>224</sup>.

L'objectif de simplification a été atteint par la substitution à ces différents impôts supplémentaires locaux d'un impôt unique, l'IRAP (impôt régional sur l'activité productive). Son assiette est originale et très large puisque constituée de la valeur ajoutée. Par conséquent, le taux de l'IRAP (4,25 %) est faible. Son introduction répond aussi à un objectif de neutralité par rapport aux facteurs de production, car tous (y compris le capital) sont imposés au même

---

<sup>221</sup>Espagne : les ambitions de la réforme Zapatero, <http://www.debat2007.fr/index.php?id=163>.

<sup>222</sup>Sur les réformes fiscales intervenues dans les pays européens au cours des années 1990. 10 juin 2003 : Une décennie de réformes fiscales en Europe : la France à la traîne (rapport d'information) Par MM. Joël BOURDIN et Philippe MARINI au nom de la délégation du Sénat pour la planification.

<sup>223</sup>Etudes économiques de l'OCDE, Italie, volume 2002 /4, Février.

<sup>224</sup>Idem.

taux. La réforme de 1998 a atteint son objectif de baisser le taux d'imposition des bénéfices à recettes constantes. Avec la substitution de l'IRAP à l'ILOR, le taux d'imposition des profits s'est réduit de 53,2 à 41,25 %<sup>225</sup>. Par ailleurs, le financement du système de santé en a été modifié dans un sens moins assurantiel et plus contributif, les recettes d'IRAP se substituant en partie aux cotisations sociales pour financer le système de santé.

L'IRAP, dont les recettes financent 40 % des dépenses courantes des régions, a également permis d'abandonner partiellement les transferts de l'administration centrale en faveur de l'autonomie fiscale<sup>226</sup>.

Par ailleurs, l'impôt sur les sociétés a été profondément réformé. L'introduction de la *Dual Income Tax* (DIT), aujourd'hui suspendue, appelle toute l'attention par son originalité. Elle avait substitué au taux unique de 37 % de l'IS deux taux d'imposition :

-Un taux allégé (19 %) est appliqué à la rentabilité « ordinaire » du capital investi. Celle-ci se calcule en appliquant un taux d'intérêt calculé sur la base du taux des obligations publiques et privées (actuellement 7 %) au patrimoine net, c'est-à-dire aux variations d'actifs réalisés au cours d'une période de référence ;

-Un taux plus élevé (37 %) est appliqué aux bénéfices supplémentaires.

Le taux moyen de l'impôt dépend du poids relatif des deux composantes des profits. La DIT introduit ainsi un prélèvement progressif sur le revenu d'entreprise basé sur le taux de rentabilité du capital utilisé. Le système est proche des systèmes scandinaves. L'idée d'imposer les revenus du capital à un taux proportionnel et inférieur à celui appliqué au revenu du travail, ainsi que le partage des bénéfices en deux composantes, est commune aux deux systèmes.

Cette réforme a été guidée par des considérations d'efficacité : réduire le taux marginal d'imposition des bénéfices et faire face à la concurrence fiscale par la baisse du taux moyen, trop élevé par rapport aux niveaux européens.

La loi de finances pour 2001 a prolongé cette réforme par la baisse d'un point (de 37 à 36 %) du taux ordinaire sur les bénéfices résiduels.

En gros, le taux d'imposition total (comprenant l'IRAP) varie de 23,25 % (un des plus bas d'Europe), pour les entreprises bénéficiant entièrement de la DIT à un maximum de 40,25 %, le plus élevé en Europe.

---

<sup>225</sup>Sur les réformes fiscales intervenues dans les pays européens au cours des années 1990. Op cité.

<sup>226</sup>Idem.

La réforme fiscale de 1997-98 a permis de réduire le coût relatif du financement sur fonds propres des nouveaux investissements et placé l'Italie parmi les pays qui offrent des dispositions fiscales généreuses aux nouveaux investissements.

Toutefois, le nouveau gouvernement a modifié le système en cause en accentuant sa dimension incitative. La loi « Tremonti-bis » prévoit l'exclusion de la base de l'impôt sur les sociétés (IS) de 50 % du volume des investissements et des dépenses en formation (dans la limite de 20 % de la masse salariale), excédant la moyenne des 5 dernières années. Ces mesures sont conjoncturelles et concernent les investissements effectués en 2001 et en 2002<sup>227</sup>.

La loi « Tremonti-bis » crée une segmentation du prélèvement entre entreprises avec la coexistence de trois taux d'imposition. Elle assure la transition vers une réforme complète de la fiscalité annoncée au cours de la campagne électorale, qui envisage, outre la suppression de la DIT, la baisse du taux de l'IS à 33 % et l'élargissement de la base imposable pour inclure partiellement les dividendes et les plus-values des participations substantielles. La proposition de réforme introduit une limitation de la déductibilité des intérêts pour rééquilibrer la perte de neutralité du système.

Au 1<sup>er</sup> janvier 2004, l'IRES ("Imposta sul reddito delle società") a remplacé l'IRPEG. Cet impôt frappe principalement les revenus de l'activité normale des entreprises et exclut de la taxation les événements extraordinaires tels que restructurations ou cessions de participations. Le taux de l'IRES s'élevait à 33% de la base imposable jusqu'en 2008<sup>228</sup>. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, le taux est de 27,5%. Il s'applique sur la différence entre les revenus considérés comme taxables et les charges admises en déduction au cours de la période d'imposition. En règle générale, les coûts sont déductibles dans la mesure où ils sont imputés sur le compte d'exploitation et concourent à la détermination de la base imposable. Sont passibles de l'IRES les sociétés et collectivités résidentes en Italie. Sont également imposables à l'IRES les sociétés et collectivités non résidentes à raison des bénéfices réalisés en Italie.

Aux Pays-Bas, l'imposition des sociétés n'a pas fait l'objet de réformes spécifiques dans les années 1990. Elle repose sur un système dual. Les bénéfices sont imposés à un taux de 35 %, un taux réduit de 30 % étant appliqué aux « petits bénéfices »<sup>229</sup>. Plusieurs dispositifs sont mis en place pour compenser la double imposition. En particulier, les

---

<sup>227</sup> Sur les réformes fiscales intervenues dans les pays européens au cours des années 1990. Op cité.

<sup>228</sup> L'imposition des groupes de sociétés en Europe, un nouveau pas vers la convergence fiscale. 2010, fiches pays.HEC, Paris. [http://ec.europa.eu/france/pdf/fiches\\_pays\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/france/pdf/fiches_pays_fr.pdf).

<sup>229</sup> Réjane Hugounenq. L'imposition des revenus du capital et des entreprises en Europe, les logiques à l'œuvre. Revue de l'OFCE 86, juillet 2003.

dividendes interentreprises tirés des participations substantielles dans des entreprises néerlandaises ou étrangères sont exonérés de l'impôt<sup>230</sup>.

Le taux d'imposition effectif moyen (celui que supporte un investissement type), qui rapporterait avant impôt une rentabilité de 20 %, se situe avec 31 % dans la moyenne européenne et est donc supérieur à celui de l'Irlande et des pays du Nord de l'Europe<sup>231</sup>. En revanche, un certain nombre de dispositifs du droit fiscal des sociétés sont très favorables à l'implantation de *holdings* aux Pays-Bas. Les entreprises faisant partie d'un groupe international peuvent ainsi constituer des réserves spéciales allant jusqu'à 80 % du revenu financier qualifié (essentiellement intérêts et royalties), et les gains en capital tirés de participations substantielles (5 % et plus du capital) dans d'autres entreprises, néerlandaises ou étrangères, sont exonérés de l'impôt sur les sociétés.

En France, entre 1999 et 2000, les mesures portant sur la fiscalité des entreprises induisent une réduction sensible du coût du travail. La part salariale de l'assiette de la taxe professionnelle est supprimée de manière progressive entre 1999 et 2002 permettant à terme aux entreprises d'économiser 26 milliards de francs par an<sup>232</sup>. Le gouvernement a poursuivi la politique de réduction des charges patronales pesant sur les bas salaires : les entreprises bénéficient désormais d'une réduction de cotisations sociales pour l'ensemble des salaires inférieurs à 1,8 SMIC.

L'objectif de ces mesures est de réduire le coût du travail, jugé responsable du chômage des moins qualifiés. Les cotisations sociales patronales ont également été allégées dans le cadre de la réduction du temps de travail sous la forme d'une aide pérenne forfaitaire de 4 000 F et d'autres aides incitatives<sup>233</sup> : dans ce cas, il ne s'agit pas à proprement parler d'une réduction du coût de travail, puisque ces aides compensent une partie du surcoût lié à la réduction du temps de travail.

Les baisses de cotisations patronales sont financées en partie par des dotations de l'État et par l'affectation de certains impôts. Mais le gouvernement a également augmenté d'autres prélèvements pesant sur les entreprises : celles dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 millions de francs paient désormais une cotisation sociale sur leurs bénéfices, dont le taux est actuellement de 1,1 %; le gouvernement semble avoir renoncé pour l'instant à

---

<sup>230</sup> Sami Douénias, Pascal Minne : Planification fiscale internationale des sociétés belges. Collection : Bibliothèque fiscale de la Solvay Brussels School of Economics and Management ; Editeur : Larcier.

<sup>231</sup> Sur les réformes fiscales intervenues dans les pays européens au cours des années 1990. Op cité.

<sup>232</sup> La réforme fiscale en France : bilan et perspectives. Vincent Touzé , Jacques Le Cacheux , Henri Sterdyniak , Gaël Dupont. Revue de l'OFCE. Année 2000. Volume 75 Numéro 75. pp. 183-242.

<sup>233</sup> Idem.

augmenter ce taux. La taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) augmente dans le projet de budget 2001 et devrait continuer sa montée en puissance.

Finalement, la réforme Hollande avantage les entreprises, qui bénéficieront du crédit d'impôt compétitivité, par rapport aux ménages, qui paieront environ 20 milliards d'euros d'impôts supplémentaires, à compter de 2014<sup>234</sup>.

Le Crédit d'impôt compétitivité compensera largement les hausses d'impôts que subissent les entreprises. Mais chaque cas est particulier. Si un assureur, soumis à des taxes spécifiques, peut s'estimer perdant, ce ne sera pas le cas d'une entreprise industrielle à forte main d'œuvre. La principale mesure fiscale visant les entreprises est la limitation de la déductibilité des intérêts d'emprunt. En 2013, les sociétés ne pourront plus déduire de leur bénéfice imposable que de 85% des intérêts qu'elles acquittent sur leurs emprunts (puis seulement 75% à partir de 2014)<sup>235</sup>. Cela défavorise bien sûr les sociétés qui ont recours à l'endettement, lesquelles paieront plus d'impôt sur leurs bénéfices. Certaines devraient échapper à ce tour de vis, comme celles correspondant à des montages de partenariats public privé (PPP). Mais toutes verront leurs possibilités de reporter leurs pertes d'une année sur les exercices postérieurs limitées, et les plus-values seront un peu plus taxées : une quote part pour frais et charges, correspondant à 10% ou un peu plus -un dernier amendement devrait le déterminer- des plus-values brutes (et non plus nettes) sera réintégrée dans le bénéfice imposable. Par ailleurs, le gouvernement maintient pendant deux ans la surtaxe d'IS de 5%. Cela signifie que l'impôt est majoré de 5%<sup>236</sup>.

Au total, les sociétés réalisant peu de bénéfices et employant beaucoup de main d'œuvre sortent gagnantes du bilan fiscal de François Hollande: le crédit d'impôt qu'elles recevront, correspondant à partir de 2014 à 6% de leur masse salariale (pour les salaires jusqu'à 2,5 smic), compensera largement leur impôt supplémentaire.

### 1.2 : Des réformes aux effets nuancés : Un panorama de concurrence fiscale

Les recettes tirées de l'imposition des sociétés n'ont pas reculé malgré les baisses de taux mises en œuvre par les Etats. On pourrait en déduire que la concurrence fiscale, prévisible en théorie, a épargné l'Europe. Cette conclusion serait erronée. La prise en compte de nombreux indicateurs micro-économiques et l'absence de progrès substantiels dans

---

<sup>234</sup>La réforme fiscale selon Hollande: qui y gagne... et qui y perd.

<http://www.latribune.fr/actualites/economie/france/20121212trib000736781/la-reforme-fiscale-selon-hollande-qui-y-gagne-et-qui-y-perd.html>.

<sup>235</sup>Idem.

<sup>236</sup>Idem.

l'harmonisation des prélèvements sur les entreprises en Europe convergent vers le diagnostic de l'existence d'une concurrence fiscale.

Notons que de nombreuses méthodes de comparaison des charges pesant sur les entreprises ont été développées. Outre la comparaison des taux légaux d'imposition, on peut distinguer deux grands types de méthodes : celles qui sont fondées sur des taux apparents d'imposition rapportant des recettes fiscales effectives à leurs assiettes économiques (type IS/EBE - impôt sur les sociétés rapporté à l'excédent brut d'exploitation) et celles qui sont fondées sur des taux simulés - taux effectifs moyens ou marginaux - portant sur des investissements fictifs.

La comparaison des taux légaux est limitée par l'existence d'une grande diversité des règles d'assiette en matière de la fiscalité des entreprises et par celle des autres prélèvements pesant sur les entreprises.

La comparaison des taux apparents de taxation consiste souvent à analyser le poids dans le PIB des recettes d'impôt sur les sociétés. Mais, cet indicateur de pression fiscale apparente est sensible au partage de la valeur ajoutée. Aussi est-il préférable de rapporter les recettes fiscales à un indicateur du revenu des entreprises, l'excédent net d'exploitation (ENE) en règle générale.

Ce deuxième indicateur peut être amélioré de deux manières : d'une part, seul le revenu des entreprises soumises à l'IS devrait être pris en compte, et non l'ENE de l'ensemble de l'économie. D'autre part, d'autres impôts - notamment la taxe professionnelle en France - doivent être intégrés dans la charge fiscale pesant sur les entreprises. On définit ainsi le taux implicite de taxation<sup>237</sup> : rapport de l'ensemble de la charge fiscale pesant sur les entreprises au revenu des entreprises soumises à l'IS.

---

<sup>237</sup> Les **taux d'imposition implicites** (TII) mesurent la charge fiscale moyenne réelle sur les différents types de revenus ou d'activités économiques, c'est à dire sur le travail, la consommation et le capital. Les TII expriment les recettes fiscales cumulées, en pourcentage de la base d'imposition potentielle pour chaque domaine.

Le *TII du travail* est le ratio entre les impôts et les cotisations sociales payés sur le revenu du travail et le coût du travail. Le numérateur comprend tous les impôts directs ou indirects et les cotisations sociales perçus sur le revenu du travail salarié, tandis que le dénominateur correspond à la rémunération totale des salariés travaillant sur le territoire économique, augmentée des impôts sur la masse salariale ou les effectifs employés. Ce taux n'est calculé que pour le travail salarié (excluant ainsi la charge fiscale sur les transferts sociaux, dont les retraites). La moyenne peut cacher d'importantes variations de la charge fiscale dans la répartition des revenus.

Le *TII de la consommation* est le ratio entre les recettes des taxes à la consommation et la dépense de consommation finale des ménages sur le territoire économique.

Le *TII du capital* inclut, au numérateur, les impôts prélevés sur les revenus tirés de l'épargne et des investissements par les ménages et les sociétés, ainsi que les prélèvements relatifs aux stocks de capital résultant de l'épargne et d'investissements effectués lors de périodes précédentes. Le dénominateur du TII du capital est une approximation du revenu du capital et du revenu professionnel mondial des résidents des États membres à des fins de fiscalité intérieure. Les tendances du TII du capital reflètent une grande diversité de facteurs et doivent être interprétées avec prudence.

Tous les TII pour l'UE et la zone euro sont calculés comme des moyennes arithmétiques.

A côté de ces indicateurs macroéconomiques, des indicateurs microéconomiques sont proposés. Il s'agit de calculer des taux d'imposition en appliquant la législation fiscale à des cas-types d'entreprises ou d'investissements.

Cette seconde catégorie d'indicateurs, les taux effectifs d'imposition, a pour objectif de permettre les comparaisons internationales de pression fiscale en se fondant uniquement sur les paramètres de législation fiscale. Il s'agit d'une méthode qui reste assez largement expérimentale. Par conséquent, les résultats sur lesquels elle débouche doivent être considérés avec beaucoup de précautions. Leurs calculs sont généralement complexes dans la mesure où ils dépendent du type d'investissement considéré. Plus précisément, il faut formuler une hypothèse sur le bien financé (matériel, bâtiment...), les différents biens ouvrant droit à des amortissements différents, et sur les modalités de son financement (autofinancement, émission d'actions, emprunt), celles-ci ayant des traitements comptables et fiscaux différents.

Il s'agit dans tous les cas de comparer la charge fiscale pesant sur un investissement d'un rendement donné. Cette méthode peut être appliquée à une entreprise, elle débouche alors sur l'élaboration de taux effectifs moyens d'imposition. Elle peut être appliquée à un investissement marginal et débouche alors sur la mise en évidence de « coins fiscaux marginaux ».

En générale, la baisse des taux légaux d'imposition ne s'est pas toujours traduite par un recul des recettes tirées par les Etats de la taxation des entreprises. La considération des taux apparents d'imposition des sociétés conduit à mettre en évidence une stabilité globale et une faible dispersion<sup>238</sup>.

Le poids de l'impôt sur les sociétés (IS) exprimé en points de PIB est relativement proche. Seuls se distinguent, l'Autriche et l'Allemagne (avec des recettes nettement inférieures à la moyenne), le Luxembourg et, dans une moindre mesure, le Royaume-Uni (avec des recettes d'IS légèrement supérieures à l'ensemble des autres pays).

Au cours de la décennie 1990, le poids de l'IS - qui s'était beaucoup accru dans les années 80 - n'a que légèrement progressé dans l'ensemble des pays de l'UE. Cette progression est en grande partie due aux évolutions conjoncturelles et aux conditions de partage de la valeur ajoutée entre les salaires et les profits, au bénéfice de ceux-ci. En outre, elle laisse à penser que les modifications structurelles opérées dans les pays membres au cours des dernières années se sont compensées. La part de l'impôt sur les sociétés dans les recettes fiscales, qui s'était réduite entre 1970 et 1986, s'est renforcée depuis.

---

<sup>238</sup>Sur les réformes fiscales intervenues dans les pays européens au cours des années 1990. Op cité.

Aujourd'hui, alors que la crise fait chuter les cours de bourse et met les économies européennes en risque de récession, la question fiscale est plus que jamais au cœur du débat sur le rôle des pouvoirs publics – qu'il s'agisse des institutions de l'Union européenne (UE) ou des Etats membres – pour relancer l'économie et redresser les comptes publics.

Le dilemme est connu :

\*D'un côté, citoyens comme dirigeants sont conscients de la nécessité impérieuse pour la collectivité de disposer de ressources fiscales suffisantes et suffisamment stables et régulières pour financer l'investissement structurel de long terme et les services publics essentiels (en particulier l'éducation et la santé). N'oublions pas que l'Europe a choisi, ce qui la différencie des Etats-Unis d'Amérique, le modèle de « *l'économie sociale de marché* » comme l'indique le traité de Lisbonne<sup>239</sup>.

\*D'un autre côté, l'impôt doit être juste pour être accepté, sans décourager la production de richesses qui sont à la base de la croissance. Cela vaut pour l'impôt sur le revenu des particuliers comme pour l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

En effet, à l'heure de la mondialisation et de la tertiarisation d'une économie de plus en plus immatérielle, la sanction d'un système fiscal est l'évasion fiscale afin d'optimiser au maximum la pression fiscale pesant sur les groupes de sociétés. Or, cette optimisation va souvent de pair avec des délocalisations en dehors de l'Europe.

La situation actuelle est intenable. Les Etats membres ne cessent de perdre des ressources fiscales sans que les Européens aient le sentiment que la pression fiscale diminue et sans que la diminution des taux d'IS soit considérée comme ayant un effet réel sur la croissance. En effet, la moyenne des taux d'IS dans l'Europe des 27 est passée de plus de 35% en 1995 à moins de 24% en 2011, alors qu'aux Etats-Unis, par exemple, ce taux – fixé à 40% - est demeuré stable pendant la même période<sup>240</sup>.

Face à cette situation, l'autarcie fiscale n'est pas la bonne réponse. Elle serait un leurre. Les bases d'imposition, même dans les Etats comme la France qui retiennent le système de la territorialisation de l'IS<sup>241</sup>, sont de plus en plus difficiles à localiser. Les groupes de sociétés, ayant naturellement le libre choix de leurs implantations, recourt à des montages assez simples, et la plupart du temps non frauduleux ni abusifs, qui leur permettent de déplacer les bases fiscales.

---

<sup>239</sup>L'imposition des groupes de sociétés en Europe, un nouveau pas vers la convergence fiscale.2010, fiches pays.HEC, Paris. [http://ec.europa.eu/france/pdf/fiches\\_pays\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/france/pdf/fiches_pays_fr.pdf).

<sup>240</sup>Idem.

<sup>241</sup>Idem.

Ainsi, la proposition, faite par la commission européenne, d'une base commune consolidée pour l'IS<sup>242</sup> est la meilleure réponse européenne, toutes proportions gardées, au défi de la mondialisation, car elle concilie à la fois :

- Le souci des Etats de garder la main sur la fiscalité, expression d'un choix de société ; le besoin de faciliter l'appréhension des systèmes d'IS en les rendant plus transparents que ce soit vis-à-vis des entreprises assujetties ou des Etats membres dont les administrations fiscales ne possèdent pas les outils de comparaison et de benchmark adéquats, tant les régimes diffèrent dans tous leurs éléments d'un Etat à l'autre ;
- La nécessité de faciliter la vie des entreprises qui se déploient en Europe en leur évitant certaines contorsions pour parvenir à une optimisation fiscale satisfaisante au regard de leurs impératifs de rentabilité (prix de transfert) ; l'opportunité de substituer aux multiples conventions bilatérales de double imposition, tendant à éviter une surimposition des groupes se déployant dans plusieurs Etats membres, des règles simples et uniformes sources de clarté et d'équité.

Avec l'assiette commune consolidée de l'IS, les Etats garderaient leur entière liberté de fixation des taux de sorte que la concurrence fiscale à laquelle certains Etats membres sont attachés resterait possible. A terme pourraient être envisagées, comme en matière de TVA, des fourchettes d'imposition pour rapprocher les pratiques et limiter le dumping fiscal entre Etats membres.

Notons que la moyenne européenne des taux d'imposition sur les revenus des sociétés (impôt et taxes) a légèrement augmenté en 2012, mettant un terme à une longue période de baisse. Elle s'établit à 23,5% (26,1% dans la zone euro). Les plus forts taux sont enregistrés

---

<sup>242</sup>L'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés est un ensemble unique de règles de détermination du résultat imposable, susceptibles d'être utilisées par les sociétés exerçant leur activité au sein de l'UE. En d'autres termes, une société ou un groupe de sociétés éligible ne devrait se conformer qu'à un seul régime au sein de l'Union pour calculer son résultat imposable, plutôt qu'aux différents régimes propres à chacun des Etats membres dans lesquels l'activité est exercée.

En outre, les groupes soumis au régime ACCIS auraient la possibilité de ne remplir qu'une seule déclaration fiscale consolidée pour l'ensemble de leurs activités au sein de l'UE. Les résultats imposables consolidés du groupe seraient répartis entre chacune des sociétés qui le constituent par application d'une formule simple permettant à chaque Etat membre d'imposer les bénéfices des sociétés résidentes de cet Etat, au taux d'imposition choisi par celui-ci (comme c'est le cas aujourd'hui).

en France (36,1%), à Malte (35%) et en Belgique (34%) ; les plus faibles en Bulgarie et à Chypre (10% chacun), ainsi qu'en Irlande (12,5%)<sup>243</sup>. (Voir tableau 2).

**Tableau 2** : Taux d'imposition légaux maximaux sur les revenus des sociétés

	<b>2000</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>UE 27*</b>	<b>31.9</b>	<b>23.4</b>	<b>23.5</b>
<b>ZE 17*</b>	<b>34.4</b>	<b>25.9</b>	<b>26.1</b>
Belgique	40.2	34	34
Bulgarie	32.5	10	10
Rép.tchèque	31	19	19
Danemark	32	25	25
Allemagne	51.6	29.8	29.8
Estonie	26	21	21
Irlande	24	12.5	12.5
Grèce	40	30	30
Espagne	35	30	30
France	37.8	34.4	36.1
Italie	41.3	31.4	31.4
Chypre	29	10	10
Lettonie	25	15	15
Lituanie	24	15	15
Luxembourg	37.5	28.8	28.8
Hongrie	19.6	20.6	20.6
Malte	35	35	35
Pays-Bas	35	25	25
Autriche	34	25	25
Pologne	30	19	19
Portugal	35.2	29	31.5
Roumanie	25	16	16
Slovénie	25	20	20
Slovaquie	29	19	19
Finlande	29	26	24.5
Suède	28	26.3	26.3
Royaume-Uni	30	26	24
Norvège	28	28	28
Islande	30	20	20

\*Moyenne arithmétique

**Source** : Tableau établi à partir des données de la commission européenne

<sup>243</sup>Europe : évolution des taux d'imposition en 2012. <http://www.vie-publique.fr/actualite/alaune/europe-evolution-taux-imposition-2012.html>.

## **2. L'impôt sur les revenus des personnes physiques : Une accentuation de la charge fiscale sur les ménages vulnérables**

La baisse des taux moyens d'imposition n'a souvent pas connu de prolongement dans une réduction effective de la pression fiscale sur les ménages appréhendée à partir des données très agrégées de la Comptabilité nationale. De fait, le poids des impôts sur le revenu dans le PIB s'est alourdi de 0,7 point de PIB<sup>244</sup>. La France enregistre le record de hausse en raison de la substitution de prélèvements considérés comme des impôts sur le revenu (CSG et CRDS) à des cotisations sociales.

Sur une longue période, entre 1970 et 2000, la part de l'impôt sur le revenu dans le PIB a nettement augmenté, en lien avec l'accroissement des dépenses publiques, mais aussi en raison du rattrapage effectué par les pays du Sud (Espagne, Italie, Grèce, Portugal).

Une augmentation de la pression fiscale sur le revenu des ménages s'est ainsi produite en dépit des mesures adoptées pour réduire les taux marginaux d'imposition. Ce phénomène s'explique d'abord par la caractéristique progressive des systèmes fiscaux. Les gains réels de revenu des ménages se sont combinés à la progressivité de l'impôt pour en accroître le poids dans le PIB.

Compte tenu de la progression des revenus réels, la baisse des taux marginaux n'a pas réduit le rendement de l'impôt. Mais, l'élargissement des assiettes d'imposition et des pratiques, quelque peu opaques, comme le défaut d'indexation intégrale des seuils sur l'inflation, sont également à l'origine de l'augmentation de la pression fiscale sur les ménages.

Dans ce panorama, trois pays font exception : Finlande, le Luxembourg et les Pays-Bas, où au début des années 1990 certaines prestations sociales sont passées d'un financement par l'impôt à un financement par des cotisations sociales. Le poids de l'imposition du revenu a beaucoup diminué aux Pays-Bas de 4,3 points de PIB de 1990 à 2000, grâce au transfert du financement de certaines prestations sociales de l'impôt aux cotisations sociales, substitution qui apparaît comme originale en Europe<sup>245</sup>.

Bien que la mobilité des personnes au sein de l'espace européen soit, en pratique, relativement faible, la concurrence fiscale a déjà des conséquences en matière de fiscalité des revenus de personnes que le renforcement de l'intégration pourrait encore accentuer.

Au nom de la subsidiarité, ni la fiscalité directe des personnes, ni les prélèvements obligatoires destinés à financer les systèmes nationaux de protection sociale n'ont fait l'objet

---

<sup>244</sup>Sur les réformes fiscales intervenues dans les pays européens au cours des années 1990. Op cité.

<sup>245</sup>Id.

de la moindre harmonisation négociée. Pourtant, les prélèvements directs sur les revenus des personnes pourraient, à l'avenir, subir des pressions fortes qui sont susceptibles de remettre en cause les principes d'équité -- horizontale et verticale -- qui fondent ces systèmes et l'ampleur de la protection sociale qui caractérise les Etats européens.

**Tableau 3** : Taux d'imposition légaux maximaux sur les revenus des personnes physiques

	<b>2000</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>UE 27*</b>	<b>44.8</b>	<b>37.5</b>	<b>38.1</b>
<b>ZE 17*</b>	<b>47.1</b>	<b>42.2</b>	<b>43.2</b>
Belgique	60.6	53.7	53.7
Bulgarie	40	10	10
Rép.tchèque	32	15	15
Danemark	62.9	55.4	55.4
Allemagne	53.8	47.5	47.5
Estonie	26	21	21
Irlande	44	41	41
Grèce	45	49	49
Espagne	48	45	52
France	59	46.7	46.8
Italie	45.9	45.6	47.3
Chypre	40	30	38.5
Lettonie	25	25	25
Lituanie	33	15	15
Luxemburg	47.2	42.1	42.1
Hongrie	44	20.3	20.3
Malte	35	35	35
Pays-Bas	60	52	52
Autriche	50	50	50
Pologne	40	32	32
Portugal	40	50	49
Roumanie	40	16	16
Slovénie	50	41	41
Slovaquie	42	19	19
Finlande	54	49.2	49
Suède	51.5	56.4	56.6
Royaume-Uni	40	50	50
Norvège	47.5	40	40
Islande	***	46.1	31.8

\*Moyenne arithmétique

\*\*\*Données non disponibles.

**Source** : Tableau établi à partir des données de la commission européenne

Avec la montée en puissance de la mondialisation et de ses impacts sur les systèmes fiscaux, l'Espagne a annoncé une réforme de l'impôt sur le revenu en avril 1998, entrée en vigueur en 2000 : la mesure la plus visible était la réduction de 8 à 5 du nombre de tranches du barème de l'impôt sur le revenu ainsi que la baisse des taux marginaux, de 56 % à 48 % pour la tranche supérieure et de 20 à 19 % pour la tranche inférieure<sup>246</sup>. Des exonérations fiscales ont été supprimées au profit de la création d'un revenu minimum exonéré. Cette importante réforme de l'impôt sur le revenu faisait elle-même suite à une réforme de l'imposition des sociétés en 1995.

Au même moment, mi-1998, le Danemark lance une réforme fiscale quinquennale qui cumule une baisse du taux d'imposition des sociétés de 34 % à 32 %, un allègement de l'imposition des bas revenus, ainsi qu'une réduction des intérêts d'emprunt des prêts immobiliers déductibles, en vue de dégonfler la bulle du marché immobilier<sup>247</sup>.

En 1999 et en 2000, les réformes fiscales se multiplient. L'Allemagne vote en mars 1999 une réforme de l'imposition sur le revenu, réforme approfondie en 2000. In fine, les taux des tranches maximale et minimale de l'IR sont réduits respectivement de 10,9 et 8 points pour être portés à 45 % et 15 % en 2005<sup>248</sup>.

Le 17 septembre 2000, le gouvernement belge dépose à son tour au parlement un projet de réforme de l'impôt des personnes physiques. La Belgique souhaitait en effet répondre aux importantes réformes fiscales mises en œuvre en Allemagne, tandis que presque au même moment, l'Italie, l'Autriche et le Luxembourg annoncent un vaste plan de réforme fiscale pour l'année 2001. Simultanément à la loi réformant l'imposition sur le revenu des personnes physiques, finalement votée le 10 août 2001, le gouvernement belge entreprend la réforme de l'imposition des sociétés, conformément aux objectifs décrits dans l'accord de coalition puis dans la déclaration de politique fédérale du 17 octobre 2000<sup>249</sup>.

Enfin, en 2001 le gouvernement néerlandais obtient le vote d'une vaste réforme de l'impôt sur le revenu qui aboutit à la diminution des taux marginaux d'imposition mais aussi à une simplification radicale de l'architecture des prélèvements sur les personnes physiques dont le gouvernement attend une efficacité accrue des choix arbitrages économiques des individus, et notamment une plus forte incitation au travail.

---

<sup>246</sup> Sur les réformes fiscales intervenues dans les pays européens au cours des années 1990. Op cité.

<sup>247</sup> Les stratégies fiscales en Europe. Notes de Benchmarking international. Institut de l'Entreprise, 2002. [http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs\\_PDF/travaux\\_reflexions/benchmarking/StrategiesFiscales.pdf](http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs_PDF/travaux_reflexions/benchmarking/StrategiesFiscales.pdf)

<sup>248</sup> Idem.

<sup>249</sup> Les stratégies fiscales en Europe. Notes de Benchmarking international. Institut de l'Entreprise, 2002. Op cité.

En France, les discussions en vogue sont celles portant sur la mise en place de la retenue à la source pour l'impôt sur le revenu des ménages. Outre ses avantages en termes d'élimination du décalage d'une année entre le moment de la perception du revenu et celui du paiement de l'impôt, cette proposition comporte des inconvénients en termes de déresponsabilisation des contribuables et du fait du caractère indolore de ce type de perception de l'impôt. Aussi, avant d'instaurer la retenue à la source, il serait opportun de moderniser et de simplifier l'impôt sur le revenu.

En 2010, le taux maximal d'imposition sur les revenus des personnes physiques a augmenté dans l'UE27<sup>250</sup>, en grande partie en raison d'une hausse de 10 points de pourcentage au Royaume-Uni. En 2010, les taux maximaux sur les revenus des personnes physiques étaient les plus élevés en Suède (56,4%), en Belgique (53,7%) et aux Pays-Bas (52,0%) et les plus bas en Bulgarie (10,0%) ainsi qu'en République tchèque et en Lituanie (15,0% chacun). Entre 2000 et 2010, les plus fortes baisses ont été enregistrées en Bulgarie (de 40,0% en 2000 à 10,0% en 2010), en Roumanie (de 40,0% à 16,0%) et en Slovaquie (de 42,0% à 19,0%), ces pays ayant tous adopté des systèmes à taux unique, et les hausses les plus importantes au Royaume-Uni (de 40,0% à 50,0%) et en Suède (de 51,5% à 56,4%)<sup>251</sup>.

Il convient de noter que la moyenne européenne des taux d'imposition appliqués à la tranche la plus élevée des revenus des personnes physiques s'est accrue en 2012, pour atteindre 38,1% (43,2% dans la zone euro). Le montant des revenus à partir duquel s'applique ce taux varie selon le pays concerné. Les taux les plus élevés sont observés en Suède (56,6%), au Danemark (55,4%), en Belgique (53,7%), aux Pays-Bas et en Espagne (52% chacun), ainsi qu'en Autriche et au Royaume-Uni (50% chacun). Les plus bas sont constatés en Bulgarie (10%), en République tchèque et en Lituanie (15% chacun), en Roumanie (16%) et en Slovaquie (19%). Le taux français est de 46,8%<sup>252</sup>.

La plupart des gouvernements européens se sont donc engagés à quelques années d'intervalle dans un vaste mouvement de réforme fiscale et ont assigné à ces réformes un objectif final similaire : renforcer la compétitivité nationale en répartissant différemment la

---

<sup>250</sup>UE27: Belgique, Bulgarie, République tchèque, Danemark, Allemagne, Estonie, Irlande, Grèce, Espagne, France, Italie, Chypre, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Hongrie, Malte, Pays-Bas, Autriche, Pologne, Portugal, Roumanie, Slovénie, Slovaquie, Finlande, Suède et Royaume-Uni.

<sup>251</sup>Évolution de la fiscalité dans l'Union européenne : Baisse de la charge fiscale à 39,3% du PIB dans l'UE27 en 2008 Baisse continue du taux maximal d'imposition des sociétés depuis 2000. <http://www.la-fiscalite.com/docs/evolution-fiscalite-UE.pdf>

<sup>252</sup>Europe : évolution des taux d'imposition en 2012. <http://www.vie-publique.fr/actualite/alaune/europe-evolution-taux-imposition-2012.html>.

charge fiscale. Cet objectif constitue le point commun de toutes les grandes réformes fiscales européennes depuis quelques années.

### 2.1: La tendance à la baisse des taux de l'IR sur les hauts revenus

Les ménages, sans oublier les ménages aisés, sont les principaux bénéficiaires des récentes réformes européennes. Cette politique répond au souhait des gouvernements de relancer la demande pour favoriser la croissance, de réduire la pression fiscale sur les revenus au niveau de la moyenne européenne et d'alléger la fiscalité sur les revenus du travail afin de réduire le coin fiscal qui pénalise le retour à l'emploi (pays nordiques, Espagne, Pays-Bas notamment).

La baisse des prélèvements fut plus marquée pour les hauts revenus dans les quelques pays où la pression fiscale les concernant était très supérieure à la moyenne européenne, comme en Espagne (8 points de réduction pour la dernière tranche contre deux points pour la première tranche) ou en Belgique (3 points pour la dernière tranche contre zéro point pour la première). Un constat similaire peut également être fait sur la réforme de l'imposition sur le revenu intervenue en 2001 aux Etats-Unis (3,6 points pour la dernière tranche contre deux points pour la première). Dans le même esprit, le gouvernement allemand avait proposé en 1999 une baisse des taux plus prononcée pour les hauts revenus que pour les bas revenus mais devait renoncer à cette mesure pour obtenir le vote du reste de la réforme par le parlement.

Les taux marginaux semblent converger vers un taux maximal proche de 40 %. En Espagne, ce taux fut réduit de 8 points en 1998, passant de 56 % à 48 %. Enfin, en 2005, le taux d'imposition marginal sur le revenu est de 42 % en Allemagne (contre 48 % en 1999).

Outre la baisse des taux, les réformes fiscales se sont attachées à réduire le nombre de tranches d'imposition comme en Italie, en Allemagne, ou encore en Belgique (de 7 à 6 tranches) et en Espagne.

### 2.2 : Le financement de la protection sociale

Généralement très développée dans tous les pays de l'UE, bien qu'assurée selon des modalités très diverses, la protection sociale est financée, dans des proportions très variables, par des cotisations sociales et des impôts. En France, où les prélèvements sur les revenus d'activité -- cotisations sociales employeurs et salariés -- pourvoient traditionnellement de manière prépondérante au financement des différentes branches de la sécurité sociale, les évolutions récentes ont sensiblement modifié la répartition entre les types de financement, avec la montée en puissance de la CSG et sa substitution progressive à certaines cotisations sociales, et avec la prise en charge par le budget général de l'Etat des baisses de cotisations sociales consenties sur les bas salaires.

Dans tous les pays européens, les pressions qui s'exercent sur la protection sociale et son financement sont comparables : la tendance au vieillissement démographique, inégale selon les pays mais partout présente, menace l'équilibre des régimes de retraite par répartition et alourdit les charges des assurances maladie ; le chômage réduit le nombre de cotisants aux différentes caisses et engendre d'importantes dépenses de transferts, soit d'allocations chômage -dont la durée et les montants ont été généralement amputés au cours des dernières années-, soit d'autres revenus de substitution (préretraites, RMI, notamment) ; enfin la crise financière de l'année 2008 et la baisse, partout sensible depuis le début des années quatre-vingt, de la part des salaires dans le revenu national -au bénéfice des revenus de la propriété et de l'entreprise- ont pesé sur les recettes de cotisations sociales.

Indépendamment du niveau et du contenu précis de la protection sociale, la question de son financement pose un problème dont l'analyse est complexe et donne lieu à des conclusions assez discordantes. En effet, l'analyse économique incite à conclure que, dans un marché du travail fonctionnant sans rigidités, l'ensemble des cotisations sociales, employeurs et salariés, pèse, en dernier ressort, sur le salarié, de sorte qu'à long terme, ni leur niveau, ni leur répartition entre employeurs et salariés ne devraient avoir d'incidence sur le coût de la main-d'œuvre supporté par l'employeur. Il en va de même si l'on suppose que la régulation du marché du travail s'opère par l'intermédiaire d'une courbe de Phillips<sup>253</sup>, l'ajustement à une augmentation des cotisations s'effectuant alors par le biais d'une montée temporaire du chômage, qui exerce une pression à la baisse sur les salaires nets.

En moyenne, il n'y a pas de corrélation entre le poids des cotisations sociales et le coût unitaire moyen de la main-d'œuvre dans les différents pays européens, en dépit de la très grande diversité des modalités de financement de la protection sociale<sup>254</sup>.

Au-delà de ces considérations moyennes, de nombreuses études récentes, en France notamment, concluent à une incidence importante des cotisations sociales, patronales en particulier, sur le coût de la main-d'œuvre peu qualifiée, en raison notamment de l'existence de contraintes légales sur le salaire minimum. Réduire le coût de la main-d'œuvre, notamment

---

<sup>253</sup>Mise en évidence en 1958, la courbe de Phillips est une courbe illustrant une relation empirique négative (relation décroissante) entre le taux de chômage et l'inflation ou taux de croissance des salaires nominaux. Cette relation s'explique par le fait qu'au-delà d'un certain niveau de chômage, les salariés ne sont plus en position de force pour exiger une hausse de salaire ; le partage des gains de productivité s'effectue alors en faveur de l'entreprise.

Elle dérive des travaux de l'économiste néo-zélandais Alban William Phillips mettant en relation le chômage et la variation des salaires nominaux ; l'augmentation des salaires nominaux est source d'inflation, car elle accroît les coûts de production des entreprises et celles-ci se voient alors contraintes de rehausser leurs prix afin de restaurer leur marge bénéficiaire. Phillips se retire rapidement après publication de sa courbe, qui restera son unique découverte. Elle sera reprise et améliorée par Modigliani.

<sup>254</sup>Sur les réformes fiscales intervenues dans les pays européens au cours des années 1990. Op cité.

la moins qualifiée, afin d'inciter les entreprises à embaucher, est devenu, au cours des années récentes, l'une des modalités privilégiées de la politique de l'emploi dans la plupart des pays européens, conduisant parfois à des pratiques qualifiées de "dumping social"<sup>255</sup>. Dans le même temps, la volonté d'augmenter les salaires directs, voire les salaires nets, de certaines catégories de personnels -les cadres, en particulier- a incité certains gouvernements européens à alléger les prélèvements fiscaux et sociaux sur leurs revenus d'activité. De telles mesures ne peuvent déboucher que sur l'une ou l'autre des deux évolutions suivantes : soit une réduction des dépenses de protection sociale, soit une augmentation compensatoire de la fiscalité générale.

### 2.3 : Problèmes d'équité horizontale dans la fiscalité directe des ménages

La fiscalité directe sur les revenus des personnes relève, dans tous les pays européens, du principe de résidence<sup>256</sup>. La faible mobilité des individus devrait limiter les problèmes de concurrence fiscale sur ce type de prélèvements. Cependant, certaines sources de revenus - notamment les placements financiers- sont particulièrement mobiles, et l'unification monétaire devrait encore accroître l'intégration financière. En raison des difficultés de coordination des autorités fiscales des différents pays membres et des importantes différences existantes en matière de secret bancaire, les revenus des placements financiers à l'étranger peuvent donner lieu à l'évasion fiscale.

C'est donc sur ce type de revenus que, faute d'harmonisation négociée, la concurrence fiscale s'est exercée avec la plus grande vigueur, depuis la libéralisation complète des mouvements de capitaux. Elle a, dans un premier temps, engendré une tendance générale à l'allègement de la pression fiscale sur ce type de revenus, qui a toutefois été partiellement corrigée au cours des années récentes sans grandes conséquences apparentes sur les flux de placements.

Un tel allègement de la fiscalité directe sur les revenus de placements pose, à l'évidence, un problème d'équité horizontale, dans la mesure où des revenus d'un même montant mais de nature différente supportent des prélèvements différents. Parce que les patrimoines financiers sont relativement plus concentrés que les revenus, l'équité verticale est également mise à mal.

Le risque de voir s'accroître la concurrence entre institutions financières au sein de l'union monétaire a incité récemment la Commission européenne à proposer, à nouveau, une

---

<sup>255</sup>La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat. MARINI (Philippe), Rapporteur général. RAPPORT D'INFORMATION 483 (98-99)- Commission des Finances. <http://www.senat.fr/rap/r98-483/r98-483.html>.

<sup>256</sup>Imposition dans le pays de résidence de la personne, quelle que soit l'origine géographique de ses revenus.

retenue à la source non libératoire sur les revenus d'intérêt, qui constituerait donc une borne inférieure à l'imposition de tels revenus et limiterait ainsi la concurrence fiscale<sup>257</sup>. Une telle solution présente cependant des faiblesses évidentes dans un environnement financier libéralisé à l'égard de l'ensemble du monde, et non des seuls pays membres de l'UE.

En France, la réduction des impôts directs pesant sur les ménages n'a été entreprise qu'à partir de 2000. Auparavant, le gouvernement avait quasiment supprimé les cotisations salariales maladie en augmentant la CSG afin de faire contribuer les revenus du capital au financement de la protection sociale. Avec un certain décalage, le gouvernement reprend la politique de réduction de l'Impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP), en la ciblant toutefois davantage sur les contribuables modestes. Ceux-ci sont également favorisés par la réduction de la taxe d'habitation (-11 milliards de francs) décidée en mars 2000.

La réduction de la CSG sur les bas salaires, entre 2001 et 2003, est une mesure favorable aux plus bas salaires, qui a pour objectif d'accroître le supplément de ressources obtenu par les chômeurs retrouvant un emploi. Les salariés ont bénéficié d'autres réductions.

Aux Etats-Unis, une série de lois fiscales - adoptée en 1981, 1986, 1990, 1993, 2001 et 2003 a profondément changé le code de l'impôt fédéral. Ces lois fiscales diffèrent substantiellement dans leur portée, mais toutes ont eu des effets importants sur les impôts déjà en place et les incitations dont bénéficient les contribuables.

Le Tax Reform Act<sup>258</sup> de 1986 (TRA86) a représenté le changement le plus fondamental dans le système de l'impôt sur le revenu dans près de 40 ans, et a changé non seulement le barème des taux, mais aussi la définition de base de l'assiette fiscale. De par sa conception, il a eu son plus grand effet sur le revenu le plus élevé. Mais le TRA86 a eu également des avantages substantiels pour les contribuables à faible revenu par le biais de diminution des taux marginaux. Il a augmenté les exemptions personnelles et la déduction standard.

On peut alors considérer que les impôts, pour être efficaces, doivent s'appuyer sur une très large assiette, avec les taux moyens et marginaux les plus faibles possibles. Les impôts proportionnels à taux réduits sont considérés comme les plus efficaces dans la mesure où ils

---

<sup>257</sup>La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat. Op cité.

<sup>258</sup>Le TRA 1986, voté à la fin de 1986, fait suite au vote de l'Economic Recovery Tax Act (ERTA) de 1981 qui avait fortement réduit les taux d'imposition sur le revenu des personnes physiques et qui avait allégé significativement la charge fiscale des entreprises en accélérant l'amortissement des immobilisations.

Parce que le TRA 1986 a organisé simultanément une forte baisse des taux nominaux et une augmentation importante des assiettes, tout en supprimant de nombreuses niches fiscales, les taux marginaux effectifs sur les revenus moyens et élevés ont peu baissé, voire augmenté sur les hauts revenus incluant une part importante de plus-values à long terme, et les taux moyens d'imposition ont augmenté sur les revenus élevés avec le renforcement de l'imposition minimale.

sont faciles à collecter et modifient le moins possible les comportements des acteurs économiques.

Les distorsions induites par la fiscalité en économie ouverte sont la somme des distorsions en économie fermée et des distorsions inter-pays, induites par la perception des écarts entre les impôts perçus et les biens publics offerts d'un pays à l'autre<sup>259</sup>.

En économie fermée, les distorsions induites par les impôts résultent de ce que les prix perçus par les producteurs et les consommateurs divergent et de ce que l'utilité relative travail-loisir est modifiée. Hors fiscalité, l'équilibre concurrentiel est Pareto-optimal car chaque consommateur égalise ses taux marginaux de substitution (rapports des utilités marginales de chaque bien) aux prix relatifs, chaque entreprise égalisant ses taux marginaux de substitution technique aux mêmes prix relatifs<sup>260</sup>. Avec la fiscalité, les prix relatifs perçus par les différents agents divergent et l'équilibre ne conduit plus à l'égalisation des taux marginaux de substitution : ce n'est plus un optimum de Pareto. En ce qui concerne l'arbitrage travail-loisir, des taux marginaux d'imposition élevés sur le revenu déclaré découragent le travail déclaré et favorisent le travail non déclaré et le loisir<sup>261</sup>.

En économie ouverte, les facteurs mobiles de production et les détenteurs de patrimoine font un arbitrage entre les différents pays dans lesquels ils considèrent pouvoir vivre ou investir sur la base de l'écart relatif entre le poids de la fiscalité et les biens publics offerts en contrepartie. La perception de cet écart relatif affecte les stratégies des détenteurs des bases fiscales mobiles qui cherchent à maximiser les biens publics consommés en minimisant le coût fiscal qui leur est imputé.

Un des arbitrages clés dans la définition d'un système d'imposition est celui entre l'équité verticale et l'efficacité, sachant que le système doit assurer un haut niveau d'équité horizontale – sous réserve des incitations considérées comme souhaitables par la collectivité.

Pour résumer, l'expérience américaine semble indiquer que pour limiter le coût, en termes de recettes fiscales, d'une baisse des taux marginaux d'imposition, il vaut mieux baisser les taux significativement, en augmentant les assiettes et en réduisant/éliminant les niches, que de les baisser graduellement.

#### 2.4 : Vers un nomadisme fiscal-social ?

Un éventuel accroissement de la mobilité des personnes au sein de l'espace européen risquerait dès lors d'engendrer, par le jeu de la concurrence entre des systèmes fiscal-socials

---

<sup>259</sup>Rapport : Les partenariats publics- privés : [http://www.fondation-igd.org/upload/fichiers/PPP\\_leviers.pdf](http://www.fondation-igd.org/upload/fichiers/PPP_leviers.pdf).

<sup>260</sup> Idem.

<sup>261</sup>Rapport : Les partenariats publics- privés : [http://www.fondation-igd.org/upload/fichiers/PPP\\_leviers.pdf](http://www.fondation-igd.org/upload/fichiers/PPP_leviers.pdf). Op cité.

nationaux, caractérisés par des dosages variables d'universalité,<sup>262</sup> deux types de mouvements migratoires : d'une part, les personnes sans ressources pourraient être tentées d'établir leur résidence dans les pays où les prestations à caractère universel sont les plus généreuses, tandis que les personnes à revenus élevés s'établiraient -comme on l'observe déjà depuis longtemps- dans les pays leur offrant les meilleures conditions en termes de prélèvements directs sur les revenus ; d'autre part, dans la mesure où la redistribution qu'opèrent les systèmes fiscalosociaux et de dépenses publiques ne s'effectue pas seulement entre les individus appartenant à différentes classes de revenus, mais pour chacun d'eux sur l'ensemble de leur cycle de vie, les individus les plus mobiles pourraient être tentés par le " nomadisme fiscal-social " <sup>263</sup>, changeant de résidence selon les coûts et bénéfices offerts par chacun des systèmes nationaux aux différentes étapes de la vie.

De telles évolutions remettraient inévitablement en cause les mécanismes de solidarité financière qui fondent, plus ou moins explicitement, le financement des dépenses publiques et de la protection sociale dans tous les pays de l'Union.

### **3. L'harmonisation des fiscalités indirectes en Europe**

Dès les premières années de la construction européenne, la nécessité de doter tous les pays membres d'instruments de fiscalité indirecte comparables pour éviter les distorsions de concurrence dans le marché commun a été mise en avant. Elle s'est traduite par l'adoption généralisée du système de TVA, puis par les premières directives d'harmonisation des assiettes dans les années soixante-dix.

A la suite de l'Acte unique européen<sup>264</sup>, l'harmonisation des fiscalités indirectes des Etats membres a constitué l'une des priorités de la Commission européenne qui craignait que des différences trop marquées entraînent d'importants détournements de trafics dans les échanges de biens et services. Pourtant, les progrès de l'harmonisation des fiscalités indirectes ont été modestes, sans que cela entraîne de graves distorsions dans un marché européen des biens et services désormais unifié.

---

<sup>262</sup>Dans les prestations sociales (revenu minimum, assurance maladie, allocations diverses) et dans l'accès aux consommations collectives (éducation, etc.) et de contributivité (pour la retraite notamment).

<sup>263</sup>Éric Magnin : Concurrence fiscale et modèle social dans l'Europe élargie : Convergence ou désunion européenne ? Revue d'études comparatives est-ouest 2009, vol 40, n°2, pp 55-86.

<sup>264</sup>L'Acte unique européen (souvent abrégé en Acte unique ou en AUE) a été signé par 12 États les 17 et 28 février 1986, respectivement à Luxembourg et à La Haye<sup>1</sup>, et est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 1987. Il se nomme l'Acte unique européen car c'est la première fois que l'on retrouve dans un traité des dispositions communautaires (supranational) et des dispositions intergouvernementales (international). Il est dû en grande partie à Jacques Delors qui a souhaité relancer le processus d'intégration européenne après la période d'« euroscepticisme » qui avait suivi les chocs pétroliers des années 1970.

### 3.1 : Les règles communes

Les négociations d'harmonisation des fiscalités indirectes dans l'UE, à la fin des années quatre-vingt, n'ont abouti qu'à la définition d'un régime "transitoire " pour la TVA, qui détermine des règles communes pour le nombre de taux<sup>265</sup>, le classement des produits selon les taux, et fixe des taux planchers (respectivement 15% et 5%). Cet accord minimal, qui a fait disparaître les taux majorés, permet d'éviter la concurrence fiscale par la baisse des taux tout en laissant aux Etats la liberté de les ajuster à la hausse en cas de besoin, ce qui s'est produit pour la plupart d'entre eux dans les années quatre-vingt-dix pour faire face à la détérioration des équilibres des finances publiques ou dans le cadre de réformes fiscales nationales réduisant le poids des prélèvements directs pour accroître celui des indirects.

### 3.2 : L'état des lieux

En réalité, c'est en matière de fiscalité indirecte que l'Union européenne a remporté ses plus vifs succès car les Etats membres poursuivent en la matière le même objectif : supprimer les entraves à l'échange des biens et des services pour un meilleur fonctionnement du marché commun. Depuis 1992, la Commission a réussi à fixer des taux minimums de TVA : 15 % pour le taux normal et 5 % pour le taux réduit. Quelques taux réduits sont également autorisés pour une liste de produits prédéfinis (une centaine environ). Les taux de TVA sont aujourd'hui compris, hors taux réduit, dans une fourchette comprise entre 22 % et 16 %.

La modeste harmonisation ainsi négociée a engendré une certaine convergence des taux normaux de TVA, qui s'est effectuée à la hausse. La fourchette des taux normaux demeure cependant assez large : de 15% à 22% au sein de l'Euroland, et jusqu'à 25% si l'on inclut le Danemark et la Suède<sup>266</sup>. En outre, les Etats n'ont pu se mettre d'accord sur le passage au régime " définitif " proposé par la Commission, qui aurait substitué au principe actuel de destination le principe de taxation à l'origine<sup>267</sup>.

Dans le régime " transitoire " en vigueur, la distinction demeure entre les ventes sur le territoire national et les exportations intra-communautaires, qui sont, du point fiscal, traitées comme les exportations au reste du monde. Le maintien du principe de destination permet sans doute une plus grande liberté des Etats en matière de taxation des produits, mais constitue une entrave administrative à la libre circulation des biens et services au sein du

---

<sup>265</sup>Un taux normal et un taux réduit, avec, dans la plupart des pays, un taux " super-réduit " ou taux zéro pour les produits considérés comme devant être aidés.

<sup>266</sup>L'harmonisation européenne de la TVA. <http://droit-prive-et-contrat.oboulo.com/harmonisation-europeenne-tva-25960.html>.

<sup>267</sup>Id.

marché unique européen, en raison des formalités qu'il implique. Il est, de plus, à l'origine de fraudes dont l'ampleur est difficile à évaluer. Toutefois, l'expérience européenne récente, de même que celle des fédérations existantes, suggère que le maintien d'écart substantiels de taxation indirecte est viable et n'est pas incompatible avec un degré élevé d'intégration des marchés des biens et services<sup>268</sup>.

Le tableau ci-dessous montre que le taux standard de TVA varie de 15% à Chypre et au Luxembourg à 25% au Danemark, en Hongrie et en Suède.

Dans l'UE27, le taux standard moyen de TVA a augmenté passant de 19,8% en 2009 à 20,2% en 2010. Il était de 19,2% en 2000. En 2010, le taux standard moyen de TVA varie de 15,0% à Chypre et au Luxembourg à 25,0% au Danemark, en Hongrie et en Suède.

Entre 2000 et 2010, le taux de TVA est resté inchangé dans 13 États membres, a augmenté dans douze et a diminué seulement en Slovaquie (de 23,0% en 2000 à 19,0% en 2010) et en République tchèque (de 22,0% à 20,0%). Les plus fortes hausses ont été enregistrées en Grèce (de 18,0% à 23,0%) et à Chypre (de 10,0% à 15,0%).

---

<sup>268</sup>La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat. Op cité.

**Tableau 4 : Taux standard de la TVA, %**

	<b>2000</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>Différence 2000-2010</b>
<b>UE 27*</b>	<b>19.2</b>	<b>19.8</b>	<b>20.2</b>	<b>1.0</b>
Belgique	21	21	21	0
Bulgarie	20	20	20	0
Rép.tchèque	22	19	20	2
Danemark	25	25	25	0
Allemagne	16	19	19	3
Estonie	18	20	20	2
Irlande	21	21.5	21	0
Grèce	18	19	23	5
Espagne	16	16	18	2
France	19.6	19.6	19.6	0
Italie	20	20	20	0
Chypre	10	15	15	5
Lettonie	18	21	21	3
Lituanie	18	19	21	3
Luxemburg	15	15	15	0
Hongrie	25	25	25	0
Malte	15	18	18	3
Pays-Bas	17.5	19	19	1.5
Autriche	20	20	20	0
Pologne	22	22	22	0
Portugal	17	20	20	3
Roumanie	19	19	19	0
Slovénie	19	20	20	1
Slovaquie	23	19	19	-4
Finlande	22	22	23	1
Suède	25	25	25	0
Royaume-Uni	17.5	15	17.5	0

\*Moyenne arithmétique

\*\*Si deux taux de TVA étaient en vigueur durant l'année, celui appliqué pendant plus de 6 mois ou introduit au 1<sup>er</sup> juillet est indiqué dans le tableau. Italie : le taux de TVA a été augmenté en septembre 2011 ; Chypre : le taux de TVA a été augmenté en mars 2012 ; Finlande : le taux a été augmenté au 1<sup>er</sup> juillet 2010.

**Source** : Commission Européenne

Peu de progrès ont été accomplis en matière d'harmonisation des accises, dont l'importance n'a pourtant cessé de croître au cours des années récentes et qui sont susceptibles d'engendrer des distorsions de concurrence potentiellement beaucoup plus grandes que celles résultant des différences de taux de TVA, en raison de leur non-déductibilité pour les entreprises, notamment en ce qui concerne les taxes sur les produits pétroliers<sup>269</sup>. En outre, la tendance actuelle à la mise en place d'une fiscalité "écologique", qui pèsera également sur les coûts de production, nécessiterait aussi un effort d'harmonisation, si l'on veut éviter une concurrence fiscale sur ces nouveaux instruments.

L'impôt sur la consommation représente une forte proportion des recettes fiscales totales. En moyenne, les taux effectifs d'imposition de la consommation dans la zone de l'Union européenne sont supérieurs à ceux observés dans la plupart des autres pays de l'OCDE. Cela tient non seulement à une pression fiscale plus forte globalement, mais aussi à un dosage de la fiscalité faisant très largement appel à l'impôt sur la consommation.

Faire une large place à l'impôt sur la consommation, en dépit des problèmes administratifs que cela peut poser, comporte plusieurs avantages :

- L'impôt sur la consommation est relativement neutre à l'égard des décisions d'épargne et d'investissement ;
- Il n'établit pas de discrimination entre les biens importés et ceux qui sont produits localement et il n'a pas d'incidence sur la compétitivité externe<sup>270</sup> ;
- Il permet de traiter de façon symétrique les revenus du travail, les revenus de transferts et les revenus du capital, ce qui crée une moindre désincitation au travail et assure une meilleure équité horizontale que l'impôt sur le revenu.

Néanmoins, la différenciation des taux et les exonérations nuisent à l'efficacité et à la neutralité de l'impôt sur la consommation. Dans la plupart des cas, ces allègements obéissent à un souci redistributif. Mais lorsque cette différenciation des taux de TVA est largement appliquée, elle occasionne une forte perte nette de bien-être, car les taux réduits bénéficient également aux hauts revenus. En plus de ses effets directs d'amputation des recettes, la différenciation des taux nuit indirectement à l'efficacité de la TVA parce qu'elle accroît la complexité du système et rend plus difficile l'évaluation du degré de respect des obligations fiscales.

Pour que la TVA soit moins coûteuse à appliquer par les petites entreprises, des seuils de chiffre d'affaires ont été mis en place en deçà desquels les entreprises ne sont pas

---

<sup>269</sup>La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat. Op cité.

<sup>270</sup>À partir du moment où il repose sur le principe de destination.

assujetties ; l'impôt dû est alors déterminé par application d'un forfait et/ou d'un régime simplifié. D'où des difficultés accrues de contrôle et des possibilités d'évasion par scission en plus petites unités et sous-déclaration du chiffre d'affaires. L'expérience italienne montre néanmoins que l'assujettissement obligatoire des petites entreprises (non constituées en sociétés) à la TVA peut aussi améliorer, au total, le respect de la législation fiscale<sup>271</sup>. La différenciation des taux et l'existence d'exonérations risquent également de fausser la concurrence et de modifier les modes de consommation dans les pays de l'UE.

Aussi, la variabilité des taux des impôts sur la consommation et des exonérations d'un pays à l'autre risque de fausser la concurrence internationale. Les différences internationales de taux de TVA ne semblent pas affecter sensiblement les choix de consommation, bien qu'elles puissent avoir une incidence significative sur les achats effectués dans les zones frontières ou concernant un petit nombre de biens et de services.

En réalité, si les efforts d'harmonisation des années 80 et du début des années 90 ont abouti à une moindre dispersion des taux de TVA, l'écart de 10 pour cent entre les pays de l'Union européenne pour le taux normal de TVA persiste depuis 1993, montrant qu'il n'y a pas de nette tendance spontanée à l'harmonisation<sup>272</sup>. De plus, l'application des taux réduits ou super réduits n'étant pas homogène d'un pays de l'Union européenne à l'autre, les écarts pour certains produits sont bien plus marqués. Le secteur du tourisme, où la concurrence par les prix joue beaucoup, en est un exemple : les taux de TVA vont de 3 à 25 % dans la zone de l'Union européenne. La forte dispersion des droits d'accise entraîne également un phénomène d'achat et de contrebande transfrontières.

Au total, certains pays de l'Union européenne peuvent appliquer une TVA et des droits d'accise d'un niveau plus faible, attirant les consommateurs des pays voisins. Ils augmentent ainsi leurs recettes fiscales aux dépens de ces derniers et contribuent à l'érosion des recettes fiscales totales dans la zone de l'Union européenne.

D'autant plus que l'apparition et le développement rapide des transactions en ligne ont donné une dimension nouvelle et internationale aux non-neutralités potentielles inhérentes au système actuel de TVA. Pour les services fournis en ligne, les pratiques internationales de taxation du commerce électronique occasionnent des distorsions très marquées, qui se

---

<sup>271</sup>La TVA en Italie. [http://www.attachefiscal.it/fr/infusions/extended\\_articles/index.php?cat\\_id=12](http://www.attachefiscal.it/fr/infusions/extended_articles/index.php?cat_id=12).

<sup>272</sup>Gérard Cornilleau : L'harmonisation de la TVA dans la perspective du grand marché européen, Revue de l'OFCE, Année 1988, Volume 22, Numéro 22, pp. 109-129.

traduisent par une discrimination à l'encontre des vendeurs en ligne de l'Union européenne et, au sein de l'Union européenne, à l'encontre des pays à forte TVA<sup>273</sup>.

En effet, le taux de TVA applicable aux livraisons électroniques (transactions entre entreprises et consommateurs et, dans une certaine mesure, transactions entre entreprises) est celui en vigueur dans le pays où se trouve le fournisseur (principe de l'origine). Dès lors, les vendeurs en ligne établis dans les pays de l'Union européenne à faible taux de TVA ont un avantage concurrentiel par rapport à ceux des pays à plus forte TVA. En outre, les vendeurs en ligne de l'Union européenne souffrent actuellement d'un double désavantage concurrentiel vis-à-vis des pays tiers.

Premièrement, si un client de l'Union européenne achète et télécharge un logiciel d'un détaillant en ligne de l'Union européenne, cet achat est passible de la TVA. En revanche, si le détaillant se trouve en dehors de l'Union européenne, l'opération se fait en franchise de TVA. Deuxièmement, les services vendus à un consommateur en dehors de la zone de l'Union européenne sont soumis à la TVA.

Pour remédier à ces discriminations, la Commission a soumis, en juin 2000, une proposition de directive imposant aux entreprises de commerce électronique des pays tiers de s'assujettir à la TVA dans au moins un pays de l'Union européenne lorsqu'elles offrent des services aux consommateurs privés, et de percevoir la TVA selon les règles applicables dans ce pays aux ventes en ligne.

Pour faire en sorte que les formalités fiscales ne soient pas un frein aux activités de commerce électronique et pour permettre aux administrations fiscales d'affecter leurs ressources là où elles ont toutes chances d'être les plus rentables, cette proposition de directive introduit des seuils pour les ventes en ligne.

En outre, les autorités suédoises ont proposé que les vendeurs fassent payer la TVA au taux applicable dans le pays de résidence de l'acheteur. Cette solution réduirait le désavantage de compétitivité subi par les pays à TVA élevée ainsi que les non-neutralités entre le commerce électronique et le commerce traditionnel. Mais, en dépit du soutien de la plupart des pays de l'UE à cette proposition, il n'y a pas à l'heure actuelle d'accord pour résoudre la question de la TVA sur le commerce en ligne, toute décision au niveau de l'UE exigeant l'unanimité. De fait, à défaut d'une coopération internationale plus étroite entre les administrations fiscales, une taxation juste et efficace des opérations de commerce

---

<sup>273</sup>Études de politique fiscale de l'OCDE La politique fiscale dans les pays de l'OCDE : évolutions et réformes récentes. OCDE, n°9.

électronique reposerait alors sur une exécution volontaire de la part des entreprises des pays tiers.

Vu la complexité du régime actuel de TVA et l'absence de mise en application efficace, les commerçants gagneraient sans doute du temps et de l'argent en choisissant de se soustraire à ces règles. Toutefois, les consommateurs privés semblent préférer traiter avec les entreprises qui ont su se rendre crédibles et dignes de confiance, notamment du point de vue du respect de la législation fiscale.

L'absence d'uniformité entre les pays de l'UE dans l'application des directives communautaires sur la TVA et les complications de procédure qui résultent des différents systèmes nationaux de TVA dans un marché unique faussent encore davantage les flux commerciaux.

Le régime transitoire de TVA s'applique aux opérations transfrontières. Ce régime comporte une série de règles pour la détermination du lieu de taxation de l'opération et, par conséquent, du lieu où la TVA est déduite ou remboursée. La Commission européenne a fait valoir qu'en conjonction avec l'absence d'uniformité dans l'application du système actuel de TVA, il en résulte une situation de confusion, une charge de travail supplémentaire, des complications administratives et une insécurité juridique pour les commerçants.

Les dispositifs « transitoires » pour la TVA sont complexes et facilitent la fraude fiscale. Pour réduire les coûts d'application, qui créent des distorsions dans le marché unique, et pour limiter les possibilités de fraude fiscale, on pourrait remplacer le principe de destination par le principe d'origine. On abolirait la taxation des importations et l'exonération des exportations tandis que les modalités d'application de la TVA au sein de l'UE seraient les mêmes que dans un pays membre. Ce dispositif ne pourrait être instauré sans une harmonisation plus poussée de la TVA dans les pays de l'UE, y compris pour les taux. Il faudrait également mettre en place un mécanisme de partage des recettes.

La Commission, consciente des difficiles problèmes techniques et politiques qu'impliquerait un changement aussi radical, a proposé en juin 2000 de nouvelles mesures pour améliorer l'actuel système « transitoire ». La Stratégie visant à améliorer le fonctionnement du système de TVA dans le cadre du marché intérieur, repose sur quatre objectifs : la simplification et la modernisation des règles actuelles (en particulier pour tenir compte des évolutions récentes du commerce électronique et de certaines activités de réseau comme les services postaux, l'audiovisuel, la distribution d'eau et d'électricité), une application plus uniforme de ces règles et une nouvelle conception de la coopération administrative.

Les réformes fiscales européennes, bien que parfois simultanées, n'ont donc pas été concertées au niveau européen. Elles obéissent à une dynamique de marché qui nécessite une adaptation constante de l'architecture et des taux de prélèvements afin de préserver la compétitivité fiscale de chaque pays et attirer l'investissement. Répondant aux mêmes contraintes et remédiant à des défauts souvent communs, les réformes fiscales qui se sont succédées en Europe se ressemblent souvent : d'une part elles simplifient l'architecture des prélèvements, d'autre part, elles rééquilibrent la charge fiscale afin de renforcer la croissance et la compétitivité économique nationale.

Pendant de nombreuses années, les gouvernements, quelle que soit leur appartenance politique, ont considéré que la fiscalité ne pouvait poursuivre plusieurs objectifs simultanément. Soit la politique fiscale était libérale et poursuivait la compétitivité économique nationale ; soit elle était redistributive et sociale et elle poursuivait l'équité des prélèvements au détriment de leur neutralité. Dans le premier cas de figure, la réforme mettait en œuvre la baisse des taux marginaux, de manière identique pour tous les revenus et pour l'imposition des sociétés ; dans le second cas, elle alourdissait la fiscalité du revenu des classes moyennes et celle du capital et des sociétés. En réalité cette distinction semble artificielle car l'histoire montre que plus le taux de l'impôt est élevé, plus il existe de régimes dérogatoires qui obèrent l'efficacité globale du système de prélèvements.

Les réformes fiscales conduites en Europe au cours de la dernière décennie démontrent qu'il n'existe plus guère de contradiction en matière fiscale entre la compétitivité économique et l'équité des prélèvements. Bien au contraire, les pays européens ont assigné à leurs réformes fiscales de multiples objectifs : la simplification de l'architecture des prélèvements, la compétitivité économique, au cœur de tous les projets, et la neutralité économique de l'impôt, par la diminution des distorsions créées par la fiscalité, notamment sur le marché du travail. Qu'en est-il des fiscalités des PED ?

## **B: La perplexité des réformes fiscales dans les pays en développement**

Il est reconnu que la mondialisation a contribué, au cours de la décennie écoulée, à l'accroissement de la production mondiale, des flux de capitaux et des échanges internationaux. Cette progression était attribuable, dans une large mesure, à l'amélioration de la performance des PED -en particulier ceux d'Asie.

L'incidence de la mondialisation sur les flux internationaux de capitaux privés, y compris les flux vers les PED, a été plus significative. En effet, ces flux constitués d'investissements de portefeuille et d'investissements directs ont cru à un taux moyen annuel supérieur à 20% au cours des années 90<sup>274</sup>. La mondialisation a également favorisé l'accroissement du volume des échanges internationaux depuis les années 90 suite à l'abaissement des barrières commerciales et l'ouverture de nouveaux marchés.

Bien que la plupart des PED aient tiré parti des changements que la mondialisation a apportés aux relations économiques, il ne faudrait surtout pas perdre de vue les disparités qui persistent entre les pays développés et les PED surtout au niveau de la conception et de la mise en œuvre des réformes structurelles, notamment fiscales. D'autant plus que la plupart des réformes entreprises dans les PED sont l'apanage des instructions des grandes institutions internationales, en l'occurrence le FMI et la BM. Ainsi, elles sont marquées par des analogies et se sont soldées par la mise en place des systèmes fiscaux souffrant de plusieurs défaillances car inadaptés aux spécificités locales.

### **1. Les spécificités des réformes fiscales intervenues dans les PED**

La mise sur pied d'un système fiscal efficace et équitable n'est pas une mince affaire, notamment pour les PED qui souhaitent réaliser leur intégration dans l'économie internationale. Un système idéal devrait permettre à ces pays d'obtenir les recettes essentielles dont ils ont besoin sans devoir emprunter à l'excès, décourager l'activité économique ni s'écarter des régimes fiscaux en vigueur dans les autres pays. La mise en place d'un régime fiscal efficace constitue, pour les PED, un énorme défi.

Premièrement, la plupart des travailleurs de ces pays sont, en règle générale, employés dans le secteur agricole ou dans de petites entreprises informelles. Comme ils reçoivent rarement un salaire fixe et régulier, leurs revenus fluctuent et sont souvent versés en espèces, ne figurant ainsi dans aucun registre comptable et compliquant le calcul de l'assiette de l'impôt sur le revenu. Par ailleurs, ces travailleurs dépensent rarement leur argent dans de grands magasins tenant des registres précis de leurs ventes et de leurs inventaires. En

---

<sup>274</sup>Eric Berr : La dette des pays en développement : bilan et perspectives. <http://cadtm.org/IMG/pdf/Dt82.pdf>.

conséquence, les méthodes modernes de mobilisation de fonds comme l'impôt sur le revenu et les taxes à la consommation jouent un rôle réduit dans ces économies et la possibilité, pour les pouvoirs publics, de compter sur des ressources fiscales élevées y est pratiquement exclue.

Deuxièmement, il est difficile de créer un système efficace d'administration de l'impôt lorsqu'on manque d'employés instruits et bien formés, qu'on ne dispose pas de moyens suffisants pour verser des salaires acceptables aux agents du fisc et informatiser le système fiscal (ni même pour mettre en place des services efficaces de téléphone et de courrier), et que les contribuables eux-mêmes n'ont pas toujours les capacités nécessaires pour maintenir des comptes. Les pouvoirs publics ont donc souvent recours à des expédients, optant pour des systèmes qui leur permettent d'exploiter les sources de revenu immédiatement disponibles au lieu de chercher à établir des régimes fiscaux rationnels, modernes et efficaces.

Troisièmement, étant donné la structure informelle de l'économie de beaucoup de PED et à cause de certaines restrictions financières, les services de la statistique et de l'impôt ont du mal à générer des statistiques fiables. Ce manque de données empêche les décideurs d'évaluer convenablement l'incidence possible de changements majeurs du régime fiscal. En conséquence, on préfère souvent les « simples retouches » aux changements structureaux fondamentaux, même lorsque ces derniers seraient clairement préférables. C'est ainsi que se perpétuent les structures fiscales inefficaces.

Quatrièmement, la répartition des revenus a tendance à être inégale dans les PED. Même si, dans une telle situation, la pratique de taux d'imposition élevés devrait idéalement signifier que les plus riches contribuent plus que les pauvres à l'effort fiscal, les pouvoirs économiques et politiques dont ils jouissent leur permettent souvent de bloquer les réformes qui auraient pour effet d'accroître leur fardeau fiscal. C'est ce qui explique en partie l'incapacité de nombre de PED à exploiter à leur plein potentiel des régimes d'impôt sur le revenu et d'impôt foncier, et le manque de progressivité des régimes fiscaux.

En conclusion, dans les PED, la politique fiscale doit souvent faire des compromis qui l'empêchent de fonctionner dans des conditions optimales.

### 1.1 : Les défaillances des systèmes fiscaux des PED

La plupart des réformes fiscales entreprises dans les PED ont été dictées par des considérations aussi bien intérieures qu'extérieures. Elles ont été surtout l'apanage des grandes institutions internationales. Ceci s'est soldé par la mise en place des systèmes fiscaux caractérisés par plusieurs analogies.

Les systèmes fiscaux de la plupart des PED souffrent de plusieurs défaillances. Ces problèmes sont entre autres les suivants :

- l'imposition des secteurs qui sont partout « *difficiles à imposer* » (petites entreprises, notamment agricoles, libérales et, parfois, publiques), mais surtout lorsque les capacités administratives et le civisme fiscal sont faibles. En effet, le secteur informel est vaste dans les pays en développement (peut-être 40 % du PIB en moyenne et jusqu'à 60 % dans beaucoup d'entre eux<sup>275</sup>). Cependant, on peut difficilement soutenir que ce soit la cause du problème : par exemple, les petits commerçants peuvent appartenir au secteur informel, mais leurs revenus et leurs ventes sont sans doute très en deçà de tout seuil acceptable d'imposition et les cas les plus flagrants de fraude sont le fait de professionnels qualifiés. Il est préférable de parler d'*incivisme fiscal* qui est rarement évalué, mais l'«écart» de TVA<sup>276</sup> se situe à 50-60 % en Indonésie et au Mozambique, par exemple, contre 13 % au Royaume-Uni.

-*Des administrations fiscales faibles, des contribuables démoralisés et une gouvernance médiocre*, c'est-à-dire autant de facteurs étroitement liés, qui ne sont pas propres aux pays en développement, mais qui sont particulièrement structurels dans ces pays. Il existe une relation étroite entre le bas niveau des recettes et les indicateurs de gouvernance (faiblesse de l'État de droit, instabilité politique) et notamment de corruption.

En fait, la corruption fonctionne comme un impôt, sans doute très régressif. La relation de cause à effet peut aller dans les deux sens et les problèmes de gouvernance ne sont pas propres aux administrations des recettes, ni être réglés indépendamment, par exemple, d'une réforme judiciaire. Néanmoins, le rôle crucial du recouvrement des recettes dans l'exercice des pouvoirs de l'État donne une importance particulière aux questions de gouvernance dans ce recouvrement.

Notons que les PED ont profondément réformé leur administration fiscale (de façon plus intensive depuis le début des années 90), mais avec un succès mitigé. Certains ont enregistré des progrès impressionnants (Mozambique, Pérou, Rwanda, Tanzanie et Vietnam, par exemple) ; dans d'autres, les résultats ont été très faibles, à cause de conflits ou de problèmes de gouvernance (RDC, Haïti, Nicaragua, Sierra Leone). Les progrès ont parfois été suivis par une interruption, un recul (Guatemala, Honduras, Zambie) ou une reprise (Bolivie, Ghana, Ouganda) des réformes. Il n'y a pas de solution unique pour améliorer profondément l'administration, mais l'expérience fait ressortir certains éléments-clés.

Ainsi, de nombreuses réformes organisationnelles importantes se sont révélées positives, encore que des erreurs aient été commises. Les améliorations clés ont consisté à

---

<sup>275</sup>FONDS MONETAIRE INTERNATIONAL, Mobilisation des recettes dans les pays en développement. Préparé par le Département des finances publiques. Approuvé par Carlo Cottarelli. 8 mars 2011.

<sup>276</sup>Différence entre les recettes de TVA qui auraient dû être mobilisées et les résultats effectifs; les chiffres sont repris de Silvani et al. (2008) et de Castro et al. (2009).

abandonner les approches impôt par impôt sources de doubles emplois et très sélectives et à adopter des organigrammes fonctionnels, créer des services centraux pour les superviser et intégrer la gestion des impôts directs et indirects intérieurs. Les initiatives lancées pour fusionner les processus opérationnels (par opposition à ceux de direction) des administrations des impôts et des douanes (Zimbabwe) ont été moins fructueuses parce que moins utiles étant donné les différentes missions en jeu.

Mais, les administrations des recettes (AR) n'ont pas toujours été à la hauteur des attentes ambitieuses que certains nourrissaient ; cependant, s'il existe une volonté politique, elles peuvent servir de cadre à des progrès durables. La création des AR a été une innovation qu'on a largement constatée au cours des 10-15 dernières années (on les trouve désormais presque dans tous les pays d'Afrique anglophone, par exemple) et le FMI a apporté son soutien aux pays qui se sont engagées dans cette voie. Les AR sont très différentes les unes des autres, mais l'essentiel réside dans leur statut de semi-autonomie qui vise à les protéger contre les ingérences politiques, à assurer l'indépendance de leurs opérations et de la gestion de leurs RH et à leur laisser une certaine souplesse en matière de budgétisation et de fonctionnement. Les grands espoirs qu'elles ont parfois soulevés ne se sont pas toujours concrétisés totalement.

On a pu constater que la pratique et les capacités au niveau de la direction et des services se sont souvent améliorées (il existe à cet égard de nombreux exemples en Amérique latine, en Afrique orientale et australe, au Ghana et en Gambie). Toutefois, l'institution d'une AR a parfois différé la réforme des fonctions fondamentales de l'administration des impôts : l'administration des impôts directs et indirects n'est en voie d'être intégrée que maintenant seulement en Afrique anglophone par exemple.

En outre, même après des hausses substantielles, les traitements continuent d'être ridiculement bas par rapport aux gains que peut procurer la corruption. Avec la généralisation actuelle des AR, y compris l'intérêt accru qu'elles rencontrent en Afrique francophone, il est important de reconnaître que l'objectif de la réforme est d'améliorer les fonctions fondamentales de l'administration des recettes et non leur seule exécution.

-La coordination entre les administrations fiscales et douanières intérieures reste en général médiocre. Ces administrations doivent être étroitement coordonnées, de même que leurs réformes. Elles ont un impact sur l'activité et les douanes ont un rôle crucial à jouer dans la gestion de la TVA appliquée au commerce international : elles collectent la moitié au moins des recettes brutes de TVA dans les PED.

La coordination, qui permet éventuellement d'avoir une vision plus complète de chaque contribuable, est souvent médiocre : les douanes doivent envoyer les données sur la TVA collectée sur les importations et à taux zéro sur les exportations à l'administration fiscale aux fins de les rapprocher systématiquement des déclarations de TVA et d'identifier les anomalies et les cas à risque élevé en vue d'un éventuel contrôle. Les données douanières et fiscales de nature transactionnelle donnent aux gestionnaires des douanes et des impôts l'occasion d'analyser les tendances en vue de mettre au point conjointement (en particulier dans le cadre des AR) des modèles de respect des textes et des stratégies de riposte. Trop souvent, ces possibilités demeurent sous-exploitées.

-Une forte dépendance à l'égard des recettes des entreprises multinationales, dont la dextérité en matière de planification fiscale pose de plus en plus de problèmes et, souvent, des difficultés dans les relations avec les entreprises publiques qui ont la réputation d'abuser du système fiscal ou de l'ignorer purement et simplement.

- Les pressions exercées sur les recettes par la libéralisation du commerce, y compris *l'intégration régionale*, et l'intensification de la *concurrence fiscale* internationale.

- Le problème des *services internationaux*, dont l'importance est de plus en plus grande, mais qui, étant donné qu'ils ne peuvent être interceptés à la frontière, sont difficiles à imposer, surtout lorsque les administrations se contentent de s'appuyer fortement sur des contrôles matériels.

- les échecs trop courants des systèmes informatiques : Le système informatique peut réduire le coût de l'application des textes et faciliter l'auto-liquidation en simplifiant l'inscription des contribuables, ainsi que leurs déclarations et paiements, les contrôles, l'exécution des recouvrements et les recours. L'automatisation des tâches répétitives et, depuis le milieu des années 2000, l'interconnexion des applications informatiques des impôts et des douanes ont également permis de réaliser des gains d'efficacité. Les progrès ont été moins importants en ce qui concerne les contrôles ex-post (audits, exécution, recours).

Les systèmes informatiques des PED, qu'il s'agisse de solutions nationales ou de progiciels, sont souvent mal adaptés, les exemples décevants étant nombreux et les cas de succès relatif beaucoup moins fréquents (comme en Colombie, au Pérou, au Rwanda et en Tanzanie). La médiocrité des résultats peut tenir à un lien inadéquat avec une stratégie de réforme plus vaste (peut-être conçue avec un seul objectif (gérer la TVA par exemple) ou en prêtant une attention insuffisante au processus élémentaire de restructuration) ou, au contraire, à un excès d'ambition. Les coûts et les taux d'échec élevés d'une informatisation nationale pourraient être atténués par une coopération régionale (des possibilités en ce sens apparaissent

en Afrique de l'Est et dans le cadre des efforts d'harmonisation des douanes en Amérique centrale).

Par ailleurs, le respect des obligations fiscales demeure coûteux dans de nombreux PED. Pour l'entreprise classique, le temps passé à préparer et à payer les impôts dépasse 300 heures dans les PED, contre moins de 210 dans les pays à revenu élevé.

### 1.2. Les chantiers de réformes fiscales

La procédure et l'aboutissement d'une réforme fiscale ne sont pas identiques d'un pays à l'autre. Il y a des variations selon le niveau de développement économique du pays.

En effet, les pays n'ont pas tous les mêmes effectifs matériels et humains et ne poursuivent pas nécessairement les mêmes objectifs. Les difficultés de gestion et d'organisation sont plus importantes dans les pays en voie de développement. Fréquemment, le matériel est peu sophistiqué ce qui amplifie la tâche et augmente le temps de travail. De plus, le personnel et la population sont généralement moins scolarisés<sup>277</sup>. Nécessairement, il en découle des difficultés d'apprentissage et de mise en place du système fiscal.

Les obstacles politiques, sociaux et administratifs sont souvent plus importants que dans un pays industrialisé, donc le système fiscal s'avère peu efficace comme instrument de politique<sup>278</sup>. Ainsi, l'objectif poursuivi par l'élaboration d'une réforme, dans ces pays, vise majoritairement la croissance des recettes fiscales. Souvent, une réforme fiscale est initiée pour répondre à une crise financière à court terme. En conséquence, la réforme fiscale d'un pays en développement ne doit pas être analysée selon les mêmes perspectives qu'une réforme dans un pays industrialisé.

Selon le Fonds monétaire international (FMI), le système fiscal « idéal » des PED devrait leur permettre d'obtenir les recettes fiscales essentielles dont ils ont besoin sans devoir emprunter à l'excès, ni décourager l'activité économique ni s'écarter outre mesure des régimes fiscaux en vigueur dans les autres pays<sup>279</sup>.

Plus particulièrement, lorsque la Banque mondiale et le FMI sont impliqués dans une réforme fiscale, ils utilisent généralement des pratiques précises. Entre autres, ils favorisent l'instauration d'une TVA, un moyen efficace pour taxer les activités économiques<sup>280</sup>. Sous un autre volet, les organisations internationales encouragent l'harmonisation des barèmes

---

<sup>277</sup>V. STEPANYAN, *Reforming Tax Systems*, « Experience of the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union », IMF Working Paper, WP/03/173, 2003, p.2.

<sup>278</sup>TANZI (1991), *op. ci*, note 9, p.171.

<sup>279</sup>V. TANZI, H. ZEE, Fonds monétaire international, *Une politique fiscale pour les pays en développement*, 2001, p. 1.

<sup>280</sup>FMI, Assistance technique du FMI – Transmettre les connaissances et les meilleures pratiques, Guide du FMI, 2003, p. 34.

douaniers et des impôts parmi des pays connexes, tels que les pays de l'UEMOA<sup>281</sup>. Cela permet aux pays en cause d'avoir un tarif extérieur commun et de renforcer l'imposition du secteur informel<sup>282</sup>. Finalement, ces acteurs mettent l'accent sur l'amélioration de l'efficacité des administrations de l'impôt et des douanes<sup>283</sup>.

La mobilisation des recettes dans les PED est importante notamment parce que nombreux d'entre eux ont nettement besoin de recettes supplémentaires. Les conditions requises pour alléger la pauvreté et améliorer les infrastructures sont exigeantes. La qualité des mesures est aussi importante : une hausse des recettes obtenue en imposant davantage les contribuables qui exécutent facilement leurs obligations risque d'aggraver les distorsions et les injustices réelles ou imaginaires ; à l'inverse, un allègement de la fiscalité commerciale peut générer des gains structurels réels qui compensent les problèmes de recettes à court terme. Plus fondamentalement, le rôle central que joue le pouvoir d'imposition dans les compétences des États a pour conséquence que des systèmes fiscaux plus efficaces, plus équitables et moins corrompus peuvent améliorer les relations en matière de gouvernance au sens large.

Notons que l'expérience montre que des progrès peuvent être accomplis s'il existe une forte volonté politique. Des déceptions sont survenues, à la suite de certains conseils (comme l'adoption rapide de l'impôt mondial sur les bénéficiaires) et des pratiques suivies par les pays (recours à des solutions informatiques perfectionnées, par exemple). Cependant, plusieurs pays ont nettement amélioré leurs résultats fiscaux dans des délais assez brefs et il semble ressortir d'une analyse économétrique comparant les performances de différents pays que, dans beaucoup de pays à faible revenu, le coefficient fiscal pourrait augmenter de 2 à 4 % du PIB<sup>284</sup>. Un engagement politique persistant au plus haut niveau est dans tous les cas un facteur de succès ; cependant, même des réformes administratives peuvent susciter une forte opposition, et il faut que la pérennité des réformes soit assurée pour éviter des dérapages ultérieurs.

Aussi, nombre de PED peuvent mobiliser des recettes supplémentaires élevées en mettant au point des méthodes adaptées — sur le double plan des priorités et de l'enchaînement — à leur propre situation.

---

<sup>281</sup>Id.

<sup>282</sup>FMI, Assistance technique du FMI – Transmettre les connaissances et les meilleures pratiques, Guide du FMI, 2003, p. 35.

<sup>283</sup>Id., p. 37.

<sup>284</sup>FONDS MONÉTAIRE INTERNATIONAL. Mobilisation des recettes dans les pays en développement Préparé par le Département des finances publiques. Approuvé par Carlo Cottarelli. 8 mars 2011.

Il existe d'importants points communs dans les stratégies de réforme recommandées notamment par le FMI et dans les enjeux et chances qui restent à saisir :

- Mettre en place des administrations qui limitent efficacement les incitations et les occasions en matière de rentes de situation et de comportements déraisonnables et qui soient en mesure de mobiliser le civisme fiscal nécessaire pour élargir les bases d'imposition, y compris par la gestion des risques (allouer des ressources lorsque les risques pour les recettes sont les plus graves) et la segmentation des contribuables (adapter les interventions et les services aux problèmes distincts que posent les différents groupes, en commençant par une cellule des gros contribuables). Beaucoup reste à faire dans ces domaines, mais des résultats ont déjà été observés.
- Adopter et faire appliquer promptement une législation claire protégeant fortement les contribuables. Le problème de l'application est souvent capital.
- Éliminer les exonérations peu utiles qui restent importantes et peuvent représenter plusieurs points de PIB.
- Mettre en place une TVA dotée d'une assiette large et d'un seuil d'application (chiffre d'affaires auquel l'inscription au registre de taxe est obligatoire) assez élevé
- Établir un impôt sur les sociétés doté d'une assiette large et de taux compétitifs eu égard aux normes internationales. Davantage de progrès ont été constatés sur ce dernier point, ce qui montre que l'assiette pourrait être considérablement élargie dans de nombreux pays à faible revenu.
- Élargir l'assiette de l'IRPP et assurer un traitement cohérent des différentes formes de revenus du capital. Ces actions représentent toujours un défi majeur à relever.
- Percevoir sur quelques produits clés des droits d'accise répondant aux besoins de recettes et à de vastes préoccupations sociales. Le potentiel de ces droits est aussi plus important dans certains pays.
- Mettre en place des régimes d'imposition simples, mais cohérents, pour les petites entreprises. De plus en plus d'attention est portée à cette initiative à l'heure actuelle.
- Accroître les impôts fonciers qui sont très faibles dans de nombreux pays, mais pourraient transformer les finances publiques locales à long terme.
- Renforcer les capacités en matière de dépenses fiscales et approfondir l'analyse de l'action des autorités. Si des progrès impressionnants ont été constatés dans certains pays, beaucoup reste à faire dans d'autres.

Néanmoins, il est difficile d'évaluer effectivement l'équité d'un système fiscal indépendamment des dépenses qu'il finance : un impôt régressif est peut-être le seul moyen de

financer des dépenses très progressives. Il est donc important non seulement d'examiner les effets de redistribution des réformes fiscales, mais aussi d'identifier des mesures de dépenses spécifiques pour s'attaquer aux problèmes qu'elles peuvent soulever<sup>285</sup>.

Une meilleure sensibilisation des contribuables à l'utilité des dépenses publiques financées par leurs impôts, y compris en améliorant la gestion et la qualité de ces dépenses, peut renforcer la confiance dans le système fiscal et inciter à s'y conformer.

Aussi, Les difficultés soulevées par la fiscalité internationale et l'intégration régionale s'aggravent et nécessitent une coopération fiscale plus étroite, y compris avec les économies avancées, en matière de stratégie et d'administration, ainsi que davantage d'aide pour renforcer les capacités. La libéralisation ininterrompue des échanges exerce des pressions sur les recettes de nombre de pays à faible revenu. Comme il est de moins en moins possible d'y faire face, ainsi qu'aux autres besoins de recettes, en relevant purement et simplement le taux normal de la TVA, la solution consiste essentiellement à renforcer le civisme fiscal et à limiter les régimes préférentiels. Dernier point, mais non le moindre, et qui est important pour la légitimité au sens large des systèmes fiscaux, davantage d'efforts peuvent être déployés pour imposer les élites et ceux qui disposent d'un patrimoine ou de revenus élevés — ce qui nécessite autant une volonté politique que des moyens techniques.

Notons qu'on s'inquiète de plus en plus de voir que la disponibilité de l'aide étrangère dissuade les gouvernements d'augmenter les recettes intérieures. Cela pourrait, à son tour, affecter la qualité de la gestion gouvernementale, en limitant la nécessité de développement de sa capacité et en décourageant les autorités de négocier les impôts avec les citoyens. Les administrations sont manifestement sincères dans leur désir d'augmenter leurs recettes, mais la disponibilité de grandes quantités d'aide peut entraîner un relâchement en matière de recouvrement.

De plus, il existe un risque de voir les États dépendants de l'aide se détourner, en particulier, de réformes politiquement coûteuses des impôts locaux et fonciers et de l'impôt sur le revenu, alors même que ce sont précisément les domaines susceptibles d'établir les liens les plus forts entre gouvernance et fiscalité<sup>286</sup>. Cependant, en pratique, il est très difficile de tester l'impact de l'aide sur les recettes intérieures, car les facteurs qui déterminent le recouvrement de l'impôt sont particulièrement nombreux. Les scientifiques n'ont toujours pas tranché sur la question. En fin de compte, les pays donateurs constituent une partie intégrante

---

<sup>285</sup>FONDS MONETAIRE INTERNATIONAL. Mobilisation des recettes dans les pays en développement Préparé par le Département des finances publiques. Approuvé par Carlo Cottarelli. 8 mars 2011.

<sup>286</sup>Perspectives économiques en Afrique. OCDE 2010.

de l'économie politique de la mobilisation des ressources publiques, d'autant plus qu'ils proposent de plus en plus une assistance technique et financière pour augmenter le recouvrement des recettes.

Les études et l'analyse des réformes fiscales dans les PED montrent que deux tendances de politique fiscale s'affrontent. D'une part, il y a le développement d'une politique fiscale fortement ponctuée de mesures d'exception et, d'autre part, l'application d'une politique fiscale uniforme, sans mesure d'exception, mais avec un taux d'imposition significativement plus bas.

Les expériences des réformes fiscales dans les PED tendent, pour la plupart, vers la diminution des exonérations. À ce titre, le cas de L'Île Maurice représente un bon exemple. L'imposition des sociétés y a été revue pour préconiser un taux d'imposition plus bas tout en étant basée sur une assiette fiscale plus large<sup>287</sup>. Or, les changements sont tous nuancés d'un pays à l'autre.

La réforme soutient parfois une élimination presque complète des mesures d'exception, mais elle peut aussi les abolir en partie ou simplement cesser d'encourager de nouvelles mesures. Par exemple, les pays africains accordent, encore aujourd'hui, beaucoup de congés fiscaux et de réductions fiscales temporaires<sup>288</sup>.

Il faut noter que le choix d'utiliser une politique fiscale incitative et l'interventionnisme fiscal qu'elle génère repose sur l'hypothèse que la fiscalité est un paramètre majeur dans la décision d'investir des agents économiques. La fiscalité peut évidemment influencer la décision économique, mais elle n'est pas le seul paramètre à considérer. Avant de prendre la décision d'implanter une entreprise dans un pays donné, particulièrement dans les PED, l'investisseur prend notamment en compte le niveau de formation de la main-d'œuvre, le niveau de salaires, les coûts de transports, l'accès aux matières premières et aux marchés de capitaux, la localisation des clients, les infrastructures nationales, la stabilité politique, etc.

En fonction de l'importance des autres paramètres, la fiscalité peut n'influencer que partiellement la décision, sans pour autant être un élément déterminant. L'efficacité de la politique fiscale incitative est donc tributaire des autres paramètres entrant dans la décision économique. Ainsi, même si un pays offre une fiscalité des plus avantageuses, il a peu de

---

<sup>287</sup>J. MORISSET, J., PIRINIA, M., *How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment – A Review*, World Bank Policy Research Working paper no 2509, novembre 1999, p. 13.

<sup>288</sup>Approche méthodologique pour une réforme fiscale dans un pays en développement Étude de cas : la réforme fiscale au Mali. Document de travail 2007/03. Luc GODBOUT Julie PICARD. Maude VIGNEAULT. 14 février 2007. Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques. [https://depot.erudit.org/bitstream/002144dd/1/approche\\_methodologique\\_Mali\\_03.pdf](https://depot.erudit.org/bitstream/002144dd/1/approche_methodologique_Mali_03.pdf).

chance d'attirer des investissements s'il ne satisfait pas aux autres paramètres entrant dans la décision d'investir.

Le choix d'utiliser une politique fiscale uniforme à taux d'imposition faible repose sur l'hypothèse que la libre concurrence favorise le développement économique. La diminution des barrières fiscales entre les pays permet aux investisseurs de circuler librement et d'investir à plusieurs endroits sans contraintes importantes. De plus, il est d'autant plus intéressant pour un investisseur étranger de s'installer dans un pays de libre-échange. Cela lui permet de vendre et d'acheter sans impacts fiscaux majeurs. La compétitivité d'un pays est d'autant plus importante lorsqu'il est situé à l'intérieur d'une zone de libre-échange.

Ainsi, en juillet 2001, il y a eu une réforme fiscale au Guatemala. Lors de cette réforme, le parlement guatémaltèque a approuvé une réforme fiscale comportant une augmentation de la TVA. Il y a eu aussi un doublement des taux de l'impôt forfaitaire. Plus particulièrement, ils procédèrent à l'élargissement de l'assiette fiscale par l'élimination de plusieurs cas d'exonération. L'administration fiscale a aussi été améliorée par la création d'un service spécialisé pour les grands contribuables. Il était prévu d'augmenter la fréquence des contrôles fiscaux et d'instaurer des sanctions pour manquement aux obligations fiscales. Selon certaines études, ces mesures ont permis d'accroître les recettes fiscales, celles-ci sont passées de 8 % du PIB à 11 % (2002), ce qui a permis au gouvernement de réduire le déficit budgétaire tout en préservant les dépenses sociales<sup>289</sup>.

Ce cas met l'accent sur l'élimination des nombreuses mesures d'exonération et l'élargissement de l'assiette fiscale. De plus, il représente l'application des pratiques courantes du FMI et de la Banque mondiale.

A El Salvador, des mesures importantes et bien conçues d'élargissement de la base d'imposition, adoptées ces dix dernières années, ont donné lieu à une plus grande efficacité et équité. Ces réformes ont notamment consisté à :

- (1) limiter l'application de la TVA à taux zéro aux exportations;
- (2) éliminer les exonérations des intérêts perçus dans les banques agréées à l'étranger et du revenu des intérêts et des plus-values des personnes physiques;
- (3) instituer une taxe d'immatriculation des véhicules neufs;
- (4) étendre la base de la retenue à la source de l'impôt sur le revenu aux non-résidents;

---

<sup>289</sup>Pour plus de détails : FMI, *Assistance technique du FMI*, « Transmettre les connaissances et les meilleures pratiques », 2003, pp. 34-37.

- (5) établir un système mixte d'accises (taux ad valorem et spécifiques) sur le tabac et les boissons alcoolisées et non alcoolisées à la place du système précédent de taux ad valorem pour assurer le paiement d'une taxe raisonnable, même sur les produits les moins chers;
- (6) mettre en place des dispositions afférentes aux prix de transfert, précédemment absents, ainsi que des règles relatives à la capitalisation restreinte;
- (7) éliminer les subventions aux exportations; et
- (8) porter la taxe sur les prix des loteries de 5 à 15 %, en partie pour lutter contre le blanchiment de capitaux.

Ces simplifications ont réduit la charge pesant sur une administration fiscale dont la tâche est déjà difficile. Sous l'effet de ces réformes, le système fiscal est maintenant plus simple et les lois fiscales sont de bonne qualité au regard des normes internationales. Ne comportant que quelques exonérations, standard pour la plupart (services financiers, santé, éducation et biens d'équipement importés) et un seul taux positif (13 %), le régime de TVA salvadorien est bien conçu ; à 52 %, l'efficacité C est parmi les plus élevées d'Amérique latine.

Sous l'effet de ces réformes, les recettes fiscales sont passées de 10,9 % du PIB en 2004 à 13,4% en 2010. Au-delà de l'accroissement des recettes, ces nouvelles mesures ont permis au Salvador de se rapprocher sensiblement d'un système fiscal centré sur des droits de douane peu élevés, une TVA assise sur une large base et la sensibilité aux préoccupations d'équité. Cependant, les progrès des réformes administratives ont été moins marqués.

En Tanzanie, il a été procédé, ces dernières années, à de profondes réformes de la politique et de l'administration fiscales pour remédier à la faiblesse des recouvrements de recettes ; la mise en œuvre de ces réformes a été guidée par les plans quinquennaux de l'Autorité fiscale de Tanzanie (TRA), organisme semi autonome, et soutenue par les partenaires au développement<sup>290</sup>.

Les autorités ont cherché à mobiliser des recettes sans accroître les taux d'imposition en renforçant les capacités de la TRA par l'intégration de ses opérations, la segmentation des contribuables et une meilleure utilisation des technologies de l'information. Parmi les principales réformes figurent l'institution d'un numéro d'identification des contribuables commun à tous les impôts, la création du Département des gros contribuables et la consolidation de l'administration de la TVA et de celle de l'impôt sur le revenu en un seul Département des recettes intérieures structuré par fonctions. Le respect de l'obligation

---

<sup>290</sup>M. Achille ELISHA : les institutions internationales et le développement économiques en Afrique. Thèse Doctorat ; JUIN 1969. <http://www.sist.sn/gsd/collect/butravau/tmp/THD10.html>.

d'inscription a été amélioré par des mesures consistant, par exemple, à attribuer des groupes géographiques de contribuables à une équipe spécifique chargée d'atteindre des objectifs clairement définis, et à aider davantage les petits contribuables à comprendre et respecter leurs obligations. Une nouvelle loi concernant l'impôt sur le revenu (2004) a institué l'auto-évaluation et rationalisé l'administration des petits contribuables, et un relèvement du seuil de TVA a centré les opérations de la TRA sur les contribuables à haut rendement. La modernisation de l'administration des douanes a consisté essentiellement à assurer l'interface entre ses opérations et celles du service des recettes intérieures, à améliorer la gestion des risques (accélérer les procédures de dédouanement pour les importateurs ayant de bons antécédents) et à instituer des opérations de dédouanement sur Internet.

Les réformes ont sensiblement simplifié les opérations. Le nombre des tranches de l'IRPP a été réduit et le taux marginal supérieur a été abaissé (de 35 à 30 %) et aligné sur le taux des impôts sur les sociétés et impôts indirects. Le montant de l'exonération de l'IRPP a été relevé et un report indéfini des pertes est autorisé. Les taux forfaitaires de l'impôt sur le revenu ont été ajustés de manière à en réduire les inconvénients pour les petites entreprises, l'imposition des plus-values a été remise en vigueur et un impôt minimum de remplacement a été institué pour les sociétés affichant des pertes pendant trois années consécutives. Les allègements spéciaux de TVA en faveur des organismes sans but lucratif ont été réduits et les taux des droits d'accise indexés sur l'inflation.

Les recettes fiscales se sont peu à peu accrues, passant de 9 % du PIB en 2000 à 15,3% en 2009 (elles sont tombées à 14,6 % en 2010 en partie sous l'effet d'une réduction de 2 points du taux de la TVA face à la crise financière). Le pays peut encore faire davantage— notamment en abaissant les exonérations<sup>291</sup>, en assurant le prélèvement des impôts sur le patrimoine, en mettant en place un département unique pour les recettes intérieures et en revoquant la fiscalité minière — mais il a déjà beaucoup accompli.

Les dernières années ont été caractérisées par de vastes réformes de la politique et de l'administration fiscales au Vietnam. Leur application a été guidée par un Plan quinquennal de réforme fiscale (2005–10) visant à créer un système fiscal adapté aux conditions économiques changeantes du Vietnam<sup>292</sup>. L'octroi par le FMI d'un volume élevé d'assistance technique a eu des effets positifs sur leur mise en œuvre.

---

<sup>291</sup> Les exonérations représentaient 3½ % du PIB en 2007/08.

<sup>292</sup> Examens de l'OCDE de la réforme de la réglementation : Corée progrès dans la mise en œuvre de la réforme de la réglementation OCDE 2007.

Le régime fiscal a été considérablement rationalisé. Le pays a renforcé les impôts sur les sociétés et indirects en unifiant les barèmes de taux (à 25%, au lieu d'appliquer des taux de 28 et 15 %) ; en éliminant certaines incitations, en autorisant des déductions de dépenses raisonnables et en soumettant les entreprises non constituées en société à l'IRPP. Le régime de TVA a été amélioré par la limitation du taux zéro aux exportations, l'élimination de la discrimination entre les produits nationaux et importés et la réduction des exonérations. Le régime de l'IRPP a lui aussi été complètement remanié : le revenu du capital est désormais imposé ; la surtaxe de 30% a été éliminée ; les tranches d'imposition ont été sensiblement élargies ; le taux marginal supérieur a été abaissé (de 40 % à 35 %) ; et les abattements fiscaux pour personnes à charge ont été institués.

L'administration fiscale a elle aussi subi une profonde transformation et a été sensiblement renforcée. Une nouvelle Loi sur l'administration fiscale, promulguée en 2006, regroupe dans son champ d'application l'ensemble des procédures administratives communes à tous les textes de droit fiscal positif et élargit considérablement les pouvoirs conférés au Département général de la fiscalité (GDT) pour administrer le système fiscal.

Le siège du GDT et son réseau de bureaux fiscaux ont été réorganisés en unités structurées selon leurs fonctions. Le système traditionnel des évaluations administratives — qui a été appliqué à la TVA, à laquelle il est particulièrement mal adapté — a été remplacé par un système d'auto-évaluation moderne, et un ensemble auxiliaire de procédures d'administration de l'impôt a été introduit. Tous les bureaux fiscaux sont maintenant reliés par un réseau informatique. Des mesures ont en outre été prises pour assurer le perfectionnement des connaissances du personnel, ce qui a été favorisé par la création d'un collège fiscal au sein du GDT.

Sous l'effet de ces réformes, les recettes fiscales se sont sensiblement accrues, et d'autres avantages importants se sont concrétisés. En pourcentage du PIB, les recettes fiscales sont passées en moyenne de 19,6 % sur la période 2001–04 à 23,7 % pour la période 2005–08<sup>293</sup>. Au-delà de l'augmentation des recettes, les réformes fiscales ont été une étape positive vers l'établissement d'un système fiscal propice au développement économique et permettant de faire face à une exposition accrue à l'économie mondiale. De même, grâce aux réformes de l'administration des impôts, le GDT est désormais mieux placé pour administrer une économie de plus en plus axée sur le marché.

---

<sup>293</sup>Examens de l'OCDE de la réforme de la réglementation : CORÉE PROGRÈS DANS LA MISE EN ŒUVRE DE LA RÉFORME DE LA RÉGLEMENTATION. OCDE 2007.

En gros, les réformes fiscales entreprises dans les PED ont façonné leurs systèmes fiscaux. Bien entendu, il y a une différence entre ces différents systèmes due à la diversité des réalités socio-économiques voire politiques des différents Etats. Les caractéristiques des différents impôts trouvent leurs origines dans les différentes réformes entreprises.

## **2. Les principaux impôts**

Les principaux impôts secrétés par les différentes réformes fiscales menées dans les PED sont : l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la TVA, les droits d'accise et les taxes à l'importation.

### 2.1 : L'impôt sur le revenu

Il convient de rappeler que l'impôt sur le revenu des particuliers dans les PED n'a rapporté qu'une part relativement faible des recettes de la plupart de ces pays, et que le nombre des particuliers qui y sont soumis (notamment aux taux marginaux les plus élevés) est relativement faible. La structure des taux de l'impôt sur le revenu des particuliers est l'instrument de politique le plus visible permettant aux autorités de la plupart des PED de traduire en gestes concrets leur engagement en faveur de la justice sociale et d'obtenir ainsi le soutien politique nécessaire à la mise en œuvre de leurs stratégies. Les pays attachent souvent une grande importance au maintien d'un certain degré de progressivité nominale dans ce type d'impôt en appliquant plusieurs taux ; ils résistent à l'idée d'adopter des réformes qui conduiraient à une réduction du nombre de ces taux.

Plus souvent, l'efficacité de la progressivité du régime fiscal est gravement réduite par l'application d'importantes exonérations personnelles et par les nombreuses exemptions et déductions dont peuvent bénéficier les contribuables à haut revenu (par exemple, l'exemption des plus-values, les déductions généreuses accordées pour les dépenses de santé et d'éducation, le faible niveau d'imposition du revenu financier). L'allègement fiscal par le biais de déductions constitue un exemple particulièrement flagrant puisqu'il augmente en général lorsqu'on passe d'une tranche de revenu donnée à la tranche supérieure.

L'expérience porte très nettement à conclure qu'il serait possible d'améliorer la progressivité des taux d'imposition en réduisant le degré de progressivité du taux nominal ainsi que le nombre de tranches d'imposition et en réduisant les exemptions et les déductions.

En fait, tout programme raisonnable d'amélioration de l'équité fiscale devrait préconiser une structure de l'impôt sur le revenu des particuliers comptant peu de taux nominaux. Si des contraintes politiques empêchent une restructuration effective des taux, il restera quand même possible d'améliorer sensiblement l'équité en remplaçant les déductions

par des crédits d'impôt qui bénéficieront également aux contribuables de toutes les tranches d'imposition.

Un taux marginal d'imposition élevé peut aussi voir son efficacité réduite sensiblement par le fait qu'il ne s'applique souvent qu'à des niveaux de revenu si élevés (exprimés en parts du PIB par habitant) qu'il ne touche qu'une faible proportion du revenu total<sup>294</sup>. Dans certains PED, le niveau de revenu d'un contribuable doit être des centaines de fois plus élevé que le revenu moyen par habitant pour faire partie de la tranche d'imposition la plus élevée.

De plus, dans certains pays, le taux marginal d'imposition le plus élevé des revenus des particuliers dépasse sensiblement le taux d'imposition des bénéfices des sociétés, ce qui peut inciter les contribuables à se constituer en société pour des motifs purement fiscaux. Les professionnels et les petits entrepreneurs peuvent ainsi réduire facilement leurs bénéfices nets en déduisant leurs dépenses, et échapper ainsi en permanence aux taux supérieurs d'imposition des revenus personnels. Une politique fiscale adéquate doit donc faire en sorte que le taux marginal supérieur de l'impôt sur le revenu des particuliers ne soit pas matériellement différent du taux d'imposition des bénéfices des sociétés.

Outre le problème des exemptions et des déductions qui tendent à rétrécir la base d'imposition et à réduire la progressivité du régime fiscal, la structure de l'impôt sur le revenu des particuliers en vigueur dans de nombreux PED contrevient de multiples façons aux deux principes fondamentaux d'une bonne politique fiscale : la symétrie et l'inclusivité<sup>295</sup>. On entend par symétrie le fait de traiter de manière identique, aux fins de l'impôt, les gains et les pertes de toutes sources. Si les gains sont imposables, les pertes devraient alors être déductibles.

Le principe de l'inclusivité définit pour sa part l'assujettissement à l'impôt d'un revenu donné, à un point donné de son acheminement. Par exemple, si un paiement donné est exempt d'impôt pour un bénéficiaire, il ne devrait pas non plus constituer une dépense déductible pour le payeur. Le non-respect de ces principes conduit généralement à des distorsions et à des iniquités.

---

<sup>294</sup>VITO TANZI et HOWELL ZEE, du Fonds Monétaire International. Publié dans les «Dossiers Economiques» : Une politique fiscale pour les pays en développement. <http://www.afritaxes.com/new/printnews2.php?nid=24>.

<sup>295</sup>Il va sans dire, évidemment, que la politique fiscale devrait être guidée également par les principes généraux de la neutralité, de l'équité et de la simplicité.

Le traitement fiscal des revenus financiers pose des problèmes dans tous les pays. Il est utile de se pencher, à ce propos, sur deux aspects de l'imposition des intérêts et des dividendes dans les pays en développement :

- Dans beaucoup de PED, le revenu tiré d'intérêts, à supposer qu'il soit imposé, fait l'objet d'une retenue à la source calculée à un taux sensiblement inférieur au taux marginal supérieur de l'impôt sur le revenu des particuliers et de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Pour les contribuables dont le revenu est principalement constitué d'un salaire, il s'agit là d'un compromis acceptable entre la rectitude théorique et la faisabilité pratique. Pour ceux dont le revenu est principalement tiré d'une entreprise, toutefois, le faible taux d'imposition du revenu tiré d'intérêts combiné à la pleine déductibilité des frais d'intérêt signifie que de simples opérations d'arbitrage peuvent ouvrir la voie à d'importantes économies d'impôt. Il est donc important de cibler avec soin l'application de la retenue finale d'impôt sur le revenu tiré d'intérêts : cette retenue ne devrait pas s'appliquer si le contribuable déclare un revenu d'entreprise.
- Le traitement fiscal des dividendes soulève la question bien connue de la double imposition. Pour des motifs de simplicité administrative, la plupart des pays en développement auraient intérêt soit à exclure les dividendes de l'impôt sur le revenu des particuliers, soit à les imposer à un taux relativement bas, peut-être par le biais d'une retenue finale affectée d'un taux identique à celui utilisé pour le revenu tiré d'intérêts.

### 2.1.1 : Une spoliation vis-à-vis des salaires

Les recettes de ce type d'impôt sont peu élevées et stagnent dans les PED ; elles proviennent presque uniquement des retenues à la source sur les salaires des grandes entreprises et des employés du secteur public.

Depuis le début des années 80, l'IRPP a augmenté de 1-3% du PIB dans les PED, comparé à 9-11% dans les pays développés<sup>296</sup>. Près de 95% provient de la retenue à la source sur les salaires du secteur public et des grandes entreprises, comparé à environ 80 % dans les pays développés. Moins de 5 % de la population s'acquittent de l'impôt sur le revenu (comparé à près de 50 % dans les pays développés) et seulement 15 % environ des revenus sont concernés (comparé à 57 %) <sup>297</sup>.

---

<sup>296</sup>Peter, Buttrick et Duncan 2010.

<sup>297</sup>J-F. BRUN, G. CHAMBAS, J-L. COMBES : Recettes publiques des pays en développement : Méthode d'évaluation. CERDI, Etudes et Documents, E 2006.11.

### 2.1.2 : L'obligation de faire des déclarations d'impôts

Il est vrai que les taux statutaires les plus élevés de l'impôt sur le revenu ont été réduits et les structures fiscales simplifiées, mais ceci sans modification perceptible des comportements. Il est probable que ces réductions ont suivi dans une certaine mesure les réductions des taux de l'impôt sur les sociétés : en l'absence de réductions des taux les plus élevés de l'IRPP, il est possible d'échapper à ces derniers en se constituant en société. Ces taux concernent encore moins des contribuables dans les PED que dans les pays avancés.

Aussi, l'obligation pour tous les contribuables de faire une déclaration d'impôts sur le revenu des particuliers pour que le système fiscal soit mieux compris et dans l'espoir d'accroître le montant des revenus déclarés commence à susciter des préoccupations. Au Kenya, par exemple, le traitement des déclarations supplémentaires a nettement accru la charge de travail mais les résultats du recouvrement et du respect ont été décevants. En réalité, l'impact sur les contribuables n'a pas été celui qui était recherché puisque ceux-ci considèrent que le fait de ne pas déclarer ou de sous-déclarer leurs revenus passera inaperçu.

### 2.1.3 : L'ampleur de la fraude et l'évasion fiscales

La fraude et l'évasion fiscales de la part des particuliers à hauts revenus, qui peuvent aller du recours légal à des avantages fiscaux à l'utilisation illégale de juridictions fiscales plus favorables, pourraient être réglées avec davantage de fermeté. Ces activités prennent diverses formes soit à l'échelle uniquement nationale (dissimulation des revenus, exploitation des traitements préférentiels) soit à l'échelle internationale (non-déclaration des revenus de l'étranger). Inévitablement, ces activités sont difficiles à quantifier : pour les dernières, on estime que tous les ans dans les pays en développement 50 milliards de dollars EU de recettes fiscales sont escamotés<sup>298</sup>. Quel que soit le montant exact, les sommes en jeu sont sans aucun doute élevées. Le soutien au système fiscal dans son ensemble ne peut être que compromis par le fait que les élites ne s'acquittent pas de leur juste part d'impôts. Il est très ardu de percevoir davantage auprès de ces groupes qui sont souvent influents et intimidants.

Au minimum, il faudrait des dispositions juridiques appropriées ; les exonérations du revenu agricole par exemple sont susceptibles d'amadouer ceux qui sont puissants et dans certains pays le revenu personnel à l'étranger est purement et simplement exonéré. Les taxes foncières peuvent être un outil très efficace pour toucher les plus nantis. Des unités spécialisées au sein de l'administration fiscale qui s'occupent uniquement des particuliers riches ou à haut revenu permettent de cadrer les efforts d'application de la loi. Un solide

---

<sup>298</sup>René Ossa : Réformes fiscales et développement en Afrique subsaharienne. Sciences Humaines, Fiscalité. 2012.

pouvoir d'audit, y compris le recours à des méthodes indirectes pour évaluer les obligations fiscales, sont des outils très utiles pour accroître l'efficacité des opérations d'audit : ils permettent aux offices des recettes d'utiliser les renseignements fournis par des tiers, notamment ceux qui ont trait aux actifs et aux flux d'investissements, pour estimer le revenu d'un contribuable. Des mesures collectives contre les abus des paradis fiscaux, comme dans le cadre des travaux du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, peuvent être intéressants pour les PED.

2.1.4 : Un impôt « global » sur le revenu des particuliers s'est révélé particulièrement difficile à mettre en œuvre dans les pays à faible revenu.

Sur le papier, la plupart des PED ont un impôt « global » sur le revenu — une imposition progressive du total des revenus toutes sources confondues — et la mise en place de ce type d'impôt sur le revenu a fait l'objet de nombreux avis pendant les années 70.

Pour autant, le faible rendement, la base réduite et l'accumulation d'incohérences structurelles de ces impôts témoignent de l'échec de cette démarche : dans la plupart des PED, l'impôt global progressif sur le revenu des particuliers préconisé depuis longtemps par les experts n'est ni global, ni progressif et ne concerne parfois ni les particuliers ni le revenu.

Dans la pratique, nombre de pays à faible revenu ont des systèmes cédulaires — c'est-à-dire que les différents types de revenus sont imposés séparément. Le bien-fondé théorique de cette approche globale a été fréquemment remis en question ces dernières années<sup>299</sup>.

Plusieurs pays avancés préfèrent un type particulier d'imposition cédulaire, « l'impôt dual » : le revenu du travail est imposé de manière progressive mais un taux inférieur (et ce qui est crucial, uniforme) s'applique aux revenus du capital<sup>300</sup>. Quel que soit l'opinion que l'on puisse avoir de ce système en tant qu'objectif à long terme pour l'imposition du revenu des particuliers, l'option qui consiste à tendre à une imposition cédulaire explicite et plus cohérente — qui ne fait qu'une distinction limitée entre les différents types de revenus du capital — peut-être une solution pratique pour accroître l'efficacité. Cette option peut limiter les occasions d'évasion fiscale qui se présentent lorsqu'on modifie l'étiquette des revenus du capital, faciliter l'administration et renforcer le civisme fiscal, en particulier lorsque les revenus du capital sont imposés de manière forfaitaire (l'impôt étant alors recouvré essentiellement par le biais d'une retenue finale).

---

<sup>299</sup>Il peut être parfois tout simplement irréaliste, compte tenu de la mobilité différente au niveau international, d'appliquer le même taux marginal le plus élevé aux revenus du capital et du travail.

<sup>300</sup>Sur les réformes fiscales intervenues dans les pays européens au cours des années 1990. Op cité.

Ce qui est important, c'est que le « talon d'Achille » de l'impôt dual dans les économies avancées — la possibilité pour les plus petites sociétés de reclasser le revenu du travail en tant que revenu du capital (ou vice versa) — est moins gênant dans les PED puisqu'il est si difficile d'assujettir ces sociétés à un impôt.

### 2.1.5 : Au Maroc : De l'IGR à l'IR : Une vraie « fausse » transition fiscale

Le prudent réaménagement des tranches de l'impôt sur le revenu, l'ex-IGR appelé désormais IR, et la timide baisse du taux marginal de 44 à 42% est un premier geste dans la tentative de réformer le régime fiscal dont la colonne vertébrale remonte au milieu des années quatre-vingt.

La décision de baisser de deux points le taux marginal de l'impôt sur le revenu arrive avec dix ans de retard puisqu'elle était déjà expressément inscrite dans la Charte de l'investissement de 1996. Et encore, l'engagement était de ramener le taux marginal à 41,5%. Il manque donc un demi-point à l'appel.

La refonte du barème de l'impôt sur le revenu consacre l'engagement du Gouvernement d'alléger la charge fiscale des particuliers. Les réaménagements apportés au barème de l'impôt sur le revenu traduisent la volonté de favoriser les bas et moyens revenus, en vue de soutenir le pouvoir d'achat et de renforcer l'encadrement des entreprises, spécialement les PME. Ainsi, il a été procédé à compter de 1992 à un réaménagement continu vers la baisse du barème de l'IR comme suit :

- Relèvement du seuil exonéré passant de 12 000 dirhams en 1992 à 30 000 dirhams en 2010 ;
- La modification de toutes les tranches intermédiaires et la réduction des taux correspondants;
- La réduction du taux marginal d'imposition ramené de 52% en 1992 à 38% en 2010.

Ainsi, l'IR a connu d'importantes réformes au cours de ces dernières années. Abaissement du taux marginal d'imposition, refonte des tranches du barème et de leurs taux..., les changements opérés sont nombreux. Ils visent d'améliorer le pouvoir d'achat du consommateur marocain et de réduire les charges salariales pour les employeurs en vue de booster les créations d'emplois. L'impact a été concret, et des centaines de dirhams sont venues doper les revenus des salariés en 2007, 2009 et 2010, alors que le manque à gagner pour l'Etat se chiffrait souvent en milliards de dirhams.

Malgré les bienfaits de ces réformes, la comparaison de l'IR marocain avec celui d'autres pays dont le système fiscal est assez proche montre que le contribuable marocain paie toujours plus. Cela est bien visible par rapport à des pays comme la France, l'Algérie ou la

Tunisie. Les différences entre l'IR au Maroc et dans ces pays sont de taille, et touchent à la fois les tranches des barèmes, les taux d'imposition et les charges déductibles qui sont prélevées pour le calcul de la base imposable.

Il faut dire que les taux et les tranches de l'IR sont assez disparates entre le Maroc et ces pays. En France, le taux maximum d'imposition est certes plus élevé (41%), mais il ne s'applique qu'à la tranche du revenu qui dépasse 70 830 euros par an (800 000 DH environ), alors qu'au Maroc, la tranche supérieure démarre à partir de 180 000 DH par an. Ainsi, jusqu'à 66 000 DH de salaire net imposable par mois, le contribuable ne supporte en France qu'un taux marginal de 30%. De plus, les premières tranches de revenus sont taxées à des taux réduits en France (5,5% et 14% pour la deuxième et la troisième tranche, la première étant exonérée). Au Maroc, ces deux tranches sont taxées respectivement à 10% et 20%. En Tunisie, non seulement la tranche supérieure du revenu ne démarre qu'à 50 000 dinars (290 000 DH environ), mais le taux marginal est également moins élevé. Il est en effet de 35% contre 38% au Maroc. En Algérie, ce sont également 35% qui s'appliquent à la tranche supérieure du revenu, soit pour la partie qui dépasse 1,44 million de dinars algériens (156 000 DH environ).

Outre les tranches et les taux d'imposition à l'IR, c'est la détermination du revenu net imposable elle-même qui diffère. En ce qui concerne les salaires, catégorie de revenu qui concerne la plus grande frange des contribuables soumis à l'IR, les déductions en vigueur au Maroc portent sur les dons octroyés à certains organismes prévus par la loi (habous, associations reconnues d'utilité publique...), les intérêts des prêts contractés pour l'acquisition ou la construction d'un logement principal dans la limite de 10% du revenu global imposable, la mensualité intégrale des prêts contractés pour l'acquisition d'un logement social, les cotisations aux contrats d'assurance-retraite, ainsi que les frais professionnels dans la limite de 20% du salaire net imposable sans dépasser 30 000 DH par an. S'ajoute à ces déductions une réduction d'impôt pour charge de famille à hauteur de 360 DH par personne à charge dans la limite d'un montant total de 2 160 DH. Par rapport à l'Algérie, ces déductions fiscales sont de loin plus avantageuses, car dans ce pays, hormis les retenues légales (cotisations à la sécurité sociale et à la caisse de retraite), seul un abattement d'impôt de 40%, plafonné à 1 500 dinars par mois (163 DH environ) est accordé aux salariés.

En Tunisie, les déductions sont globalement les mêmes qu'au Maroc (cotisation aux contrats d'assurance-retraite, intérêts des prêts destinés à l'acquisition de logement principal...), à l'exception d'un abattement pour frais professionnels limité à 10% du salaire net imposable au lieu de 20% au Maroc, de la possibilité de déduire les mensualités en

principal et intérêts des prêts universitaires contractés, ainsi que les revenus réinvestis dans la création ou l'augmentation de capital de sociétés opérant dans plusieurs secteurs d'activité. Mais, différence de taille, en Tunisie on est plus généreux en matière sociale. Les réductions pour charges de famille sont plus importantes qu'au Maroc, avec notamment 150 dinars par an (870 DH) en qualité de chef de famille, 90 dinars pour le premier enfant, 75 dinars pour le second, 60 dinars pour le troisième et 45 dinars pour le quatrième, sachant qu'un enfant poursuivant des études supérieures donne droit à 600 dinars de réduction, et un enfant infirme 1 000 dinars.

Quant aux déductions, réductions et crédits d'impôts en vigueur en France, ils dépassent de loin les avantages accordés au Maroc. Hormis l'abattement pour frais professionnel, limité comme en Tunisie à 10% du salaire net imposable, le salarié peut déduire une multitude de charges, comme les frais d'accueil à domicile d'une personne âgée de plus de 75 ans autre qu'ascendant, les dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur de l'aide aux personnes, les dépenses de grosses réparations effectuées dans la résidence principale, les dépenses d'investissement dans le locatif, les sommes versées dans le capital des PME et des petites entreprises en phase de création, la souscription aux parts de plusieurs types de fonds communs de placement, les dépenses engagées dans la sauvegarde du patrimoine naturel et forestier, les frais de gardes des jeunes enfants, le salaire de l'employé de maison, les cotisations syndicales, les dépenses en faveur de la qualité environnementale de l'habitation principale, les intérêts des prêts contractés pour poursuivre des études, les intérêts d'emprunts pour la reprise de sociétés...

Dans le cadre de la loi de finances 2013, de nouvelles dispositions fiscales en vue le jour. Il s'agit en l'occurrence de la cotisation sociale de solidarité. Aujourd'hui, l'assiette de calcul de cette cotisation est obtenue après soustraction des cotisations sociales et de l'IR du (revenu fixe annuel brut + primes + 13e mois). Les cotisations sociales et l'IR sont déduits de ce total pour obtenir l'assiette de la contribution sociale de solidarité. Néanmoins, le calcul de ladite assiette n'est pas clair et l'intégration des revenus non perçus (primes, 13e mois) dans l'assiette de calcul de la contribution sociale de solidarité suscite encore beaucoup de commentaires. Quant aux taux, ils sont identifiés comme suit :

**Tableau 5 : Taux de la contribution sociale de solidarité  
des personnes physiques**

<b>Montant du ou des revenus nets</b>	<b>Taux de la contribution d'impôt</b>
<b>De 360.000 à 600.000DH</b>	2%
<b>De 600.000 à 840.000DH</b>	4%
<b>Au-delà de 840.000DH</b>	6%

Source : Loi de finances n° 115-12 pour l'année budgétaire 2013

Cette hausse d'impôts qui concerne les plus hauts revenus a pour objectif d'alimenter le Fonds de cohésion sociale créé en 2012 et est destinée à financer la mise en œuvre du régime d'assistance médicale (RAMED) pour les personnes ayant des besoins spécifiques et le soutien aux programmes d'éducation.

Ces réformes, si on peut les qualifier comme telles, n'ont profité réellement qu'aux revenus élevés qui ont vu les taux réduits. Elle ne marque nullement une vraie volonté de renforcer la progressivité en faveur des bas revenus. D'autant plus, qu'il n'existe pas une indexation par rapport à la flambée des prix et à l'inflation. Il ne s'agit réellement que d'une vraie « fausse » transition fiscale.

### 2.2 : L'impôt sur les sociétés : Une structure des prélèvements peu orientée vers la compétitivité

L'impôt sur les sociétés soulève des questions aussi nombreuses que complexes. Dans le cas particulier des pays en développement, on peut mentionner les problèmes des taux multiples fondés sur la différenciation sectorielle, et la conception incohérente du système d'amortissement.

Les PED ont plus tendance que les pays industrialisés à recourir à des taux multiples appliqués par secteurs<sup>301</sup>. Il s'agit peut-être là d'un héritage des régimes économiques du passé qui mettaient l'accent sur le rôle de l'État dans la répartition des ressources. Or, de telles pratiques nuisent manifestement au fonctionnement ordonné des forces du marché<sup>302</sup>. Cette pratique est nettement incompatible avec l'engagement d'un pays à promouvoir une économie de marché<sup>303</sup>. On devrait donc s'efforcer, en priorité, de réduire le nombre de taux d'imposition appliqués aux bénéficiaires des sociétés.

<sup>301</sup>Y compris l'exonération complexe de certains de ces secteurs, et notamment du secteur parapublic.

<sup>302</sup>L'affectation sectorielle des ressources est biaisée par les différences de taux d'imposition.

<sup>303</sup>VITO TANZI et HOWELL ZEE, du Fonds Monétaire International. Publié dans les « Dossiers Economiques » : Une politique fiscale pour les pays en développement.  
<http://www.afritaxes.com/new/printnews2.php?nid=24>.

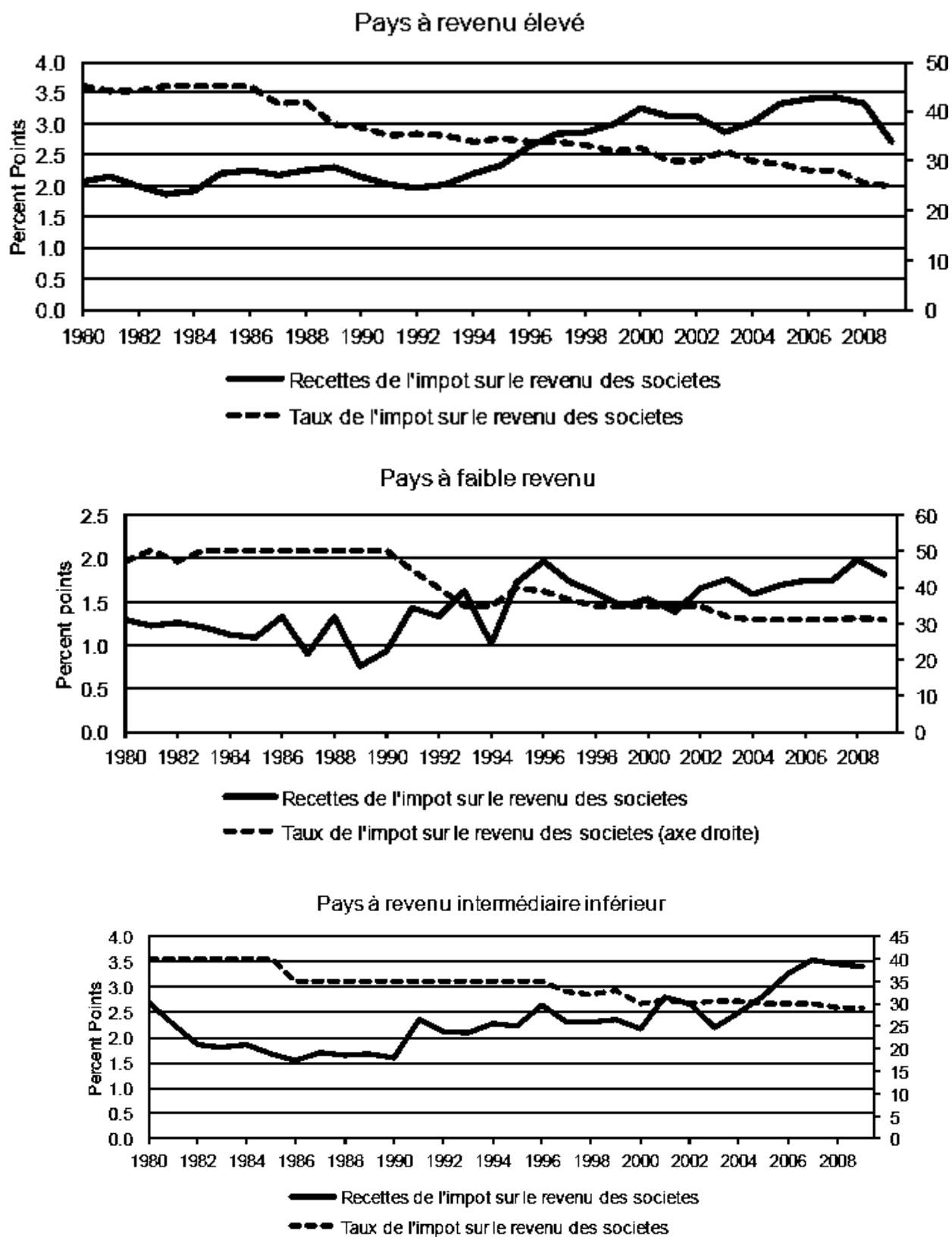
L'amortissement admissible des biens matériels aux fins de l'impôt est un des éléments structureaux importants qui entrent en ligne de compte dans la détermination du coût du capital et de la rentabilité des investissements. Parmi les lacunes le plus souvent rencontrées dans les régimes d'amortissement des pays en développement, on peut mentionner un nombre trop grand de catégories d'actifs et de taux d'amortissement, des taux d'amortissement trop bas et une structure de taux d'amortissement qui s'accorde mal avec les taux relatifs d'obsolescence des diverses catégories d'actifs. Dans leurs délibérations sur la politique fiscale, les pays en développement devraient également accorder la priorité aux moyens de corriger ces lacunes.

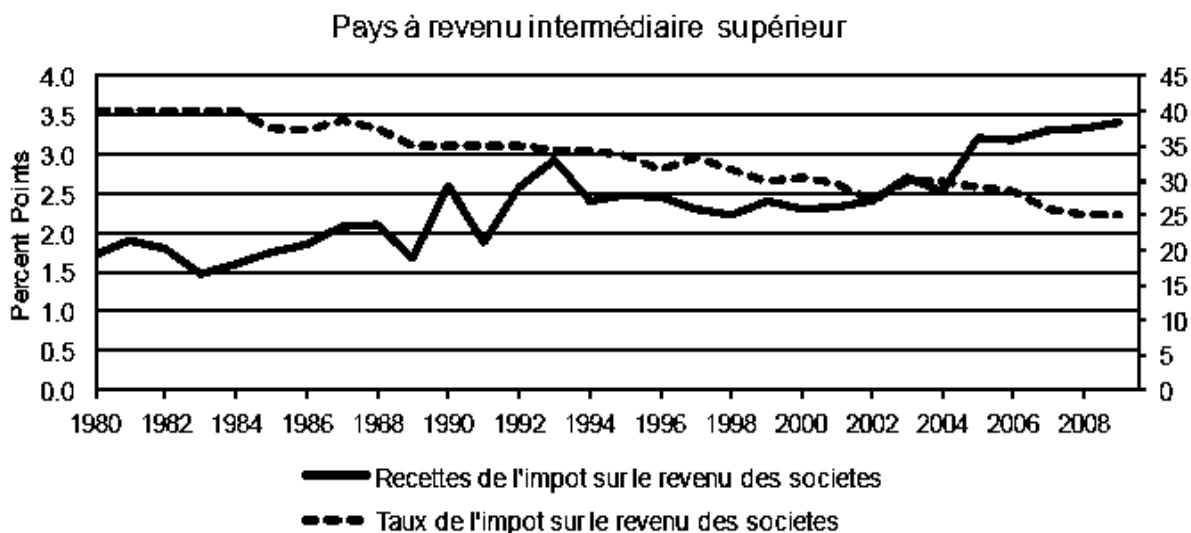
### 2.2.1 : L'effet de la mondialisation sur les recettes de l'IS

Le graphique montre l'évolution des taux et des recettes de l'impôt sur les sociétés par catégorie de revenus. Les taux statutaires se sont effondrés dans le monde entier, bien qu'ils demeurent quelque peu plus élevés dans les pays à plus faible revenu.

Les défis que pourraient présenter ces pressions à la baisse qui s'exercent sur les recettes sont plus préoccupants pour les pays en développement que pour les économies avancées : dans les premiers, l'impôt sur les sociétés représente environ 17 % du total des impôts, comparé à 10 % (avant la crise) dans les pays de l'OCDE. Dans la pratique, les recettes de l'impôt sur les sociétés dans tous les groupes de revenus se sont bien comportées en dépit de la réduction des taux (en tout cas jusqu'à la crise dans les pays à revenu élevé).

**Graphique 4.** Évolution des taux et des recettes de l'impôt sur les sociétés, 1980-2009





**Source:** Calculs des services du FMI.

Note: Médianes de groupe et groupe dynamique de revenus; les échelles varient.

### *2.2.2 : La généralisation des incitations en Afrique subsaharienne*

En 1980, environ 40 % des pays à faible revenu d'Afrique subsaharienne offraient des trêves fiscales, alors qu'en 2005 le pourcentage était de 80 % ; on a relevé une nette augmentation des taux préférentiels consentis dans les zones franches : de zéro à 50 %<sup>304</sup>. Les recettes se sont néanmoins maintenues, même sans prendre en compte les recettes des ressources naturelles, ce qui devrait témoigner d'une augmentation de la part des bénéficiaires dont on ne saurait supposer qu'elle se perpétuera. Par ailleurs, en Amérique latine et dans les Caraïbes, la longueur moyenne des trêves fiscales a diminué<sup>305</sup>.

Notons que les incitations soulèvent des préoccupations relatives à l'efficacité, aux fuites, à la gouvernance et aux retombées. Certains types d'incitations sont plus susceptibles d'attirer des investissements qui engendrent de plus grands avantages sociaux que d'autres: c'est la raison pour laquelle un crédit d'impôt aux investissements, par exemple, est peut être préférable à une exonération pure et simple des bénéficiaires.

Les incitations peuvent être difficiles à maîtriser : les zones franches, par exemple, ne sont pas toujours des zones hermétiques bien contrôlées, et les bénéficiaires peuvent être transférés de sociétés qui ne bénéficient pas de trêves fiscales à des sociétés qui en bénéficient. Si la possibilité d'un traitement préférentiel existe, c'est une invitation aux requêtes et à la corruption. De plus, la demande d'incitations, notamment de trêves fiscales — généralement reconnues comme étant la pire forme d'incitations — est souvent une réaction à

<sup>304</sup>Keen et Mansour, 2010.

<sup>305</sup>Klemm et van Parys, 2009.

la corruption de l'administration fiscale et ne peut donc que l'aggraver. Il est difficile d'évaluer dans quelle mesure les recettes peuvent être accrues en limitant ce type d'incitations — et plus difficile encore lorsque les sociétés qui bénéficient de trêves fiscales ne sont même pas obligées de faire des déclarations de revenus — mais il semble que dans de nombreux cas, le potentiel peut être considérable. Cubeddu et al. (2008) calculent que les incitations relatives à l'impôt sur le revenu des sociétés coûtent en moyenne en revenus l'équivalent d'environ 5½% du PIB dans 15 pays des Caraïbes. Les estimations pour l'Amérique latine, moins spectaculaires mais néanmoins de taille, arrêtent le coût du traitement préférentiel de l'impôt sur le revenu à 0,5-6% du PIB<sup>306</sup>.

La coopération régionale peut aider à combattre les incitations excessives, mais les actions unilatérales ont aussi porté leurs fruits. Lorsqu'ils entrent en concurrence pour attirer les investissements, les pays peuvent collectivement se faire du tort. Les accords régionaux destinés à limiter les incitations peuvent bloquer la concurrence et empêcher certains pays d'offrir des taux plus bas<sup>307</sup>. Cela peut être particulièrement utile lorsque la création d'une union douanière accroît la mobilité des entreprises et peut donner naissance à des pressions pour obtenir d'autres mesures de protection ; l'une des principales leçons que l'on peut tirer de ces difficultés encore rencontrées par nombre de zones d'échanges pour conclure ces accords est qu'il est préférable de les associer à d'autres mesures d'intégration avant que les pressions ne s'intensifient.

Même si les parties à ces accords restent vulnérables à la concurrence de pays tiers, les gains nets — y compris le recul des problèmes de gouvernance associés aux traitements préférentiels — pourraient être substantiels. La conclusion de ces accords engendre des difficultés davantage politiques que techniques, comme on le constate en Amérique centrale et dans la Communauté de l'Afrique orientale (CAE)<sup>308</sup>. Pour autant, les actions unilatérales se sont aussi révélées fructueuses.

### 2.2.3 : Les effets prononcés des actions des pays avancés.

Les sociétés multinationales ont la possibilité de déplacer les bénéfices par le biais de transactions au sein d'un groupe, de dispositifs financiers et de structuration des sociétés. Même les administrations fiscales les plus avancées sont aux prises avec ces difficultés et —

---

<sup>306</sup>Villela, Lemgruber et Jorratt, 2010.

<sup>307</sup>René Ossa : Réformes fiscales et développement en Afrique subsaharienne. Sciences Humaines, Fiscalité. 2012.

<sup>308</sup>Les facteurs d'intégration du Rwanda à la communauté de l'Afrique de l'est par Eric Rutsindintwarane, Institut d'études Politiques de Toulouse - Maitrise 2009. <http://www.memoireonline.com/11/09/2881/Les-facteurs-dintegration-du-Rwanda--la-communaute-de-lAfrique-de-lest-.html>.

bien que l'impact sur les recettes reste imprécis— la situation est d'autant plus difficile lorsque les capacités sont insuffisantes.

Toutefois, certains avancent que les normes actuelles handicapent les PED ; par exemple, les faibles retenues à la source, courantes dans le cadre des conventions de double imposition, peuvent affaiblir la dernière ligne de protection des administrations faibles. Les coûts mêmes des transactions pour négocier les conventions de double imposition peuvent entraîner une grave hémorragie financière qui pourrait éventuellement être endiguée par la mise au point de traités multilatéraux. La convergence des taux statutaires d'imposition réduit les incitations à l'évasion mais développer et entretenir les capacités pour y faire face constituent encore un défi majeur.

Il convient d'établir un équilibre réaliste entre les avantages de recettes additionnelles qui peuvent être recouvrées dans ce domaine — par exemple en redoublant les efforts administratifs s'agissant des prix de transfert entre sociétés — et ceux du renforcement des aspects plus prosaïques des administrations. Les décisions des pays avancés peuvent alléger les difficultés des PED<sup>309</sup> mais risquent aussi de les aggraver : la diminution des taux dans les pays avancés peut engendrer des réductions ailleurs par exemple, et l'exonération des bénéfices à l'étranger, comme cela est souvent proposé aux États-Unis et en cours d'application au Royaume-Uni, peut intensifier la concurrence fiscale mondiale.

2.2.4 : Les entreprises publiques présentent d'importants problèmes  
d'application de la taxe dans certains pays.

Il n'a pas toujours été aisé d'assujettir les entreprises publiques à l'impôt selon les mêmes règles et méthodes appliquées aux entreprises privées, et dans certains cas la transition est inachevée — surtout s'agissant de certaines sociétés de ressources naturelles ; il en est de même dans certains secteurs tels que la production et la transmission d'énergie, les télécommunications et les transports. Même si l'imposition des bénéfices des entreprises publiques n'engendre globalement aucune recette nettes pour l'État, les recettes de la TVA et la retenue à la source des salaires peuvent être compromises et l'incivisme fiscal est préjudiciable pour les bonnes pratiques commerciales et le moral général du contribuable ; avec les accumulations importantes d'arriérés fiscaux, les rares ressources peuvent être détournées des activités productives dans les administrations. Les capacités de l'administration fiscale sont rarement une solution à elles seules, bien que des efforts puissent

---

<sup>309</sup>Par exemple les nouvelles mesures prises par le G-20 sur les paradis fiscaux.

être déployés pour identifier les arriérés et les mettre en quarantaine ce qui sera suivi d'une répression.

#### 2.2.5 : Les petites entreprises : Un potentiel fiscal limité

Il s'agit d'un groupe extrêmement hétérogène, depuis les micro-entreprises — vendeurs de rue, paysans pratiquant une agriculture de subsistance — dont les capacités à payer sont réduites (que ce soit en termes d'équité ou en termes pratiques) jusqu'aux professionnels et aux entreprises qui comptent de nombreux employés. La répartition très biaisée de la taille des entreprises — dans tous les pays mais surtout dans les pays en développement — signifie que ces entreprises sont nombreuses mais que leur potentiel de recettes est minime. En Égypte, les 4.000 sociétés les plus importantes représentent environ 90% du total du chiffre d'affaires; même un relèvement proportionnel majeur des recettes provenant de 5 millions de petites entreprises n'aurait qu'un impact limité sur le total des recettes. Il arrive souvent que les administrations fiscales des PED consacrent d'importantes ressources à cette catégorie dans l'espoir de débusquer des contribuables importants et moyens en procédant à des opérations générales; mais les résultats ont été décevants et les coûts de la mise en œuvre élevés.

#### 2.2.6 : La baisse de l'IS au Maroc : Une efficacité limitée

Une entreprise envisageant d'implanter des activités dans un pays met en regard le niveau de la fiscalité et la mise à disposition d'infrastructures et de services publics utiles pour réaliser et/ou distribuer sa production. Deux facteurs sont mis en évidence : l'équipement routier et les dépenses publiques en recherche et développement.

Toutes les études de benchmarking international et les enquêtes sur l'environnement des affaires ne cessent de le répéter : le Maroc n'est pas compétitif en matière d'investissement. Classé au 105e rang mondial, il est loin derrière la Tunisie et encore plus derrière d'autres pays tels que la Corée du Sud ou la Malaisie qui disposent d'un environnement plus attractif pour les entreprises. Une des variables sur lesquelles le Maroc accuse le plus grand manque de compétitivité face à ses concurrents : la fiscalité.

Un aspect des prélèvements est mis en exergue : le niveau du taux de l'IS. Le Maroc aurait un des taux les plus élevés au monde (35%, 30% à partir de janvier 2008), en particulier si on le compare à ses concurrents (avec une moyenne de 27%). En termes de taux effectif, la différence serait encore plus notable : avec un taux effectif de 30%, le Maroc se trouverait à plus de 13 points de la moyenne des pays comparables (taux effectif de 17%). Ces écarts de taux d'imposition suscitent une inquiétude au sein des milieux d'affaires : les entreprises nationales ne seraient pas incitées à investir et les firmes étrangères à localiser leurs activités dans le pays. La concurrence fiscale jouerait en défaveur du Maroc.

En réponse à ces craintes, la recommandation est : une réduction de l'IS améliorerait la compétitivité du pays, augmenterait les investissements étrangers et privés et favoriserait la prospérité des habitants en stimulant l'emploi. De surcroît, la réduction de l'IS présenterait un risque limité sur les recettes fiscales qui ont de grandes chances d'augmenter.

La concurrence fiscale menant à un alignement des taux d'imposition des sociétés sur le niveau le plus bas conduit-elle vraiment à cet enchaînement vertueux ? Des arguments laissent penser que ce scénario n'est guère vraisemblable.

Les études portant sur la sensibilité des flux d'IDE à la fiscalité concluent qu'une baisse d'un point du taux d'imposition sur les sociétés conduit, toutes choses étant égales par ailleurs, à une hausse de l'ordre de 3% de l'investissement direct étranger (IDE). Mais, les faibles taux d'IS ne sont pas réellement à l'origine de l'afflux des IDE. Les IDE ont pu, au cours de la période récente, être essentiellement motivés par les opportunités qu'offraient les privatisations et par l'attractivité des nouveaux marchés dynamiques.

Les considérations de coûts des facteurs jouent un rôle encore plus important. Les économies d'agglomération et les coûts de transport sont des déterminants majeurs de la localisation des entreprises. Il y a économies d'agglomération lorsque les entreprises ont intérêt à s'implanter là où d'autres firmes se sont déjà installées, car leur profitabilité s'en trouve accrue.

La mise à disposition de biens publics de qualité peut aussi justifier des taux d'imposition plus élevés. Une entreprise envisageant d'implanter des activités dans un pays met en regard le niveau de la fiscalité et la mise à disposition d'infrastructures et de services publics qui lui seront utiles pour réaliser et/ou distribuer sa production.

Notons que l'argument de la concurrence fiscale a des limites. D'abord, il ne prend pas en compte le fait que les biens publics utiles aux entreprises sont en grande partie financés par des taxes sur des facteurs immobiliers.

Ainsi, la concurrence sur les taux d'IS pourrait-elle se traduire par un report de la charge fiscale sur les bases les moins mobiles, l'Etat tentant d'attirer du capital productif en offrant gratuitement aux investisseurs des infrastructures et services de qualité, la facture étant payée par les ménages. C'est d'ailleurs là la conclusion traditionnelle des analyses de la concurrence fiscale, qui soulignent que celle-ci a pour effet une dégradation de l'équité dans le financement des biens publics.

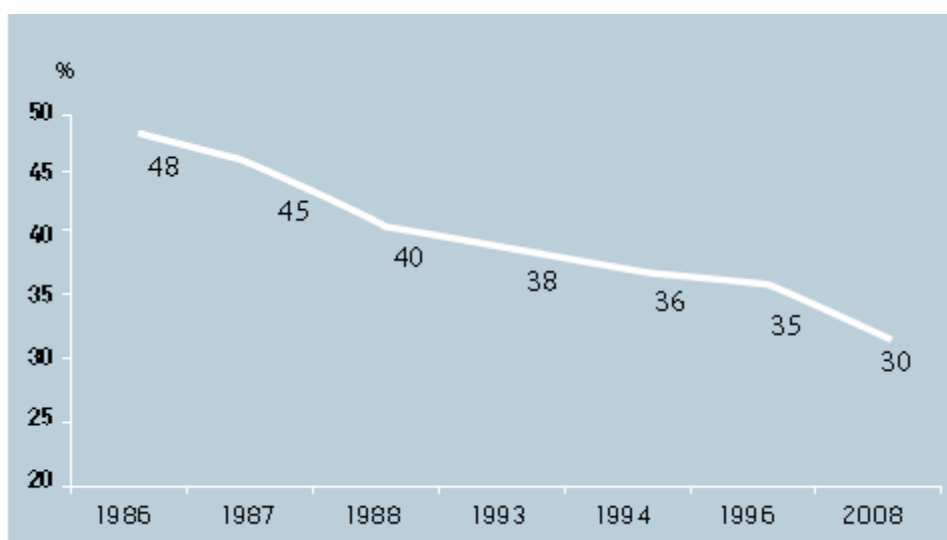
Symétriquement, le raisonnement ne tient pas compte de ce que les recettes fiscales servent aussi à produire des biens publics qui n'entrent pas directement dans la fonction de production des entreprises (comme par exemple les soins, la redistribution ou la culture). La

concurrence pourrait aussi se traduire par une déformation de la structure des dépenses publiques en faveur des entreprises et au détriment des ménages.

Au total, le gouvernement serait pris en étau entre, d'une part, les entreprises, qui veulent faire jouer la concurrence fiscale, et, d'autre part, les ménages, qui constituent sa « base électorale ». Dans ce cadre, une baisse de l'IS aurait des conséquences essentiellement politiques et sociales. Il s'agit de l'équité dans la répartition de la charge fiscale et des dépenses.

Dans un objectif de réduction du poids de la fiscalité sur l'entreprise, l'administration fiscale marocaine a procédé tout au long des deux dernières décennies à la révision à la baisse du taux de l'impôt sur les sociétés. En effet, le taux de cet impôt qui était fixé à 45% en 1987 a connu une réduction progressive comme suit : 44% en 1988, 38% en 1993, 36% en 1994, 35% en 1996, pour se fixer à 30% à compter de l'année 2008. (Voir graphique 5)

**Graphique 5:** Baisse des taux de l'IS



**Source :** Etudes et sondages, Evaluation du système fiscal (Deuxième et dernière partie) : UNE FISCALITÉ COMPLEXE, INCOHÉRENTE ET INJUSTE Par Najib Akesbi.

En outre, la DGI a procédé à la réduction du taux de l'IS appliqué aux établissements de crédits et organismes assimilés qui est ramené de 39.6% à 37% à compter de 2008. Cette mesure a été prise pour réduire l'impact du taux élevé qui peut affecter les conditions de crédit et être répercuté sur le secteur productif de l'économie.

Aussi, et afin d'encourager la fiscalisation de l'économie informelle, le projet de la loi de finances pour l'année budgétaire 2011 prévoit un taux de 15% en matière de l'impôt sur les

sociétés pour la Très Petite Entreprise (TPE) dont le chiffre d'affaires hors taxe réalisé est inférieur à 2.000.000 de dirhams.

Le projet de LF 2013 s'inscrit dans la continuité. Le texte prévoit bon nombre de mesures pour dynamiser le secteur financier et développer l'épargne. Ainsi, il est prévu la prorogation du bénéfice de la réduction de l'IS pour les opérations d'introduction en bourse par ouverture ou augmentation du capital, réalisées entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 2016. Les revenus et profits de capitaux mobiliers réalisés dans le cadre du Plan d'épargne entreprise (PEE) seront totalement exonérés sous certaines conditions. Il s'agit aussi de l'exonération des droits d'enregistrement au profit des actes de constitution et d'augmentation du capital des sociétés ayant le statut CFC (Casablanca Finance City).

Parallèlement à ces mesures, afin de promouvoir la PME et les TPE, quelques mécanismes sont prévus, notamment l'institution d'un taux de 10% au titre de l'IS pour les sociétés qui réalisent un bénéfice inférieur ou égal à 200.000 Dhs, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013, la prorogation du délai d'application des mesures d'encouragement en faveur des contribuables nouvellement identifiés et qui exerçaient des activités dans le secteur informel afin de s'intégrer dans le tissu économique formel jusqu'au 31 décembre 2013, l'annulation totale des majorations et pénalités de retard en vue d'encourager les contribuables à régler leurs arriérés d'impôts, droits et taxes, et ce, durant la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2013 ainsi que l'octroi, au profit des entreprises nationales, d'au moins 20% des marchés publics.

Aussi, un système de catégorisation des contribuables a été introduit dans le cadre de l'article 164 bis du code général des impôts. Celui-ci permet à l'administration fiscale d'accorder un traitement préférentiel réactif et rapide aux entreprises en situation fiscale régulière, gérées d'une manière transparente et ayant un bon comportement fiscal.

La procédure de catégorisation est initiée à la demande de l'entreprise et vise à compléter et à enrichir le dispositif de mesures déjà initié pour faciliter les différentes démarches et procédures liées au contribuable, améliorer le service rendu, renforcer la concertation avec le secteur privé, outre un alignement sur la tendance internationale de "labellisation" des contribuables.

La catégorisation permet d'accompagner l'entreprise dans sa volonté d'aboutir à une totale conformité fiscale, en prenant en charge ses préoccupations liées à la trésorerie, la célérité et la réactivité de traitement de toutes ses doléances, ajoutant qu'elle offre (catégorisation) de nombreux avantages.

Il convient de citer, à ce propos, le remboursement rapide de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sans contrôle préalable à hauteur de 80% pour la classe A et 50% pour la classe B, l'intégration du critère "contribuable catégorisé" dans la matrice d'analyse risque servant à la programmation au contrôle fiscal avec un bonus proportionnel à la classe A et B ainsi qu'un traitement rapide du contentieux soumis à l'appréciation de l'administration.

En plus, les entreprises catégorisées disposeront d'un guichet dédié, qui permettra, entre autres, de les contacter pour leur rappeler les éventuels retards dans l'accomplissement d'une obligation fiscale avant toute procédure légale.

Et comme pour l'IR, la contribution sociale de solidarité s'applique aux sociétés telles que définies à l'article 2-III du CGI, à l'exclusion des sociétés exonérées de l'impôt sur les sociétés de manière permanente visées à l'article 6-I-A du C.G.I. pour une durée de trois (3) exercices consécutifs ouverts à compter du 1er janvier 2013. Le barème est défini comme suit :

**Tableau 6 : Taux de contribution sociale de solidarité sur les bénéfices des sociétés**

<b>Montant du bénéfice net(en Dh)</b>	<b>Taux de contribution</b>
De 15 millions à moins de 25 millions	0,5%
De 25 millions à moins de 50 millions	1%
De 50 millions à moins de 100 millions	1,5%
De 100 millions et plus	2%

NB: Les taux de la contribution sociale de solidarité sur les bénéfices des sociétés ne sont pas progressifs  
Source : Loi de finances n° 115-12 pour l'année budgétaire 2013

### 2.3 : Taxe sur la valeur ajoutée, droits d'accise et taxes à l'importation

Même si la plupart des PED ont déjà adopté une TVA, son application présente souvent diverses lacunes. Beaucoup de secteurs importants — notamment ceux des services et de la vente en gros et au détail — en sont souvent exemptés, et il arrive que le mécanisme de crédit soit trop restrictif (autrement dit, le versement de crédits appropriés de la TVA sur les facteurs peut être refusé ou retardé), notamment dans le cas des biens d'équipement. Ces lacunes donnent lieu à un important effet d'accumulation en cascade augmentant ainsi le fardeau fiscal de l'utilisateur final et réduisant de ce fait les avantages attendus de l'introduction de la TVA. Les PED devraient donc se pencher en priorité sur les moyens de combler ces lacunes de la conception et de la gestion de la TVA.

Concernant les droits d'assise mis en place dans beaucoup de pays en développement, la lacune la plus évidente est leur champ d'application, souvent défini pour des motifs de rentabilité.

Les raisons économiques qui justifient l'imposition de droits d'accise très différentes des motifs invoqués pour l'imposition d'une taxe générale à la consommation. Si, d'une part, cette dernière doit s'appliquer sur une base qui soit la plus large possible, pour maximiser les recettes en causant un minimum de distorsion, la première devrait plutôt être hautement sélective, et ne s'appliquer qu'à quelques produits spéciaux caractérisés par les effets néfastes de leur consommation sur la société (autrement dit, la société dans son ensemble pâtit de l'utilisation de ces produits par ses membres).

Les biens typiquement assujettis à l'accise (produits du tabac, alcool, produits pétroliers et véhicules, par exemple) sont peu nombreux et font habituellement l'objet d'une demande inélastique. Un bon régime de droits d'accise se caractérise invariablement par sa capacité à générer des recettes (comme sous-produit) à partir d'une base étroite et moyennant des coûts d'administration relativement bas.

Pour ce qui est des taxes à l'importation, leur réduction dans le cadre d'un programme global de libéralisation des échanges, constitue un des principaux défis stratégiques auxquels font face beaucoup de pays en développement. Deux questions méritent d'être prises en compte à cet égard.

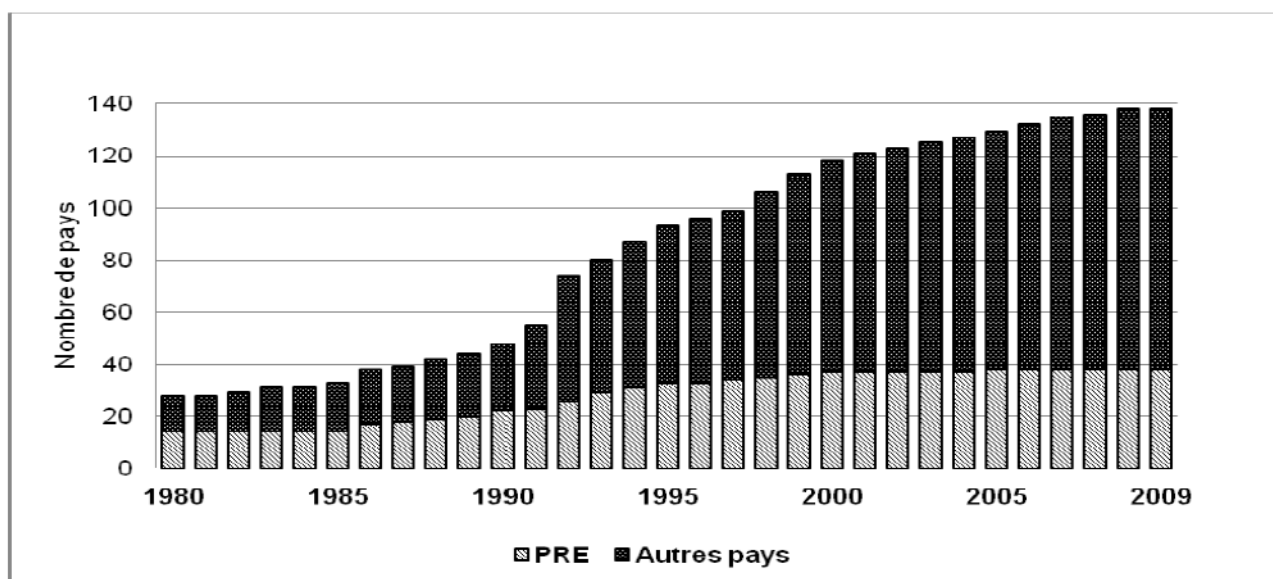
Premièrement, la réduction des droits ne devrait pas conduire à des changements fortuits des taux relatifs de la protection procurée d'un secteur à l'autre de l'économie. Une méthode simple d'éviter ce problème consisterait à réduire l'ensemble des taux nominaux appliqués dans la même proportion, lorsqu'une telle réduction s'avère nécessaire.

Deuxièmement, la réduction des taux nominaux de taxation risque vraisemblablement d'entraîner une baisse des recettes à court terme. On peut éviter cette perte en appliquant selon un ordre chronologique défini des mesures compensatoires distinctes : en réduisant d'abord la portée des exemptions applicables dans le système existant, en appliquant ensuite un système de compensation pour la réduction des droits sur les importations assujetties à l'accise en augmentant proportionnellement les taux des droits d'accise qui s'y appliquent, et en ajustant enfin le taux de la taxe générale à la consommation (par exemple, la TVA) pour combler les besoins restants en matière de recettes.

### 2.3.1 : La généralisation de la TVA

La plupart des PED ont maintenant mis au point une TVA. Ainsi, depuis le début des années 90, cette taxe s'est répandue rapidement au-delà des économies avancées. Bien qu'elle n'existe pas dans tous les pays, elle est devenue la norme et continue de progresser (la Gambie par exemple, prévoit de l'adopter et le Conseil de coopération du Golfe en examine la possibilité).

**Graphique 6.** Généralisation de la TVA, 1980–2009



**Source :** Données du FMI.

**Note :** le graphique indique, pour chaque date, le nombre de pays appliquant la TVA.

La TVA s'est installée comme une source robuste de recettes, apparaissant comme un instrument relativement efficace. Elle représente le plus souvent un quart environ des recettes fiscales et aucun pays ne l'a jamais supprimée sans la rétablir par la suite. Selon Keen and Lockwood (2010), les pays dotés d'une TVA mobilisent en général davantage de recettes, toutes choses égales par ailleurs, encore que le gain éventuel varie selon l'ouverture et les niveaux de revenus des pays (il est inférieur, par exemple, dans les petits pays sans doute parce que les droits de douane sont une source facile de recettes et peut-être plus faible encore en Afrique subsaharienne)<sup>310</sup>.

### 2.3.2 : Des effets redistributifs limités

Les analyses approfondies parviennent en général à des conclusions assez modérées sur les effets de redistribution de la TVA, mais davantage peut être fait pour définir des mesures spécifiques de dépenses permettant d'atténuer les problèmes que cette taxe peut

<sup>310</sup>Cité par Bird, Richard & Gendron, Pierre-Pascal, 2011. "The VAT in Developing and Transitional Countries," Cambridge Books, Cambridge University Press, number 9781107401440, 2. <http://ideas.repec.org/a/eee/deveco/v92y2010i2p138-151.htm>.

soulever. Une taxe proportionnelle sur l'ensemble de la consommation est régressive par rapport au revenu annuel, mais cet effet est atténué par l'exonération fréquemment accordée aux denrées alimentaires sensibles et à d'autres biens et (ce qui est moins souligné) par le jeu du seuil : cette dernière solution offre un avantage compétitif aux petits détaillants et prestataires de services relativement moins aisés ou permet à leurs clients, qui sont vraisemblablement pauvres, une exonération de fait.

En outre, la taxe s'applique moins dans les régions rurales pauvres que dans les centres urbains. Après un examen des informations disponibles, Bird and Gendron (2007) ont constaté que la TVA est en général légèrement progressive ou régressive<sup>311</sup>. Pour évaluer les effets de redistribution d'une taxe, il faut toutefois la comparer à d'autres solutions éventuellement applicables. L'une des possibilités est qu'elle remplace d'autres sources de recettes : Zolt and Bird (2005) concluent : «On observe ... que la TVA est sans doute dans l'ensemble moins régressive que les taxes sur le commerce et les droits d'accise qu'elle remplace. En outre, dans certains pays en développement du moins, elle peut être aussi progressive que l'impôt sur le revenu»<sup>312</sup>.

Par contre, si la TVA finance une augmentation des dépenses, ses effets de redistribution peuvent en fin de compte être progressifs même si elle est dotée d'une assiette large et d'un taux unique : l'avantage que représentent les taux préférentiels/exonérations revient surtout aux classes aisées (puisqu'elles dépensent plus pour tous les produits), de sorte que les pauvres peuvent tirer parti de leur élimination et de l'utilisation des recettes fiscales supplémentaires pour financer des mesures de dépenses ciblées.

L'efficacité des instruments de ciblage existants est cruciale, mais même les instruments relativement rudimentaires disponibles dans les PED peuvent donner d'importants résultats : par exemple, en utilisant des données microéconomiques pour examiner le ratio recettes fiscales/dépenses d'une TVA en Éthiopie, Munoz and Cho (2004) constatent que les dépenses élémentaires de santé ont un impact particulièrement sensible. Il n'en reste pas moins que, souvent, les mesures précises qui permettraient de s'attaquer aux problèmes d'équité soulevés par les projets de réforme (réduire la pauvreté est, cela va de soi, la principale raison d'imposer ces taxes) demeurent vagues<sup>313</sup>.

---

<sup>311</sup>Economie politique de la réforme de transition fiscale : le cas du Maroc. Jean-François Brun, Gérard Chambas, Martial Laurent, CERDI, *Etudes et Documents*, E 2007.17. <http://publi.cerdi.org/ed/2007/2007.17.pdf>;

<sup>312</sup>Id.

<sup>313</sup>Economie politique de la réforme de transition fiscale : le cas du Maroc. Jean-François Brun, Gérard Chambas, Martial Laurent, op cité.

### 2.3.3 : L'effet de la TVA sur le développement du secteur informel

Toute taxe encourage certes le développement du secteur informel, mais la TVA est peut-être moins nocive que les autres. Un taux élevé de la TVA tend à accroître le secteur informel, de sorte que le taux devrait être plus faible lorsque ce secteur est un grave sujet de préoccupation. Cependant, d'autres instruments fiscaux, comme l'impôt sur le revenu, favorise aussi le secteur informel et la TVA offre certains avantages : si le client d'un commerçant est inscrit au registre de la TVA, il est intéressant pour ce dernier de s'y inscrire aussi.

Cependant, de « mauvaises » cascades de TVA peuvent aussi se former : si le client n'est pas inscrit, il est préférable pour le commerçant de ne pas s'inscrire non plus. D'aucuns ont soutenu que les droits de douane s'attaquent peut-être plus efficacement à la question du secteur informel que la TVA, car les commerçants non-inscrits paient au moins des droits de douane sur leurs importations. Il se peut que cette observation soit exagérée : les opérateurs non-inscrits supportent la TVA sur les intrants importés (qu'ils ne peuvent récupérer) tout comme les droits de douane et, à la différence de ceux-ci, la TVA frappe aussi les opérateurs informels sur les achats qu'ils effectuent auprès d'entreprises intérieures qui respectent leurs obligations fiscales.

### 2.3.4 : La TVA : Une efficacité compromise dans la plupart des PED

L'efficacité de la TVA est compromise dans nombre de pays en développement où elle est mal conçue et appliquée, les remboursements constituant par ailleurs un problème particulier. Les difficultés les plus courantes sont notamment les suivantes : des seuils bas, parfois égaux à zéro comme au Nigeria<sup>314</sup>, d'importantes exonérations et des taux zéro<sup>315</sup>, des travaux préparatoires insuffisants, une sensibilisation médiocre du public (ce qui l'incite vraisemblablement à résister à la taxe) et une application au coup par coup (comme au Yémen, par exemple). Le remboursement des exportateurs nécessite de concilier le risque de fraude et celui de transformer la TVA en une taxe à l'exportation de fait<sup>316</sup>. Toutes les administrations fiscales doivent affronter ces problèmes, mais des retards importants et parfois malhonnêtes dans le remboursement de réclamations légitimes sont courants dans les pays en développement et font l'objet de plaintes majeures de la part des entreprises. La mise au point de procédures de remboursement efficaces est une opération difficile, mais cruciale, qui prend du temps.

---

<sup>314</sup>Ils exercent des pressions sur les administrations fiscales et détournent leur attention des contribuables hauts de gamme et présentant le plus de risques.

<sup>315</sup>Ils créent des litiges en matière de classement et augmentent les frais d'application des textes.

<sup>316</sup>Denys Brunel, préface de : Valéry Giscard d'Estaing TVA, invention française, révolution mondiale : L'aventure de Maurice Lauré. EYROLLES.

### 2.3.5 : Une productivité limitée de la TVA

Ces difficultés se traduisent par une productivité relativement faible des recettes de la TVA dans les pays en développement, ce qui fait ressortir les gains potentiellement importants à tirer d'un élargissement de l'assiette.

Tout relèvement du taux normal de TVA, qui est déjà très élevé dans nombre de pays en développement, risque d'aggraver très fortement l'incivisme fiscal. Toutefois, ce n'est pas la seule option disponible pour accroître les recettes, comme le fait ressortir l'efficience consommation<sup>317</sup>, l'un des indicateurs de l'efficacité de la TVA. On aurait une valeur de 100 avec un taux unique et une assiette large, mais elle serait inférieure si des taux réduits étaient utilisés et l'application des textes imparfaite. Dans les PFR, par exemple, l'efficience consommation médiane n'est que d'environ 36 %.

Dans les pays où elle est inférieure, la porter à ce niveau, sans modifier le taux normal, mais par le jeu d'un élargissement de l'assiette et d'une meilleure application des textes, pourrait la faire augmenter de près de 2 % du PIB. En fait, un objectif à long terme, avec un élargissement suffisant de l'assiette et une amélioration de l'application des textes, pourrait même être d'abaisser le taux normal de la TVA.

### 2.3.6 : L'essoufflement du rendement de la TVA au Maroc et perte de neutralité

Introduite en 1986, la réforme en matière de la TVA est devenue une priorité pour moderniser le système fiscal et renforcer son efficacité. Cette réforme a été amorcée en 2005, elle vise :

- La simplification de la structure des taux, à travers l'adoption de deux taux, voire un seul taux, qui permettrait d'améliorer la gestion de la TVA par les entreprises et par l'administration.
- La limitation des exonérations qui implique la renonciation à toute nouvelle exonération et l'assujettissement de certains biens et services auparavant exonérés.

En effet, la complexité de la TVA est due à la multitude des exonérations qui portent, en sus des exportations, sur les biens d'investissement et une liste variée des biens et services, et à la multiplicité des taux d'imposition : 20, 14,10 et 7%. L'existence d'un certain nombre de taux réduits et des exonérations, entrave l'amélioration du rendement de la T.V.A.

---

<sup>317</sup>Ratio recettes/produit obtenu en appliquant le taux normal à la consommation.

Outre l'impact sur les recettes, l'importance des exonérations altère la neutralité et va à l'encontre même de la logique de la TVA qui consiste à taxer sans rupture la valeur ajoutée à chaque stade de sa réalisation.

D'où la recherche d'une législation simple, avec un champ d'application généralisé, des exonérations limitées aux produits de première nécessité, et quelques secteurs à caractère social. D'où la nécessité immédiate de résister à toute nouvelle demande d'exonération et de supprimer toutes les exonérations non justifiées bénéficiant à certains produits et services.

Le rapport sur les dépenses fiscales de l'année 2007 a révélé que près de la moitié des dépenses fiscales concernent la TVA, pour un montant dépassant 11 milliards de dirhams. En conséquence, dans le cadre du programme d'appui à la réforme fiscale en partenariat avec l'Union Européenne, un programme a été initié afin de remédier à l'érosion de l'assiette fiscale et de réduire le nombre de taux de la TVA.

Au Maroc, il existe encore des pans entiers de secteurs qui échappent complètement à cet impôt, évoluant dans une sorte de paradis fiscal les plaçant dans une position de concurrence déloyale face aux entreprises avec lesquelles ils sont en compétition. Selon des indiscrétions, la copie initiale du projet de loi de Finances 2007, du moins sa partie fiscale, présentée au gouvernement, contenait des mesures allant dans le sens d'une généralisation de la TVA. Mais il semble que sous la pression de divers lobbys et peut-être aussi à cause de l'incertitude sur son impact, il a été décidé de revenir sur ces mesures. Pourtant, au vu du tassement des recettes exceptionnelles et la pression des charges publiques, il ne sera pas possible de renvoyer aux calendes grecques une telle réforme, quitte à bien prendre le temps d'expliquer.

L'option envisagée depuis quelques années consiste à réduire le nombre des tarifs de la TVA en ne gardant que deux niveaux (10 et 20%) et en parallèle, toucher le maximum d'activités et combattre la floraison des niches fiscales. L'eau, l'assainissement, l'électricité et les services financiers ont été les premiers à passer au taux de droit commun, 20% dès le 1er janvier 2006<sup>318</sup>. En revanche, la tentative d'intégrer le sucre dans le champ d'application de la TVA s'est heurtée à la nécessité de préserver le pouvoir d'achat des citoyens.

Dans les systèmes fiscaux les plus évolués, l'impôt sur la consommation est le premier générateur des recettes fiscales au budget de l'Etat. Dans notre cas, c'est la fiscalité directe, notamment l'IR sur les salaires (retenu à la source) qui assure le plus gros du produit de l'impôt. C'est la caractéristique des économies dites en transition fiscale. Il s'agit pour le cas

---

<sup>318</sup>Les ménages ont pourtant supporté une hausse de leur facture de consommation domestique d'eau et d'électricité sans broncher.

marocain d'une illusion d'optique. La prépondérance de l'impôt direct dans la structure des recettes fiscales est imputable à l'inadaptation de notre TVA qui s'avère être la première créatrice des niches fiscales dans l'économie. Ainsi, la TVA a perdu l'essentiel de ses qualités et sa neutralité ainsi que sa capacité à générer des recettes supplémentaires.

Le tassement de la croissance de la taxe sur la valeur ajoutée est un réel motif d'inquiétude pour les pouvoirs publics. Cet impôt, dont la base est assise sur la consommation, devrait être aussi le plus prompt à réagir à la forme olympique qu'affiche la consommation des ménages, un des piliers de la croissance du PIB. A l'observation, il s'avère qu'il n'en est rien. Par ailleurs, au fil des aménagements et à la création des exonérations, il a réussi à compliquer la lisibilité de tout le système. Sur les 15 milliards de dépenses fiscales que la collectivité concède aux différents secteurs économiques, la moitié est attachée à la TVA.

Quel que soient les justifications que l'on a pu greffer à l'époque à ces décisions, trois amnisties en dix ans n'est pas un signe de bon fonctionnement du système fiscal. La première, en 1989-1990, avait été justifiée par la mise en place du système d'acomptes provisionnels en matière d'IS. La deuxième baptisée pudiquement «mise à niveau des bilans», a été un signal du gouvernement d'alternance au monde des affaires. En revanche, la troisième, celle de 1998, était clairement due aux impératifs de renflouer les caisses du Trésor.

En matière fiscale, une amnistie est une arme à double tranchant. Le revers de la médaille est qu'elle conforte l'idée d'une prime à l'incivisme fiscal et diffuse un sentiment d'injustice envers les contribuables qui respectent leurs obligations en toute transparence.

Au niveau du secteur informel, s'il prospère, y compris dans les entreprises soi-disant «organisées», c'est parce que le régime d'imposition serait déconnecté des réalités de l'économie. C'est la thèse des partisans d'une baisse radicale des taux d'impôt, qui serait de nature à réduire l'attractivité de l'informel. Ils ont avec eux, l'expérience des droits de douane sur certains produits. La politique de certains pays de l'Europe Centrale fait des émules dans les milieux d'affaires marocains. La Slovénie et la Slovaquie par exemple ont adopté des tarifs extrêmement compétitifs d'impôt sur les résultats des entreprises : 25% dans le premier cas et 19 dans le second<sup>319</sup>. Les résultats ont été immédiats : des rentrées fiscales record pour le Trésor et un afflux d'investisseurs étrangers. Mais le seul fait de baisser le taux ne suffit pas à attirer l'investissement. Les investisseurs y sont certes sensibles, mais ils regardent surtout la lisibilité des procédures fiscales et la stabilité dans le temps.

---

<sup>319</sup>POURQUOI IL FAUT REFORMER LA REFORME FISCALE. L'ECONOMISTE : Édition N° 2377 du 06/10/2006.

L'impôt fait partie de leviers de politique économique pour soutenir les entreprises et l'investissement. Mais le risque est de tomber dans le travers de la prolifération des niches fiscales comme c'est le cas actuellement de la TVA. Il y a certes l'effet du maquis des exonérations, mais il faudra aussi lancer le débat sur les tarifs d'impôt eux-mêmes. La moitié des déclarations de TVA et 60% des entreprises assujetties à l'IS sont régulièrement déficitaires, ce qui limite l'élargissement de l'assiette<sup>320</sup>.

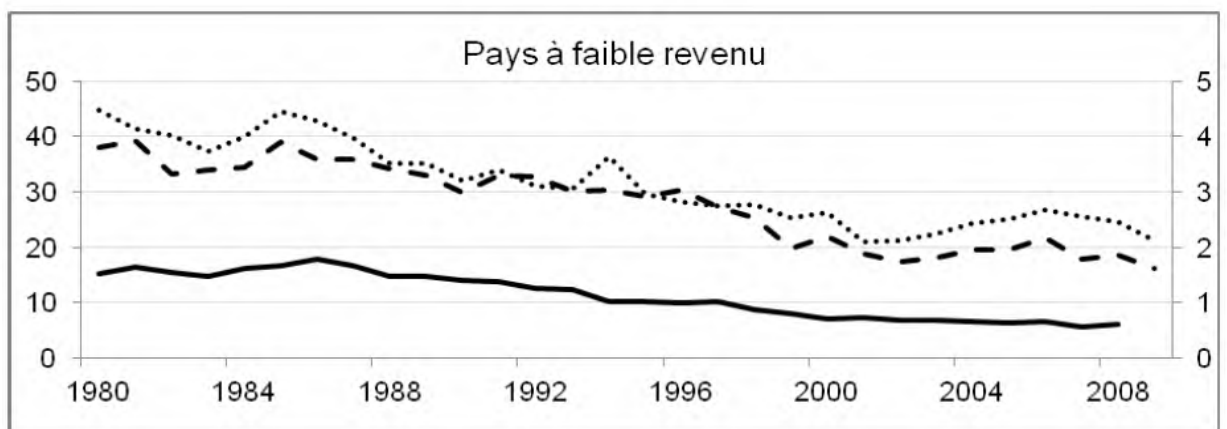
Les banques et les établissements financiers de manière générale sont parmi les plus grands contributeurs, et en même temps, ils se voient discriminés par un taux de l'impôt sur les sociétés qui est de 4 points et demi au-dessus de celui du droit commun.

#### 2.4 : L'effritement des recettes provenant du commerce extérieur

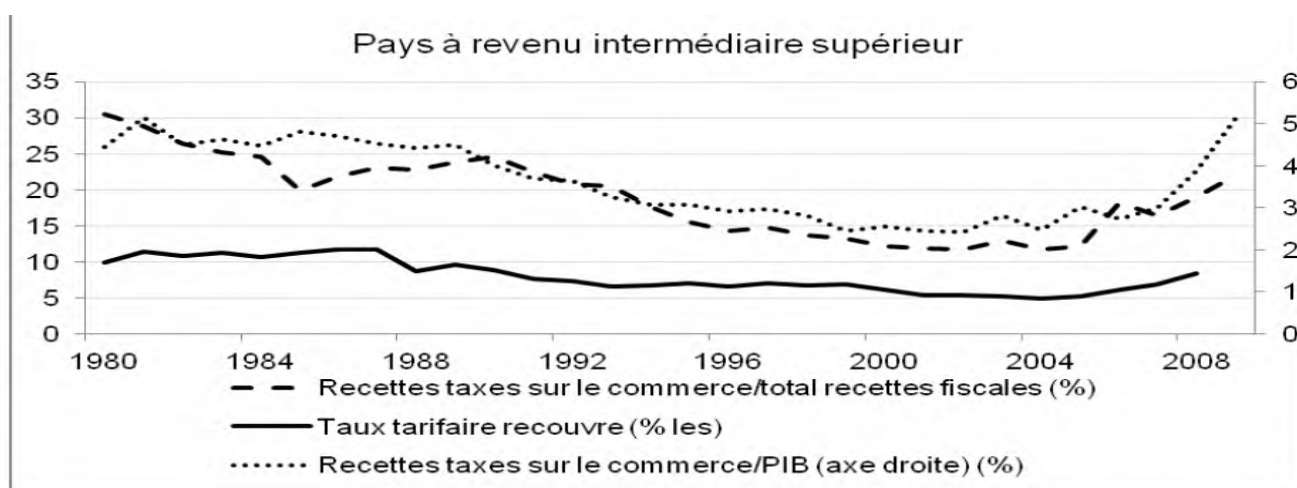
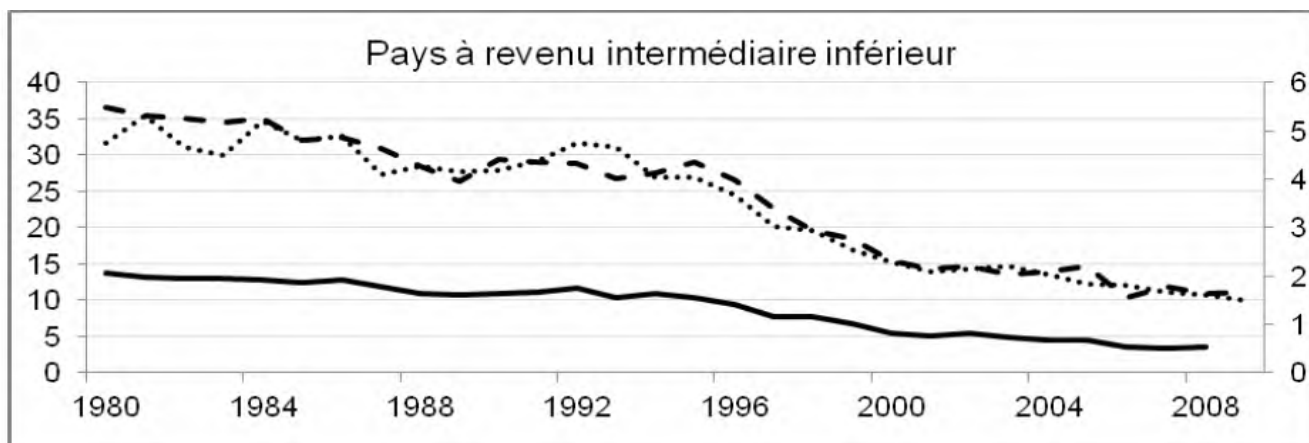
Les recettes des taxes sur le commerce, encore importantes dans nombre de pays en développement, devraient continuer à diminuer. Parallèlement à la baisse des taux tarifaires recouvrés (recettes par rapport aux importations), les taxes sur le commerce suivent depuis 30 ans une tendance à la baisse non seulement par rapport au PIB mais aussi au total des recettes : graphique 7.

Une nouvelle libéralisation, y compris par le biais d'accords régionaux et d'accords bilatéraux avec l'Union européenne et d'autres, ne peut que confirmer cette tendance à la baisse. On ne peut que se féliciter des conséquences pour l'efficacité et la croissance, mais les déficits budgétaires peuvent être importants dans les pays subsahariens, par exemple, les taxes sur le commerce représentent encore un quart de la totalité des recettes fiscales.

**Graphique 7.** Évolution des recettes des taxes sur le commerce et des taux tarifaires recouvrés, 1980–2009



<sup>320</sup>Id.



**Source:** Calculs des services du FMI.

**Note:** Médianes de groupe et groupes dynamiques de recettes; l'échelle de gauche n'est pas la même dans tous les graphiques.

Aussi, certains pays à faible revenu ont eu du mal à remplacer les recettes des taxes sur le commerce recouvrées dans le pays. La plupart des pays à revenu intermédiaire ont aisément recouvré des recettes de sources intérieures. L'Afrique subsaharienne a obtenu, à cet égard, de meilleurs résultats que d'autres régions<sup>321</sup>. La baisse prononcée des recettes des taxes sur le commerce signifie que les lents progrès des taux de la pression fiscale dans leur ensemble pourraient bien cacher un rééquilibrage constructif.

#### *2.4.1 : Le défi imposé par la libéralisation des échanges*

Depuis le milieu des années 90, le remplacement des recettes a été plus complet ; pour autant, certains défis vont devenir plus pressants. Pour assurer le rattrapage, il est habituellement recommandé de combiner la réduction tarifaire à une augmentation des taxes sur la consommation (c'est-à-dire relever les droits d'accise du montant correspondant exactement aux réductions tarifaires sur les produits soumis aux droits d'accise) ; toutefois,

<sup>321</sup>FMI, études économiques et financières ; Perspectives économiques régionales Afrique subsaharienne : Préserver la croissance dans un monde incertain, Octobre 2012.

l'analyse qui précède suggère que la marge de manœuvre reste importante sans qu'il soit nécessaire d'augmenter les taux standard de la TVA — qui sont déjà élevés dans nombre de pays en développement — ce qui peut présenter des risques particulièrement élevés de non-respect.

Cependant, les pays qui ont une TVA ont parfois eu du mal à remplacer les recettes perdues des taxes sur le commerce et les études de cas du FMI (2005) montrent que ceux qui ont réussi ont souvent fait appel à tout un éventail d'instruments, y compris l'impôt sur le revenu. Même s'il n'existe pas de panacée, les difficultés ont, dans certains cas, été aggravées lorsque l'impact des réformes commerciales sur les recettes n'a été ni quantifié ni préparé.

Au Liban et au Mozambique en revanche l'introduction d'une TVA effective a été soigneusement coordonnée avec la réforme du commerce<sup>322</sup>.

2.4.2 : La capacité institutionnelle de l'administration des douanes reste particulièrement défaillante.

Nombre de pays à revenu intermédiaire se sont lancés dans des programmes de réforme exhaustifs pour faire progresser la modernisation, notamment, avec les mesures suivantes : mise en œuvre de codes douaniers modernisés alignés sur la convention de Kyoto ; remplacement de l'inspection universelle avant dédouanement par des audits sélectifs et basés sur le risque après le dédouanement ; réformes des ressources humaines axées sur l'introduction d'un système de carrière et d'un code de déontologie du personnel ; recours à des techniques de vérification discrètes ; mise en œuvre de systèmes à guichet unique pour le commerce et application du Cadre de normes SAFE de l'OMD<sup>323</sup>.

Toutefois, dans nombre de pays à faible revenu, les progrès ont été beaucoup plus ardues et les progrès limités, par exemple s'agissant de la convention de Kyoto<sup>324</sup>. Des stratégies de réformes pluriannuelles appuyées par une assistance technique soigneusement planifiée (Mozambique, Népal) ont porté des fruits, mais dans la plupart des cas les résultats de la réforme de l'administration des douanes ont été décevants. Les ressources limitées, l'absence d'engagement à long terme et les contraintes générales pesant sur la capacité institutionnelle de la fonction publique dans la plupart des pays à faible revenu sont les principales gageures.

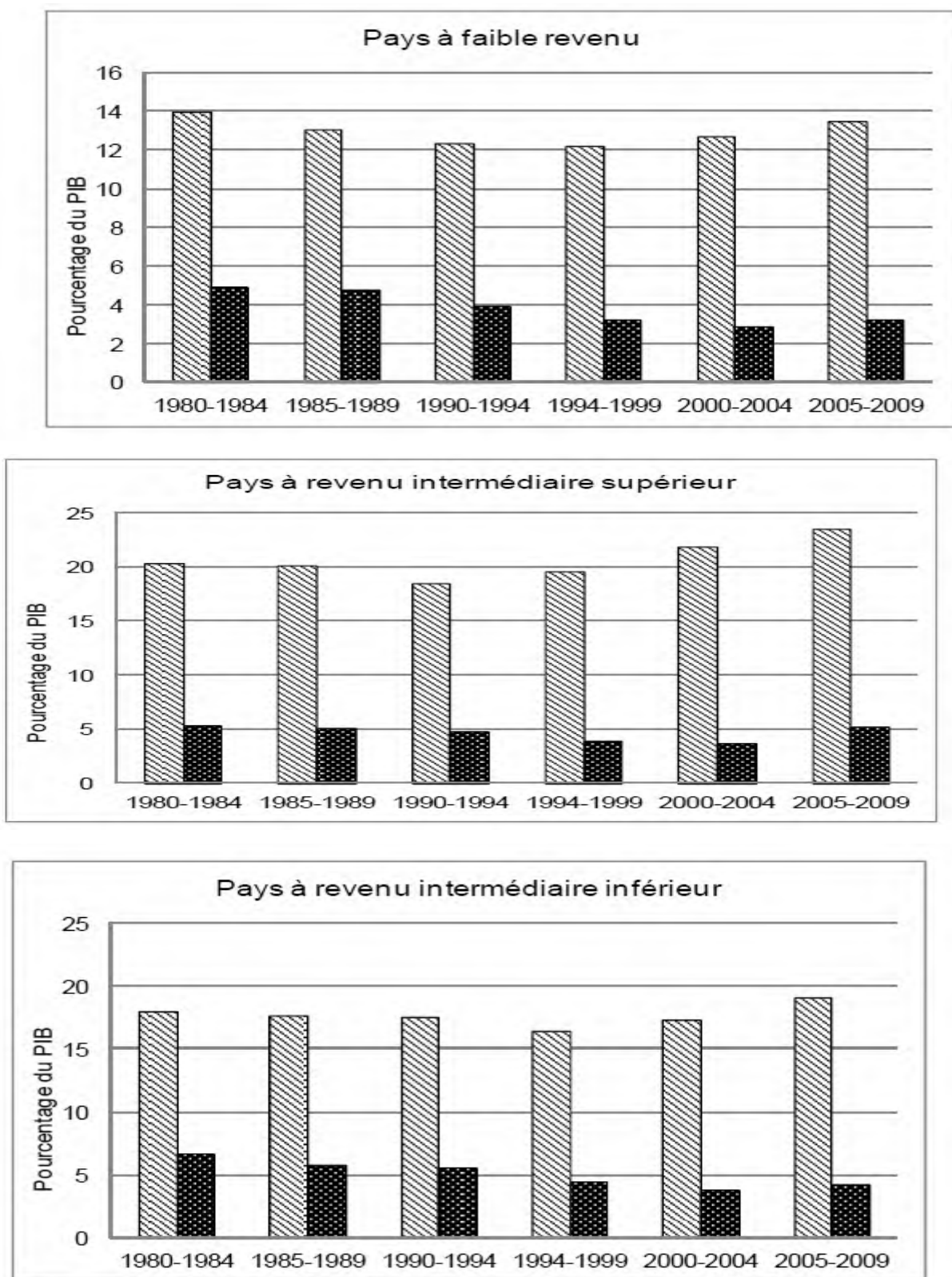
---

<sup>322</sup>Onodera, O. (2008), « Faciliter les échanges et l'ajustement structurel : l'expérience de pays non membres », Éditions OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/244313266478>.

<sup>323</sup>Pour remédier aux inquiétudes relatives à la sécurité tout en continuant à faciliter le commerce.

<sup>324</sup> Le protocole de Kyoto est un traité international visant à la réduction des émissions de gaz à effet de serre, dans le cadre de la Convention-cadre des Nations unies sur les changements climatiques dont les pays participants se rencontrent une fois par an depuis 1995.

**Graphique 8.** Évolution des recettes fiscales et des recettes des taxes sur le commerce, 1980–2009



**Source:** Calculs des services du FMI.

**Note:** Médianes de groupe et groupes à revenu fixe.

2.4.3 : Nombre d'administrations douanières ont encore les difficultés à maîtriser la recherche de rentes et l'intégration régionale peut présenter de nouveaux défis.

Les progrès de la mise en œuvre de mesures destinées à renforcer l'intégrité (telles que des salaires et des conditions de travail adéquats, des systèmes de contrôle de la gestion, des systèmes informatiques pour simplifier les procédures et minimiser les contacts personnels ainsi que l'agrément des courtiers en douanes et des importateurs) restent inégaux.

L'intégration régionale pose aussi des problèmes qui lui sont propres. Si le contrôle fiscal est déterminé par les frontières régionales plutôt que nationales, il convient de trouver de nouveaux moyens pour recouvrer la TVA sur les importations et certifier les demandes de remboursements liées aux exportations ; il faut aussi mettre en place des cadres nouveaux pour traiter les transactions intra-régionales — questions qui n'ont pas encore été résolues par l'Union Européenne et qui peuvent être encore plus difficiles à résoudre pour les pays en développement.

2.5 : L'enchère des encouragements fiscaux

Si le recours aux encouragements fiscaux est une méthode répandue de promotion de l'investissement dans le monde, certains faits d'expérience donnent à conclure que son efficacité pour attirer des investissements supplémentaires — au-delà de ceux dont les pays auraient bénéficié de toute façon sans de tels encouragements — est souvent douteuse. Certaines entreprises peuvent abuser de ces mesures en se faisant passer pour nouvelles au terme d'une réorganisation superficielle, ce qui risque d'augmenter considérablement le manque à gagner potentiel dû à ces encouragements pour l'État.

En outre, les investisseurs étrangers, cibles principales de la plupart des encouragements fiscaux, fondent leurs décisions d'investissement sur une vaste gamme de facteurs (par exemple, les ressources naturelles, la stabilité politique, la transparence des systèmes de réglementation, l'infrastructure, la présence d'une main-d'œuvre qualifiée) dont les encouragements fiscaux constituent rarement le plus important. La valeur de l'encouragement fiscal risque par ailleurs d'être toute relative pour un investisseur étranger puisque c'est le Trésor de son pays qui risque d'en être le véritable bénéficiaire.

Les encouragements fiscaux peuvent être justifiés lorsqu'ils visent à corriger une forme quelconque de défaillance du marché, notamment celle due à des effets exogènes (conséquences économiques sans rapport direct avec les bénéficiaires particuliers de la mesure fiscale). Par exemple, les encouragements qui visent à promouvoir une industrie de haute technologie qui pourrait stimuler sensiblement l'ensemble de l'économie sont

habituellement légitimes. La poursuite, par les pays, d'objectifs de développement régional constitue toutefois, et de loin, la raison principale du recours à ce type d'encouragement fiscal ciblé.

Néanmoins, les mesures envisageables ne sont pas toutes également appropriées à la réalisation de tels objectifs, et certaines sont moins rentables que d'autres. Malheureusement, les formes les plus répandues d'encouragements fiscaux relevées dans les pays en développement ont également tendance à être les moins valables.

Dans les pays maghrébins, plusieurs atouts comparables les conduisent à profiter du nouvel ordre économique. En même temps, ils doivent surmonter des obstacles semblables qui, pour le moment, hypothèquent leur compétitivité en général et leur compétitivité fiscale en particulier. L'ambivalence de la réalité maghrébine va conduire les pouvoirs publics à adopter une politique fiscale étrangement similaire qui finira par devenir concurrente.

#### 2.5.1 : Congés fiscaux

De toutes les formes d'encouragements fiscaux, les congés fiscaux (exonérations fiscales temporaires) sont les plus répandus dans les PED. Malgré leur simplicité d'administration, ils comportent de nombreuses lacunes.

Premièrement, l'exonération fiscale accordée sans égard au montant des bénéfices visés tend à profiter à des investisseurs qui prévoient de réaliser des bénéfices importants et qui auraient investi même en l'absence d'un tel encouragement.

Deuxièmement, les congés fiscaux risquent fort d'inciter les entreprises imposées à conclure avec des entreprises exonérées des ententes pour transférer leurs bénéfices en fixant des prix de cession interne (par exemple, en payant un prix supérieur pour les biens de l'autre entreprise, en retour de certains avantages), ce qui constitue une forme d'évitement fiscal<sup>325</sup>.

Troisièmement, la durée d'application du congé fiscal risque d'être prolongée à l'excès lorsque des investisseurs réussissent, par divers moyens, à déguiser les investissements existants en nouveaux investissements (par exemple, en mettant fin à un projet pour le relancer sous un nom différent tout en conservant la propriété).

Quatrièmement, les congés fiscaux limités dans le temps ont tendance à attirer les projets à court terme dont les avantages, pour l'économie, ne sont en général pas aussi intéressants que ceux des projets à long terme.

Cinquièmement, les coûts budgétaires des congés fiscaux sont rarement transparents, à moins que l'entreprise bénéficiaire ne soit tenue de soumettre une déclaration d'impôt. Dans

---

<sup>325</sup>Vito TANZI, HOWELL Zee, une politique fiscale pour les pays en développement, Dossiers économiques 27, FMI.

un tel cas, les autorités doivent consacrer à l'administration fiscale des ressources qui ne lui procurent aucun revenu, et l'entreprise perd le privilège de ne pas avoir à traiter avec les autorités fiscales.

#### 2.5.2 : Crédits d'impôt et déductions pour placements

Comparativement aux congés fiscaux, les crédits d'impôt et les déductions pour placements présentent de nombreux avantages. Ils sont beaucoup mieux ciblés que les congés fiscaux pour la promotion de types particuliers de placements, et leurs coûts sont beaucoup plus transparents et plus faciles à gérer.

Un des moyens simples et efficaces de gérer un système de crédits d'impôt consiste à déterminer le montant du crédit à accorder à une entreprise admissible et à « déposer » ce montant dans un compte de taxes spécial, sous forme d'écriture comptable<sup>326</sup>. L'entreprise est par ailleurs traitée comme un contribuable ordinaire, assujettie à tous les règlements fiscaux applicables, y compris l'obligation de soumettre une déclaration.

Cependant, l'impôt auquel elle est assujettie prend la forme de « retraits » effectués à partir du compte de taxes. De cette façon, on peut contrôler à tout moment les recettes budgétaires cédées et le montant des crédits d'impôt qui restent disponibles à l'entreprise<sup>327</sup>. Les déductions pour placements peuvent être administrées d'une manière très semblable à celle des crédits d'impôt, et donnent des résultats similaires.

Les crédits d'impôt et les déductions pour placements présentent toutefois deux lacunes dignes de mention. Premièrement, ils tendent à favoriser les immobilisations à court terme puisque de nouveaux crédits ou de nouvelles déductions deviennent disponibles chaque fois qu'un actif est remplacé. Deuxièmement, les entreprises admissibles peuvent être tentées d'abuser du système en vendant et en rachetant les mêmes actifs pour en réclamer les crédits ou les déductions à répétition, ou en intervenant à titre d'acheteur intermédiaire pour des entreprises non admissibles à ce type d'encouragement. Des dispositions doivent donc être prises pour éviter ce genre de dérapage.

#### 2.5.3 : Subventions à l'investissement

Si les subventions à l'investissement présentent l'avantage d'un ciblage facile, elles posent en général toutes sortes de problèmes. Elles constituent un décaissement initial de fonds publics profitant en même temps aux investissements non viables et aux investissements rentables. En conséquence, le recours à cette méthode est rarement justifié.

---

<sup>326</sup>Id.

<sup>327</sup>Vito TANZI, HOWELL Zee, une politique fiscale pour les pays en développement, Dossiers économiques 27, FMI.

#### 2.5.4 : Encouragements fiscaux indirects

Les encouragements fiscaux indirects comme l'exemption de la TVA pour les matières premières et les biens d'équipement sont sujets aux abus et d'une utilité douteuse. Il est d'une certaine manière plus justifié d'exempter de taxe à l'importation les matières premières et les biens d'équipement utilisés pour produire des biens exportés. Le problème consiste évidemment à faire en sorte que les achats exemptés seront effectivement utilisés comme prévu. La mise en place de zones de production destinées à l'exportation dont le périmètre est contrôlé par des postes de douane constitue un moyen utile, mais pas entièrement infaillible, de limiter ce genre d'abus.

L'investissement direct étranger (IDE), vecteur important de la mondialisation, connaît actuellement un développement considérable. Son essor traduit d'une part, l'intensification par un nombre croissant de sociétés multinationales de leurs activités à l'échelle mondiale sous l'effet de la libéralisation de nouveaux secteurs à l'investissement et, d'autre part, l'existence d'un surplus d'épargne notamment européen en quête de meilleurs placements. Selon les estimations de la CNUCED, les investissements directs étrangers (IDE) au niveau mondial seraient inscrits en 2004 en hausse de 6% par rapport à 2003, pour atteindre 612 milliards dollars, mettant ainsi fin à une baisse continue depuis 2001<sup>328</sup>.

Les PED et les pays d'Europe Centrale et Orientale (PECO) ont largement contribué à cette évolution<sup>329</sup>. Les pays en développement sont même parvenus à enregistrer un montant record de 255 milliards dollars contre 173 milliards en 2003, s'accaparant par conséquent 42% des flux globaux, contre 27% durant la période 2001-2003. En revanche, les flux d'IDE à destination des pays développés ont baissé en 2004 à 321 milliards dollars contre 380 et 490 milliards respectivement en 2003 et 2002<sup>330</sup>.

Les IDE auraient totalisé 255 milliards dollars dans les PED, soit une augmentation historique de 47% par rapport à 2003. Cette croissance a concerné la plupart des régions<sup>331</sup> :

- En **Afrique**, les flux d'IDE ont progressé pour la deuxième année consécutive, s'affichant à 20 milliards dollars, soit 3% des flux mondiaux. L'exploitation des ressources naturelles, stimulée par la hausse importante des cours des matières premières et de la demande pour le diamant, l'or, le pétrole, le platine et le palladium, a contribué de manière importante à l'attrait des investissements vers cette région. En conséquence, ce sont les pays riches en

---

<sup>328</sup>Ministère des Finances et de la Privatisation, Direction des Etudes et des prévisions financières, Royaume du Maroc, Bilan des investissements directs étrangers dans le Monde et au Maroc en 2004.

<sup>329</sup>Ministère des Finances et de la Privatisation, Direction des Etudes et des prévisions financières, Royaume du Maroc, Bilan des investissements directs étrangers dans le Monde et au Maroc en 2004.

<sup>330</sup>Id.

<sup>331</sup>Id.

ressources naturelles, comme l'Algérie, l'Angola, la Libye, la Mauritanie, le Nigeria et l'Afrique du Sud, qui ont attiré plus d'IDE. Le résultat positif enregistré par la Libye en 2004 est dû aussi à l'annulation en 2003 des sanctions économiques appliquées à ce pays.

La CNUCED considère, par ailleurs, que la persistance du relèvement des prix des matières premières encouragerait davantage les multinationales à s'engager dans de nouveaux projets d'exploration en Afrique, ce qui assurerait pour la région des niveaux élevés d'investissements étrangers.

- Les flux d'IDE attirés par la région d'**Asie et Pacifique** auraient atteint 166 milliards dollars en 2004, soit une augmentation de 55% par rapport à 2003. Cette évolution est imputable à l'amélioration des performances économiques, un environnement politique plus favorable, la rentabilité plus élevée des entreprises et un accroissement des fusions-acquisitions dans la région. Toutes les sous-régions ont attiré plus d'IDE par rapport à 2003. L'Asie du Nord-Est, en particulier la Chine et la Corée du Sud, a été la principale destination de ces flux de capitaux, suivie par les pays du Sud-Est asiatique. Les flux vers l'Asie centrale et occidentale ont augmenté suite aux investissements pétroliers réalisés dans cette région. La zone du Pacifique, par contre, a enregistré une augmentation limitée d'IDE.

- En **Amérique Latine et Caraïbes**, les investissements étrangers ont augmenté en 2004 pour la première fois depuis cinq ans enregistrant 69 milliards dollars, soit une hausse annuelle de 37%. L'amélioration de l'environnement politique et le redressement de la situation économique dans la plupart des pays de la région constituent les principaux déterminants de ce rebond. Le Mexique et le Brésil, les deux principales destinations d'IDE, accueillant la moitié des investissements vers cette région. A noter la bonne performance du Chili qui a vu ces flux doubler par rapport à 2003.

Au Maroc, les recettes des investissements étrangers se sont établies selon l'Office des changes à 13,9 milliards de dirhams (1,6 milliard de dollars) en 2004, soit un recul de 41,8% ou près de 10 milliards de dirhams par rapport à 2003, année marquée par la cession de 80% du capital de la Régie des Tabacs. Au total, les recettes des investissements étrangers ont contribué en 2004 à 3,2% du PIB et 13% de la FBCF contre respectivement 5,7% et 24,3% en 2003<sup>332</sup>.

L'afflux d'IDE au Maroc en 2004 a été marqué essentiellement par la cession en bourse de 14,9% du capital de Maroc Telecom, qui entre dans le cadre de l'accord permettant à Vivendi l'acquisition de 16% supplémentaire de ce groupe. Cette cession en bourse a connu

---

<sup>332</sup> Investissement Direct Etranger au Maroc et politique d'attractivité. Mémoire réalisé par Sanae MAHRAZ FSJES Meknès, 2008.

un succès historique qui s'est manifesté à travers la forte demande de souscription des actions de Maroc Telecom et qui a totalisé pour la seule bourse de Paris (30% des titres offerts) 156 milliards de dirhams, soit 17,5 fois le montant alloué à cette place, provenant de 57 pays<sup>333</sup>. Les plus fortes demandes des institutionnels à l'étranger émanent du Royaume Uni, des Etats-Unis, de la France, de la Suisse, du Benelux, de l'Allemagne, de l'Italie et des pays arabes du Golfe.

Malgré le recul des investissements étrangers en 2004, le Maroc a été considéré comme le principal pays destinataire des investissements dans le Sud de la Méditerranée et du Proche-Orient. En effet, selon un rapport publié lors du 1er sommet euro-méditerranéen sur l'investissement, financé par la Commission européenne et organisé notamment par la Banque européenne d'investissement et le réseau euro-méditerranéen des agences de promotion des investissements (ANIMA), le Maroc devance l'Algérie et la Turquie en matière de projets d'investissements étrangers en 2004 avec respectivement 120, 59 et 53 projets.

Les investissements émanant des pays de l'Union Européenne sont prépondérants pour la période 1998-2001. La France occupe le premier rang (65,4%), suivie du Portugal (8,8%), des Pays-Bas (5,4%) et de l'Espagne (5,2%). La part des Etats-Unis est de 4,2% seulement. Le rapport IDE/FBCF au Maroc s'est amélioré, passant de 5,3% au cours de la période 1988-1992 à 7,3% entre 1995 et 2000. Il reste toutefois inférieur à la moyenne des pays émergents<sup>334</sup> qui est de 12,8% durant la période 1995-2000<sup>335</sup>.

Au Maroc, les pouvoirs publics ont veillé à la mise en place d'un cadre fiscal attrayant en vue d'inciter davantage les investisseurs étrangers à réaliser leurs projets. Il s'agit notamment des mesures suivantes :

\*L'adoption d'un cadre juridique permettant l'octroi d'avantages douaniers et fiscaux aux programmes d'investissement d'envergure notamment ceux dont le montant dépasse 200 millions de dirhams.

---

<sup>333</sup> Investissement Direct Etranger au Maroc et politique d'attractivité. Mémoire réalisé *par* Sanae MAHRAZ, FSJES Meknès, 2008.

<sup>334</sup> Il s'agit, en l'occurrence, de l'Egypte, la Turquie, Tunisie, Chili, Malaisie, Corée du sud et la Pologne. Les flux d'IDE à destination de ces pays ont fortement progressé durant la dernière décennie, passant de 113,5 milliards de dollars en 1995 à 180 milliards de dollars en 2001. Toutefois, leur part dans l'IDE mondial a baissé de 36,5% en 1995 à 24,4% en 2001. La crise financière internationale, le resserrement des conditions monétaires intérieures et la difficulté de lever des fonds à l'extérieur, ont réduit le flux des investissements vers les pays émergents, y compris les investissements directs à l'étranger.

<sup>335</sup> Ministère des Finances et de la Privatisation, Direction de la politique Economique Générale, Royaume du Maroc, Diagnostic de l'attractivité du Maroc pour les Investissements Directs Etrangers, Novembre 2002.

\*L'exonération totale de l'IS et de l'IR des entreprises installées dans les zones franches durant les cinq premières années d'exploitation et la réduction du taux de l'IS de 10 à 8,75% durant les dix années suivantes.

\*L'extension de l'exonération de la TVA accordée aux prestations de services et aux travaux de construction ou de montage dans les zones franches.

\*Le relèvement du plafond de la provision pour investissement, susceptible d'être employée pour les opérations de recherche et développement ou de restructuration, en la faisant passer de 2% à 20% du bénéfice fiscal avant impôt.

\*La révision du code des douanes en vue de l'aligner sur les standards internationaux, de mieux définir les responsabilités des divers intervenants, de différencier l'erreur de la fraude manifeste et d'atténuer le barème des sanctions.

\*La simplification des procédures douanières en faveur de l'investissement à travers, notamment, l'introduction des régimes de transformation sous douane, l'octroi de facilités en faveur des biens d'investissement importés par envois fractionnés et l'adoption de la sélectivité des vérifications au moment du dédouanement.

Il convient de noter que malgré les différentes mesures fiscales et non fiscales adoptées afin de drainer les IDE, la plupart des PED n'ont pas atteint les résultats escomptés. Aussi, la pression fiscale est effectivement faible dans les PED. Sur la période 2000-2004, les revenus fiscaux représentent 9,7 % du PIB en Asie du sud, 15,5 % pour l'Asie de l'est et Pacifique, 17,9 % en Afrique Subsaharienne, en Amérique latine et les Caraïbes, 19,4 % pour l'Afrique du nord et le Moyen-Orient, 25,6 % pour l'Europe et l'Asie centrale, et 30,2 % pour les pays de l'OCDE<sup>336</sup>.

En gros, pays développés et PED se sont investis dans de larges réformes fiscales visant à s'adapter aux nouveaux défis imposés par la mondialisation. Néanmoins, ces réformes n'ont pas donné leurs fruits, et ce pour plusieurs raisons (chapitre 2, partie 1). Qu'en est-il des réformes fiscales entreprises au niveau des collectivités locales, facteurs décisifs dans le renforcement de l'attractivité du territoire ?

---

<sup>336</sup>Hélène EHRHART : Essais sur la composition des recettes fiscales dans les pays en développement. Thèse Université d'Auvergne, Clermont-Ferrand 1, Faculté des Sciences Économiques et de Gestion, École Doctorale des Sciences Économiques, Juridiques et de Gestion, Centre d'Études et de Recherches sur le Développement International (CERDI), Présentée et soutenue publiquement le 24 octobre 2011.

## **&2 : Les réformes des fiscalités locales face au défi du renforcement de l'attractivité des territoires à l'heure de la mondialisation**

Avec sa myriade de taux, ses stratifications et ses compensations issues de compromis historiques, la fiscalité locale est devenue aujourd'hui un domaine souvent réservé aux techniciens, alors que le consentement à l'impôt est une caractéristique essentielle de la démocratie<sup>337</sup>. Dans cette perspective, le citoyen, en tant que contribuable, doit en effet payer l'impôt dont il bénéficie en tant qu'administré et dont il peut sanctionner les excès en tant qu'électeur, ce qui suppose qu'il puisse associer le plus clairement possible l'impôt, le service qu'il finance et l'élu qui l'a voté.

La réforme de la fiscalité locale pourrait y contribuer si elle aboutissait à un système fiscal plus lisible et garantissant la responsabilité des décideurs locaux. D'un point de vue théorique, la réforme pourrait donc impliquer la suppression ou la réduction du « financement fiscal » en provenance de l'État, puisque le contribuable national se substitue aujourd'hui au contribuable local, parfois jusqu'à 50 % des recettes<sup>338</sup>. Elle se traduirait également par une spécialisation des impôts, où chaque niveau de collectivité taxerait une base différente. Cette évolution obligerait néanmoins à repenser conjointement les mécanismes de péréquation, dont certains sont assurés par le financement fiscal de l'État, et à redéfinir des impôts locaux aux rendements plus sûrs.

Notons que dans les pays membres de l'Union européenne présentent une grande diversité en matière de nombre et d'organisation des collectivités territoriales, de répartition des compétences entre échelons d'administration et de modes de financement. Les réformes des fiscalités locales européennes, mises en œuvre au cours de la dernière décennie, ne montrent pas d'orientation convergente. Toutefois, dans plusieurs pays, la fiscalité locale pesant sur les entreprises a été allégée, pour remédier aux problèmes de concurrence fiscale et réduire le coût du travail. Les réformes hésitent entre le souci d'accroître l'autonomie fiscale des collectivités locales, les craintes d'inefficience<sup>339</sup> et d'inéquité<sup>340</sup>.

Si tous les pays membres de l'UE ont une structure institutionnelle décentralisée, certains (l'Allemagne, l'Autriche et la Belgique) étant même des fédérations, présentent cependant une grande diversité en matière de nombre et d'organisation des collectivités

---

<sup>337</sup>Quelles pistes de réforme pour la fiscalité locale ? Centre d'analyse stratégique, janvier 2009, n°121. [www.strategie.gouv.fr/system/files/noteveille121.pdf](http://www.strategie.gouv.fr/system/files/noteveille121.pdf)

<sup>338</sup>Centre d'analyse stratégique : Quelles pistes de réforme pour la fiscalité locale ? n°121, 2009. [www.strategie.gouv.fr/system/files/noteveille121.pdf](http://www.strategie.gouv.fr/system/files/noteveille121.pdf).

<sup>339</sup>Distorsion des choix de localisation des entreprises, archaïsme des impôts locaux.

<sup>340</sup>Faible redistributivité des impôts locaux, inégalité entre citoyens des diverses collectivités locales.

territoriales, de répartition des compétences entre elles et de financement<sup>341</sup>. Tous recourent à une fiscalité locale pour assurer une part, le plus souvent minoritaire, du financement de dépenses publiques locales, qui représentent, dans la plupart des cas, entre 8 % et 12 % du PIB, selon les pays, soit en moyenne près du tiers des dépenses publiques des administrations centrales (Etat central et organismes de Sécurité sociale), sauf dans les trois pays d'Europe du Nord (Danemark, Finlande et Suède) où elles constituent une majorité des dépenses publiques hors protection sociale<sup>342</sup> ; partout, les collectivités locales assurent aussi l'essentiel de l'investissement public.

Dans plusieurs pays européens, la décentralisation a été promue et approfondie au cours de la décennie 90, mais les modalités choisies diffèrent sensiblement selon les pays, la plupart (Espagne, Italie, Royaume-Uni notamment) ayant recours à des formules hybrides entre les modèles canoniques de l'Etat unitaire et de l'Etat fédéral<sup>343</sup>.

Les évolutions de la fiscalité locale des Etats membres de l'UE au cours de la dernière décennie ne dessinent aucune perspective ou orientation commune. En outre, si les forces de la concurrence fiscale sont pour beaucoup dans les réformes mises en œuvre dans certains pays européens en matière de fiscalité locale, leur pertinence se fait moins sentir à l'échelle internationale, entre pays de l'UE, qu'au sein des pays, entre collectivités territoriales.

En outre, deux des trois Etats fédéraux déjà mentionnés (Allemagne et Belgique) dans lesquels les recettes fiscales des Etats fédérés constituent une part substantielle des recettes totales (entre 1/3 et 1/4), seuls les pays d'Europe du Nord (Danemark, Finlande et Suède) se distinguent par une fiscalité locale importante (15 % du PIB au Danemark et en Suède, 11 % en Finlande)<sup>344</sup>.

Partout ailleurs, le poids de la fiscalité locale est faible, voire quasi nul (Irlande), de sorte qu'une part importante du financement des dépenses publiques locales est assurée par des transferts en provenance de l'Etat central. Toutefois, les réformes fiscales mises en œuvre dans plusieurs pays de l'UE au cours de la décennie passée ont, dans certains cas, sensiblement modifié les sources de financement des dépenses publiques locales et l'équilibre

---

<sup>341</sup>Sandra Moreau : L'organisation territoriale dans les pays de l'Union Européenne. CERTU <http://www.certu.fr>.

<sup>342</sup>Id.

<sup>343</sup>Voir La décentralisation dans les Etats de l'Union européenne, sous la direction d'Alain Delcamp et de John Loughin, les études de la documentation française, février 2003, p.30, 31 et 41. et Les régions entre l'Etat et les collectivités locales, étude comparative de cinq États européens à autorité régionale ou constitution fédérale, Partie 2, Gralle, G Marcou, p.18.

<sup>344</sup>Voir La décentralisation dans les Etats de l'Union européenne, sous la direction d'Alain Delcamp et de John Loughin, les études de la documentation française, février 2003, p.30, 31 et 41. et Les régions entre l'Etat et les collectivités locales, étude comparative de cinq États européens à autorité régionale ou constitution fédérale, Partie 2, Gralle, G Marcou, p.18.

antérieur entre les différentes sources de financement, notamment entre ce qui provient de la fiscalité locale et ce qui est versé par l'Etat aux collectivités territoriales. De ce point de vue, chaque pays choisit un équilibre singulier, qui évolue dans le temps selon l'arbitrage entre autonomie fiscale des collectivités locales et les impératifs de l'efficience— à la fois parce que la concurrence fiscale induit des distorsions dans les choix de localisation des agents privés, et parce que certains types de prélèvements locaux engendrent des choix économiques indésirables — et de l'équité — soit verticale, parce que la fiscalité locale est régressive, soit horizontale, parce que la diversité des fiscalités locales produit des inégalités de traitements des contribuables connaissant des situations économiques identiques.

Les collectivités locales européennes ont un poids financier et une autonomie financière très variables d'un pays à l'autre. Après la forte opposition suscitée en 1990 par l'instauration au Royaume-Uni de la Community charge (dite Poll tax)<sup>345</sup>, aucune réforme d'envergure de la fiscalité locale n'a été réalisée, même si des réformes significatives ont eu lieu dans certains pays, en particulier en Italie, en France et en Espagne.

Pour ce qui est des PED, spécialement les pays francophones d'Afrique, la fiscalité s'appuie sur les quatre impôts de locaux de base :- le foncier bâti, le foncier non bâti, la taxe d'habitation et la patente (les 4 vieilles). A ces impôts locaux peuvent s'ajouter des taxes spécifiques liées au contexte du développement des différentes localités. Le code général des impôts et les lois concernant l'organisation financière des collectivités locales définissent les principes généraux applicables en ces matières aux collectivités locales. La loi des finances votée par le parlement fixe chaque année les plafonds de ressources autorisés dans le cadre de la nomenclature des impôts locaux. Le recouvrement des impôts et taxes propres aux collectivités locales a jusqu'ici un rendement médiocre. Ceci s'explique par la complexité dans la définition de l'assiette et des modes d'évaluation des impôts, la difficulté de mettre en place au niveau local une instrumentation adaptée pour connaître le potentiel fiscal et assurer l'émission des rôles et le recouvrement, et la quasi-exclusion des collectivités locales de la chaîne fiscale. Dans la plupart des cas, les services de l'Etat chargés d'établir l'assiette, d'émettre les rôles et d'assurer le recouvrement n'ont pas de relations contractuelles avec les collectivités locales pour lesquelles ils sont censés travailler. L'information sur les centimes

---

<sup>345</sup>La Community Charge (Poll Tax) était un impôt dont le montant était identique pour tous les contribuables, quel que soit leur niveau de revenu. Son montant était déterminé au niveau du district. La Community Charge a été remplacée par la Council Tax en avril 1993. La Council Tax est une taxe d'habitation, assise sur la valeur du logement (que l'occupant en soit locataire ou propriétaire). La logique de la Poll Tax n'a pas totalement disparu, la taille du ménage étant partiellement prise en compte (les ménages d'une seule personne bénéficient en effet d'une réduction de 25 %). La Council Tax correspond à 30 % des recettes des collectivités locales en Grande-Bretagne.

additionnels collectés par l'Etat reste très opaque<sup>346</sup>. Il n'y a pas de mécanismes en place permettant aux collectivités locales de prévoir ce qu'elles peuvent attendre de la fiscalité partagée avec l'Etat. Aussi, la définition des règles pour l'octroi des dotations ou des subventions reste assez controversée.

En gros, l'ensemble des efforts déployés pour réformer les fiscalités locales des PED n'ont pas donné les résultats escomptés. En effet, la réforme de la fiscalité et de finances publiques locales peut apparaître comme une véritable gageure tant le sujet semble appartenir à cette catégorie des « sujets impossibles », ceux dont chacun doit proclamer qu'il appelle de ses vœux la réforme indispensable et salvatrice mais dont tous reconnaissent très vite que la complexité et l'interdépendance sont telles qu'il devient dès lors urgent de ne rien faire sous peine de contrarier le fragile équilibre des situations acquises.

Le Maroc, s'est engagé dans un processus de réforme de la fiscalité locale. Mais l'absence d'une véritable stratégie financière et fiscale se fait de plus en plus sentir. D'autant plus, qu'en plaçant les collectivités territoriales en première ligne pour satisfaire les besoins collectifs tant au plan économique qu'au plan social, elles ont été exposées au risque d'être soupçonnées de ne pas être suffisamment vigilantes à l'évolution de leurs dépenses sans pour autant être dotées d'un régime financier et fiscal suffisamment clair et pérenne pour qu'elles puissent assumer dans les meilleures conditions la pleine responsabilité de leurs décisions de gestion.

Complexité, illisibilité, dilution de la responsabilité... on est loin des principes édictés par les articles 13 à 15 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, si souvent invoqués, si souvent oubliés.

#### **A- L'absence d'une réforme d'envergure des fiscalités locales : Une tendance en trompe-l'œil à la réduction du poids financier des collectivités territoriales**

La nécessité de réformer la fiscalité locale fait l'objet d'un consensus. En effet, celle-ci est critiquée sur plusieurs points : archaïsme des bases d'imposition, injustice et inégalités territoriales mais aussi entre contribuables, manque de lisibilité de la gestion locale, coût de gestion jugé excessif pour l'État. Pourtant, seuls des aménagements (exonérations, dégrèvements...), et non une réforme d'ensemble de la fiscalité locale, ont jusqu'à présent été mis en œuvre.

---

<sup>346</sup>Dans la plupart des pays, l'Etat accepte de partager certains impôts avec les collectivités locales. La méthode généralement adoptée est l'ajout de centimes additionnels pour le compte des collectivités locales à l'impôt collecté pour le compte de l'Etat. La définition de centimes additionnels obéit à des règles peu explicites.

Les sources de financement des collectivités locales européennes et leur importance relative présentent une grande diversité selon les pays. En règle générale, les recettes de la fiscalité locale propre représentent moins de la moitié du total des recettes des collectivités territoriales dans la majorité des Etats européens, à l'exception des fédérations, dans lesquelles le niveau des Etats fédérés pèse lourd, mais partage souvent des impôts avec le niveau central, sans véritable autonomie fiscale.

En matière d'assiettes également, les fiscalités locales européennes font apparaître une très grande diversité. De manière peu surprenante, la plupart des fiscalités locales comportent des impôts assis sur les bases les moins mobiles : en général — sauf au Danemark, en Irlande et en Suède —, un impôt foncier sur les biens immeubles des ménages — parfois aussi sur le foncier non bâti —, dont le redevable est parfois le propriétaire (la taxe sur le foncier bâti en France, impôt foncier aux Pays-Bas, par exemple), parfois l'occupant (la council tax britannique ou la taxe d'habitation française) ; et, dans presque tous les pays — sauf le Royaume-Uni et la Suède —, un impôt foncier sur les entreprises ou, plus généralement, sur les activités économiques. En outre, une évaluation des immobilisations des entreprises entre toujours dans le calcul de l'assiette des autres impôts locaux versés par les entreprises lorsque ceux-ci sont assis sur une base difficilement localisable — bénéfice ou valeur ajoutée nette, par exemple.

Tous les impôts fonciers locaux présentent une difficulté spécifique, celle de l'évaluation des bases<sup>347</sup> : chaque pays a fait, de ce point de vue, des choix différents, mais, en dehors du Royaume-Uni qui recourt à la valeur vénale, la plupart s'appuient sur une valeur locative, dont les révisions sont, presque toujours, coûteuses, donc peu fréquentes.

Outre l'impôt foncier, une minorité de pays européens recourt à des impôts locaux directs sur les personnes, et seuls sept d'entre eux — Allemagne, Belgique, Danemark, Espagne, Finlande, Portugal et Suède — ont un impôt local sur le revenu des personnes, généralement sous forme de centimes additionnels à l'impôt national, mais parfois simplement sous forme de partage des recettes de l'impôt national, sans véritable autonomie locale dans la fixation des taux (Allemagne, Portugal).

Rappelons qu'en France, une loi votée en 1990 par l'Assemblée nationale se proposait de remplacer la part départementale de la taxe d'habitation par une taxe départementale sur le

---

<sup>347</sup>La France est une bonne illustration de cette difficulté, puisque les valeurs locatives qui servent de base à la taxe d'habitation et à la taxe sur le foncier bâti des ménages n'ont pas été révisées depuis 1971, la réévaluation faite en 1991 n'ayant jamais été appliquée par peur des transferts de charges qu'elle ne manquera pas d'engendrer. Mais la France n'est pas la seule de son espèce : au Luxembourg, l'évaluation des bases date de 1941.

revenu des personnes sur le mode des centimes additionnels à l'IRPP. Bien que relativement peu répandue en Europe<sup>348</sup>, l'imposition locale des revenus des personnes présente des avantages importants en termes d'efficacité et d'équité, tant horizontale que verticale, puisqu'elle est assise sur la capacité contributive du contribuable.

En matière de fiscalité locale des personnes, les années 90 n'ont pas été marquées par de grandes réformes. Il est vrai que le seul bouleversement d'envergure — l'introduction, au Royaume-Uni, de la Poll tax, ou Community charge, impôt forfaitaire local sur toutes les personnes physiques majeures, par le gouvernement Thatcher en 1990 —, s'était révélé suffisamment désastreux sur le plan politique pour calmer les ardeurs des plus fervents réformateurs et de ceux qui critiquent le caractère inefficace ou inique de la fiscalité locale des personnes. Pourtant, quelques aménagements ou commencements de réformes ont eu lieu au cours des années récentes. En Espagne, la poursuite de la décentralisation s'est traduite, en 1997 puis en 2001, par la cession d'une part plus importante (33 %) des recettes de l'impôt sur le revenu des personnes physiques — ainsi que l'octroi de la faculté de faire varier de 3 points le taux d'imposition — aux Communautés autonomes qui, désormais, assurent le financement des dépenses de santé. En France, les impôts locaux sur les ménages n'ont pas été réformés, mais sensiblement allégés au cours des années (1999-2001), avec notamment la réduction de la taxe d'habitation.

Les personnes physiques sont aussi soumises, dans la plupart des pays, à une variété plus ou moins grande de taxes locales spécifiques (sur les véhicules, les mutations économiques, l'enlèvement des ordures ménagères, etc.), certaines ayant plus la nature d'une redevance pour service rendu que d'un impôt. En France, plusieurs de ces taxes ont été supprimées ou allégées au cours des années récentes (vignette automobile, droits de mutation).

## **1. Des fiscalités locales disparates**

### 1.1 : Des collectivités locales d'importance et d'autonomie financière variables

Le poids et l'autonomie fiscale des collectivités locales varient fortement en Europe. En règle générale, plus le poids des collectivités locales est important, plus leur autonomie fiscale l'est également. Cette règle doit cependant être fortement nuancée, dans la mesure où la corrélation est nulle si l'on ne prend pas en compte les pays scandinaves. On peut, schématiquement, distinguer trois groupes de pays<sup>349</sup>.

---

<sup>348</sup>Les Etats et collectivités locales américains ont, quant à eux, assez largement recours à cet impôt.

<sup>349</sup>D'autres typologies sont possibles. Ainsi, en retenant des évaluations légèrement différentes de l'autonomie fiscale, M. Jacques Blanc propose de distinguer, outre le « modèle scandinave », un « modèle hanovrien »

1.1.1 : Le modèle « européen » : Des collectivités locales au faible poids financier et à faible autonomie fiscale

La plupart des Etats européens ont des collectivités locales peu autonomes fiscalement et au faible poids financier. Ainsi, le taux d'autonomie fiscale des collectivités locales varie d'environ 8 % des recettes pour les Pays-Bas à 27 % pour l'Espagne, et le poids financier de 2,2 % du PIB pour la Grèce à 15,2 % pour les Pays-Bas. L'Allemagne appartient à ce groupe, si l'on considère que les Länder, en tant qu'Etats fédérés, ne sont pas des collectivités locales. Les dépenses des Länder ont été de 13,8 points de PIB en 2000<sup>350</sup>. Il convient cependant de souligner que leur autonomie fiscale est très faible, ceux-ci n'ayant pas de possibilité de fixer les taux des impôts qu'ils perçoivent.

1.2.2 : Les pays d'Europe du nord : Des collectivités locales au fort poids financier et à forte autonomie fiscale

Les pays scandinaves ont des collectivités locales à la fois très autonomes fiscalement (avec une autonomie fiscale de 50 % pour le Danemark et 57 % pour la Suède) et au poids financier important (respectivement 30,6 % et 23,9 % du PIB pour ces deux pays)<sup>351</sup>.

Cette double caractéristique des collectivités locales scandinaves s'explique essentiellement parce qu'elles ont, dans ces pays, la charge de l'éducation, y compris la rémunération des enseignants, et, dans certains cas, de la santé.

1.2.3 : Le « modèle français » : Des collectivités locales au faible poids financier et à forte autonomie fiscale

La France, la Belgique et le Luxembourg se caractérisent à la fois par un faible poids financier des collectivités locales (de 5,7 % du PIB pour le Luxembourg à 9,8% du PIB pour la France), et par une forte autonomie fiscale des collectivités locales (de 32 % des recettes dans le cas du Luxembourg à 57 % dans celui de la France).

La forte autonomie fiscale des collectivités territoriales françaises a acquis une valeur constitutionnelle. En effet, depuis la loi constitutionnelle du 28 mars 2003, le nouvel article 72-2<sup>352</sup> de la constitution prévoit que « les recettes fiscales et les autres ressources propres des collectivités territoriales représentent, pour chaque catégorie de collectivités, une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources ».

---

(Allemagne, Angleterre, Pays-Bas), où l'autonomie fiscale des collectivités locales est faible, et un « modèle latin » (Italie, France, Espagne) intermédiaire, (Finances locales comparées, L. G. D. J., 2002).

<sup>350</sup> Les finances locales dans les quinze pays de l'Union européenne, seconde édition, Dexia crédit local, avril 2002, p.46.

<sup>351</sup> Id.

<sup>352</sup> Selon l'article 72-2 de la Constitution, la loi peut désormais autoriser les collectivités territoriales à « fixer l'assiette et le taux » des impositions de toutes natures, « dans les limites qu'elle détermine ».

Il faut, néanmoins, souligner à cet égard que le taux d'autonomie fiscale des collectivités territoriales en France a eu tendance à se réduire ces dernières années, suscitant une rigidité accrue des budgets et une pénalisation des collectivités territoriales disposant d'une économie dynamique.

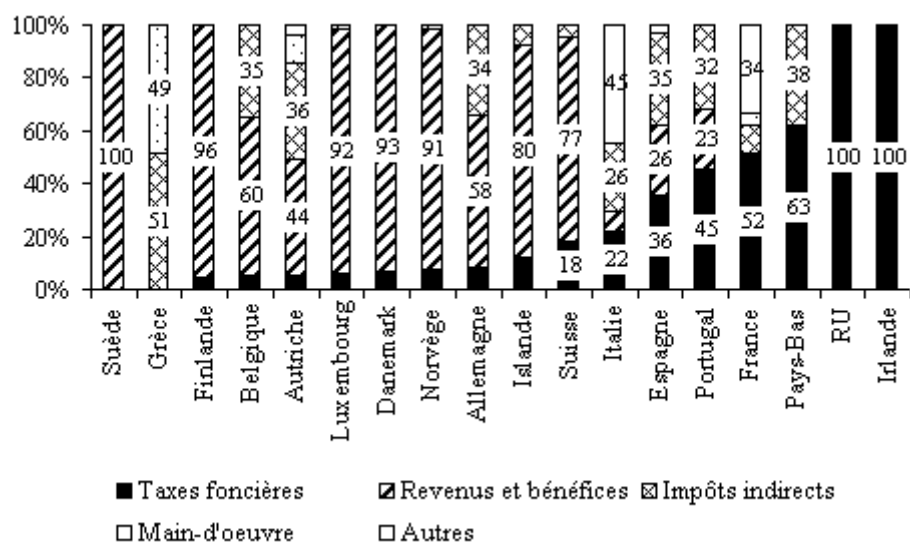
Par ailleurs, si l'on prend en considération la faculté de fixation de l'assiette des impôts locaux, jusqu'à la révision constitutionnelle précitée, l'autonomie fiscale des régions françaises était moindre que celles de plusieurs de leurs homologues européennes.

La loi constitutionnelle du 28 mars 2003 a placé donc les régions françaises au même niveau que leurs homologues italiennes et espagnoles.

Notons que la fiscalité propre est le mode de financement qui assure aux collectivités locales la plus grande autonomie.

### 1.2. Des assiettes variables

**Graphique 9.** La part des différents types d'impôts locaux dans les recettes fiscales des collectivités locales



**Source :** OCDE

#### 1.2.1 : Les taxes foncières, un impôt important en Europe latine et exclusif dans les îles britanniques

L'analyse du graphique montre que tous les pays européens disposent de taxes foncières, sauf la Suède et la Grèce. Cependant celles-ci ne représentent une part importante des recettes fiscales des collectivités locales que dans certains pays : Europe latine (de 22 % pour l'Espagne à 52 % pour la France), Pays-Bas (63 %) et, surtout, Royaume-Uni et Irlande (100 %).

Le Royaume-Uni a abandonné toute imposition locale des entreprises (tant en ce qui concerne les impôts fonciers qu'en ce qui concerne l'imposition de l'activité économique), afin de garantir la neutralité de la fiscalité sur l'implantation des entreprises. En revanche, en Irlande l'imposition foncière des entreprises est la principale ressource fiscale des collectivités locales.

1.2.2 : Les impôts sur les revenus et les bénéfices, presque exclusifs dans les pays scandinaves

La part des impôts sur les revenus et les bénéfices dans les recettes fiscales locales est particulièrement importante en Suède (100 %) et dans les autres pays de la péninsule scandinave (entre 91 % et 96 %).

Certains Etats imposent les revenus des personnes physiques. Tel est le cas de sept pays européens : l'Allemagne, la Belgique, le Danemark, l'Espagne, la Finlande, le Portugal et la Suède.

1.2.3 : Autres types d'impôts locaux

La part des impôts indirects est particulièrement élevée dans les pays d'Europe latine (de 11 % pour la France à 35 % pour l'Espagne), en Allemagne, en Autriche, en Belgique et dans les Pays-Bas (de 34 % à 38 %), ainsi qu'en Grèce, seul pays où ces impôts représentent une part majoritaire des recettes fiscales des collectivités locales (51 %), le reste provenant d'impôts sur les salaires.

## **2. L'imposition locale des activités économiques : Coûts de production et concurrence fiscale**

La question de l'imposition locale des entreprises est, dans tous les pays, une source de difficultés importantes et donc d'hésitations, ayant entraîné, dans les années récentes, plusieurs réformes importantes<sup>353</sup>. Elle pose, en effet, tout d'abord un problème de principe : faut-il ou non assujettir les activités économiques à un prélèvement local ; ne faudrait-il pas, au contraire, prélever uniquement sur les personnes physiques pour financer des dépenses qui bénéficient davantage à ces dernières, l'impôt local constituant, dans un raisonnement économique idéal, en quelque sorte le « prix fiscal » des biens et services publics locaux, donc un élément déterminant des choix électoraux des citoyens locaux ?

Si cette logique, que l'on pourrait qualifier de « logique de club », prévaut comme fondement du financement des collectivités locales, les entreprises ne devraient y contribuer

---

<sup>353</sup>Notamment celle de la taxe professionnelle.

qu'au prorata des avantages qu'elles tirent de leur localisation<sup>354</sup>, en termes de biens et services publics locaux, ce qui renvoie à la notion d'attractivité des territoires, si souvent évoquée dans le contexte de la concurrence fiscale. Mais l'évaluation empirique de ces avantages apparaît singulièrement malaisée.

Lorsqu'elle est pratiquée, l'imposition locale se heurte à deux difficultés distinctes : d'une part, au problème de la mobilité de l'assiette, de sa localisation et des risques de délocalisation qui résultent de la concurrence fiscale ; d'autre part, à d'éventuelles contradictions avec les orientations nationales, notamment en matière de baisse de charges sur certains facteurs de production. Enfin certaines assiettes de la fiscalité locale des entreprises, et singulièrement le bénéfice, connaissent d'importantes variations conjoncturelles, ce qui pose un problème dans la gestion des finances locales.

Face à ces difficultés, les pays européens ont apporté des réponses différentes, qui ont aussi sensiblement varié dans le temps, et qui couvrent presque tout l'éventail imaginable, depuis l'abandon total de l'imposition locale des entreprises (Royaume-Uni) jusqu'à une imposition locale autonome des activités productives. Le niveau d'imposition locale des entreprises, donc aussi le nombre de collectivités locales en concurrence, sont une dimension essentielle de cette diversité des choix.

Tous les pays européens, à l'exception notable du Royaume-Uni et de la Suède, pratiquent au moins une imposition foncière des activités économiques. Dans certains d'entre eux, comme l'Irlande, cet impôt foncier constitue même la principale source de recettes fiscales des collectivités territoriales<sup>355</sup>.

L'avantage de ce mode d'imposition est, comme pour les ménages, l'immobilité de l'assiette ; mais, dans des marchés fonciers et immobiliers ouverts et concurrentiels, la fiscalité locale tend à être capitalisée dans les prix et dans les loyers des immeubles, notamment ceux à vocation professionnelle, de sorte que la concurrence fiscale peut s'exercer malgré tout<sup>356</sup>. C'est la raison pour laquelle le Royaume-Uni avait choisi, dès les années 80, d'interdire toute autonomie locale en matière de Business rates, en centralisant l'impôt foncier sur les entreprises<sup>357</sup>.

---

<sup>354</sup> C'est ce type de raisonnement, fondé sur l'idée du « vote avec les pieds » (Tiebout, 1956), qui avait inspiré l'introduction, au Royaume-Uni, de la Poll tax.

<sup>355</sup> Les régions entre l'Etat et les collectivités locales, étude comparative de cinq États européens à autonomies régionales ou constitution fédérale (Allemagne, Belgique, Espagne, Italie, Royaume- Uni), rapport dirigé par Gérard Marcou, centre de recherche du GRALE, première partie, p.95 et 96

<sup>356</sup> Id.

<sup>357</sup> Id.

Par ailleurs, sept des pays membres de l'UE — l'Allemagne, la Belgique, l'Espagne, la France, l'Italie, le Luxembourg et le Portugal — ont également recours à une imposition locale spécifique des activités productives, qui s'appuie sur des assiettes assez diverses (immobilisations, masse salariale ou nombre de salariés, bénéfice, valeur ajoutée, etc.). Dans plusieurs de ces pays, des réformes de l'imposition locale des entreprises ont été mises en œuvre, soit pour réduire les conséquences de la concurrence fiscale sur ces impôts, soit pour assurer une meilleure adéquation avec les objectifs généraux de la politique fiscale nationale.

Ainsi, en Allemagne, la « taxe professionnelle », précédemment assise sur les immobilisations et la masse salariale, à l'instar de la taxe professionnelle française, a été modifiée : ce sont désormais les bénéfices qui en constituent l'assiette<sup>358</sup>. De nombreux Etats fédérés américains pratiquent une imposition des bénéfices des entreprises, qui utilise souvent une évaluation des immobilisations dans l'Etat considéré pour répartir le bénéfice imposable lorsque l'entreprise a des activités dans plusieurs Etats. La masse salariale locale, ou la valeur ajoutée des établissements peuvent également être utilisées comme clefs de répartition spatiale des bénéfices.

En France, Pendant longtemps la taxe professionnelle<sup>359</sup> a été critiquée mais a su se maintenir au prix de quelques reformes dont celle de 2007 qui introduit un nouveau mode de calcul de la taxe professionnel, en particulier dans son versant du plafonnement. En 2010, le président de la République annonce la suppression de la Taxe Professionnelle qui est jugée responsable de perte de compétitivité de la France. Il espère ainsi rendre à nouveau attractif le territoire et créer des emplois. Les détracteurs de la Taxe Professionnelle lui reprochant en outre que les compensations données aux communes pour remplacer les sommes perdues à cause des nombreuses exonérations pesaient trop sur le budget de l'Etat et qu'une redéfinition en profondeur de cet impôt était nécessaire.

Ainsi, la taxe professionnelle a connu une réforme majeure en 2010 : supprimée pour les entreprises, elle est refondée par la loi de finance de 2010 et entièrement modifiée. Elle devient alors la contribution économique territoriale (CET) régie par les articles 1447 et suivants du code général des impôts. Elle est composée d'une cotisation foncière et d'une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises<sup>360</sup>.

---

<sup>358</sup>Quelle modernisation du fédéralisme allemand dans la revue Pouvoirs locaux, numéro 61 II/2004, p.137.

<sup>359</sup>La taxe professionnelle est instaurée en 1975 en remplacement de la patente. Pendant près de 35 ans, la taxe professionnelle aura servi à financer une bonne partie des budgets des communes, des départements et des régions.

<sup>360</sup>Quelles sont les conséquences de la suppression de la taxe professionnelle, CEDEF, centre de documentation Economie-Finance. <http://www.economie.gouv.fr/cedef/suppression-taxe-professionnelle>.

Avant cette suppression, la taxe professionnelle formait aux cotés de la taxe foncière sur les propriétés bâties, de la taxe foncière sur les propriétés non-bâties et la taxe d'habitation un des quatre impôts directs locaux perçus par les collectivités territoriales françaises.

La suppression de la taxe pose par ailleurs le problème du financement des collectivités locales. À titre d'exemple, le produit voté des quatre taxes directes locales s'est élevé en 2009 à 71 milliards d'euros, la taxe professionnelle y contribuant pour plus de 31 milliards, soit 44,1%<sup>361</sup>.

La loi accompagne ainsi la suppression de la TP d'une refonte du financement des collectivités territoriales. Elles perçoivent le produit de la contribution économique territoriale (CET), ainsi que celui de la nouvelle imposition forfaitaire sur les entreprises en réseaux (IFER) instituée par l'article 2, alinéa 3<sup>362</sup>.

La réforme entend assurer une stabilité absolue des recettes pour toutes les collectivités. Pour l'année 2010, l'État devait combler entièrement le manque à gagner, par le biais d'une compensation relais, dont les modalités sont précisées par la circulaire du 13 janvier 2010 et commentées par l'instruction fiscale 6 A-2-10 du 29 juillet 2010. Par ailleurs, un mécanisme de péréquation est mis en place à travers des fonds départementaux.

Des ajustements de la réforme sont introduits dans le cadre de la loi de finances pour 2011 : adaptation de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, hausse de l'imposition forfaitaire sur les entreprises en réseau pour les éoliennes, amélioration de la redistribution entre collectivités à travers les fonds de péréquation.

---

<sup>361</sup>Quelles sont les conséquences de la suppression de la taxe professionnelle, CEDEF, centre de documentation Economie-Finance. Op cité.

<sup>362</sup>L'IFER est constituée de neuf composantes et concerne certains redevables exerçant leur activité dans le secteur de l'énergie, du transport ferroviaire et des télécommunications.

Les 9 composantes de l'IFER sont les suivantes :

- l'imposition forfaitaire sur les installations terrestres de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent et sur les installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique des courants situées dans les eaux intérieures ou la mer territoriale (article 1519 D du CGI) ;
- l'imposition forfaitaire sur les installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme (art. 1519 E du CGI) ;
- l'imposition forfaitaire sur les centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique (article 1519 F du CGI) ;
- l'imposition forfaitaire sur les transformateurs électriques (art. 1519 G du CGI) ;
- l'imposition forfaitaire sur les stations radioélectriques (art. 1519 H du CGI) ;
- l'imposition forfaitaire sur les installations de gaz naturel liquéfié, les stockages souterrains de gaz naturel, les canalisations de transport de gaz naturel, les stations de compression du réseau de transport de gaz naturel et les canalisations de transport d'autres hydrocarbures (art. 1519 HA du CGI) ;
- l'imposition forfaitaire sur le matériel roulant utilisé sur le réseau ferré national pour les opérations de transport de voyageurs (art. 1599 quater A du CGI) ;
- l'imposition forfaitaire sur le matériel roulant utilisé pour le transport de voyageurs en Île-de-France (art. 1599 quater A bis du CGI) ;
- l'imposition forfaitaire sur les répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre, les unités de raccordement d'abonnés et les cartes d'abonnés du réseau téléphonique commuté (art. 1599 quater B du CGI).

Bien qu'aucune tendance commune claire ne se dessine en la matière, il semble que plusieurs pays européens se tournent vers une imposition locale des entreprises sur la base d'une assiette plus favorable que par le passé à l'emploi et qui reflète autant que possible la capacité contributive actuelle de l'entreprise, qu'il s'agisse du bénéfice ou de la valeur ajoutée : c'est, comme on l'a vu, le cas de l'Allemagne (bénéfice), mais aussi, plus récemment, de la réforme menée en Italie (IRAP) (valeur ajoutée) et, pour une part, de la France, puisque le plafonnement de la taxe professionnelle en pourcentage de la valeur ajoutée aboutit, en pratique, à ce que bon nombre d'entreprises acquittent un impôt local proportionnel à la valeur ajoutée.

Si ces assiettes apparaissent économiquement mieux fondées, elles présentent cependant deux inconvénients : d'une part, elles sont plus difficilement localisables, c'est-à-dire attribuables à telle ou telle entité territoriale, dans le cas des entreprises ayant des établissements dans plusieurs collectivités locales ; d'autre part, les recettes de ces impôts sont plus sensibles à la conjoncture que lorsque l'assiette est constituée d'une évaluation des immobilisations ou de la masse salariale, plus inertes, ce qui peut poser aux collectivités locales perceptrices des problèmes de gestion financière.

En définitive, toutes les modalités d'imposition locale des activités productives présentent de sérieux inconvénients, qui justifient l'abandon de ce type d'impôts par certains pays et les nombreuses réformes mises en œuvre par les autres : d'une part, en effet, ces impôts sont inéluctablement l'instrument de concurrence fiscale, même si l'ampleur de celle-ci ne fait pas l'unanimité ; d'autre part, l'imposition locale des entreprises soulève le problème des inégalités de potentiel fiscal et de leur caractère cumulatif, dès lors que les prélèvements effectués localement sur les entreprises ne profitent pas exclusivement à ces dernières.

Actuellement, un débat a lieu en Europe : l'impôt local sur les entreprises est perçu comme inégalitaire et préjudiciable à l'emploi et l'investissement. En période de crise économique, les recettes dégagées par ce type de fiscalité sont en baisse.

Ainsi, entre 2009 et 2011, l'Italie s'est réformée, en mettant en place un mécanisme de fédéralisme fiscal<sup>363</sup>. L'Etat a décidé de laisser les régions et les provinces se financer. Des fonds de péréquation ont été rénovés.

---

<sup>363</sup>Comme en Allemagne, en juin 2006, une réforme du système fédéral modifiant la Loi Fondamentale de façon importante a été votée, elle porte sur une modification du partage des compétences et des types de vote au Parlement. Certaines compétences des Länder sont renforcées et l'accord du Bundesrat n'est plus nécessaire pour légiférer dans d'autres domaines. Voir : Allemagne : Une réforme pour le fédéralisme, la mère de toutes les réformes, site Le Taurillon, le 14 juillet 2006

Au Royaume-Uni, une réforme devrait être mise en œuvre en 2013 / 2014 sur les finances locales. L'objectif est de centraliser de nouveau le peu d'autonomie financière qui avait été concédée au Pays-de-Galle ou encore à l'Ecosse.

S'agissant de l'Allemagne, le mécanisme actuel est critiqué car trop tributaire des aléas de la conjoncture économique, trop sélective (ne reposant que sur les bénéficiaires commerciaux) et générant des inégalités territoriales de recettes. La taxe professionnelle ne fonctionne qu'en période de croissance. Ainsi, plusieurs pistes sont envisagées, par exemple une taxe locale sur les entreprises dont chaque commune serait libre de faire varier le taux d'imposition. La fondation Marktwirtschaft propose des financements reposant sur plusieurs piliers : une taxe foncière, une taxe citoyenne (équivalent de la taxe d'habitation), une part communale sur ce qui est versé par les entreprises aux Länders sur les salaires<sup>364</sup>.

En gros la fiscalité locale a un impact direct en Europe sur les citoyens. Il est important que les collectivités territoriales soient consultées le jour où sera mise en place une réflexion à l'échelle européenne. Aussi, la part des dépenses publiques locales dans le PIB a eu tendance à se réduire au cours des années récentes dans la plupart des pays européens, à l'exception de l'Irlande, de l'Espagne, du Portugal et, de manière moins importante, de la France.

Les pays où le poids financier des collectivités locales était le plus élevé en 1994 (Finlande, Suède, Danemark) l'ont depuis réduit. Inversement, ceux où il était le plus faible (comme la France) l'ont, en règle générale, augmenté depuis. Il existe néanmoins quelques exceptions puisque le Royaume-Uni et, surtout, le Luxembourg, ont réduit le poids financier de leurs collectivités locales alors que celui-ci était déjà parmi les plus faibles en 1994.

### **3. La spécialisation fiscale**

Faut-il réserver certains types d'impôt à chaque niveau d'administration territoriale, ou bien est-il préférable que plusieurs niveaux se partagent certaines assiettes ? Ce débat est présent dans tous les pays européens, qui lui ont apporté des réponses différentes et variables dans le temps. Bien qu'il soit difficile de déceler dans les évolutions récentes des fiscalités locales européennes une tendance commune clairement marquée, il semble que bon nombre de réformes menées aillent plutôt dans le sens d'un partage des ressources fiscales entre niveaux de gouvernement, et singulièrement entre l'échelon national et l'échelon régional.

Les logiques qui président à la spécialisation fiscale ou, au contraire, au partage des impôts entre niveaux de collectivités territoriales sont de plusieurs ordres : d'un côté, la

---

<sup>364</sup>Quelle modernisation du fédéralisme allemand dans la revue Pouvoirs locaux, numéro 61 II/2004, p.139.

volonté de doter les collectivités de ressources dynamiques et de modalités de financement conformes aux orientations nationales incite à partager certains grands impôts, comme l'impôt sur le revenu des personnes, la TVA, ou la TIPP ; à l'inverse, la spécialisation fiscale est souvent présentée comme une source de clarification des responsabilités et comme un moyen de limiter la concurrence fiscale<sup>365</sup>.

Dans une majorité de pays européens, les divers niveaux de collectivités territoriales prélèvent des impôts et taxes dont l'assiette est commune ; mais il n'y a pas d'impôt commun aux niveaux national et locaux. Cette situation apparaît davantage l'exception que la règle.

En effet, dans de nombreux pays européens les collectivités locales partagent avec le gouvernement central certains grands impôts, qu'il s'agisse de l'impôt sur le revenu des personnes (pays nordiques, Espagne), de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (Italie, avant l'introduction de l'IRAP), ou des principaux impôts indirects, TVA (Allemagne, Espagne) et TIPP (Espagne) notamment. Mais ce partage ne s'accompagne pas toujours de la libre détermination des taux de prélèvement locaux : dans la plupart des pays cités, les taux sont fixés nationalement et les collectivités n'ont qu'une marge de manœuvre très faible (Espagne depuis la réforme, pays nordiques) ou nulle (Allemagne) ; le plus souvent, le partage s'effectue selon une clé de répartition entre niveaux.

L'imposition locale des entreprises pose, de ce point de vue, un problème spécifique, en raison de la concurrence fiscale qu'elle peut susciter, notamment lorsque le niveau de collectivités qui la pratique est bas, correspondant donc à des territoires de faible superficie (inférieure au bassin d'emploi)<sup>366</sup>.

Quant à la question de l'autonomie financière des collectivités locales, elle reçoit, dans les différents pays européens, des réponses très diverses qui reflètent des arbitrages différents entre les objectifs nationaux d'efficacité et d'équité et le souci de décentralisation et de responsabilisation des élus locaux<sup>367</sup>.

Généralement jugée à l'aune de la part des recettes locales assurée par la fiscalité contrôlée en propre par les autorités locales, cette notion d'autonomie financière est, en réalité, beaucoup plus ambiguë qu'il n'y paraît, dans des systèmes où un nombre important

---

<sup>365</sup>Les collectivités locales dans l'Europe des 25 : éléments de comparaison, Dexia crédit local, 2005, p.6.

<sup>366</sup>Les régions entre l'Etat et les collectivités locales, étude comparative de cinq États européens à autorité régionale ou constitution fédérale, Partie 2, Gralle, G Marcou, p. 35.

<sup>367</sup>La responsabilisation des élus implique une clarification du dispositif de financement en mettant l'accent sur la possibilité, pour ces élus, de déterminer, en toute liberté ou, du moins, avec des marges de manœuvre appréciables, les modalités de prélèvements — c'est-à-dire les taux d'imposition, car les assiettes elles-mêmes sont, dans tous les cas, définies par le gouvernement central.

d'impôts sont empilés et partagés, sans que les marges de manœuvre fiscale des collectivités locales soient toujours effectives. Selon ce critère, cependant, il apparaît que la majorité des pays européens a légèrement accru, au cours des années 90, l'autonomie financière de ses collectivités locales ; mais celle-ci demeure, presque partout, très limitée — avec un indicateur le plus souvent inférieur à 50 %, la situation française constituant, de ce point de vue, plutôt une exception que la règle.

Il convient notamment de souligner que les pays à structure fédérale — ainsi que bon nombre de ceux qui confient désormais des compétences importantes et étendues, en matière notamment d'éducation et de santé, à leur secteur public local — ont généralement fait le choix des impôts partagés ou empilés : dans la plupart de ces pays, le niveau des Etats fédérés et, parfois, celui des collectivités locales sont financés par la répartition, selon une clé de partage prédéterminée, du produit de certains grands impôts à fort rendement, sans que les niveaux infranationaux aient véritablement de marges de manœuvre sur la fixation du taux local de prélèvement.

Ce type de solution, dont les exemples les plus extrêmes sont les Pays-Bas et le Royaume-Uni, présente de nombreux avantages en évitant ou, du moins, en limitant les problèmes de concurrence fiscale et d'iniquité horizontale de traitement des contribuables résidant dans des collectivités différentes, ainsi que ceux qui résultent d'éventuels conflits d'objectifs entre niveaux de gouvernement.

Les partages de recettes selon des clés de répartition qui reflètent, en général, les besoins locaux — population, potentiel fiscal, etc. — permettent d'effectuer une importante péréquation de recettes entre collectivités qui sont, dès lors, en position de prendre des décisions fiscales autonomes.

Pas plus que la répartition des compétences entre les différents niveaux d'administration locale dans les pays membres de l'UE, les nombreuses réformes des fiscalités locales européennes qui ont été mises en œuvre au cours de la dernière décennie n'esquissent de convergences évidentes : la diversité demeure considérable, tant dans le choix des assiettes que les modalités de détermination des taux et dans le degré d'autonomie financière des collectivités locales. Toutefois, dans plusieurs pays européens, la fiscalité locale pesant sur les entreprises a été réformée et allégée ou centralisée, pour remédier aux problèmes de concurrence fiscale et réduire le poids des assiettes qui renchérissent le coût des facteurs de production, et notamment le travail. Cette préoccupation a abouti à l'abandon, en Allemagne, en Italie et, plus récemment, en France, des assiettes de type « masse salariale », soit en réservant l'imposition des entreprises au niveau central de gouvernement, soit pour

privilégier des assiettes plus neutres — comme la valeur ajoutée — ou plus favorable à l'emploi — comme le bénéfice.

En gros, le devenir des réformes fiscales qui ont été menées est quelque peu incertain, par exemple celle de la taxe professionnelle<sup>368</sup>. D'autant plus que l'Europe des territoires aujourd'hui est profondément variée et résulte de l'émergence du pouvoir local et régional depuis près de 50 ans.

L'Europe compte des Etats fédéraux, des Etats régionaux ou encore des Etats unitaires et centralisés. Certains pays sont décentralisés, comme les pays du Nord. Il existe aussi des pays asymétriques, comme le Portugal par exemple. Cette Europe des territoires très diversifiés est le résultat de mouvements (décentralisation, régionalisation etc.) visant à abaisser le poids de l'Etat. Ils ont donné lieu à des transferts de responsabilités et de moyens du central vers les niveaux local et régional, à une certaine autonomie de décision et d'action ainsi qu'à l'émergence d'un droit commun de l'autonomie locale.

Dans les Etats européens existent un à trois niveaux de collectivités : un niveau communal présent sur tout le territoire européen, un niveau intermédiaire très diversifié, un niveau régional qui s'affirme. Les compétences attribuées à chacun de ces niveaux sont très variés, avec des moyens différenciés.

Une des caractéristiques de l'Europe des territoires est le secteur public local et régional dont le poids économique se traduit par une forte augmentation des dépenses (éducation, action sociale, santé, développement économique. Aussi, une réflexion est menée en Europe sur la manière de corriger les inégalités territoriales par la mise en place de solidarités. Cela pose la question de la péréquation.

Si les pays européens n'ont pas réussi à mettre en place une réforme d'envergure de leurs fiscalités locales, qu'en est-il du Maroc ? A-t-il réussi à façonner des fiscalités locales aptes à renforcer l'attractivité de son territoire ?

---

<sup>368</sup>L'impératif économique de la réforme menée sur la taxe professionnelle était de restaurer la capacité des entreprises à investir, à embaucher et conquérir des parts de marché. Toutes les entreprises exposées à la concurrence internationale et à la délocalisation étaient visées par cette baisse de la fiscalité.

## **B : La réforme de la fiscalité locale ou l'utopie d'une réforme parfaite**

Le Maroc a entrepris une première réforme de la fiscalité locale en 1989 (loi 30-89) qui visait à :

- \*Améliorer et clarifier la législation précédente,
- \*Créer de nouvelles taxes et de nouveaux impôts,
- \*Introduire de nouvelles procédures en matière de contentieux et de recouvrement.

En 1990, l'Etat se dessaisit de 90% du produit de l'impôt des patentes et de la taxe urbaine au profit des communes moyennant la soumission à l'IGR, de la composante locative de la taxe urbaine<sup>369</sup>.

Ce transfert fut suivi en 1992 par la restructuration du Fonds d'Equipement Communal qui fut détaché de la Caisse de Dépôt et de Gestion et pourvu d'un Conseil d'Administration, d'une Direction Générale et d'un Comité de Crédit. Une déclaration de politique générale trace ses orientations en matière d'éligibilité et d'octroi des prêts.

En 1996 fut entreprise par circulaire ministérielle, la révision de la répartition de la part des Collectivités locales dans le produit de la TVA par la création d'une formule de distribution intégrant plusieurs critères, notamment pour les communes (urbaines et rurales) : le critère forfaitaire : une part égale pour toutes les communes indépendamment de leur taille démographique et/ou de leur richesse fiscale ; le potentiel fiscal calculé sur la base des émissions des titres de recettes des trois impôts gérés par la DGI, plus le produit des recettes forestières et des droits d'entrée aux souks dans les communes rurales, rapportées à la population ; l'effort fiscal défini comme le rapport des ressources propres entendues comme les recettes (taxes et redevances) gérées par les CL, rapportées à la population.

En 2000, un nouveau système de prévision budgétaire fut adopté par circulaire ministérielle, rompant avec l'ancien système basé sur les émissions pour les recettes et les crédits admis (autorisés) pour les dépenses<sup>370</sup>. En effet, le nouveau système invite les ordonnateurs à bâtir leurs prévisions budgétaires sur les recettes et les dépenses réalisées afin de coller à la réalité et éviter les nombreuses annulations de crédits qui caractérisaient la situation ex ante.

En 2002, toujours par circulaire ministérielle, fut mise en place la même nomenclature budgétaire que celle qui a été adoptée par le budget de l'Etat, à savoir une nomenclature adossée sur la classification économique des opérations et sur la classification fonctionnelle

---

<sup>369</sup>La lettre de Salah BENYOUSSEF, [http://salahbenyoussef.blogspot.com/2007\\_08\\_01\\_archive.html](http://salahbenyoussef.blogspot.com/2007_08_01_archive.html).

<sup>370</sup>La lettre de Salah BENYOUSSEF, [http://salahbenyoussef.blogspot.com/2007\\_08\\_01\\_archive.html](http://salahbenyoussef.blogspot.com/2007_08_01_archive.html).

des domaines d'intervention des Collectivités locales<sup>371</sup>. Durant la même année, la loi 62-99 formant code des juridictions financières, fut promulguée et des Cours Régionales des Comptes furent créées.

Le 31 Décembre 2006, les recettes courantes des Collectivités Locales ont atteint, selon le bulletin mensuel des finances locales, un montant de 16.818 millions de dirhams. Les recettes dont la gestion est confiée à la Direction Générale des Impôts - à savoir la taxe urbaine, la taxe d'édilité et l'impôt des patentes - ont atteint un volume de 3.953 millions de dirhams, soit 22% des recettes courantes<sup>372</sup>.

Les recettes transférées par l'Etat aux Collectivités Locales, à savoir la part des CL dans le produit de la TVA et les parts des régions dans l'IS et l'IGR, ont atteint un montant de 8.386 millions de dirhams, soit 49% des recettes courantes<sup>373</sup>. Le reliquat des recettes est constitué des 8 (huit) taxes citées dans la nouvelle loi fiscale et dont la gestion est confiée aux CL, ainsi que du produit des droits, redevances et autres recettes tirées de l'exploitation du domaine privé des CL. Ce reliquat s'élève à 4.479 millions de dirhams, soit 29% des recettes courantes<sup>374</sup>.

Une revue rétrospective des finances des CL de 2004 à 2006 révèle la bonne tenue des recettes (taxes et redevances) dont la gestion est confiée aux CL, leur indice passant de 100 en 2004 à 156 en 2006 contrairement aux recettes dont la gestion est confiée à la DGI, leur indice passant de 100 en 2004 à 111 en 2006<sup>375</sup>.

Le poids de la fiscalité locale entendue au sens de la nouvelle loi fiscale a donc atteint 27,4% en 2002 et les recettes dont la gestion est confiée à la DGI sont dans un rapport de 5 à 1 par rapport aux recettes dont la gestion est confiée aux CL. Les résultats statistiques de 2002 peuvent être présentés de manière à faire apparaître la contribution de chaque catégorie de résidents locaux frappés par la taxation locale :

- Ménages et Entreprises : 27%
- Usagers : 22%
- Transferts de l'Etat : 51%

Cette configuration des finances locales marocaines permet de dire que les usagers participent à concurrence de 22% dans le financement des dépenses locales, presque à la même hauteur que les contribuables (27%).

---

<sup>371</sup>La lettre de Salah BENYOUSSEF, [http://salahbenyoussef.blogspot.com/2007\\_08\\_01\\_archive.html](http://salahbenyoussef.blogspot.com/2007_08_01_archive.html).

<sup>372</sup>Id.

<sup>373</sup>Id.

<sup>374</sup>Id.

<sup>375</sup> Id.

Le schéma marocain est à mi-chemin entre l'Autriche qui a un degré d'autonomie fiscale de 5% seulement et la Suède qui atteint un taux record de 60%. Le Maroc dépasse de 2 points l'Italie qui affiche 25%, la France affichant une autonomie proche de celle de la Suède, soit 54%. Pour le poids des redevances d'usage, le Maroc est au même niveau que le Luxembourg (23%) ou l'Irlande (21%). Il est mieux loti que l'Italie (4%) ou les Pays Bas (9%). La productivité de la fiscale locale confiée aux CL est de 87 millions par taxe contre 1.075 millions de dirhams par taxe pour la fiscalité locale gérée par la DGI<sup>376</sup>.

Aussi, la réforme de la fiscalité locale a marqué, dès son entrée en vigueur fin 2008, un nouveau jalon dans la rationalisation des finances publiques locales, en perspective de la consolidation du processus de décentralisation. Cette réforme s'inscrit ainsi dans une dynamique qui tend à consacrer une nouvelle forme de gouvernance où la tutelle à priori s'estompe graduellement en faveur d'une contractualisation axée sur les résultats.

Loin d'apporter de simples réaménagements, la loi 47-06 relative à la fiscalité des collectivités locales, abrogeant et remplaçant la loi 30-89 relative à la fiscalité des collectivités locales et leurs groupements, est intervenue à un moment où l'effort de transfert de nouvelles compétences au profit de ces entités territoriales devait être accompagné d'une mobilisation de ressources financières additionnelles, en l'occurrence des recettes fiscales dynamiques.

### **1. Les axes de la réforme**

Les collectivités locales sont des outils de proximité, dont les finances se sont consolidées ces dernières années grâce à la dynamique enregistrée aussi bien par les principales impositions qui leur sont affectées que par la dotation de la TVA, ce qui renforce leurs marges de manœuvres pour contribuer aux efforts d'un développement local durable et harmonieux

La loi 47-06 adoptée en mai 2007, regroupe l'ensemble des dispositions applicables en matière de fiscalité locale et s'articule autour de trois axes majeurs : la simplification et la réduction du nombre d'impôts et taxes, l'amélioration de leur rendement et en fin l'harmonisation de la fiscalité locale avec la fiscalité de l'Etat.

#### 1-1 : La simplification et la réduction du nombre d'impôts et taxes

Premier axe, la simplification qui consiste en la réduction du nombre d'impôts et taxes à travers la suppression de certaines taxes à faible rendement ou faisant double emploi avec l'impôt de l'Etat.

---

<sup>376</sup>La lettre de Salah BENYOUSSEF, [http://salahbenyoussef.blogspot.com/2007\\_08\\_01\\_archive.html](http://salahbenyoussef.blogspot.com/2007_08_01_archive.html).

Cette mesure de réduction du nombre d'impôts s'est également traduite par la fusion de certaines taxes frappant la même assiette afin de parer aux doubles emplois. La principale innovation à retenir dans ce cadre est la naissance de la taxe professionnelle, résultant de la fusion de la taxe urbaine professionnelle et l'impôt des patentes, réduisant ainsi le nombre de taxes locales à deux au lieu de trois pour les entreprises.

En outre, les règles d'établissement de l'assiette ont fait l'objet de simplification par la clarification des dispositions relatives au champ d'application de l'assiette, la base imposable et la liquidation des impôts

De même, la simplification a concerné les procédures à travers leur uniformisation pour l'ensemble des taxes, notamment les règles de recouvrement. Ainsi, un système déclaratif est désormais en application depuis janvier 2009 pour la fiscalité locale, à l'instar de la fiscalité nationale.

Cette réforme, touchant aussi bien les impôts gérés par la DGI (taxe professionnelle, taxe d'habitation et taxe de services communaux) que ceux gérés par les collectivités locales, a aussi modifié l'architecture du texte législatif de la fiscalité locale pour introduire davantage de précision aux dispositions de la loi à l'image de celle appliquée au niveau de la fiscalité de l'Etat.

La loi 47-06 a ainsi prévu au profit des collectivités locales 12 taxes : la taxe professionnelle, la taxe d'habitation, la taxe de services communaux, la taxe sur les terrains urbains non bâtis, la taxe sur les opérations de construction, la taxe sur les opérations de lotissement, la taxe sur les débits de boisson, la taxe de séjour, la taxe sur les eaux minérales et de table, la taxe sur le transport public de voyageurs et la taxe sur l'extraction des produits de carrières.

De leur côté, les préfetures et les provinces sont habilitées à prélever trois taxes, à savoir la taxe sur les permis de conduire, la taxe sur les véhicules automobiles soumis à la visite technique et la taxe sur la vente des produits forestiers. En plus, la taxe sur les permis de chasse, la taxe sur les exploitations minières et la taxe sur les services portuaires ont été instituées en faveur des régions.

#### 1-2 : L'amélioration du rendement de la fiscalité locale

Le deuxième axe sur lequel s'articule ce texte porte sur l'amélioration du rendement de la fiscalité locale par des mesures opérationnelles accompagnant le dispositif juridique et permettant d'assurer les conditions optimales d'une gestion appropriée de la fiscalité locale par les collectivités locales. Cet objectif se décline en deux volets. Le premier consiste à doter les collectivités locales d'une architecture organisationnelle adéquate et des outils de gestion

moderne susceptibles de permettre une prise en charge des fonctions de gestion de la fiscalité locale. Le deuxième aspect concerne la mise en place d'un programme de formation au profit de formateurs et gestionnaires de la fiscalité locale.

Afin d'assurer une réorganisation structurelle, dans le cadre de l'institution d'une administration fiscale locale, le ministère de l'Intérieur a entamé en 2008 la réalisation de plusieurs études de terrain à Fès, Marrakech et Bouznika et l'élaboration d'un logiciel pour mieux s'acquitter des fonctions inhérentes à la gestion fiscale locale, d'une part, et mis en œuvre un programme de formation bénéficiant à 80 cadres supérieurs et à 5.400 cadres et agents des services de la fiscalité locale, d'autre part<sup>377</sup>.

### 1-3 : L'harmonisation de la fiscalité locale avec la fiscalité étatique

Aussi important que les deux premiers, le dernier axe de la réforme concerne l'harmonisation de la fiscalité locale avec la fiscalité de l'Etat, et ce à travers la suppression des doubles emplois et des superpositions. Cet axe a également pour but d'assurer l'harmonisation du système de pénalités et sanctions avec les dispositions du code de recouvrement des créances publiques<sup>378</sup>.

L'harmonisation a aussi porté sur les procédures relatives, notamment, aux sanctions et majorations, au droit de communication, au contentieux et à la rectification des impositions, élément majeur pour le développement économique et social au Maroc. Le rôle des collectivités locales en matière de développement territorial s'articule sur une approche globale où les prérogatives politiques qui leur ont été conférées vont de pair avec leur autonomisation financière.

Le souci d'adaptation au contexte de la décentralisation a été ainsi pris en compte par le biais de la loi 47-06 en renforçant les prérogatives des conseils élus en matière de fixation des taux et tarif des taxes, de vérification et de contrôle. Ceci implique pour les collectivités locales la possibilité de moduler leur décision finale en fonction des stratégies de développement adoptées et des besoins ressentis.

C'est dire combien la notion de "l'Etat accompagnateur" sous-tend l'approche prônée par le gouvernement dans la gestion de la chose locale<sup>379</sup>. Ainsi, l'appropriation par les acteurs eux-mêmes, des réformes entreprises serait certainement la meilleure réponse pour consolider les acquis et garantir leur ancrage dans le vécu quotidien des collectivités décentralisées

---

<sup>377</sup> Jalon pour la consolidation du processus de décentralisation ; MAP ; Publié dans Le matin le 16 – 02-2009.

<sup>378</sup> Id. .

<sup>379</sup> Id.

Le projet de loi 47-06 portant sur la fiscalité des collectivités locales s'inscrit dans le cadre des efforts déployés par les pouvoirs publics visant à améliorer la gestion financière et comptable des collectivités locales en vue de renforcer leurs finances et de dynamiser leur rôle dans le développement socio-économique des collectivités locales.

A cet égard, la réforme du système fiscal des collectivités locales revêt une grande importance, eu égard la nécessité de procéder à des amendements de fond en vue de lui permettre d'accompagner les orientations générales de la politique de décentralisation.

La mise en œuvre de cette réforme demeure tributaire des mesures à prendre pour réunir les conditions adéquates et les moyens nécessaires à son application. Ces mesures concernent la mise à niveau des services fiscaux au niveau local de manière à accompagner les mutations que connaît l'administration de façon générale, outre l'intérêt à accorder à l'élément humain.

Il faut rappeler que les différentes réformes entreprises depuis 1999 et contenues dans les lois de finances, soulignent que ce projet de loi comporte des amendements ayant trait à la structure générale du texte fiscal. Néanmoins, il est nécessaire d'œuvrer pour un renforcement des recettes des collectivités locales, notamment dans les communes rurales qui ont un grand manque à gagner en matière de ressources stables.

#### 1.4 : Les principales innovations de la réforme

La réforme fiscale compte des apports non négligeables. Ainsi, les élus et les cadres communaux ont progressivement mesuré l'apport de la loi en matière de souplesse et de nouvelles ressources. Ce texte a ramené le nombre d'impôts et taxes de 49 à 11 : l'impôt des patentes et dix autres taxes<sup>380</sup>.

Notons que des taxes ont été supprimées parce qu'elles étaient difficilement applicables et parfois impossibles à récolter. Aussi, les frais occasionnés par leur recouvrement dépassaient de loin ce qu'elles rapportaient<sup>381</sup>. D'autres taxes qui n'étaient pas dans l'esprit de la fiscalité parce que représentant une contrepartie à des services rendus par les collectivités, ont été placées sur la liste des redevances<sup>382</sup>.

---

<sup>380</sup>Taxe urbaine, taxe d'édilité, impôt sur les terrains non bâtis, taxe sur les débits de boissons, taxe sur l'extraction des produits de carrière, taxe sur les eaux minérales et de table, taxe de séjour, taxe sur les opérations de construction, taxe sur les opérations de lotissement et taxe sur les licences de taxis et de cars de transport public de voyageurs.

<sup>381</sup>C'est l'exemple de la taxe sur les spectacles, des taxes sur les colporteurs vendant sur la voie publique, pour fermetures tardives ou ouvertures matinales, sur les motocyclettes dont la cylindrée est égale ou supérieure à 125 cm<sup>3</sup>, sur les opérations de morcellement, sur les billets d'accès aux manifestations sportives et aux piscines privées ouvertes au public, sur les établissements d'enseignement privé et sur l'estampillage des tapis.

<sup>382</sup>Ce sont les droits d'état civil, de légalisation des signatures et de certification conforme de copies, les droits d'abatage, les droits perçus sur les marchés et lieux de vente publics, les droits de fourrière, les droits de stationnement des véhicules affectés à un transport public, les redevances sur les ventes dans les marchés de gros

Pour certaines redevances, les élus peuvent choisir, à l'intérieur d'une fourchette, le taux qui sert les intérêts économiques de leur commune. Ainsi en est-il des timbres ou des terrains non bâtis pour lesquels le conseil peut appliquer une taxe de 6 DH à 20 DH/m<sup>2</sup>.

Par ailleurs, les préfectures et les provinces perçoivent désormais des taxes sur la vérification des voitures automobiles, la vente des produits forestiers et les permis de conduire. Concernant les régions, les taxes sur les exploitations minières, les permis de chasse et les services portuaires constituent l'essentiel de leurs ressources.

De ce fait, les apports de la réforme fiscale, qui porte sur les impôts et les taxes relevant des collectivités locales et les impôts gérés par la Direction générale des impôts pour le compte de ces collectivités, sont nombreux. Ils vont de la suppression de certaines taxes à faible rendement ou qui faisaient double emploi avec celles de l'Etat à la fusion de certaines taxes touchant la même assiette.

Les finances locales, renforcées comme elles sont, prédisposent donc les communes, urbaines et rurales, à remplir pleinement leurs nombreuses missions, essentiellement celles économique et sociale. Mais encore faut-il apporter les ajustements nécessaires et des réponses claires et appropriées aux problématiques qui caractérisent encore la gestion de la chose locale au Maroc, dont celles des compétences humaines et de la bonne gouvernance. Seulement 30% des fonds disponibles ont été utilisés sur un total de 22 MMDH dédiés à la croissance urbaine et au développement socio-économique de proximité, au profit de 43 villes et 21 centres régionaux d'investissements<sup>383</sup>.

En 2008, le service local a vécu au rythme de plusieurs réformes tendant à réaffirmer le rôle central des communes dans le développement économique et social du Royaume. Il s'agit de la nouvelle charte communale, du nouveau décret relatif au découpage administratif, du nouveau code électoral et de l'entrée en vigueur de la loi N47-06 relative à la fiscalité des collectivités locales et de leurs groupements.

Cette nouvelle loi et celle concernant la révision des finances locales de 1976 ont été perçues par les élus locaux comme une importante bouffée d'oxygène qui devrait permettre aux collectivités locales d'améliorer la rentabilité des taxes et impôts locaux, de renforcer leurs ressources propres et par conséquent de dégager des capacités de financement plus

---

et halles au poisson, la redevance d'occupation temporaire du domaine public communal, la redevance d'enseigne, la redevance de dégradation des chaussées et la contribution des riverains aux dépenses d'équipement et d'aménagement.

<sup>383</sup>Abdelali Boukhalef : Ce n'est plus une question de fonds ; Publié dans Le matin le 11-06-2009.

importantes, de moderniser leur gestion financière et d'alléger la tutelle de l'administration centrale.

En plus des objectifs majeurs assignés à la réforme de la fiscalité locale, pour les concepteurs de la réforme, à savoir le Ministère de l'Intérieur, la Direction Générale des Impôts et la Trésorerie Générale du Royaume, il s'agissait aussi de sécuriser les ressources des Collectivités Locales sans pour autant augmenter la pression fiscale.

La réforme était motivée par le fait que la multiplication des taxes locales, était souvent pointée du doigt par les opérateurs économiques et portait atteinte au renforcement de l'attractivité surtout à l'heure de la mondialisation. Ainsi, le nouveau schéma fiscal retenu repose sur une loi fiscale dont ont été évacués les droits et redevances qui s'appliquent aux usagers en contrepartie de services rendus par la CL. Ceux-ci sont appelés à être gérés par un projet de décret en cours d'élaboration.

Les principales innovations introduites par la nouvelle loi fiscale portent sur les changements ci-après :

\*Intégration de la taxe d'habitation et de la taxe professionnelle dans le nouveau texte de loi tout en habilitant la DGI à continuer à les gérer ainsi que la taxe de services communaux.

\*Suppression de la composante professionnelle de l'ex-taxe urbaine (11,5% de la valeur locative des biens) qui faisait double emploi avec l'ex-impôt des patentes.

\*Changement des barèmes et des grilles et liquidation sur des bases simples : 10% et multiples de 10%, soit 20% et 30%.

\*Introduction d'une fourchette dans la fixation des taux et tarifs avec apparition d'un plancher ou d'un plafond, lorsqu'il n'existait pas.

\*Suppression des taxes additionnelles au profit des régions

\*Nouveau partage du produit fiscal

\*Introduction des dispositions relatives aux procédures en vigueur dans le code de recouvrement des créances publiques

\*Harmonisation des sanctions avec la fiscalité de l'Etat.

\*Fréquence du paiement des taxes qui devient trimestrielle, afin de garantir à la Collectivité locale un revenu prévisible et un flux régulier pour le financement de son budget courant.

Globalement, la situation financière des collectivités locales se présente sous ses meilleurs auspices avec des agrégats au vert, comme en témoignent les statistiques aussi bien du Fonds d'équipement communal (FEC) que de la Trésorerie générale du Royaume (TGR).

Ainsi, en 2008, les recettes de fonctionnement des collectivités locales ont atteint environ 20 MMDH, en hausse de 10% par rapport à 2007, avec un taux de réalisation

dépassant les 100% des prévisions budgétaires, selon le FEC, le principal partenaire technique et financier de ces collectivités<sup>384</sup>. Pour leur part, les dépenses de fonctionnement se sont élevées à quelque 13 MMDH, ce qui a permis de dégager un solde courant supérieur à 7 MMDH pouvant couvrir l'ensemble des dépenses d'équipement<sup>385</sup>. Seconde ressource de la branche équipement, légèrement derrière la dotation spéciale d'investissement (TVA), les recettes d'emprunt ont totalisé environ 2 MMDH, soit le volume annuel le plus élevé depuis le lancement en 1960 de la première organisation communale.

Concernant les investissements, les collectivités locales et leurs groupements ont investi en 2008 quelque 8 MMDH, dont 24% au titre de contribution aux programmes nationaux comme le PERG (électricité), le PAGER (eau potable) et le PNRR (routes rurales), selon les statistiques de la TGR<sup>386</sup>. Exécutées à hauteur de 43% des prévisions, dont les crédits reportés, ces dépenses d'investissement ont été exécutées par les communes urbaines, à hauteur de 3,33 MMDH, les communes rurales (1,83 MMDH), les préfetures et provinces (1,7 MMDH) et les régions (1,06 MMDH)<sup>387</sup>.

Les collectivités locales concentrent leurs efforts d'investissement principalement sur les projets d'infrastructures dans des domaines aussi variés que l'Eau et l'Assainissement, les Routes, le Social... Par ailleurs, les collectivités locales jouent un rôle central dans la préparation et le financement des projets inscrits dans le cadre de l'INDH.

Pour la période 2006-2010, ces collectivités ont contribué à hauteur de 20% à l'enveloppement consacrée à l'INDH, qui privilégie essentiellement les projets de proximité (10 MMDH)<sup>388</sup>. Cette réforme vise la simplification des règles d'établissement de l'assiette fiscale, des procédures et des règles de recouvrement et le nombre des impôts et taxes, ainsi que l'harmonisation entre la fiscalité locale et celle nationale à travers la suppression des doubles emplois et des superpositions.

Notons qu'en dépit de ses apports, la réforme de la fiscalité locale présente des limites qu'il convient de mettre en exergue.

---

<sup>384</sup>Collectivités locales Des finances au service du développement local, Par MAP, LEMATIN.MA Publié le : 26.05.2009.

<sup>385</sup>Id.

<sup>386</sup>Id.

<sup>387</sup>Id.

<sup>388</sup>Id.

## **2. Les limites de la réforme de la fiscalité locale : Les failles d'une réforme ambitieuse**

Si la réforme fiscale a des avantages, elle a aussi des limites sans lesquelles cette fiscalité pourrait être plus active et contribuer à la réussite de la décentralisation. C'est vrai que la réforme de la fiscalité locale présente un intérêt certain pour les communes du fait qu'elle leur donne la possibilité de porter une touche positive sur leur gestion financière et comptable mais elle ne demeure pas moins un instrument sans faille.

C'est ce que démontrent les éléments mis en avant par le Centre marocain de conjoncture (CMC), qui ont été publiés dernièrement. Le raisonnement suivi dans ce cadre gravite autour des apports de cette réforme, mais aussi de ses limites. Dans ce sens, les limites de cette réforme qui a polarisé tant d'éloges s'articulent autour de trois axes principaux.

La première limite étant liée aux «dysfonctionnements communs à tous les impôts et taxes locaux», explique le CMC. Dans ce sens, il s'agit des prérogatives par lesquelles l'Etat favorise certaines catégories de contribuables, cela ampute les caisses des collectivités de sources importantes, puisque ces exonérations ne sont pas compensées par les caisses étatiques.

Autre handicap, l'activité de recensement, effectuée tous les cinq ans et souffrant elle-même de certains manques, demeure une opération qui patauge dans un océan de données ambiguës. A citer, la difficulté de vérifier les changements d'affectation des locaux et des transferts de propriétaires, erreurs dans les mandats d'imposition, les élus communaux ne sont pas pleinement impliqués dans le processus de recensement.

La réforme fiscale est aussi limitée par le fait que ce sont les services de la trésorerie générale du ministère des Finances qui perçoivent les impôts collectés par l'Etat au profit des collectivités locales. Ce processus bloque en raison du problème d'identification du contribuable, mais aussi de l'incapacité de payer un grand nombre de contribuables : « Il y a beaucoup d'évasion du produit fiscal à tous les stades (recensement, émission, recouvrement)<sup>389</sup> ».

Le grand bémol, c'est les taxes. En fait, les problèmes se rattachent à la fixation des taux, la compétence de la décision des autorités locales sur ce volet, puisque les taux et tarifs de ces taxes varient selon leur nature et la source de leur fixation (selon qu'ils ont été fixés par la loi ou par les communes elles-mêmes). Les communes n'utilisent pas toutes les possibilités dont elles disposent pour percevoir les taxes, comme elles n'utilisent pas les taux maximums lorsqu'une fourchette de taux est possible à leur disposition.

---

<sup>389</sup> Ahmed Aboudi, Collectivités locales : Le CMC cerne les limites de la réforme fiscale, Aujourd'hui le Maroc, Le : 2007-08-01 N° : 1468.

Aussi, la loi fiscale semble diffuse et mal comprise par les acteurs locaux, à cela s'imbrique l'absence d'un guide fiscal local leur permettant d'appliquer au mieux ses dispositifs. La ritournelle du manque de financement ne tient pas la route face à la question du renforcement des capacités qui demeure le talon d'Achille des communes au Maroc.

Les projets de développement sont bloqués par des défaillances de gouvernance, de transparence comptable, de professionnalisme des intervenants, de mise en place de systèmes d'information fiables et les carences du système de décentralisation et de capacité de gestion des affaires locales. Les ressources financières disponibles ne sont, en réalité, que très faiblement utilisées. Et le gros reliquat est toujours «gelé» en raison de problèmes de gestion archaïque et de procédures non adaptées qui multiplient les difficultés dans les mécanismes financiers à mettre en œuvre. Sans compter les abus et dépassements dans la gestion communale.

En clair, ce n'est pas l'argent qui fait défaut, mais plutôt le savoir-faire, les compétences de proximité et, surtout, la moralisation dans les dépenses budgétaires publiques. D'ailleurs, des dirigeants élus n'hésitent pas à épingle le constat d'un défaut patent de ressources humaines qualifiées, tant parmi les élus que parmi les employés et fonctionnaires des services décentralisés. Toujours est-il que les ressources budgétaires dans de grandes agglomérations comme Casablanca demeurent insuffisantes, en étant estimées à une moyenne de 21 DH par habitant et par an<sup>390</sup>.

Autre inconvénient décrié : la mise en œuvre de la réforme fiscale locale, si elle a le mérite de procurer des ressources financières additionnelles pour les collectivités locales, n'en a pas moins le défaut d'un traitement identique pour l'ensemble des communes urbaines sans tenir compte des besoins sociodémographiques et économiques inégales entre elles. C'est pourquoi la politique du FEC (Fonds d'équipement communal) s'applique à stimuler des partenariats publics-privés aptes à générer les besoins en fonds de développement nécessaires et suffisants aux projets programmés en drainant des capitaux libres. Le FEC a consenti l'effort de mettre à disposition près de 2 milliards DH par an, des prêts qui décuplent au fil des ans, en appui financier aux projets locaux. Les lignes de crédit ont totalisé un montant de plus de 3 milliards DH au bénéfice de 16 communes dont 1,181 milliard DH au titre de la seule année 2006<sup>391</sup>.

---

<sup>390</sup>Financement des collectivités locales :

[http://www.lagazettedumaroc.com/articles.php?r=2&sr=852&n=613&id\\_artl=19579](http://www.lagazettedumaroc.com/articles.php?r=2&sr=852&n=613&id_artl=19579)

<sup>391</sup> Id.

## 2.1 : Des recettes limitées comparativement à d'autres pays

Les recettes hors excédents et hors emprunt des CL ont représenté, en 2009, 15,8% des recettes de l'Etat et 4,03% du PIB avec 74,1% pour les communes, 21,1% pour les préfectures et provinces et 4,8% pour les régions<sup>392</sup>.

En Espagne, celles-ci se chiffrent, en 2005, à 50,9% des recettes publiques totales et à 20% du PIB. Ainsi, 68% reviennent aux communautés autonomes, 23% aux communes et 9% aux provinces<sup>393</sup>.

En Italie, et pour la même année, les recettes des CL se sont établies à 33,5% des recettes publiques et à 14,7% du PIB. Environ 66% ont été collectées par les régions, 29% par les communes et 5% par les provinces<sup>394</sup>.

En France, les recettes des CL se chiffrent, pour l'année 2008, à 22% des recettes publiques et 10,5% du PIB avec une part de 55,7% pour les communes, 31,5% pour les départements et 12,6% pour les régions<sup>395</sup>.

Ces comparaisons traduisent le niveau faible des recettes pour l'ensemble des CL au Maroc et plus particulièrement pour les régions. Toutefois, il convient de souligner les limites d'une telle comparaison en raison de la forte hétérogénéité des compétences et des systèmes de financement ainsi qu'à la forme d'organisation de l'Etat (régionale ou unitaire).

## 2.2 : Une faible contribution au développement économique et social

Les investissements des CL en affaires économiques et sociales ont atteint en 2009 respectivement 2,2% et 5% des dépenses totales d'équipement<sup>396</sup>. Ces investissements concernent la santé et l'hygiène (0,7%), l'enseignement (0,6%), le sport et la culture (3,7%), le commerce et l'industrie ainsi que l'agriculture (2,2%)<sup>397</sup>. L'effort d'investissement se trouve nuancé en passant d'un niveau territorial à un autre. Ainsi, en 2006, les communes urbaines et rurales y ont consacré respectivement, 22% et 21% alors que les régions et les préfectures et provinces 18% et 17% respectivement<sup>398</sup>.

La faiblesse de la composante économique et sociale dans les dépenses d'équipement des CL ne permet pas de les considérer comme investisseur au même pied d'égalité que

---

<sup>392</sup>Royaume du Maroc, Commission Consultative de la Régionalisation, Livre III : La régionalisation avancée au service du développement économique et social.

[http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L3\\_Dev\\_Eco\\_So.pdf](http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L3_Dev_Eco_So.pdf).

<sup>393</sup>Loïc Levoyer : Finances locales, 2<sup>ème</sup> édition, HACHETTE, 2012.

<sup>394</sup>Id.

<sup>395</sup>Id.

<sup>396</sup>Aziz HANTEM, Finances locales et mobilisation des ressources: Pistes de recommandations visant l'amélioration des ressources financières et la performance de la commune urbaine de Casablanca au Maroc, éditions universitaires européennes. 2011.

<sup>397</sup>Id.

<sup>398</sup>Id.

l'Etat. Selon le diagnostic réalisé par la Banque Mondiale<sup>399</sup>, les motifs d'une telle performance relèveraient de la complexité des procédures, de la pluralité des tutelles<sup>400</sup> et du manque d'esprit d'entrepreneuriat. Ces faits sont divers et s'énumèrent comme suit :

- Les CL ne disposent d'aucun outil de gestion moderne, ni de bases de données pour assurer le suivi de l'exécution budgétaire et la programmation pluriannuelle;
- Le retard de programmation budgétaire des dépenses d'équipement en raison de la source de leur financement provenant essentiellement des excédents qui nécessite au préalable l'arrêté des comptes à la fin de l'année n1 ;
- Les ressources d'équipement sont soumises à l'approbation de la tutelle, qui rend la mise à disposition des fonds relativement longue et les étapes de préparation et d'exécution du budget compliquées. De plus, les formalités relatives aux critères administratifs, techniques et financiers entravent la mise en place des projets et exigent des compétences dont peu de CL disposent ;
- Les services du Receveur communal sont réticents quant à l'exécution des dépenses d'équipement sur la base d'excédents prévisionnels, sans cadrage précis des prévisions. De même, les CL ne disposent pas d'expertise pour établir des plans prévisionnels de leurs dépenses.

Par ailleurs, le faible niveau des investissements est aussi justifié par les attributions conférées aux CL, dans la mesure où leur libellé est trop général, ne permettant pas d'identifier avec précision leurs périmètres de compétence en matière de développement socioéconomique et les actions à entreprendre parallèlement à celles menées par les autres structures étatiques. En effet, plusieurs attributions en la matière chevauchent entre CL et avec celles de l'Etat ou dévolues aux autres organismes publics, sans la définition des limites d'intervention de chaque structure.

De même, il est à regretter la non généralisation de l'adoption des plans de développement économique et social qui fixent les actions à entreprendre sur la base d'une démarche participative<sup>401</sup>.

Le plan de développement doit comporter un diagnostic mettant en évidence le potentiel économique, social et culturel, les besoins prioritaires identifiés en concertation avec la population, les administrations publiques et les autres acteurs concernés, les ressources et les dépenses prévisionnelles pour sa mise en œuvre.

---

<sup>399</sup>« Budget Local et Genre au Maroc », ouvrage réalisé en partenariat avec l'UNIFEM et l'UNICEF en 2005.

<sup>400</sup>Depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 45-08 relative à l'organisation des finances des CL, la tutelle du Ministère des Finances a été supprimée.

<sup>401</sup>Constat établi par la Cour des Comptes dans ses rapports au titre des exercices 2006, 2007 et 2008.

### 2.3 : Un important potentiel fiscal à exploiter

Comparativement à d'autres pays dont la fiscalité locale constitue la principale source de leurs recettes, les CL marocaines sont caractérisées par un faible niveau de cette composante.

**Tableau 7 :** Benchmark de la contribution de la fiscalité locale aux recettes des CL

Fiscalité propre en pourcentage des recettes hors emprunt	Espagne	Italie	France	Maroc
Régions ou communautés	35%	31%	18%	13%
Provinces ou département	64%	37%	34%	1%
Communes	31%	34%	35%	19%

**Source :** Dexia, 2005 (Espagne et Italie), Rapport de l'Observatoire des finances locales, 2008 (France) et TGR, 2009 (Maroc)

Une des limites majeures qui semble affecter la mobilisation de la fiscalité locale au Maroc, demeure le niveau des sommes non recouvrées. Globalement, le recouvrement des impôts gérés pour compte, établi sur la base des émissions, a connu une nette amélioration. Par contre, nous ne disposons pas de données sur les taux de recouvrement des taxes gérées par les CL.

**Tableau 8 :** Taux de recouvrement des taxes gérées pour compte entre 2007 et 2009

Année	2007	2008	2009
Taux de recouvrement sur année courante	74%	75%	76%

**Source :** TGR, 2009

En plus des problèmes de recouvrement, la faiblesse des ressources locales traduit aussi la non exploitation du potentiel fiscal. A cet égard, et faute de données exhaustives, l'étude portant sur le potentiel fiscal de Casablanca<sup>402</sup> en 2008 constitue une référence pour appréhender l'étendue des manques à gagner. Portant sur la taxe professionnelle, la taxe d'habitation et la taxe de services communaux, qui représentent l'essentiel des recettes des taxes locales<sup>403</sup>, cette étude dévoile un énorme potentiel fiscal. Concrètement, les ressources

<sup>402</sup>Etude réalisée par Charles Riley International Consultants.

<sup>403</sup>Ces taxes bénéficient essentiellement aux communes urbaines, en ce sens que les régions ne disposent que d'une part de 5% du produit de la taxe de services communaux et les communes rurales ne bénéficient de la taxe d'habitation et de la taxe de services communaux que lorsqu'elles disposent de centres délimités ou se trouvant dans des zones périphériques des communes urbaines.

provenant de la taxe d'habitation et de celle de services communaux pourraient doubler si les valeurs locatives traduisent les évolutions du marché.

La taxe professionnelle recèle, quant à elle, un potentiel d'au moins 50%. Le reste est évalué à 400 MDH et concerne la totalité des autres taxes locales gérées par les CL<sup>404</sup>.

Dans l'exemple de la taxe d'habitation et la taxe de services communaux, le manque à gagner s'expliquerait par :

- le recensement par des permis d'habiter non transmis, des modifications non signalées, des changements de propriétaire non pris en compte et 30% des adresses seraient fausses, imprécises ou incomplètes ;
- Les évaluations rares ou trop ciblées par manque de moyens humains ;
- La rareté du recours au recouvrement forcé.

Ainsi, l'atténuation des limites inhérentes aux principales caractéristiques des taxes locales, à savoir l'émiettement de l'assiette, le caractère cédulaire et sectoriel, l'étroitesse de la matière imposable et le nombre relativement important des exonérations, contribuerait à l'amélioration des ressources des CL. A titre d'exemple, la taxe sur les terrains urbains non bâtis ne s'applique qu'aux terrains situés à l'intérieur des périmètres des communes urbaines et les centres délimités, ce qui renforce le caractère purement urbain de la fiscalité locale.

Le caractère sectoriel de la fiscalité locale se manifeste par son assiette basée essentiellement sur les activités d'extraction et d'exploitation (taxe sur l'extraction des produits de carrières, taxe sur les exploitations minières, taxe sur les produits forestiers) et de transport (taxe sur le transport public de voyageurs et taxe sur les services portuaires). Son élargissement à d'autres secteurs ne peut que contribuer à l'amélioration des recettes des CL.

De même, il existe des taxes instituées par les textes régissant les CL, comme la taxe additionnelle sur la taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles (vignette) prévue par l'article 66 de la loi n°47-96 relative à l'organisation de la région. A ce jour, la région n'a jamais bénéficié du produit de cette taxe<sup>405</sup>.

#### 2.4 : La problématique des excédents

Il ressort de la situation financière des CL que l'excédent de fonctionnement et d'équipement<sup>406</sup> s'établit à 19,21 MMDH en 2009, soit 10% du budget de l'Etat et 2,6% de la richesse nationale<sup>407</sup>. Comparativement, les collectivités locales de plusieurs pays en Europe

---

<sup>404</sup>Un important potentiel fiscal à exploiter, [www.scribd.com/doc/.../16/Un-important-potentiel-fiscal-a-exploiter](http://www.scribd.com/doc/.../16/Un-important-potentiel-fiscal-a-exploiter).

<sup>405</sup>Un important potentiel fiscal à exploiter, [www.scribd.com/doc/.../16/Un-important-potentiel-fiscal-a-exploiter](http://www.scribd.com/doc/.../16/Un-important-potentiel-fiscal-a-exploiter).

<sup>406</sup>Hors budgets annexes et comptes spéciaux

<sup>407</sup>Le système fiscal marocain, développement économique et cohésion social, Rapport du Conseil Economique et Social, n°9, 2012.

affichent globalement une structure financière déficitaire. Par exemple, le déficit budgétaire des CL en 2005 était de 0,4% du PIB en Espagne et de 0,8% du PIB en Italie<sup>408</sup>.

En 2009 et par niveau de CL, les régions, les préfectures et provinces, les communes rurales et les communes urbaines ont enregistré respectivement un excédent de 64%, 46%, 50% et 37% par rapport au total de leurs ressources respectives<sup>409</sup>. Loin de traduire une aisance financière, les excédents correspondent en réalité à des reports d'une année à l'autre de crédits d'investissement déjà engagés relatifs à des projets en cours d'exécution ou de règlement et à des fonds en instance de programmation budgétaire pour être intégrés au budget en cours d'exécution par un acte budgétaire modificatif (autorisation spéciale). En outre, les arriérés de paiement et les jugements en instance d'exécution concourent également à l'accumulation des excédents dans les budgets des CL.

A titre de comparaison et en vue d'éviter le report de crédits d'une année à l'autre, l'Etat a prévu depuis 2006 des dispositions au niveau de la loi de finances<sup>410</sup> imposant l'annulation des crédits d'investissement reportés des exercices 2000 et antérieurs à l'exception des dépenses faisant l'objet de procédure de litige ou de réclamation. Depuis 2006, cette disposition est annuellement reprise au niveau de la loi de finances pour apurer les reports de crédits sur les exercices ultérieurs à l'exercice 2000<sup>411</sup>.

La problématique des excédents devrait amener à une réflexion approfondie au niveau des procédures budgétaires et des délais d'exécution des projets. Ainsi, le renforcement de l'expertise financière et du niveau d'encadrement constituent les pré-requis d'une gestion optimale des finances locales.

#### 2.5 : Un système de transfert à effet péréquatif limité

Le principal enjeu de la péréquation porte sur le soutien aux territoires en difficulté, notamment en matière d'accès aux services publics de base. Même s'il n'existe pas de grands écarts de prospérité entre les territoires d'un même espace national, il est d'usage de recourir à une péréquation afin de combler les écarts relatifs entre les besoins et les ressources nécessaires pour faire face, dans les mêmes conditions, aux attentes économiques et sociales des populations.

Au Maroc, la loi de finances pour l'année budgétaire 1999-2000 a institué un fonds de péréquation et de développement régional en application des dispositions de la loi n°47-06

---

<sup>408</sup>Id.

<sup>409</sup>Id.

<sup>410</sup>Article 43 de la loi de finances n° 35-05 pour l'année budgétaire 2006.

<sup>411</sup>Notons que le projet de loi de finances 2011 est allé plus loin en prévoyant l'annulation de droit des crédits d'investissement et des engagements y afférents correspondant à des marchés achevés.

relative à l'organisation de la région. Les recettes de ce fonds, provenant des dotations du budget de l'Etat et des contributions des régions disposant de ressources importantes, sont destinées aux régions confrontées à des insuffisances de ressources pour le financement de leurs projets de développement. Toutefois, il est à constater que depuis son institution, le fonds précité n'a jamais été activé, figurant ainsi pour mémoire depuis cette date dans les lois de finances.

Même si la péréquation n'apparaît pas expressément dans les critères de répartition du produit des taxes nationales transférées aux CL, une analyse un peu plus affinée tempère ce constat. Une première confrontation entre la répartition par région<sup>412</sup> des ressources transférées aux CL et la répartition du PIB/habitant<sup>413</sup> montre l'existence d'une esquisse de corrélation négative.

Ainsi, pour certaines régions ayant un PIB par habitant élevé, les ressources transférées sont faibles. A titre d'exemple, les régions du Grand-Casablanca et de Rabat-Salé-Zemmour-Zaër, mobilisant respectivement 35 300 DH et 33 439 DH par habitant, soit 1.77 et 1.67<sup>414</sup> de la moyenne nationale, n'ont perçu, à titre de transfert par habitant pour l'année 2009, que 364 DH et 414 DH respectivement, correspondant à 72% et 82% de la moyenne nationale des ressources transférées par habitant. A l'opposé, les régions du Sud (Laâyoune-Boujdour-Sakia El Hamra, Guelmim-Es-Semara et Oued Ed-Dahab-Lagouira), générant 24 000 DH par habitant (120% de la moyenne nationale) ont vu leurs ressources transférées par habitant grimper à 1418 DH, soit 2,82 fois la moyenne nationale.

Enfin, la région de Taza-Al Hoceima-Taounate, classée parmi les régions au potentiel le plus faible avec un PIB/habitant représentant la moitié de la moyenne nationale, profite à juste titre de transferts par habitant évalués à 407 DH, soit approximativement 81% de la moyenne des ressources transférées par habitant.

De même, l'analyse de la répartition des ressources transférées au regard du développement humain confirme partiellement<sup>415</sup> l'existence d'une corrélation négative. Visiblement, les régions de Rabat-Salé-Zemmour-Zaër et du Grand Casablanca, classées en première position en matière de développement humain (leurs indices de développement humain dépassent de 18% et de 14% la moyenne nationale), recouvrent des CL dont les

---

<sup>412</sup>La régression a été menée pour l'ensemble des régions marocaines hors régions du Sud considérées comme observations exceptionnelles.

<sup>413</sup>Les données relatives à la population par région sont considérées pour l'année 2007, dernière année pour laquelle les données sont disponibles.

<sup>414</sup>Ces chiffres, affichés par le HCP et enregistrés en 2007, représentent les évolutions les plus récentes en termes de PIB régionalisé.

<sup>415</sup>Car l'analyse a concerné l'ensemble des régions du Maroc excepté les régions du Sud.

ressources transférées sont comptées parmi les moins importantes (72% et 82% de la moyenne nationale). La région de Tadla-Azilal, en marge du développement au demeurant (avec un IDH établi à moins de 90% de la moyenne nationale), profite à juste titre de montants transférés représentant 1,11 de la moyenne des ressources transférées.

En outre, l'examen de la répartition des recettes hors et avec transfert fiscal de l'Etat permet de dégager deux constats importants :

- La distribution, par habitant, des recettes fiscales hors transfert des CL révèle l'existence d'une forme de disparités, soit un indice de Gini<sup>416</sup> de l'ordre de 11% en 2009. A titre de comparaison, cet indice est de 5% en Australie, 14% en Espagne, 10% au Canada et 21% en Italie<sup>417</sup> ;
- La distribution, par habitant, des recettes fiscales incluant les transferts fiscaux de l'Etat implique une certaine forme de péréquation par le biais d'une redistribution fiscale. Ce mécanisme, à effet horizontal, se traduit par une réduction des disparités budgétaires de 7 points de pourcentage, soit un indice de Gini de près de 4% en 2009. Le coefficient de Gini post-péréquation est de 0% en Australie, 4% en Espagne, 7% au Canada et 10% en Italie<sup>418</sup> (Graphique10).

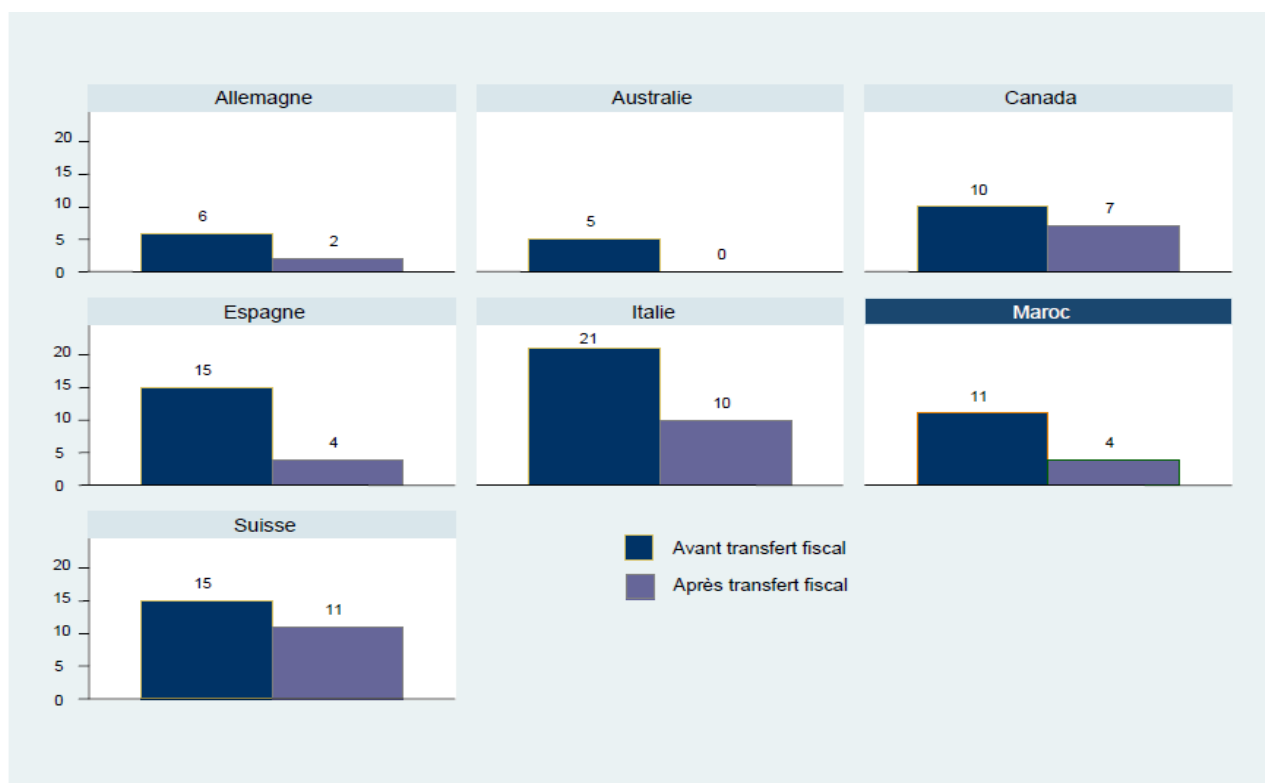
---

<sup>416</sup>L'indice de Gini est un indicateur qui permet de mesurer le degré d'inégalité de la distribution des revenus dans une société donnée. Cet indice varie entre 0% et 100%, où 0% signifie l'égalité parfaite (tout le monde a le même revenu) et 100% signifie l'inégalité totale (une personne a tout le revenu, les autres n'ont rien).

<sup>417</sup> Amina ZOUHIR, un système de transfert à effet péréquatif limité, [www.scribd.com/.../Un-systeme-de-transfert-a-effet-perequatif-limite](http://www.scribd.com/.../Un-systeme-de-transfert-a-effet-perequatif-limite).

<sup>418</sup> Amina ZOUHIR, un système de transfert à effet péréquatif limité, [www.scribd.com/.../Un-systeme-de-transfert-a-effet-perequatif-limite](http://www.scribd.com/.../Un-systeme-de-transfert-a-effet-perequatif-limite).

**Graphique 10.** Effet du transfert fiscal sur les disparités budgétaires par pays



*Source* : TGR, 2009 et OCDE, 2004

## 2.6 : Un faible recours à l'emprunt

La création du FEC, depuis 1959, a été dictée par le besoin d'accompagner le financement des CL. Les conditions actuelles d'octroi du prêt par le FEC sont les suivantes :

- Le ratio d'endettement (service de la dette rapporté aux recettes ordinaires) doit être inférieur à 40% ;
- Dégager une épargne suffisante pour couvrir l'intégralité de la dette en principal et intérêts;
- Participer au financement du projet à hauteur de 20% de son coût. L'apport peut revêtir la forme de fonds propres (disponibilités qui seront affectées au projet), comme il peut être fait en nature (terrains acquis pour le projet) ou encore sous forme de dons ou subventions reçus d'organismes publics ou privés, nationaux ou étrangers ;
- Disposer de capacités en matière de réalisation des projets qui doivent répondre à une demande effective et prioritaire, économiquement et socialement justifiée et remplissant les critères de moindre coût et financièrement viables.

Le recours à l'emprunt des collectivités locales dans des pays tels que l'Italie et l'Espagne obéit également à des règles prudentielles.

Plusieurs raisons semblent expliquer le faible recours à l'emprunt comme source de financement du développement économique et social au Maroc. Nous retenons, sans prétendre

à l'exhaustivité, les moyens humains, techniques et financiers limités pour la conception, l'exécution et le suivi des projets d'investissement, les procédures budgétaires et le coût d'emprunt relativement élevé par rapport au marché de la dette publique.

Il est à noter que le remboursement de la dette figure parmi les dépenses obligatoires à inscrire au budget des CL. Ainsi, les créances en souffrance du FEC découlent essentiellement des retards de paiement dont le recouvrement intervient généralement l'exercice suivant. A cet égard, il est à préciser que dans le cadre du recouvrement de ses créances en souffrance, le FEC n'a pas recours aux poursuites judiciaires, puisque les échéances impayées, qui s'apparentent plus à des retards de règlement, font l'objet de négociation avec la tutelle en vue d'une inscription d'office dans le budget de la CL concernée.

Par ailleurs, les collectivités locales font rarement recours aux organismes privés pour le financement de leur investissement. Au regard des fonds considérables à mobiliser, en lien avec les besoins de plus en plus importants en équipements et en infrastructures de base, cette source de financement représente une opportunité à exploiter au même titre que le marché obligataire.

#### 2.7 : Des difficultés dans la gestion du patrimoine

La faiblesse des recettes domaniales reflète vraisemblablement les conditions de gestion du patrimoine des CL qui ne permettent pas d'améliorer sa contribution dans le financement du développement local, et ce, pour plusieurs raisons.

D'abord, le cadre juridique régissant ce patrimoine date du protectorat et se caractérise par une diversité des statuts, ce qui rend complexe toute tentative de gestion optimale. En effet, la bonne gestion de la domanialité dépend considérablement de la clarté, de la lisibilité et de la compréhension du fonds documentaire la régissant. De ce fait, le pilotage et l'accompagnement des CL par la refonte des textes régissant leur patrimoine permettraient à celles-ci de faire face à la mobilisation de l'assiette foncière nécessaire aux projets de développement économique et social de la région.

En outre, les CL éprouvent des difficultés dans la maîtrise de leur patrimoine en raison de l'absence d'un recensement exhaustif de l'ensemble des biens pour déterminer leurs composantes et assurer leur inscription au sommier de consistance. Ce sommier, en tant qu'outil de gestion du patrimoine immobilier, n'est pas systématiquement tenu et régulièrement mis à jour. Certaines informations font souvent défaut comme la valeur d'entrée, la localisation géographique, les références de l'acte, rendant difficile la tenue d'une comptabilité patrimoniale, dont le caractère obligatoire a été consacré par le décret du 18 février 2010 relatif à la comptabilité publique des CL.

De même, les opérations relatives à l'acquisition, l'exploitation et la cession des biens domaniaux obéissent à des circuits de procédures complexes, souvent coûteuses en termes de temps et de ressources (par ex. procédure d'expropriation).

Toutes ces limites constituent une entrave au renforcement de l'attractivité du territoire marocain et constituent, de ce fait, un blocage au drainage des IDE, défi majeur à l'heure de la mondialisation. D'où la nécessité de revoir la fiscalité des CL, de renforcer leur autonomie et de les rendre un pôle attractif d'investissement.

## **Conclusion de la deuxième section**

L'analyse des réformes fiscales entreprises dans les pays développés reflète des analogies mais également des disparités d'un pays à l'autre. Le point commun réside dans la volonté de l'ensemble de ces pays de renforcer l'attractivité du territoire et de faire face à l'effritement de l'assiette fiscale mobile consécutif à l'ouverture des frontières. Le problème est encore plus renforcé dans les pays de l'union européenne qui se sont livrés à une enchère des trêves fiscales visant à attirer le maximum d'IDE.

Il convient de préciser que trente-trois pays ont réalisé des réformes destinées à faciliter le paiement d'impôts et à rendre son recouvrement moins coûteux entre juin 2010 et mai 2011<sup>419</sup>. La réforme fiscale la plus fréquente concerne le développement de services en ligne destinés à faciliter l'accomplissement des déclarations fiscales.

Au total, 123 économies évaluées sur 183 ont procédé à d'importantes modifications réglementaires depuis 2006 afin d'alléger les charges fiscales pesant sur les petites et moyennes entreprises. En effet, les Etats cherchent à favoriser la création d'entreprises et à réduire l'impact de la crise économique mondiale.

Sur les 183 économies étudiées, le taux d'imposition total pour les PME a diminué de 8,5 points de pourcentage depuis 2006, soit plus d'un point par an<sup>420</sup>. Au cours de cette période, le temps consacré aux obligations déclaratives a été réduit de plus d'un jour par an (54 heures), et le nombre de paiements requis a été divisé par cinq.

De leur part, les PED ont été acculés depuis le début des années 80 à une nécessaire réforme de leurs systèmes fiscaux. Ces réformes fiscales devaient atteindre deux objectifs : elles devaient permettre d'accroître la pression fiscale d'une part, et de substituer des impôts prélevés sur le marché domestique aux taxes sur le commerce extérieur (la transition fiscalodouanière) d'autre part. On peut considérer que nous sommes actuellement au cœur de ce processus pour le plus grand nombre des Etats Africains. La réforme de la fiscalité intérieure s'est très vite focalisée sur le développement de la TVA.

Il convient de noter que les PED savent que pour bâtir une économie prospère, attirer les entreprises, créer des emplois et éradiquer la pauvreté, ils doivent renforcer leurs capacités, étoffer leurs infrastructures, lutter contre la corruption et instaurer des systèmes financiers transparents. Ils doivent aussi, à l'échelle mondiale, combattre les flux financiers

---

<sup>419</sup>C'est ce qu'indique Paying Taxes 2012, un rapport publié par la Banque mondiale.

<sup>420</sup>Fatima-zahra TOHRY, Les réformes fiscales dopent la croissance, Edition N° 3659 du 17/11/2011, <http://mobile.leconomiste.com/article/888747-les-reformes-fiscales-dopent-la-croissance>.

illégaux et réduire l'impact des paradis fiscaux, afin de préserver leurs ressources déjà limitées.

Dans ce sens, les recettes fiscales jouent un rôle crucial pour atteindre ces objectifs. Un cadre budgétaire stable et prévisible favorise la croissance et, à plus long terme, réduit la dépendance envers l'aide au développement. La fiscalité est aussi liée à la « bonne gouvernance », car les systèmes fiscaux sont un vecteur d'amélioration des relations entre l'État et la société, et de renforcement de la responsabilité à l'égard des citoyens. En d'autres termes, déterminer comment prélever l'impôt est aussi important que de savoir combien il rapporte<sup>421</sup>.

Néanmoins, bâtir un système fiscal efficace est plus facile à dire qu'à faire. Il faut transformer les mentalités. Les citoyens ordinaires peuvent être réticents à payer l'impôt, invoquant souvent à juste titre la corruption de l'administration ou son mauvais usage systématique des fonds publics. Quant aux élites, elles pratiquent souvent l'évasion fiscale notamment au moyen des paradis fiscaux. Enfin, il est difficile de lever l'impôt dans des économies rurales à faible revenu et au secteur informel très développé, et il faut souvent contraindre les responsables locaux à le faire.

D'autant plus que le contexte international pose de nouveaux défis. La plupart des États évitent aujourd'hui de taxer les échanges, ce qui amoindrit les recettes publiques (les pays africains tirent plus de 40 % de leurs recettes des taxes sur les échanges). Trouver le juste équilibre entre un régime fiscal attractif pour l'investissement et la croissance et des recettes suffisantes pour financer les dépenses publiques est un dilemme majeur.

La mondialisation a également exacerbé les problèmes budgétaires et en dépit des efforts déployés par la plupart des PED pour simplifier et rendre plus transparent leurs systèmes fiscaux, renforcer l'autonomie financière et fiscale des collectivités locales-vecteur important dans le renforcement de l'attractivité du territoire- les résultats escomptés n'ont pas été atteints. La plupart des PED, sous l'effet de la mondialisation, connaissent un effritement de leurs assiettes fiscales surtout mobiles et se trouvent incapables de combler le manque à gagner s'y rapportant.

En gros, il convient de préciser que les réformes fiscales entreprises ces dernières années, aussi bien dans les pays développés que dans les PED, ont profité essentiellement aux plus fortunés. Cela dit, si les réformes fiscales ont été nombreuses, elles se sont neutralisées pour n'aboutir à aucune modification notable de la redistribution fiscale.

---

<sup>421</sup>La fiscalité, levier du développement, *L'Observateur de l'OCDE* N° 276-277 décembre 2009-janvier 2010.

Par ailleurs, les collectivités locales, surtout dans les PED, souffrent de la faiblesse de l'autonomie financière et fiscale, ce qui est nuisible au renforcement de l'attractivité du territoire à l'heure de la mondialisation.

### Conclusion du premier chapitre

Au terme de ce chapitre, nous pouvons conclure que la mondialisation s'est traduite par une généralisation des phénomènes de dumping, à la fois social, fiscal et environnemental, en raison du mécanisme suivant :

Dans l'économie non mondialisée et fortement encadrée par les États qui préexistait à la mondialisation, la puissance publique pratiquait des politiques de régulation et d'intervention (impôts élevés, contraintes sociales et fiscales sur les entreprises...). Les détenteurs de patrimoines, propriétaires et dirigeants des entreprises, étaient contraints de s'inscrire dans ce cadre : ils ne pouvaient échapper à ces règles et à ces prélèvements puisque, en raison du contrôle des changes, il leur était impossible de transférer leurs capitaux hors de leur pays de résidence<sup>422</sup>.

A compter du moment où le contrôle des changes a été supprimé, les détenteurs de capitaux ont pu décider librement de les transférer dans les pays les plus « accommodants », pratiquant une fiscalité faible et appliquant des règles sociales (niveau de salaires, droit du travail) peu contraignantes pour les employeurs.

Cet effet de dumping social et fiscal contribue à expliquer l'ensemble des mesures qui ont été prises par les pouvoirs publics aussi bien dans les pays développés que ceux en développement : baisse générale des impôts sur les hauts revenus, sur les patrimoines et sur les bénéfices des sociétés ; libéralisation des conditions d'utilisation du travail à temps partiel, en intérim et des contrats à durée déterminée...

Notons qu'à l'heure de la mondialisation et du libre-échange, ce ne sont plus seulement les entreprises multinationales qui se retrouvent en concurrence mais également les pays eux-mêmes : avec la libre-circulation des biens, des services, des capitaux et des personnes, certains États apparaissent plus attractifs au regard de leur fiscalité ou de leur système juridique.

La mobilité géographique des bases d'imposition est une forme d'érosion qui a suscité une attention et une préoccupation considérables. Les mutations de la technologie – notamment dans l'information, les communications et les transports – et la libéralisation des transactions commerciales et financières ont multiplié les possibilités d'évasion et de fraude fiscales fondées sur le choix du site de l'activité économique<sup>423</sup>. Les fonctions industrielles et commerciales peuvent être transférées dans des pays à fiscalité réduite et les comptes

---

<sup>422</sup>Sauf à tenter en fraude de placer le contenu de « valises de billets » dans des paradis fiscaux, opération dont la nature limitait nécessairement l'ampleur.

<sup>423</sup>Déterminants de la politique fiscale : Perspectives économiques de l'OCDE, volume 1998, n°1, p 187.

bancaires et les autres actifs financiers peuvent être détenus sur une place extraterritoriale. Les exemples abondent d'activités d'évasion réduisant les recettes fiscales, et dans certains cas il a fallu abaisser les taux d'imposition pour enrayer ces pertes.

Les recherches empiriques confirment également l'idée que la fiscalité influence les flux internationaux d'investissement, même si certaines études ne détectent qu'un effet minime.

Aussi, l'impact de la mobilité géographique sur les bases d'imposition suscite un certain nombre de questions. Tout d'abord, on peut se demander dans quelle mesure la capacité globale de prélèvement fiscal des États a été réduite.

La théorie offre un large éventail de scénarios, dont le plus pessimiste prévoit que les taux d'imposition et les recettes fiscales seront entraînés progressivement à la baisse, au point qu'il deviendra impossible de prélever un impôt quelconque. Cependant, il ne semble guère que les principales bases d'imposition – impôt sur le revenu des ménages, impôt sur le revenu des sociétés et impôt sur la consommation – se soient effondrées de la sorte.

Dans l'ensemble, les impôts ont augmenté et non diminué ces dernières années, et même si les taux de l'impôt ont eu tendance à converger au fil du temps, il subsiste des variations considérables d'un pays à l'autre. A l'intérieur d'un même pays, lorsqu'il existe peu d'obstacles formels à la mobilité géographique, les écarts entre les principaux impôts apparaissent également significatifs et stables dans le temps.

Notons qu'une compression des impôts ne permettrait pas de répondre aux besoins sociaux importants. D'un autre côté, la capacité de choisir le site de l'activité économique permet de pallier les carences des procédures budgétaires, en limitant la tendance à dépenser et à imposer d'une manière excessive<sup>424</sup>. Bien entendu, ces deux points de vue ne sont pas entièrement contradictoires. Si le fardeau fiscal était initialement « trop élevé », les pressions tendant à le réduire pourraient accroître l'efficacité économique. Mais ces pressions pourraient devenir excessives et entraîner les bases d'imposition (ou du moins certaines d'entre elles) au-dessous des niveaux nécessaires pour financer les dépenses publiques souhaitables.

Une variante de ce problème consiste à déterminer dans quelle mesure la menace s'exerçant sur les bases d'imposition s'est traduite par un système fiscal faussé et par des inefficiences nuisibles. Toutes les bases d'imposition n'ont pas la même mobilité, de sorte que la mobilité géographique des bases d'imposition modifie la structure de la fiscalité et son

---

<sup>424</sup>Déterminants de la politique fiscale : Perspectives économiques de l'OCDE, volume 1998, n°1, p 189.

niveau global. Alléger le fardeau fiscal à la partie inférieure de l'éventail des revenus peut se révéler impossible s'il faut en contrepartie appliquer des taux d'imposition élevés à des bases extrêmement mobiles.

L'imposition des instruments financiers constitue un exemple important à cet égard. Les impôts frappant les transactions sur instruments financiers ont pratiquement disparu et la capacité d'imposer les revenus provenant de ces instruments a été affaiblie par l'existence de paradis fiscaux. La mondialisation des marchés de capitaux, la réduction du coût des transactions financières et les difficultés rencontrées pour suivre le déroulement de ces transactions sont autant de facteurs qui ont contribué à l'érosion de ces bases d'imposition.

Comme pour les autres déterminants de la politique fiscale, il y a lieu de penser que les pressions liées à la mobilité géographique des bases d'imposition s'accroîtront dans les années à venir. Pour prendre un exemple, avec les progrès du commerce électronique la base des impôts sur la consommation tels que la TVA ou les impôts sur les ventes deviendra sans doute plus mobile sur le plan géographique et plus difficile à délimiter.

En général, la localisation d'une activité économique dépend d'un grand nombre de facteurs, dont la fiscalité. Un état d'équilibre tenant compte de ces facteurs s'est instauré, qui a permis jusqu'ici de limiter les taux d'imposition dans nombre de cas tout en autorisant une variabilité notable des taux d'un pays à l'autre. Mais cette configuration est susceptible de se modifier en raison notamment de l'évolution des institutions et des technologies.

La politique budgétaire devra s'employer à répondre à ces changements afin de financer les dépenses publiques nécessaires au moyen d'un système fiscal qui n'occasionne que des distorsions économiques minimales.

L'enjeu pour les gouvernants sera de réagir à ces évolutions de façon à pouvoir financer les dépenses publiques nécessaires et réduire au maximum les distorsions fiscales. Compte tenu de la tendance à la mondialisation et de la menace que représente la mobilité des bases d'imposition, cette réaction prendra nécessairement la forme, pour une large part, d'une coopération internationale plus étroite. Les pays éprouvent de plus en plus de difficultés à gérer leurs bases d'imposition face à ces phénomènes et certaines pratiques fiscales entraînent en particulier une concurrence fiscale dommageable et génératrice de distorsions.

Il convient de préciser que les réformes fiscales mises en œuvre ces dernières années ont constitué, du moins en partie, une réponse au besoin d'améliorer les performances de l'économie. Mais elles peuvent aussi être interprétées comme une réaction devant l'érosion apparente des bases d'imposition due au niveau élevé des taux d'imposition, au

développement de l'évasion et de la fraude fiscales et à la migration des revenus imposables vers des pays à fiscalité réduite.

Ainsi, les réformes ont eu tendance à réduire les taux applicables aux bases d'imposition élastiques et à augmenter les taux applicables aux bases inélastiques<sup>425</sup>. Les ménages à revenus élevés et les entreprises, dont les impôts ont généralement baissé, étaient (et sont toujours) bien placés pour tirer profit des possibilités d'alléger leurs obligations fiscales, soit en recevant des revenus sous des formes soumises à des taux d'imposition relativement réduits, soit en s'arrangeant pour percevoir les revenus imposables dans des pays à fiscalité relativement faible.

En dépit des efforts déployés, nous assistons à une vraie crise des réformes fiscales ou une crise de conception de celles-ci, et ce, en raison de l'effondrement des soubassements idéologiques qui les sous-tendent, de la défaillance des moyens mis en œuvre face à une multitude d'enjeux. (Chapitre 2)

---

<sup>425</sup>Pour une révolution fiscale : Un impôt sur le revenu pour le XXIe siècle, Camille Landais, Thomas PIKETTY, Emmanuel SAEZ. SEUIL2011.

## **Chapitre 2 : Sur les causes et les effets de la crise des réformes fiscales à l'heure de la mondialisation**

Lorsqu'un pays procède à une réforme fiscale, il est à la recherche du meilleur système fiscal possible. Ce bon système fiscal doit permettre aux autorités d'un pays de mettre en œuvre la politique fiscale de la façon la plus efficace. Les caractéristiques principales d'un tel système passent par une structure fiscale optimale permettant de générer des revenus suffisants, de drainer des investissements consistants, d'atteindre l'efficacité économique, de respecter l'équité, de simplifier la gestion et la conformité, le tout avec une administration fiscale efficace et transparente. Bien évidemment, il est pratiquement impossible d'atteindre à la fois toutes ces caractéristiques.

En effet, bien que nécessaires pour financer les activités gouvernementales, les impôts créent généralement des distorsions dans les décisions économiques. Aussi, dans un contexte de mondialisation et de globalisation des échanges, le système fiscal sera considéré comme «bon» lorsqu'il permet d'atteindre les besoins financiers d'un État tout en minimisant les impacts négatifs sur l'efficacité économique.

Ainsi, entreprendre une réforme du système fiscal d'un pays ne se résume pas simplement à l'élaboration de modifications fiscales. En effet, ces dernières peuvent survenir plus fréquemment et contrairement à la réforme, elles s'additionnent et s'harmonisent à la fiscalité déjà existante. Par exemple, le budget annuel de l'État est composé de modifications fiscales qui ne représentent pas des réformes fiscales. Lorsqu'il s'agit d'une réforme fiscale, les changements sont plus importants, ils affectent la structure du système existant.

De ce fait, la réforme est l'aboutissement d'un processus complexe qui se planifie et s'organise sur une longue période<sup>426</sup>. Les objectifs de telles réformes, bien que divers et spécifiques à chaque pays, se concentrent généralement sur une revalorisation du principe de neutralité dans les systèmes fiscaux.

En 1989, l'OCDE soulignait ce phénomène en évoquant que :

« La recherche d'une plus grande neutralité est basée sur l'acceptation croissante qu'un système fiscal proportionnel a plus de chances d'être optimal d'un point de vue de l'efficacité qu'un système fiscal progressif et sélectif [...] ». Aussi, jusqu'à tout récemment, l'idée de réduire au minimum l'impact du système fiscal sur le comportement des agents économiques n'a guère préoccupé la plupart des gouvernements de l'OCDE. Les

---

<sup>426</sup>Béatrice Grandguillot, Francis Grandguillot, Fiscal : Les points clés de la Fiscalité des entreprises et de la Fiscalité des particuliers, LEXTENSO éditions. 2012;

gouvernements ont souvent utilisé le système fiscal délibérément pour changer la consommation ou le modèle d'investissement<sup>427</sup>».

La réforme fiscale peut aussi s'avérer profitable à d'autres fins. Elle permet, bien entendu, d'accroître les revenus d'un pays et d'en favoriser l'économie. L'analyse des différentes sources d'imposition aide à mettre l'accent sur les recettes les plus profitables. Afin de favoriser la politique économique d'un pays, il est préférable de se concentrer sur quelques instruments efficaces plutôt que plusieurs anodins<sup>428</sup>. De plus, l'amélioration générale d'un système, autant dans sa gestion que dans ses finalités, entraîne nécessairement des revenus plus importants. Il est aussi louable d'octroyer à la réforme un objectif d'amélioration de l'équité. Cela favorise la perception de la population à l'égard de l'imposition. D'ailleurs, les contribuables qui connaissent leurs droits et qui reçoivent un traitement juste et efficace sont plus disposés à se conformer<sup>429</sup>.

Pour Vallée (1994), les réformes fiscales cherchent souvent à concilier plusieurs objectifs souvent contradictoires entre eux : « (...) rendement, efficacité, équité ; la pluralité de ces objectifs, et les contraintes politiques, économiques, administratives, obligent à des compromis qui se soldent parfois par l'immobilisme »<sup>430</sup>.

Malgré les objectifs divergents des réformes fiscales et les risques d'immobilisme qu'ils peuvent entraîner, une réforme fiscale implique des changements significatifs tant sur le plan législatif que sur le plan administratif.

Sandford (1993), à l'aide d'une comparaison des réformes fiscales récentes, dégage les tendances mondiales. Il identifie les paramètres suivants :

- Une réduction des taux d'imposition;
- Une réduction du nombre de tranches de revenu dans le barème d'imposition;
- Un élargissement de l'assiette fiscale;
- Une réduction des mesures préférentielles;
- Un rééquilibrage du système existant en compensant la réduction de l'importance de l'impôt sur le revenu par l'augmentation d'autres sources de recettes fiscales, telles la taxe sur la valeur ajoutée et les cotisations de sécurité sociale.

Tous ces procédés sont reconnus comme des indicateurs d'une réforme fiscale.

---

<sup>427</sup>OCDE, *Economies in Transition: Structural Adjustments in OECD Countries*, Paris, 1989, p. 206.

<sup>428</sup>V. TANZI, *Fiscal policies in economies in transition*, Edward Elgard Pub, 1991, p. 158.

<sup>429</sup>Centre for tax policy and administration, *Tax guidance series, Principles of good tax administration*, practice note, 2001, p.3.

<sup>430</sup>A. VALLÉE, *Économie des systèmes fiscaux comparés*, Presses universitaires de France, 1994, p. 17.

En gros, chaque réforme ambitionne de relever plusieurs défis et de répondre à plusieurs enjeux. Néanmoins, faute de moyens appropriés, toute réforme est vouée à l'échec. Qu'on est-il de la réforme fiscale à l'heure de la mondialisation ? Quels moyens sont-ils mis en place pour relever les défis imposés par la mondialisation ? Sont-ils pertinents et suffisants ?

**Section 1 : Une multitude d'enjeux de la réforme face une crise intellectuelle de sa conception**

« La fiscalité est le domaine des paradoxes. Ainsi, la réforme que l'on y promet constamment est impossible véritablement. Si bien que sa proclamation permanente relève moins de la volonté politique que de l'incarnation : il y a un mythe de la réforme fiscale »<sup>431</sup>. En effet, la réforme fiscale est une préoccupation majeure des pouvoirs publics qui lui assignent des objectifs ambitieux sans toujours disposer des moyens adéquats pour y parvenir.

Le terme réforme désigne, selon le dictionnaire Larousse « un changement opéré en vue d'une amélioration ». Ce changement opéré en vue d'une amélioration peut toucher des domaines aussi variés que le domaine politique, économique, social, culturel ou religieux...

En matière fiscale, le terme réforme désigne aussi bien les changements substantiels apportés à l'ensemble du système fiscal que les changements partiels qui touchent certains aspects du système, pourvu qu'ils se traduisent par une modification assez sensible du système antérieur. C'est ainsi qu'une simple augmentation du taux d'un impôt ne peut pas être considérée comme une réforme fiscale. Par contre, si la modification touche aussi l'assiette imposable et la qualité des personnes assujettis, cela devient une réforme même si elle n'a concerné qu'une seule catégorie d'impôts (impôts directs ou indirects, impôts locaux ou impôts alimentant le budget de l'Etat...).

La réforme fiscale peut donc désigner aussi bien une refonte globale du système antérieur qu'un aménagement de ce dernier en vue de l'améliorer sur un point particulier. On peut d'ailleurs constater qu'en droit positif, le terme réforme fiscale sert à qualifier un changement dont on attend une amélioration dans un domaine particulier de la fiscalité. A cet égard, l'étude de la réforme fiscale en tant que telle ; par-delà l'étude proprement technique des changements opérés ; présente un intérêt théorique certain.

En effet, s'il existe des travaux concernant divers aspects techniques des questions fiscales, il en existe moins relatifs à l'étude des processus, des enjeux qui conduisent à

---

<sup>431</sup>J.C.Martinez, P.DI Malta : « Droit fiscal contemporain » Tome 1, l'impôt, le fisc, le contribuable, P222.Paris, LITEC.1986.

modifier ces techniques, et des moyens utilisés pour y parvenir. C'est pourquoi une analyse de ce phénomène complexe qu'est la réforme fiscale nous semble intéressante d'un point de vue théorique.

En outre, l'examen de la réforme fiscale à l'heure de la mondialisation présente également un intérêt pratique que l'on doit souligner. En effet, c'est en analysant les objectifs assignés à la réforme ; et les moyens de sa mise en œuvre, que l'on peut réfléchir à son succès éventuel, à la question de l'adhésion des contribuables ou aux risques d'erreur.

### **&1 : Une diversité d'enjeux face à une défaillance des moyens**

Une remarque d'ordre terminologique s'impose en premier lieu concernant le choix de l'expression « enjeu ». Ce terme a en effet selon le dictionnaire Larousse, un sens propre et un sens figuré. Selon son sens propre, le terme enjeu désigne ce que l'on peut gagner ou perdre dans une compétition, alors que selon son sens figuré, un enjeu désigne un objectif, un but à atteindre.

A cet égard, le dictionnaire Larousse donne l'exemple de l'enjeu d'une guerre qui est la victoire. Ainsi, un enjeu, aussi bien dans son sens propre que figuré, peut être gagné ou perdu, c'est-à-dire, au sens figuré, que les objectifs peuvent être atteints ou non. Il y a donc toujours l'idée d'aléa qui est liée à la notion d'enjeu, car il n'existe pas une certitude quant à sa réalisation. C'est selon ce sens figuré que nous allons évoquer les enjeux de la réforme fiscale.

Et puisque l'aboutissement de la réforme fiscale est tributaire des moyens mis en œuvre, nous nous pencherons également sur ceux-ci en analysant les limites s'y rapportant et qui sont accentuées par la mondialisation.

### **A : Les enjeux de type classique**

Les enjeux de la réforme fiscale sont aussi variés que le sont aujourd'hui les fonctions reconnues à l'impôt défini par la doctrine dominante comme « un prélèvement en argent requis des particuliers, par voie d'autorité et sans contrepartie, en vertu de la loi, en vue de la couverture des charges publiques »<sup>432</sup>.

Nous ne pouvons pas donc examiner les enjeux de la réforme fiscale en tant que tels, dans l'absolu, car ceux-ci sont intimement liés au rôle qu'est appelée à jouer la fiscalité à l'heure de la mondialisation. Ce rôle ayant évolué en même temps que se transformait l'Etat, on peut rappeler brièvement cette évolution liée à l'histoire de l'impôt, avant de préciser le lien entre les fonctions classiques et modernes de l'impôt et les enjeux de la réforme fiscale.

---

<sup>432</sup>Gaston JEZE : cours de Finances Publiques. Paris, 1927.

Ainsi, dans l'Etat absolutiste, l'impôt avait pour fonction essentielle d'alimenter les caisses de l'Etat<sup>433</sup>. C'était donc une fonction financière à laquelle s'est ajoutée une fonction politique lorsque les contribuables ont revendiqué le droit de participer à la détermination de l'impôt et au contrôle de son utilisation par des moyens souvent violents, car ils refusaient d'être soumis à l'arbitraire des monarques en la matière. Ainsi, en Angleterre, les assemblés de barons ont poussé à l'adoption de la « Magna Carta » ou Grande Charte, en 1215, qui a limité les pouvoirs du monarque en matière fiscale<sup>434</sup>.

C'est ce qui fait dire aux historiens de l'impôt que la fiscalité a été à l'origine du régime représentatif, d'autant que les révolutions (américaine de 1776, et française de 1789), étaient d'abord des révoltes fiscales qui ont coïncidé avec des mouvements de mécontentement généralisé contre une certaine forme de pouvoir. Il est révélateur à cet égard, de lire l'art. 14 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 qui est ainsi libellé « 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 ».

Ce principe du consentement à l'impôt montre donc bien le rôle politique qu'a joué la fiscalité dans le processus de démocratisation du pouvoir en occident, puisqu'il a permis le passage de l'Etat absolu à l'Etat de droit<sup>435</sup>. La contribution fiscale permet la revendication politique, c'est pourquoi l'étude des enjeux de la réforme fiscale doit tenir compte de ces paramètres. L'on doit noter à cet égard que l'importance des fonctions classiques de l'impôt tient aussi bien à leur ancienneté qu'à leur permanence. Ainsi, pendant tout le 19ème et le début du 20ème siècle, période qui correspondait à l'Age d'or de l'Etat gendarme, les fonctions financière et politique étaient les seules fonctions concevables de l'impôt pour la majorité de la doctrine qui reprenait à son compte les idées des philosophes du siècle des lumières à propos des fondements de l'impôt. Ainsi pour ces penseurs en l'occurrence John LOCKE, Jean-Jacques ROUSSEAU, l'impôt n'était légitime qu'à condition d'avoir été consenti par les individus et d'avoir pour contrepartie la protection de leur vie, de leur liberté et de leurs biens<sup>436</sup>. C'était la thèse qui voyait dans l'impôt le prix des services de protection rendus par l'Etat. Dans le même ordre d'idées, la ponction fiscale devait être strictement limitée à la couverture des charges liées à cette fonction protectrice de l'Etat.

---

<sup>433</sup>Nicolas Delalande, Les batailles de l'impôt : Consentement et résistances de 1789 à nos jours. Seuil 2011.

<sup>434</sup>Faits marquants de l'histoire constitutionnelle du Royaume-Uni. <http://www.constitution-du-royaume-uni.org/chronologie.php>.

<sup>435</sup>André BARILALI, Le consentement à l'impôt, presses de sciences po : 2000.

<sup>436</sup>Mark BLAUG : La pensée économique, ECONOMICA, 5<sup>ème</sup> édition. 1998.

Nous allons être amenés à dégager les enjeux de type classique de la réforme fiscale, tels qu'ils apparaissent liés à ces fonctions premières et fondamentales de l'impôt qui demeurent des plus importantes même après la consécration des fonctions nouvelles de la fiscalité dans la société contemporaine.

Aussi et dans la mesure où l'impôt constitue le moyen le plus important de couverture des charges publiques, toute réforme en la matière ne peut que viser un meilleur rendement de celui-ci en vue de répondre à l'accroissement constant des dépenses publiques ; et cet enjeu financier est loin d'être l'enjeu majeur de la plupart des réformes fiscales. En effet, à cet objectif vient se greffer un enjeu politique qui lui est intimement lié dans la mesure où le succès d'une réforme fiscale est tributaire de la plus ou moins grande adhésion des contribuables aux nouveautés introduites.

Notons qu'à l'heure de la mondialisation et avec l'effritement des assiettes fiscales mobiles, les pouvoirs publics devront concevoir et mettre en place des systèmes fiscaux permettant de compenser le manque à gagner dû au démantèlement tarifaire. Néanmoins, ils devront également garantir les conditions d'acceptation des nouvelles modifications pouvant toucher le système fiscal.

En effet, avec le transfert de charge de l'assiette fiscale mobile vers celle moins mobile, des résistances peuvent surgir comme c'est le cas actuellement en Espagne et nuire, de ce fait, à l'essence de la réforme.

### **1. L'enjeu financier : La compensation du manque à gagner dû à la mondialisation**

Dans la mesure où c'est grâce aux ressources qu'il se procure par le biais de l'impôt que l'Etat peut assurer le fonctionnement des divers services publics et mener à bien ses interventions en matière économique et sociale, toute réforme fiscale ne peut que tendre à rendre cet impôt le plus rentable possible afin de ne pas recourir excessivement à des financements extérieurs qui sont de nature à menacer l'indépendance économique, voire politique des Etats en développement comme le Maroc.

En outre, puisqu'il est établi qu'une réforme fiscale entraîne dans les premiers temps de son application une moins-value budgétaire qu'il est nécessaire de contenir dans des limites raisonnables pour ne pas hypothéquer l'avenir, l'objectif financier poursuivi va également se traduire par la recherche de mesures d'accompagnement de la réforme en vue de réduire l'importance de la moins-value prévisible.

Divers objectifs peuvent être poursuivis en vue d'améliorer à terme le rendement de l'impôt. Il s'agit de la simplification du système, de l'allègement de la charge fiscale, de l'élargissement de l'assiette, et de la réduction des exonérations. Ces objectifs principaux

concernant les modifications à apporter à la législation fiscale, s'accompagnent de la volonté d'améliorer le contrôle fiscal et le recouvrement de l'impôt en vue d'accroître le rendement de ce dernier.

A ce niveau, nous allons surtout nous intéresser aux modifications qui sont envisagées en matière d'assiette et de taux des impôts en vue d'améliorer leur rendement. Ainsi, on peut constater que les diverses orientations qui sont retenues à ce titre s'articulent essentiellement autour de deux idées directrices à savoir : la nécessité de simplifier le système afin de le rendre plus rentable ainsi que l'aménagement de l'assiette fiscale dans le sens de son élargissement par une réduction des exonérations et une réforme des dépenses fiscales.

### 1-1 : Esquisse d'une amélioration du rendement de l'impôt

Les aménagements successifs du système fiscal marocain depuis l'indépendance, consistant en des modifications partielles et incomplètes de la législation héritée du protectorat, ont conduit à rendre le système de plus en plus complexe sans pour autant le rendre plus efficace du point de vue de la rentabilité.

En effet, comme le constate à juste titre Jeffrey OWENS « la complexité du système fiscal, outre l'inconvénient évident de rendre le système difficilement compréhensible... ouvre la voie à la fraude et l'évasion fiscales et alourdit considérablement la tâche de l'administration fiscale ainsi que le coût pour le contribuable du respect de la législation »<sup>437</sup>.

Cette observation résume bien les inconvénients d'un système fiscal complexe et il est vrai qu'à la veille de la réforme fiscale, le système fiscal marocain se caractérisait par sa complexité. Celle-ci était due à des causes variées tenant à l'hétérogénéité des sources d'imposition, c'est-à-dire des textes régissant les divers impôts, éparpillés dans des lois anciennes datant du protectorat, dans des lois spéciales et des codes d'investissement, dans les lois de finances annuelles, sans oublier les décrets d'application de ces lois ainsi que les circulaires et les notes administratives qui les accompagnent. La complexité provenait également des techniques d'imposition elles-mêmes et la multitude des taux.

Face à cette multiplicité des sources d'imposition, il devient difficile pour les services de l'administration fiscale d'appréhender la situation globale d'un contribuable et de l'imposer correctement. La complexité croissante finit par conduire à un rendement inférieur au coût de perception des impôts.

Notons qu'il ne suffit pas de créer de nouveaux impôts ou d'entreprendre des aménagements de ceux existants pour améliorer le rendement du système. Seule une

---

<sup>437</sup> Jeffrey OWENS : « réformes fiscales, les principaux problèmes en jeu » RFFP 1987. P175 à 180.

modification en profondeur mérite d'être entreprise dans le sens d'une simplification des impôts et par la suite une augmentation de leur rendement.

La simplification envisagée est donc une condition préalable à une amélioration du rendement de l'impôt. Celle-ci doit aussi s'accompagner d'un aménagement de l'assiette imposable et des taux afin de rendre le système plus incitatif surtout dans une économie de plus en plus mondialisée.

Il convient, par ailleurs, de noter que l'accroissement des taux des divers impôts, au fil des différentes lois de finances annuelles, n'a pas conduit à une augmentation substantielle des recettes fiscales. Il est apparu opportun de procéder à un allègement de la charge fiscale par le biais d'une réduction des taux. Cette tendance est accentuée par l'ouverture du pays et son exposition à la concurrence étrangère.

Outre la réduction des taux des impôts, un élargissement de l'assiette est envisagé afin de compenser l'allègement projeté et rendre le système globalement moins lourd, plus attractif tout en assurant des meilleures rentrées fiscales.

Notons que la diminution de la pression fiscale semble être de nos jours une préoccupation commune des pays développés et en voie de développement, et constitue une tentative de relance de l'économie par un renforcement de l'attractivité du territoire. Ceci nous montre le lien qui existe entre l'enjeu économique et l'objectif financier de la réforme fiscale.

En effet, l'économiste LAFFER<sup>438</sup> dans une courbe qui porte son nom et reprend scientifiquement l'adage selon lequel « les gros taux tuent les totaux » a montré qu'une fiscalité lourde et fortement progressive n'encourage pas l'effort en vue d'un meilleur rendement de l'activité exercée, d'où une stagnation de l'économie et une baisse parallèle des rentrées fiscales.

Dans le même ordre d'idées, une étude faite par l'économiste MARDSEN dans une vingtaine de pays, à l'initiative de la Banque mondiale, a montré le lien existant entre l'activité économique, le niveau de l'investissement et de l'emploi et le taux de la pression fiscale<sup>439</sup>.

---

<sup>438</sup> Arthur Betz Laffer (né le 14 août 1940) est un économiste libéral américain et chef de file de l'école de l'offre ("supply side"). C'est un défenseur fervent des politiques de réduction des impôts. Il est aussi l'auteur de la célèbre courbe de Laffer portant son nom et qui tente de montrer que « trop d'impôt tue l'impôt ».

Le schéma de Laffer est une modélisation économique, basée sur l'idée que la relation positive entre croissance du taux d'imposition et croissance des recettes de l'État est vérifiable jusqu'à certain seuil très élevé, à partir duquel une augmentation de l'impôt conduirait alors à une baisse des recettes de l'État, parce que les agents économiques sur-taxés seraient incités à moins travailler (cela ne vaut plus la peine de travailler si les revenus issus du travail sont trop faibles).

<sup>439</sup> « Links between taxes and economic growth. Some empirical evidence ». Banque mondiale n° 605. 1983.

L'effet pénalisant d'une fiscalité lourde sur l'économie a, en outre, déjà été dénoncé dans le passé par le philosophe et l'historien arabe IBNKHALDOUN<sup>440</sup>. On peut ainsi se demander si les taux des impôts au Maroc avaient atteint cette limite à partir de laquelle toute augmentation se traduit par une baisse inversement proportionnelle des recettes ? La pression fiscale est-elle réellement trop forte au Maroc ? Quelles en sont les répercussions et qui en souffre le plus ?

En effet, 64% des sociétés se déclarent déficitaires devant l'administration fiscale tout en continuant à exercer leur activité. Il faut croire que les agents de l'administration fiscale, dépêchés à l'improviste pour des opérations de contrôle en cas d'évolution anormale des indicateurs de performance d'une entreprise ou de situations de déficit, n'arrivent pas en dépit de tout à venir à bout des magouilles de certains particuliers et entreprises prêts à tout pour se soustraire au paiement partiel ou total de l'impôt.

Difficile d'estimer les gains (pour les tricheurs) et les pertes (pour le Trésor Public) engendrées par la fraude fiscale au Maroc, le tabou étant bien trop vivace. Ce qui est sûr, en tout cas, c'est que les omissions, insuffisances de déclaration, erreurs délibérées et autres combines douteuses alourdissent la pression fiscale des contribuables honnêtes. Et pèsent sur les finances publiques.

Et si on compare le Maroc à des pays voisins, à niveau de développement économique quasi-similaire, comme la Tunisie ou l'Egypte, on peut effectivement affirmer que la pression fiscale au Maroc est forte. Cela se ressent essentiellement au niveau de l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, dont les taux influent sensiblement sur le pouvoir d'achat et l'épargne des ménages pour le premier et l'investissement pour les seconds.

Il faut, néanmoins, noter que l'Algérie connaît le taux de pression fiscale le moins élevé des trois pays du Maghreb. A titre d'exemple, en 2005 ce taux ne dépassait pas 20% en Algérie alors qu'il approvisionner 25% au Maroc<sup>441</sup>.

En termes d'imposition, on peut avancer que la classe moyenne et les petites et moyennes entreprises sont les premiers à trinquer au Maroc, malgré les dernières révisions à la baisse de l'IR introduites par la Loi de Finances de 2007 après une année fiscale 2006 particulièrement fructueuse<sup>442</sup>.

---

<sup>440</sup>Ibn Khaldun, Vincent Monteil : Discours sur l'histoire universelle. Al-Muqaddima, THESAURUS. 1997.

<sup>441</sup>La pression fiscale et ses incidences économiques et sociales. par Farid Righi · dimanche 20 juillet 2008. <http://www.bordj.info/spip.php?article529>

<sup>442</sup>Au paradis de la fraude fiscale ; Par Mouna Izeddine ; [http://www.maroc-hebdo.press.ma/Site-Maroc-hebdo/archive/Archives\\_744/html\\_744/paradis.html](http://www.maroc-hebdo.press.ma/Site-Maroc-hebdo/archive/Archives_744/html_744/paradis.html).

Notons que la pression fiscale, jugée forte au Maroc, ne décourage pas les investissements étrangers étant donné que les investisseurs étrangers au Maroc ciblent essentiellement des secteurs à forte valeur ajoutée et bénéficiant de réductions ou d'exonérations fiscales conséquentes comme le tourisme ou l'immobilier.

Ainsi, dans l'hôtellerie, les entreprises sont exonérées d'IS à 100% dans les 5 premières années d'activité puis à 50% par la suite. Idem pour l'export, dispensé d'IS sur le chiffre d'affaires rapatrié en devises (100 puis 50%) et indéfiniment de la TVA. Tout aussi malin, investir dans l'artisanat ou l'enseignement, qui jouissent d'avantages similaires ou implanter son entreprise dans la zone franche de Tanger ou dans des régions géographiques estimées économiquement défavorisées comme Al Hoceïma, Berkane, Boujdour, Chefchaoun, Guelmim, Oujda, Taza ou encore Tétouan.

Aussi, dans le cadre de la loi de Finances 2009 et pour encourager les opérations d'augmentation du capital, une réduction de l'IS de 20% du montant de l'augmentation du capital, et ce, entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2010 a été décidée<sup>443</sup>.

Les retraités étrangers qui décident de terminer leurs vieux jours sous le soleil marocain bénéficient ainsi d'un abattement fiscal de 40% sur les revenus déclarés puis un abattement supplémentaire de 80% sur l'impôt sur le revenu qui en résulte, à condition de transférer la totalité de leur pension de retraite étrangère au Maroc.

On comprend pourquoi le Maroc ne figure pas sur la liste des 72 paradis fiscaux, pays ou villes, dressée en 2007 par l'OCDE et parmi lesquels on retrouve le Luxembourg, le Liechtenstein, Madère, Andorre, Ingouchie (petite république russe), Francfort ou encore l'île de Man.

En effet, le problème de la fiscalité au Maroc, et le constat a été fait y compris par l'administration fiscale, réside fondamentalement dans l'étroitesse de son assiette. Plus simplement, cela veut dire que seule une minorité paye vraiment l'impôt. De ce point de vue, le taux de 22 % du PIB de la pression fiscale, quoi que pas trop élevé dans l'absolu, est en réalité trop pesant puisque supporté par un nombre de contribuables réduit par rapport au potentiel. Environ 3 millions de contribuables paient l'impôt sur le revenu (l'IR)<sup>444</sup>. En 2006, 50 sociétés seulement ont contribué à hauteur de 56% aux recettes totales de l'impôt sur les sociétés (l'IS). Et sur ces 56% des recettes, la part du secteur public représente 17,5% et celle du secteur des télécommunications 17,4%. Idem pour la TVA à l'intérieur : en 2006, sur les

---

<sup>443</sup>Hassan EL ARIF, Édition N° 3846 du 2012/08/13 ; AUGMENTATION DE CAPITAL : POURQUOI LE DISPOSITIF FISCAL N'A PAS PRIS ? L'ECONOMISTE jeudi 11 avril 2013.

<sup>444</sup>Salah Agueniou, Les marocains, paient-ils trop d'impôt ? La vie éco : 2007-10-26.

50 sociétés qui ont versé 56% des recettes totales de l'IS, 32 seulement ont effectué des versements représentant 48% des recettes totales de la TVA ; les 18 sociétés restantes n'ayant effectué aucun versement<sup>445</sup>.

A tout cela, il faut ajouter les dépenses fiscales découlant de l'importance des exonérations et qui occasionnent un manque à gagner estimé, en 2006, à 21,5 milliards de dirhams, et encore, ce montant serait sans doute plus élevé si les 405 mesures dérogatoires avaient été toutes évaluées<sup>446</sup>.

D'une certaine manière, c'est cette étroitesse de l'assiette fiscale au Maroc qui explique, en grande partie, les progressions assez élevées des recettes fiscales ces dernières années. Car si, en 2006, à titre d'exemple, l'IS a progressé de 28%, la TVA de 30% et les droits d'enregistrement de 13,7%, c'est principalement en raison de l'action de l'administration fiscale qui dissuade de plus en plus les assujettis de se soustraire au fisc, en sus, bien sûr, des mesures législatives adoptées dans les dernières Lois de finances. Cela explique le manque de corrélation entre la progression des recettes fiscales et celle du PIB. Il est significatif en effet que, même en période de sécheresse comme en 2006/2007, alors que la valeur ajoutée agricole a été négative, le taux d'accroissement de la TVA a atteint 23,3% en fin août 2007 (dont 18,8% pour la TVA à l'intérieur et 27% à l'importation), tandis que l'IS a progressé de 20% et l'IR de 16%. Donc, cette marge de progression des recettes est à la fois une opportunité, puisque la réduction progressive de ce phénomène offre des possibilités de baisser les taux d'imposition, et une source d'inquiétude dans la mesure où l'évolution des recettes paraît déconnectée de la croissance économique<sup>447</sup>.

A cet égard, il est significatif de constater qu'en dépit des taux élevés de l'IS celui-ci est largement fraudé. C'est pourquoi il paraît plus rentable d'instituer des impôts avec des taux faibles mais efficacement recouverts.

Une fiscalité globalement moins lourde est de nature à libérer les forces productives de l'économie et à accroître les incitations au travail, à l'épargne et à l'investissement, ce qui se répercute par la suite sur les recettes perçues au titre de cette même activité économique<sup>448</sup>. D'ailleurs, le même auteur propose d'abord d'alléger les charges fiscales des entreprises qui sont « la clé du redressement économique futur, et du retour progressif au plein emploi »<sup>449</sup>.

---

<sup>445</sup>Salah Agueniou, Les marocains, paient-ils trop d'impôt ? La vie éco : 2007-10-26.

<sup>446</sup> Id.

<sup>447</sup> Id.

<sup>448</sup>Ph. AUBERGER : propositions pour une réforme fiscale. RFFP 1985.p. 131 à141.

<sup>449</sup>Id. P 139

C'est dans cette perspective qu'un allègement de la charge fiscale accompagné d'un élargissement de l'assiette est escompté.

Les mesures d'élargissement de l'assiette imposable constituent une nécessité dans la perspective d'une réduction des taux imposée par la mondialisation afin de ne pas se solder par une baisse des rentrées fiscales. Il s'agit cependant de mesures qui ne sont pas toujours d'application aisée dans la mesure où elles se heurtent à l'opposition et l'hostilité des groupes de pression qui bénéficient des privilèges fiscaux. On peut citer à titre d'exemple la résistance des grands propriétaires fonciers face à la volonté d'instaurer un impôt agricole.

Ainsi, pour élargir l'assiette de l'impôt et compenser le manque à gagner résultant de la mondialisation, on peut y inclure des déductions et avantages accessoires, ou encore supprimer certains allègements et avantages fiscaux. De telles mesures ont été déjà adoptées aux Etats-Unis où la baisse des taux a été compensée par la suppression de nombreux abattements et déductions et une imposition des gains en capital et même des allocations chômage.

Aussi, les solutions possibles passent par une fiscalisation des secteurs qui échappent à toute imposition notamment le secteur agricole et le secteur informel. Un autre moyen possible d'élargissement de l'assiette imposable consiste en une rationalisation des avantages fiscaux, une compression des dépenses fiscales et un renforcement du contrôle en vue de contrer la fraude fiscale.

L'enjeu financier est ainsi axé autour de la perspective d'un accroissement à terme du rendement des impôts, mais il se définit aussi par la nécessité de ne pas entraîner de trop importantes moins-values fiscales.

#### 1-2 : Vers une maîtrise des moins-values fiscales

Bien qu'il n'existe pas, à proprement parler, de limite précise, de frontière nette, entre le déficit budgétaire acceptable et le déficit budgétaire inacceptable, il n'en reste pas moins qu'une baisse des rentrées fiscales, par le biais de moins-values fiscales, n'est pas souhaitable pour des raisons multiples. Ce qui rend impérative la recherche de solutions en vue de compenser d'éventuelles moins-values résultant de la réforme fiscale.

En effet, une réduction des recettes fiscales risque d'entraver l'action de l'Etat, tant au plan de sa gestion quotidienne qu'à celui de ses interventions en matière économique et sociale. Une baisse des recettes fiscales serait susceptible de réduire les interventions publiques. Aussi, on peut s'interroger à ce propos sur la justification de ces interventions et donc sur l'opportunité de leur financement par l'impôt pour apprécier l'éventualité de leur réduction.

En occident, ce débat alimente les recherches doctrinales et conduit à parler de « crise de l'Etat providence »<sup>450</sup>. Il se nourrit du fonctionnement défectueux de certains services publics. Il faut rappeler que le constat du mauvais fonctionnement des services publics ne doit pas conduire à une remise en cause des fondements mêmes des interventions publiques, surtout dans un PED comme le Maroc où d'importants services d'intérêt public ne peuvent être assurés que par l'Etat. Il y a, donc, une certaine rigidité des dépenses budgétaires dont on doit tenir compte lorsqu'on envisage une réforme fiscale.

Notons qu'une baisse des rentrées fiscales risquerait d'accroître le déficit budgétaire ce qui est de nature à hypothéquer l'avenir. En effet, même si une conception stricte de l'équilibre budgétaire est dépassée depuis que l'économiste J.M.KEYNES a fait du déficit budgétaire un moyen de résolution des crises économiques, il n'en reste pas moins qu'un déficit trop important n'est pas souhaitable. D'autant plus que cette conception a été remise en question. C'est pourquoi les économistes de l'offre ont proposé d'opérer une réduction des impôts accompagnée d'une maîtrise du déficit budgétaire dans des limites acceptables afin de sortir de la crise économique.<sup>451</sup>

Ainsi, puisque la dette publique est remboursée en partie par l'impôt, une baisse des rentrées fiscales n'est pas souhaitable pour ne pas alourdir le fardeau de la dette. Face à cette nécessité de ne pas réduire les recettes fiscales, il devient impératif de trouver des solutions en vue de compenser les éventuelles moins-values fiscales résultant de la mise en œuvre de la réforme fiscale.

Il est à signaler que les expériences des Etats-Unis, de la Grande-Bretagne, du Japon, des Pays-Bas, de l'Italie et de la France, montrent que diverses solutions sont possibles en vue de compenser les moins-values fiscales résultant d'une réforme de l'impôt.

Ainsi, aux Etats-Unis, l'allègement des taux et l'élargissement de l'assiette imposable se sont accompagnés d'une réduction des dépenses sociales au détriment des ménages les plus défavorisés. Ceci constitue une mesure drastique difficilement transposable dans notre pays où sévit une défaillance atroce au niveau social, et ce, malgré les efforts déployés.

En Grande-Bretagne, la baisse des taux des impôts directs a eu pour contrepartie l'accroissement des taux des impôts indirects (assises et TVA), accompagnée d'une vague importante de privatisation des entreprises publiques ainsi qu'une compression des dépenses publiques de fonctionnement.

---

<sup>450</sup>P. ROSANVALLON. « La crise de l'Etat providence » Paris. Le Seuil. 1981.

<sup>451</sup>Ph AUBERGER : « l'allergie fiscale » Calman-Levey. 1984. p 191- 192.

En France, l'allègement du taux des impôts s'est accompagné d'opérations de privatisation entre 1986 et 1988 et de compression des dépenses de fonctionnement.

Au Maroc, il semble difficile de compenser les moins-values par un alourdissement des taux des impôts indirects puisqu'ils sont déjà trop nombreux et élevés. Ainsi, toute aggravation des taux risquerait d'être mal acceptée ce qui hypothéquerait les chances de succès de la réforme fiscale. D'ailleurs, l'expérience de la réforme fiscale des années 80 confirme ce constat. En outre, le financement des moins-values budgétaires par la privatisation pose le risque de l'achat de ces entreprises par des capitaux étrangers et une confiscation du pouvoir économique voire même politique. Quant à la solution consistant à comprimer les dépenses de fonctionnement en bloquant les salaires et les recrutements, elle a été déjà appliquée pendant les années 80, au titre de la politique d'austérité, et semble avoir trouvé ses limites.

De ce fait, la seule solution envisageable est de compenser les moins-values fiscales par la rationalisation des dépenses publiques, la compression des dépenses fiscales et, le cas échéant, par l'adoption des mesures d'accompagnement au fur et à mesure de la mise en œuvre de la réforme.

A ce propos, la seule crainte que l'on puisse exprimer concernant la compensation des moins-values fiscales réside dans l'acceptation ou le refus des contribuables de ces nouvelles mesures.

En effet, l'effritement de l'assiette fiscale consécutive à l'ouverture des frontières appelle une compensation de ce manque à gagner, et ce, par son élargissement. Ceci suscitera nécessairement des résistances de la part des groupes échappant, jusqu'ici, à l'emprise de l'impôt. Ceci nous conduit à évoquer l'enjeu politique des réformes fiscales.

## **2. L'enjeu politique : La contraction des résistances à l'impôt**

Dans la mesure où le système fiscal d'un Etat reflète les rapports de forces en présence, une réforme fiscale comporte généralement un enjeu politique qui se traduit par la recherche d'une plus grande adhésion des contribuables à la réforme fiscale afin d'éviter autant que possible les réactions de résistance à l'impôt. Ainsi, renforcer l'adhésion des citoyens au système d'imposition réduira, par voie de conséquence, la fraude fiscale.

Il convient, d'abord, de présenter l'apport de la théorie de la sociologie fiscale à la compréhension de la culture fiscale, et ce, afin d'analyser les différentes perceptions de l'impôt. Ceci, nous conduira à expliciter les moyens appropriés pour limiter les résistances à l'impôt.

## 2.1 : L'apport de la théorie de la sociologie fiscale à la compréhension de la culture fiscale.

La Sociologie fiscale est une branche de la science sociale, qui a fait son apparition dans les pays anglo-saxons, et commence tout juste à se faire entendre parler d'elle en France, grâce à certains auteurs qui en expliquent le principe, les fondements et l'utilité<sup>452</sup>. C'est la science qui étudie les liens existants entre la fiscalité, l'Etat et la société. Son objectif principal est de se concentrer sur l'étude du processus de constitution et de transformation de l'Etat et des institutions publiques autour de l'impôt, et de s'interroger sur la légitimité de l'Etat fiscal et de ses choix de politique d'impôt en rapport avec le contribuable-citoyen. Ainsi, l'impôt est en lui-même une variable essentielle du fonctionnement des sociétés, relevant du domaine général de la sociologie.

La Sociologie de l'impôt, est l'occasion d'analyser une panoplie de questions générales de société, ayant un lien avec la fiscalité, au-delà de l'aspect technique que suggèrent certaines disciplines, notamment le droit fiscal<sup>453</sup>.

Cette branche des sciences sociales s'intéresse en l'occurrence à la question du consentement à l'impôt, qui renvoie à la légitimité de l'Etat fiscal et des politiques publiques fiscales, ou encore à la problématique du prélèvement fiscal qui s'étudie dans le contexte d'une justice sociale<sup>454</sup>.

La sociologie de l'impôt recherche donc à construire une vision de la fiscalité et de l'impôt, autre que celle du droit ou de l'économie, ayant un lien connexe avec les faits sociaux et sociétaux, c'est dans cette optique qu'une typologie de l'impôt a été proposée, par les sociologues, spécialistes du domaine de la fiscalité et de l'impôt. Le tableau ci-dessous résume les principales représentations de l'impôt dans la société, et en décrit le rôle et les fonctionnalités :

---

<sup>452</sup>KARIMI Latifa : « Institutions, Gouvernance fiscale, Et Management Public au Maroc ». Université d'Economie de Bordeaux. France. Conférence : Atelier Doctoral.2012 ; <http://www.med-eu.org/documents/MED5/PhD/KARIMI.pdf>.

<sup>453</sup>Marc Leroy : La Sociologie de l'impôt, Que sais-je? 2002.

<sup>454</sup>Id.

**Tableau 9 : Les représentations culturelles de l'impôt**

<i>Nature de la représentation sociale de l'impôt</i>	<i>Rôle et fonctionnalité</i>
« <b>L'impôt indolore</b> » (où la taxe est incluse dans le prix de vente, le contribuable ne se rend compte de son paiement).	Il ne s'agit pas dans ce cas d'impôt d'une représentation sociale, puisque le contribuable ne ressent pas l'acquittement de cette taxe (exemple le cas de tous les impôts indirects, comme la TVA).
« <b>L'impôt -Tribut</b> » (Impôt existant depuis l'ère de l'empire romain, imposé pour une raison de financement des guerres).	L'impôt est ressenti comme étant un fardeau insupportable
« <b>L'impôt -Contrainte</b> » (C'est la conception de l'Impôt obligatoire)	L'impôt est perçu comme une contrainte, une charge fiscale obligatoire et lourde à supporter
« <b>L'impôt -Obligation</b> » (C'est l'impôt qui légitime l'action du prélèvement fiscal de l'Etat, qui est un prélèvement sans contrepartie)	C'est l'impôt qui est versé à l'autorité publique : c'est la conception des juristes, où l'Etat fiscal joue pleinement son rôle légitime de collecteur de recettes fiscales, qui alimenteront son budget.
« <b>L'impôt - Echange</b> » (C'est la conception des économistes de l'impôt – prix, qui est en contrepartie du service public rendu par l'Etat à l'ensemble de la collectivité des citoyens).	Impôt, prix à payer par le contribuable pour bénéficier des services qu'il reçoit de l'Etat
« <b>L'impôt- Contribution</b> » (C'est l'aspect formel de la démocratie participative, qui améliore le civisme fiscal)	Le contribuable juge légitime de financer les institutions et les politiques publiques, c'est une forme de consentement politique à l'impôt, qui atteste d'un civisme fiscal, engendrée par une démocratie participative sociale.

**Source:** Leroy, Marc. « **Sociologie De L'impôt** ». Que sais-je ? 3642. Paris: Presses universitaires de France, 2002. Page 5.

## 2-2: La recherche d'une plus grande adhésion des contribuables

Dans la mesure où « pour être payés, les impôts doivent être acceptés »<sup>455</sup>, la réforme fiscale constitue une occasion d'ouverture ou de réouverture du débat fiscal en vue de permettre une confrontation des opinions à propos de ce que devrait être la réforme fiscale et pour consacrer le principe du consentement à celle-ci.

Au Maroc, on ne peut pas parler d'une réouverture du débat fiscal dans la mesure où celui-ci n'a pratiquement jamais été ouvert. En effet, depuis son indépendance, les pouvoirs publics se sont contentés de reconduire le système fiscal mis en place par les autorités du

<sup>455</sup>J.C.MARTINEZ et P.DI MALTA : « Droit fiscal contemporain » Tome 1, Litec, 1986 p. 202.

protectorat, en l'aménageant au fil des lois de finances, sans se préoccuper de l'adhésion effective des contribuables par le biais des discussions constructives.

L'annonce d'une réforme fiscale constitue à cet égard une occasion d'ouverture du débat fiscal qui peut être à même de revitaliser le civisme fiscal. En effet, les contribuables subissent la réforme fiscale et sont, de ce fait, censés être informés, voire consultés et même ils doivent participer à la définition des nouvelles options fiscales dans le cadre d'une bonne gouvernance.

Notons que l'ouverture d'un débat fiscal s'inscrit dans un contexte plus vaste de participation à la vie politique. En effet, l'histoire montre que c'est grâce au débat sur l'impôt en occident que se sont construites les démocraties modernes fondées sur une participation effective des citoyens aux grands problèmes politiques contemporains ainsi qu'à la prise des décisions qui engagent l'avenir des nations.

Il existe donc un lien évident entre le débat sur l'impôt et la participation à la vie politique nationale. Ceci explique, en quelque sorte, la répugnance des contribuables marocains face aux questions politiques.

C'est pourquoi une revitalisation du civisme fiscal, par le biais d'un débat fiscal sur la réforme envisagée, s'impose au Maroc pour une restauration de la confiance entre gouvernants et gouvernés. En effet, une réforme imposée n'a que peu de chances d'être acceptée, et c'est pourquoi il est nécessaire d'ouvrir le débat fiscal afin d'obtenir le consentement des contribuables aux nouvelles mesures. Les modalités de ce débat sont variées, mais l'idée principale demeure celle d'un échange de vues entre les partenaires du dialogue. C'est pourquoi une campagne d'information ; quoique nécessaire pour assurer l'information des contribuables ; est insuffisante pour que l'on puisse parler de vrai débat fiscal.

Notons que le débat fiscal peut même se concrétiser par des « négociations fiscales »<sup>456</sup> entre l'administration fiscale qui élabore la réforme fiscale et les contribuables concernés par les nouvelles mesures. Cette modalité de débat fiscal permettrait une expression satisfaisante du consentement à la réforme fiscale.

Le premier visage de l'impôt reste, pour l'individu, celui de la contrainte. Et pourtant c'est l'une des pierres de touche de la citoyenneté, celle qui fait de l'individu, tout désireux d'échapper à une contribution lui apparaissant de prime abord comme une violation intolérable de sa propriété, un élément du peuple souverain qui prend part aux choix

---

<sup>456</sup>G.ARDENT : « Histoire de l'impôt » livre2, p 131 à 162, Fayard 1972.

collectifs<sup>457</sup>. Aussi se retrouve-t-il en proie à une étrange schizophrénie : si les différentes formes de résistance à l'impôt ont toujours existé, de la révolte armée et collective à l'évasion fiscale individuelle compliquée par l'ouverture internationale de l'économie, s'acquitter régulièrement de ses impôts reste une marque de civisme, voire de patriotisme valorisée<sup>458</sup>. C'est sur les épaules de l'administration fiscale, parce qu'elle est désormais la principale interface entre l'Etat et le contribuable, que repose aujourd'hui une large partie du consentement à l'impôt, consentement nécessitant également une culture politique adaptée dont centralisation minimale et justice seraient les maîtres mots .

Ainsi, si à l'origine, l'expression du consentement par les élus apparaissait comme le meilleur moyen du respect de la volonté générale, cette conception a évolué avec le temps et le parlement n'est plus nécessairement aujourd'hui le lieu idéal d'expression du consentement à l'impôt.

En effet, les conséquences fiscales des parlements, quoique étendues, ont subi la même érosion que les autres attributions des parlements, suite à l'accroissement des pouvoirs des exécutifs au cours de la seconde moitié du 20ème siècle, consécutif à la transformation du rôle de l'Etat et à ses interventions accrues dans tous les domaines de la vie économique et sociale<sup>459</sup>.

De plus, eu égard à la technicité de la matière fiscale, les élus ne sont pas toujours en mesure d'apprécier pleinement les conséquences de leur vote et se contentent souvent d'une discussion formelle des projets rédigés par les services des administrations fiscales. Dans le meilleur des cas, ils font appel à l'avis d'experts pour obtenir des informations sur les projets qui leur sont soumis.

C'est ainsi que Pascal SALIN a pu écrire que « le parlement constitue souvent une simple chambre d'enregistrement des projets gouvernementaux par une majorité de parlementaires étroitement dépendants des partis au pouvoir »<sup>460</sup>. Dès lors, la souveraineté de la majorité n'est qu'une version civilisée de la loi du plus fort.

Ainsi, à l'heure de la mondialisation, une sensibilisation des contribuables sur les problèmes fiscaux surtout avec les crises financières qui ravagent le monde pourrait déboucher sur un renforcement de l'adhésion des contribuables à la réforme fiscale, et ce, pour éviter les réactions de résistance et de rejet qui risqueraient de la faire échouer.

---

<sup>457</sup>Conforter le lien entre impôt et citoyenneté et lutter contre l'expatriation fiscale ; [http://www.assemblee-nationale.fr/13/dossiers/conforter\\_lien\\_impot\\_citoyennete.asp](http://www.assemblee-nationale.fr/13/dossiers/conforter_lien_impot_citoyennete.asp)

<sup>458</sup>Marc Leroy : Fiscalité et évitement de l'impôt : une comparaison franco-russe , L'HARMATTAN.

<sup>459</sup>Christian PIERRET : « le parlement et la fiscalité » revue POUVOIRS n 23, 1982 ; P 33 à 45.

<sup>460</sup>Pascal SALIN : « l'arbitraire fiscal ». Ed Robert Laffont. Libertés 2000, 1985, p 205.

### 2-3 : La limitation des attitudes de résistance à l'impôt

Pour assurer des conditions optimales en vue d'introduire la réforme fiscale, il apparaît impératif de réduire autant que possible d'éventuelles réactions de résistance. A ce niveau, la maîtrise des manifestations de la résistance à l'impôt passe nécessairement par une action sur les causes de cette résistance.

Les raisons qui poussent les contribuables à éluder leurs obligations fiscales sont variées. A ce propos, deux auteurs citent pas moins de douze causes dont notamment :

- « - l'égoïsme et l'intérêt personnel,
- l'idée fausse que la fraude ne cause de dommages à personne dans la mesure où l'Etat est impersonnel,
- une tentative de protestation contre les dépenses publiques jugées inutiles ou exagérées,
- une conception erronée de l'Etat de qui on veut bien recevoir mais à qui on est peu enclin à donner,
- L'intervention des groupes de pression,
- l'attitude bienveillante de certains économistes, hommes politiques, journalistes,
- L'indifférence de beaucoup de moraliste et sociologues »<sup>461</sup>.

Cette énumération des causes de la résistance à l'impôt résume assez bien les raisons souvent d'ordre politique qui poussent les contribuables à résister à l'impôt. En effet, à part l'égoïsme, les autres causes de résistance à l'impôt sont axées autour de conceptions ayant trait à la fonction de l'Etat dans la société, et les auteurs estiment que les attitudes de rejet de l'obligation fiscale peuvent être encouragées par le silence, voire l'approbation, de certains hommes politiques, journalistes, moralistes ou sociologues.

Une campagne de réhabilitation de l'impôt est nécessaire au Maroc comme dans la plupart des PED notamment les pays arabo-musulmans où les causes à la résistance à l'impôt déjà citées se doublent souvent d'un facteur religieux. Ainsi, en Iraq « l'impôt est ressenti comme un outrage aux droits des citoyens. Ce sentiment résulte des organisations politiques nationales qui l'ont utilisé contre les régimes colonisateurs et royalistes comme propagande, mais aussi des organisations religieuses qui considèrent l'établissement de l'impôt comme une lutte contre la zakat et comme une importation des procédés étrangers n'ayant rien à voir avec l'islam et ses directives »<sup>462</sup>.

---

<sup>461</sup> André MARGAIRAZ et Roger MERKLI : « la fuite devant l'impôt et les contrôles du fisc » librairie Marguerat, imprimerie Vaudoise, Lausanne, 1985 p. 6-7.

<sup>462</sup> A. HAMOUD : « la fiscalité directe en Iraq » thèse. Montpellier, 1980, p 301-304.

De plus, avec la montée de l'influence des courants religieux et intégristes qui dénigrent aussi bien l'Etat que sa fiscalité, il devient impératif de réhabiliter l'idée de l'impôt et au-delà la notion même de l'Etat. En effet, une réduction de la résistance à l'impôt passe par une révolution des mentalités.

Dans cette perspective, il est essentiel de faire apparaître l'impôt aux yeux des contribuables, non comme une spoliation ou une privation de ressources, mais comme un emploi de ces ressources au profit de la collectivité toute entière. En effet, les contribuables, même instruits, ignorent souvent tout des problèmes fiscaux et budgétaires, et de l'ampleur des ressources nécessaires à l'exécution des missions multiples de l'Etat. Cette ignorance engendre une « illusion fiscale »<sup>463</sup> qui conduit les contribuables à sous-estimer les coûts des services rendus par l'Etat et à en réclamer davantage.

La résistance à l'impôt peut être individuelle ou collective, pacifique ou violente. Quand elle est collective elle peut prendre une forme pacifique et on qualifie alors cette forme de résistances de grève de l'impôt<sup>464</sup>.

En France, la grève de l'impôt est un délit pénal depuis 1933, ce qui n'a pas découragé les contribuables, dans la mesure où ils y ont fait recours en 1955 et 1970, pour protester contre les réformes fiscales qui ne leur convenaient pas<sup>465</sup>.

En Inde, GHANDI envisageait ce type de grève dans le cadre de la lutte pour l'émancipation de son pays. En 1979, l'Ayatollah KHOMEINY avait préconisé la grève de l'impôt contre le régime du shah. En Tunisie, l'art. 67 de l'ancien Code de la Patente punissait d'un emprisonnement de trois mois à deux ans et d'une amende de un à dix dinars, toute entrave au recouvrement des impôts par voie de fait ou manœuvres concertées, ainsi que toute incitation du public à entraver par des actes de rébellion la perception des divers impôts<sup>466</sup>.

Pour Pierre ROSANVALLON « repenser l'impôt, ce n'est pas simplement repenser un mode de prélèvement, c'est aussi repenser la démocratie »<sup>467</sup>. Ainsi, pour relégitimer l'impôt, il faut au préalable retrouver un accord plus grand sur des règles de justice et des règles de redistribution, pour refaire vivre une nation, entendue comme un espace de redistribution. En plus de la démocratie représentative actuelle, doit pour cela émerger une « démocratie délibérative » ou participative capable de reformer une véritable nation. Ceci vise en premier lieu à limiter la résistance à l'impôt.

---

<sup>463</sup>L'expression est d'A FOURCANS : une fiscalité moderne pour une économie moderne, RFFP 1983. p36.

<sup>464</sup>Nicolas Delalande, Les batailles de l'impôt : Consentement et résistances de 1789 à nos jours. Seuil 2011.

<sup>465</sup>Id.

<sup>466</sup>Id.

<sup>467</sup>Peter Sloterdijk Repenser l'impôt, pour une éthique du don démocratique. Libella, Maren sell.

En gros, pour assurer le succès de la réforme fiscale, il est nécessaire d'éviter de telles attitudes de résistance à l'impôt afin de réduire l'ampleur de la fraude et l'évasion fiscale.

### **B : Les enjeux de type interventionniste**

L'intégration de la fiscalité dans le processus de développement économique et social est une préoccupation constante des pouvoirs publics surtout à l'heure de la mondialisation où le drainage des IDE est tributaire de la stabilité sociale d'autant plus que la satisfaction d'autres conditions déjà évoquées plus haut. Ceci apparaît dans les différents plans de développement et des lois de finances.

Ainsi, toute réforme fiscale s'insigne des objectifs d'ordre économique et social. De ce fait, on traitera les enjeux économiques et les enjeux sociaux de la réforme fiscale.

#### **1. Les enjeux d'ordre économique : La propulsion de l'épargne et de l'investissement**

Les pouvoirs publics considèrent le système fiscal comme un moyen important d'intervention de l'Etat en matière de développement économique et social et c'est à ce titre qu'une relance de l'économie est recherchée à travers la réforme fiscale.

Cet enjeu économique recouvre la poursuite d'objectifs particuliers concernant l'encouragement de l'épargne et de l'investissement notamment les IDE, c'est-à-dire l'encouragement de la production et la promotion des exportations de manière spécifique.

##### **1-1 : L'encouragement de l'investissement : Un défi de toute réforme fiscale**

En dépit des aménagements dont il a fait l'objet, le système fiscal existant a été toujours considéré comme peu favorable à l'initiative de production. C'est pourquoi il est apparu opportun de le modifier sur certains points afin de mobiliser l'initiative privée. Dans cette esprit, il a été envisagé une réduction de la pression fiscale et un aménagement du système afin d'éviter les incohérences préjudiciables à l'initiative d'investissement.

Notons que la croissance continue des prélèvements obligatoires est la cause majeure de la crise économique persistante et de la montée du chômage car le poids de la fiscalité dissuade de produire davantage, d'embaucher ou de travailler, et donc de développer l'économie. Aux yeux des économistes libéraux, et particulièrement des Anglo-Saxons, le Maroc a indubitablement dépassé le seuil fatidique.

Si le franchissement du seuil est si pénalisant pour l'économie, c'est parce que le profit que peut espérer un entrepreneur en développant son activité est considérablement réduit par la cascade des prélèvements. Le paradoxe, c'est que l'alourdissement de la pression fiscale n'est même plus profitable à l'Etat lui-même : la hausse des impôts ne fait plus rentrer d'argent dans les caisses. Explication : la fameuse courbe en cloche de Laffer qui représente le rendement décroissant de l'impôt. Trop d'impôt tue l'impôt. Autrement dit, le rendement de

l'impôt augmente avec la hausse des prélèvements... jusqu'au point où la pression fiscale devient tellement dissuasive que l'activité et les recettes budgétaires commencent à diminuer. Aussi, l'Etat, en augmentant les impôts, est entrain de saper ses propres fondements : Trop d'impôts, c'est le développement de l'économie au noir et de la fraude et moins de rentrées fiscales. N'est-il pas troublant qu'au Maroc les recettes fiscales soient inférieures aux prévisions gouvernementales depuis plusieurs années ?

A l'inverse, une diminution des impôts se solde généralement par une hausse des recettes fiscales due à la propulsion de l'activité et de l'économie en général. Ainsi, aux Etats-Unis, la baisse massive des impôts conduite par Ronald Reagan dans les années 80 est aussi une bonne illustration de cet « effet Laffer »<sup>468</sup>. Le nombre de tranches de l'impôt sur le revenu a été ramené de 25 à 4, tandis que le taux marginal a été réduit de 70% à 33 %. La croissance économique pendant cette période de 1982 à 1989 a été la plus longue depuis la Seconde Guerre mondiale, avec un taux de croissance annuel moyen de 4 %. Résultat, la baisse des impôts s'est soldée par une hausse des rentrées fiscales de 670 milliards de dollars sur la période<sup>469</sup>. Et si cette politique libérale s'est accompagnée d'un creusement du déficit budgétaire, c'est l'augmentation très rapide des dépenses publiques, notamment militaires, qui en est la cause.

Il est vrai que le déficit budgétaire risquerait de se creuser pendant une période transitoire, avant de se réduire grâce à l'augmentation des recettes fiscales. Mais, à reculer toujours devant une véritable réforme pour desserrer l'étau, le Maroc risque d'être au bord de l'asphyxie au moment d'entrer dans cette nouvelle ère mondiale.

Notons que le débat actuel sur les effets néfastes d'une pression fiscale élevée sur l'économie a commencé aux Etats-Unis et en Europe où juristes et économistes ne cessent de dénoncer ses effets pervers. A ce propos, IBN KHALDOUN avait déjà évoqué au 15ème siècle les effets néfastes d'une pression fiscale trop élevée : « ainsi, les impôts augmentent régulièrement... Du coup le peuple perd toute disposition pour le développement agricole... Beaucoup abandonnent la terre. Le coût de l'agriculture est trop élevé, les impôts sont trop lourds et tout espoir de gain demeure théorique »<sup>470</sup>. Ainsi, on peut constater que l'idée selon laquelle trop d'impôts freineraient l'activité économique n'est pas nouvelle et constitue une constante de tous les systèmes fiscaux.

---

<sup>468</sup>Bernard Rosier, Les Théories des crises économiques ; Editions LA DECOUVERTE, Paris 2003.

<sup>469</sup>Id.

<sup>470</sup>IBN KHALDOUN : « AL Mouqqadima » traduction V MONTEIL. P 570 et suivantes.

Mais qu'entendons-nous par l'expression pression fiscale ? La pression fiscale se définit comme la relation qui existe entre le prélèvement fiscal subi par une personne physique ou morale et les revenus dont elle dispose<sup>471</sup>. Cette relation peut concerner seulement les contributions de nature fiscale et parafiscale ; mais elle peut également englober les prélèvements obligatoires à caractère social<sup>472</sup>. On distingue à cet égard la pression fiscale globale ou nationale qui est égale à la somme des prélèvements obligatoires divisée par le produit intérieur brut, et qui sert à faire des comparaisons internationales ; et la pression fiscale individuelle qui est égale à la somme des impôts acquittés par une personne, imputation faite des prestations reçues de la collectivité, divisée par le revenu réalisé dont on retranche les revenus exonérés<sup>473</sup>. Cette pression sert à mesurer la part de chaque contribuable ou d'un groupe de contribuables à l'effort fiscal global. Il s'agit néanmoins de formules approximatives et il existe toujours des marges d'erreurs.

Au Maroc, le système fiscal apparaît sévère mais ce n'est qu'une sévérité de façade qui est tenue en échec par le recours systématique à la fraude des contribuables non soumis à la technique de la retenue à la source. Ce recours à la fraude est en outre facilité par la faiblesse du contrôle et de la répression fiscale.

De plus, la sévérité du régime de droit commun est tempérée par le législateur lui-même qui a conféré des avantages fiscaux à la quasi-totalité des contribuables. On est alors en droit de se demander si réellement la pression fiscale a atteint ses limites au Maroc ?

Rappelons que l'idée maîtresse de la réforme fiscale d'inspiration libérale est que si l'on vise à encourager l'activité des agents économiques au lieu de l'inhiber, il faut réduire la pression fiscale. A cet égard, IBN KHALDOUN, écrivait que « si l'on a bien compris ce qui précède, on verra que le meilleur moyen de développer l'agriculture, c'est de diminuer le plus possible les impôts sur les cultivateurs. De cette façon, ceux-ci seront mus par l'esprit d'entreprise, parce qu'ils seront mus par l'espoir du profit... ceci bénéficiera en fin de compte à l'Etat, puisque c'est lui le bénéficiaire du développement des terres »<sup>474</sup>.

Ainsi, pour libérer les forces productives de l'économie et les aider à sortir de la crise, le premier impératif est de réduire la pression fiscale et sociale globale. C'est très certainement une mesure essentielle à mettre en œuvre si l'on désire accroître les incitations au travail, à l'épargne et à l'investissement.

---

<sup>471</sup>Evariste CONSIMBO L'agrobusiness: la clé de la convergence du taux de pression fiscale du Burkina Faso vers la norme communautaire. [http://www.memoireonline.com/06/12/5961/m\\_Lagrobusiness-la-cle-de-la-convergence-du-taux-de-pression-fiscale-du-Burkina-Faso-vers-la-norm2.html](http://www.memoireonline.com/06/12/5961/m_Lagrobusiness-la-cle-de-la-convergence-du-taux-de-pression-fiscale-du-Burkina-Faso-vers-la-norm2.html)

<sup>472</sup>Id.

<sup>473</sup>Id.

<sup>474</sup>IBN KHALDOUN, op cité.

Aux Etats-Unis et en Europe où ont été pratiquées des politiques de ce type au cours des années 80, il semble qu'il y ait eu une relance de l'économie. Mais nous ne pouvons pas imputer cette reprise au seul outil fiscal car de multiples facteurs interviennent à ce niveau pour contribuer à ce résultat. De plus, l'expérience Reagan a bien montré que les effets de ces mesures sont lents, voire très lents puisqu'il faut souvent compter quatre à cinq ans pour qu'elles produisent leur plein effet.

Ce que nous pouvons retenir à ce stade, c'est qu'une réduction de la pression fiscale peut contribuer à un meilleur fonctionnement de l'économie, et l'on tire cette conclusion à la fois de l'enseignement de l'histoire et des expériences étrangères en la matière. Par ailleurs, ce constat doit être exprimé avec des réserves compte tenu de la difficulté de mesurer la part de la fiscalité dans la relance de l'économie et l'intervention d'autres facteurs.<sup>475</sup>

Les effets pervers du système existant sur l'économie tiennent d'une part au système de la TVA jugé imparfait et antiéconomique et d'autre part à la double imposition de certains revenus.

En effet, on évoque souvent la double imposition au niveau international, néanmoins, le problème concerne également la double imposition au niveau interne car un seul revenu peut subir l'impôt plus d'une fois.

Le problème s'est posé au Maroc pour ce qui est des revenus des valeurs mobilières et essentiellement les revenus distribués par les sociétés à leurs actionnaires. Ainsi, avant d'être distribués, les dividendes supportent l'IS en tant que composantes du bénéfice imposable. Une fois distribués aux actionnaires ceux-ci doivent acquitter l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM), ce qui fait qu'un même revenu subit l'impôt au moins deux fois. En outre, si avant d'avoir été distribués à une personne physique, les dividendes avaient été versés à une autre société actionnaire dans la première, ils subissaient encore une fois l'IS en tant qu'éléments du bénéfice de cette dernière, et ce, autant de fois qu'ils transitaient par une personne morale.

Pour atténuer cette charge, le législateur est intervenu afin d'améliorer la fiscalité des revenus mobiliers en instituant la technique du crédit d'impôt qui devait bénéficier aussi bien aux personnes physiques que morales : celle de l'avoir fiscal.

Les personnes physiques combinaient les deux techniques, celle de l'avoir fiscal et du crédit d'impôt, à moins d'opter pour le régime libératoire. Néanmoins, ni la technique du

---

<sup>475</sup>Il s'agit en l'occurrence de l'ouverture de nouveaux marchés d'écoulement des produits, meilleure maîtrise des marchés monétaires, financiers et boursiers....

crédit d'impôt ni celle de l'avoir fiscal ne réalisent une transparence parfaite et ne parviennent à éviter la double imposition.

L'existence de deux assiettes différentes de l'avoir fiscal et de l'IS ne permet pas d'atteindre la neutralité et la transparence recherchée, ni d'éviter entièrement la double imposition. En effet, l'IS est appliqué au bénéficiaire alors que la somme restante après acquittement de l'impôt constitue l'assiette de l'avoir fiscal.

Notons que le surplus de revenu laissé aux mains des actionnaires n'est pas canalisé forcément vers l'épargne et l'investissement. L'expérience étrangère a bien montré que l'allègement de la charge fiscale qui était censé accroître l'épargne et l'investissement, a conduit plutôt à un accroissement de la consommation.

Néanmoins, dans la mesure où la consommation augmente, la production devrait augmenter également, par un effet d'entraînement propre au circuit économique. L'encouragement à l'initiative de production peut donc paradoxalement résulter d'un accroissement de la consommation qui pousse les agents économiques producteurs à investir ou à produire.

Aussi, de nombreux facteurs d'ordre extra-fiscal interviennent dans la détermination du comportement économique des individus. Il peut s'agir de facteurs d'ordre politique, social, culturel, historique, familial ou psychologique.

Ainsi au Maroc, où il n'existe pas une tradition boursière et où les entrepreneurs privés comptent généralement sur le soutien de l'Etat, il n'est pas certain qu'un allègement de la charge fiscale suffise à insuffler aux marocains l'esprit d'initiative et d'entreprise.

Notons qu'au lieu de 5% retenu par le plan quinquennal 2000-2004, le taux de croissance économique moyen réalisé n'a pas dépassé 3,8% par an. Ce taux moyen est resté dans le sentier tendanciel des quatre dernières décennies, souligne le rapport du haut-commissariat au plan (HCP)<sup>476</sup>.

« L'objectif de croissance économique de 5% devait être sous-tendu par un taux de progression de l'investissement brut en valeur de 10,8% par an en moyenne, ce qui suppose de porter le taux d'investissement de 24,2% du PIB en 1999 à 28% en 2004 »<sup>477</sup>. La comparaison de l'investissement, par rapport au PIB, met la lumière sur la part des revenus destinés à la création de la valeur. Or, le taux de l'investissement pendant la période analysée arrive à peine à 23,7% du PIB. L'une des raisons principales de cette stagnation est due au "ralentissement du rythme de l'investissement privé à cause du retard pris par les réformes.

---

<sup>476</sup>Rapport d'évaluation du plan de développement économique et social 2000-2004, HCP, 2005.

<sup>477</sup>Id.

Cette situation serait à l'origine de l'attentisme qui a caractérisé le comportement des investisseurs nationaux qui ne semblent pas disposer de suffisamment de visibilité", précise le rapport<sup>478</sup>. Et les 77 milliards de dirhams drainés par les investissements directs extérieurs n'ont pas contribué de manière franche à la croissance. Pour cause, l'essentiel de cette enveloppe est constitué de placements en portefeuilles (vente d'entreprises publiques, surtout)<sup>479</sup>.

La fiscalité est l'un des facteurs déterminants de la croissance. Si l'activité productive augmente, les recettes fiscales devraient également augmenter de manière significative. Et contrairement, la stagnation de la croissance pousse vers la recherche des recettes exceptionnelles (comme la privatisation) ou l'augmentation de la pression fiscale. Le rapport souligne que les recettes fiscales correspondent aux prévisions du plan quinquennal. Elles ont évolué de 2,8% par an en moyenne.

Mais la pression fiscale est plus forte en 2004 qu'en 1999 ; elle est de 21,1% du PIB au lieu de 18,8% prévu par le plan. Cette pression reste "inéquitablement répartie et pèse essentiellement sur le secteur organisé"<sup>480</sup>. Plus on est structuré et transparent, plus on paie d'impôts, semble dire le rapport. Ceci étant, l'évolution des recettes fiscales n'a pas agi sur les besoins de financement du trésor. L'État continue à s'endetter. Le service de la dette intérieure a enregistré une augmentation de 5,4% en moyenne annuelle durant le quinquennat<sup>481</sup>. À ce rythme, il y a risque de remettre en cause "la capacité à soutenir, à long terme, le déficit du Trésor". D'autant plus que les dépenses cumulées de fonctionnement, de compensation et de service de la dette publique représentent 80% du budget de l'État. Conséquence : la marge de manœuvre du gouvernement est faible, ce qui ne manque pas de se répercuter sur les indices du développement social.

Ainsi, l'espoir d'un encouragement de l'initiative de production par le biais de la réforme fiscale apparaît ainsi comme un objectif ambitieux qu'il ne sera pas aisé d'atteindre sans la réunion de facteurs de type extra-fiscal. La même observation pourra être faite en ce qui concerne la promotion des exportations par le biais de la réforme fiscale.

### 1-2 : La promotion des exportations

La promotion des exportations est un objectif constant des pouvoirs publics. Cette place particulière réservée aux exportations se comprend aisément au Maroc comme dans la plupart des PED. En effet, la croissance de l'économie et la résorption de la dette publique

---

<sup>478</sup>Rapport d'évaluation du plan de développement économique et social 2000-2004, HCP, 2005.

<sup>479</sup>Id.

<sup>480</sup>Id.

<sup>481</sup>Id.

dépendent, dans une large mesure, des devises que pourra procurer les exportations. A cet égard, il faut noter qu'un arsenal d'incitations fiscales à l'exportation est mis en place.

Face à ce nombre important d'instruments juridiques visant à encourager les exportations, on peut se demander dans quelle mesure la réforme fiscale pourrait contribuer à l'essor d'un secteur bénéficiant déjà de toute la sollicitude des pouvoirs publics ? Et pourtant la réponse à cette question est positive dans la mesure où il existe encore des entraves à l'exportation. Il s'agit, donc, d'éliminer ces incohérences pour ne pas pénaliser inutilement les agents économiques.

Néanmoins, cette mesure nécessite d'être accompagnée d'un élargissement de l'assiette fiscale afin de garantir des rentrées fiscales consistantes. Cette attitude est exacerbée aujourd'hui par l'effet de la concurrence fiscale au niveau internationale suite à la mondialisation et à l'ouverture des frontières.

Aussi, n'est-il pas acquis que l'enjeu d'ordre économique tel que nous l'avons identifié, puisse être atteint facilement par le biais de la réforme fiscale, aussi parfaite soit elle. Une modernisation peut cependant en résulter et contribuer à un rapprochement vers les objectifs recherchés.

On peut se demander si cette remarque vaut également pour les enjeux d'ordre social de la réforme fiscale. Mais avant d'apporter des éléments de réponse à cette question, il importe au préalable d'identifier ces enjeux.

## **2. L'enjeu d'ordre social**

Il ne suffit pas, pour la réussite d'une réforme, qu'elle ait un bon impact sur l'économie, il faut encore qu'elle soit conforme aux exigences de l'équité et de la justice fiscale qui constituent des conditions d'acceptation de l'impôt et des facteurs de renforcement de la stabilité sociale nécessaire pour le drainage des IDE à l'heure de la mondialisation.

### 2-1 : La recherche d'une plus grande équité

L'équité est une notion rebelle à la définition. Il s'agit « d'un emprunt savant au latin *aequitas* « égalité », « équilibre moral », « esprit de justice », dérivé d'*aequus* « égal », d'où *impartial* »<sup>482</sup>. Elle est souvent présentée comme une notion chargée de valeurs morales<sup>483</sup>.

---

<sup>482</sup> AGRON (Laure) : « *Histoire du vocabulaire fiscal* », *Op.Cit*, p.416.

<sup>483</sup> « L'équité, quant à elle, est un impératif moral parfois pris en considération par les tribunaux ou par les auteurs et se confond donc avec la jurisprudence ou la doctrine », CHARFI (Mohamed), « Introduction à l'étude du droit », Cérès, 3<sup>e</sup> édition, 2001, p.124, n°222.

Aussi ses défenseurs lui prêtent la vertu de corriger les insuffisances du droit positif<sup>484</sup>. En revanche, rares sont les textes qui la consacrent.

Le concept d'équité fiscale a toujours suscité des opinions divergentes. Ainsi, l'équité fiscale est la situation caractérisée par la « juste » répartition des contributions fiscales entre les contribuables. Par extension, c'est l'objectif de la politique fiscale visant à modifier la répartition des revenus dans le sens de la justice. Néanmoins, Les seuls à avoir donné une définition précise de l'équité fiscale sont les économistes qui distinguent l'équité horizontale de l'équité verticale. Cependant, une conception arithmétique de l'équité ne peut suffire pour juger du caractère équitable du système fiscal.

L'équité fiscale ne peut se mesurer uniquement à l'aune des taux de l'impôt ou des règles d'assiette. Ils peuvent représenter un élément d'appréciation, mais ils ne sont certes pas les seuls. Bien plus, ils peuvent même devenir inopérants si un Etat ne garantit pas d'autres conditions qui vont assurer un fonctionnement efficace du système fiscal. Ces conditions sont celles requises dans tout Etat se réclamant de droit. Or, dans un Etat de droit, c'est le recours au juge qui permet de redonner son sens à un principe ou à une règle juridique<sup>485</sup>. Le juge pourrait alors s'abriter derrière l'équité, lorsqu'il estime, dans tel ou tel litige, qu'il importe de faire valoir la bonne foi du contribuable- justiciable, afin de faire régner une plus grande justice car, aujourd'hui, la bonne foi s'apparente fort à l'équité.

Les normes de justice sociale ne sont pas suffisamment bien définies, ni consensuelles, pour qu'elles puissent être imperméables à toute critique. Néanmoins, certains outils nous permettent d'approcher une notion de justice sociale lors de l'évaluation des politiques publiques : il s'agit des concepts d'équité horizontale et verticale.

L'équité horizontale est respectée lorsque deux agents à ressources égales supportent les mêmes coûts et éventuellement bénéficient des mêmes gains de la politique<sup>486</sup>. Le critère d'équité horizontale est satisfait si les individus ayant les mêmes revenus obtiennent un même montant de bénéfice net. L'équité verticale s'intéresse aux traitements des inégalités, et donc aux situations où divers individus dotés de ressources différentes, sont simultanément concernés par la mesure publique<sup>487</sup>. L'évaluation de la répartition des bénéfices nets de la politique entre ces individus permet de classer les politiques selon trois groupes :

---

<sup>484</sup>CHAABANE (Neïla) : « *Equité fiscale : les droits de l'Etat et l'Etat de droit* », in Mélanges offerts au doyen Abdelfattah AMOR, Tunis, C.P.U. 2005, p.321.

<sup>485</sup> Regine BEAUTHIER : *Droit et genèse de l'Etat*, Editions de l'Université de Bruxelles, 2011.

<sup>486</sup>La justice comme équité : Une reformulation de Théorie de la justice de John Rawls et Bertrand Guillaume (24 avril 2008).

<sup>487</sup>Id.

progressives, régressives, proportionnelles. Une politique régressive se définit par un ratio du bénéfice net au revenu d'autant plus grand que le revenu de l'individu considéré est élevé. Une politique régressive ne respecte pas le critère d'équité verticale.

La notion d'équité fiscale, qui suppose une modulation de l'imposition en fonction des capacités contributives de chacun, est consacrée par la constitution qui vient atténuer la rigueur du principe également constitutionnel de l'égalité de tous devant la loi, c'est-à-dire aussi devant l'impôt.

En effet, le principe d'égalité ne s'applique pas dans l'absolu, il implique une adaptation aux situations concrètes en recourant à des discriminations. Ainsi, la recherche d'une meilleure répartition de la charge fiscale devient un impératif qui passe par la poursuite de deux objectifs essentiels. Le premier, concerne la modification de la structure fiscale dans le sens d'un plus grand équilibre entre les impôts directs et indirects. Le second, vise la correction des inégalités résultant de l'imposition indirecte existante.

La structure fiscale étant l'ensemble des impôts composant un système fiscal, elle sert à déterminer la contribution de chaque type d'impôt au budget de l'Etat. Ces informations sont à même de nous renseigner sur un certain nombre de points importants. Les impôts indirects qui frappent la dépense et donc la consommation occupent une place de choix dans notre système fiscal. Ils drainent les deux tiers des recettes fiscales, alors que les impôts directs n'en représentent que 20%. Or, le grief majeur généralement adressé aux impôts indirects est leur caractère impersonnel et injuste car ils frappent de la même manière les contribuables aisés que ceux qui ne disposent que de revenus faibles ou moyens, ce qui est en contradiction avec la recherche d'une plus grande équité fiscale. Et pourtant, la plupart des PED continue à faire un usage abusif de l'impôt indirect pour plusieurs raisons. D'abord, pour des raisons financières car les impôts indirects sont rentables en raison de leur caractère indolore. En effet, ils sont incorporés au prix des produits consommés.

Néanmoins, l'effet anesthésiant de l'impôt indirect peut s'avérer illusoire et toute majoration du taux est cruellement ressentie par les contribuables, ce qui accentue encore les inégalités sociales<sup>488</sup>. Il résulte donc de cette situation que ce sont les revenus faibles et moyens qui supportent le poids de l'impôt indirect.

Notons que dans les pays occidentaux plusieurs auteurs ont défendu l'impôt indirect et ont même proposé l'élimination des impôts directs. Il s'agit, notamment, d'André MARGAIRAZ et Michel JOBERT. Or, ces propositions ne paraissent pas correspondre aux

---

<sup>488</sup>Pierre CONVENANT : Les vrais enjeux de la politique fiscale libérale, ATTAC, <http://attac.valenciennes.free.fr/enjeufiscal.php>.

PED en général et au Maroc en particulier où les impôts indirects frappent tous les contribuables alors que les impôts directs, à l'exception de l'impôt sur le salaire, sont largement fraudés et laissent en marge plusieurs secteurs défiscalisés.

La réforme fiscale devrait donc s'attacher à réduire la part des impôts indirects, tout en accroissant celle des impôts directs qui sont considérés comme plus équitables. En effet, ils peuvent être modulés en fonction des capacités contributives de chacun. En outre, si l'on veut accroître la part des impôts directs encore faut-il corriger les imperfections du système existant. Il s'agit, en l'occurrence, de l'inégalité entre salariés et non-salariés, de celle entre les différents secteurs (industriel, agricole...).

En effet, parmi les personnes physiques se sont les salariés qui supportent la charge de l'impôt sur le revenu. Ceci est dû à la technique de la retenue à la source, alors que les non-salariés, supposés être titulaires de revenus substantiels, n'en supportent qu'une faible part. Puisqu'on sait que ce ne sont pas les salariés qui fraudent, il en résulte que le manque à gagner du Trésor est imputable aux manœuvres des non-salariés qui parviennent à éluder l'obligation fiscale par des moyens légaux ou illégaux. Telle est donc l'origine des inégalités constatées en matière d'imposition directe des personnes physiques. Ainsi, toute réforme fiscale volontariste devrait remédier à cette situation en rééquilibrant la part de chaque catégorie de contribuables à l'effort fiscal.

On peut néanmoins préciser qu'à la lumière de ce qui précède, la correction des inégalités constatées devrait se traduire par une contribution accrue des non-salariés à l'effort fiscal, et ce, grâce à un renforcement du contrôle fiscal ainsi qu'à une extension de la technique de la retenue à la source<sup>489</sup> en matière de recouvrement de l'impôt. Ce système permet d'obtenir des rentrées fiscales, pourtant, il ne renforce pas le civisme fiscal vu son caractère anesthésiant.

A l'heure de la mondialisation et de l'ouverture des frontières, les décisions d'implantation des entreprises dépendent de plusieurs facteurs dont la stabilité sociale. Or, celle-ci ne peut être atteinte sans garantir l'équité fiscale entre les contribuables.

Ainsi, la recherche d'une plus grande équité dans la répartition de la charge fiscale devrait constituer un objectif de toute réforme fiscale. Reste à savoir si cet objectif est accompagné par la recherche d'une meilleure justice fiscale.

---

<sup>489</sup>L'extension de la technique de la retenue à la source nécessite, au préalable, une simplification du système fiscal en vigueur.

## 2-2 : L'instauration d'une meilleure justice fiscale

Dans la mesure où les pouvoirs publics sont conscients du fait que les inégalités des revenus sont de moins en moins bien tolérées et risquent même de devenir une source de tension entre les groupes sociaux, la poursuite d'un objectif de justice fiscale devient un impératif de la réforme fiscale.

La conception actuelle de la justice fiscale implique l'atténuation des différences économiques et sociales par une répartition équitable mais inégale des charges fiscales, ainsi qu'une redistribution de la richesse nationale par une politique appropriée de transferts sociaux. L'idée d'une répartition inégale de la charge fiscale en vue de réaliser une justice fiscale implique une imposition progressive des contribuables. A cet égard, l'impôt sur le revenu est censé remplir cette mission, or la réalité est toute autre. En effet, seuls les salariés acquittent cet impôt régulièrement et sans pouvoir l'éluider, alors que les non-salariés tentent souvent de le frauder. Cette situation reflète le caractère timide de l'aspect social des politiques fiscales.

Quant à la redistribution de la richesse nationale par le biais de l'impôt, celle-ci implique une ponction fiscale sur les détenteurs de revenus élevés qui servira, par la suite, à financer des interventions à caractère social en faveur des plus défavorisés.

Néanmoins, depuis son indépendance, le Maroc n'a jamais opté pour une politique fiscale à caractère social. Les mesures fiscales prônées ont privilégié et privilégient toujours la production au détriment de la répartition omettant, ainsi, le souci de réduire les inégalités sociales sources d'émeutes et de rancunes.

C'est l'état du sous-développement qui détermine, en partie, cette politique dans la mesure où il est nécessaire d'agir prioritairement sur l'économie afin de permettre la création de la richesse susceptible d'être distribuée. En effet, les solutions fiscales des PED sont le résultat des limites économiques mais également politiques et idéologiques. La réforme fiscale devient, dans ces conditions, une tentative d'atteinte d'objectifs sous un certain nombre de contraintes.

La responsabilité de la puissance publique dont l'exercice est assurée par et pour le peuple est de veiller à satisfaire les besoins sociaux de la manière la plus juste grâce à une contribution commune.

En matière de prélèvement obligatoire et donc d'impôt, un impôt juste est d'abord un impôt direct payé par un contribuable, en fonction d'éléments objectifs (revenu, patrimoine, charge de famille...). Par ailleurs, l'impôt doit être regardé comme une contribution commune volontaire au financement des besoins sociaux et non comme un prélèvement pour les charges

publiques. Les termes ne sont pas neutres. L'impôt ne doit donc pas être -économiquement et socialement cette fois- neutre ; il doit traduire les choix politiques en matière de correction des inégalités de répartition des revenus et des patrimoines. C'est un moyen de limiter la reproduction sociale « accumulatrice » de revenus et de patrimoines. Néanmoins, il importe d'abord de clarifier la notion de justice fiscale.

La justice consiste à rendre à chacun ce qui lui est dû. La justice fiscale consiste, non pas à « rendre », mais à « prendre » par l'impôt ce qui est dû à la collectivité<sup>490</sup>. Pour la réaliser, trois conditions sont nécessaires : supprimer toutes les exemptions fiscales, ramener l'ensemble des avoirs du contribuable sur une assiette unique, et instaurer une égalité de prélèvement.

La justice fiscale est obtenue lorsque deux citoyens, placés dans la même situation, apportent la même contribution aux charges publiques. Or, face à une contribution en nature, les situations ne sont jamais comparables. Pour gommer cette injustice, il est nécessaire de supprimer toutes les exemptions fiscales. Certes, ça enlèverait au gouvernement l'un de ses outils de politique économique et sociale, mais la contrepartie serait très avantageuse pour la collectivité : transparence fiscale, regain de civisme, et - petite cerise économique sur le gâteau - rendement accru du prélèvement au profit de la collectivité.

Or, même sans exemption, le système fiscal n'assure pas automatiquement l'égalité des contributions, car l'impôt est assis sur diverses réalités qui dépendent des choix personnels et des circonstances particulières à chacun. Il est injuste de faire payer différemment celui qui trouve sa jouissance dans la bonne chair, celui qui la trouve dans son livret d'épargne, celui qui a gagné sa fortune par son travail, celui qui l'a trouvée dans son berceau ou dans le hasard d'une loterie.

Patrimoine, revenu, transaction commerciale, dépense, telles sont les quatre assises d'où le mot assiette de l'impôt. La justice veut que ces diverses assiettes soient taxées de la même manière. Il est injuste, par exemple, d'exempter l'agriculture de l'impôt sur le revenu. Injuste de prélever différemment les revenus du travail selon qu'il est salarié ou non.

Pour éviter ces injustices, il faut transporter sur une assiette unique toutes les sortes d'impôts. Il serait donc juste de prélever de la même façon sur le revenu que sur le patrimoine; juste également de contribuer en fonction non pas de sa consommation, mais de ses dépenses mesurées à la différence entre ses revenus (Y compris ceux qui sont calculés sur la base du patrimoine) augmentés de ses emprunts et diminués de ses remboursements

---

<sup>490</sup>Etienne Perrot s.j : La justice fiscale en trois questions, [www.choisir.ch/index.../655\\_d082984c9d6d942e274e3d4273f9d39](http://www.choisir.ch/index.../655_d082984c9d6d942e274e3d4273f9d39).

d'emprunt ; ça éviterait l'injustice de la TVA, qui pèse proportionnellement davantage sur ceux qui consomment une plus grande partie de leur revenu, c'est-à-dire les plus pauvres.

Ici encore, la simplification du système engendrerait à la fois le rendement – au profit de la collectivité - et la justice, sans parler des avantages annexes : acceptation de l'impôt par le contribuable et plus grand respect manifesté envers les fonctionnaires du fisc enfin déchargés d'un travail sordide.

La justice fiscale implique encore l'égalité de prélèvement. Généralement, l'idée de capitation, qui désigne un prélèvement identique sur chaque tête, est écartée d'un revers de main. Elle apparaît injuste au vu des grandes différences entre les capacités contributives de chacun. Pourtant, elle demeure bien vivace à travers les dépenses obligatoires imposées à chacun : taxe pour l'obtention de certains papiers administratifs, assurances obligatoires qui ne tiennent pas compte des avoirs de chacun.

La justice fiscale consiste à partager inégalement les choses inégales<sup>491</sup>. D'où l'idée de proportionnalité : la justice fiscale consisterait à prélever, non pas le même montant, mais la même proportion de tous les avoirs de chacun. Ce qui nous ramène à la *flat rate tax* adoptée à Obwald<sup>492</sup>.

En réalité, cette taxe unique ne serait proportionnelle que si elle s'appliquait à l'intégralité du revenu, sans franchise ni exemption d'aucune sorte. Mais dans tous les pays qui l'ont adoptée, la taxe unique s'applique une fois le revenu amputé d'une franchise. Elle devient ainsi progressive et la progressivité décroît au fur et à mesure que les revenus augmentent.

Mais la progressivité est-elle plus juste que la proportionnalité ? A voir la capacité de certains riches contribuables, la dernière tranche de revenu semble aussi sensible que la première... Et l'effet pervers de la progressivité par tranche est bien connu : il incite le contribuable à tout faire pour ne pas franchir par le haut le seuil de la tranche où il est le plus imposé ; du coup, il restreint ses ambitions et ses efforts, il caresse du regard l'évasion fiscale, au détriment de la collectivité. Demeure donc entier le problème difficile du compromis instable entre sentiment subjectif d'inégalité et efficacité.

Finalement, le problème du taux est secondaire par comparaison aux conditions précédentes de la justice fiscale touchant la forme du prélèvement et l'assiette de l'impôt. La justice fiscale attend encore l'élu politique qui aura le courage de supprimer toutes les

---

<sup>491</sup>Etienne Perrot s.j : La justice fiscale en trois questions, [www.choisir.ch/index.../655\\_d082984c9d6d942e274e3d4273f9d39](http://www.choisir.ch/index.../655_d082984c9d6d942e274e3d4273f9d39).

<sup>492</sup>Id.

exemptions fiscales, pour taxer de la même façon tous les avoirs - revenu ou patrimoine. Il lui restera à trouver un taux qui ne soit pas dissuasif.

Notons qu'à l'ère de la mondialisation, on assiste à une répartition de plus en plus inégalitaire des impôts entre les citoyens et les territoires. Les plus riches bénéficient de nombreuses niches fiscales, de la faible taxation du capital et des possibilités multiples d'évasion fiscale offertes par la financiarisation du capitalisme mondial. La prédominance des impôts indirects dissimulés dans le prix des biens consommés, empêche la tenue d'un véritable débat démocratique sur les finalités et la justice de l'impôt, et contribue à l'effacement du lien entre les contributions fiscales et sociales exigées de tous et le financement des services publics.

Défendre la justice fiscale suppose de renforcer la progressivité des impôts sur les revenus et les patrimoines et de mieux répartir les charges entre le travail et le capital. L'information des citoyens et la transparence du fonctionnement des mécanismes de la redistribution sont essentielles à la légitimation de l'impôt.

C'est enfin au niveau international qu'il faut instaurer un modèle de justice fiscale alternatif au modèle néolibéral de critique de la fiscalité directe et progressive<sup>493</sup>. La création de taxes globales (sur les transactions financières, sur les ventes d'armement, sur les activités polluantes) créera les conditions d'une mondialisation solidaire et protectrice des biens publics mondiaux.

Notons que la dérégulation financière et la libre circulation des capitaux amorcées depuis plus de vingt ans, ont mené à un développement sans précédent de la sphère financière. Celle-ci s'est accompagnée de crises financières et monétaires. Les mouvements de capitaux spéculatifs, la volatilité des monnaies et la fuite des capitaux ont déstabilisé de nombreuses économies au niveau mondial.

Ceci a soulevé de nombreuses interrogations sur les risques encourus par le système financier mondial. Des conséquences considérables en ont résulté pour les populations touchées par les problèmes de remboursement de la dette. Elles se sont vues infliger, en outre, des programmes d'austérité et de privatisations des services publics par le FMI et la Banque Mondiale. A ce jour, aucune politique cohérente de réduction de la pauvreté n'a pu être entamée dans le cadre d'une économie mondiale néolibérale. L'échec à atteindre en 2015 les Objectifs du Millénaire<sup>494</sup> a bien dû être constaté.

---

<sup>493</sup>La justice fiscale, <http://www.ladissertation.com/Sciences-Economiques-et-Sociales/La-Justice-Fiscale/73036.html>.

<sup>494</sup>Soit la réduction de moitié de la pauvreté.

Une proposition, faite par les mouvements sociaux et altermondialistes de financer en partie le développement par une taxation sur les transactions de change (dite taxe Tobin-Spahn), a été adoptée récemment par les parlements français et belges. Elle attend rapidement un soutien de chacun des autres Etats européens pour devenir effective. Cette taxe globale constituerait un frein à l'égard de la spéculation financière, un instrument de stabilité financière tout autant que de redistribution à l'égard des PED. Dans le même temps, la compétition fiscale s'est intensifiée entre les Etats, notamment en ce qui concerne l'impôt des sociétés et l'impôt sur les revenus. Cette concurrence « vers le moins-disant fiscal » entraîne des délocalisations d'entreprises et prive les Etats des recettes nécessaires au développement de services publics, de la protection sociale ou encore du remboursement de la dette.

Dans les PED, l'absence d'instruments fiscaux efficaces de redistribution a rendu ceux-ci vulnérables au chantage ou aux pressions des investisseurs étrangers et des sociétés transnationales. Le Maroc n'échappe pas à cette compétition. L'avenir de nos sociétés repose sur la solidarité et la justice. Pas de justice sociale, sans justice fiscale ! Un impôt juste signifie moins de pauvreté, comme le démontrent les Etats nordiques.

Notons que plusieurs entraves s'opposent à la réalisation des objectifs de toute réforme fiscale : des moyens inadaptés, la pression des différents lobbies et l'idéologie même qui fonde les différentes réformes. Nous traiterons, dans le paragraphe qui suit, les causalités de la défaillance voire d'échec des réformes fiscales.

En gros, la réussite de toute réforme fiscale est tributaire des moyens mis en œuvre pour la concrétiser et la faire accepter par les citoyens. Aussi, c'est plus qu'une forte volonté politique qui s'impose, mais il faut un pouvoir pour imposer la réforme. Or, faute de ces conditions, toute réforme est vouée à l'échec.

## **&2 : Des moyens inopérants de la réforme fiscale**

Aussi ambitieux que soient les enjeux de la réforme fiscale, seuls des moyens adéquats permettent de les faire passer du stade de la théorie à celui de la mise en œuvre effective.

Ainsi, une législation nouvelle nécessitant d'être appliquée, il s'agira d'examiner les institutions appelées à mettre en œuvre les nouvelles techniques adoptées.

En effet, loin de suivre des lignes directrices appuyées par une réflexion d'ensemble, les pouvoirs publics semblent avoir procédé à des retouches conjoncturelles sans modifications substantielles. Toute la difficulté vient donc de la mise en œuvre de la réforme aussi bien que de sa conception. Cette mise en œuvre se heurte justement à une volonté politique incohérente marquée par des hésitations, et surtout, par un alourdissement de la

charge fiscale sur les salaires accompagnée d'une érosion de l'assiette imposable suite aux différents régimes de faveur, des exonérations...

Notons que le mot-clé de la période actuelle semble bien être celui de la réforme car les pouvoirs publics veulent améliorer les institutions existantes qui ne sont pas remises en cause en tant que telles, mais dont on veut perfectionner le fonctionnement. Néanmoins, s'il est nécessaire au niveau politique d'engager une réforme fiscale d'envergure, les nécessités techniques d'une bonne réforme exigent des délais plus longs. Les nouvelles mesures envisagées doivent être longuement étudiées avant d'être adoptées, voire même testées selon des méthodes scientifiques sur un échantillon limité, et ce, avant d'être généralisées. Ceci visant à éviter les effets pervers d'une application hâtive de la réforme fiscale. Ces techniques coûteuses sont utilisées dans les pays développés. Elles sont utiles dans la mesure où elles permettent d'éviter les inconvénients liés à une précipitation dans l'adoption d'une réforme fiscale.

En gros, le succès de toute réforme fiscale est tributaire des moyens mis en place, et ce, aussi bien sur le plan national qu'international.

### **A : Sur le plan national**

Parmi les moyens mis en œuvre pour garantir le succès de la réforme fiscale au niveau national, nous trouvons le rôle croissant de l'administration fiscale appelée à utiliser tous les moyens pour collecter des informations sur les revenus des contribuables au niveau international.

Aussi, avec la prolifération des conventions fiscales internationales, le juge fiscal doit remplir pleinement ses fonctions pour trancher les litiges pouvant résulter soit d'une mauvaise interprétation soit de l'ambiguïté même des conventions.

#### **1. Une administration fiscale démilitarisée face à l'indiscipline fiscale internationale**

Dans la mesure où une loi ne vaut que par sa mise en œuvre, c'est cet aspect de la réforme fiscale qui nous préoccupe à ce niveau, à travers les institutions qui sont traditionnellement chargées de l'application des lois, c'est-à-dire de l'administration fiscale qui les exécute. Ainsi, il s'agit de vérifier si l'administration dispose des moyens suffisants pour remplir les fonctions qui lui incombent.

En effet, au cours des dernières décennies, on a assisté à une libéralisation et à une mondialisation sans précédent des économies nationales. Les pays ont de plus en plus supprimé ou limité les contrôles applicables à l'investissement étranger et assoupli ou supprimé les contrôles des changes. En même temps, les progrès des technologies de l'information et des télécommunications ont réduit les dimensions du monde. De ce fait, les

contribuables, qu'il s'agisse d'entreprises ou de particuliers, et notamment ceux qui disposent d'un patrimoine important, opèrent de plus en plus dans un monde sans frontières.

Tandis que les entreprises et les particuliers qui sont redevables de l'impôt exercent de plus en plus leurs activités au niveau mondial, celles des administrations fiscales restent limitées dans une large mesure à leurs juridictions respectives. L'exercice de pouvoirs souverains, notamment en matière fiscale, est généralement limité aux personnes ou aux faits qui interviennent sur un territoire donné et chaque pays peut ne connaître qu'une faible partie de l'ensemble des activités ou des investissements d'un contribuable en particulier.

Cependant, les administrations fiscales sont obligées d'appliquer et d'exécuter la législation de leur pays et, afin de s'acquitter de leurs obligations, elles ont de plus en plus recours à une coopération renforcée et élargie avec les autres pays.

Dans leurs administrations respectives, les services fiscaux nationaux s'efforcent d'atteindre deux objectifs importants et complémentaires : 1) mettre en place un système d'administration de l'impôt dont le fonctionnement soit satisfaisant, c'est-à-dire un système efficace, et qui assure des normes élevées de service aux contribuables et aux autres parties prenantes ; et 2) assurer à l'administration la quantité de recettes dont elle a besoin pour financer les services collectifs.

Notons que les services fiscaux sont soumis à une série de forces externes et internes ou de facteurs de changement qui doivent être pris en compte de manière satisfaisante dans leurs activités de planification. Les changements de politique fiscale, les obligations imposées par l'administration en vue de l'amélioration du recouvrement de l'impôt et/ou de la réduction de la charge que font peser les réglementations sur les entreprises et les particuliers, les conséquences de la mondialisation, les progrès technologiques et les nouvelles méthodes de fourniture de services publics qui apparaissent constituent des exemples de facteurs de réforme d'origine extérieure auxquels les administrations fiscales doivent faire face.

Dans une optique interne, les responsables d'une administration fiscale ont leurs propres conceptions et leur propre programme de réforme en vue d'améliorer les résultats d'ensemble de l'organisation. L'intégration de tous ces facteurs de changement dans un projet de réforme cohérent et réalisable constitue l'un des principaux défis auxquels doivent faire face les directeurs des impôts ainsi que leurs proches collaborateurs et, comme le montre l'expérience, elle donne parfois lieu à des difficultés.

La diversité des cultures de chaque pays tend à disparaître dans la nouvelle logique gestionnaire issue de la globalisation fiscale. La complexité de l'interventionnisme fiscal est en particulier une caractéristique bien partagée dans le monde. On comprend que la

performance de l'organisation ne peut pas pallier les défauts de la loi fiscale et qui nuisent à son application correcte.

Notons que les entreprises multinationales, malgré la complexité de l'environnement dans lequel elles évoluent, parviennent à développer une activité économique mondialisée à travers un marché intégré internalisé et internationalisé. Cette mondialisation des transactions intragroupe laisse pour l'essentiel les administrations fiscales perplexes, du fait de l'éclatement des ordres fiscaux. Ce qui limite leur efficacité dans l'imposition et le contrôle des opérations transfrontières, en général et des prix de transfert, en particulier.

Les prix de transfert sont un phénomène mondial véhiculé par les entreprises qui sont elles-mêmes mondialisées, alors les administrations fiscales des États restent cloisonnées et isolées. Un tel phénomène appelle nécessairement une réponse mondialisée ou à tout le moins une réponse élaborée au niveau mondial.

Ainsi, à l'ère de la fraude internationale ou des pratiques proches mais plus prudentes de l'évasion mondialisée, l'administration fiscale est amenée à repenser sa gestion de l'information. La protection du secret fiscal et bancaire doit concilier l'objectif de lutte contre l'évitement illégal de l'impôt avec le respect des droits de la personne. L'informatisation des services publics crée une nouvelle forme d'organisation et pose des problèmes juridiques inédits comme le montre le cas italien de l'administration.

Aussi, la relation avec les contribuables surtout les investisseurs joue un rôle essentiel dans l'acceptation de la réforme fiscale et sa réussite. Or, l'administration ne s'est préoccupée que récemment de la mesure de ses contacts avec les contribuables. Encore, les instruments utilisés pour améliorer la connaissance de ses relations avec les administrés demeurent-ils limités puisqu'il ne s'agit que d'enquêtes ou de sondages effectués de façon interne ou par des instituts de sondages. Cette situation est d'autant plus frappante que l'administration fiscale dispose, par ailleurs, de données précises et sans cesse actualisées sur le fonctionnement interne de ses services.

Cette dissymétrie témoigne de la priorité longtemps accordée aux considérations de gestion, la qualité du service offert aux contribuables n'étant devenue une préoccupation que plus récemment avec la montée en puissance de la mondialisation. Celle-ci qui exige de la part de tous les pays surtout ceux en développement une simplification de leurs systèmes fiscaux dans le sens de la baisse des taux et de l'élargissement de l'assiette, et ce, en vue de garantir des rentrées fiscales consistantes.

Néanmoins, la faiblesse des recettes fiscales ne découle pas seulement de la complexité, l'inélasticité et l'injustice du système d'imposition, mais aussi d'une mal et sous-

administration. G. ARDENT disait : « on a souvent tendance à oublier que le système fiscal le mieux conçu ne vaut que par l'administration qui le met en œuvre »<sup>495</sup>. Cette citation met l'accent sur un aspect essentiel des problèmes fiscaux dans les PED. De ce fait, le Maroc souffre d'une administration fiscale défaillante, incapable d'accomplir convenablement les tâches qui lui sont confiées et d'assurer, ainsi, la mise en œuvre d'une réforme fiscale.

Les motifs de cette défaillance sont multiples. On peut les regrouper en deux grandes catégories : des facteurs endogènes et des facteurs exogènes. En effet, l'administration fiscale procède d'une conception techniciste et bureaucratique qui se caractérise par sa lourdeur et sa complexité.

Aussi, les textes fiscaux sont ambigus et difficile à comprendre. Ils n'embrassent pas toute la réalité et les cas en vigueur. Dès lors, le soin est laissé à l'administration fiscale de les interpréter et d'en donner le sens qu'elle estime opportun. Cette interprétation s'avère, au Maroc, plutôt régressive et restrictive.

De même, la pléthore des textes juridiques peut avoir des effets néfastes aussi bien sur l'administration fiscale que sur le contribuable. Au niveau de l'administration fiscale, les agents du fisc se trouvent déroutés par la mise en application de nouveaux textes et les différentes modifications qui touchent le système fiscal. Certains agents profitent même de cette occasion pour monnayer leurs services et se livrer à des exactions sur les contribuables. Pour le contribuable, ce dernier se sent lésé face à la prolifération des textes législatifs. Ceci le pousse à user de tous les moyens pour éluder l'impôt ce qui induit une hostilité et une résistance face à l'impôt et au fisc.

Dans cet esprit, il nous est possible de dire que le Maroc n'a fait aucun effort pour instaurer une fiscalité originale qui tient compte des spécificités du pays et, de ce fait, faire table rase avec le mimétisme aveugle et l'admiration exagérée des schémas fiscaux occidentaux.

De même, l'administration fiscale marocaine souffre d'une insuffisance numérique des agents accentuée par une répartition territoriale déséquilibrée. Ainsi en 2002, en matière de contrôle, sur un effectif total de 4919 agents, une partie seulement est affectée aux missions de contrôle en l'occurrence 952 agents, soit 19,35%.

Jusqu'à l'an 2000, la direction des impôts abrite un effectif total de 4716 cadres et agents. Cet effectif se révèle insuffisant vu l'ampleur des tâches qu'ils doivent accomplir. De plus, chaque année, en moyenne, plus de quatre millions d'opérations, se rapportant à

---

<sup>495</sup>G. ARDENT l'histoire de l'impôt FAYARD, 1972 P. 858.

l'établissement et à la liquidation des impôts, sont assurées par la direction. Chaque agent doit assurer 848 tâches.

Pour ce qui est de l'effectif des agents par rapport à la population, on constate qu'un agent des impôts est disponible pour 6361 personnes. Cette insuffisance quantitative se double d'une allocation géographique défectueuse. C'est sur l'axe Kenitra-Rabat-Casa, que se rétractent les services et se réfugient les fonctionnaires.

A cette insuffisance numérique qui porte atteinte à la qualité du contrôle et du service rendu, il faut ajouter l'inexistence de formations du personnel en matière de la fiscalité internationale.

La disponibilité des moyens matériels est une autre condition nécessaire pour le bon fonctionnement de l'administration fiscale. Or, le sous-équipement de l'administration marocaine est une réalité que nul ne pourrait ignorer bien au niveau central que régional. Le manque de moyens est d'une apparence incontestable ce qui limite la capacité d'action de l'administration fiscale, et ceci malgré l'informatisation de quelques services.

Contrairement aux pays développés où la qualité de l'administration apparaît comme le produit d'une tradition séculaire et implique chez les agents du fisc à la fois compétence technique et intégrité morale, l'administration fiscale des PED constitue une entrave à la mise en œuvre d'une fiscalité moderne, juste et efficace apte à relever les défis de l'ouverture des frontières.

Néanmoins, il serait superficiel de vouloir résumer la défaillance de l'administration fiscale marocaine à l'existence d'un personnel peu qualifié et numériquement insuffisant. En effet, la délinquance de l'administration fiscale est également le reflet d'un environnement sociopolitique : les moyens et la physionomie du fisc ne sont que la résultante du parallélogramme des forces qui agitent la société des pays du tiers monde émanant de l'état des forces politiques. Ainsi, si on est dans le droit de dire que le système fiscal d'un pays reflète les rapports de forces existants, il en est de même de l'administration qui le gère.

À travers l'analyse de l'organisation et des moyens dont dispose l'administration fiscale pour accomplir sa mission, on peut relever des incohérences graves qui peuvent remettre en cause les fondements même de la légitimité de l'Etat et, en conséquence, celle d'une réforme fiscale. Les objectifs et les mesures prônés lors de l'adoption d'une nouvelle mesure fiscale, se trouvent déformés par la pratique.

Une administration fiscale défaillante serait à l'origine des dommages très graves : financiers, administratifs et moraux. Concernant les préjudices financiers, il est judicieux de signaler que les rentrées de recettes fiscales sont fonction de la qualification des agents du

fisc, et surtout d'une répartition harmonieuse des fonctionnaires compétents dans les différents échelons de la hiérarchie administrative. Ceci nous mène à dire que sans augmenter le taux des impôts, il suffirait de moderniser l'administration fiscale et de la doter d'un personnel qualifié pour hisser le niveau des recettes fiscales.

Les préjudices administratifs, quant à eux, peuvent être résumés en la pléthore des textes fiscaux et des modifications de la législation fiscale qui peuvent perturber les agents du fisc. D'où la faiblesse des recettes prévues par rapport à ceux effectivement prélevés. Enfin, les préjudices moraux découlent du dénuement de l'administration fiscale qui incite les contribuables à frauder d'avantage du fait de la faiblesse du contrôle.

Notons qu'une administration compétente et intégrée, chargée d'établir et de recouvrer l'impôt et de lutter contre la fraude, est essentielle au bon fonctionnement du système fiscal. Il s'agit, au sens de NGAOSYVATHN, d'un prisme qui s'interpose entre le système fiscal et la réalité. C'est dans cet esprit qu'une tentative de modernisation de l'administration a été engagée<sup>496</sup>.

Or, en dépit des efforts déployés, ils restent insuffisants face aux défis énormes imposés par la mondialisation. En effet, l'administration fiscale se trouve désarmée face à l'optimisation fiscale facilitée et exacerbée par la mondialisation. La faible collaboration entre les administrations fiscales au niveau international, provoque une hémorragie des recettes fiscales.

En effet, la mondialisation s'accompagne de coûts et d'avantages, même pour le fiscaliste. L'évolution vers un monde sans frontières offre aux contribuables de nouvelles possibilités de réduction du montant de leurs impôts. Cette planification fiscale est dans une large mesure légitime. Une planification fiscale judicieuse est nécessaire, étant donné les conditions dans lesquelles les entreprises évoluent, avec des législations de plus en plus complexes, notamment pour les activités internationales. Elles souhaitent par ailleurs réduire légalement leurs coûts, notamment fiscaux.

Néanmoins, cette complexité a ouvert la voie à des entorses aux réglementations, et à une comptabilité « créative ». Plus grave, de nombreux dispositifs examinés par les administrations fiscales sont apparus comme illégaux. Il peut s'agir de dissimulation délibérée

---

<sup>496</sup> Ainsi, en février 2007, on assiste au dépôt de la première déclaration électronique en matière de TVA accompagnée du paiement électronique de cette taxe. La mise en place progressive de l'interlocuteur fiscal unique a poussé l'administration à s'adapter aux besoins des usagers. Celle-ci a opté pour une organisation orientée « clients » avec la mise en place des structures spécialisées suivant la taille des contribuables:

- Entités chargées des grandes entreprises ;
- Entités dédiées aux P.M.E ;
- Entités chargées des personnes physiques selon leur profil (professionnel ou particulier).

de revenus, de fausses déclarations sur des transactions entre différents secteurs de la même entreprise, etc. En outre, un nombre croissant de résidents et d'entreprises profitent de la plus grande liberté de mouvements transfrontières permise par la mondialisation, l'intégration politique et les progrès technologiques, pour se soustraire illégalement à l'impôt. Cette forme d'indiscipline a été favorisée par les politiques et pratiques de certains centres financiers extraterritoriaux qui facilitent la dissimulation de revenus et d'actifs non déclarés.

Peu de gens paient des impôts avec enthousiasme. Cependant, la plupart d'entre eux comprennent que les impôts sont nécessaires au financement des services publics et des infrastructures auxquels les ménages et les entreprises ont recours : recherche, soins de santé, éducation, sécurité, etc. Le non-respect de la législation fiscale réduit les fonds dont dispose l'administration pour assurer ces services. Par ailleurs, ce comportement est d'une injustice flagrante pour la majorité des contribuables respectueux de la loi, qui doivent ainsi supporter plus que leur juste part de la charge fiscale. Parallèlement, l'action des administrations fiscales est bloquée par les frontières, tandis que le renforcement de l'indiscipline fiscale au niveau international rend plus difficile une application efficace et équitable de la loi.

Il est difficile de chiffrer les pertes exactes résultant de cette indiscipline fiscale transfrontière, mais elles sont généralement considérées dans de nombreux pays comme une « fuite » de recettes importantes. L'Irlande a récemment recouvré près de 900 millions d'euros auprès de résidents qui avaient utilisé des banques des îles Anglo-normandes pour contourner le fisc. Le Royaume-Uni s'attend à recouvrer 1,9 milliard de livres suite au récent durcissement de sa lutte contre la fraude fiscale transfrontière. Et un récent rapport du Sénat américain a estimé que l'Internal Revenue Service pourrait subir un manque à gagner de 40 à 70 milliards de dollars au profit des paradis fiscaux. Si ces pratiques ne sont pas surveillées, l'érosion des bases d'imposition nationales se poursuivra inévitablement, avec des conséquences négatives pour les particuliers et les entreprises respectueux de la loi, ainsi que pour l'administration et l'intégrité générale du système fiscal.

Face à ces pratiques dommageables, peu de méthodes sont étudiées, par l'administration fiscale, pour échanger des renseignements entre autorités fiscales, notamment en partageant les expériences acquises dans le traitement des refuges fiscaux.

Dans le contexte actuel, plus ouvert, les gouvernements reconnaissent, par ailleurs, la nécessité d'un meilleur accès aux renseignements nationaux, notamment aux informations détenues par d'autres départements ministériels et par les unités de lutte contre le blanchiment de capitaux. Les administrations fiscales ont dû faire preuve d'une plus grande ouverture dans la communication de leurs stratégies de discipline fiscale aux contribuables et de leurs

positions sur certaines catégories particulières de dispositifs fiscaux. Ceci est important dans un monde qui évolue rapidement, les sociétés imaginant sans cesse de nouveaux dispositifs pour réduire au minimum leur impôt.

L'Australie applique ainsi un système « d'alertes aux contribuables » qui expose les préoccupations de l'administration fiscale au sujet des nouveaux dispositifs fiscaux. Plus généralement, les gouvernements reconnaissent qu'une meilleure discipline fiscale exige des conseils d'administration des entreprises davantage de responsabilité dans leurs propres stratégies fiscales, et qu'ils soient mieux informés des risques que ces stratégies peuvent impliquer en termes financiers et de réputation.

Aussi, et pour renforcer la collaboration entre les administrations fiscales au niveau international, le juge fiscal est appelé à intervenir afin de garantir une interprétation adéquate des textes fiscaux et des conventions fiscales internationales. Ainsi, le second aspect de l'étude des moyens institutionnels de la réforme fiscale concerne le rôle du juge qui sera amené à intervenir pour trancher les litiges résultant de l'interprétation ou de l'application d'une convention fiscale ou même de la réforme fiscale.

## **2. L'inexistence d'un juge fiscal au Maroc**

« Nul n'est censé ignorer la loi ». Cet adage peut être considéré comme une maxime lorsque la règle de droit se confond avec une règle de morale. Le droit pénal reste donc son domaine d'élection. Mais il ne faudrait pas faire d'incursions trop poussées même dans le droit pénal général pour découvrir des dispositions de loi inconnues de plus grand nombre.

En matière fiscale, chacun sait, plus ou moins confusément, qu'il doit contribuer aux charges publiques. Mais, la maxime ne s'étend pas au-delà du sentiment de solidarité. La règle de conduite est brouillée par les appréciations subjectives sur le principe d'égalité devant l'impôt et par la crainte qu'inspirent les pouvoirs exorbitants de l'administration fiscale.

On ne s'avance pas beaucoup en affirmant qu'appliqué à la loi fiscale, l'adage n'a jamais été qu'une fiction dont l'évidence s'est imposée toujours plus avec le développement de la fiscalité.

Notons que la loi fiscale est connue pour sa complexité telle que, même complétée par des décrets et des arrêtés ministériels, elle ne se suffit pas à elle-même. Il est nécessaire que l'administration fiscale l'explique de manière détaillée, par ses instructions et circulaires, pour en préciser le sens et la portée, en fournissant au besoin des exemples concrets pour éclairer le commentaire.

Par ailleurs, le contribuable a la faculté d'opposer à l'administration l'interprétation qu'elle a donnée du texte légal et se révèle plus favorable qu'une application littérale de la loi ou du règlement. La loi n'est pas seulement la règle écrite dont les termes sont suffisamment clairs pour qu'elle puisse recevoir application sans qu'il soit nécessaire de l'interpréter. Le législateur utilise très souvent des notions ou des distinctions dont la mise en œuvre est assurée par l'administration sous le contrôle du juge.

La disposition de la loi, et respectivement de toute réforme fiscale, devient inséparable de l'interprétation que lui donne le juge au regard, non seulement des règles de droit fiscal ou des règles de droit commun, mais aussi des stipulations des conventions internationales. Le sens précis de la règle applicable doit être cherché ainsi le plus souvent dans la jurisprudence.

Ainsi, de tous les temps et lieux, le juge est regardé comme le véritable garant des droits du contribuable : « Le recours au juge judiciaire ou au juge administratif demeure une pièce maîtresse de l'ensemble du système fiscal »<sup>497</sup>. Aussi, son intervention dans le contentieux fiscal est prépondérante en dépit de la place importante qu'occupe l'administration fiscale dans ce domaine. Cependant, si le principe de son intervention n'est pas contesté, il en va différemment pour la détermination des juridictions compétentes et leur organisation. De multiples difficultés se posent avec des solutions différentes selon les pays.

La première solution a consisté à conférer la compétence en la matière à des juridictions spécialisées ; solution adoptée en Allemagne, le Portugal, la Grèce, les Etats- Unis d'Amérique. De même au Venezuela, des tribunaux spéciaux sont chargés du contentieux de l'impôt sur le revenu<sup>498</sup>.

La deuxième solution concerne l'attribution de compétences à des juridictions non spécialisées. C'est la solution la plus satisfaisante et qui a été généralement adoptée.

La troisième solution a consisté, pour les pays ayant opté pour une dualité de juridictions, à attribuer la compétence en matière fiscale soit à la juridiction administrative (cas de la Suède et du Luxembourg), soit aux tribunaux civils (cas de la Belgique).

La quatrième solution consacre le partage des compétences entre, les tribunaux administratifs pour le contentieux des impôts directs, et les tribunaux judiciaires pour le contentieux des impôts indirects. C'est le cas de la France. Ce partage trouve son explication dans des considérations plus historiques et politiques que juridiques. L'argumentation juridique prise pour justifier le partage a cependant été très contestée.

---

<sup>497</sup>Tixier « droit fiscal » Dalloz (2<sup>e</sup> éd) p 277.

<sup>498</sup>Lucien MEHL : « science et technique fiscales » Tome 1 et 2, coll Thermis 1952.

Avec la mondialisation et la libéralisation des échanges, le juge s'est trouvé attribué d'autres fonctions relatives à l'interprétation des conventions fiscales internationales.

En effet, Les conventions fiscales, comme tout texte juridique, peuvent comporter une part d'ambiguïté. La signification des termes techniques employés n'est pas toujours claire surtout en l'absence de définition au-sein de la convention ; le terme bénéficiaire effectif (beneficial owner), par exemple, a été le théâtre de nombreuses controverses en jurisprudence française aussi bien que canadienne. L'idée d'une interprétation littérale qui signifie l'absence d'interprétation paraît incongrue étant donné la complexité des conventions fiscales, mettant en jeu les intérêts de plus d'un Etat, dépassant largement celle des lois fiscales ne concernant qu'un seul Etat.

Un terme technique, non défini dans une convention fiscale, même précis selon le droit interne d'un Etat contractant peut avoir un sens différent selon le droit interne de l'autre Etat contractant. Un terme même défini dans une convention fiscale est susceptible d'imprécision et d'ambiguïté. Une mauvaise rédaction peut ne pas traduire la volonté réelle de l'auteur. L'ambiguïté est d'autant plus accentuée que les conventions fiscales peuvent être rédigées et authentifiées en plus d'une langue. Ces obstacles passés en revue ne libèrent pas le juge de l'obligation de statuer.

Or, il convient de noter qu'il n'existe pas au Maroc un juge fiscal à l'instar de la Tunisie. Aussi, on pourrait se demander si on aurait un jour un juge fiscal et, si c'est oui, sa mise en place serait-elle le résultat de l'évolution du système judiciaire lui-même ou un simple mimétisme comme c'est le cas de plusieurs politiques, ou imposée par les circonstances au niveau international ?

### **B : Sur le plan international**

Sur le plan international, plusieurs limites s'opposent à la mise en place d'une vraie réforme fiscale. Il s'agit, en l'occurrence, de l'inexistence d'un ordre fiscal international combinée à l'inexistence d'une juridiction internationale et d'un parlement mondial pour pouvoir voter l'impôt mondial.

#### **1. L'inexistence d'un ordre fiscal international**

Il existe une coopération fiscale entre les États, mais il n'existe pas une harmonisation des politiques et stratégies fiscales au niveau mondial. L'ordre fiscal interne des États a été élargi au niveau communautaire que ce soit en Europe ou en Afrique de l'ouest, mais pas au niveau mondial. En supprimant ne serait-ce que partiellement les disparités entre les systèmes fiscaux, l'harmonisation élimine l'évasion fiscale internationale. L'harmonisation fiscale, au niveau communautaire, a surtout concerné les impôts indirects.

Au niveau international, les États n'ont pas développé une forme de coopération dans le domaine des conventions fiscales. La convention fiscale communautaire de l'UEMOA constitue une avancée significative dans la quête d'une réponse aux questions liées à la conformité du réseau existant de conventions bilatérales au droit communautaire.

Les bénéfices attendus de la libéralisation du commerce international ne pourront se concrétiser que si les États ont les moyens de s'opposer aux agissements des entreprises qui contreviennent directement ou indirectement à leur législation fiscale. Il existe une complémentarité entre la libéralisation du commerce international et la lutte contre la double imposition ou la double non-imposition des entreprises multinationales.

Les progrès de l'interpénétration des marchés entre pays et la fragmentation juridique du contrôle du fonctionnement de ces marchés rendent chaque jour plus évident le déséquilibre croissant entre la réalité économique internationale et son encadrement fiscal. La mise en œuvre individuelle de la souveraineté des États permet à des entreprises opérant sur les marchés mondiaux de réaliser des pratiques fiscales dommageables qui empêchent la libéralisation du commerce international ou limitent son intérêt.

Le fractionnement du droit fiscal international provient du fait que les droits sont nationaux. Un État n'est compétent que pour les entreprises établies sur son territoire. Cette manifestation du principe de souveraineté selon lequel chaque Etat ne peut utiliser ses pouvoirs contraignants que sur son territoire ne permet pas de régler toutes les externalités résultant de l'internationalisation des marchés<sup>499</sup>.

Cependant, des organisations internationales telles que l'ONU et l'OCDE s'efforcent de coordonner les politiques fiscales nationales à un niveau supra communautaire, voire mondial. Toutefois, leur action est limitée du fait de son caractère facultatif. Il est vrai que la généralisation de l'usage des Modèles de convention ONU et OCDE permet de limiter les litiges fiscaux transnationaux. Aussi, il y a eu un constant rapprochement des systèmes fiscaux et, grâce aux nombreux travaux de ces institutions en la matière, les conventions fiscales de non double imposition dans leur ensemble s'avèrent plus uniformes qu'auparavant.

Une solution pourrait consister à définir un droit commun fiscal supranational et à charger des autorités, ayant des pouvoirs d'enquête et de sanction dans tous les États membres de l'ensemble où s'appliquerait ce droit supranational, à veiller à son application et son respect.

---

<sup>499</sup>F. JENNY, « Sortir de la jungle. Pour une gouvernance des marchés mondiaux », En temps réel – Cahiers, n° 10, septembre 2003.

## **2. L'inexistence d'une juridiction internationale**

Appelée des vœux de nombre d'auteurs, la création d'une juridiction fiscale internationale en charge de l'application et du règlement des conflits d'interprétation des normes fiscales conventionnelles ou l'octroi de ces compétences à une organisation internationale préexistante n'est restée qu'au stade des balbutiements.

Pourtant, l'intérêt d'une telle procédure serait grand pour l'uniformisation des solutions concernant le sens et la portée des clauses anti-abus. En effet, les divergences de solutions quant à la signification à apporter à telle ou telle clause conventionnelle procèdent de plusieurs facteurs pouvant être limités grâce à l'instauration d'une telle règle de compétence : bilinguisme, conceptions juridiques particulières, lacunes des dispositions du traité et formulations équivoques participent à l'émergence de ces divergences, notamment sous l'influence des intérêts fiscaux particuliers de chaque État.

Ainsi, Cette juridiction pourrait rendre des jugements s'imposant aux parties, administrations fiscales d'une part et contribuables de l'autre, en toute impartialité puisque placée au-dessus du cadre des institutions nationales, tout en unifiant la jurisprudence dans la limite du respect des dispositions conventionnelles particulières à chaque accord bilatéral.

À terme, cela pourrait conduire à une signification de chaque clause commune à un certain nombre d'États et à une acception universelle pour chaque type de clauses anti-abus. Les définitions de la résidence ou du bénéficiaire effectif deviendraient notionnelles ce qui ferait gagner en cohérence au système et en pratique. Les opérateurs du commerce international verraient leur tâche facilitée par la garantie d'une sécurité juridique accrue et d'une politique de lutte contre le chalandage fiscal claire et prévisible.

Cependant la volonté des gouvernements de maintenir la souveraineté fiscale des États en la matière a freiné cette aspiration en un système unifié. Cette volonté se traduit par le refus de reconnaître la compétence à un organe placé au-dessus des États pour régler les conflits entre eux et leurs contribuables, nés de l'interprétation des conventions fiscales qu'ils négocient et adoptent.

Néanmoins, il est à noter que par le passé quelques tentatives en ce sens virent le jour et qu'on a pu attribuer à un tribunal arbitral la tâche de déterminer le sens de dispositions conventionnelles. Ce fut notamment le cas en 1923, à l'occasion d'un conflit entre la France et l'Espagne concernant l'application ou non d'un impôt français sur les bénéfices de guerre aux ressortissants espagnols résidents en France. Le président de la Confédération helvétique de l'époque fut choisi comme arbitre afin de rendre une interprétation impartiale du traité conclu entre les deux pays le 7 janvier 1862. Il est d'ailleurs possible que cette solution soit amenée à

se renouveler car depuis 2007, l'OCDE, qui cependant ne souhaite pas endosser le rôle de juridiction fiscale internationale, montre un intérêt particulier pour ce type de règlement des différends fiscaux, principalement en cas d'échec des moyens traditionnels puisqu'elle a inscrit cette possibilité dans son modèle de convention fiscale.

Il est également à noter que dans le cadre communautaire se développe un contentieux fiscal, porté devant la Cour de justice de l'Union européenne. Bien que pour le moment la Cour ne se prononce pas sur l'application individuelle de l'impôt, il est possible que son rôle en la matière aille grandissant si les États membres consentent à poursuivre l'intégration communautaire, en confiant à la Cour de justice une fonction arbitrale contraignante ainsi que le suggère la Commission européenne.

### **3. L'utopie d'un parlement mondial pour voter l'impôt**

L'interdépendance mondiale ne cesse de s'accroître dans des domaines qui touchent la qualité de vie de tous les habitants de la planète ; c'est ainsi que le niveau de l'emploi, la qualité de l'environnement, la santé, l'alimentation et la sécurité comme la question de l'impôt échappent de plus en plus au contrôle étatique à l'intérieur des frontières traditionnelles.

Cette globalisation ne résulte pas d'un choix de société ; c'est une tendance séculaire qui connaît aujourd'hui une accélération foudroyante. Sur le plan fiscal, elle entretient, en raison des différences de niveaux de taxation, excessives et flagrantes, un climat d'insatisfaction générateur de volatilité des bases mobiles vers des cieux fiscalement plus cléments.

Sur le plan mondial, après l'échec de la Société des Nations, la seule et remarquable initiative, à la suite de la seconde guerre mondiale, a été la mise en place de l'ensemble que constituent l'Organisation des Nations Unies, ses Agences et les institutions de Bretton Woods<sup>500</sup>. Mais il y a de cela un demi-siècle, aucune structure mondiale de nature démocratique n'a été considérée, alors que l'interdépendance s'accroissait ; il en résulte un profond malaise, les peuples ne se sentent pas associés aux décisions qui les concernent. D'autant plus que l'idée d'une fiscalité internationale appelle la mise en place d'un parlement mondial pour voter l'impôt. Or, ce vœux n'est pas encore exaucé ce qui entrave la réussite de la réforme fiscale au niveau international.

Ainsi, s'il paraît utopique d'évoquer un Gouvernement Mondial, auquel les gouvernements, les milieux politiques et les opinions publiques ne sont pas préparés, il est par contre opportun et possible de mettre en place un parlement mondial qui serait une assemblée

---

<sup>500</sup>Philippe Moreau Defarges : La mondialisation, Que sais-je ? PUF.

représentative des populations, un organe de proposition et de contrôle dans tous les domaines d'implication mondiale notamment le domaine fiscal, et ce, par application du principe de subsidiarité<sup>501</sup>.

Il ne disposerait pas d'un pouvoir législatif, ni d'un pouvoir de décision par rapport aux prérogatives des Etats et des Organismes internationaux, et n'interviendrait pas dans les domaines de politique intérieure<sup>502</sup>.

Notons que face au besoin ressentis, des solutions ont déjà été recherchées ; elles vont dans le bon sens... mais elles s'arrêtent en chemin. C'est ainsi que la CNUCED se proclame "le Parlement de la mondialisation", qu'il est envisagé de créer une "Institution parlementaire de l'OMC", que certaines Agences des Nations Unies veulent établir des relations avec des organismes parlementaires, enfin que certains suggèrent d'intégrer des parlementaires dans les délégations nationales pour l'Assemblée Générale des Nations Unies.

Il convient, toutefois, d'éviter cette dispersion. Le Conseil Economique et Social des Nations Unies (ECOSOC) pourrait avoir pour rôle de parler au nom de la société civile ; malheureusement sa composition et son fonctionnement ne le lui permettent pas, à la différence du Comité Economique et Social de l'Union européenne et du Conseil Economique et Social à vocation purement nationale en place dans une cinquantaine de pays.

Il existe déjà des institutions parlementaires à vocation internationale, qui résultent d'accords internationaux leur donnant une incontestable légitimité : ce sont le Parlement Européen, le Conseil de l'Europe, l'Assemblée Parlementaire de l'OTAN, de l'OSCE ou de l'UEO.

Aucune de ces institutions n'a de vocation universelle. D'autres sont des groupes interparlementaires - ignorés du grand public - dont le rôle et le fonctionnement mériteraient beaucoup plus d'attention. Certaines ont une vocation "régionale", comme l'Assemblée Parlementaire de la Francophonie, celles du Commonwealth, du Sud-Est Asiatique ou de l'Amérique Latine ; d'autres ont une vocation spécifique, tel le GLOBE pour l'environnement.

L'Union Inter Parlementaire (UIP) - qui regroupe les parlements de 139 pays possède, par contre, une tout autre dimension ; Créée en 1889 elle est particulièrement représentative d'un effort d'intervention parlementaire à vocation mondiale. Elle se saisit des grands problèmes et réunit d'éminents parlementaires ; elle dispose d'une organisation permanente et de qualité et a obtenu le statut consultatif auprès des différentes instances des Nations Unies.

---

<sup>501</sup>Jean Louis Borloo, Marcel Ruby, Christian De Boissieu, Amiral Lacoste, Mikhail Gorbatchev : Le pari d'un gouvernement mondial - Géopolitique du monde contemporain. 2010.

<sup>502</sup>Id.

Elle joue donc un rôle non négligeable...Mais, à l'heure actuelle, cela ne suffit pas. S'est-elle vraiment exprimée et a-t-elle été entendue au moment des négociations de l'OMC ? Les populations et les ONG la considèrent-elles comme l'interlocuteur valable pour faire entendre leur voix et influencer les décisions à portée mondiale ? Les électeurs connaissent-ils les parlementaires membres de cette institution et les reconnaissent-ils comme investis d'une mission spécifique? Certainement pas. Les Parlementaires pour une Action Globale (PGA) manifestent une même préoccupation, mais se heurtent aux mêmes difficultés. Alors il faut aller plus loin.

En gros, l'inexistence d'un parlement monde comme à la fois moyen et condition du succès de la réforme fiscale, risquerait de délégitimer celle-ci sur le plan international.

Ainsi, comme ce fut le cas à l'origine pour le Parlement Européen, Le nombre de parlementaires, par pays et pour l'ensemble, devrait permettre d'assurer une représentation minimale par pays et de ne pas donner une prépondérance excessive aux pays à forte population.

L'organisation, le fonctionnement et le choix de son siège devront faire l'objet de propositions et de négociations préparées par une entité à designer. L'usage des moyens modernes de communication facilitera grandement la réalisation de cette première étape, comme le fonctionnement ultérieur de cette institution.

Ce projet paraîtra à certains trop ambitieux et trop en avance sur son temps. C'est le lot de toutes les grandes créations de notre histoire ; elles supposent la contribution d'hommes ayant une vision des problèmes essentiels, assortie d'une volonté politique pour y apporter les réponses nécessaires. Il correspond à des inquiétudes fortes de notre époque ; il est susceptible de rencontrer un succès considérable auprès des opinions publiques, avec l'appui des milieux politiques et universitaires et avec l'amplification des média.

### **Conclusion de la deuxième section**

En gros, éradication de la pauvreté, stimulation de l'épargne et de l'investissement, promotion des exportations..., telles sont les enjeux que s'assigne toute réforme fiscale et bien d'autres. Néanmoins, les moyens mis en œuvre pour l'exhausser souffrent de plusieurs défaillances et limites notamment au niveau de l'administration fiscale et de l'étendue des compétences et le rôle du juge fiscal à qui incombe la responsabilité de trancher les litiges résultant de l'application d'une nouvelle loi ou l'interprétation d'une convention.

Sur le plan international, l'inexistence d'un parlement mondial apte à légitimer l'imposition mondiale ainsi que l'absence d'une juridiction internationale, en charge de l'application et du règlement des conflits d'interprétation des normes fiscales conventionnelles ou l'octroi de ces compétences à une organisation internationale, entravent le succès de toute réforme de la fiscalité internationale.

Ce manque trouve son origine dans l'absence d'une volonté politique ferme et du désir des pouvoirs publics de préserver certains intérêts dominants.

De ce fait, le développement ou le sous-développement fiscal d'un pays n'est que le reflet de la force ou de la faiblesse de la volonté politique. Ainsi, l'absence de celle-ci favorise le statuquo et le conservatisme ; alors que le déploiement d'une forte volonté de changement fiscal engendre un climat de mobilisation fiscale.

En gros, la crise des réformes fiscales a des incidences néfastes aussi bien sur l'économie qui se trouve handicapée que sur la situation sociale gangrénée par l'injustice et l'inégalité (section 2).

## **Section 2 : Les incidences de la crise des réformes fiscales**

*« Assigner à l'outil fiscal la promotion du développement économique et sociopolitique, c'est de la démesure. Mais, elle est à la mesure des nécessités et des aspirations des pays attardés. L'impôt a vocation à participer à toutes « les grandeurs querelles » qui ébranlent les pays en développement depuis des décennies. L'impôt ne peut pas demeurer indifférent aux idées qui brassent les pays en voie de développement, et à des réalités qui assaillent les nouveaux Etats de l'hémisphère Sud... »<sup>503</sup>.*

*Aussi, selon ELKTIRI : « La fiscalité doit occuper une place privilégiée dans la stratégie du développement économique et social d'un pays. En tant que ressource principale pour le financement du développement, l'impôt joue un rôle déterminant dans l'orientation et la réalisation des choix économiques et des objectifs du plan. Tant par l'étendue de la place de l'impôt à tous les niveaux de la vie économique et sociale, que par la multiplicité de ses effets induits sur l'ensemble des activités de production, de répartition et d'utilisation des biens et services et des actifs financiers, l'action de la fiscalité s'inscrit comme instrument de politique structurelle et conjoncturelle, globale ou sélective. Il n'est pas de programme de régulation conjoncturelle, de politique de relance, de stabilisation ou de croissance qui ne recourt, à des degrés variés, à l'utilisation de l'instrument fiscal... »<sup>504</sup>.*

En effet, les pouvoirs publics au Maroc ont toujours assigné à l'outil fiscal la réalisation de plusieurs objectifs tantôt contradictoires et souvent inconciliables. Aussi, les différentes réformes fiscales visent la relance de la croissance, l'augmentation du rendement de l'impôt et l'éradication de la pauvreté. Néanmoins, avec la crise des réformes fiscales, aucun des objectifs n'a été réalisé : l'épargne et l'investissement ne sont pas propulsés, la compétitivité n'est pas renforcée et le fossé entre les différentes classes sociales ne s'est pas estompé.

### **&1 : Des réformes fiscales faiblement corrélées à la croissance**

La croissance économique est synonyme de production de biens et services, de créations d'emplois et de richesses. Elle assure la prospérité économique, sociale et humaine<sup>505</sup>.

Pour toutes ces raisons, la compréhension de la croissance, de ses mécanismes, de ses déterminants et de ses sources a toujours été un souci majeur des décideurs et des concepteurs

---

<sup>503</sup> Pheuiphanh Ngaosyathn. Le Rôle De L'impôt Dans Les Pays En Voie De Développement, le rôle qualitatif – L'impôt promoteur du développement économique et socio politique. Bibliothèque de science financière 13, 17. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1974. Page 11.

<sup>504</sup> Elktiri, Mustapha. Fiscalité et développement au Maroc. Ed. Maghrébines. Casablanca.1982. Page 119.

<sup>505</sup> Rapport du Haut Commissariat au Plan : Les sources de la croissance économique au Maroc, Septembre 2005.

des politiques économiques. Il est clair que la croissance économique n'est pas une panacée pour les problèmes du pays, mais elle facilite l'implémentation des politiques publiques qui complètent les insuffisances de la croissance. En bref, la croissance est une condition nécessaire mais non suffisante pour assurer le bien être social<sup>506</sup>.

Au Maroc, la croissance économique est caractérisée par une évolution en dents de scie, marquant des hauts et des bas selon les variations de la production agricole qui a toujours été fort dépendante des conditions climatiques. En effet, de 1960 à 2004, la croissance est tombée 10 fois au dessous de zéro et elle a dépassé rarement les 5%<sup>507</sup>. L'évolution de la croissance est caractérisée par une forte volatilité. Cette volatilité qui semble être structurelle gêne le bon fonctionnement du processus d'accumulation de la richesse à même de générer la croissance et garantir sa pérennité.

Notons qu'il faudrait 31 ans pour que le Maroc puisse atteindre le niveau actuel de développement de la Tunisie, 65 ans pour atteindre celui de la Malaisie, 129 ans pour celui de la Corée du Sud et près de 2 siècles pour atteindre celui des Etats Unis<sup>508</sup>. Evidemment ceci ne signifie pas un rattrapage, parce qu'au moment où le Maroc atteindrait ces niveaux, ces pays auraient déjà creusé davantage le fossé et il sera de plus en plus difficile de réduire l'écart, pour rattraper, ou du moins réduire l'écart, il faut donc emprunter un sentier de croissance plus rapide.

Face à cette situation, le Maroc s'est engagé dans des réformes visant à alléger le poids des structures fiscales qui grevaient la croissance économique. Ces réformes ont généralement cherché à créer un environnement fiscal encourageant l'épargne, l'investissement, l'entrepreneuriat et le travail.

Ainsi, ces réformes se sont-elles soldées par une relance de la croissance du pays ? Ont-elles contribué à renforcé la compétitivité des entreprises marocaines face aux nouveaux défis de la mondialisation et du libre-échange ?

---

<sup>506</sup> BOURGUIGNON F. (1998): «Equité et Croissance économique : Une Nouvelle Analyse ? » ; Revue Française d'Economie ; 13 : 3 ; pp. 25-84.

<sup>507</sup> Rapport du Haut Commissariat au Plan : Les sources de la croissance économique au Maroc, Septembre 2005.

<sup>508</sup> Id.

### **A : La relation entre fiscalité et croissance économique**

ENGEN et SKINNER (1996) ont démontré que la fiscalité affecte négativement la croissance économique<sup>509</sup>. Se basant sur le modèle de Solow, les deux auteurs montrent que la fiscalité réduit le niveau du produit et influe négativement sur la croissance à long terme. Selon cette approche, le taux de croissance économique dépend du capital physique et humain disponible et de l'évolution de leur productivité.

Dans ce cadre théorique, les auteurs donnent cinq voies par lesquelles la fiscalité peut affecter la croissance du produit<sup>510</sup> :

1. les taxes élevées peuvent décourager l'investissement en diminuant le capital net, dans le cas de taux d'imposition statutaires élevés sur le revenu et le profit et d'une taxation élevée des revenus du capital.
2. la fiscalité peut affaiblir l'offre de travail, en travestissant l'arbitrage entre le travail et le loisir, entre la formation et la faible qualification ;
3. la fiscalité peut ralentir la croissance de la production en décourageant l'investissement en matière de recherche et développement, ou en matière de haute technologie ;
4. la fiscalité peut avoir un impact sur la productivité marginale du capital, si elle réoriente les investissements vers les secteurs où les taxes sont les plus basses et où la productivité est des plus faibles;
5. des taxes élevées sur le travail peuvent travestir l'utilisation efficiente du capital humain, de sorte à décourager le travail dans les secteurs à haute productivité et à taxe élevée.

En définitive, ENGEN et SKINNER concluent que, bien que la politique fiscale ait un impact sur la croissance économique, cet impact est modeste. Ils pensent tout de même que la politique fiscale a un impact de court terme sur la croissance économique. Ils pensent également que mis à part la taxation absolue, la structure de la fiscalité est également importante pour la croissance économique. Ainsi, les pays qui s'arrangent à collecter des impôts aux moyens d'une large base d'impôt et d'une organisation efficiente réalisent

---

<sup>509</sup>Kassoum BIKIENGA Impact des politiques fiscales sur les recettes fiscales et la croissance économique en Côte d'Ivoire, Université de Cocody/Abidjan, Programme de Formation en Gestion de la Politique Economique - DESS-Hautes Etudes en Gestion de la Politique Economique 2009, <http://www.memoireonline.com/03/11/4351/Impact-des-politiques-fiscales-sur-les-recettes-fiscales-et-la-croissance-economique-en-Cote-dIv.html>.

<sup>510</sup>Kassoum BIKIENGA Impact des politiques fiscales sur les recettes fiscales et la croissance économique en Côte d'Ivoire, op cité.

probablement une croissance plus rapide que les pays ayant une base fiscale limitée et une organisation fiscale inefficace.

EASTERLY et REBELO (1993), dans une étude visant à montrer le rapport entre les différentes mesures de politique fiscale, le niveau de développement et le taux de croissance économique, concluent entre autres que l'impact de la fiscalité est difficile à isoler<sup>511</sup>. Toutefois, ils pensent que l'impact de la fiscalité sur la croissance dépend de sa structure, et que seul le taux marginal d'imposition sur le revenu explique significativement les disparités en matière de croissance. Ainsi, seules les modifications des taux d'imposition sur les revenus ont un impact sur la croissance.

Certains auteurs pensent que l'impact de la politique fiscale sur la croissance est négligeable (Harberger, 1964, Mendoza, Milesi-Ferretti et Asea ,1995), et concluent que la croissance requiert des transformations considérables dans le système fiscal (Mendoza, Milesi-Ferretti et Asea ,1995)<sup>512</sup>.

Aussi, les impôts directs auraient un impact négatif sur la croissance (Milesi-Ferretti et Roubini, 1995). Concernant l'impôt sur la consommation, s'il a un impact non négligeable sur la croissance, il est moins générateur de distorsions que l'impôt sur le revenu (Milesi-Ferretti et Roubini, 1995)<sup>513</sup>. Ce point de vue est également partagé par Johansson et al. (2008) pour qui les impôts sur les sociétés grèvent le plus la croissance, suivis par les impôts sur le revenu des personnes physiques et les impôts sur la consommation<sup>514</sup>. Les impôts sur l'immobilier semblent les moins nocifs. La conclusion est la même : une réforme fiscale sans incidence sur les impôts et orientée sur la croissance consisterait à transférer une partie de la base imposable des impôts sur le revenu vers des impôts moins générateurs de distorsion, comme les impôts récurrents sur l'immobilier ou ceux sur la consommation.

Ainsi, des réformes fiscales neutres, qui réduisent les taux d'imposition, augmentent la base fiscale, diminuent les exonérations et mettant en place des systèmes fiscaux décourageant le moins possible l'accumulation du capital, peuvent stimuler la production et l'emploi<sup>515</sup>.

---

<sup>511</sup> Karim AZIZI : Impact des inégalités sur la croissance : Le rôle des rationnements financiers.  
[http://www.univ-paris13.fr/cepn/IMG/pdf/wp2001\\_02.pdf](http://www.univ-paris13.fr/cepn/IMG/pdf/wp2001_02.pdf).

<sup>512</sup> VERDIER Th. (1999) : « Développements récents en économie politique de la croissance : un survol rapide » ; *Revue Economique* ; 50 : 3 ; pp. 489 – 497.

<sup>513</sup> GUELLEC D., RALLE P. (1997) « *Les nouvelles théories de la croissance* », Editions la Découverte, collection Repères, Paris, 1997.

<sup>514</sup> Id.

<sup>515</sup> RAJKUMAR A., SWAROOP V. (2002) « Public Spending and Outcomes: Does Governance Matter? », *World Bank Development Research Group, Working Paper N°2840*, Mai 2002, 30P.

De ce qui précède, il ressort que l'impôt direct sur le revenu peut avoir un impact négatif sur la croissance à long terme. La croissance peut seulement être soutenable s'il existe une motivation qui oriente les individus à investir dans le capital (physique ou humain). Dans la plupart des modèles de croissance endogène<sup>516</sup>, cette motivation est exprimée par le taux de retour sur investissement. Puisque les impôts sur le revenu ou l'investissement jouent sur l'efficacité marginale du capital, ils réduisent aussi la motivation des individus à investir dans les actifs fixes ou à s'éduquer, donc à stimuler la croissance. Pour cela, ils ont un impact négatif sur la croissance.

Outre l'impact direct, les taxes sur le revenu et l'investissement peuvent avoir un impact indirect sur la croissance. Toutefois, si les recettes fiscales sont utilisées pour investir dans des infrastructures publiques, un impôt sur le revenu ou sur l'investissement peut avoir un impact positif sur la croissance dans une certaine mesure.

En gros, la fiscalité influe sur les décisions des individus concernant l'épargne, le travail et l'amélioration du niveau d'instruction ; les décisions des entreprises en matière de production, de création d'emplois, d'investissement et d'innovation ; ainsi que le choix des instruments d'épargne et des actifs par les investisseurs. Ces décisions sont affectées non seulement par le niveau des impôts mais aussi par la manière dont les différents instruments fiscaux sont conçus et combinés pour générer les recettes publiques.

### **B : Une compétitivité minée par à la complexité du système fiscal**

Dans une économie ouverte, la compétitivité des entreprises est un élément fondamental pour la création de richesses et d'emplois. Le système fiscal marocain a été construit à une époque où les entreprises bénéficiaient de protections douanières assez élevées. Il est utile aujourd'hui, alors que ces barrières ont été levées, de s'interroger sur la capacité de notre système fiscal à être un facteur favorisant la production nationale. Il est également primordial de veiller à ce que l'impôt ne soit pas considéré comme une contrainte, mais soit également perçu comme un facteur de création de lien social et de solidarité.

Aujourd'hui, alors que de profondes mutations caractérisent le champ de l'économie internationale, que de nouvelles puissances émergent notamment en Asie et qu'une grave crise affecte la Zone Euro, où se comptent nombre de partenaires traditionnels du Royaume, la nécessité s'impose au pays de poursuivre les réformes politiques, économiques et sociales.

---

<sup>516</sup>On appelle **croissance endogène**, non pas une forme de croissance, mais une théorie qui explique la croissance économique par des facteurs endogènes comme le développement du capital humain, les savoir-faire, le progrès technique. Cette théorie remet en question le modèle édicté par l'économiste américain **Robert Solow** (dit "**modèle de croissance exogène**") pour lequel le progrès aurait pour origine des facteurs extérieurs à la production, sans pour autant en expliquer la cause, et qui conclut à une convergence des économies vers un état de croissance stationnaire, ce qui n'a pas été constaté.

Notons que la réforme fiscale est un processus continu. Les responsables de la politique fiscale et les administrateurs fiscaux adaptant continuellement les systèmes fiscaux en fonction des changements économiques, sociaux et politiques. Le moteur principal des réformes est le besoin de mobiliser des ressources nationales afin de financer le développement économique et relancer la croissance.

Par ailleurs, l'imposition affecte aussi les décisions économiques en matière d'investissement, de production, d'offre et de demande d'emploi et d'épargne. Par conséquent, les gouvernements sont tous confrontés au même défi d'établir un environnement fiscal compétitif, encourageant l'investissement, la prise de risque, l'entrepreneuriat et les activités sur le marché du travail, et élargissant en même temps l'assiette de l'impôt, en décourageant notamment le non-respect des obligations fiscales.

En matière fiscale, le Maroc a accompli des efforts pour rendre le système fiscal moins complexe et l'administration plus moderne et transparente. L'élaboration du premier rapport sur les dépenses fiscales a constitué un élément clé de la réforme fiscale<sup>517</sup>. Les défis auxquels le Maroc est confronté ont été aggravés par des perturbations au niveau de l'économie mondiale, avec l'augmentation des prix mondiaux des produits alimentaires et de l'énergie et la crise financière mondiale qui a éclaté en 2008.

Aussi, les mesures de stimulation mises en place par le Maroc en réponse à la crise accentuent la pression sur le budget de l'État, dont la viabilité est déjà limitée. Ce budget nécessite une mobilisation continue en ressources nationales pour entreprendre des réformes fiscales structurelles à long terme, alors que les recettes fiscales diminuent en raison de la récession économique internationale.

Il convient de préciser que malgré les efforts déployés en matière fiscale, par les pouvoirs publics, pour relancer la croissance du pays, celle-ci trouve des difficultés à décoller. Ceci tient aux sempiternels facteurs de blocage : système fiscal complexe, hermétique, peu attractif et pesant lourdement sur les entreprises. Aussi, malgré l'exonération de certains secteurs d'activités ou l'application des taux allégés, l'économie marocaine n'est pas relancée. Aussi, l'ensemble de ces mesures, dont le coût global se chiffre à plus de 32 milliards de DH,

---

<sup>517</sup>Le Maroc est le premier et (pour le moment) le seul pays de la région MENA à tenir des comptes sur les DF (par exemple, réduction de taux d'imposition, abattements fiscaux, déductions fiscales par rapport à l'assiette de l'impôt, crédits d'impôt, exonérations fiscales) et à produire et publier un rapport sur les DF. L'élaboration de ce rapport a contribué à une plus grande transparence et de meilleures prévisions fiscales par impôt et par activité. Ce rapport évalue les allègements fiscaux, permet une transparence sur l'octroi de mesures d'incitation fiscale particulières, et renforce l'estimation, l'évaluation et la réforme de la politique, notamment en surveillant davantage les objectifs concernant l'équilibre budgétaire.

ne donne pas lieu à des analyses périodiques quant à leur efficacité, ou à l'effet d'éviction qu'elles peuvent induire en favorisant un secteur productif par rapport à d'autres<sup>518</sup>.

Aussi, le Maroc compte parmi les pays à pression fiscale élevée entravant ainsi l'épargne et l'investissement. Ainsi, En termes de Benchmarking, si l'on compare le Maroc à des pays à niveau de développement économique similaire comme la Tunisie ou l'Égypte, on peut effectivement avancer que la pression fiscale au Maroc est forte : à l'ère de l'indépendance du Maroc, la pression fiscale se situait autour de 10 % ce qui était le même niveau des pays similaires au Maroc en termes de développement. Aujourd'hui, cette pesanteur fiscale a pratiquement escaladé et caracole de 23 % depuis une dizaine d'années, 22,1 % en 2011 d'après les estimations du ministère de l'Économie et des Finances contre 22,8 % en 2010<sup>519</sup>.

Ceci laisse à penser que tous les secteurs contribuent à l'effort fiscal. Or, le poids de la fiscalité ne pèse pas de façon équilibré sur les agents économiques, ainsi le poids de l'IS reste supporté par une petite minorité d'entreprises (2 % des entreprises payent 80 % de l'IS), et l'IR repose pour l'essentiel sur les revenus sous forme de salaires dans les secteurs organisés (73 % de l'IR provient des salariés). La TVA ne touche pas de grands pans de l'activité économique. Des circuits entiers, de production ou de distribution restent en effet en dehors du champ des impôts, alourdissant d'autant la part supportée par le secteur formel, et dans celui-ci des entreprises les plus transparentes.

Le système de gestion de la TVA est très décrié par les agents économiques et la problématique du remboursement des crédits de TVA constitue le principal défi qui doit être relevé pour assurer la neutralité de cette taxe à l'instar de ce qui est en vigueur dans d'autres pays.

L'Impôt sur les Sociétés souffre quant à lui d'une définition trop large de ses critères de calcul, générant pour le contribuable une incertitude d'interprétation, que l'administration fiscale met quasi systématiquement à profit pour redresser à son avantage. Les demandes de clarification n'obtiennent que rarement des réponses claires, et la Direction de la Législation Fiscale, étant intégrée à la Direction Générale des impôts, a souvent une position qui privilégie l'interprétation des inspecteurs fiscaux. Un travail de clarification des modalités de fixation du résultat imposable par secteur d'activité, comme c'est le cas dans de nombreux

---

<sup>518</sup>Le système fiscal marocain, développement économique et cohésion sociale,  
<http://www.lnt.ma/actualites/exclusif-letude-du-ces-sur-la-reforme-de-la-fiscalite-59729.html>

<sup>519</sup>Mustapha Maghriti : La pression fiscale au Maroc : à quand l'écran de fumée ??  
<http://lecercle.lesechos.fr/economie-societe/politique-eco-conjoncture/conjoncture/221161379/pression-fiscale-maroc-a-quand-ecra>.

pays, et la publication de ces règles apparaissent aujourd'hui comme une nécessité pour aboutir à une relation apaisée entre l'administration et les entreprises.

Au Maroc l'étroitesse de l'assiette fiscale, en particulier en matière d'IS, la défiscalisation de l'agriculture, l'incivisme fiscal et, plus généralement, l'existence d'un secteur informel toujours prospère, sont les principales causes de la récession économique. Aussi, la pression fiscale devrait donc être calculée sur la base et le dénominateur du PIB non agricole. En procédant ainsi, on aurait eu en 2010 une pression fiscale de 26,4 % au lieu de 22,8 % et, en 2008, de plus de 31 %<sup>520</sup>.

Par ailleurs, sous l'angle du prélèvement d'impôt effectif, le Maroc se positionne dans les premiers rangs dans le monde : En vertu de l'étude "Global Effective Tax Rates" réalisée par le cabinet américain Price Waterhouse Coopers (PwC), le Maroc a prélevé un taux d'impôt moyen effectif de 33,9 %, entre 2006 et 2009, ce qui fait de lui le deuxième pays au monde à pratiquer le taux d'impôt effectif le plus élevé<sup>521</sup>.

Selon la même investigation économique, le Maroc se situe très loin devant les pays non membres de l'OCDE. Ils ont pratiqué, sur la même période, un taux d'imposition effectif d'une moyenne de 16,5 % : La France n'a prélevé que 23,1 % occupant ainsi la vingt-deuxième place, La Belgique est encore plus souple avec 19,5 % et vient à la trente-sixième position, tandis que le voisin espagnol est vingt-sixième pour 21,8 %.

Dans la zone Moyen-Orient et Afrique du Nord, le pays est le seul à pratiquer un taux aussi élevé. Il partage la catégorie des taux à deux chiffres avec Oman. Tous les autres pays de la région pratiquent des taux à un chiffre. Il s'agit d'ailleurs de la région du monde où les taux sont généralement les plus bas.

La Tunisie a décidé récemment de baisser son taux d'IS de 35 à 30%. La Turquie a baissé le taux de l'impôt sur le revenu de 40 à 20%<sup>522</sup>.

Selon un sondage effectué par le Team du Centre Marocain de Conjoncture (CMC), les taux imposition actuellement en vigueur restent en majorité trop élevés notamment en matière d'IS et de TVA ; plus de 75 % des sondés estiment que la pression fiscale demeure excessive par rapport aux taux pratiqués dans les pays européens et dans d'autres pays

---

<sup>520</sup>Mustapha MAGHRITI : La pression fiscale au Maroc : à quand l'écran de fumée ??  
<http://lecercle.lesechos.fr/economie-societe/politique-eco-conjoncture/conjoncture/221161379/pression-fiscale-maroc-a-quand-ecra>.

<sup>521</sup>Id.

<sup>522</sup>S.B : Investissements étrangers : le Maroc est en retard sur ses concurrents : La vie éco, 05/05/2006.

émergents du Sud de la Méditerranée à niveau de développement similaire au Maroc<sup>523</sup>. Cette pression fiscale élevée constitue une contrainte pour les entreprises marocaines.

Notons qu'un taux élevé de l'impôt sur les bénéfices des sociétés tend en pratique à augmenter le coût d'usage du capital par rapport aux frais de main-d'œuvre et donc à décourager les investissements destinés à économiser cette dernière (dans l'hypothèse où les profits ont une valeur positive). Simultanément, toutefois, cet alourdissement de l'imposition entraîne une baisse de la rentabilité, susceptible d'avoir des effets défavorables pour l'activité d'investissement dans son ensemble et par suite pour l'emploi, à moins que l'impôt ne puisse être répercuté en aval. Ses incidences sur l'emploi sont donc indéterminées, le résultat net dépendant dans une large mesure de la conjoncture et des possibilités de répercussion en aval qui en découlent.

Du côté des incitations en matière d'investissements au Maroc, l'expérience montre que de telles démarches n'aboutissent qu'à créer des distorsions et des inégalités qui s'ajoutent à celles de nature structurelle et systémique, sans atteindre les objectifs pour lesquels les incitations ont été conçues. Dans certains cas, on est même arrivé à des conséquences perverses (spéculation immobilière, situation de mise en faillite...).

Les subventions accordées par le gouvernement marocain, plafonnées à 10%, sont inférieures à celles qui sont octroyées par d'autres pays méditerranéens. Pire, les procédures auxquelles obéissent ces subventions, à travers le Fonds de la promotion des investissements, sont souvent lourdes, compliquées et inadaptées.

En gros, un malaise fiscal sévit au Maroc et l'introduction de nouvelles dispositions fiscales par les différentes lois de finances n'a fait qu'accentuer les incohérences et l'instabilité du système fiscal. La multitude et la superposition des taxes grèvent l'investissement et constituent un blocage au renforcement de la compétitivité du pays.

Notons que l'examen des effets de la fiscalité sur la compétitivité internationale des entreprises marocaines ne devrait pas se limiter aux seuls prélèvements fiscaux, mais concerner également la structure des dépenses publiques et la nature des services offerts avec aux entreprises par l'Etat<sup>524</sup>.

---

<sup>523</sup> Mustapha MAGHRITI : La pression fiscale au Maroc : à quand l'écran de fumée ??

<http://lecerclerlesechos.fr/economie-societe/politique-eco-conjoncture/conjoncture/221161379/pression-fiscale-maroc-a-quand-ecra>.

<sup>524</sup> Anas BENSALLAH ZEMRANI : Les finances de l'Etat au Maroc : l'entreprise face au fisc, L'HARMATTAN, 2001.

Aussi, la fiscalité impacte aussi bien la croissance économique que le développement social du pays. Ainsi, nous sommes acculés à nous demander sur l'effet des réformes fiscales sur la pauvreté, l'inégalité et la cohésion sociale au Maroc.

## **&2 : Un système fiscal gangréné par l'inégalité**

Ces dernières décennies le terme de justice sociale a été galvaudé et la recherche de la justice sociale est devenue obsolète, car elle serait une entrave à la liberté et au progrès économique. La recherche de la justice sociale est illusoire sur le plan philosophique, dangereuse d'un point de vue idéologique et inefficace sur le plan économique.

Notons que la recherche de la justice sociale par l'impôt est bien un pilier de la démocratie. Ainsi, Tocqueville dans « De la Démocratie en Amérique », montre que nos sociétés sont marquées par une passion de l'égalité. Pour lui la démocratie c'est plus qu'un simple régime politique, c'est un état social qui obéit à un primat de l'égalité. Ainsi, l'égalité serait à l'origine de la démocratie<sup>525</sup>.

La définition de l'égalité (sociale) est aussi sujet polémique, pour certains (libéraux) l'égalité est essentiellement une égalité de droit où chaque individu trouve sa place dans la société en fonction de ses capacités. Le rôle de l'Etat est donc de garantir l'égalité des droits de chaque citoyen<sup>526</sup>. Mais, la conception purement juridique de l'égalité a été remise en cause par beaucoup d'auteurs. John Rawls dans ''*Théorie de la Justice*''<sup>527</sup> va mettre en avant la notion d'égalité des chances.

L'inégalité peut aussi avoir pour cause la reproduction sociale (richesses des parents), et si on ajoute à cela l'inégalité culturelle que cette dernière engendre (notamment sur la scolarité), cette reproduction sociale va se traduire concrètement par une inégalité de patrimoine et de revenu...C'est ainsi que la fiscalité vient jouer un rôle de régulateur en corrigeant les inégalités excessives.

Or, selon Piketty, l'inefficacité de l'impôt sur le revenu peut engendrer l'inégalité qui s'explique par des règles dérogatoires et des niches fiscales permettant d'échapper au barème

---

<sup>525</sup>Alexis De TOCQUEVILLE : De la démocratie en Amérique, Adaptation pour la scène de Vincent COLIN, éd L'HARMATTAN, 2005.

<sup>526</sup>Fonction essentiellement régaliennne de l'Etat.

<sup>527</sup>La *Théorie de la justice* est un ouvrage de philosophie politique et morale du philosophe américain John Rawls (1921-2002). D'abord publié en 1971 (en anglais, sous le titre : *A Theory of Justice*, Harvard, HUP), il fut réédité en 1975 et 1999 ; une traduction française par Catherine Audard est parue en 1987, aux éditions du Seuil. Dans ce livre, Rawls veut résoudre le problème de la justice distributive en critiquant l'utilitarisme, et en faisant appel aux positions de Kant et au contrat social. Il nomme la théorie qui en résulte *Justice as Fairness*, et en tire ses deux principes de base de la justice : le principe de liberté et le principe de différence.

de l'impôt sur le revenu<sup>528</sup>. Aussi, les impôts sur la consommation touchent surtout les bas salaires, qui consomment tous leurs salaires alors que les hauts revenus peuvent épargner.

Ainsi, si on prend le système fiscal dans son ensemble, on peut conclure qu'il est régressif : c'est-à-dire que plus on est riche et moins on paye d'impôts (proportionnellement à son revenu). Le système est donc injuste et l'ensemble des modifications superficielles qui l'ont touché n'ont servi qu'à aggraver encore plus cette injustice. Aussi, avec la mondialisation on a vu naître d'autres types d'injustice notamment ceux entre les assiettes mobiles et les assiettes peu mobiles, entre travail et capital et entre travail qualifié et travail non qualifié.

### **A : La remise en cause de la justice redistributive de l'impôt à l'heure de la mondialisation**

Différents chercheurs ont analysé l'incidence des dépenses publiques et des réformes fiscales dans les PED. Bibi & Duclos (2004) ont analysé les réformes fiscales et la réduction de la pauvreté en Tunisie ; Araar, Duclos & Makdissi (2009) ont étudié le caractère pro-pauvres de la réforme de la taxe indirecte en Mexique ; Devaradjan & Hossain (1995) ont étudié l'incidence combinée des taxes et des dépenses publiques en Philippines ; Diallo et Makdissi (2008) ont analysé les liens entre les subventions d'électricité et la diminution de pauvreté en Guinée ; Demery, Chao, Bernier & Mehra (1995) ont étudié l'incidence des dépenses sociales au Ghana ; etc<sup>529</sup>.

Au Maroc, l'adoption d'une nouvelle Constitution en juillet 2011 l'a engagé dans une étape d'accélération de la construction d'un État démocratique et moderne qui ne saurait se concevoir sans l'instauration d'une politique fiscale juste et équitable. Ce sont les Articles 39 et 75 du texte constitutionnel qui établissent le principe de l'égalité devant l'impôt et qui donnent compétence en matière fiscale aux représentants de la Nation, au sein du Parlement, par le biais du vote de la Loi de Finances.

Notons que la répartition des revenus s'opère à trois niveaux. Le premier niveau est celui de la répartition des richesses entre les facteurs de production (travail, capital, rente, etc.). Le deuxième niveau concerne la redistribution pour réduire les inégalités inhérentes à la répartition primaire via notamment le système fiscal pourvu qu'il soit progressif et les transferts indirects à la population nécessiteuse. Le dernier chaînon de cette répartition est relatif aux avantages tirés des services sociaux (éducation, santé, infrastructure, sécurité, etc.).

---

<sup>528</sup>Thomas Piketty, Emmanuel Saez, Camille Landais : Pour une révolution fiscale : Un impôt sur le revenu pour le XXI<sup>e</sup> siècle, SEUIL, 2011.

<sup>529</sup>Khalid SOUDI, Équité sociale et réformes fiscales au Maroc : Cas des subventions et de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), HCP, 2009.

Bien que le choix d'une justice fiscale adaptée aux structures économiques et sociales soit une condition essentielle pour tout décollage économique, la conception d'une réforme fiscale présente beaucoup de difficulté. Ceci tient du fait que le nouveau système se trouve condamné à opérer dans un contexte qui lui est étrange. Car une structure fiscale doit être conçue et élaborée non par rapport à une situation abstraite ou à partir d'éléments pris dans un ou plusieurs pays, mais en fonction des données politiques, économiques et sociales propres au pays concerné. Ce qui n'est pas le cas pour un grand nombre de PED en l'occurrence le Maroc où on assiste à un déséquilibre d'imposition et une défaillance au niveau des réformes fiscales, ce qui est à l'encontre des principes de la justice fiscale.

La justice fiscale apparaît en tant que telle comme étant l'égalité et l'équité devant l'impôt. C'est-à-dire la participation de tous et de chacun à l'effort fiscal selon le principe de la capacité contributive, comme le stipule, l'article 39 de la nouvelle constitution marocaine<sup>530</sup>. NGAOSYVATANH souligne que « les nations pauvres feraient bien de se réformer et de prélever des impôts plus lourds sur les citoyens riches avant de venir réclamer une aide aux nations aisées »<sup>531</sup>.

Par ailleurs, ce principe d'équité peut prendre deux formes : d'une part, l'équité verticale modulant l'imposition en fonction de la capacité contributive, exigeant un impôt plus important aux personnes les plus aisées ; et d'autre part, l'équité horizontale imposant un traitement équivalent à une situation équivalente.

Notons que l'analyse d'une politique fiscale doit au préalable être précédée d'une approche d'un modèle de système fiscal qui serait un type idéal, c'est à dire, une norme permettant de définir toute autre mesure qui s'en écarterait. Il peut paraître excessif de parler d'une justice fiscale dans la mesure où la formule semble impliquer l'existence d'une combinaison harmonieusement et logiquement agencée alors que l'observation des diverses structures fiscales montre qu'elles sont le plus souvent constituées d'éléments épars, plus ou moins cohérents, qui résultent plus d'une sédimentation et d'une juxtaposition que d'une réflexion abstraite.

Au Maroc, le système fiscal est dominé par une idéologie cherchant à préserver certains intérêts dominants qui interviennent et agissent sur les décisions fiscales et ont, de ce fait, un impact sur la conception des réformes ou plutôt retouches fiscales. Ainsi, les différents gouvernements qui se sont succédés ont tenté de remanier le système fiscal pour le rendre plus

---

<sup>530</sup>ARTICLE 39 de la nouvelle constitution marocaine : Tous supportent, en proportion de leurs facultés contributives, les charges publiques que seule la loi peut, dans les formes prévues par la présente Constitution, créer et répartir.

<sup>531</sup>NGAOSYVATHN ; Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, Paris, LGDJ, 1974, p58.

juste et plus équitable. Aussi, à l'heure de la mondialisation, les différentes baisses d'impôts qui ont surtout bénéficié aux hauts revenus se sont soldées par une aggravation de la charge fiscale sur les revenus moyens voire faibles allant ainsi à l'encontre des principes de justice fiscale et d'équité.

« En fait, on ne devrait jamais dire : l'Etat fait ceci ou cela. Il faut toujours se demander pour qui ou dans l'intérêt de qui fonctionne la machine de l'Etat et quels sont ceux qui s'expriment par son truchement. De telles questions indigneront évidemment ceux qui considèrent l'Etat comme le bien commun du peuple et la plus noble de ses conquêtes. Mais seule notre conception correspond à la réalité. On y trouve également ce qu'il y a de vrai dans la théorie, erronée en sa forme extrême, selon laquelle l'Etat ne serait qu'un moyen de domination d'une classe sur une autre. En fait, ni l'idée de l'Etat au service exclusif d'une classe, ni celle de l'Etat comme entité planant au dessus des partis et des classes ne correspond à la nature de celui-ci. Cependant, aucune de ces deux conceptions n'est dénuée de fondement. L'Etat reflète toujours le rapport de forces sociales sans être uniquement le reflet de ce rapport ». <sup>532</sup>

Ainsi, le rôle social de l'impôt se trouve ébranlé, et ce, à travers les différentes réformes fiscales. Celles-ci ne se sont jamais souciées de la fonction sociale de l'impôt.

Aussi, à l'heure de la mondialisation, tous les Etats cherchent à être plus attractifs en négligeant le rôle crucial de la cohésion sociale dans le succès de toute réforme notamment fiscale. De ce fait, on assiste à un creusement du fossé entre les différentes couches sociales, une aggravation des inégalités et une accentuation des résistances face à l'impôt ressenti comme injuste.

Le système fiscal marocain est marqué par son extrême complexité et son absence totale de lisibilité pour le citoyen. Si bien que la finalité sociale de l'impôt a pris une importance croissante au fil de ces années, la notion du rôle social de l'impôt est difficile à définir en raison du changement dans l'espace et dans le temps. C'est pour cela qu'on tente de faire une analyse de la notion de la justice redistributive de l'impôt.

Selon l'Article 1<sup>er</sup> de la Déclaration Universelle du Droit à la justice fiscale comme élément de la justice sociale, "Toute loi fiscale doit faire l'objet d'un véritable débat démocratique et prendre en compte les notions d'intérêt général, de redistribution, de justice et de progressivité des prélèvements". Or, le système fiscal marocain est très peu redistributif. Les plus riches bénéficient de nombreuses niches fiscales, de la faible taxation du capital et

---

<sup>532</sup>Joseph.Shumpeter, impérialisme et classes sociales, ed de minuit, Paris, 1972, P253.

des possibilités multiples d'évasion fiscale offertes par la financiarisation du capitalisme mondial. La prédominance des impôts indirects dissimulés dans le prix des biens consommés, empêche la tenue d'un véritable débat démocratique sur les finalités et la justice de l'impôt, et contribue à l'ébranlement du lien entre les contributions fiscales et sociales exigées de tous et le financement des services publics.

Ainsi, défendre la justice fiscale suppose de renforcer la progressivité des impôts sur les revenus et de mieux répartir les charges entre le travail et le capital. Aussi, l'information des citoyens et la transparence du fonctionnement des mécanismes de redistribution sont essentielles à la légitimation de l'impôt. Néanmoins, les impôts directs, notamment l'IR, sont marqués par leur caractère régressif et leur poids excessif sur les salaires, et les impôts indirects présentent une certaine domination dans notre système fiscal<sup>533</sup>. Ceci se traduit par le désintéressement et la négligence de la justice fiscale<sup>534</sup>.

Il convient de noter qu'à l'heure de la mondialisation, les Etats sont incités à financer en priorité les biens directement utiles aux contribuables les plus mobiles<sup>535</sup>. Il peut en résulter une déformation de l'offre de biens publics par rapport au souhait de l'ensemble de la collectivité. En outre, si l'impôt versé par les détenteurs d'assiettes mobiles s'assimile ainsi à une "redevance pour services rendus", il ne reste plus de place pour une contribution de l'impôt à des mécanismes de redistribution.

En effet, la redistribution ne profite généralement guère aux détenteurs des assiettes les plus mobiles. Elle se traduit pour eux par un coût sans contrepartie ; ils sont dès lors incités à se localiser en priorité là où le système fiscal est le moins redistributif. La concurrence fiscale peut donc conduire à remettre en question une des fonctions principales de l'impôt et les politiques qui caractérisent "l'Etat providence".

La persévérance de la cohésion sociale est indispensable à une croissance pérenne. Aussi, une répartition équitable des revenus reste l'un des objectifs clés de la politique budgétaire et fiscale. Ainsi, si la plupart des pays développés disposent déjà de régimes fiscaux élaborés leur permettant de lever, en moyenne, des recettes fiscales représentant quelque 35 % du PIB et permettant une importante redistribution, la fiscalité, mal structurée, a handicapé la performance économique dans la plupart des PED en l'occurrence le Maroc.

Avec l'accentuation de la mondialisation, les gouvernements de plusieurs pays ont opté pour une fiscalité à assiette large et à taux bas, c'est-à-dire réduisant les prélèvements sur

---

<sup>533</sup>Plus de 70% de recettes fiscales proviennent essentiellement des impôts indirects.

<sup>534</sup>F. Adam, O. Ferrand, R. Rioux (2007), Finances publiques, Presses de Science Po/Dalloz, (p. 541).

<sup>535</sup> Conformément au modèle de Tiebout, les assiettes les plus mobiles se localisent non seulement en fonction de l'impôt payé mais aussi du rendement global du "paquet" constitué par l'offre de biens publics et par l'impôt.

le capital et sur les entreprises, tout en élargissant l'assiette pour récupérer le manque à gagner.

Le succès apparent de ces réformes a conduit d'autres pays à les adopter. En outre, l'accroissement des pressions concurrentielles dues à la libéralisation du commerce et des flux financiers poussent à réduire les taux d'imposition sur les assiettes mobiles remettant ainsi en cause la notion de justice redistributive de l'impôt<sup>536</sup>.

### **B : Le déplacement de la charge fiscale vers les assiettes les moins mobiles et ses répercussions sur le pouvoir d'achat**

Un système d'imposition est équitable s'il répartit la pression fiscale entre les agents économiques en fonction de leur capacité contributive. Or, la concurrence fiscale tend à entraîner une réduction de l'imposition des assiettes les plus mobiles et un alourdissement de celle des assiettes les moins mobiles.

En effet, en l'absence de coordination, un Etat confronté à la fuite des assiettes les plus mobiles vers les pays où elles sont le moins taxées, est conduit, soit à accepter un tarissement de ses recettes, soit à baisser le taux d'imposition sur les bases mobiles. Dès lors, s'il ne parvient pas à réduire ses dépenses du même montant, il est conduit, pour se financer, à alourdir l'imposition des assiettes les moins mobiles.

La théorie économique s'est ainsi focalisée sur les effets comparés de la concurrence fiscale sur le travail, supposé peu mobile, et le capital, supposé très mobile. Elle indique que le taux de l'impôt sur le capital tend vers zéro lorsque le nombre d'Etats en concurrence devient très grand. A la limite, seul le travail supporte alors le fardeau fiscal. Les modèles théoriques tendent à montrer que l'impôt sur le capital est prélevé – en l'absence de coopération - à un taux nettement plus faible que celui sur le travail<sup>537</sup>.

Une hausse de la fiscalité sur un facteur de production est en général au moins partiellement répercutée sur les autres facteurs. La hausse de la fiscalité repose in fine sur les offreurs du facteur de production les moins mobiles. La répartition finale de la charge fiscale sur les facteurs de production dépend ainsi des possibilités de substitution entre facteurs de production et des élasticités de l'offre de ces facteurs<sup>538</sup>.

---

<sup>536</sup>Il convient de noter que la notion de justice redistributive a été toujours remise en cause surtout dans les PED, mais cette situation s'est trouvée exacerbée avec la vogue de la mondialisation.

<sup>537</sup>La concurrence fiscale, par conséquent, diminue le coût du capital et accroît celui du travail ; elle fausse, autrement dit, l'équilibre entre les facteurs de production. Les entreprises réduisent alors leur demande de travail ; le remplacement de ce dernier par le capital s'effectue à un rythme plus rapide que celui dicté par le seul changement technologique. In fine, la concurrence fiscale peut créer ainsi du chômage.

<sup>538</sup>Effet de long terme des réformes fiscales dans une maquette à plusieurs types de travailleurs. Les Documents de travail de la DGTPE – n° 2007/01 – Janvier 2007 – p. 7 ; <https://www.tresor.economie.gouv.fr/File/331599>.

Il convient de préciser que le fardeau fiscal sur les assiettes les moins mobiles en l'occurrence le travail se traduit par une baisse du pouvoir d'achat des contribuables les plus défavorisés surtout avec la hausse des prix et la non indexation sur le taux d'inflation.

Ainsi, le pouvoir d'achat n'a augmenté ces dix dernières années que pour les 20% les plus riches. En cause : les disparités de revenus et la répartition inégalitaire des fruits de la croissance. Cette minorité qui a bénéficié de la baisse d'impôt sur le revenu en 2007-2008 a vraiment amélioré son pouvoir d'achat alors que celui du reste de la population (les 80%) a baissé de près de 16,5%<sup>539</sup>. Ce constat nous pousse à poser des questions embarrassantes quant à la validité des politiques et réformes engagées depuis 2001. Celles-ci n'ont contribué qu'à creuser encore plus le fossé entre les différentes couches sociales, et ce, malgré les tentatives timides qui tendent à faire participer les couches aisées à l'effort fiscal.

Notons que le pouvoir d'achat a été impacté par la réforme de la caisse de compensation. En effet, la part des dépenses alimentaires dans le budget de la classe moyenne est loin d'être minime puisqu'elle est de 44%<sup>540</sup>. Cela signifie que la décompensation<sup>541</sup> de la farine et du sucre ne laissera pas son pouvoir d'achat intact. Ensuite, les dépenses d'énergie et de transport constituent le deuxième et le troisième poste dans le budget de la classe moyenne, avec des parts respectives de 21% et 9%, soit 30% au total, ce qui implique que son pouvoir d'achat sera doublement impacté<sup>542</sup>. Directement à travers l'augmentation de la facture d'électricité et du transport, et indirectement puisque le coût du transport fait partie intégrante du coût de revient de tous les produits et services. Déjà la récente décompensation des prix des hydrocarbures a fait augmenter les prix et il est clair qu'une nouvelle décompensation nourrira les tensions inflationnistes, renchérissant ainsi le coût de la vie pour ces ménages.

La dégradation du pouvoir d'achat des Marocains pourrait résulter également d'un approfondissement de la crise européenne. Ceci contribuerait à la dégradation du climat social.

---

<sup>539</sup>Zouhair AIT BENHAMOU : Le pouvoir d'achat a baissé pour 80% des Marocains depuis 2001, <http://fr.lakome.com/index.php/chroniques/558-le-pouvoir-d-achat-a-baisse-pour-80-des-marocains>.

<sup>540</sup> Réforme de la caisse de compensation : quid de la classe moyenne, Hicham El Moussaoui, maître de conférences à l'Université Sultan Moulay Slimane et analyste sur LibreAfrique.org, le 25 février 2013. [http://www.libreafrique.org/HEM\\_decompensation\\_250213](http://www.libreafrique.org/HEM_decompensation_250213)

<sup>541</sup>Étant la locomotive de l'économie nationale, la dégradation de son pouvoir d'achat, suite à une éventuelle décompensation, entraînera inéluctablement un recul de la consommation, donc de la demande interne, et in fine un ralentissement de la croissance marocaine. Et qui dit moins de croissance, dit plus de chômage. Ça sera la triple peine pour la classe moyenne : moins de pouvoir d'achat, des services publics médiocres et aggravation du chômage.

<sup>542</sup>Réforme de la caisse de compensation : quid de la classe moyenne, Hicham El Moussaoui, op cité.

## **Conclusion de la deuxième section**

Notre système fiscal, même réformé, souffre de plusieurs défaillances. Celles-ci sont dues aux soubassements conceptuels et idéologiques qui sous-tendent la réforme, mais également à l'inadaptation des modèles de réforme conçus à la réalité économique et sociale du pays.

De ce fait, nous assistons à une crise des réformes fiscales qui a des incidences néfastes aussi bien sur le plan économique et financier que social. Notre système fiscal n'aiguillonne pas la production nationale et donc la croissance s'en trouve bannie. Ainsi, malgré les efforts déployés en matière fiscale, par les pouvoirs publics, pour relancer la croissance du pays, celle-ci trouve des difficultés à décoller. Ceci tient aux sempiternels facteurs de blocage : système fiscal complexe, hermétique, peu attractif et pesant lourdement sur les entreprises. Aussi, la diversité des mesures mises en place pour encourager l'investissement sont jugées inopérantes face à la multiplicité des contraintes nationales et internationales.

Aussi, l'impôt est considéré comme une contrainte ne favorisant pas la création du lien social et de la solidarité. Avec le déplacement de la charge fiscale vers les assiettes moins mobiles, la fracture sociale se trouve creusée et le lien social ébranlé. Ainsi, avec un système gangréné par l'inégalité, nous sommes loin des principes édictés par la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme et ceux édictés par la nouvelle constitution marocaine.

En gros, le malaise fiscal qui sévit au Maroc et l'introduction de nouvelles dispositions fiscales par les différentes lois de finances n'ont fait qu'accentuer les incohérences et l'instabilité du système fiscal. La multitude et la superposition des taxes grèvent l'investissement et constituent un blocage au renforcement de la compétitivité du pays.

## Conclusion du deuxième chapitre

Nous assistons, ces derniers temps, à une mutation profonde de la société et de l'activité économique, et ce, à l'échelle mondiale. Cette métamorphose est basée sur des transformations qualitatives aussi bien technologiques, sociologiques, commerciales que politiques.

En effet, tout le monde s'accorde sur le fait que l'humanité vit une étape inédite de son histoire : à l'instar de la révolution industrielle qui a bouleversé la structure des secteurs, les métiers et les rapports sociaux et qui a constitué un tournant décisif dans l'histoire économique, la mondialisation et l'ouverture des frontières affectent la conception des politiques fiscales aussi bien dans les pays développés que ceux en développement.

Cette mondialisation qui rend obsolètes certains modes d'imposition et pousse à remettre en cause les systèmes fiscaux actuels, s'intensifie de plus en plus au détriment des assiettes moins mobiles qui subissent le fardeau fiscal.

Ainsi, plusieurs pays ont essayé de réformer leurs systèmes fiscaux afin de les adapter aux nouveaux défis imposés par la mondialisation. Or, ces réformes ne se sont pas toutes soldées par une amélioration du rendement, de l'efficacité et de l'efficience des modes d'imposition.

Cet échec trouve son origine dans la multitude d'enjeux assignés à la réforme fiscale et la défaillance des moyens mis en œuvre. Ainsi, on peut noter au niveau national les limites inhérentes à l'administration fiscale et l'absence d'un juge fiscal. Au niveau international, l'absence d'un parlement mondial ayant une légitimité pour voter l'impôt et l'absence d'une juridiction internationale pour trancher les litiges pouvant surgir de l'application ou de l'interprétation des conventions fiscales. A cela s'ajoute la crise intellectuelle de conception des réformes fiscales.

Aussi, la résistance à tout changement pouvant affecter le système fiscal tient principalement à l'opacité des lois fiscales et à l'incapacité des contribuables, même les mieux informés, de les décrypter et les déchiffrer<sup>543</sup>; mais aussi de l'absence d'une volonté politique ferme.

De ce fait, le succès de toute réforme fiscale est tributaire de la réunion de plusieurs conditions aussi bien au niveau national qu'international : lisibilité des textes fiscaux,

---

<sup>543</sup>La nomenclature budgétaire en est l'exemple le plus probant en la matière. Ainsi, désirant camoufler la réalité de la redistribution opérée et la destination des deniers publics, cette nomenclature, qualifiée de politico-idéologique, est « floue ».

implications des contribuables dans la prise des décisions fiscales, et ce, dans le cadre d'une gouvernance fiscale mondiale...

En effet, l'amélioration de la compétitivité des Etats, par la simplification et le renforcement de leurs systèmes fiscaux, n'est plus une alternative, ni une option, mais une priorité et un impératif.

Néanmoins, pour être à la fois réaliste et réalisable, la réforme fiscale devrait répondre aux nouveaux défis imposés par l'ouverture des frontières. De ce fait, elle devrait viser l'élargissement de l'assiette avec un abaissement de la charge fiscale sur les salaires modestes et la mise en place d'une fiscalité renforçant l'attractivité du territoire, et ce, aussi bien dans les pays développés que ceux en développement et aussi bien dans le cadre de la fiscalité étatique que celle des collectivités locales.

### *Conclusion de la première partie*

La grave crise que le monde traverse le confirme avec brutalité : désormais, tous les pays sont enserrés, plus ou moins fortement et violemment, dans le processus de mondialisation ultralibérale, symbolisée par la toile d'araignée des flux financiers. Beaucoup de choses ont été dites et écrites sur la mondialisation mais il nous paraît utile d'en retracer les principales caractéristiques.

Processus contemporain, qui n'a rien à voir avec la seule expansion des échanges ou l'internationalisation des capitaux, la mondialisation représente, pour la première fois dans l'histoire, la possibilité pour les entreprises de produire librement et en réseau, de n'importe quels points du monde pour vendre dans n'importe quels autres points du monde, dans une sphère des échanges qui s'élargit sans cesse et touche désormais toutes les activités humaines, légales et illégales.

En effet, grâce aux moyens prodigieux nés de la révolution scientifique et technique, que l'on a appelé « la nouvelle économie », les capitaux financiers peuvent se mouvoir à la vitesse de la lumière et les capitaux techniques s'installer, sur fonds de concurrence féroce, où bon leur semble depuis que les frontières économiques et politiques, sont, avec la chute du Mur de Berlin, tombées une à une au cours du dernier quart du 20<sup>ème</sup> siècle.

Pour cela, il a fallu que des organisations puissantes, les entreprises transnationales, imposent la restructuration radicale, parfois violente, de l'ensemble des activités productives dans le monde et leurs règles et logiques de fonctionnement aux états/nations et à leurs citoyens.

Pour les pays du nord, cela se traduit par l'émergence de la nouvelle économie, par la montée en puissance des marchés financiers et par une formidable concentration du capital à coups de fusions/acquisitions, privatisations, réduction des services publics et autres mécanismes de dérégulations (notamment boursière, aérienne et énergétique).

Pour les PED, tout cela prit la forme de programmes de stabilisation et d'ajustement structurel, impliquant, de façon plus ou moins débridée, l'ouverture des frontières, la dévaluation des monnaies nationales, la libéralisation du commerce, la privatisation des entreprises publiques. Autant de programmes tous entièrement orientés vers la satisfaction des exigences de ces grandes firmes.

Ainsi, la transnationalisation des entreprises s'est accélérée, s'est conjuguée avec la multiplication des faillites d'entreprises et de banques au nord et l'effondrement des appareils de production au sud et à l'est, conduisant à une impressionnante concentration du capital et à

la soumission des activités productives au capital financier et commercial. Il est désormais de plus en plus difficile de connaître l'origine des capitaux à la base de l'investissement, ou de savoir ce qui est une production « nationale » dans chacun des pays.

La concentration de la richesse planétaire traduit ainsi la résurgence d'une nouvelle aristocratie mondiale dont les revenus rentiers (de la finance, du commerce, des services ou du foncier) dominant outrageusement la structure mondiale des revenus au détriment des profits productifs et des salaires. La part de ces derniers dans le revenu mondial a diminué de plus de 10% en moins de 15 ans, et tombe à un niveau bas jamais atteint historiquement<sup>544</sup>. Cette prédominance des revenus rentiers met ainsi fin au capitalisme fordiste, fondé sur la logique productive du couple salaires/profits et sur le compromis historique entre les entrepreneurs et les salariés, à l'origine de la croissance post seconde guerre mondiale<sup>545</sup>.

Sur le plan de la fiscalité, pilier fondamental de la souveraineté des Etats, la mondialisation a profondément transformé les politiques fiscales nationales. Du fait de l'ouverture des frontières et de la mobilité de certains facteurs de production, les politiques économiques nationales ont perdu leur autonomie et leur efficacité. Désormais la moindre mesure fiscale prise par un pays, du fait de son impact sur les échanges commerciaux et financiers avec les pays tiers, est ainsi susceptible d'agir sur eux. Les pays tiers peuvent par exemple tirer profit d'une hausse de la fiscalité décidée par un pays voisin, et celui-ci perd alors le bénéfice attendu en termes de recettes fiscales supplémentaires. Dans ce nouveau contexte, les considérations externes conditionnent les politiques fiscales de tous les pays, développés ou en voie de développement.

Aussi, sous l'impulsion de la mondialisation et de l'ouverture des frontières, les pays développés comme ceux en développement se sont livrés à une multitude de réformes touchant aussi bien la fiscalité étatique que celle des collectivités territoriales. Néanmoins, l'examen de ces différentes réformes révèle leurs insuffisances et leurs inadaptations. On assiste, en fait, à une crise intellectuelle : une crise de conception des réformes fiscales adéquates et capables de relever les nouveaux défis.

Ce manque trouve son origine aussi bien dans les fondements idéologiques qui sous-tendent les différentes réformes et qui ont montré leurs limites surtout avec les crises

---

<sup>544</sup>Organisation Internationale du Travail : Rapport mondial sur les salaires 2012/13, 2013.

<sup>545</sup>Smail GOUMEZIANE : FACE A LA MONDIALISATION, QUELLE REGULATION ? Avril 2009.  
[www.ritimo.org/IMG/doc/FACE\\_MONDIALISATION.doc](http://www.ritimo.org/IMG/doc/FACE_MONDIALISATION.doc).

financières qui ont ravagé le monde, que dans la pression des groupes d'intérêts qui profitent de la crise actuelle de la réforme fiscale et s'opposent à toute tentative de changement.

En effet, les groupes de pression lésés s'opposent à une réforme allant à l'encontre de leurs intérêts. Il n'est pas surprenant que les groupes d'activités fortement protégées ou bénéficiant de fortes incitations soient les plus réticents. Des oppositions naissent dans certains groupes, y compris parmi ceux qui devraient être favorables à la réforme en raison de l'incertitude quant aux effets de la réforme (Drazen, 1996)<sup>546</sup>. Cette incertitude, qui provient en partie du manque d'analyses crédibles quant aux effets de la réforme, conduit à un biais en faveur du *statu quo* ce qui est à l'origine du report des réformes.

L'intervention étatique porte la marque de l'ubiquité. Les politiques budgétaires, des crédits, des prix, des salaires..., la diversité des moyens d'action de l'Etat en faveur des classes favorisées est donc un fait bien établi. Toutefois, il n'empêche que la fiscalité reste sans conteste la principale clef d'intervention publique. Ainsi, par et à travers le système fiscal, l'Etat tend à préserver les intérêts des classes favorisées.

Dans ce contexte, Marx conçoit la structure de toute société comme constituée par les « niveaux » ou « instances » articulées par une détermination spécifique : l'infrastructure ou la base économique et la superstructure, qui comporte elle-même deux « niveaux » : le juridico-politique (le droit et l'Etat) et l'idéologique. Les étages supérieurs ne pourraient « tenir » seuls s'ils ne reposaient précisément sur leur base.

Notons que la superstructure n'est pas déterminante en dernière instance, mais elle est déterminée par la base ; elle est déterminante à sa manière en tant que déterminée par la base. Ainsi dans toute société les grandes décisions et orientations en matière économique, sociale,...sont déterminées par un mode de développement favorisant certains intérêts dominants et sont dominées par une certaine idéologie. La conception du système fiscal au Maroc n'échappe pas à cette règle.

En effet, sa mise en œuvre reflète le rapport de forces sociales au Maroc. Elle résulte de la confrontation de la volonté d'un groupe dirigeant qui envisage des fins plus ou moins générales et de l'action de groupes de pression qui tendent à prendre en considération des intérêts de catégories de contribuables plus ou moins nombreux.

En gros, une forte volonté politique est nécessaire, et ce, afin « d'imposer » le changement radical des structures fiscales, de le soutenir tout en résistant aux différentes

---

<sup>546</sup>Jean-François Brun, Gérard Chambas, Martial Laurent : Economie politique de la réforme de transition fiscale: le cas du Maroc ; CERDI, *Etudes et Documents*, E 2007.17.

pressions. Un changement structurel, mais également un changement des idiosyncrasies individuelles.

De ce fait, l'Etat marocain ainsi que tous les acteurs économiques devront changer leurs conceptions et les fondements idéologiques qui sous-tendent leurs actions. Ceci, non seulement pour les adapter au mieux à la situation présente, mais pour être en mesure de relever les contraintes et les défis imposés par la mondialisation.

Pour toutes ces raisons, Nous tenterons, dans la deuxième partie, d'examiner les différentes possibilités de taxation qui pourront être envisagées au niveau mondiale, et ce, avant de se pencher sur les perspectives de taxation au niveau national.

**Partie2 : Plaidoyer pour une nouvelle philosophie des réformes fiscales**

Il y a déjà longtemps que les meilleurs esprits ont réclamé la réforme fiscale. La science l'exige, comme la justice et les métamorphoses subies suite à la mondialisation. Or, malheureusement, les faits semblent nous éloigner de cette réforme si désirable par le peuple et si nécessaire.

L'impôt, il faut le reconnaître, est lié partout aux institutions politiques. Il faut que ces institutions soient transformées ou détruites pour que l'impôt prenne enfin un autre caractère et cesse d'être une source de fraude, d'injustice, de déprédations et de violences. Aussi, une révolution intellectuelle devrait voir le jour pour rompre définitivement avec les pratiques et les abus du passé et mettre en place un système fiscal répondant aux exigences de la mondialisation. De leur côté, les PED ne seront vraiment prospères que le jour où, rompant définitivement avec le passé, ils auront conçu des systèmes fiscaux aptes à relever les défis de l'ouverture des frontières.

Notons que la question de l'impôt et de sa transformation du point de vue de la justice et de l'intérêt social, avait été abordée déjà vers le commencement du dix-huitième siècle par les écrivains les plus compétents : Boisguillebert et Vauban<sup>547</sup>. Ils avaient été suivis par plusieurs publicistes, Montesquieu, entre autres, avait répandu sur ce sujet, dans une forme inimitable, toutes les lumières de son esprit.

Plus tard étaient venus les physiocrates, avec Quesnay, leur maître. Ce qu'il y avait de trop absolu et d'excessif dans leurs doctrines ne les avait pas empêchés de rencontrer plus d'une fois la vérité en matière d'impôt. Il en fut ainsi particulièrement de Turgot et de Letrosne, les deux représentants les plus éclairés et les plus complets de cette école<sup>548</sup>.

Toutes ces idées déploraient les distinctions et les privilèges en face du fisc. En effet, c'est la richesse et non le travail qui doit payer l'impôt, et la justice veut que les taxes soient proportionnelles aux facultés de ceux qui les payent.

Ces vœux, sans doute, ne se rencontraient pas partout. Ici, on protestait contre un impôt ; là, contre un autre. Le langage changeait suivant les localités et suivant les souffrances. Mais le même esprit, le même souffle, semblait animer toutes ces voix qui s'élevaient en même temps des diverses parties du territoire. Ce qu'on demandait, c'était la fin de cette fiscalité barbare qui opprimait depuis des siècles, et l'avènement d'un régime qui donnât à l'impôt des bases plus justes et plus rationnelles<sup>549</sup>.

---

<sup>547</sup>Nicolas Delalande, Alexis SPIRE : Histoire sociale de l'impôt, collection Repères, La découverte. 2010.

<sup>548</sup>Id.

<sup>549</sup>Id.

Il convient de préciser que pour juger véritablement un impôt ou un système d'impôts, il faut l'apprécier avant tout au point de vue économique. Les taxes, par les sacrifices qu'elles imposent, exercent une trop grande action sur la fortune des particuliers et de l'État pour que les économistes n'en aient pas fait depuis longtemps l'objet de leurs observations. L'impôt, par la façon dont il est établi et dont il atteint le contribuable, ménage-t-il ou gêne-t-il les fonctions économiques du corps social ? Permet-il à la richesse de se développer librement, d'après l'activité des individus et des peuples, ou contrarie-t-il son développement naturel en agissant d'une manière funeste sur la production, la circulation et la consommation, c'est-à-dire sur un des phénomènes de la vie économique ? Dans le premier cas, il peut être approuvé; dans le second, il est condamnable car, en frappant le travail, il s'attaque à la richesse, et tend fatalement à tarir la source où il puise lui-même.

En effet, rien ne circule, rien ne se meut sans que le fisc, sous une forme ou sous une autre, se mette aussitôt en travers et impose un arrêt : c'est du temps et du mouvement perdus, en dehors de l'impôt qui n'est souvent que la moindre difficulté, malgré ce qu'il peut avoir d'onéreux. Que dire maintenant de la consommation, en face des charges innombrables qui pèsent sur elle ?

Une encyclopédie de taxes empruntées à tous les temps et à tous les pays grève la consommation. Rien de ce qui sert à l'homme n'échappe à cette fiscalité multiforme, qui glisse partout sa griffe. On ignore trop souvent que tous les phénomènes économiques se lient. Il en résulte que la consommation souffre des impôts qui grèvent la circulation ou la production, et réciproquement. Ce sont trois sources du même fleuve : on ne peut toucher à l'une sans affecter les deux autres, et sans diminuer en même temps le volume du fleuve qu'elles alimentent.

Notre régime fiscal ne saurait donc être justifié au point de vue des idées économiques, la science le condamne : il est contraire à toutes les règles, et en particulier à cette règle fondamentale qui veut que l'impôt ne porte pas atteinte à l'économie naturelle des sociétés.

Si notre système de taxes est en opposition avec la science, dont il viole les principes, il n'est pas moins contraire à la justice, qui doit être la base de toutes les institutions sociales. « Tous les membres d'un État, a dit Adam Smith, doivent contribuer au maintien du gouvernement dans les proportions les plus justes possible avec leurs facultés respectives, c'est à dire le plus exactement mesurées sur le revenu dont chacun jouit sous la protection du gouvernement. La dépense du gouvernement est au citoyen ce que sont les frais d'administration aux copropriétaires d'un grand domaine qui sont tous obligés d'y contribuer à

raison de leur intérêt respectif. C'est en se conformant à cette maxime ou en la violant qu'on motiverait ce que j'appelle l'égalité ou l'inégalité d'imposition»<sup>550</sup>.

Or, où est parmi nous cette proportionnalité de l'impôt avec les facultés de ceux qui le payent, surtout avec la mondialisation et le transfert du fardeau des bases mobiles vers celles qui le sont moins ?

Tous les impôts, les mieux assis et les plus justes en apparence, pèchent par la répartition. Quant aux autres, ils sont injustes en eux-mêmes et il est presque inutile d'en démontrer l'iniquité. L'assiette de l'impôt connaît également une certaine inégalité. Cette inégalité n'a fait que grandir et s'accroître avec l'ouverture des frontières.

Des impôts aussi injustes, aussi contraires à toutes les règles, à tous les principes, ne prennent pas chaque année des milliards à un peuple sans que sa vie s'en trouve péniblement affectée. La nation souffre matériellement de la manière dont l'impôt est établi, comment le méconnaître ? Le contraire devrait nous surprendre, et peut même être tenu pour impossible.

Tous les impôts qui frappent la consommation sous toutes les formes rendent la vie plus difficile qu'elle ne l'est naturellement, et condamnent la masse des travailleurs, ceux qui vivent d'un salaire incertain sinon insuffisant, à des privations de toute nature. L'épargne, c'est-à-dire la formation du capital, cesse d'être possible et ne peut plus se faire qu'au prix des sacrifices les plus pénibles ; et si le travail est interrompu, si le salaire vient à manquer par une de ces crises économiques qui semblent inévitables, c'est la misère pour le plus grand nombre, c'est pour plusieurs la faim avec ses angoisses.

A ces souffrances matérielles s'ajoute une perturbation morale dont les effets ne sont pas moins redoutables. Le peuple qu'on se flatte de tromper par l'hypocrisie des taxes de consommation, qui cachent l'impôt dans les prix de vente, ne tarde pas à s'apercevoir que la loi est injuste, qu'elle a mal distribué le fardeau, et qu'il est permis de ruser avec elle, puisqu'elle ruse elle-même avec les citoyens<sup>551</sup>.

De là une lutte sourde contre le fisc ; de là les fausses déclarations, les mensonges et la fraude. De là cette contrebande qui semble venger le droit, alors même qu'elle sert malhonnêtement les intérêts privés<sup>552</sup>. Or, il est bien difficile que ces habitudes de dissimulation et de tromperie ne se glissent dans les relations sociales et n'en bannissent pas la loyauté.

---

<sup>550</sup>Recherche sur la nature et les causes de la richesse des nations, liv. V, chap. II.

<sup>551</sup>Jean COSSON, Les industries de la fraude fiscale, page 59, 1974, collection Actuels.

<sup>552</sup>Id, page 70.

La conscience s'est altérée tous les jours dans une lutte immorale, mais qui peut sembler légitime, contre la loi et contre l'impôt : elle n'a plus la même fierté et la même délicatesse dans les rapports ordinaires de la vie ; une sorte de corruption l'accompagne partout, et risque de se mêler à toutes ses déterminations<sup>553</sup>. N'est-ce pas ce qui arrive aujourd'hui parmi nous ? Ne peut-on pas dire, dans tous les cas, que les lois d'impôt y ont cessé d'être respectées, parce que l'injustice en est devenue trop évidente et que la guerre y est engagée entre le fisc et le contribuable ?

Voilà le dernier fruit du système et ce qui finit de le caractériser : il affecte d'une manière funeste la vie matérielle et morale de la nation, qui ne peut être impunément soumise à une pareille épreuve et qui y laisse fatalement une partie d'elle-même<sup>554</sup>.

Actuellement, l'essor sans précédent des échanges et des investissements induit par la mondialisation entraîne un impact substantiel sur le droit fiscal international des États. En particulier, la mondialisation soumet la fiscalité de tous les États à une rude épreuve. Ce qui pousse à repenser une fiscalité internationale capable de relever les nouveaux défis. Une fiscalité qui serait l'émanation d'une nouvelle culture fiscale rompant, ainsi, avec les anciennes pratiques.

Aussi, après tant de réformes dénuées de sens, la mondialisation que les pays surtout en développement ont subie et les besoins nouveaux qui sont nés, leur ont fait de plus en plus un devoir, dans ces derniers temps, de réformer une organisation aussi désastreuse et d'établir l'impôt sur des bases plus justes et plus normales. Aucune nouveauté ne devrait surprendre mais, il ne faut pas espérer trop vite la mise en œuvre de la réforme qui ne peut s'accomplir que progressivement.

Le Maroc n'échappe pas à cette règle. Ainsi, le moment est venu de rompre définitivement avec les aveugles traditions, si nous ne voulons pas que notre pays, déjà trop atteint dans sa grandeur politique, ne se voit bientôt condamné par l'émigration de son industrie, à une décadence économique irréparable. On frappe de stérilité les terres les plus fécondes, quand on ne sait pas ménager leurs forces productives. Tel est aussi le sort des nations dont une fiscalité aveugle épuise follement les ressources. Quel est le moyen d'écartier ce péril, qu'il est temps encore de conjurer ? Il n'y en a qu'un : c'est une réforme de l'impôt. Pour que cette réforme ait quelque efficacité, il faut avant tout qu'elle simplifie le système fiscal en vue de renforcer l'attractivité du territoire.

---

<sup>553</sup> Alexis SPIRE : Faibles et puissants face à l'impôt, Editeur Raisons d'agir, 2012.

<sup>554</sup> Id.

Nous tenterons de présenter, dans un premier temps, les perspectives d'une fiscalité internationale apte à contrer les nouvelles pratiques fiscales dommageables consécutives à l'ouverture des frontières. Ceci nous mènera à déceler l'inadaptation des modalités actuelles de taxation à la situation de crise des réformes fiscales qui ravage tous les pays et nous poussera, de ce fait, à repenser de nouvelles taxes adaptées à la mondialisation.

Dans un deuxième temps, nous nous pencherons sur l'avenir des réformes fiscales au Maroc, et ce, aussi bien au niveau de la fiscalité étatique que celle des collectivités locales.

### **Chapitre1 : Les perspectives de la fiscalité au niveau international**

Dans un contexte d'économies essentiellement fermées, les décisions relatives au niveau des prélèvements et des dépenses publiques, à la répartition dans ces prélèvements entre chaque type d'impôt, ou à la mise en place de dispositifs fiscaux dérogatoires pouvaient se prendre principalement au niveau national. Ces mêmes décisions n'avaient en définitive que peu d'impact sur les systèmes fiscaux des partenaires.

Mais, l'accélération de la mondialisation, l'ouverture des économies et l'intégration de plus en plus étroites des marchés de capitaux ont modifié cette situation et ont contribué à accroître la concurrence entre les systèmes fiscaux des différents pays participants à ce mouvement. Cette mondialisation est sans nul doute un des facteurs à l'origine des réformes fiscales qui ont conduit, ces dernières années, à diminuer les taux d'imposition, à élargir l'assiette de l'impôt et à réduire les distorsions induites par la fiscalité. Elle a également encouragé les pays à réduire les obstacles fiscaux aux mouvements des capitaux et à instituer un environnement fiscal propice aux activités transfrontalières.

Néanmoins, la grande réforme n'a pas encore vu le jour. Celle visant à instaurer une fiscalité internationale s'assignant la réalisation de plusieurs objectifs.

### **Section1 : Pour une fiscalité globale au service de l'altermondialisation**

La mondialisation est créatrice de richesses et facteur de liberté et de croissance. Mais, elle est aussi à l'origine de nouveaux risques globaux et rend plus aiguë la persistance de la pauvreté et des inégalités dans le monde.

Affecter une fraction de la richesse ainsi créée à lutter contre la pauvreté, les inégalités et pour soutenir le développement répond à une exigence éthique sociale, économique et politique, compte tenu de l'instabilité qu'engendrent les écarts de développement dans un monde ouvert<sup>555</sup>. La traduction de cette exigence en nouvelles contributions financières se

---

<sup>555</sup>Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, rapport du Président de la République, la Documentation française.

heurte toutefois à plusieurs obstacles. De fait, l'idée elle-même est très controversée, au moins dans sa forme la plus avancée : celle d'une véritable fiscalité internationale.

Il y a d'abord, un problème de légitimité. Il n'existe pas de parlement mondial pour voter l'impôt. De nouvelles contributions devraient donc reposer, d'un point de vue démocratique et juridique, sur le consentement des États et, au-delà, de leurs citoyens. Ce consentement, aujourd'hui, n'existe pas. L'opposition au principe même d'une contribution obligatoire est vive dans de nombreux pays. Elle s'appuie sur la défense d'une souveraineté nationale perçue, notamment en matière fiscale, comme inaliénable.

Un second obstacle tient au scepticisme qui prévaut, dans certains pays ou secteurs de l'opinion mondiale vis-à-vis de l'aide au développement<sup>556</sup>. Bien sûr, l'objectif ultime, y compris pour les pays les plus pauvres, est de réussir leur intégration dans l'économie mondiale, par la croissance économique. Mais il n'y a pas de croissance sans un minimum d'infrastructures, de revenu, d'accès à la santé et à l'éducation. À défaut, toute accumulation de capital est impossible et les ménages et producteurs pauvres ne peuvent absorber les chocs qui accompagnent naturellement toute activité économique. La croissance réduit certes la pauvreté, mais la pauvreté extrême est aussi un obstacle à la croissance<sup>557</sup>.

### **&1 : Quelle fiscalité internationale adopter ?**

Les systèmes fiscaux actuels ont été conçus au moment où les frontières et les espaces fiscaux coïncidaient avec des États nationaux au point d'avoir, il y a plusieurs siècles, préexisté aux États nationaux. Du fait de l'existence de ces frontières, les États ont longtemps bénéficié d'une souveraineté et d'une grande autonomie dans le choix de leurs politiques monétaires et fiscales.

La mondialisation contemporaine a profondément transformé l'environnement des politiques fiscales. Les politiques fiscales nationales ont perdu leur autonomie et sont devenues interdépendantes en raison de leur impact sur les échanges commerciaux et financiers. Les pays tiers peuvent ainsi tirer profit d'une hausse de la fiscalité décidée par un pays voisin qui perd alors le bénéfice attendu de sa mesure en termes de recettes fiscales supplémentaires.

À tort ou à raison, beaucoup de pays développés ou en voie de développement prennent désormais des décisions d'ordre fiscal en fonction de considérations externes.

---

<sup>556</sup> ATTAC France (2002), « Quelles priorités nationales de développement ? ».

<http://www.france.attac.org/a6>.

<sup>557</sup> Id.

Deux types de stratégies sont envisageables qui s'inscrivent dans le cadre théorique bien connu du « dilemme du prisonnier »<sup>558</sup>. Soit les pays ne coopèrent pas entre eux et jouent le jeu de la concurrence fiscale et du dumping fiscal. Soit, ils parviennent à coopérer entre eux afin de maintenir une pression fiscale homogène, ce qui leur permet de préserver leurs recettes publiques. La coopération fiscale peut elle-même s'appuyer sur une harmonisation des politiques fiscales nationales, ou sur la création de taxes globales communes. Dans les deux cas, en théorie, le résultat est le même si les pays adoptent les mêmes bases fiscales et les mêmes taux d'imposition : la pratique du passager clandestin est éliminée.

En gros, une fiscalité internationale devrait être rationnelle, juste et équitable pour être acceptée, réaliste et réalisable.

### **A : La fiscalité internationale : Rationalité économique, justice, équité**

Tout système fiscal vise la conciliation de plusieurs objectifs et vise l'instauration d'un équilibre entre l'efficacité économique et l'équité sociale. Dans un cadre international on peut avoir plusieurs objectifs : corriger les externalités négatives générées par certaines activités économiques (c'est l'objet des taxes environnementales) ; moraliser la vie internationale (dont s'inspirent les propositions de taxes sur les ventes d'armes) ; redistribuer les revenus et lutter contre les inégalités (ce que font, à des degrés divers, les systèmes fiscaux nationaux) ; financer des dépenses publiques définies en commun...etc.

L'objectif principal, aujourd'hui, est de procurer les ressources financières nécessaires à la réalisation des ODM<sup>559</sup>. Il n'existe pas, au plan mondial, de processus démocratique permettant de décider du niveau et des modalités d'une éventuelle redistribution des revenus. Il existe, par contre, un objectif reconnu et universellement admis de réduction de la pauvreté<sup>560</sup>.

---

<sup>558</sup>Le dilemme du prisonnier, énoncé en 1950 par Albert W. Tucker à Princeton caractérise en théorie des jeux une situation où deux joueurs auraient intérêt à coopérer, mais où de fortes incitations peuvent convaincre un joueur rationnel de trahir l'autre lorsque le jeu n'est joué qu'une fois. Pourtant si les deux joueurs trahissent, tous deux sont perdants. Lorsque le jeu est joué plusieurs fois de suite, il sert d'illustration au folk theorem (**en**) voulant que toutes les issues du jeu peuvent être des équilibres d'un jeu répété un assez grand nombre de fois.

Le dilemme du prisonnier est souvent évoqué dans des domaines comme l'économie, la biologie, la politique internationale, la psychologie et même l'émergence de règles morales dans des communautés.

Il a donné naissance à des jeux d'économie expérimentale testant la rationalité économique des joueurs et leur capacité à identifier l'équilibre de Nash d'un jeu.

<sup>559</sup>Les Objectifs du millénaire pour le développement (OMD), *Millennium Development Goals* en anglais, sont huit objectifs adoptés en 2000 à New York (États-Unis) par 193 États membres de l'ONU, et au moins 23 organisations internationales, qui ont convenu de les atteindre pour 2015. Ces objectifs recouvrent de grands enjeux humanitaires : la réduction de l'extrême pauvreté et de la mortalité infantile, la lutte contre plusieurs épidémies dont le SIDA, l'accès à l'éducation, l'égalité des sexes, et l'application du développement durable.

<sup>560</sup>La communauté internationale a choisi de concentrer ses efforts sur la situation et le sort des plus défavorisés de ses membres, non sur l'écart qui les sépare des plus favorisés.

Cette approche, dont les fondements philosophiques et moraux sont bien établis, est celle qui peut donner à l'instauration d'une fiscalité internationale sa plus grande légitimité. On recherche donc d'abord et avant tout une fiscalité de financement. Mais, dans le cadre de cette priorité de financement, d'autres objectifs peuvent – et doivent – également être poursuivis.

Objectif d'efficacité économique, en premier lieu. La fiscalité internationale peut permettre de financer plus efficacement le développement, c'est-à-dire avec moins de distorsions économiques<sup>561</sup>. Ainsi, des taxes à faible taux portant sur des assiettes internationalement mobiles, comme les transactions financières, créent moins de distorsions qu'une augmentation des impôts nationaux. Or, il est souvent impossible de mettre en place ces taxes sans une forte coopération internationale.

Objectif de solidarité, en second lieu. La création de nouvelles contributions internationales est inséparable de la recherche de plus de stabilité, plus de sécurité et plus de justice dans le développement du monde. Il ne doit pas en résulter pour les pays pauvres de charges ou d'handicaps supplémentaires ; et, plus généralement, une contribution socialement neutre ou progressive est préférable à une taxe dont l'impact serait régressif en fonction des revenus<sup>562</sup>.

### **1. Un objectif de correction**

Les activités économiques génèrent fréquemment de fortes externalités, c'est-à-dire des effets indirects qui ne se manifestent pas spontanément sur les marchés et dans les prix, et n'apparaissent donc pas sous forme de coûts ou d'avantages monétaires pour les agents économiques.

Quand ces effets sont négatifs, il est souhaitable de faire apparaître explicitement leurs coûts pour provoquer un ajustement des comportements et réduire ou éliminer les externalités. On peut, pour ce faire, recourir à une taxe. De telles taxes, dites « pigoviennes »<sup>563</sup>, sont fréquemment préconisées – ou appliquées – dans le cadre de politiques de lutte contre la pollution et de préservation de l'environnement. Contrairement aux autres impôts, elles ne créent pas de distorsion économique nouvelle, mais contribuent à en éliminer.

---

<sup>561</sup>Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, rapport du Président de la République, la Documentation française.

<sup>562</sup>Id.

<sup>563</sup>Une taxe pigouvienne (ou pigovienne) est une taxe destinée à internaliser le coût marginal social des activités économiques, notamment en ce qui concerne la pollution. Elle vise à intégrer au marché les externalités négatives. Le principe pollueur-payeur en découle. Elle doit son nom à l'économiste britannique Arthur Cecil Pigou (1877-1959) qui fut le premier à proposer une taxation correctrice des externalités en 1920.

## 2. Un objectif de moralisation

En second lieu, la fiscalité internationale peut servir des fins de moralisation de la vie internationale. L'assiette taxée correspond alors à une activité que la communauté internationale juge contraire à l'ordre public ou souhaite, plus simplement, décourager.

La proposition de taxe sur les ventes d'armes mondiales relève pour partie de cette catégorie. L'élément de moralisation repose sur l'idée que les PED consacrent une part trop importante de leurs budgets aux dépenses militaires, et en particulier, ceux parmi ces pays qui disposent de régimes non démocratiques. Il s'appuie également sur l'idée que les ventes d'armes souffrent d'un manque de transparence et alimentent la corruption.

Une taxe de moralisation est à la fois naturelle et paradoxale. Elle est naturelle car elle dispose d'une légitimité propre qui lui est conférée par la notion d'ordre public dont elle découle. Cette légitimité n'a pas besoin d'être confortée par un choix d'affectation. La détermination du taux peut s'effectuer librement, sans préoccupation quant à l'impact négatif sur l'activité touchée. Le choix du taux n'a pas à tenir compte de l'élasticité du bien taxé. Une telle taxe est susceptible de contribuer à une prise de conscience par la communauté internationale et à un mouvement de mobilisation de l'opinion. Mais une telle taxe est également paradoxale. Elle peut contribuer à légitimer une activité pourtant jugée contraire à l'ordre public, dès lors qu'elle s'en sert pour asseoir un prélèvement public.

## 3. Mondialisation et égalités fiscales

Grâce à leur mobilité, des acteurs sont en mesure d'optimiser leur politique fiscale en se localisant vers les territoires offrant des cieux fiscaux cléments. Les firmes se tournent non seulement vers l'État qui est « le mieux disant fiscal » mais également vers celui qui offre des subventions, ce qui permet de réduire à zéro, voire de rendre négative leur charge fiscale<sup>564</sup>. Les profits de ces grands groupes sont ainsi devenus une cible mouvante échappant de plus en plus à la fiscalité nationale.

Au total, les États ont vu fondre la base sur laquelle s'appuie leur fiscalité alors que les multinationales ont élargi l'espace sur lequel elles peuvent minimiser leur fardeau fiscal et maximiser leurs profits.

De ce fait, la globalisation a pour conséquence d'accroître les inégalités fiscales entre les différentes catégories de détenteurs de facteurs de production en fonction de leur degré de mobilité internationale<sup>565</sup>. Il y a, d'un côté, les agriculteurs et les salariés, détenteurs de la

---

<sup>564</sup>FMI, *Perspectives de l'économie mondiale*, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2007/01/fra/sumf.pdf>, Rapport avril 2007, p. 184.

<sup>565</sup>OCDE, *La politique fiscale dans les pays de l'OCDE : évolutions et réformes récentes*, n° 9, 2005,

terre et du travail, qui représentent la quasi-totalité de l'humanité. Pour la plupart des travailleurs, se déplacer géographiquement est très difficile en raison d'obstacles évidents, notamment du fait des barrières culturelles, linguistiques et des lois sur l'immigration. Ils subissent généralement une pression fiscale à laquelle ils ne peuvent se soustraire.

À l'opposé, il y a les cadres supérieurs qui sont au sommet de la pyramide globale des revenus et qui, du fait de leur forte mobilité, ont une base fiscale très élastique, c'est-à-dire qu'ils sont en mesure de se déplacer pour échapper à la taxation. La globalisation a ainsi introduit un nouveau clivage parmi les salariés, avec d'un côté ceux qui peuvent se délocaliser pour profiter des écarts de rémunération et de taxation, et d'un autre côté l'écrasante majorité des salariés qui ne le peuvent pas.

Les données statistiques existantes illustrent bien ce lien entre l'érosion de la base fiscale et la mobilité des facteurs de production. L'écart entre le taux de prélèvement fiscal du travail et du capital n'a cessé de se creuser depuis les débuts du processus de mondialisation.

Ainsi, dans les pays de l'Union européenne, le poids des taxes sur le capital a fortement baissé, passant de 50 % à 35 % des recettes fiscales totales de 1980 à 1994, tandis que la part des taxes sur le travail a augmenté de 35 % à 40 % afin de préserver les recettes fiscales des États<sup>566</sup>. Lutter contre les inégalités passe par un profond rééquilibrage en la matière.

#### **4. Un objectif de redistribution**

Tous les pays utilisent l'instrument fiscal pour corriger ou modifier à des degrés divers la distribution des revenus. Il existe par ailleurs, dans le monde, une perception croissante des inégalités de revenus.

Le diagnostic est tout d'abord ambigu. L'évolution des inégalités mondiales au cours de la période récente d'internationalisation des économies se prête à différents jugements. Mesurées par des indices globaux de distribution des revenus entre pays, les inégalités ont fortement crû pendant les soixante premières années du XXe siècle, mais sont depuis stabilisées, voire en légère régression. Mesurées différemment – par l'écart entre les revenus les plus élevés et les plus faibles – les inégalités se sont, au contraire, sensiblement accrues<sup>567</sup>.

---

<http://books.google.fr/books?id=aR-iEagobdgC&pg=PA18&lpg=PA18&dq>

<sup>566</sup>Id.

<sup>567</sup>OCDE, *Croissance et inégalités, Distribution des revenus et pauvreté dans les pays de l'OCDE*, [http://medias.lemonde.fr/mmpub/edt/doc/20081021/1109272\\_croissanceetinegalites.pdf](http://medias.lemonde.fr/mmpub/edt/doc/20081021/1109272_croissanceetinegalites.pdf), 2008, p. 38, <http://gesd.free.fr/page38.pdf>.

Ensuite, les opinions divergent quant au meilleur moyen de réduire les inégalités mondiales. De fait, les inégalités entre pays sont d'amplitude très supérieure aux inégalités internes à chaque pays. Mais on peut en tirer des conclusions opposées.

Pour certains, les transferts financiers entre pays développés et en développement constituent un instrument central de la réduction des inégalités mondiales<sup>568</sup>. Pour d'autres, le moteur principal de la réduction des inégalités est la croissance économique, qui permet le rattrapage des pays développés par les pays émergents et en développement et la convergence des niveaux de vie dans le monde<sup>569</sup>.

## **5. Un objectif de financement**

Enfin, une fiscalité internationale peut avoir un simple but de financement, afin de dégager un montant de ressources prédéfini pour financer une politique publique.

Dans la réalité, aucune taxe ne répond à une logique pure et beaucoup se rattachent simultanément à plusieurs objectifs. La taxe sur les armements est à la fois une taxe de financement et de moralisation. Les taxes environnementales visent à corriger des nuisances tout en procurant des recettes. Entre ces objectifs, il est néanmoins nécessaire de faire des choix, en tout cas de définir des priorités. L'objectif principal, aujourd'hui, est de procurer les ressources nécessaires à la réalisation des ODM. La fiscalité internationale doit être d'abord et avant tout une fiscalité de financement.

En tant qu'instrument de financement, une taxe internationale présente des avantages importants d'efficacité économique. Il y a d'abord, l'effet bénéfique de certaines taxes, qui, outre les recettes qu'elles procurent, contribuent à corriger des externalités économiques. C'est le « double dividende » fréquemment invoqué, mais aussi très discuté<sup>570</sup>.

D'une manière plus générale, il est plus efficace de financer les dépenses publiques par des taxes à faible taux et à large assiette. Or certaines bases fiscales larges échappent, parce qu'elles sont mobiles, à toute taxation nationale. Ceci conduit les États, pour un volume donné de dépenses, à taxer plus fortement les facteurs immobiles<sup>571</sup>, qui représentent souvent des assiettes plus étroites.

---

<sup>568</sup>OCDE, *Croissance et inégalités, Distribution des revenus et pauvreté dans les pays de l'OCDE*, op cité.

<sup>569</sup>Id.

<sup>570</sup>Renaud Crassous, Philippe Quirion, Frédéric Ghersi et Emmanuel Combet, « Taxe carbone - Recyclage des recettes et double dividende », Conseil économique pour le développement durable - 2009.

<sup>571</sup>Indépendamment de ses aspects redistributifs (que certains déplorent), cette surtaxation des facteurs immobiles est économiquement coûteuse. Elle accroît la distorsion créée par le prélèvement (dont on sait qu'elle est proportionnelle au carré de son taux). Elle réduit l'efficacité globale de l'intervention publique : l'analyse économique enseigne, assez logiquement, que le volume optimal de biens publics financés diminue quand la distorsion créée par le prélèvement fiscal augmente ; ou, ce qui revient au même, que l'on peut financer utilement un volume plus important de biens publics en réduisant les distorsions créées par la fiscalité.

Une réponse possible à ce problème est d'harmoniser les bases et les principes de taxation des facteurs mobiles. On sait qu'elle est loin de faire l'unanimité. De nombreux pays considèrent la concurrence fiscale comme un phénomène normal, voire souhaitable<sup>572</sup>. Elle est perçue comme une conséquence du libre droit des États à déterminer leur politique fiscale, budgétaire, et sociale ; et, au-delà, comme un frein utile à l'expansion des dépenses publiques et des interventions gouvernementales.

Mais s'il s'agit de financer une dépense supplémentaire d'aide au développement, qui fait l'objet d'un accord de tous les pays, une taxe portant internationalement sur les assiettes mobiles est certainement plus efficace qu'une augmentation des impôts nationaux.

Une taxe internationale peut ainsi permettre de concilier deux objectifs : le maintien de la capacité de chaque État à poursuivre ses objectifs propres, le cas échéant à travers une concurrence fiscale qui est un état de fait ; fournir, par ailleurs, une base économiquement efficace (et socialement juste) pour le financement d'actions internationales agréées en commun.

En aucun cas la fiscalité ne doit créer, pour les pays pauvres, de charges ou d'handicaps supplémentaires. Par ailleurs, le souci de moraliser la vie économique et financière peut compléter ou conforter la recherche de ressources.

## **6. Taxes globales et biens communs de l'humanité**

Une autre raison fondamentale pour envisager la création de taxes globales est l'idée selon laquelle la mondialisation engendre des besoins nouveaux, ou la prise en compte de ces besoins nouveaux ou anciens qui nécessitent le recours à l'instrument fiscal au niveau international.

Le concept de biens communs de l'humanité, couramment désignés comme biens publics mondiaux (BPM), a été forgé pour décrire ces besoins qui s'expriment à l'échelle planétaire et ne peuvent être produits par les marchés en raison de leurs deux caractéristiques principales : aucune personne ne peut être exclue de la consommation d'un bien public (principe de non-exclusion) et l'usage d'un bien public par quelqu'un n'en prive pas les autres membres d'une communauté (principe de non-rivalité)<sup>573</sup>.

L'objectif d'un développement équilibré de la planète ne peut être atteint que si des biens publics tels que la santé, l'éducation et la sécurité font l'objet de politiques définies et

---

<sup>572</sup>Selçuk Altındag : La concurrence fiscale dommageable, Finances Publiques, L'Harmattan, 2009.

<sup>573</sup>François CONSTANTIN : Les biens publics mondiaux : un mythe légitimateur de l'action collective, Logiques Politique, L'Harmattan 2009.

financées à l'échelle internationale sur des ressources publiques telles que des taxes globales<sup>574</sup>.

Actuellement, on constate une très forte sous-production de BPM. L'instabilité financière internationale, les pandémies, la criminalité financière, l'insuffisante diffusion du savoir et d'Internet, la dégradation de l'environnement, notamment, sont le résultat de ce sous-investissement. Sous l'effet de la mondialisation et de l'insuffisante production de biens communs de l'humanité, la planète est ainsi devenue instable, inégalitaire et, pour partie, insalubre.

Plusieurs raisons expliquent l'insuffisance des BPM. Il y a, tout d'abord, un problème d'évaluation des coûts et de leurs rendements, en raison notamment de l'horizon temporel dans lequel ils s'inscrivent<sup>575</sup>. Ils ne peuvent, en effet, que se mesurer à long terme. Ainsi, les politiques de lutte contre l'instabilité financière et la destruction de la biodiversité ont des coûts élevés et des rendements incertains, mais lointains, qui peuvent décourager les initiatives des acteurs publics. En second lieu, l'insuffisance actuelle des BPM provient de leur dimension spatiale<sup>576</sup>.

Les politiques budgétaires et fiscales des États sont définies sur une base nationale alors que les bénéfices tirés de ces biens profitent très largement à des pays tiers. Des ressources publiques ne pourront être dégagées en quantité suffisante qu'à la condition de mettre en place un dispositif fiscal global, fonctionnant sur un espace élargi.

Aussi, si le financement des BPM ne résoudrait pas à lui seul la question de leur sous-production, des mécanismes de taxation internationale pourraient se révéler bénéfiques, au-delà des ressources qu'ils permettent de mobiliser. Ils seraient en effet susceptibles d'améliorer la coordination internationale qui fait tant défaut, aussi bien à la régulation climatique qu'à la prévention des pandémies et des crises financières. Leur mise en œuvre se heurte toutefois à de nombreuses difficultés.

Le besoin de gestion concertée des BPM est de plus en plus flagrant à mesure que le cadre national se révèle insuffisant pour penser les réponses à cet ensemble de grands enjeux planétaires<sup>577</sup>.

Nous savons maintenant que les émissions de gaz à effets de serre anthropiques devront être réduites de 50 % par rapport à leur niveau de 1990 d'ici 2050 si le monde veut avoir une chance de ne pas dépasser les 2 °C de réchauffement global – au-delà de ce seuil,

---

<sup>574</sup> François CONSTANTIN : Les biens publics mondiaux : un mythe légitimateur de l'action collective, op cité.

<sup>575</sup> Id.

<sup>576</sup> Id.

<sup>577</sup> Id.

les risques d'évolutions catastrophiques du climat s'accroissent sensiblement, entraînant des conséquences majeures auxquelles la communauté internationale sera incapable de faire face.

Or, les pays continuent à voir chaque année leurs émissions s'accroître représentant un coût important en vies humaines. D'après le Rapport Stern, le coût économique de l'inaction pourrait quant à lui atteindre à terme 5 à 20 % du PIB mondial<sup>578</sup>.

En gros, au sens strict, les biens publics sont ceux qui appellent naturellement un financement collectif. Ceci résulte de leurs deux caractéristiques essentielles. Ainsi, on ne peut subordonner la consommation au paiement d'un prix. Il n'y a pas, pour ce qui les concerne, d'alternative au financement par un prélèvement obligatoire.

Les biens publics internationaux sont ceux dont les avantages se font sentir au-delà des frontières d'un seul pays, ce qui réduit l'incitation de chaque pays à prendre en charge leur financement<sup>579</sup>. Cette situation peut justifier une fiscalité internationale. L'articulation de cette fiscalité avec les mécanismes et circuits traditionnels de l'aide au développement est toutefois complexe. Elle dépend du mode de production (la « technologie ») du bien public considéré<sup>580</sup>:

- Pour certains biens, la production résulte nécessairement de l'addition d'efforts individuels d'États indépendants : c'est le cas, par exemple, de la réduction de la pollution par le carbone et la lutte contre le réchauffement climatique. On peut alors parler de technologie additive : le résultat final dépend de la somme des efforts de chaque participant ;
- Une autre technologie de production (dite de maillon faible) est celle dans laquelle l'efficacité de la production est déterminée par la plus petite des contributions individuelles des États (par exemple l'éradication d'une maladie contagieuse : un défaut d'éradication dans une région ou un pays déterminé compromet le résultat d'ensemble) ;
- Enfin, la production d'un bien public peut nécessiter un effort massif et concentré (elle dépend de la plus élevée des contributions individuelles). La production (mais pas nécessairement la diffusion) de nouvelles molécules pharmaceutiques et de nouveaux médicaments s'apparente à cette catégorie. C'est la capacité d'un nombre limité, voire unique, d'acteurs à concentrer entre ses mains l'effort nécessaire qui détermine le résultat final.

Cette volatilité provient des procédures budgétaires des pays donateurs, des changements dans leurs priorités, de délais administratifs de décision ou de mise en œuvre

---

<sup>578</sup>Stern N. (2006), *The Economics of Climate Change*, disponible sur : [http://www.hm-treasury.gov.uk/independent\\_reviews.stern\\_review\\_economics\\_climate\\_change/sternreview\\_index.cfm](http://www.hm-treasury.gov.uk/independent_reviews.stern_review_economics_climate_change/sternreview_index.cfm).

<sup>579</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, op cité.

<sup>580</sup> Id.

ainsi que du jeu de la conditionnalité si les performances du pays bénéficiaire se dégradent inopinément<sup>581</sup>. Cette volatilité est d'autant plus forte que les pays sont pauvres. Le plus souvent, elle ne peut être reliée à des causes objectives et identifiables. Elle est donc impossible à anticiper. L'aide est non seulement volatile, elle est aussi, et surtout, imprévisible. Les conséquences sont très néfastes<sup>582</sup>.

## **7. Objectifs du millénaire (ODM)**

Les ODM sont le résultat d'une décision de l'Assemblée générale des Nations unies et peuvent, dès lors, être difficilement contestés<sup>583</sup>. Le chiffrage des ODM reste très largement à effectuer. Une seule chose est sûre : les besoins sont considérables et requièrent des ressources additionnelles dont on comprendrait mal comment la fiscalité pourrait être exclue.

L'Objectif 1, cible 2, par exemple, prévoit de « réduire de moitié, entre 1990 et 2015, la proportion de la population souffrant de la faim ». L'ambition est fort modeste. Or le rapport 2003 de la FAO nous apprend qu'à mi-parcours de la période fixée, le nombre de personnes souffrant de la faim, qui avait diminué dans la première partie de la décennie 90, augmente à nouveau pour atteindre près de 800 millions de personnes. Le rapport nous apprend aussi qu'il est impossible de lutter contre la malnutrition, si on ne lutte pas aussi contre le sida, qui concerne l'Objectif 6.

En gros, plusieurs objectifs peuvent être assignés à la fiscalité internationale. Cette fiscalité qui peut revêtir plusieurs aspects.

### **B : La fiscalité internationale : Quelle architecture ?**

La fiscalité est historiquement associée à une représentation politique directe. À l'échelon mondial, une telle représentation n'existe pas. Ce qui pose la question de la légitimité fondamentale de toute taxe internationale. Selon une première approche, cette légitimité devrait résulter de l'émergence de nouvelles formes de gouvernance mondiale, que la fiscalité internationale a vocation à favoriser et conforter, et dont elle assurerait le financement<sup>584</sup>.

La commission Zedillo sur le financement du développement s'inscrit dans une telle perspective<sup>585</sup>. Elle préconise la mise en place d'un conseil mondial de chefs d'État et de gouvernement chargé des questions de gouvernance mondiale. Elle recommande,

---

<sup>581</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, op cité.

<sup>582</sup> Id.

<sup>583</sup> Les ODM en questionnement,

<http://www.undp.org/content/dam/haiti/docs/mdg/les%20ODM%20en%20questionnement.pdf>

<sup>584</sup> Isabelle Richelle, Edoardo Traversa Fiscalité internationale en Belgique, tendances récentes, Collection Crides-Jean Renauld, Editeur : Larcier, 2013.

<sup>585</sup> Id.

parallèlement, la création d'une organisation fiscale mondiale dont le rôle serait notamment d'instruire sur un plan technique et de débattre d'une taxe internationale. À terme, cette démarche ambitieuse est celle qui donne à la solidarité internationale les structures les plus solides et le contenu le plus riche.

Mais les progrès institutionnels prennent du temps. Et le renforcement de la gouvernance internationale ne s'accompagne pas spontanément de l'apparition de nouveaux mécanismes de financement, comme l'illustre l'expérience de l'Union européenne<sup>586</sup>.

Face à l'urgence des problèmes à résoudre, il peut donc apparaître opportun de rechercher de nouveaux financements dans le cadre des structures existantes de la coopération internationale. Selon cette approche, ce sont les États, et eux seuls, qui disposent du pouvoir de décider et de lever l'impôt. C'est sur leur consentement explicite et coordonné que doit reposer tout mécanisme automatique de financement international du développement.

### **1. Le cadre juridique**

L'architecture juridique d'une taxe internationale comprend deux niveaux : d'une part, des actes nationaux qui établissent la taxation dans le ressort de chacun des États ; et, d'autre part, un dispositif de coordination par lequel les États s'engagent à mettre en œuvre simultanément leurs mesures nationales selon des modalités définies en commun<sup>587</sup>. C'est l'articulation entre ces deux niveaux qui définit le caractère plus ou moins « international » de la taxe et donne à l'architecture sa spécificité.

Dans ce cadre, on peut ordonner les différentes catégories de taxes internationales autour de deux grands choix. Le premier est celui du contenu de la coopération, qui peut être plus ou moins détaillé et prescriptif. Les États peuvent décider de fixer globalement le niveau de leur contribution à l'objectif commun ; mais se laisser mutuellement libres de déterminer comment et sur quelles bases les ressources sont prélevées.

Dans ce schéma, les États, en quelque sorte, se taxent eux-mêmes. Ils peuvent, à l'inverse, choisir de taxer leurs citoyens en prélevant, sur leurs territoires, des contributions fixées par application d'un même taux à une même assiette.

---

<sup>586</sup>En dépit de progrès substantiels dans la mise en place d'institutions communes, dans l'instauration d'une gouvernance économique et l'émergence d'une identité politique continentale, les pays membres ne sont toujours pas parvenus à un mécanisme de financement de l'Union par un impôt européen, prélevé directement par les institutions communautaires et dont l'assiette et le taux seraient uniformes.

<sup>587</sup> Hubert GERARDIN et Jacques POIROT : Les taxes internationales dans le contexte de crise : une source de financement pérenne du développement durable, [http://www.cairn.info/resume.php?ID\\_ARTICLE=MED\\_154\\_0087](http://www.cairn.info/resume.php?ID_ARTICLE=MED_154_0087)

## 2. Les options fiscales

Diverses approches sont a priori possibles pour asseoir de nouvelles contributions destinées au développement : celles qui font appel, principalement, aux efforts volontaires des citoyens et des entreprises ; des contributions additionnelles aux impôts nationaux existants ; des contributions nouvelles représentatives de l'économie mondialisée.

### 2.1 : Encourager fiscalement l'action privée

La plupart des pays développés encouragent fiscalement les dons philanthropiques sous diverses formes. Mais, il est rare que ces dispositifs favorisent spécifiquement les actions en faveur du développement. Et, par ailleurs, il n'existe aucune coordination entre les incitations mises en place dans les divers pays. Les systèmes fiscaux internes ne reproduisent donc pas les priorités affichées de l'action internationale des États ; ce décalage brouille probablement les « signaux » que reçoivent les agents privés et qui guident ou influencent les modalités de leur générosité.

Un grand progrès pourrait donc être accompli si les pays développés mettaient en place, de manière coordonnée, un dispositif unifié d'encouragement à la générosité privée en faveur du développement en utilisant les impositions et les démarches fiscales existantes qui sont acquittées ou accomplies par les particuliers et les entreprises.

Un tel dispositif représenterait certes, s'il s'ajoute aux mécanismes existants, une dépense fiscale supplémentaire. Mais il présente, en regard, de nombreux avantages<sup>588</sup> :

- Il n'exige pas de construction institutionnelle et légale nouvelle au plan international. L'accord des États participants pourrait être matérialisé dans une déclaration solennelle. Et sur un plan interne, les dispositifs existants dans les droits internes offrent une base utile pour la constitution du nouveau régime ;
- Il offre la possibilité d'un effet de levier qui accroît, à dépense publique donnée, la mobilisation de ressources en faveur du développement ;
- Il permet de toucher un large public à des coûts de mise en œuvre réduits. Il contribue ainsi à la mobilisation publique en faveur du développement ;
- Il est particulièrement adapté aux pays dans lesquels l'opinion est réticente à toute forme de prélèvement obligatoire et d'intermédiation publique dans la philanthropie ;
- Il introduit un lien direct et donc fortement pédagogique entre le contributeur et le bénéficiaire.

---

<sup>588</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, op cité.

Naturellement, dans un système fonctionnant sur une base volontaire, la stabilité de la ressource globale ne peut être garantie, non plus que l'équité de sa répartition entre les divers pays participants qui dépend de la générosité spontanée manifestée par leurs populations.

Le risque existe que les contributions ainsi mobilisées se substituent aux efforts existants et évincent, en conséquence, d'autres formes de philanthropie. Ce risque doit être accepté : l'objet même du dispositif est de favoriser la générosité en faveur du développement. Des incitations fiscales convenablement ciblées aideraient puissamment la collecte de contributions par les ONG plus particulièrement actives en ce domaine<sup>589</sup>.

Il peut être utile de définir une contribution comme une taxe additionnelle aux impôts déjà existants dans les divers pays. Les avantages sont nombreux : faiblesse des coûts de collecte ; facilité de mise en œuvre juridique ; prévisibilité et automaticité de l'évolution de la ressource. En outre, si la base choisie est assez large, il est possible de lever des ressources significatives au prix d'une majoration limitée des taux d'imposition.

Outre son intérêt fiscal, cette approche fait apparaître la mesure dans laquelle chaque État contribue aux actions communes, et peut apparaître comme correspondant à une approche de solidarité internationale<sup>590</sup>.

La difficulté consiste, pour les pays, à définir en commun la base jugée la plus représentative pour fonder un effort conjoint. Tous les pays n'ont pas les mêmes impôts ; même quand les principes sont identiques, les règles d'assiette divergent parfois fortement ; enfin, à supposer que les règles d'assiette soient harmonisées, la base taxable ne représente pas nécessairement la même part de la richesse nationale d'un pays à l'autre<sup>591</sup>. En tant qu'instrument de solidarité, une taxe additionnelle à des impôts existants présente donc certaines imperfections : la répartition des efforts reproduit les différences, voire les distorsions, qui existent, même pour un impôt de nature similaire, entre les divers pays. Cet inconvénient, toutefois, doit être apprécié au regard de l'avantage essentiel que représente l'utilisation de bases fiscales et de méthodes de recouvrement existantes.

## 2.2 : Des contributions nouvelles représentatives de la mondialisation

Le choix d'une telle base peut conforter la légitimité du prélèvement dans l'opinion publique. Selon cette approche, il serait possible de fonder la taxation sur trois catégories d'assiettes :

---

<sup>589</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, op cité.

<sup>590</sup> Id.

<sup>591</sup> Id.

- Des assiettes qui, parce qu’elles sont immédiatement mobiles au plan national, ne sont saisissables qu’au plan international<sup>592</sup>.
- Des assiettes dont la taxation au plan national conduirait à des pertes de compétitivité importantes sans bénéfice pour l’État concerné et qui pourraient conduire ultérieurement à des pertes d’activité (taxes environnementales). Bien que ces taxes aient aussi un effet correctif, les quotités sont alors déterminées par l’objectif de rendement assigné aux taxes et non par la recherche de l’internalisation des effets externes ;
- Des assiettes qui correspondent à des biens communs de l’humanité et qui, dans le régime actuel de territorialité de l’impôt, ne sont appréhendées par personne (espace, ressource de haute mer à l’exception notable des nodules polymétalliques). Il est paradoxal que dans l’ordre juridique actuel on puisse accéder gratuitement à des ressources dont on sait qu’elles sont limitées ; dans le long terme il s’agira d’un enjeu important pour la coopération entre pays ; dans l’immédiat certains prélèvements peuvent aider à approcher une tarification optimale<sup>593</sup>.

### **3. Circuits financiers du prélèvement**

Une première option, le prélèvement direct par une organisation internationale, ne peut être envisagée que dans les cas où l’assiette est incontestable et pour laquelle le contrôle par l’organisation internationale est immédiat. Cette option présente le double avantage d’une affectation claire des ressources et d’une réduction du nombre d’acteurs, et donc des coûts de la collecte. Un tel type d’architecture a déjà été mis en place par des traités internationaux<sup>594</sup>.

Dans une seconde option, la taxe est recouvrée comme une taxe nationale, avec inscription au budget comme recette non affectée au même titre que les autres recettes fiscales et reversée comme une dépense à l’organisation internationale.

Une dernière option, variante de la précédente, est celle de l’imposition affectée. Elle est identique à la précédente, avec une différence importante : il existe un lien juridique inaliénable entre la recette et la dépense. Il s’agit du mécanisme des prélèvements agricoles et des droits de douane de l’Union européenne<sup>595</sup>.

---

<sup>592</sup> Les actifs financiers notamment.

<sup>593</sup>FAO, L’état de l’insécurité alimentaire dans le monde, Rapport 2008, <ftp://ftp.fao.org/docrep/fao/011/i0291f/i0291f00.pdf>.

<sup>594</sup>On peut ainsi citer l’exemple de l’Union postale universelle, dont l’instrument d’aide au développement qu’est le Fonds pour l’amélioration de la qualité de service (FAQS) est financé par une contribution des postes des pays industrialisés, égale à une faible part des frais compensatoires entre les postes.

<sup>595</sup> OCDE, La politique fiscale dans les pays de l’OCDE, op. cit.

#### 4. Taxe mondiale ou taxe régionale ?

Si l'idée d'une fiscalité mondiale n'est pas nouvelle<sup>596</sup>, la prise de conscience des interdépendances croissantes au sein de la communauté internationale a conduit au cours de la dernière décennie à un regain d'intérêt pour des projets de taxation internationale destinés à financer de grandes causes globales.

La taxation internationale suppose un degré élevé de coopération entre les États, qui peut se révéler difficile à concrétiser. Obtenir un consensus universel est certainement un objectif. Il n'est pas nécessairement réalisable dans un horizon prévisible.

La question d'une taxe d'application géographique plus restreinte, limitée à une masse critique de pays, doit donc être posée. Elle permettrait, dans un premier temps, de créer une dynamique et d'espérer un effet d'exemplarité et d'entraînement.

Cette question prend une importance particulière pour ceux qui souhaitent un renforcement du rôle de l'Union européenne dans le système d'aide au développement. Disposer d'une ressource de type fiscal permettrait à l'Europe de jouer pleinement ce rôle, qui peut apparaître justifié et nécessaire compte tenu de la sensibilité forte qui existe sur ce continent concernant les questions de développement.

Les inconvénients et risques sont évidents. Risque d'évasion, tout d'abord, si les bases fiscales peuvent être transportées en dehors du champ géographique d'application de la taxe. Risque pour la compétitivité, ensuite, si les activités et les territoires sont pénalisés par la taxation.

La création d'une taxe nouvelle peut alimenter les anticipations d'augmentation future du niveau du prélèvement, ce qu'il est convenu de désigner comme « l'effet signal » de la fiscalité<sup>597</sup>. Cet effet mérite d'être pris en compte avec une attention particulière dans l'hypothèse d'une initiative limitée à l'Europe, compte tenu du niveau déjà élevé des prélèvements obligatoires sur le continent européen.

Les pays qui appliqueraient une taxe régionale peuvent aussi se trouver dans la situation de financer un bien public dont bénéficieraient les pays « exonérés » ; et d'opérer ainsi un transfert significatif en faveur de ces derniers.

En sens inverse, il faut noter que la plupart des grandes avancées de la coopération internationale au cours des dernières décennies ont été réalisées par un groupe pionnier de

---

<sup>596</sup> Dès la fin du XIXe siècle, les travaux de James Lorimer, font référence à un prélèvement international pour le financement d'un gouvernement mondial.

<sup>597</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, op cité.

pays. Il peut être utile de créer, dans un cadre restreint, les conditions d'une dynamique débouchant ultérieurement sur une participation plus large.

Chacune de ces deux thèses peut être défendue avec la même intensité. La confrontation des arguments permet toutefois d'identifier les deux conditions strictes qui encadrent le recours éventuel à une taxe d'application régionale<sup>598</sup> :

- La première tient à la nature de la taxe elle-même. Certaines se prêtent plus que d'autres à une application régionale, tant du point de vue du risque d'évasion que de l'impact sur la compétitivité ; le recours à une taxe régionale limite de facto le nombre d'instruments disponibles ;
- La seconde est relative à l'utilisation des fonds collectés. Les pays devraient veiller à ce que la gestion et l'attribution de ces fonds créent une incitation effective à se joindre au dispositif, voire une pénalisation pour les non-participants.

### **&2 : L'inadaptation des modalités actuelles de taxation internationale à la situation de crise**

Pour remplir ses trois rôles principaux, réduction de nuisances diverses, redistribution des revenus – ou plus sobrement, respect des ODM – et production de revenus internationaux, notamment pour le financement des BPM, une fiscalité internationale efficace et équitable devrait pouvoir mettre en place plusieurs types de contributions financières internationales. C'est davantage une diversité fiscale internationale qu'il convient de mettre en place plutôt qu'une taxe unique, quelque pertinente qu'elle puisse être<sup>599</sup>.

Néanmoins, les modalités actuelles de taxation s'avèrent inadaptées à la crise des réformes fiscales qui envahie les pays développés et ceux en développement. D'où la nécessité d'adapter la fiscalité internationale à la situation de crise et à la montée en puissance de l'évasion fiscale internationale.

### **A : La taxe sur les transactions de change et de bourse**

Dans notre économie mondialisée, les flux, de nature très variée, sont nombreux et facilement identifiables. Ils sont à l'origine de revenus pour celui qui en est l'ordonnateur. Il est donc parfaitement fondé d'y asseoir un système de prélèvement collectif. On sait aussi que certains de ces flux sont préjudiciables à l'ordre mondial, dès lors la fiscalité qui leur serait appliquée aurait un rôle dissuasif et, partant, salvateur. Ce pourra être une fiscalité d'incitation<sup>600</sup>, mais ce peut être tout aussi bien une fiscalité de financement<sup>601</sup>.

---

<sup>598</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, op cité.

<sup>599</sup> Id.

<sup>600</sup> C'est fondamentalement ce que vise une taxation des transactions de change, ou sur la production de carbone.

La taxation des opérations de change est désormais emblématique à travers le monde<sup>602</sup>. Il faut rappeler que la spéculation internationale est l'un des fléaux de la globalisation financière dont le coût économique et social peut être considérable, en particulier sur les PED.

L'idée de taxer les mouvements de capitaux pour dissuader les opérations spéculatives a été introduite par James Tobin dès le début de la décennie<sup>603</sup>. Elle a fait depuis l'objet de nombreux développements dont le contenu a évolué avec les changements intervenus sur la scène financière internationale. Elle suscite actuellement un débat politique en France et à l'étranger.

Cette taxe a été associée à l'idée d'un financement supplémentaire du développement. Avancée dès 1972, à nouveau développée en 1978 par James Tobin, l'idée d'une taxation des transactions de change a reçu alors un écho très limité<sup>604</sup>. Les turbulences observées sur les marchés financiers internationaux depuis la fin du système de Bretton Woods<sup>605</sup> ont accru l'intérêt suscité par les propositions destinées à réduire la volatilité des marchés financiers parmi lesquelles figurent des projets de taxation des transactions de change.

La proposition de Tobin consiste à taxer à un taux uniforme (initialement 1%) toutes les transactions de change. Originellement, l'objectif avancé par l'auteur était de restaurer en partie l'autonomie des politiques monétaires. Le maintien d'une certaine stabilité des changes, lorsque les mouvements internationaux de capitaux sont parfaitement mobiles, impose un alignement du taux d'intérêt national sur le taux d'intérêt international et réduit ainsi les marges de manœuvre de la politique monétaire<sup>606</sup>. L'idée sous-jacente est dès lors intuitive : en limitant la mobilité du capital, la taxation des opérations de change ouvre une brèche dans le triangle des incompatibilités (politique monétaire autonome, changes fixes et liberté des mouvements de capitaux) qui permet de recouvrir une partie de l'autonomie de la politique monétaire<sup>607</sup>.

---

<sup>601</sup> Ce que pourrait être une taxation des IDE.

<sup>602</sup> On trouvera une évaluation complète sur la fiscalité appliquée aux changes dans une étude réalisée par Lieven Denys et Bruno Jetin, « Ready for implementation, Technical and Legal Aspects of a Currency Transaction Tax and Its Implementation in the EU », WEED, 2005, [http://www2.weedonline.org/uploads/CTT\\_Ready\\_for\\_Implementation.pdf](http://www2.weedonline.org/uploads/CTT_Ready_for_Implementation.pdf).

<sup>603</sup> Yves Jégourel : La taxe tobin, Repères, La découverte, 2002.

<sup>604</sup> Id.

<sup>605</sup> Volatilité des devises dans les systèmes de changes flottants, crises du système monétaire européen au cours des années 1990, crise asiatique en 1997, crise du rouble en 1998.

<sup>606</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, op cité.

<sup>607</sup> Ce triangle d'incompatibilité a été formalisé dans les années soixante par Robert Mundell et popularisé dans les années quatre-vingt par Tommaso Padoa-Schioppa. Il a été fréquemment évoqué pour expliquer les crises de change des années quatre-vingt-dix, au sein du système monétaire européen puis dans les pays émergents d'Asie. Par exemple, lorsqu'une banque centrale cherche à juguler l'inflation en menant une politique monétaire

Avec le temps et le développement des marchés financiers, l'accent mis sur l'autonomie de la politique monétaire s'est progressivement estompé au profit de l'idée selon laquelle une taxation des transactions de change, en limitant la spéculation, permettrait de réduire la volatilité des taux de change. Or, il peut être montré que l'incidence de la taxation proposée par Tobin est fonction de l'horizon temporel de l'investissement : la taxe affecte essentiellement les placements de court terme, alors qu'elle est indolore pour des horizons de long terme.

En effet, lorsque les capitaux sont parfaitement mobiles au niveau international, il est difficile de mener une politique monétaire indépendante tout en recherchant une stabilité des changes.

Un autre argument théorique, plus complexe, est lié à l'existence de scénarios concurrents ("équilibres multiples") dans les anticipations des opérateurs. Cette multiplicité d'équilibres traduit la possibilité que des crises auto-réalisatrices – c'est-à-dire non justifiées par la situation économique et financière du pays – surviennent si les agents se focalisent sur l'équilibre de crise<sup>608</sup>. Il en résulte une chute de la monnaie attaquée qui justifie *a posteriori* les anticipations des agents quelle que soit la situation réelle du pays. La taxe, en stabilisant les anticipations des opérateurs, devrait réduire les possibilités de telles crises auto-réalisatrices<sup>609</sup>.

Une extension de l'approche de Tobin consiste à instaurer une taxe à double taux, c'est-à-dire un taux pour les périodes normales et un taux pour les périodes plus agitées – comme les attaques spéculatives. Le recours à deux taux permet d'éviter l'une des faiblesses de la taxe Tobin dont le taux uniforme est soit trop faible et inefficace, soit trop élevé et distorsif. On peut également envisager d'appliquer un tel système, à titre temporaire, dans des périodes de forte volatilité sur les marchés.

Les propositions de taxation des opérations de change, si elles ont leurs partisans, font parallèlement l'objet de nombreuses critiques. Certains ont mis en avant ses difficultés de mise en œuvre pratique, ou remettent en cause sa capacité à accroître les marges de manœuvre

---

restrictive, elle est conduite à augmenter ses taux d'intérêt. Cette hausse des taux entraîne, si les capitaux sont parfaitement mobiles, des entrées de capitaux qui provoquent une pression à l'appréciation de la monnaie sur le marché des changes. Pour conserver le taux de change fixe, la banque centrale doit acheter des devises étrangères. Elle doit pour cela créer de la monnaie, ce qui, à demande de monnaie inchangée, fait baisser le taux d'intérêt et contredit son objectif initial. Ainsi, la politique monétaire est contrecarrée par l'objectif de change fixe. On peut tenir un raisonnement inverse avec une politique monétaire expansionniste (une baisse des taux d'intérêt).

<sup>608</sup> La taxe tobin à l'épreuve, <http://www.melchior.fr/La-taxe-Tobin-a-l-epreuve.4660.0.html>

<sup>609</sup> Id.

de la politique économique, sa faisabilité politique, ses implications sur l'efficacité du marché.

Plus éloigné du projet initial, certains auteurs ont proposé d'instaurer un dépôt non rémunéré sur les mouvements de capitaux. En maintenant immobilisée une fraction des flux des capitaux, les emprunteurs ou les prêteurs subissent un coût d'opportunité. Celui-ci correspond à la rémunération qu'ils auraient pu obtenir à l'occasion du placement des sommes bloquées, le coût d'opportunité s'apparentant à une taxe<sup>610</sup>. Ce projet comporte les mêmes propriétés désincitatives à l'encontre des placements courts puisque le coût d'opportunité est d'autant plus important que l'horizon du placement est lui-même court relativement à la durée (fixe) du dépôt<sup>611</sup>.

Notons que les attaques spéculatives dont furent victimes, à partir de 1992, la livre britannique, la lire italienne, la peseta espagnole et le franc français, alors que la situation économique et financière de certains de ces pays, notamment la France, était saine, ont relancé le débat sur l'opportunité d'une taxe ou d'un contrôle des mouvements de capitaux destinés à faciliter le passage à la deuxième phase de l'Union économique et monétaire<sup>612</sup>. Afin de restreindre les sorties de capitaux, une obligation de constitution de dépôts sans intérêts auprès de la banque centrale correspondant à un pourcentage du montant de l'investissement ou du placement à l'étranger a été appliquée à titre temporaire par l'Espagne et l'Italie<sup>613</sup>.

La crise asiatique a mis en lumière les risques d'instabilité présentés par un financement du développement économique assis principalement sur un endettement à court terme en devises<sup>614</sup>.

Dans la plupart des pays où le débat sur la taxation des transactions de change s'est amorcé, il concerne essentiellement les associations actives en matière d'aide au développement. Dans les pays où ce débat a pris une forme politique (Canada, Royaume-Uni,

---

<sup>610</sup> ATTAC : Rapport sur la taxation des opérations de change, la régulation des mouvements de capitaux et sur les conséquences de la concurrence fiscale entre états. Rapport présenté au Parlement en application de l'article 89 de la loi de finances initiale pour 2000.

[http://www.france.attac.org/archives/spip.php?article132&var\\_recherche=progressi](http://www.france.attac.org/archives/spip.php?article132&var_recherche=progressi)

<sup>611</sup> Id.

<sup>612</sup> Id.

<sup>613</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, op cité.

<sup>614</sup> Robert Boyer, Mario Dehove et Dominique Plihon Les crises financières, la Documentation française, Paris 2004.

Belgique, Etats-Unis<sup>615</sup>), il a pu se traduire par des résolutions de principe (au Canada et en Belgique)<sup>616</sup>.

En gros, la mise en place pratique d'une taxation des transactions de change nécessite de définir les modalités précises de mise en œuvre opérationnelle de la taxe c'est-à-dire en particulier :

- Le taux de taxation ;
- L'assiette de taxation ;
- Les moyens techniques de collecte.

### **1. Taux de taxation : Relatif consensus autour d'un faible niveau**

Après qu'il a été envisagé des niveaux de taxe d'environ 1%, un certain consensus s'est dégagé en faveur d'un montant plus faible, plus en accord avec les coûts de transactions habituels sur le marché des changes. Un niveau de la taxe peu élevé présente l'avantage de faciliter, le cas échéant, une acceptation par les différents intervenants et de réduire l'incitation à l'évasion fiscale.

Toutefois, aucun niveau précis ne reçoit un accord unanime dans la littérature, les propositions s'étalant entre 0,03 % et 0,25 %<sup>617</sup>.

---

<sup>615</sup> Aux Etats-Unis, le débat est limité, que ce soit sur le plan associatif ou politique. Les échos recueillis dans les milieux académiques ou para-académiques sont faibles. Dans le cadre du *Global Policy Forum*, l'idée de taxe Tobin a été reprise à leur compte par les associations *International Cooperation for Development and Solidarity* et *Caritas Internationalis*. Le paysage associatif sur ce point ne s'est structuré que très récemment. Le Centre pour le développement économique et environnemental a créé au sein d'une de ses plate-formes, *The International Innovative Revenue Project*, l'initiative pour la taxe Tobin, "*Tobin Tax Initiative-USA*" (TTI-USA) qui a vu le jour au printemps 1998.

En mars 1999, a été constitué un comité consultatif national regroupant des représentants de plus de 80 organisations. En mars 2000, a été mise en place le *Tax Speculation Action Network*. Politiquement, deux signataires de l'appel mondial des parlementaires, le représentant Peter De Fazio et le sénateur Paul Wellstone ont présenté le 11 avril 2000 une résolution demandant l'instauration unilatérale d'une taxe Tobin aux Etats-Unis. La taxe Tobin a fait l'objet de débats au *Progressive Caucus* du congrès. Si la résolution a été soutenue par diverses organisations syndicales (AFL-CIO, *Steel Workers*) et des instituts de recherche et des think tanks (notamment *Center for economic and policy research*, "*50 years is enough*", *friends of the earth*, *l'Institute of policy research*, *Preamble*), elle a rencontré peu d'écho aussi bien au Congrès que dans la presse.

<sup>616</sup> Au Canada, le Parlement fédéral a invité le gouvernement fédéral à promouvoir la taxation des transactions spéculatives. Dès décembre 1994, l'écho rencontré par la taxe Tobin a conduit certains acteurs associatifs à se regrouper dans l'initiative d'Halifax qui est née pour promouvoir, à l'occasion du sommet du G7 en 1995, une réforme en profondeur du système monétaire international. Ce mouvement d'opinion a connu par la suite une traduction parlementaire. En mars 1999, le parlement fédéral canadien a adopté par 164 voix contre 83 la motion 239 par laquelle il invite le gouvernement fédéral à promouvoir la taxation des transactions spéculatives.

En Grande Bretagne et en Belgique, le débat n'a atteint que très récemment le niveau parlementaire. Le débat au sein de la société civile sur la taxe Tobin au Royaume-Uni est pour l'essentiel alimenté par des associations dont l'objet premier est l'aide au développement (*War on Want*, *Oxfam*). Le principal animateur de ce débat, *War on Want*, préconise l'adoption d'une taxe Tobin de 0,25 % sur l'ensemble des transactions de changes quelle que soit leur nature. L'association chiffre le produit d'une telle taxe à 250 milliards de dollars par an. Depuis le début de l'année, la question a franchi le seuil du parlement.

<sup>617</sup> Jordan NAOUM : la taxe tobin, DUC 2011.

## 2. Assiette de taxation : La nécessité d'un champ très vaste

La question de l'assiette de la taxe recouvre plusieurs dimensions. Elle nécessite de déterminer<sup>618</sup> :

- Le type d'opérations taxées (opérations au comptant, opérations à terme, opérations sur *futures*, opérations sur options, opérations sur produits autres que le change),
- L'étendue géographique de la taxation,
- Le type d'intervenants assujettis (banques, entreprises de commerce international, investisseurs internationaux, éventuellement banques centrales),
- Les parités concernées.

Initialement pensée pour n'affecter que les opérations de change au comptant<sup>619</sup> – puisque ce sont elles qui *in fine* conduisent à la détermination du taux de change – Il est rapidement apparu qu'il semblait nécessaire d'étendre la taxation aux autres produits de change (opérations à terme, futurs, et options) afin de décourager la substitution des opérations.

La nécessité de procéder à une taxation large ne peut, de toute évidence, s'appliquer qu'aux produits existants et cela pourrait s'avérer insuffisant. En effet, il est clair que l'ingénierie financière serait en mesure de créer de nouveaux produits toujours plus complexes à même de contourner la réglementation.

De la même façon, il apparaît possible, dans une certaine mesure, que les intervenants substituent d'autres produits tels que des bons du Trésor de maturité courte libellés dans différentes monnaies pour obtenir un produit de change en échappant à la taxe<sup>620</sup>. L'accélération depuis quelques années des innovations financières pourrait rendre dans une certaine mesure caduque la notion même de "transactions" et donc celle de "taxe sur les transactions".

La question de l'étendue géographique de la taxation est moins technique mais soulève aussi un obstacle majeur. Pour que les effets de la taxation se fassent le plus nettement sentir, l'étendue devrait être la plus large possible<sup>621</sup>. La concentration de l'activité du marché des changes fait qu'*a priori* elle pourrait se limiter à une dizaine de pays qui hébergent les principales places financières.

---

<sup>618</sup>La taxe Tobin à l'épreuve : consensus autour de l'assiette d'une possible taxe tobin, <http://www.melchior.fr/Consensus-autour-de-l-assiette.4682.0.html>

<sup>619</sup> Une opération au comptant étant définie comme une opération dont le règlement s'effectue dans les deux jours ouvrables.

<sup>620</sup> La taxe Tobin à l'épreuve : consensus autour de l'assiette d'une possible taxe tobin. Op cité.

<sup>621</sup> Id.

Toutefois, même pour un nombre réduit de pays, il pourrait s'avérer extrêmement difficile de formaliser un accord sur les différentes facettes de la mise en place pratique de la taxation : niveau de la taxe, procédures de levée, répressions à l'encontre des non-participants à l'accord, utilisation des revenus.

En outre, la mise en place d'une taxation limitée aux principales places où s'effectuent des opérations de change pourrait conduire à une délocalisation des opérations vers d'autres zones, notamment vers les places financières *offshore*<sup>622</sup>.

La définition du redevable de la taxe est également complexe. Si l'objet de la taxation est de réduire l'importance des prises de position, les intermédiaires financiers qui constituent le cœur du marché devraient être *a priori* les seuls taxés. Toutefois, cette solution présente plusieurs inconvénients. En premier lieu, il faut noter qu'une part importante des transactions de change entre ces intermédiaires ne relève pas de la prise de position risquée mais, au contraire, des opérations de couverture mutuelle contre le risque de position induit par le fait que les intermédiaires se portent contrepartie des transactions de leur client<sup>623</sup>. En deuxième lieu, les prises de position risquées ne sont pas toujours réalisées par les intermédiaires financiers mais souvent par les clients eux-mêmes<sup>624</sup>. En troisième lieu, si les intermédiaires financiers étaient les seuls à être taxés, ils répercuteraient très certainement le coût induit par la taxe sur leurs clients<sup>625</sup>.

### **3. Collecte de la taxe : La question du lieu n'est pas résolue**

Une transaction de change est en fait la combinaison de trois opérations pouvant se matérialiser en trois endroits différents :

- Le lieu de négociation de la transaction (salle de marché),
- Le lieu d'enregistrement comptable de la transaction,
- Le lieu de règlement de la transaction. La collecte peut être envisagée dans l'un de ces lieux et, là encore, la question est débattue.

La collecte au plus près du marché présenterait l'avantage de réduire l'incitation à l'évitement de la taxation par délocalisation des opérations, étant donné le transfert coûteux de l'infrastructure informatique et de télécommunications qui caractérise ces lieux de négociation<sup>626</sup>. Néanmoins, le fait que le marché des changes soit en grande partie

---

<sup>622</sup> ATTAC : Rapport sur la taxation des opérations de change, la régulation des mouvements de capitaux et sur les conséquences de la concurrence fiscale entre états. Rapport présenté au Parlement en application de l'article 89 de la loi de finances initiale pour 2000. Op cité.

<sup>623</sup> Id.

<sup>624</sup> Id.

<sup>625</sup> Id.

<sup>626</sup> Id.

décentralisé et qu'une partie encore conséquente des transactions ne soit pas effectuée électroniquement mais par téléphone rendrait cette collecte difficile en pratique.

La collecte sur le lieu d'enregistrement comptable présente l'avantage que les sièges des banques d'importance sur le marché des changes sont regroupés dans un nombre limité de pays et qu'en général ces pays possèdent des structures de surveillance bancaire efficaces<sup>627</sup>. Malgré cela, le risque de contournement ne peut être exclu.

La collecte lors du règlement de la transaction évite ce problème de dissimulation et celui de l'évasion géographique puisque toute transaction dont au moins une des parties est située dans la zone de taxation serait enregistrée dans le système de paiement national. Toutefois, cette solution présenterait des désavantages en ne considérant que les règlements nets entre banques et en fragilisant des systèmes dont les banques centrales (Banque des Règlements Internationaux, Eurosysteme) cherchent au contraire à accroître la stabilité. En outre, le fonctionnement actuel des systèmes de paiement ne permet pas de distinguer aisément une opération de change d'une opération domestique.

#### **4. Les inconséquences de l'introduction d'une taxe sur les opérations de change**

##### 4.1 : Des effets incertains voire contre-productifs sur le marché des changes

- *L'efficacité du marché des changes pourrait être réduite* : l'introduction d'une taxe sur les opérations de change aurait pour première conséquence de supprimer les arbitrages entre deux devises lorsque le gain attendu serait inférieur ou égal à deux fois le taux de la taxe, ce qui est le cas de la majorité des arbitrages, les volumes arbitrés compensant l'étroitesse des écarts de cours acheteur et vendeur<sup>628</sup>. Il serait tout à fait trompeur de qualifier ces opérations de spéculatives puisque leur logique est celle d'un fonctionnement efficace du marché<sup>629</sup>. La disparition de ces arbitrages réduirait la liquidité du marché et elle dégraderait

---

<sup>627</sup>Yves Jégourel : La taxe tobin, op cité.

<sup>628</sup>La taxe Tobin à l'épreuve : consensus autour de l'assiette d'une possible taxe tobin. Op cité.

<sup>629</sup>Si la grande majorité des transactions de change n'est pas rattachable à une opération retracée dans la balance des paiements courants, elle ne correspond pas nécessairement pour autant à des prises de position spéculatives. En effet, en dehors des arbitrages qui assurent la cohérence de l'ensemble des prix relatifs, un certain nombre d'opérations sont bel et bien nécessaires au bon fonctionnement du marché.

De plus, les opérations de conversion entre deux devises d'importance secondaire nécessitent le passage par une devise principale dite véhiculaire. Ainsi au sein du mécanisme de change européen, toutes les devises ne sont pas directement cotées entre elles. Il n'existe pas de cotation directe entre la drachme et la couronne danoise mais deux parités drachme/euro et couronne/euro.

Enfin, la gestion du bilan des établissements financiers teneurs de marché exige en permanence de procéder à des opérations de change pour conserver un profil actif/passif aussi proche que possible de celui que l'établissement a choisi comme référence (*benchmark*). Ainsi, une banque qui reçoit une quantité importante de yens sans couverture équivalente à son passif peut être conduite pour ces raisons à en céder une partie à un autre établissement pour ne pas supporter un risque de change. Cet établissement, en fonction de son propre benchmark actif/passif, pourra être à son tour amené à rétrocéder à nouveau à un établissement tiers une quote-part de cette position. Ces contraintes de gestion interne des intermédiaires financiers conduisent par conséquent à multiplier les opérations de change.

ainsi son fonctionnement puisque les opérateurs, en raison de l'existence de coûts de transaction plus élevés, n'intégreraient plus systématiquement la totalité de l'information dans les cours<sup>630</sup>. Elle diminuerait par conséquent la quantité et la qualité d'information incorporée dans les prix et perturberait l'interprétation des prix relatifs puisque des écarts de prix pourraient alors subsister tant qu'ils sont inférieurs au taux de la taxe.

Aussi, la spéculation la plus déstabilisante ne serait pas efficacement dissuadée. En effet, l'objectif premier d'une taxe de type Tobin est d'obtenir à travers la dissuasion des opérations véritablement spéculatives une stabilité accrue du marché international des capitaux. Or, les valeurs des taux les plus couramment évoquées (de 0,03 % à 0,25 %), même multipliées par deux (pour tenir compte de la taxation à l'aller et au retour) sont très inférieures au niveau de dépréciation anticipé par les opérateurs lorsque des crises de change se profilent comme ce fut le cas lors des attaques contre les devises asiatiques en 1997 ou russes en 1998. Ceci suggère qu'une taxe de type Tobin, sauf à frapper les mouvements de capitaux d'un taux prohibitif, ne serait pas alors suffisante pour dissuader la prise de position lorsque l'environnement politique, macroéconomique ou le désajustement de la parité conduisent les opérateurs à anticiper une dépréciation très sensible de la devise.

Ainsi, on peut montrer qu'avec une taxe de 1 % et un rendement annuel de l'actif domestique de 4 %, le taux de rentabilité nécessaire pour qu'un investisseur effectuant un aller-et-retour d'une semaine commence à réaliser un bénéfice est de 196 % si la parité reste stable mais n'est plus que de 6% si la devise dans laquelle l'investissement est réalisé connaît une appréciation de 2 %<sup>631</sup>. A la limite, dans le cas où les opérateurs spéculent à la baisse contre une devise en cherchant par là même à provoquer sa dépréciation, l'existence de la taxe pourrait être contre-productive en augmentant l'ampleur de la dépréciation requise pour que les opérateurs en retirent le rendement net qu'ils escomptent.

#### 4.2 : Des conséquences qui pourraient être peu favorables à l'échelle de l'économie.

- *Une incidence problématique sur les échanges commerciaux.* : L'inclusion dans l'assiette de la taxe de l'ensemble des opérations liées aux transactions commerciales réduirait les marges des importateurs et des exportateurs qui ne libellent pas leurs exportations ou leurs importations dans leur monnaie en particulier pour toute une gamme de produits dont les prix sont fixés de manière homogène sur les marchés mondiaux<sup>632</sup>. Son impact serait par

---

<sup>630</sup>ATTAC : Rapport sur la taxation des opérations de change, la régulation des mouvements de capitaux et sur les conséquences de la concurrence fiscale entre états. Rapport présenté au Parlement en application de l'article 89 de la loi de finances initiale pour 2000. Op cité.

<sup>631</sup> Id.

<sup>632</sup> Id.

conséquent assimilable à celui d'un droit de douane à l'exportation ou à l'importation et risquerait d'avoir par conséquent un effet négatif sur le volume des échanges internationaux.

Aussi, la diversification internationale des portefeuilles pourrait être freinée. En effet, l'introduction d'une taxe de type Tobin pénaliserait, à rendement équivalent de deux fois le montant de la taxe, les investissements de portefeuille réalisés à l'étranger. Or, l'internationalisation des portefeuilles constitue un moyen de diversifier le risque<sup>633</sup>. Le modèle d'évaluation des actifs financiers, qui constitue la base théorique, mais également pratique de la gestion de portefeuille, montre en effet que la diversification sectorielle mais aussi géographique est nécessaire pour minimiser la volatilité du portefeuille au niveau du risque non diversifiable<sup>634</sup>.

Aussi, la hausse des coûts de transaction serait dans une large mesure répercutée sur l'économie réelle. Même si seuls les intermédiaires financiers étaient redevables de la taxe, ceux-ci tenteront naturellement de répercuter son montant d'abord directement puis indirectement.

Directement, ils réajusteront à la hausse les frais des opérations de change qu'ils facturent à leurs donneurs d'ordre. Indirectement, ils seront tentés, pour conserver un taux de marge global constant, de compenser la diminution de leurs marges enregistrées sur leur activité d'intermédiation sur le marché des changes par un accroissement de leurs marges sur d'autres activités d'intermédiation<sup>635</sup>.

Par conséquent, la hausse des coûts de transaction de change aurait un impact sur d'autres activités pénalisant ainsi l'ensemble du secteur productif et non pas seulement les intermédiaires financiers. Si tel est le cas, la taxation des transactions de change alourdirait le coût du capital, ce qui pourrait réduire par conséquent l'investissement et le potentiel de croissance de moyen terme de l'économie.

#### 4.3 : Le bénéfice du double dividende est incertain et difficile à répartir

L'évaluation des revenus engendrés par une taxation des transactions de change est difficile pour quatre raisons<sup>636</sup> :

– Elle présuppose un accord pour définir un taux de taxation ;

---

<sup>633</sup>Conseil supérieur des Finances, section « fiscalité et parafiscalité » : Avis relatif à l'instauration éventuelle d'une taxe « tobin » Juin 2001.

[http://docufin.fgov.be/intersalgr/hrfcsf/adviezen/PDF/TOBIN%20\\_rapport%20juin%202001\\_c.pdf](http://docufin.fgov.be/intersalgr/hrfcsf/adviezen/PDF/TOBIN%20_rapport%20juin%202001_c.pdf)

<sup>634</sup>ATTAC : Rapport sur la taxation des opérations de change, la régulation des mouvements de capitaux et sur les conséquences de la concurrence fiscale entre états. Rapport présenté au Parlement en application de l'article 89 de la loi de finances initiale pour 2000. Op cité.

<sup>635</sup>Id.

<sup>636</sup>Francis BIESMANS, Olivier DAMETTE : Elasticité d'une taxe sur les transactions de change: une évaluation quantitative. [http://www.univ-orleans.fr/deg/GDRecomofi/Activ/bismans\\_damette\\_strasbg05.pdf](http://www.univ-orleans.fr/deg/GDRecomofi/Activ/bismans_damette_strasbg05.pdf)

- Elle requiert la définition de l’assiette imposable à la fois en termes d’instruments (opérations de change au comptant de gré à gré, contrats à terme, options, ...) et de catégories d’intervenants (teneurs de marché, investisseurs institutionnels, clients commerciaux) ;
- Les transactions qui composent l’assiette retenue doivent être identifiables et mesurables ;
- Elle implique de connaître l’élasticité des volumes de transactions à la taxe.

Les deux premiers points ont été précédemment discutés et l’on traite maintenant des difficultés de recensement statistique des opérations de change sur lesquelles une éventuelle taxe Tobin pourrait être assise avant d’évaluer le produit potentiel d’une mesure de ce type.

Le principe de la taxe Tobin repose sur la taxation de toutes les opérations de change réalisées. Or, le montant journalier moyen des opérations de change effectuées au cours d’un mois donné n’est pas aisément identifié. Aussi, il est certain, *a fortiori* si la taxe est élevée, que les volumes d’échange seront significativement affectés. En termes techniques, cela nécessite d’avoir une idée sur l’élasticité des volumes aux coûts de transaction. L’estimation de celle-ci est contrariée par l’absence de données de qualité satisfaisante sur les volumes et les prix d’échange. Au-delà, il est probable que la composition des échanges elle-même sera modifiée.

Ainsi, on peut s’attendre à ce que les opérations d’arbitrage seront plus affectées que les opérations motivées par une opération économique.

Au total, il convient de retenir que toute estimation des revenus d’une taxation des mouvements de change constitue un exercice aléatoire et qu’il faut demeurer prudent, ce qui n’est pas le cas dans de nombreuses estimations où ces revenus sont surévalués car elles reposent sur l’hypothèse d’un volume d’échange inchangé ou d’un niveau de taxation trop élevé<sup>637</sup>.

Il faut noter qu’initialement, le projet de Tobin consistait à destiner la taxe, limitée dans sa conception, à l’accroissement des capacités de prêts de la banque mondiale<sup>638</sup>. De nombreux auteurs proposent que la taxe soit collectée par les pays et redistribuée par l’Organisation des Nations Unies. Cependant, cette proposition se heurte à l’opposition de certaines opinions publiques, notamment américaine, qui estiment que les moyens affectés aux organisations internationales sont d’ores et déjà trop importants.

---

<sup>637</sup> Politique de change de l’euro ; Rapport Michel Didier, Agnès Bénassy-Quéré, Gilles Bransbourg et Alain Henriot, la Documentation française, Paris 2008.

<sup>638</sup> ATTAC : Rapport sur la taxation des opérations de change, la régulation des mouvements de capitaux et sur les conséquences de la concurrence fiscale entre états. Rapport présenté au Parlement en application de l’article 89 de la loi de finances initiale pour 2000. Op cité.

Une proposition alternative consiste à charger le FMI de l'administration de la taxe afin de conditionner les privilèges et les possibilités d'emprunts à la mise en place effective par les pays d'une taxe de type Tobin. Les juridictions des petits pays conservant l'intégralité de la taxe pour leurs propres besoins, le FMI serait chargé d'administrer la contribution des grands pays. Cette suggestion risque de ne pas faire l'unanimité.

Au total, l'intérêt croissant porté à la taxe Tobin s'explique par les motifs suivants : construire une meilleure régulation financière internationale, amplifier les moyens en faveur du développement, lutter contre la spéculation financière déstabilisante.

### **B : Les difficultés inhérentes à l'application d'une fiscalité écologique**

La protection de l'environnement et le souci d'assurer les conditions d'un développement équilibré à long terme ont pris depuis les années 1970 une place croissante dans le débat public et dans la politique gouvernementale. L'entrée en vigueur du Traité de Kyoto, qui organise la lutte contre l'effet de serre au niveau international, en est l'illustration la plus récente.

La science économique, elle aussi, a progressivement pris en compte l'environnement. Des travaux économiques ont permis d'évaluer les avantages représentés par la consommation de biens jusqu'ici considérés comme gratuits, comme l'air notamment, et les coûts des dommages provoqués par les activités humaines, celle des transports par exemple. Exploitant ces résultats, des outils économiques sont aujourd'hui proposés aux pouvoirs publics pour mettre en œuvre une politique de protection de l'environnement.

Ces outils sont de deux types : soit des instruments réglementaires, qui créent des interdictions, des obligations de respecter des normes, c'est-à-dire des contraintes juridiques assorties de sanctions, soit des instruments économiques, définis comme des signaux émis à l'attention des particuliers et des entreprises en vue d'influencer leurs comportements de producteurs, de consommateurs ; jusqu'à une période récente, il s'agissait, pour l'essentiel, de mesures fiscales. Ainsi, comment cette fiscalité est-elle utilisée actuellement ? Son rôle peut-il être accru ?

L'analyse économique part du constat qu'en l'absence de toute politique environnementale, les divers agents économiques, producteurs et consommateurs, ne tiennent pas compte des dommages que leur activité peut exercer sur l'environnement. Ce constat justifie une certaine régulation.

La première forme de cette régulation a été l'édiction de règles juridiques. La réglementation, par interdiction ou encadrement des comportements et des pratiques, permet de limiter les dommages causés à l'environnement. C'est le mode d'intervention le plus

adapté face à des menaces irréversibles ou jugées intolérables ou bien en cas de situation d'urgence. Mais la réglementation impose à tous une règle uniforme qu'il est difficile d'adapter aux situations particulières, sauf à créer de nombreuses dérogations, difficiles à définir et surtout à contrôler<sup>639</sup>.

Selon les économistes de l'environnement, les mesures fiscales, parce qu'elles permettent une approche décentralisée, constituent un moyen de contourner cet inconvénient de la réglementation, tout en soulevant d'autres problèmes, s'agissant tant de leur conception que de leur mise en œuvre<sup>640</sup>. Elles visent à orienter les choix des acteurs économiques par l'intermédiaire des prix. Le raisonnement part du constat que le coût de la production d'un bien est inférieur à son coût social, lequel inclut notamment celui de la dégradation de l'environnement provoqué par cette production<sup>641</sup>. La différence entre ces deux coûts est qualifiée d'externalité. Les mesures fiscales permettent d'internaliser la valeur estimée de l'externalité dans le calcul économique des agents.

En présence d'une taxe, les agents peuvent arbitrer entre la réduction de la pollution qu'ils occasionnent ou son maintien et le paiement de la taxe.

Le niveau de ces mesures est toutefois délicat à établir. Selon la théorie, le taux de la taxe doit être fixé au niveau où le coût marginal de réduction d'une pollution donnée et le coût marginal des effets négatifs de cette pollution sont égaux<sup>642</sup>. Si le taux de la taxe est trop bas, le niveau de pollution sera excessif et, à l'inverse, si le taux est fixé trop haut, la production ou la consommation du bien ou du service en cause sera réduite en dessous du niveau souhaitable. Le bon fonctionnement de ces mécanismes suppose donc la connaissance précise des phénomènes écologiques et de leurs conséquences, permettant d'estimer les coûts marginaux, ce qui peut s'avérer très difficile.

Cette difficulté conduit les économistes de l'environnement à préconiser, en cas d'information incomplète, une approche dite « démarche de second rang »<sup>643</sup>. Sur la base d'une norme donnée, par exemple un accord international comme le traité de Kyoto, la taxe est fixée à un taux qui est censé permettre de limiter la pollution à ce niveau. Cette approche nécessite un niveau d'information moindre mais elle suppose une bonne connaissance

---

<sup>639</sup>BAULINET C., *Rapport du groupe de travail sur les modalités d'exonération et d'atténuation d'une TGAP sur les consommations intermédiaires d'énergie*, 2000

<sup>640</sup> Conseil des impôts, *Fiscalité et environnement*, Vingt-troisième rapport au Président de la République, 2005. [www.ccomptes.fr/index.php/content/download/41853/.../Rapport.pdf](http://www.ccomptes.fr/index.php/content/download/41853/.../Rapport.pdf)

<sup>641</sup>Id.

<sup>642</sup>Id.

<sup>643</sup>Id.

prévisionnelle de la manière dont les agents économiques vont réagir à la taxe pour limiter la pollution.

En tout état de cause, le recours aux mesures fiscales comporte un degré assez élevé d'incertitude. Il n'est pas certain que le seuil de pollution retenu soit respecté si les acteurs économiques ne réagissent pas comme il était prévu. Les exonérations fiscales et les subventions présentent le même risque. Les marchés de quotas sont présentés comme une réponse à ce risque<sup>644</sup>.

Un marché de quotas consiste, après avoir déterminé un niveau maximum de pollution à atteindre, à répartir entre les entreprises concernées des quotas permettant de le respecter. Un « droit » implicite et précaire à polluer est transformé en un « droit limité et négociable »<sup>645</sup>. Une autorisation d'émettre une quantité donnée de polluants correspond à un quota ou à un permis qui est échangeable. Les échanges permettent aux entreprises qui ont réduit leur pollution<sup>646</sup> de vendre leurs droits à celles qui n'ont pas réduit la leur.

Mais, pour pouvoir être mis en place, un marché de quotas nécessite une évaluation précise des facteurs de pollution et les acteurs ne doivent pas être trop nombreux pour permettre à la fois l'organisation de la répartition des quotas et celle du marché où ils peuvent s'échanger<sup>647</sup>. Dans le cadre du protocole de Kyoto, un marché de droits est en cours de mise en place dans les pays européens pour permettre aux plus gros émetteurs de CO<sub>2</sub> d'acheter ou de vendre des droits.

La taxation, les mesures fiscales dérogatoires et les marchés de quotas présentent des avantages sur la réglementation : celui de la décentralisation tout d'abord, la décision d'ajustement relevant du choix, supposé rationnel, de chaque consommateur ou producteur ; celui de la souplesse ensuite, puisque ces instruments ne fixent pas les modalités par lesquelles on doit respecter la norme.

L'efficacité de l'outil fiscal repose sur la qualité de l'information disponible sur les dommages environnementaux, les comportements et les techniques de production. Son

---

<sup>644</sup>La directive sur l'échange des quotas d'émissions de CO<sub>2</sub> s'applique aux 25 États membres de l'Union européenne. Ce texte prévoit que les États allouent aux entreprises de six secteurs industriels intensifs en gaz à effet de serre (production d'énergie, ciment, verre, métaux ferreux, industries minérales, pâtes à papier), des quotas d'émissions. À la fin de chaque année, les entreprises devront restituer les quotas correspondant à autant de tonnes équivalent CO<sub>2</sub> qu'elles ont été autorisées à rejeter. Grâce entre autre à ce marché de quotas, l'Union européenne devait parvenir à réduire, vers 2010, ses émissions de 8 %. Le tout pour un coût économique réduit au minimum.

<sup>645</sup>Conseil des impôts, Fiscalité et environnement, Vingt-troisième rapport au Président de la République, 2005.

Op cité.

<sup>646</sup>En principe parce que le coût de la réduction était inférieur au prix des quotas sur le marché.

<sup>647</sup>Les premiers marchés ont été organisés aux Etats-Unis pour limiter les émissions d'oxydes de soufre (SO<sub>2</sub>).

utilisation suppose donc à la fois des études d'impact approfondies, préalables aux décisions et un suivi attentif de leurs effets pour pouvoir le cas échéant procéder à des ajustements.

En outre, l'utilisation de l'outil fiscal au service des politiques publiques de l'environnement ne peut déroger, sauf à créer de nouvelles distorsions dans l'économie, à un certain nombre de critères de l'efficacité fiscale.

L'expérience montre que la fiscalité est peu adaptée si le niveau des recettes est trop limité ou instable et si l'assiette est complexe à identifier ou à contrôler. Ces défauts augmentent les coûts de gestion de l'administration mais aussi ceux des redevables, ce qui rend la mesure moins acceptable par ces derniers.

A côté de la charge administrative qu'entraîne une mesure fiscale, son acceptabilité est habituellement appréciée par rapport à la capacité contributive des redevables. Or, s'agissant de la fiscalité environnementale, un autre principe, celui du « pollueur-payeur », doit aussi être pris en compte. Dans quelle mesure la taxe est-elle effectivement supportée par l'agent économique producteur de la pollution ? Au regard de l'acceptabilité de la fiscalité environnementale, un concept original complète cette approche, celui du « double dividende ». Comme l'impôt environnemental affecte les coûts de production des entreprises ou le pouvoir d'achat des consommateurs, il risque de peser à court terme sur le potentiel de croissance. Pour atténuer ce risque, certains économistes de l'environnement ont proposé de compenser les impôts nouveaux par la diminution d'autres prélèvements obligatoires, plus particulièrement ceux pesant sur le travail (cotisations sociales notamment), diminution qui est censée être favorable à la croissance et à l'emploi.

On pourrait ainsi retenir une approche large qui, dépassant la fiscalité explicitement conçue pour lutter contre la pollution (mesures qualifiées parfois d'écotaxes), inclut des mesures dont la finalité première est le financement des services publics qui peuvent contribuer à limiter la pollution.

### **C : Vers la recherche de nouvelles assiettes de taxation internationale**

Avec la mondialisation, il est devenu difficile voire quasiment impossible, pour les Etats, de définir avec exactitude l'assiette des impôts et les modalités de recouvrement. D'où la nécessité d'intensifier la coopération à l'échelle internationale en vue de garantir le succès de toute réforme pouvant affecter la fiscalité internationale. Celle-ci peut revêtir plusieurs formes et être appliquée sur des assiettes variées.

## 1. Ebauche d'une nouvelle fiscalité financière

### 1.1. Des mesures contre les paradis fiscaux et le secret bancaire

Toute fiscalité ne peut véritablement remplir, équitablement, son rôle que si le prescripteur de l'impôt est en mesure d'en contrôler le calcul et le prélèvement. Ce précepte de base est constamment bafoué par l'existence des paradis fiscaux et du secret bancaire. S'agissant des premiers, une seule mesure s'impose : leur suppression, aucune autre réglementation n'est véritablement efficace en la matière.

Pour le secret bancaire, il semble que des remèdes contre les évasions fiscales qu'il favorise sont assez aisés à mettre en œuvre. Les banques prétendent qu'elles se doivent de préserver le secret des opérations de leurs clients. Qu'elles acceptent donc de procéder à des déclarations non nominatives et de payer l'impôt en conséquence. Pour celles qui ne le voudraient pas, il serait assez aisé d'appliquer une taxation forfaitaire<sup>648</sup>.

Le secret bancaire peut être utilisé comme support privilégié d'activités d'évasion ou de comportements illégaux. À ce titre, le secret bancaire répond strictement à la définition que l'analyse économique donne à une externalité négative. L'exercice par un pays d'un droit qu'il estime légitime, emporte pour d'autres pays des effets collatéraux incontestables.

En théorie, une externalité négative peut être compensée par une taxe qui en représenterait et en internaliserait le coût pour la collectivité mondiale. Il est difficile aujourd'hui de trouver une traduction concrète à cette intuition théorique. Certains pays où existe un secret bancaire font valoir que leur aide au développement est très supérieure à la moyenne des pays développés. On ne peut déterminer toutefois si cet écart compense ou non totalement l'externalité créée par le secret bancaire.

L'engagement montré, notamment par les pays du G7 et du G20<sup>649</sup>, est indissociable de l'objectif d'amélioration du financement du développement. Ces entreprises, sans se confondre, ont en commun le but de corriger des excès ou des effets négatifs de la mondialisation. La difficulté tient au fait qu'on est confronté à un problème « de maillon faible ». Le résultat dépend de l'effort fourni – ou accepté – par le moins dynamique des éléments de la chaîne, en l'occurrence le pays le moins coopératif. Dans un tel contexte, le

---

<sup>648</sup> Jacques COSSARI : Les taxes globales, ATTAC, Août 2005.  
[www.france.attac.org/archives/spip.php?action=accéder...cle..](http://www.france.attac.org/archives/spip.php?action=accéder...cle..)

<sup>649</sup> Le Groupe des vingt (G20) est un groupe composé de dix-neuf pays et de l'Union européenne dont les ministres, les chefs des banques centrales et les chefs d'États se réunissent régulièrement. Il a été créé en 1999, après la succession de crises financières dans les années 1990. Il vise à favoriser la concertation internationale, en intégrant le principe d'un dialogue élargi tenant compte du poids économique croissant pris par un certain nombre de pays.

rapport entre les résultats obtenus et l'ampleur des efforts déployés est fréquemment très faible.

Les pays engagés dans ce processus doivent garder à l'esprit une option en dernier recours au cas où les efforts actuels ne porteraient pas leurs fruits. Cette option ne serait pas un instrument de dissuasion ni de rétorsion, mais correspondrait au constat que, si les centres financiers principaux ne sont pas prêts à jouer leur rôle et assumer leurs responsabilités dans une économie mondialisée, une autre attitude se justifie qui pourrait comprendre différents cadres de régulation dans le domaine de la circulation des capitaux et une adaptation de la législation fiscale pour infléchir les transactions avec ces centres financiers.

Une autre approche consisterait à prélever une taxe internalisant les effets du secret bancaire sur les bases fiscales des pays développés et en développement. En effet, les pays à secret bancaire entretiennent nécessairement avec le reste du monde des relations financières à l'occasion desquelles il est possible d'opérer un tel prélèvement.

La taxe doit nécessairement être appliquée par l'ensemble des pays ne pratiquant pas le secret bancaire. L'assiette de ce prélèvement pourrait reposer sur les flux monétaires à destination des pays à secret bancaire, voire sur les encours bancaires dans les établissements financiers des pays ne pratiquant pas le secret bancaire envers des résidents des pays et des établissements à secret bancaire, car ces encours présentent une forte probabilité d'être en réalité en possession ou sous contrôle des résidents des pays pratiquant le secret bancaire.

### 1.2. La taxe sur les investissements étrangers (IDE)

Cette taxe bute sur la réalisation de deux objectifs qui s'intègrent parfaitement aux ODM : s'opposer à l'évasion fiscale en freinant le choix de pays à faible fiscalité, et l'érosion des droits des salariés dans les pays d'accueil des IDE dans le cas où ceux-ci sont ceux où les salaires sont les plus bas et la législation du travail la plus laxiste<sup>650</sup>.

Les IDE ne doivent pas faire excessive illusion en ce qui concerne leurs apports à l'économie du pays étranger. Ainsi, en 2000, les dix premiers pays bénéficiaires concentrent 75 % des investissements directs mondiaux, dont neuf sont des pays riches, la Chine (Hong-Kong inclus) étant la seule exception<sup>651</sup>. 90 % de ces investissements directs correspondent à des opérations de fusions/acquisitions.

Notons que les transferts de technologie sont souvent limités et les emplois créés sont en faible nombre. Aussi, la concurrence exercée par les firmes locales, rachetées et

---

<sup>650</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, op cité.

<sup>651</sup> Lionel Fontagné et Farid Toubal : Investissement direct étranger et performances des entreprises. Rapport de la Direction de l'information légale et administrative. Paris, 2010. <http://www.cae.gouv.fr/IMG/pdf/089.pdf>

restructurées par les investisseurs étrangers, provoque des faillites et des licenciements dans les autres entreprises locales. Le bilan est globalement négatif pour l'emploi. Il l'est aussi pour les salaires, les conditions de travail et la protection sociale car les firmes multinationales mettent en concurrence les pays du Sud et localisent leurs activités chez ceux qui proposent les conditions les plus avantageuses.

La proposition d'une taxe de 20 % applicable à tous les investissements dans les pays d'accueil qui se situent au bas de l'échelle du respect des droits fondamentaux est envisageable<sup>652</sup>. Cette taxe pourrait être modulée jusqu'à descendre à un minimum de 10 % pour un pays qui respecterait mieux ces droits ou qui ferait des efforts significatifs dans la bonne direction.

### 1.3. Taxe unitaire sur les bénéfices

L'objectif est de rétablir la capacité des États à imposer le bénéfice des entreprises. En organisant la liberté de circulation des capitaux, les Etats ont accordé le pouvoir aux firmes transnationales d'exercer une pression qu'ils pourraient anéantir grâce à une taxation mondiale unitaire.

En effet, les firmes transnationales menacent souvent d'investir dans un autre pays, ou de se délocaliser si l'Etat ne leur concède pas des baisses d'impôt. Cette pratique a entraîné une course fiscale au moins-disant entre les États qui ont multiplié les cadeaux fiscaux aux entreprises avec pour conséquence une chute de la contribution des entreprises aux recettes fiscales<sup>653</sup>.

Le principe, si ce n'est l'application, de la taxe unitaire est simple : quel que soit le pays ou la région du monde où s'installe une firme multinationale, elle serait soumise au même taux d'imposition sur ses bénéfices. Cela limiterait très fortement la concurrence fiscale mais aussi les possibilités d'évasion et de fraude fiscales. Les recettes fiscales sont potentiellement importantes. En 2000, les mille premières firmes classées selon la valeur de leur capitalisation boursière ont réalisé un bénéfice de 847 milliards de dollars<sup>654</sup>. La CNUCED, de son côté, estime à 4 800 milliards de dollars le chiffre d'affaires des seules 100

---

<sup>652</sup>Wachtel Howard M. : Trois taxes globales pour maîtriser la spéculation, 1998.

[http://www.france.attac.org/archives/spip.php?article32&var\\_recherche=globalization](http://www.france.attac.org/archives/spip.php?article32&var_recherche=globalization)

<sup>653</sup>Aux États-Unis, l'impôt sur les sociétés ne représentait plus que 17 % des rentrées fiscales de l'État fédéral en 1990, contre 27 % en 1965.

<sup>654</sup>Dont 436 milliards pour les firmes localisées aux États-Unis, 55,5 au Japon, 43 en Allemagne et 39 en France. Voir le numéro spécial de la revue Business Week de mai 2001.

premières firmes transnationales en 2000<sup>655</sup> représentant ainsi 4,3 % du PIB mondial contre 3,5 % en 1990<sup>656</sup>.

Ce mode de fiscalité vise à mettre fin à la dégradation de la fiscalité sur les bénéficiaires des entreprises transnationales, étape indispensable sur la voie de la réduction des inégalités autant que pour l'atteinte des ODM.

#### 1.4. Un impôt mondial sur la fortune

Bien qu'il s'agisse d'un stock plutôt que d'un flux, on peut néanmoins inscrire ici cette possibilité dans la mesure où on peut envisager de taxer le stock proprement dit, sur le modèle français ou son revenu, sur le modèle américain ; celui-ci pourrait être évalué forfaitairement en fonction de la fortune visée<sup>657</sup>. On ne donnera pas ici de chiffres définitifs ; on peut simplement, sur la base des chiffres régulièrement établis par le PNUD, indiquer que la base d'imposition est relativement facile à établir.

Ainsi le rapport 2003<sup>658</sup> note-t-il que « les 1 % les plus riches obtiennent-ils autant que les 57 % les plus pauvres ». Plusieurs évaluations chiffrent à 1 000 milliards de dollars les avoirs des 200 personnes les plus fortunées de la planète. Une évaluation grossière de 5 000 milliards d'avoirs taxables au taux forfaitaire très bas de 1 % produirait néanmoins 50 milliards de dollars<sup>659</sup> ; soit, sans exercer une pression fiscale intolérable sur lesdites fortunes.

## **2. La diversification des modalités de taxation internationale des activités polluantes**

On le sait depuis longtemps, le capitalisme, dans sa dynamique propre ne se soucie pas de la qualité de notre environnement ni de notre santé. Depuis longtemps aussi le choix d'une société favorable à l'être humain se confond avec l'exigence de développement durable. Ainsi, les mesures prises en matière fiscale dévoilent des premiers efforts de cohérence et d'efficacité de l'action publique. A ceux-ci doit succéder un durcissement de la fiscalité écologique : elle doit évidemment frapper les activités les plus polluantes mais favoriser aussi et simultanément les économies d'énergies.

Notons que les taxes environnementales sont conformes à la rationalité économique<sup>660</sup>. Elles visent à intégrer dans le coût des activités productives les dommages éventuels qu'elles causent à l'environnement. Elles incitent les agents économiques à des comportements

---

<sup>655</sup> World investment report UNCTAD, 2002.

<sup>656</sup> World investment report, op. cit., p. 91.

<sup>657</sup> Jacques COSSARI : Les taxes globales, ATTAC, Août 2005. Op cité.

<sup>658</sup> Rapport mondial sur le développement humain, 2003, p. 39, PNUD.

<sup>659</sup> Jacques COSSARI : Les taxes globales, ATTAC, Août 2005. Op cité.

<sup>660</sup> Laurent NEYRET, Nadège Reboul-Maupin : Déclaration pour la protection juridique de l'environnement, L'Harmattan, 2009.

favorables au développement soutenable : changement des consommations ; adaptation des technologies.

Notons que l'environnement est un bien commun de la planète. Aussi, les problèmes environnementaux appellent des solutions mondiales. Les taxes environnementales constituent donc un point d'appui privilégié d'une fiscalité mondiale.

En gros une fiscalité environnementale peut avoir sa place qui doit être strictement limitée aux domaines qui échappent au protocole de Kyoto.

À ce titre, on doit noter la situation particulière des activités de transport. Certains modes – routier, ferroviaire – acquittent dans tous les pays, sur leur consommation de carburant, des taxes générales et spécifiques, dont une partie, au moins, vise explicitement à internaliser les effets négatifs sur l'environnement et leurs émissions sont intégrées dans les quotas d'émission de Kyoto. Mais les deux secteurs du transport aérien, d'une part, et maritime, d'autre part, en sont totalement exonérés et échappent à Kyoto<sup>661</sup>. Cette exonération paraît liée au caractère « international » reconnu à ces activités, qui se déploient largement dans des espaces qui échappent à la souveraineté des États. Ceci n'implique nullement, qu'il soit techniquement impossible d'envisager une taxation.

Dans ce mode de taxation de plus en plus indispensable, on est clairement dans une optique de limitation des externalités négatives qui mettent, gravement et de plus en plus, en péril le devenir de la planète. Seule une régulation publique est susceptible d'enrayer cette détérioration.

Bien choisie, en nature et en montant, une fiscalité internationale peut devenir un puissant instrument régulateur. Les ressources publiques ainsi collectées pourraient être utilisées pour abonder le budget d'une Organisation mondiale de l'environnement (OME), rattachée à l'Organisation des Nations unies<sup>662</sup>. Les fonctions de l'OME seraient de contrôler les règles internationales de lutte pour la préservation de l'environnement, et de financer des programmes internationaux destinés à développer la recherche sur les énergies alternatives, renouvelables et non polluantes, sur le recyclage des déchets et la mise au point de techniques de production non polluantes et économes en énergie.

---

<sup>661</sup>Laurent NEYRET, Nadège Reboul-Maupin : Déclaration pour la protection juridique de l'environnement, op cité.

<sup>662</sup>Id.

## 2.1. La taxe sur les émissions de carbone

Nombreuses et graves sont les externalités négatives liées aux activités productrices de dérivés du carbone, notamment le gaz carbonique<sup>663</sup>. Il est tout à fait indispensable d'organiser une fiscalité qui, d'une part, devra fortement inciter les producteurs à réduire leurs émissions et, d'autre part, mettra à leur charge financière des coûts jusqu'alors supportés, de manière particulièrement injuste, par la collectivité.

Les taux d'imposition devront être choisis avec beaucoup de soin pour permettre une très forte incitation à réduire les émissions<sup>664</sup>.

L'institution d'une taxe globale sur les émissions de carbone est fréquemment proposée. Les justifications sont nombreuses :

- » Ces émissions sont principalement responsables de l'effet de serre et contribuent au réchauffement global de la planète. Au sein des pays les plus fortement touchés, beaucoup sont parmi les plus pauvres et les moins favorisés;
- » Les émissions sont diffuses, car liées à un grand nombre d'activités humaines (chauffage, transport, production d'électricité) et touchant un grand nombre d'individus. C'est une situation où l'instrument fiscal est le plus efficace relativement à d'autres modes d'intervention, notamment le plafonnement réglementaire des émissions ;
- » L'effet de serre est, par nature, un phénomène mondial. Les politiques nationales trouvent donc rapidement leurs limites : leur impact est insuffisant ; et, d'autre part, elles pénalisent la compétitivité des économies dans laquelle elles s'appliquent ;
- » Enfin, une taxe mondiale sur le carbone procurerait des revenus importants.

La taxe sur le carbone aurait des effets redistributifs importants entre activités et entre pays. Sa mise en œuvre serait donc subordonnée à un accord international sur l'évaluation, la gestion et la compensation éventuelle de ces effets. La réalisation d'un tel accord, qui suppose une vision partagée de l'équité dans la répartition des efforts et des droits, se révélerait longue et difficile. Dans le protocole de Kyoto, les PED sont de fait exonérés d'obligations. Il est possible, dans ce contexte qu'une grande part, si ce n'est la totalité, du produit de la taxe soit utilisée à dédommager les « perdants » du dispositif.

---

<sup>663</sup>La production de CO<sub>2</sub> était estimée, en 1995, à 6,5 milliards de tonnes ; en 2035, les prévisions s'élèvent à près de 12 milliards.

<sup>664</sup>Si son taux est calculé de sorte à compenser la totalité du coût économique de l'effet de serre (au moins 100 dollars par tonne d'équivalent carbone), la taxe suffirait, à elle seule, à combler l'écart de financement des objectifs du millénaire. Même avec un taux très inférieur (de l'ordre de 10 dollars par tonne), la contribution serait significative : entre 10 et 20 milliards de dollars par an.

Il convient de préciser que la communauté internationale a choisi avec le protocole de Kyoto une solution différente de celles de taxes internationales, c'est-à-dire des engagements de plafonnement d'émission accompagnés de permis négociables. C'est cette approche qui guide aujourd'hui la coopération internationale en matière de lutte contre l'effet de serre.

## 2.2. La taxe sur les déchets nucléaires à très longue durée de vie et très haute activité

Une fiscalité internationale visant, dans le secteur énergétique, à mettre à la charge des responsables des externalités négatives engendrées par l'émission de gaz carbonique, une taxation compensatoire et dissuasive, requiert pour être prise au sérieux, de s'accompagner d'une fiscalité portant sur les déchets nucléaires. Il s'agit, en effet, d'inciter à la réduction des flux de production, voire des stocks, de déchets à très longue durée de vie et très haute activité, notamment le plutonium, les actinides mineurs et autres produits de fission. L'étude Charpin, Dessus, Pellat a parfaitement détaillé ce sujet<sup>665</sup>.

Notons qu'il serait largement insuffisant d'envisager, dans le domaine de l'utilisation d'énergie, de taxer la seule production de carbone. Est évacuée, aujourd'hui, la question de déterminer si le plutonium et les actinides mineurs contenus dans le combustible nucléaire irradié constituent une ressource énergétique ou un déchet.

Dans l'état actuel des connaissances, il s'agit de matières qui doivent être stockées sans qu'elles puissent offrir une quelconque utilisation. Tant qu'elles ne pourront pas être utilisées économiquement comme source d'énergie, elles constituent des externalités négatives qu'il convient de réduire. Spécifiquement pour le plutonium, ces externalités ont trait à la radioactivité à très long terme, évidemment, mais aussi au risque considérable de prolifération d'armes nucléaires.

Dès lors, une taxation est envisageable, voire indispensable. La taxation peu contestable et la plus simple consiste à se servir de la production de plutonium et actinides mineurs comme base imposable.

La question d'une éventuelle taxe appliquée au stock reste posée. Si de telles matières sont considérées comme des externalités négatives, il conviendrait donc de taxer, aussi, le stock pour inciter à le réduire. Dans cette hypothèse, il va de soi que, civil ou militaire, le stock présente la même nocivité et devrait donc être taxé de la même manière. On pourrait imaginer une taxe annuelle calculée à hauteur de 10 % de celle portant sur les flux.

---

<sup>665</sup>Étude économique prospective de la filière électrique nucléaire française, La Documentation française, 2000.

### 2.3. La taxe sur le transport aérien

Comment pourrait-on envisager de taxer le carbone et pas le transport aérien qui tient une place importante dans le fonctionnement économique actuel ?

La question du montant de la taxation et de son assiette reste posée. En première approche, ATTAC estime qu'une taxe de l'ordre de 4 dollars par tonne de kérosène est tout à fait envisageable<sup>666</sup>.

Le transport aérien connaît une vive expansion. À l'échelon mondial, la croissance du trafic en valeur est de 8 % par an depuis 1960, elle est anticipée à 5 % par an en volume d'ici à 2015 (selon une hypothèse médiane)<sup>667</sup>. L'augmentation est particulièrement marquée pour les vols intercontinentaux ; elle se concentre notamment depuis quelques années, sur le segment des passagers voyageant en première classe ou en classe affaires, qui représente en moyenne les deux tiers du revenu des compagnies aériennes<sup>668</sup>.

Néanmoins, le transport aérien est à l'origine de plusieurs nuisances. Une pollution de nature locale autour des aéroports, tout d'abord, sous la forme d'émission de gaz polluants et de nuisances sonores. Une pollution de nature globale, ensuite, sous forme d'émission de gaz à effet de serre (principalement le dioxyde carbone). Ces nuisances, présentent un coût social élevé, estimé pour la seule Union européenne à 32 milliards d'euros par an<sup>669</sup>.

Même s'il existe dans plusieurs pays des taxes faibles qui compensent partiellement les nuisances locales, le transport aérien est exclu du protocole de Kyoto s'agissant des pollutions globales. Aussi, les conventions bilatérales entre États sur le transport aérien interdisent expressément la taxation du carburéacteur.

Cette franchise donne au transport aérien un avantage concurrentiel important par rapport aux autres modes de transport, compte tenu de la part des coûts de carburant dans le coût total du transport aérien<sup>670</sup>.

On peut envisager trois modalités de taxation des nuisances liées au transport aérien :

– La taxation du kérosène consommé. Cette taxe serait payée dans les pays d'approvisionnement. La formule présente plusieurs avantages ; on frappe directement le facteur de pollution, la base taxable est aisément saisissable car les ventes de kérosène sont réglementées et effectuées nécessairement sur l'emprise aéroportuaire. Mais il existe un

---

<sup>666</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, op cité.

<sup>667</sup> Id.

<sup>668</sup> Id.

<sup>669</sup> Id.

<sup>670</sup> Au sein de l'Union européenne, cet avantage est d'autant plus significatif que le transport aérien bénéficie par rapport au rail et à la route de taux de TVA réduits. Aussi, l'ampleur des avantages a suscité, au plan communautaire, l'introduction d'un recours par l'opérateur ferroviaire allemand contre le régime de fiscalité indirecte des compagnies aériennes devant le Tribunal de première instance des Communautés européennes.

obstacle juridique important : les conventions bilatérales de transport aérien prohibent cette taxation. Pour le surmonter, il faut envisager un traité multilatéral dans le cadre de l'OACI<sup>671</sup> ;

- La taxation de l'utilisation des couloirs aériens selon un mode de calcul représentatif de la consommation de kérosène lors du transit par ce couloir. Elle pourrait se concevoir comme un supplément aux redevances de route, actuellement acquittées par les compagnies aériennes aux organismes assurant la gestion de l'espace aérien, et donc être collectée, sans difficulté particulière, dans les mêmes conditions. Le prélèvement serait calculé pour être proportionnel aux émissions de l'aéronef ;
- Enfin, la taxation directe des billets, qui permettrait de discriminer entre les passagers et, le cas échéant, les destinations, afin d'éviter de pénaliser le tourisme vers les PED.

Chacune de ces hypothèses peut s'envisager sur un plan mondial ou régional, avec dans cette dernière éventualité, des possibilités de fuites inégales selon l'option choisie mais globalement limitées. Les estimations de rendement s'établissent pour les deux premiers cas de figure à environ 10 milliards de dollars US pour une taxe appliquée à l'échelon mondial et internalisant environ le tiers du coût externe des émissions (soit, à titre indicatif, une augmentation du prix du kérosène proche de 20 %). Dans cette hypothèse l'augmentation moyenne du prix du billet s'élèverait à environ 2,5 %. S'agissant du troisième cas de figure, une taxe de 5 % sur le prix des billets de première classe et de classes affaires, dégagerait de l'ordre de 8 milliards de dollars US<sup>672</sup>.

À court terme, les compagnies aériennes ne disposent que de peu de marges de manœuvre pour réduire leur consommation unitaire de carburant. L'ensemble de la charge de la taxe est donc reporté sur les coûts d'exploitation. À plus long terme, la taxe conduirait les compagnies à adopter des aéronefs moins polluants.

#### 2.4. La taxation du transport maritime

Le transport maritime international est le principal véhicule du commerce mondial. Il est à l'origine de deux types de pollutions, qui peuvent chacune faire l'objet d'un dispositif fiscal à vocation correctrice :

- L'émission de gaz qui contribue à l'effet de serre et l'émission de polluants qui participe, à proximité des lieux de combustion, au phénomène de pluies acides. Ces émissions croissent à

---

<sup>671</sup>L'Organisation de l'aviation civile internationale (OACI) est une organisation internationale qui dépend des Nations unies. Son rôle est de participer à l'élaboration des normes qui permettent la standardisation du transport aéronautique international (les vols à l'intérieur d'un même pays ne sont pas concernés par l'OACI). Son siège social est situé à Montréal.

<sup>672</sup>Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, op cité.

un rythme comparable à celui de la progression du trafic maritime<sup>673</sup>. Même si, contrairement au transport aérien, aucune norme internationale ne l'interdit<sup>674</sup>, aucun Etat ne s'est engagé dans la taxation des émissions. Par ailleurs, le protocole de Kyoto a exclu les émissions suscitées par le transport maritime international des quotas nationaux qu'il a établis ;

– L'épandage de produits polluants dans le milieu marin et sur les côtes, c'est-à-dire les marées noires<sup>675</sup>. Ces produits polluants portent un préjudice important mais mobilisent peu les opinions et les moyens de nettoyage, surtout quand elles surviennent dans des PED.

En revanche, un nombre restreint de marées noires de grande ampleur provoquent des prises de conscience importante et suscitent des évolutions dans le cadre réglementaire et le régime assurantiel du transport maritime international.

Sur une longue période, la fréquence et l'ampleur des incidents qualifiés « d'importants » (déversement supérieur à sept tonnes) tendent toutefois à décroître<sup>676</sup>. Cette diminution tendancielle ne signifie pas que le phénomène ne conserve pas une ampleur préoccupante (depuis 1990, 1,1 million de tonnes de produits pétroliers ont été déversées en mer). Elle ne s'accompagne pas non plus de la disparition des grands déversements comme ceux de l'Erika ou du Prestige qui aiguisent la sensibilité du public.

Cette sensibilité provient également de la forte concentration géographique des marées noires dans un nombre limité de passages maritimes très fréquentés<sup>677</sup>.

Les préjudices causés par la pollution par les hydrocarbures sont certes variables selon les accidents et non directement corrélés avec les volumes des cargaisons mais ils atteignent toujours des proportions considérables pour les accidents les plus importants. La catastrophe de l'Exxon Valdez a ainsi suscité plus de 9 milliards de dollars de préjudice, celle du Prestige près de 1,1 milliard<sup>678</sup>. À chacune de ces deux pollutions peut correspondre une taxe adaptée

---

<sup>673</sup> Les gains d'efficacité énergétique réalisés dans la conception des navires et des systèmes de propulsion sont neutralisés par la déformation de la structure du trafic, dans laquelle le segment des navires porte-conteneurs et « rouliers », qui évoluent aux vitesses de croisière les plus élevées et donc consomment davantage de carburant, se développent le plus rapidement.

<sup>674</sup> Sauf au sein de l'Union européenne.

<sup>675</sup> 10 000 marées noires ont été recensées au cours des quarante dernières années.

<sup>676</sup> Depuis la fin des années quatre-vingt, l'augmentation sensible du trafic s'est accompagnée d'une diminution de l'incidence des marées noires, ce qui témoigne en moins pour partie de l'efficacité des mesures de prévention adoptées par les États.

<sup>677</sup> Plus du quart des épisodes répertoriés a eu lieu au large des côtes européennes, avec une concentration particulièrement élevée dans la façade atlantique et la Manche ainsi que la mer Baltique (18 % du total mondial sur ces trois zones) ; environ 10 % ont eu lieu sur les côtes du Japon et dans le détroit situé entre la Corée du Sud et le Japon. Si l'on restreint l'échantillon aux principales marées noires, la concentration sur le littoral européen apparaît encore plus nettement : treize des vingt principales catastrophes depuis 1960 sont intervenues au large de ce continent.

<sup>678</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, op cité.

- Pour corriger les émissions de gaz à effet de serre une taxe sur la consommation de soutes est nécessaire. Selon les premières estimations, un taux de 10 % procurerait un rendement d'environ un milliard de dollars US pour une taxe appliquée au plan mondial<sup>679</sup>. Ce taux serait très inférieur de celui nécessaire à l'internalisation de la pollution. Une taxe conforme à cet objectif exigerait un relèvement très pénalisant de 150 % du prix des carburants et dégagerait un rendement estimé à 20 milliards de dollars US<sup>680</sup>. En dehors de la possibilité d'ajustement de la vitesse du trafic, la taxe serait intégralement reportée à court terme dans les coûts d'exploitation du secteur. Compte tenu de l'intensité de la concurrence entre armateurs, cette surcharge ne sera pas intégralement répercutée dans le prix du fret surtout si son niveau est limité. En outre, l'absence d'alternative économique au transport maritime pour les longues et moyennes distances devrait limiter l'impact du prélèvement sur les volumes transportés.
- Pour compenser le risque de marées noires, il faut une taxe dont le niveau varie avec le caractère polluant de la cargaison et avec la dangerosité du navire (plusieurs paramètres envisageables : vétusté, degré d'entretien, formation du personnel navigant...), ou, à défaut, un prélèvement à simple vocation de rendement, dont la légitimité pourrait s'appuyer, sur la connotation négative de ce type de transport dans l'opinion<sup>681</sup>.

Dans les deux cas de figure, la taxe serait conçue comme une surcotisation au FIPOL<sup>682</sup> acquittée par les mêmes agents et dans les mêmes conditions<sup>683</sup>. Les risques d'évasion, si le prélèvement n'était appliqué qu'à l'échelon régional, seraient limités compte tenu du coût des opérations de transbordement qui seraient nécessaires, pour acheminer les produits du port le plus proche de la zone n'appliquant pas le prélèvement jusqu'au lieu de destination finale.

Des taxes correctrices sur ces deux sources de pollution peuvent s'inscrire dans les mécanismes de gestion suivants. Le prélèvement peut être effectué à l'issue de chaque trajet, par les autorités portuaires qui dès aujourd'hui collectent des redevances diverses auprès des armateurs pour l'utilisation des infrastructures d'accueil et de déchargement. Alternativement,

---

<sup>679</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, op cité.

<sup>680</sup> Id.

<sup>681</sup> Id.

<sup>682</sup> Le FIPOL, qui résulte d'un accord international regroupant 83 États (sans les États-Unis), est un mécanisme de mutualisation des risques dans lequel les sociétés pétrolières abondent par un prélèvement proportionnel aux volumes d'hydrocarbures qu'elles affrètent par voie maritime, un fonds destiné à indemniser les victimes des marées noires. Le taux du prélèvement, égal pour tous, est fixé annuellement par le fonds en fonction des demandes d'indemnisation qui lui sont adressées ; les sommes sont acquittées directement par les compagnies pétrolières au fonds sans passer par le budget des États.

<sup>683</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, op cité.

le prélèvement peut s'effectuer en s'appuyant sur le mécanisme du Fonds d'indemnisation des dommages dus à la pollution par les hydrocarbures (FIPOL) mis en place en 1971.

### 2.5. La taxe sur les ventes d'armes

Les externalités en ce domaine ne sont pas à démontrer. L'exportation des armes ne représente que 50 milliards sur les 800 de budget militaire mondial<sup>684</sup>. C'est bien ces 800 qui constituent l'externalité négative. Les armes légères ou les mines ne représentent qu'une très faible part de ces 50, pourtant elles sont monstrueusement destructrices pour l'humanité.

Les exportations d'armes dans le monde sont fréquemment considérées comme un facteur de déstabilisation politique et financière des PED : d'abord parce qu'elles entretiennent les conflits, les désordres civils et la violence ; ensuite parce qu'elles pèsent sur les budgets nationaux des pays pauvres, au détriment d'autres dépenses plus productives ou nécessaires au développement.

Ainsi, la plupart des organisations internationales souhaitent ou préconisent une baisse des dépenses militaires dans les PED. L'idée d'une taxation des exportations d'armes, visant à décourager ces dépenses, est fréquemment évoquée. Une taxation à un taux de 10 % rapporterait 5 milliards de dollars<sup>685</sup>.

L'examen de la structure internationale des échanges d'armements (tangibles) fait apparaître une très grande concentration<sup>686</sup> :

- Dans les exportations, entre quatre grands acteurs : États-Unis, France, Royaume-Uni et Russie, qui représentent plus de 65 % du volume des exportations sur la période 1992-2001.
- Dans les importations, surtout au sein des pays développés et à revenus intermédiaires. Une fraction très importante du commerce mondial s'effectue entre pays développés. Pour le reste, dix pays à revenus intermédiaires concentrent 50 % des importations sur la période 1992-2001. Certains pays sont totalement ou partiellement exclus des échanges mondiaux d'armement du fait de mesures d'embargos (interdiction d'exportation d'armements) et mesures restrictives (recommandation de non-exportation d'armements).

Dans une telle structure de marché, les possibilités de changement de fournisseur et de détournements de trafics sont élevées. Il suffirait donc que l'un des grands exportateurs n'applique pas la taxe pour que celle-ci perde tout caractère dissuasif et toute efficacité. Une condition indispensable est donc que tous les pays producteurs participent à la taxe, condition

---

<sup>684</sup> ATTAC : A économie mondialisée, fiscalité globalisée, <http://www.france.attac.org/articles/conomie-mondialis-e-fiscalit-globalis-e>.

<sup>685</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, collection des rapports officiels, op cité.

<sup>686</sup> Amnesty International : Les six grands exportateurs d'armes, <http://www.amnesty.org/fr/news/big-six-arms-exporters-2012-06-11>.

d'autant plus centrale que ce sont les États vendeurs eux-mêmes qui seront chargés de la collecter.

Notons que la plupart des achats militaires sont relativement peu sensibles au prix, au moins pour les équipements les plus sensibles et importants, et on peut penser qu'une taxe de quelques pourcentages sera, in fine, supportée par l'acheteur.

Dès lors qu'il s'agit de frapper une dépense (d'équipement militaire) par hypothèse condamnable, la question se pose de savoir s'il faut en limiter l'assiette aux seules exportations. Dans le premier cas, on frappe de manière particulièrement forte les pays qui n'ont pas d'industrie de défense, et qui dépendent totalement des importations. Cette discrimination peut paraître injustifiée s'il s'agit de pays dans une situation géopolitique tendue ou un environnement stratégique difficile.

Il paraît plus équitable d'asseoir la taxe sur l'ensemble des achats d'équipement militaires. Ainsi, l'assiette correspondante est beaucoup plus large. Agissant ainsi, les pays producteurs « se taxent eux-mêmes ». Mais cette taxation constitue un moyen légitime et moral d'asseoir une contribution additionnelle au développement ; en tout cas au moins aussi justifiée que celle qui consiste à demander aux PED eux-mêmes de financer cette contribution.

L'assiette peut être limitée aux matériels tangibles pour rendre plus vérifiable la taxation<sup>687</sup>. Cependant, les matériels intangibles constituent des éléments de plus en plus importants des transactions d'armement : licences de fabrication (transferts de technologie), prestations de service (formation, entretien), livraisons à titre gratuit (à la discrétion des gouvernements) ou compensations. Ces matériels intangibles sont cependant moins contrôlés et leurs volumes pour l'essentiel inconnus. Leur inclusion dans l'assiette de la taxe poserait un vrai problème de vérification.

En gros, dans plusieurs pays, des réformes fiscales récentes ont comporté une dimension écologique. Aussi, pour rendre plus acceptables les taxes en faveur de l'environnement, des mesures d'accompagnement sont prises, telles que des aménagements de taux, des exonérations, le reversement, dans certaines conditions, d'une partie des recettes aux redevables, des affectations de recettes à l'amélioration de l'environnement et des réductions de charges pesant sur le travail.

---

<sup>687</sup>Rachid SFAR : Mondialisation, régulation et solidarité: Plaidoyer pour des réformes internationales et un programme de relance économique au profit de tous les pays : Plaidoyer pour des réformes internationales et un programme de relance économique au profit de tous les pays. L'Harmattan 2000, page 250.

Ainsi, au Royaume-Uni, les secteurs les plus consommateurs d'énergie peuvent bénéficier d'un abattement de 80% de la taxe sur l'énergie s'ils améliorent leur efficacité énergétique<sup>688</sup>.

En Allemagne, pour des raisons de compétitivité et d'emploi, l'industrie et l'agriculture bénéficient d'allègements de la taxe sur l'énergie<sup>689</sup>.

En Suède, les redevables de la taxe sur le soufre bénéficient de remboursements d'un montant correspondant à la différence d'imposition entre les émissions théoriques et les émissions réelles constatées<sup>690</sup>. La taxe suédoise sur les NOx permet le reversement au profit des entreprises contributrices de la quasi-totalité de son montant au prorata de la quantité d'énergie qu'elles produisent. Certaines entreprises peuvent ainsi dégager un revenu net si les émissions de NOx par unité d'énergie produite sont inférieures à la moyenne de celles des entreprises soumises à cette taxe.

Les recettes fiscales peuvent être utilisées pour financer des investissements en faveur des économies d'énergie, comme c'est le cas pour une partie d'entre elles en Allemagne. Au Royaume-Uni, les recettes de la taxe « *climate change levy* » ont été partagées entre une affectation au Carbon Trust, organisme favorisant les économies d'énergie, des aides aux investissements améliorant l'efficacité énergétique et une réduction de 0,3% des cotisations patronales.

Notons que les réformes menées au Danemark, en Allemagne et au Royaume-Uni, celles-ci ont eu aussi pour objectif d'alléger les charges fiscales et sociales pesant sur le travail, à concurrence de tout ou partie des produits attendus de la nouvelle fiscalité sur la pollution. Cette compensation est inspirée directement par le principe du « double dividende »<sup>691</sup>.

Ce principe du double dividende fait encore l'objet d'une controverse sur le plan théorique et n'est toujours pas validé sur le plan empirique. Un consensus se dégage

---

<sup>688</sup>Ahcène DJEMAA : Modélisation Bottom-Up, un outil d'aide à la décision long terme pour les mesures politiques en matière d'énergie et d'environnement - Le modèle TIMES appliqué aux industries grandes consommatrices d'énergie (IGCE), Thèse de doctorat de L'ECOLE NATIONALE SUPERIEURE DES MINES DE PARIS, 2009. [http://pastel.archives-ouvertes.fr/docs/00/50/12/63/PDF/These\\_ADjemma.pdf](http://pastel.archives-ouvertes.fr/docs/00/50/12/63/PDF/These_ADjemma.pdf)

<sup>689</sup> Id.

<sup>690</sup> Id.

<sup>691</sup>En Allemagne, la réforme a respecté le principe de neutralité fiscale. Les recettes des nouvelles taxes ont été utilisées pour réduire de 1,7 point sur la période 1999-2003 les cotisations de retraite (part patronale et salariale). Au Danemark, les ménages ont bénéficié de réductions des taux d'imposition sur le revenu, et les entreprises de réductions des cotisations patronales de sécurité sociale, d'aides et de subventions aux économies d'énergies. Au Royaume-Uni, les nouvelles taxes ont été présentées comme financièrement neutres pour les entreprises, dans la mesure où elles étaient accompagnées d'une réduction du taux des cotisations sociales payées par les employeurs (moins 0,2 points en 1996, moins 0,3% en 2001 et moins 0,1% en 2002).

aujourd'hui pour admettre que si le recyclage des recettes au profit des prélèvements sociaux est possible, on ne peut garantir a priori un bénéfice net. De plus, l'accroissement des ressources dégagées par les écotaxes n'est pas forcément durable car si les comportements néfastes pour l'environnement disparaissent ou diminuent beaucoup, les recettes en font autant. L'examen des mesures prises par quelques Etats européens ne permet pas de confirmer avec certitude la réalité de ce mécanisme.

L'instrument fiscal fait partie de l'arsenal de la politique de l'environnement, qu'il s'agisse de collecter des ressources pour financer la prévention ou la réparation des dommages, d'influencer les comportements dans un sens plus conforme à l'écologie, ou de combiner ces deux effets. Mais il ne constitue qu'un élément parmi d'autres et son utilisation n'est justifiée que si elle permet de respecter certaines exigences relevant à la fois de l'écologie, de l'économie et de la fiscalité.

S'agissant de l'acceptabilité, le principe pollueur/payeur doit guider les choix. Ceux-ci sont facilités par la connaissance des coûts pour la société de la pollution et l'évaluation régulière des mesures mises en œuvre. Mais il est essentiel de veiller à ce que ces préoccupations ne conduisent pas à inventer des mesures trop complexes en termes de liquidation et de recouvrement notamment, les rendant difficiles à appliquer par les usagers comme pour l'administration.

### **3. Autres modalités de taxation internationale**

Nous exposerons, ci-dessous, les autres modalités de taxation au niveau international.

#### 3.1. La taxe additionnelle sur le bénéfice des entreprises

Si l'on souhaite utiliser une assiette existante, l'option d'une taxe additionnelle sur le bénéfice des grandes entreprises internationales doit être examinée. Le nombre et la surface des entreprises internationales augmentent : on comptait, en 1990, 37 000 multinationales avec 175 000 filiales et, en 2003, 64 000 multinationales avec 870 000 filiales<sup>692</sup>.

Les bénéfices de ces entreprises internationales sont intimement liés à l'ouverture des économies et à la mondialisation, ce qui peut justifier une contribution au financement du développement. Par ailleurs, il peut exister une présomption de moindre taxation liée à la capacité, pour ces entreprises, d'optimiser leur charge fiscale par l'utilisation des prix de transfert<sup>693</sup>.

---

<sup>692</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, op cité.

<sup>693</sup> Par exemple en Italie, où le taux nominal d'imposition des bénéfices était de 36 %, le rendement de l'impôt des grandes entreprises équivalait à 11 % des profits déclarés.

La création d'une telle taxe obligera à définir plus précisément ce qu'est une entreprise internationale. Un critère pourrait être le nombre de pays dans lesquels elles sont présentes, avec toutefois le risque d'un effet de seuil qu'il faudra pouvoir assouplir. La taxe serait prélevée uniquement au niveau du siège, pour éviter la double imposition.

Le principal avantage de la taxe additionnelle sur le bénéfice des grandes entreprises internationales est de s'appuyer sur un impôt existant. Les suppléments à l'impôt sur les sociétés ne sont pas sans précédent. Il y en a eu en Allemagne (réunification, puis inondations de 2002) et en France (1995, encore en partie en vigueur, et 1997, sur les grandes entreprises). Ils ne compliquent pas la gestion de l'impôt. En outre, même à taux réduit, une telle taxe peut produire des revenus importants : les recettes fiscales actuellement tirées de l'imposition du bénéfice des entreprises représentent environ 850 milliards d'euros par an<sup>694</sup>.

La taxe additionnelle sur le bénéfice des grandes entreprises internationales soulève les questions suivantes :

- S'agissant de son incidence, les opinions diffèrent, mais beaucoup d'analystes estiment que dans le cadre d'une économie ouverte, l'impôt sur les bénéfices pèse in fine sur les revenus du travail ;
- L'utilisation des assiettes existantes reproduit les distorsions et les différences dans les taxations nationales ;
- Si la taxe est d'application régionale, le risque de délocalisation physique ou de délocalisation du bénéfice est élevé.

Une variante est la proposition de taxation du professeur Wachtel, qui consiste à appliquer dans le pays du siège au bénéfice comptable, mondial, consolidé un taux forfaitaire avec déduction de l'impôt payé dans les différents pays<sup>695</sup>. Une telle imposition, fondée sur le bénéfice comptable, élimine par définition l'évasion ainsi que les distorsions d'assiette entre pays. Cette proposition est équivalente à une harmonisation de l'impôt sur les sociétés, dont on sait qu'au plan européen elle est source de controverse.

### 3.2. Les taxes visant à protéger les PED

Les pillages des cerveaux, des muscles et des patrimoines des PED sont considérables et permanents. Sans fiscalité adaptée, on peut craindre que les firmes transnationales continuent à se servir, sans contrepartie, des pays dont on cherche à assurer le développement.

---

<sup>694</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, op cité.

<sup>695</sup> Id.

Les déséquilibres Nord-Sud sont tels que la taxation globale apparaît comme un instrument indispensable pour y faire face et pour servir de levier dans les nécessaires transferts à mettre en œuvre.

En gros, la base objective d'une fiscalité internationale existe ; elle est susceptible de fournir des ressources importantes. Pour autant, le fonctionnement économique de la planète ne serait pas mis en danger, bien au contraire. La question fondamentale reste cependant de nature politique : les responsables des différentes nations, en premier lieu ceux des pays constituant le G8<sup>696</sup>, entendent-ils prendre cette responsabilité devant l'histoire ? Fiscaliser les plus fortunés pour faciliter l'accès à des biens et services minima des populations qui le sont moins.

### 3.3. Le commerce électronique : aspects de la fiscalisation internationale

#### 3.3.1 : Le commerce électronique et le développement d'Internet : Des opportunités de fraude nouvelles

Le commerce électronique présente plusieurs spécificités qui rendent impossible l'application des règles fiscales traditionnelles. D'abord, la dématérialisation de l'économie fait que les transactions deviennent moins visibles, ce qui perturbe non seulement l'application de la TVA mais aussi, plus généralement, la perception des impôts sur les bénéfices ou des cotisations sociales.

Ce problème est aggravé par la désintermédiation, c'est-à-dire la disparition des intermédiaires commerciaux qui sont traditionnellement les collecteurs de TVA, au profit d'un rapport plus direct entre le producteur et le consommateur final qui supporte la TVA.

Enfin, il existe un problème de « désincarnation » de l'activité économique, dans la mesure où un site Internet est un espace virtuel qui ne peut pas être localisé géographiquement. Il peut donc être difficile de déterminer le lieu d'établissement de l'entreprise prestataire de services électroniques, qui implique normalement l'exercice effectif d'une activité économique au moyen d'une installation stable et pour une durée indéterminée.

Les revenus des ventes de biens sur le site de vente aux enchères e-bay ne sont pratiquement jamais déclarés par les vendeurs, même lorsqu'il s'agit de sommes importantes et régulières, et la recherche de cette forme particulière d'infraction apparaît complexe<sup>697</sup>. Ce problème est encore accru dans le cadre du développement des prestations de services dématérialisées : télécommunications, logiciels, musique, vidéo à la demande, jeux en ligne.

---

<sup>696</sup>Le G8 (pour « Groupe des huit ») est un groupe de discussion et de partenariat économique de huit pays parmi les plus puissants économiquement du monde : États-Unis, Japon, Allemagne, France, Royaume-Uni, Italie, Canada et Russie.

<sup>697</sup>La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, rapport de la documentation française, 2007.

Comment les administrations fiscales et sociales pourront-elles s'assurer demain que les opérateurs de ses services respectent bien leurs obligations fiscales et sociales ?

Face à cette évolution, les administrations de contrôle ont commencé à réaliser des contrôles sur ce type d'activités. De plus, les Etats de l'OCDE ont lancé plusieurs initiatives afin d'adapter les systèmes de taxation. Ainsi, au niveau de l'OCDE, la conférence d'Ottawa, en octobre 1998, a permis de définir les conditions à appliquer en matière de taxation du commerce électronique<sup>698</sup>. De même, l'Union européenne a adopté une directive spécifique sur l'application de la TVA au commerce électronique en 2002<sup>699</sup>.

En matière de fraude, la directive prévoit notamment la mise en place d'un interlocuteur fiscal unique pour les opérateurs des pays tiers qui réalisent des transactions électroniques auprès de consommateurs finaux au sein de l'Union européenne. Ceci est destiné à inciter ces opérateurs des pays tiers à s'acquitter de leurs obligations. Pour autant, cette obligation de déclarer ses opérations sur le portail électronique unique n'est assortie d'aucune sanction particulière et elle est, en pratique, extrêmement difficile à contrôler.

Le développement du commerce électronique et tout particulièrement des prestations de services dématérialisées pourrait générer dans les années qui viennent des opportunités de fraude nouvelles et importantes et poser ainsi un véritable défi aux services de contrôle, compte tenu de la difficulté pour réaliser un contrôle sur des opérateurs virtuels et ne disposant pas d'établissements stables sur le territoire national.

Notons que de nombreux commentateurs ont formulé des projections sur l'état et les perspectives de croissance des revenus du commerce électronique, mais il existe très peu d'estimations écrites relatives au montant des recettes fiscales en jeu<sup>700</sup>.

Le commerce électronique est susceptible de constituer l'un des faits économiques majeurs du 21ème siècle. Les technologies de l'information et de la communication sur lesquelles repose ce nouveau moyen d'effectuer des opérations industrielles ou commerciales offrent des possibilités d'amélioration de la qualité de la vie et du bien-être économique à l'échelle mondiale. Le commerce électronique est à même de stimuler la croissance et l'emploi dans les pays industrialisés comme dans les pays émergents et les PED.

---

<sup>698</sup> Laurent Gille : Les dilemmes de l'économie numérique, édition FYP, 2009.

<sup>699</sup> Id.

<sup>700</sup> Une étude de l'Agence générale comptable (GAO, Sales Taxes, 2000) estime que la seule perte des recettes des taxes de vente prises globalement se situera entre 1 et 12 milliards de dollars en 2003. En mars 1999, la Californie (California Senate, 1999) a publié un rapport établi par le State Board of Equalization (B.O.E.), qui estime à environ 18 millions de dollars la perte annuelle de recettes des taxes de vente et d'utilisation suite au commerce électronique pour l'exercice 1999. Joe Fitz, économiste en chef du B.O.E., estime à plus de 60 millions de dollars les pertes de recettes en 1999.

Les autorités fiscales ont un rôle à jouer pour réaliser ce potentiel. Elles doivent instaurer un climat fiscal dans lequel le commerce électronique puisse être florissant, en tenant compte de l'obligation de disposer d'un système fiscal juste et prévisible qui fournisse les recettes requises pour combler les exigences légitimes des citoyens en matière de services fournis par l'Etat.

### 3.3.2 : Les principes généraux d'imposition à appliquer au commerce électronique

Les principes généraux d'imposition à appliquer au commerce électronique devraient être :

**La neutralité :** La fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes conventionnelles et les formes électroniques de commerce<sup>701</sup>. Les décisions devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Les contribuables qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires.

**L'efficacité :** Les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et l'administration devraient être réduits autant que possible.

**La certitude et la simplicité :** Les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, notamment sur le point de savoir ce qui doit être imposé ainsi que la date et le mode d'évaluation de l'impôt.

**L'efficacité et l'équité :** L'imposition devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue. Il faut réduire au maximum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales, tout en veillant à ce que les contre-mesures soient proportionnées aux risques encourus.

**La flexibilité :** Les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme de l'évolution des techniques et des transactions commerciales.

Pour ce qui est des administrations fiscales, elles devraient maintenir leur capacité d'accéder à des renseignements fiables et vérifiables afin d'identifier les contribuables et d'obtenir les informations nécessaires pour gérer leur système d'imposition.

Les pays devraient veiller à ce que des systèmes appropriés soient en place pour assurer le contrôle et le recouvrement des impôts. Aussi, des mécanismes internationaux d'assistance au recouvrement de l'impôt devraient être élaborés, notamment des propositions d'insertions dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

---

<sup>701</sup>Rapport de l'OCDE : Commerce électronique et fiscalité : mise en œuvre des conditions d'OTTAWA sur la fiscalité, 2001.

Les règles d'imposition des échanges internationaux devraient aboutir à l'imposition dans le pays où la consommation a lieu et il faudrait parvenir à un consensus international sur les circonstances dans lesquelles les biens ou services sont considérés comme consommés dans un pays donné<sup>702</sup>.

Au regard de l'impôt sur la consommation, la livraison de produits numérisés ne devrait pas être traitée comme une livraison de biens. Lorsque les entreprises et autres organismes acquièrent dans un pays des services et des biens incorporels auprès de fournisseurs à l'étranger, les pays doivent envisager le recours à l'auto-liquidation, à l'autoévaluation ou à d'autres mécanismes équivalents si cela permet de préserver immédiatement leur base d'imposition ainsi que la compétitivité des fournisseurs nationaux.

L'OCDE estime que les principes sur lesquels reposent les normes internationales qu'elle a élaborées dans le domaine des conventions fiscales et des prix de transfert (avec le Modèle de convention fiscale et les Principes en matière de prix de transfert) sont applicables au commerce électronique, mais il conviendrait de clarifier les modalités d'application du Modèle de convention fiscale à certains aspects du commerce électronique<sup>703</sup>.

En gros, il faut souligner que l'instauration de taxes globales vise à redonner des marges de manœuvre aux politiques publiques pour transformer le processus actuel de globalisation dominé par la seule régulation par les marchés. Il serait cependant vraisemblablement insuffisant de considérer la taxation globale comme un instrument destiné uniquement à corriger les «défaillances du marché»<sup>704</sup>.

Il va de soi que la fiscalité, même globale, n'est pas suffisante pour transformer en profondeur la logique de la mondialisation néolibérale<sup>705</sup>. D'autres mesures sont nécessaires en matière de réglementation de l'activité des acteurs privés et des activités marchandes en général pour redonner aux Etats le pouvoir qu'ils ont perdu avec la libéralisation. Il convient aussi de définir un droit international, avec des institutions judiciaires internationales fortes, au service de l'altermondialisation, c'est-à-dire d'une autre hiérarchie des valeurs et des normes internationales.

Le cadre théorique de cette approche alternative, centrée sur la notion de biens publics mondiaux, ou biens communs de l'humanité, permet une nouvelle architecture de la

---

<sup>702</sup> Rapport de l'OCDE : Commerce électronique et fiscalité : mise en œuvre des conditions d'OTTAWA sur la fiscalité, 2001. Op cité.

<sup>703</sup> Id.

<sup>704</sup> Jacques COSSARI : Les taxes globales, ATTAC, Août 2005. Op cité.

<sup>705</sup> José Antonio Ocampo, Juan Martin Mondialisation et développement, Un regard de l'Amérique latine et des Caraïbes, Avril 2005. <http://www.eclac.org/publicaciones/xml/3/22053/lcg2260f.pdf>

gouvernance mondiale<sup>706</sup>. Elle doit donc être construite, avec des procédures permettant de définir et de hiérarchiser les biens qui constituent les besoins collectifs nationaux et transnationaux.

Cette nouvelle architecture devra également comporter des mécanismes de régulation et de sanction, ainsi que des financements publics transnationaux. Les taxes globales seraient au cœur de ces nouveaux mécanismes de régulation et de financements publics.

---

<sup>706</sup>La question de la gouvernance mondiale se pose dans le contexte de la mondialisation. Face à des interdépendances — à l'échelle mondiale — entre les sociétés humaines mais aussi entre l'humanité et la biosphère, la gouvernance mondiale définit la construction de réglementations à la même échelle. Cela ne signifie pas la mise en place d'un gouvernement mondial sur le modèle traditionnel des États mais la mise en place de réglementations publiques et privées à la hauteur des défis.

Dans une définition simple et large de la gouvernance mondiale on utilise ce terme pour désigner l'ensemble de règles d'organisation des sociétés humaines à l'échelle de la planète<sup>3</sup>. Un Indice de gouvernance mondiale (IGM), développé en 2008, définit cinq champs clé à analyser pour déterminer dans quelle mesure un pays donné respecte les principes d'une « bonne gouvernance mondiale » : Paix / Sécurité ; Démocratie / État de droit ; Droits de l'homme / Participation ; Développement durable ; et Développement humain.

**Tableau 10** : Évaluation indicative de quelques taxes globales

Nom de la taxe	Hypothèses	Rendement annuel (en milliards de dollars)
Taxe sur les transactions de change	Taux de 0,1 % ; réduction de la base fiscale de 50 % <sup>707</sup>	110
Taxe sur les investissements de portefeuille	Taux moyen de 25 % entraînant une baisse de 33 % du volume	190
Taxe sur les IDE	Taux moyen 15 % sur une assiette moyenne de 800 milliards	120
Taxe sur les profits des FMN	Taux de 25 % sur les profits des 1 000 plus grandes entreprises (base 2000)	200
Taxe sur la fortune	Taux forfaitaire de 1 % appliqué à 5 000 milliards	50
Taxe sur les émissions de carbone	Prélèvement de 21 dollars par tonne de contenu en carbone	125
Taxe sur la production de plutonium et actinides mineurs	Taxe de 240 millions de dollars par tonne produite	15
Taxe sur le transport aérien	– Taxe de 1 % sur le prix des billets et du fret – Taxe de 3,65 dollars sur la tonne de kérosène	2 74
Taxe électronique	1 cent par 1 000 kilobytes (base 1996)	70
Total		956

**Source** : « Les nouvelles contributions financières internationales », collection des rapports officiels, la Documentation française.

<sup>707</sup> Ne tient pas compte des éventuelles applications différenciées d'une telle taxe.

Il convient, en définitive, de préciser qu'aucune autorité internationale ne dispose aujourd'hui du pouvoir de taxer. Dans le monde d'Etats souverains qui est le nôtre, toute imposition obligatoire repose sur l'autorité et la force obligatoire des États. Il n'existe donc pas d'assiette fiscale « internationale », c'est-à-dire non mobilisable hors de l'autorité d'un État.

L'analyse économique et l'observation politique permettent certes d'identifier des « biens communs » de la planète, qui sont le patrimoine conjoint de tous ses habitants : les océans, l'espace, l'atmosphère. Mais, pour appréhender ces biens en vue d'une tarification ou d'une taxation de leur usage, il faut passer par le truchement de l'autorité des Etats.

De même, la mondialisation crée une situation dans laquelle certains facteurs deviennent considérablement mobiles au point de créer l'impression qu'ils ont disparu dans un autre espace, plus international. Mais cette impression est trompeuse. La mobilité s'exerce entre les territoires fiscaux des Etats entre lesquels il n'existe pas d'interstice juridique international<sup>708</sup>.

Dans ces conditions, une fiscalité internationale est nécessairement le produit d'un acte de coopération entre des Etats. On peut la définir comme un ensemble de dispositifs fiscaux nationaux, identiques ou convergents, mis en œuvre conjointement par les Etats, dans un cadre agréé en commun, y compris pour l'utilisation des ressources prélevées par chacun. Cette coopération doit être négociée et juridiquement formalisée<sup>709</sup>. Elle implique qu'un instrument de souveraineté – le pouvoir de taxer – soit mis au service d'un objectif international.

La mise en œuvre d'une taxe internationale nécessite un accord international sur une assiette et sur un taux, ainsi que sur les modalités institutionnelles du prélèvement. La démarche fiscale requiert un degré élevé de coopération internationale et institutionnelle. Elle peut nécessiter des abandons partiels de souveraineté. Elle est, à ce titre, applicable seulement quand les préférences et les objectifs des divers pays coïncident ou convergent fortement. Mais, une fois ces conditions réalisées et ces étapes franchies, elle procure des avantages inégaux<sup>710</sup> :

– Elle règle le problème de coordination et de partage de l'effort de financement entre pays contributeurs ;

---

<sup>708</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, op cité.

<sup>709</sup> Pourquoi instaurer des prélèvements de solidarité internationaux ? [http://www.ambafrance-ca.org/spip.php?page=mobile\\_art&art=1055](http://www.ambafrance-ca.org/spip.php?page=mobile_art&art=1055)

<sup>710</sup> Roger GUESNERIE : Kyoto et l'économie de l'effet de serre, rapport de la Documentation française, 2003.

- Elle assure, y compris sur le très long terme, la permanence et la prévisibilité des flux d'aide;
- Elle élimine les coûts de transaction et dispense des procédures lourdes de négociations ;
- Elle établit le système de lutte contre la pauvreté sur des bases solides et le met à l'abri des aléas de la politique et de la coopération internationale ;
- Enfin, elle ne pèse pas sur les générations futures et, en ce sens, paraît plus adaptée au financement de trois catégories de dépenses : la solidarité à l'intérieur des générations actuelles (dépenses médicales de soins immédiats, États en situation de détresse) ; des dépenses au rendement social risqué et incertain (recherche médicale) ; des dépenses à poursuivre sur le très long terme.

Enfin, toute taxe internationale doit trouver en elle-même sa légitimité. Dans son principe, dans son affectation et dans sa gestion, elle doit être perçue et acceptée comme utile et efficace.

Aussi, l'émergence d'une fiscalité mondiale est une question politique, plus encore qu'économique et technique.

En effet, la globalisation n'est pas une voie à sens unique : rien ne mène inéluctablement à une gouvernance mondiale négociée et cordonnée. En dépit d'une dynamique historique actuelle favorable, un projet fiscal international de grande ampleur aura devant lui de multiples oppositions à surmonter. Concevoir une stratégie de mise en œuvre d'une fiscalité mondiale suppose de tirer les leçons des contraintes et opportunités du contexte actuel.

La mise en place de certaines taxes mondiales au service du développement peut potentiellement bénéficier à de très vastes segments de la population mondiale. Les gains potentiels sont donc fortement déconcentrés, répartis sur un grand nombre d'acteurs.

À l'inverse, les coûts peuvent être dans certains scénarios, largement pris en charge par un petit nombre d'opérateurs ou de secteurs économiques. C'est là une situation typique dite « d'intérêts diffus » que les sciences politiques ont identifiée depuis longtemps et qui explique pourquoi certaines politiques d'intérêt général ne voient pas le jour. Le choix de taxes éventuelles devrait viser à éviter une telle concentration de contributeurs.

Pour éviter qu'une proposition fiscale ne s'enlise aussitôt dans une telle configuration d'intérêts, plusieurs recommandations s'imposent :

- Il serait souhaitable que la fiscalité mondiale finance une action dont les bénéficiaires ne sont pas excessivement déconcentrés, de sorte à faciliter la mobilisation des bénéficiaires en sa faveur. On peut alors suggérer de faire bénéficier en priorité certaines catégories de

populations qui peuvent aisément s'auto-identifier comme bénéficiaires potentiels (les jeunes, les personnes atteintes d'une maladie...);

– Il conviendrait aussi de choisir une taxe dont les coûts sont déconcentrés, de façon à inhiber autant que possible la mobilisation (inévitabile) à son encontre. On peut alors penser à une fiscalité touchant très largement les personnes privées, les sociétés, etc. ;

– Cette deuxième précaution n'est plus nécessaire dès lors que le pouvoir de blocage des principaux contributeurs de la taxe choisie n'est pas jugé déterminant. Quelle taxe choisir ? Quelle action financer ? Par quels mécanismes de gestion ? Ce triple travail de conception doit être guidé par plusieurs préoccupations concomitantes, toutes empreintes du souci de convaincre, fortement et promptement.

L'action financée doit être visible et efficace, et ce rapidement, si l'on veut crédibiliser de plus vastes projets fiscaux à moyen terme. Pour assurer cet effet démonstratif, il serait souhaitable de concentrer les moyens sur un petit nombre d'objectifs. Ceux-ci, d'ailleurs, devraient être définis par des indicateurs quantitatifs incontestables et aisément mesurables. La légitimité maximale invite à privilégier une « grande cause », spontanément légitime aux yeux de tous, incontestable éthiquement, disposant aussi d'une très forte rationalité économique.

L'équité s'adresse avant tout au choix de la taxe internationale. Pour en assurer la plus grande légitimité, celle qui sera retenue devra permettre l'affichage clair d'une solidarité entre le Nord et le Sud, entre pays développés et PED, voire directement entre citoyens riches et pauvres. Il faut prêter la plus grande attention aux éventuels effets pervers redistributifs de la taxe.

Quant à la transparence, elle exige une gouvernance des fonds incontestable aussi bien aux yeux des gouvernements bénéficiaires et de leurs populations, que des observateurs de la communauté internationale<sup>711</sup>. Néanmoins, compte tenu des oppositions et préjugés politiques, les taxes éventuellement choisies devraient être, d'un point de vue économique, irréprochables : il faut éviter des distorsions pénalisantes pour la croissance économique. De ce point de vue, l'exercice devrait privilégier soit des assiettes larges qui autorisent un taux faible et introduisent donc peu de distorsions ; soit des taxes dont un des effets est de corriger des distorsions existantes.

---

<sup>711</sup> Les nouvelles contributions financières internationales, op cité.

## **Conclusion de la première section**

La politique fiscale d'un pays ne peut être formulée indépendamment de l'environnement international. Sur les vingt dernières années, la part des déterminants étrangers n'a fait que s'accroître au fur et à mesure que la globalisation progressait. Le poids accru des déterminants internationaux se manifeste également dans une importance accrue des questions bilatérales. Les conventions préventives de la double imposition ont vu leur rôle s'accroître, au fur et à mesure de l'amplification des investissements directs. Elles doivent en outre de plus en plus souvent combiner des objectifs contradictoires : il ne s'agit plus seulement d'éviter la double imposition mais aussi de faire en sorte que les conventions bilatérales ne soient pas détournées de leur fin pour créer l'absence totale d'imposition.

Une autre conséquence est l'importance accrue d'un contrôle des prix de transfert. Ceux-ci deviennent un élément dans les stratégies de planification fiscale des groupes multinationaux et leur contrôle est un enjeu de première importance pour les administrations fiscales nationales.

Ainsi, aux détours de « l'Histoire avec sa grande hache »<sup>712</sup> et à l'heure de la mondialisation, la fiscalité apparaît comme une arme redoutable à la disposition des États. Pour autant, la mondialisation de l'économie n'est pas un phénomène nouveau. La conjoncture économique actuelle – la crise – en apporte d'ailleurs une illustration flagrante.

Mis en concurrence, les États voient s'éroder leur pouvoir de lever l'impôt, l'un des derniers apanages de leur souveraineté nationale (qui est aussi, historiquement, l'un des premiers). Ils sont en effet contraints de maintenir un système fiscal compétitif et attractif, afin de recueillir les recettes nécessaires pour couvrir des dépenses qui augmentent inéluctablement.

La fiscalité devient, ainsi, un instrument de tactique et de stratégie de guerre économique<sup>713</sup>. La fiscalité permet également, et c'est le rôle qu'on lui prête aujourd'hui, une politique sociale de redistribution.

Enfin, les questions ayant trait au développement durable et à la prise en compte de la problématique environnementale, dans l'« air » du temps, font émerger, à l'instar de la taxe carbone en France, une fiscalité écologique dont on peut raisonnablement anticiper qu'elle ira en s'intensifiant. Le caractère socialement acceptable d'une telle fiscalité rend, du reste, le

---

<sup>712</sup>G. PEREC, *W ou le Souvenir d'enfance*, Gallimard Imaginaire, 1975.

<sup>713</sup>G. SCHMÖLDERS, *Psychologie des finances et de l'impôt*, PUF : 1973.

consentement à l'impôt plus aisé... Il conviendra cependant d'assurer l'égalité de tous devant l'impôt, d'une part, et ne pas handicaper trop violemment les acteurs industriels, d'autre part.

Au regard de l'ampleur des plans de relance, véritables perfusions de l'économie mondiale en crise, et devant les déficits publics abyssaux qu'ils ont engendrés, nous allons vraisemblablement connaître de nouvelles formes d'interventionnismes étatiques par le biais des prélèvements obligatoires<sup>714</sup>.

En gros, dans le « village global » où les échanges s'intensifient les entreprises définissent désormais leur stratégie à l'échelle de la planète. Certes, la fiscalité ne doit pas être, et n'est en général pas, le seul fondement de ces stratégies. Il n'en demeure pas moins vrai que le paramètre fiscal est un puissant levier d'économies qui, à ce titre, contribue à la prise de décision et à la définition de la stratégie internationale des entreprises.

Ainsi, des réformes fiscales aussi bien entretenues qu'elles soient n'aboutiraient pas en l'absence d'une intensification de la coopération internationale surtout en matière de lutte contre l'évasion fiscale et les paradis fiscaux.

En effet, si la fiscalité est un puissant instrument de politique budgétaire, elle est également une arme utile pour lutter contre toutes les formes d'évasion. Face à un phénomène ancien et mondial, les États ont récemment adopté une approche concertée, aux travers des efforts de coopération internationale.

---

<sup>714</sup> H. VÉDRINE, Continuer l'Histoire, Fayard, 2007.

## **Section 2 : Les Corollaires d'une vraie réforme de la fiscalité internationale**

L'aboutissement de toute réforme fiscale, sur le plan international, est tributaire de la réunion de plusieurs conditions. Il s'agit, en l'occurrence, de l'institution d'un ordre fiscal mondial et du renforcement de la lutte contre les paradis fiscaux.

### **&1 : En matière de lutte contre les paradis fiscaux, une action qui se heurte à l'absence de coopération de certains Etats ou territoires.**

Parler de globalisation des économies est aujourd'hui devenu un truisme tant le phénomène de mondialisation a pris une ampleur importante au cours des dernières décennies. Désormais, pour beaucoup d'entreprises, le niveau international est devenu l'horizon naturel de leur activité.

Force est de constater que cette dimension de plus en plus internationale de l'activité des entreprises et des individus complique singulièrement la tâche des administrations en charge du recouvrement dont les pouvoirs s'arrêtent aux frontières nationales.

Ainsi, autant les services de contrôle disposent de prérogatives étendues au niveau national, en particulier pour avoir accès aux informations relatives aux contribuables afin de connaître la réalité de leur situation, autant ils sont assez démunis lorsqu'il s'agit d'appréhender ce qui se passe dans des Etats étrangers. Dès lors, certains fraudeurs s'abritent de plus en plus derrière des opérations économiques transfrontalières pour masquer leurs comportements frauduleux et faire échapper une partie de leurs revenus aux prélèvements obligatoires nationaux. Face à ces phénomènes, la coopération internationale se développe mais reste encore insuffisante.

La dimension internationale de la fraude<sup>715</sup> est de plus en plus prise en compte par les administrations en charge du recouvrement qui s'efforcent d'apporter une réponse adaptée à ce phénomène. Ce thème se retrouve dans les programmes de travail de la plupart des administrations fiscales des pays de l'OCDE.

D'une manière générale, la lutte contre les paradis fiscaux et l'évasion fiscale internationale est conditionnée par l'obtention de l'information.

---

<sup>715</sup>Les dispositifs de lutte contre les paradis fiscaux souffrent de plusieurs failles. Ainsi, le débat est relancé quant aux moyens à mettre en œuvre pour combattre l'évasion fiscale. Les pistes d'action pour 2008/2009 s'articulent autour de trois axes :

- au plan international, d'une part inciter à davantage de transparence par la négociation et si nécessaire l'adoption de mesures contraignantes à l'égard des territoires non coopératifs, et d'autre part améliorer la Directive Epargne ;
- et enfin, au-delà du sujet des paradis fiscaux, améliorer et/ou développer de nouveaux outils de lutte contre la fraude en matière de TVA intracommunautaire et de commerce électronique.

## A : Une action au plan international visant à renforcer la transparence et l'échange d'information

### 1. La négociation d'accords d'échange de renseignements avec les paradis fiscaux

#### 1.1 : La recherche d'une plus grande transparence

Au cours de la seconde moitié des années 90, les Etats de l'OCDE ont pris conscience de l'importance que prenaient les déplacements des matières imposables, et notamment de ceux qui n'étaient pas accompagnés d'une modification de même ampleur de la localisation des activités économiques.

En 2000, l'OCDE a publié un rapport sur « les progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables » qui établissait une liste de 35 Etats ou territoires remplissant les critères de paradis fiscal<sup>716</sup>.

L'OCDE a, par la suite, souhaité que les paradis fiscaux prennent des engagements en termes de transparence et d'échange de renseignements, en indiquant qu'elle entendait privilégier le dialogue plutôt que les mesures de rétorsion.

Assurés de préserver l'attractivité issue de leur faible niveau d'imposition, et soucieux d'éviter d'être inclus dans une « liste noire » de paradis non coopératifs, 25 Etats ou territoires ont, entre 2000 et début 2002, pris l'engagement de faire preuve d'une plus grande transparence, en levant le secret bancaire d'abord en matière de fraude fiscale puis en matière d'évasion fiscale<sup>717</sup>. Ils ont ainsi acquis le statut de « partenaires coopératifs ». Après modification de leur législation, trois autres n'ont plus été considérés comme des paradis fiscaux.

Les sept autres juridictions ont été stigmatisées dans une « liste noire ». Aujourd'hui, après les engagements pris par quatre d'entre elles, cette liste ne comprend plus que trois territoires : Andorre, le Liechtenstein et Monaco. Dans le même temps, un modèle d'accord d'échange de renseignements, mis au point conjointement par des pays de l'OCDE et des paradis fiscaux, et couvrant à la fois la fraude et l'évasion fiscale, a été adopté. Parallèlement,

---

<sup>716</sup> Andorre, Anguilla, Antigua et Barbuda, Aruba, les Iles Bahamas, Bahreïn, la Barbade, Belize, les Iles vierges. Britanniques, Guernesey- Sercq-Aurigny, les Iles Cook, la Dominique, Gibraltar, la Grenade, l'Île de Man, Jersey, le Liberia, le Liechtenstein, les Maldives, les Iles Marshall, Monaco, Montserrat, Nauru, les Antilles Néerlandaises, Niue, Panama, Saint-Christophe et Nevis, Sainte-Lucie, Saint-Vincent et les Grenadines, les Iles Samoa Occidentales, les Seychelles, Tonga, les Iles turques et Caïques, les Iles Vierges Américaines, Vanuatu. Parmi ces **35 territoires**, certains ont émis le souhait de coopérer avec l'OCDE. Il fut demandé au CAF d'établir une liste des paradis fiscaux non coopératifs, qui procéda à leur réexamen :

- **3 territoires** n'ont plus été considérés comme des paradis fiscaux : la Barbade, les Maldives, Tonga.

- **25 territoires** ont pris l'engagement de coopérer avec l'OCDE,

- **7 territoires** ont été considérés comme non coopératifs :

Andorre, le Liberia, le Liechtenstein, les Iles Marshall, Monaco, Nauru, Vanuatu.

<sup>717</sup> Rapport sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale par le biais des paradis fiscaux, 2009. La Documentation française.

un autre groupe de travail conjoint, co-présidé par la France, a développé des standards minimaux en termes de tenue de comptes et de conservation de documents comptables.

### 1.2 : Les demandes des paradis fiscaux : Des règles plus équitables

Les paradis fiscaux soulignent que :

- Quatre Etats de l'OCDE pratiquent le secret bancaire (Autriche, Belgique, Luxembourg, Suisse) ;
- Des centres financiers importants ne participent pas aux travaux. Ils soulignent que l'absence de participation aux travaux des centres financiers importants (Singapour, Hong Kong, Dubaï...) risque de leur porter préjudice. Ils subordonnent, dès lors, la signature d'accords d'échange de renseignements à l'obtention de contreparties fiscales (réductions des retenues à la source..) ou non fiscales (reconnaissance de leur marché financier...).

Ainsi, l'Australie, les Pays-Bas, le Royaume-Uni et les pays nordiques ont signé quelques accords d'échanges de renseignements avec un très petit nombre de paradis fiscaux. Une attention particulière est portée aux centres financiers (comme Hong Kong et Singapour):

- Un consensus se dégage pour refuser de signer avec eux toute convention fiscale qui ne prévoirait pas un échange plein et entier de renseignements fiscaux, selon le nouvel Article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE ;
- Ils sont sollicités pour participer au dispositif de la directive épargne.

Deux missions de l'OCDE et de l'Union européenne, à laquelle la France a été partie prenante, ont contribué à maintenir la pression sur ces centres financiers.

## **2. L'adoption de la directive épargne**

### 2.1 : Enjeux de la directive

Dans le cadre du «paquet fiscal» visant à lutter contre la concurrence fiscale dommageable, la Communauté européenne (CE) a décidé de se doter d'un instrument normatif pour pallier les distorsions existantes dans l'imposition effective des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts<sup>718</sup>. En effet, les revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts de créances constituent des revenus imposables pour les résidents de tous les États membres de l'Union européenne.

Or, profitant de la libre circulation des capitaux et en l'absence de coordination des régimes nationaux relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, en particulier en ce qui concerne le traitement des intérêts perçus par des non-

---

<sup>718</sup>Fiscalité des revenus de l'épargne, [http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/l31050\\_fr.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31050_fr.htm)

résidents, certains résidents d'États membres échappaient à toute forme d'imposition sur les intérêts perçus dans un autre Etat membre que celui dans lequel ils résident.

Une telle situation entraînait, dans les mouvements de capitaux entre Etats membres, des distorsions incompatibles avec le marché intérieur. En outre, elle encourageait l'évasion fiscale des revenus de l'épargne et accentuait la pression fiscale sur des revenus de source moins mobile comme ceux produits par le travail, avec un effet dommageable sur le coût de ce dernier et donc indirectement sur la création d'emploi.

Afin d'y mettre un terme, la directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 a organisé un échange automatique d'informations entre les Etats membres de la Communauté européenne sur les intérêts payés par un agent payeur à une personne physique résidente d'un autre Etat de la Communauté, appelée bénéficiaire effectif.

L'objectif de la directive est l'imposition effective des intérêts conformément à la législation de l'Etat membre de résidence du bénéficiaire effectif, nonobstant le fait que leur paiement a été opéré par un agent payeur d'un autre Etat membre.

Le 1er juillet 2005, les dispositions de la directive sont entrées en vigueur dans tous les États membres de l'Union. Les mêmes mesures sont également applicables depuis cette date dans dix territoires dépendants ou associés des États membres, par le biais de la mise en œuvre d'accords bilatéraux conclus entre chacun des vingt-cinq Etats membres et ces entités ; des mesures équivalentes sont également entrées en vigueur à cette date dans cinq pays tiers européens, dont la Suisse.

Notons que la directive souffre de quatre faiblesses principales :

- elle se limite aux personnes physiques que les banques doivent identifier comme bénéficiaires effectifs. Ainsi, certaines structures peuvent être interposées entre l'agent payeur et le bénéficiaire effectif, permettant à ce dernier d'échapper aux dispositions de la directive dès lors que ces structures présentent certaines caractéristiques qui conduisent à les identifier comme des entreprises et non comme des établissements payeurs, ne permettent pas toujours de connaître le bénéficiaire effectif ou sont à leur tour situées dans des pays ou territoires dans lesquels la directive n'est pas appliquée. Ainsi sont exclues les personnes morales, notamment toutes les structures dans lesquelles ces revenus sont imposés en application des dispositions prévues pour les entreprises, mais également les *trusts*<sup>719</sup>. Les investisseurs ayant placé leurs avoirs dans des *trusts* ou fondations, dans lesquels l'identité des bénéficiaires effectifs est quasi-confidentielle, peuvent donc échapper aux dispositions de la directive.

---

<sup>719</sup>Rapport sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale par le biais des paradis fiscaux, op cité.

- elle concerne une catégorie limitée de produits financiers, puisqu'elle s'applique aux seuls produits d'intérêts. Les investisseurs individuels peuvent échapper à la directive épargne, en procédant à des transferts d'investissements de produits porteurs d'intérêts vers des produits, soit non porteurs d'intérêts (tels que les actions, les produits dérivés, ou les produits d'assurance-vie), soit porteurs d'intérêts mais non couverts par la directive (produits innovants non identifiés par la directive ; produits perçus au travers d'un empilement de plusieurs fonds...);

- elle ne donne pas lieu à l'application par tous les Etats membres d'un mécanisme d'échange d'information ;

- elle ne couvre pas certains centres financiers importants, asiatiques notamment.

Ainsi, il serait judicieux :- d'étendre le champ des produits couverts au-delà des produits d'intérêts classiques, comme les produits non porteurs d'intérêts – produits dérivés ou produits d'assurance-vie – ou produits financiers innovants;- de mieux identifier les bénéficiaires effectifs de ces revenus afin d'éviter les dissimulations visant à intercaler certaines structures, comme les trusts, entre la banque versante et le bénéficiaire final pour échapper aux dispositions de la directive ;-d'envisager un terme rapide au régime dérogatoire dont bénéficient aujourd'hui l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg, afin de poursuivre efficacement les négociations avec les grands centres financiers hors UE (Hong-Kong, Singapour).

## 2.2 : Dispositif au sein de l'Union

Le champ d'application de la directive couvre les intérêts des créances de toute nature, qu'ils soient obtenus directement ou résultent d'un investissement indirect, par l'intermédiaire de la plupart des organismes de placement collectif et autres organismes similaires<sup>720</sup>. La directive concerne les seules personnes physiques.

- Tous les États membres doivent, à terme, procéder à l'échange automatique d'informations sur les paiements d'intérêts réalisés par des agents payeurs établis sur leur territoire au profit de non-résidents.

- La Belgique, le Luxembourg et l'Autriche bénéficient d'une période de transition au cours de laquelle ils prélèvent une retenue à la source (en complément, il existe un échange d'information sur demande en cas de fraude fiscale). Les trois quarts de cette dernière sont

---

<sup>720</sup> Fiscalité et union douanières : Règles applicables,  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/personal\\_tax/savings\\_tax/rules\\_applicable/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/rules_applicable/index_fr.htm)

reversés à l'Etat de résidence du bénéficiaire, lui assurant une imposition de substitution. Le taux de cette retenue 20 % dès le 1er juillet 2008 et de 35 % à partir du 1er juillet 2011<sup>721</sup>.

Ce système prendra fin le jour où la Suisse, le Liechtenstein, Saint-Marin, Monaco et Andorre accepteront un échange d'informations sur demande dans tous les cas (et non plus seulement les cas de fraude fiscale), tout en continuant d'appliquer la retenue à la source<sup>722</sup>.

La Belgique, le Luxembourg ou l'Autriche peuvent opter pour l'introduction de l'échange automatique d'informations au cours de la période transitoire. Dans ce cas, ces pays n'appliquent plus la retenue à la source et le partage des recettes correspondantes.

### 2.3 : Dispositif hors de l'Union

Dix importants territoires dépendants ou associés des États membres<sup>723</sup> se sont engagés, sur la base d'accords formels ou d'arrangements conclus entre chacun d'entre eux et chacun des vingt-cinq États membres de l'UE, à appliquer depuis le 1er juillet 2005 des mesures comparables à celles prévues par la directive : l'échange automatique d'informations ou la retenue à la source (sans aucun échange d'informations).

L'Union européenne a conclu des accords avec la Suisse ainsi qu'Andorre, le Liechtenstein, Monaco et Saint-Marin présentant les caractéristiques suivantes<sup>724</sup> :

- Une retenue d'impôt ou retenue à la source avec partage des recettes, aux taux appliqués par la Belgique, le Luxembourg et l'Autriche au cours de la période transitoire prévue par la directive ;
- L'échange d'informations sur demande en cas de fraude fiscale.

Dans le détail, ces territoires ont convenu avec l'ensemble des Etats membres de percevoir la retenue à la source, en l'accompagnant des conditions suivantes :

- **Absence de réciprocité** : ils n'ont pas souhaité que les Etats membres indiquent à leurs administrations les informations dont ils disposent en vue de soumettre leurs contribuables à l'impôt sur les revenus d'épargne qu'ils auraient perçus en provenance d'un autre Etat membre;

- **Divulgarion des informations sur demande du contribuable** : le bénéficiaire effectif établi dans un Etat membre peut autoriser l'établissement financier établi dans l'un de ces territoires qui lui verse le revenu d'épargne à déclarer ce revenu à l'administration de l'Etat

---

<sup>721</sup> Rapport sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale par le biais des paradis fiscaux, op cité.

<sup>722</sup> Id.

<sup>723</sup> Jersey, Guernesey, île de Man et les territoires dépendants ou associés des Caraïbes.

<sup>724</sup> Rapport sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale par le biais des paradis fiscaux, op cité.

membre dans lequel il réside afin d'échapper à la retenue à la source dans ces territoires (seul Andorre a exclu cette divulgation sur demande du contribuable) ;

- *Pas de possibilité de remettre un certificat à l'établissement payeur* : au contraire d'Andorre, les quatre autres pays tiers n'ont pas retenu la possibilité pour le bénéficiaire effectif d'échapper à la retenue à la source sur leurs territoires en présentant à l'établissement financier qui lui verse ses revenus d'épargne un certificat, établi par l'administration de l'Etat membre dans lequel il réside montrant que cette dernière détient les informations nécessaires pour établir l'impôt.

#### 2.4 : Une stratégie plus coercitive à l'international par l'adoption de mesures de rétorsion à l'égard des territoires non coopératifs

Afin d'accentuer la pression sur les paradis fiscaux, le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE s'est résolu en janvier 2008 à agir dans deux directions :

- Développer une méthode de distinction des territoires selon leur degré de coopération effective, afin d'inciter les pays hésitants (comme les Îles Vierges Britanniques) à signer des accords d'échange de renseignements ;

- Initier une réflexion commune sur les mesures de rétorsion possibles à mettre en œuvre à l'encontre des territoires qui apparaissent non coopératifs.

Les travaux se poursuivent pour identifier les mesures les plus efficaces, parmi celles mises en œuvre par les pays de l'OCDE, voire en mettre au point de nouvelles.

#### **B : Quelques pistes au-delà des paradis fiscaux**

Au-delà de l'évasion fiscale à destination des paradis fiscaux, la lutte contre toutes les fraudes demeure une préoccupation constante des Etats notamment en matière de fraude à la TVA intracommunautaire. Des projets destinés à renforcer la lutte contre la fraude dans ce domaine sont en cours d'étude dans le cadre de la communauté européenne.

Enfin, dans le domaine du commerce électronique qui peut permettre l'anonymat des opérateurs, une extension du droit de communication serait souhaitable.

### **1. Accélérer la transmission des informations en matière de TVAI (VIES)**

Chaque fournisseur européen a l'obligation de mentionner sur une déclaration d'échange de biens, le montant global par client des livraisons intracommunautaires qu'il réalise ainsi que le numéro de TVA intracommunautaire de ce client établi dans un autre Etat membre<sup>725</sup>. Ces informations sont mises à la disposition des autres Etats par l'intermédiaire du système VIES qui permet ainsi aux Etats de destination de recouper le montant des

---

<sup>725</sup> La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, rapport de la documentation française, 2007.

acquisitions intracommunautaire déclarées dans leurs pays avec les informations sur les livraisons fournies par les autres Etats membres.

Or le délai de transmission actuel des informations entre la date de transaction et la date de communication aux administrations fiscales peut aller jusqu'à 6 mois ce qui est totalement incompatible avec la lutte contre les opérations de type « carrousel »<sup>726</sup> qui exigent une réactivité immédiate des administrations.

La réduction du délai maximal entre la transaction et la connaissance de son existence par l'administration d'un Etat membre, notamment grâce au dépôt des états récapitulatifs par voie de transfert électronique de fichiers, serait souhaitable.

## **2. Mettre en place une plate-forme de coopération en matière de lutte contre la fraude à la TVA (projet Eurofisc)**

Eurofisc, dont l'organisation précise est en cours d'étude et fait l'objet de discussions au sein des pays de l'Union, aurait pour mission<sup>727</sup> :

- de renforcer le dispositif d'alerte en matière de lutte contre la fraude. Il serait chargé d'organiser, selon les orientations fixées par les Etats membres, la collecte auprès des administrations nationales, dans des délais raccourcis, des signalements sur les fournisseurs et sur leurs clients, d'analyser ces informations et de les mettre à la disposition des administrations concernées ;
- de coordonner les contrôles multilatéraux d'un ou plusieurs assujettis et diffuser des schémas de fraude constatés et mutualiser ainsi les bonnes pratiques. Eurofisc serait piloté par un collègue regroupant les représentants des 27 Etats membres, chargé de fixer les orientations et de contrôler son activité.

## **3. Le commerce électronique et le développement d'Internet : Des opportunités de fraude nouvelles**

Le commerce électronique présente plusieurs spécificités qui rendent impossible l'application des règles fiscales traditionnelles. D'abord, la dématérialisation de l'économie fait que les transactions deviennent moins visibles, ce qui perturbe non seulement l'application de la TVA mais aussi, plus généralement, la perception des impôts sur les bénéfices ou des cotisations sociales.

En effet, la dématérialisation des biens et services pose un sérieux problème quant à la qualification à donner aux revenus tirés des transactions électroniques et partant, la

---

<sup>726</sup> Entreprises éphémères opérant dans des délais très brefs.

<sup>727</sup> Rapport sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale par le biais des paradis fiscaux, op cité.

détermination du régime fiscal applicable à ces revenus. La qualification des revenus est décisive en matière de la fiscalité internationale : un bien, un service, une location ou une concession ne subissent pas le même traitement fiscal. Cette question est critique pour la mise en œuvre des dispositions des conventions fiscales internationales, lesquelles conventions adoptent une approche catégorielle des « revenus » pour la détermination des pouvoirs d'imposition des Etats.

Notons que les pièces comptables sont d'une importance capitale en matière fiscale car elles constituent le seul moyen de justification des recettes et des charges des sociétés. A ce niveau, il est à constater que la dématérialisation des documents liés au commerce électronique est de nature à porter atteinte à la valeur probante des factures et des contrats. Les réglementations en matière de reconnaissance des documents électroniques et de la signature électronique sont récentes et non encore généralisées. Cette question risque de prendre encore beaucoup de temps pour être résolue.

Ce problème est aggravé par la désintermédiation, c'est-à-dire la disparition des intermédiaires commerciaux qui sont traditionnellement les collecteurs de TVA, au profit d'un rapport plus direct entre le producteur et le consommateur final qui supporte la TVA.

Enfin, il existe un problème de « désincarnation » de l'activité économique, dans la mesure où un site Internet est un espace virtuel qui ne peut pas être localisé géographiquement. Il peut donc être difficile de déterminer le lieu d'établissement de l'entreprise prestataire de services électroniques, qui implique normalement l'exercice effectif d'une activité économique au moyen d'une installation stable et pour une durée indéterminée.

Les revenus des ventes de biens sur le site de vente aux enchères e-bay ne sont pratiquement jamais déclarés par les vendeurs, même lorsqu'il s'agit de sommes importantes et régulières, et la recherche de cette forme particulière d'infraction apparaît complexe. Ce problème est encore accru dans le cadre du développement des prestations de services dématérialisées : télécommunications, logiciels, musique, vidéo à la demande, jeux en ligne. Comment les administrations fiscales et sociales pourront-elles s'assurer demain que les opérateurs de ses services respectent bien leurs obligations fiscales et sociales ?

Face à cette évolution, les administrations de contrôle ont commencé à réaliser des contrôles sur ce type d'activités. De plus, les Etats de l'OCDE ont lancé plusieurs initiatives afin d'adapter les systèmes de taxation. Ainsi, au niveau de l'OCDE, la conférence d'Ottawa, en octobre 1998, a permis de définir les conditions à appliquer en matière de taxation du commerce électronique. De même, l'Union européenne a adopté une directive spécifique sur l'application de la TVA au commerce électronique en 2002.

En matière de fraude, la directive prévoit notamment la mise en place d'un interlocuteur fiscal unique pour les opérateurs des pays tiers qui réalisent des transactions électroniques auprès de consommateurs finaux au sein de l'Union européenne. Ceci est destiné à inciter ces opérateurs des pays tiers à s'acquitter de leurs obligations. Pour autant, cette obligation de déclarer ses opérations sur le portail électronique unique n'est assortie d'aucune sanction particulière et elle est, en pratique, extrêmement difficile à contrôler.

Au Maroc, une loi sur l'échange électronique de données vient d'être adoptée (loi 53-03). Les apports de ce nouveau texte concernent principalement la reconnaissance du contrat sous forme électronique, de sa preuve et de la sécurisation de la signature électronique. Mais, l'approche retenue par le législateur dans cette nouvelle loi est qualifiée de restrictive et contredirait, selon plusieurs experts, la recommandation de la Commission des Nations Unies pour le développement du commerce informatisé.

Au niveau international, le problème de l'entreprise virtuelle ne trouve toujours pas de réponse juridique et fiscale précise. Le fait que des biens puissent être situés dans un espace virtuel a remis en cause les concepts traditionnels de la fiscalité. En effet, la fiscalité repose sur l'identification précise des parties en cause, ainsi que des opérations réalisées. Or, dans l'état actuel de la technologie, les adresses informatiques ne garantissent ni l'identité, ni la résidence effective des parties<sup>728</sup>.

En gros, le développement du commerce électronique et tout particulièrement des prestations de services dématérialisées pourrait générer dans les années qui viennent des opportunités de fraude nouvelles et importantes et poser ainsi un véritable défi aux services de contrôle, compte tenu de la difficulté pour réaliser un contrôle sur des opérateurs virtuels et ne disposant pas d'établissements stables sur le territoire national.

## **&2 : L'intensification de la coopération internationale : La nécessaire institution d'un ordre fiscal mondial**

Avec la mondialisation, on assiste à de profondes mutations structurelles des économies nationales et à l'accroissement notable des dimensions des entreprises multinationales. En témoigne la multiplication dès le début des années quatre-vingt-dix d'opérations de fusions et d'alliances économiques entre entreprises de taille géante agissant sur des marchés à dimension nationale, mais aussi et surtout entre celles de taille régionale ou transnationale.

---

<sup>728</sup> Habib AYADI, « Droit fiscal international », édition CPU, Tunis 2001, p 292.

Pour faire face à cette puissance des pouvoirs privés économiques que constituent les groupes de sociétés, les États doivent mettre en place une stratégie internationale à la dimension du marché mondial qui représente le champ d'intervention des multinationales. En effet, les opérations économiques transfrontières constituent une problématique mondiale auquel il convient d'apporter une réponse mondiale.

Tant que les États se limitent à signer des conventions fiscales entre eux ou des accords préalables sur les prix de transfert, ils seront toujours en retard sur les entreprises. Ainsi, est-il nécessaire d'adapter les systèmes fiscaux et les normes fiscales à ces métamorphoses.

Donc, la mondialisation économique appelle une mondialisation fiscale. Or, la mondialisation de la fiscalité passe par la création d'un ordre fiscal mondial. La prise en compte au niveau mondial des problématiques fiscales mondiales est une nécessité. Seule une telle approche permet de lever les obstacles fiscaux aux échanges et à l'investissement.

Pour ce qui est des prix de transferts, la concertation répressive entre administrations prend pour l'essentiel la forme d'échange d'informations sur les entreprises multinationales, particulièrement les sociétés situées sur leur territoire. Mais malgré la grande utilité d'un tel procédé, il présente des limites, même s'il reste largement préférable au contrôle unilatéral. En effet, les différences de législations et de pratiques administratives, ainsi que l'impossibilité pour un État de conclure des traités fiscaux avec tous les autres font que le contrôle des prix de transfert demeure encore et toujours un défi pour chaque État, mais aussi pour la communauté internationale.

Aussi, l'état de l'ordre international actuel dans le domaine fiscal ne permet pas aux États de faire face efficacement à la mondialisation de l'activité économique des entreprises. Ainsi, une véritable mondialisation de la fiscalité est nécessaire pour les États<sup>729</sup>. Il n'existe pas jusqu'à présent un ordre fiscal international à proprement parler. Chaque État conserve sa souveraineté. Les litiges fiscaux sont réglés à l'amiable. La lutte contre l'évasion fiscale est menée de façon indépendante par chaque administration fiscale, chacune cherchant à se doter d'une batterie de réglementations spécifiques.

Ainsi, le cloisonnement des souverainetés fiscales ne permet pas d'appréhender l'activité transnationale des entreprises. En effet, « si l'espace économique transcende les frontières, l'espace fiscal demeure encore quant à lui, largement enfermé au sein des espaces

---

<sup>729</sup>M. LEROY (Dir.), Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2006, 286 pp.

politiques»<sup>730</sup>. Il est morcelé à l'image de la mosaïque que continuent à dessiner des États soucieux de ne pas voir leur souveraineté remise en cause<sup>731</sup>. Ce qui entraîne une inefficacité dans le contrôle des opérations commerciales internationales. Dès lors, nous proposons l'institution d'un véritable ordre fiscal mondial.

L'existence d'un ordre fiscal commun a été constatée à l'échelle communautaire, notamment en Europe et dans une moindre mesure dans l'UEMOA. Même si la reconnaissance de ses sources est contestable, il s'agit d'un ordre fiscal autonome et effectif, mais qu'il faut parachever. L'inexistence d'un tel ordre a également été constatée au niveau international<sup>732</sup>.

Les raisons militent en faveur d'un ordre fiscal mondial sont nombreuses. Néanmoins, sa consécration effective sera difficile<sup>733</sup>. Mais, d'un point de vue théorique, la réalisation de l'ordre fiscal mondial se conçoit parfaitement et sa réalisation pratique relève de l'ordre du possible.

#### **A : Les raisons militent en faveur d'un ordre fiscal mondial**

Les règles de droit interne ne permettent pas de régler les problèmes de l'évasion fiscale et des pratiques fiscales dommageables. En effet, les États sont confrontés au déficit informationnel. Par ailleurs, le recours aux seules mesures de nature unilatérale, est souvent inapproprié, car l'unilatéralisme est susceptible de multiplier les conflits de compétence entre autorités des différents pays et de créer un climat d'insécurité juridique pour les contribuables.

Aussi, Il n'existe pas un consensus entre les États sur les règles de détermination et de contrôle des prix de transfert et sur les palliatifs tendant à adoucir les conflits qui en découlent. La déficience des législations nationales tient au fait que les systèmes fiscaux nationaux ne se soucient que de la protection des intérêts financiers de l'État.

La concurrence fiscale entraîne les États dans une course à la fiscalité la plus douce. Ce qui fait aussi que les États qui luttent contre l'évasion fiscale internationale peuvent être défavorisés par rapport aux autres qui adoptent une politique « laxiste ». Les législations fiscales nationales ne permettent pas non plus de supprimer les situations de double

---

<sup>730</sup>M. BOUVIER, « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? – Editorial », RFFP, n° 110 : L'évasion fiscale internationale, avril 2010, pp. 1-2.

<sup>731</sup>Idem.

<sup>732</sup>V. DUSSART, « Maxime Chrétien et la question de la souveraineté fiscale », in S.

RAIMBAULT DE FONTAINE, Doctrines fiscales : à la découverte des grands classiques, L'Harmattan, Coll. Finances publiques, 2007, pp. 187-195, spéc., p. 194.

<sup>733</sup>L'idée d'un ordre mondial n'est pas nouvelle en droit. En matière de droit économique notamment, un ordre juridique a été proposé. Nous citons, notamment : W. ABDELGAWAD, « Jalons de l'internationalisation du droit de la concurrence : vers l'éclosion d'un ordre juridique mondial de la *lex economica*, RIDE, 2001/2 pp. 161-196.

imposition résultant de leur application séparée. Cette discordance est inévitablement génératrice d'un climat d'insécurité dans la mesure où la même pratique pourrait être tantôt tolérée, tantôt interdite selon le degré d'intransigeance de l'ordre fiscal applicable.

Par ailleurs, l'absence d'un système de contrôle des systèmes fiscaux nationaux au niveau international a pour conséquence de voir les entreprises dans plusieurs pays contraintes à se soumettre à des règles différentes et parfois contradictoires. Ces différences aboutissent à l'augmentation des « coûts et facteurs d'incertitude et peuvent donc constituer des obstacles parfois importants au développement des échanges et de l'investissement international »<sup>734</sup>.

Les conventions fiscales bilatérales aussi bien que les accords multilatéraux existant au niveau communautaire européen ou ouest africain et les textes élaborés par les organisations internationales telles que l'ONU ou l'OCDE traitent d'une manière plus ou moins directe d'importants aspects du droit fiscal sur le plan international. Ces instruments ont mis en place tout un ensemble de procédures d'échanges d'informations et de collaboration administrative dans le but de renforcer la coopération entre les États membres et de faciliter la collecte d'informations à l'étranger par leurs autorités compétentes et de mieux résoudre les conflits découlant de l'application unilatérale de leur législation fiscale nationale.

Pourtant, ce mécanisme ne pourrait prétendre à l'universalisme. Il s'est révélé incapable d'embrasser les multiples et complexes aspects nécessaires à l'éclosion d'un ordre fiscal international. D'une part, le respect de ce système n'est dicté que par de simples engagements à caractère volontaire et d'autre part, ces engagements ne se soucient que de quelques aspects de procédures facilitant la coopération internationale entre autorités administratives compétentes.

Ainsi, force est de constater qu'il n'existe, jusqu'à maintenant, aucun corps de normes contraignantes en matière de fiscalité au niveau international. Ceci n'est pas cependant de nature à faire obstacle à la formation, à l'avenir, de principes transnationaux. La nouvelle perspective actuellement entrevue au sein de l'OCDE et de l'ONU dans le cadre des travaux du Groupe d'experts, peut-être davantage exploitée.

---

<sup>734</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, La politique de concurrence dans le nouvel ordre commercial : renforcement de la coopération et des règles au niveau international. Rapport du groupe des experts, Bruxelles, juillet 1995, p. 8.

## 1. L'importance de l'ordre fiscal mondial

La création d'un ordre juridique fiscal mondial se justifie essentiellement par des raisons relatives à l'efficacité limitée des systèmes actuels de lutte contre l'évasion fiscale. La mondialisation économique soumet ainsi le droit fiscal international de tous les Etats à une rude épreuve. Une accommodation du droit fiscal à la réalité économique est nécessaire.

Cette mutation du droit fiscal international se fera essentiellement à travers la création d'un ordre fiscal mondialisé. Un tel ordre est d'une grande importance pratique. Il présente des avantages certains aussi bien pour les entreprises que pour les administrations, même si son objet et ses modalités sont limités.

L'institution d'un ordre fiscal mondial présente un grand intérêt à la fois théorique et pratique. Il constitue une réponse adéquate à la mondialisation de l'activité des entreprises transnationales. Il se présente comme le prolongement de la souveraineté des États au niveau international<sup>735</sup>. L'importance attachée à l'instauration d'un ordre fiscal mondial se mesure à travers une analyse des avantages s'y rapportant et des inconvénients qui pourraient résulter de sa mise en œuvre. Mais, un tel ordre ne comporte pas à proprement parler d'inconvénients, même si des limites peuvent être relevées.

### 1.1 : La transcendance des souverainetés fiscales nationales

L'ordre fiscal mondial devra aboutir à terme sur une absence de superposition d'imposition et une absence d'imposition<sup>736</sup>. La mise sur pied d'un ordre fiscal mondial est importante, en ce sens qu'il présente des avantages certains aussi bien pour les administrations fiscales des États qui gagneraient en efficacité, que pour les groupes de sociétés qui gagneraient également en sécurité.

L'éclatement des ordres fiscaux ne permet pas aux États d'exercer de manière efficace les prérogatives que leur confère leur souveraineté fiscale<sup>737</sup>. Ils sont confrontés à la réalité des frontières fiscales, au moment où les entreprises profitent de la porosité des frontières économiques accentuée par la mondialisation.

Pour renforcer leur efficacité dans le contrôle des opérations transnationales, les États sont obligés de renforcer leur coopération. Mais cette coopération elle-même ne peut produire les résultats attendus que lorsque chaque État dispose d'un réseau conventionnel très dense, donc une intensification du droit international public des Etats. En l'absence d'une convention

---

<sup>735</sup> Gérard CHALIAND : Vers un nouvel ordre du monde, SEUIL, 2013.

<sup>736</sup> B. PLAGNET, Droit fiscal international, Litec, pp. 1 et s.

<sup>737</sup> Alexandre Maitrot de la Motte souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs, LGDJ, 2005.

fiscale multilatérale au niveau mondial, les Etats sont obligés de passer chacun une multitude de conventions bilatérales.

L'institution d'un ordre fiscal mondial dispenserait les Etats de la nécessité de multiplier les conventions bilatérales ce qui leur permettrait de pouvoir régler directement les litiges fiscaux internationaux. Ce faisant, l'ordre fiscal mondial contribuerait à transcender la souveraineté fiscale des Etats. Ces derniers devront limiter leur propre souveraineté au profit d'instances supranationales dont les décisions en matière fiscale s'imposeraient à eux. Mais la souveraineté des Etats restera en vigueur sur bien des aspects. Le transfert de souveraineté ne serait pas absolu.

### 1.2 : Le renforcement de la sécurité fiscale internationale

L'ordre fiscal mondial assurerait aux entreprises ayant une activité transnationale une plus grande sécurité notamment dans la détermination et la justification des prix de transfert pratiqués avec des sociétés apparentées.

Cet ordre mondial va assurer aux contribuables une applicabilité effective des décisions rendues par les instances chargées de trancher les litiges fiscaux. Ces instances seraient indépendantes des autorités étatiques dont l'application des décisions échapperait à leur bon vouloir.

Sur un plan international, on assiste à une pratique accrue du « tax shopping » : la qualité, la fiabilité et le caractère favorable de chaque système fiscal sont aujourd'hui autant de facteurs déterminants pour le choix du lieu d'implantation des sociétés. Dans un environnement fiscal instable, le risque de l'entreprise augmente et son coût surenchérit. Parallèlement, la crainte de désordres normatifs peut entraîner l'immobilisme et la frilosité dans les choix stratégiques<sup>738</sup>. À terme, c'est donc la compétitivité des entreprises qui est susceptible d'être entravée<sup>739</sup>.

De plus, les entreprises qui réalisent des transactions internationales n'ont pas le même poids économique et ne disposent pas des mêmes ressources financières et humaines. Avec la mondialisation, les entreprises des PED côtoient celles des pays développés. L'ordre fiscal mondial aura pour conséquence de sécuriser les transactions internationales en offrant plus de garanties juridiques aux entreprises.

---

<sup>738</sup>A. D'HAUTEFEUILLE, Rapport sur : Améliorer la sécurité juridique et fiscale des entreprises. Premières analyses, Rapports et études. Les prises de position de la Chambre de commerce et d'industrie de Paris, présenté au nom des Commissions du droit de l'entreprise, économique, financière et fiscale, de l'emploi et des affaires sociales, du commerce et des échanges, de l'aménagement et du développement économique régional, adopté à l'Assemblée générale du 9 juillet 2009.

<sup>739</sup>F. DOUET, Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, Paris, LGDJ, 1997.

## 2. Les limites de l'ordre fiscal mondial

La création d'un ordre fiscal mondial est possible. L'ordre proposé se distingue des ordres nationaux. Il se distingue également de l'idée d'un système fiscal qui serait mondial. C'est pourquoi, il est utile de tracer les contours de cet ordre fiscal mondial au plan conceptuel pour en dégager les limites.

D'un point de vue pratique, l'institution de cet ordre transnational sera difficile à réaliser. Ces difficultés pratiques, loin de rendre la proposition irréaliste, sont autant de défis à relever afin que les grandes questions fiscales mondiales puissent trouver une réponse adéquate.

### 2.1 : Les limites conceptuelles

L'ordre fiscal mondial n'est pas synonyme de système fiscal mondial, même si l'existence de celui-là n'exclut pas la création de celui-ci. Un ordre fiscal mondial est une condition pour le succès de mise en place d'un système fiscal mondial

Un système fiscal mondial consisterait en la création d'un ensemble d'impôts ou de taxes dont serait redevables non pas les Etats, mais leurs ressortissants, citoyens du monde.

L'ordre fiscal mondial que nous proposons ne signifie pas que l'on doive mettre en place des impôts « mondiaux » au profit d'un gouvernement mondial ou destinés à régler des problèmes globaux<sup>740</sup>.

À ce propos, il convient de rappeler que plusieurs projets tendant à instituer un « impôt mondial » ont été proposés, mais les résultats restent encore très limités<sup>741</sup>.

Quoique difficile, la création de ces taxes pourrait déboucher sur un véritable système fiscal mondial, mais ne signifie pas l'institution d'un ordre fiscal mondial.

### 2.2 : Les difficultés pratiques

L'ordre fiscal mondial est avant tout un ordre juridique. « La notion d'ordre juridique, dans l'absolu, exprime un idéal de cohérence, de rigueur et de logique auquel tend naturellement le droit ; mais plus modestement, dans son fonctionnement concret, il sert à décrire et à circonscrire un ensemble de normes de références sur la base d'un critère spatial, matériel ou autre, et d'en déterminer ainsi le champ d'application »<sup>742</sup>.

Or, il existe de nombreux obstacles à la réalisation de l'ordre fiscal mondial. L'idée même d'un ordre fiscal mondial peut sembler relever de l'utopie.

---

<sup>740</sup>T. GIORDANO, « Fiscalité internationale et financement du développement durable », Idées, Gouvernance mondiale, n° 18, 2004.

<sup>741</sup>C. HECKLY, Fiscalité et mondialisation, Paris, LGDJ, coll. Systèmes, 2006, pp. 21 et s.

<sup>742</sup>B. OPPETIT, Théorie de l'arbitrage, Paris, PUF, 1998, p. 84.

En effet, l'ordre fiscal international doit être basé sur des principes explicites. Sa concrétisation nécessite une stratégie de négociation internationale et de pilotage de ses institutions. Or, il n'existe pas un modèle à cet ordre fiscal mondial. Cet ordre requiert une invention permanente, car au fur et à mesure de l'approfondissement de l'intégration fiscale au niveau mondial, des questions nouvelles apparaissent.

Aussi, l'institution d'un ordre fiscal mondial va constituer une atteinte importante à la souveraineté des Etats qui peuvent s'opposer à une telle idée surtout la création d'autorités administrative et juridictionnelle dont les décisions vont s'imposer à eux.

La remise en cause de la souveraineté des Etats par l'ordre fiscal mondial sera importante même si les compétences des instances supranationales sont limitées et bien précisées. Une telle solution a l'avantage de préserver les spécificités de chaque pays. Elle suppose néanmoins un abandon de souveraineté. Elle implique que chaque Etat permette à une autorité internationale d'exercer ses pouvoirs normatifs dans son territoire. En outre, elle impose non seulement que la norme supranationale s'intègre au droit national mais aussi et fort logiquement, que l'application du droit national ne soit pas en contradiction avec l'application de la norme supranationale<sup>743</sup>.

A terme, ces instances pourraient même disposer d'un pouvoir de sanction sur les Etats et sur les entreprises multinationales. Toutefois, pour être efficaces, les actions des institutions supranationales devraient être indépendantes des procédures de droit interne mais subordonnées à l'appui des Etats. C'est la raison pour laquelle le principe du consentement des Etats est important.

Les Etats devront accepter de devenir le serviteur du droit fiscal commun : ils ne seraient plus les maîtres du droit fiscal international, habilités comme ils le sont jusque-là à définir selon leur toute puissante volonté les règles fiscales. Dans cette hypothèse, les Etats accepteraient de mettre leur autorité au service d'un droit dénationalisé dont ils participent cependant à la mise en œuvre quoique élaboré à un niveau supranational<sup>744</sup>.

En gros, l'ordre fiscal mondial comprendrait des normes fiscales internationales de toute provenance qui concernent les modalités d'assiette, de recouvrement et de procédure contentieuse relatives à l'activité des entreprises multinationales. À terme, il pourrait être étendu à toutes les relations économiques internationales génératrices de revenu imposable.

---

<sup>743</sup> Alexandre Maitrot de la Motte souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs, op cité.

<sup>744</sup>G. DUMAS, Politique fiscale : le naufrage, Paris, L'Harmattan, 2007, p. 13.

L'ordre fiscal mondial devra être une sorte de fonds commun de règles aptes à permettre aux administrations, aux contribuables et aux juges, de pouvoir déterminer le plus exactement possible l'assiette de l'impôt généré par l'activité des entreprises multinationales qui revient à chaque Etat, sans que celles-ci ne soient victimes d'une double imposition<sup>745</sup>.

L'ordre fiscal mondial est un ordre juridique par sa nature, fiscal par son objet et mondial par sa destination. Sa principale source sera, à notre sens, de nature conventionnelle, c'est-à-dire une convention fiscale internationale. Il s'agit d'une source formelle qui cristallise la volonté des Etats.

La consécration de l'ordre fiscal mondial devrait donc passer, selon nous, par l'adoption d'une convention fiscale générale<sup>746</sup> à l'échelle mondiale, sous l'égide de l'ONU. Cette convention fiscale mondiale pourrait établir un système hybride et original qui combine des compétences des autorités nationales et des obligations de droit international public des Etats.

En effet, Les conventions fiscales figurent parmi les sources du droit fiscal et leur qualité de traités internationaux leur confère une certaine prééminence sur la législation interne<sup>747</sup>. Mais cette prééminence n'est que temporaire : une disposition législative expresse peut mettre fin à l'application de tout ou partie d'une convention. Elle est également conditionnelle et spécialisée<sup>748</sup>. Les conventions fiscales ont un objet limité, prévenir les double impositions et non élaborer un corps de droit fiscal commun aux Etats concernés.

Par exemple, les techniques utilisées dans le cadre du commerce électronique sont de nature à poser des problèmes pratiques s'agissant de l'application de la loi fiscale, en raison notamment des deux éléments suivants : La dématérialisation des transactions faites sur le web et la désintermédiation<sup>749</sup>. Ainsi, la mise en place d'un ordre fiscal mondial pourrait permettre de remédier à ce problème.

Notons que l'ordre fiscal mondial, pour être efficace, doit s'appuyer sur une véritable gouvernance fiscale mondiale.

---

<sup>745</sup>J.-D. BREDIN, « La loi du juge », in *Le droit dans les relations économiques internationales. Etudes offertes à B. Goldman*, op. cit, p. 271.

<sup>746</sup>La convention générale est un traité « ouvert » alors que la convention spéciale est un traité « fermé ». Une convention générale est un traité mondial en puissance ayant pour but de créer, en une matière déterminée, un « Droit matériel » de portée universelle qui limiterait de la même manière la souveraineté dans tous les États.

<sup>747</sup>Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales...rapport de l'OCDE, 2010.

<sup>748</sup>Id.

<sup>749</sup>Sophia GUESSOUS, « Mesures d'adaptation de la fiscalité marocaine à la pratique du commerce électronique », mémoire d'expertise comptable, ISCAE 2003. En effet l'intermédiaire classique chargé de retenir une partie du paiement, étant généralement un établissement financier, n'interviendra plus si les fonds transitent par des réseaux sous forme de monnaie électronique. La situation est alors comparable à celle d'un paiement occulte que l'administration fiscale marocaine ne pourra appréhender.

## **B: Le corollaire d'un ordre fiscal mondial**

La mondialisation des activités économiques, largement impulsée par les entreprises multinationales, doit naturellement s'accompagner d'un ordre juridique globalisé et d'un ordre fiscal mondialisé. Ce dernier nécessite la mise en place d'une gouvernance fiscale mondiale

### **1. Esquisse d'une gouvernance fiscale mondiale**

La « gouvernance » est un néologisme utilisé au départ dans le champ de la « gouvernance d'entreprise » avec un sens différent de celui qui lui est donné quand on parle de « gouvernance mondiale »<sup>750</sup>. Cette expression renvoie à la manière dont l'économie mondiale est gouvernée.

La gouvernance exprime le problème de base de l'organisation économique internationale : comment gouverner sans gouvernement ? C'est de cet appareil de production de normes et d'interventions publiques qu'il s'agit, c'est cela que nous appelons ici « gouvernance mondiale ». Celle-ci peut être définie comme « l'ensemble des transactions par lesquelles des règles collectives sont élaborées, décidées, légitimées, mises en œuvre et contrôlées »<sup>751</sup>. C'est ce dernier sens que nous empruntons en parlant de « gouvernance fiscale mondiale ».

Ainsi, à l'instar de la gouvernance fiscale au niveau interne, une véritable gouvernance fiscale mondiale devrait être mise sur pied. Elle reposerait sur la coopération intergouvernementale ou sur l'action d'institutions multilatérales spécialisées dotées d'instruments propres. Elle s'exercerait au niveau mondial ou par le canal d'organisations régionales. L'ordre fiscal mondial, pour être efficace, doit s'appuyer sur une véritable gouvernance fiscale mondiale. La gouvernance fiscale mondiale suppose une organisation structuro-fonctionnelle pour sa mise en œuvre<sup>752</sup>.

L'architecture institutionnelle qui sous-tend l'ordre fiscal mondial repose pour l'essentiel sur des instances chargées de la gouvernance fiscale. Aussi, la gouvernance fiscale

---

<sup>750</sup>La gouvernance est-elle un concept opérationnel ? Proposition pour un cadre analytique, *Fédéralisme Régionalisme*, Volume 7 (2) : 2007, Société civile, globalisation, gouvernance : aux origines d'un nouvel ordre politique ? <http://popups.ulg.ac.be/federalisme/document.php?id=582>

<sup>751</sup>Définition donnée par M. Pascal LAMY à l'occasion de son intervention devant le groupe de travail, 17 janvier 2001. Cette définition est reprise dans la contribution de Pascal Lamy et Zaki Laïdi (2002). *La Commission on Global Governance* (créée en au début des années 90 à l'initiative de Willy Brandt, pour réfléchir à l'organisation du monde après la Guerre froide) retenait une définition plus large, à savoir « l'ensemble des nombreuses méthodes par lesquelles les individus et les institutions, publics et privés, gèrent leurs affaires communes ».

<sup>752</sup>P. JACQUET, J. PISANI-FERRY et D. STRAUSS-KAHN, « Comment gouverner la mondialisation ? », Lettre de l'OFCE, n° 205, 10 mai 2001.

mondiale que nous proposons doit être portée par des organes chargés d'élaborer les normes et d'autres qui seraient chargées de les appliquer.

Aujourd'hui, les interprétations faites sur la fiscalité internationale par les administrations fiscales sont parfois divergentes. Ainsi, une instance devrait être chargée de l'élaboration des normes fiscales. Mais, pour plus de légitimité, cette instance doit prendre en compte les préoccupations des PED ; à défaut, la mondialisation fiscale risque d'être à plusieurs vitesses, ce qui saperait son efficacité.

L'instance chargée d'élaborer le droit commun fiscal mondial doit être une instance de concertation internationale<sup>753</sup>. Mais si le nombre de représentants des Etats est trop élevé, il y aurait un risque de dilution et de paralysie de l'institution. En sens inverse, un nombre trop faible empêcherait d'associer convenablement et équitablement les grandes régions du monde et la catégorie des PED.

L'instance en question doit avoir la légitimité institutionnelle de l'ONU et l'efficacité fonctionnelle de l'OCDE<sup>754</sup>. C'est la raison pour laquelle, notre choix porte sur une instance de l'ONU qui dispose déjà de la légitimité démocratique. À cet effet, nous proposons que les moyens financiers humains de cette organisation soient renforcés.

Bien qu'elle ait la personnalité morale, l'ONU n'a aucune personnalité fiscale active : elle n'est pas certainement créancière d'impôts. Il n'existe pas d'impôt mondial perçu au profit de cette institution sur les ressortissants des États membres vis-à-vis desquels l'ONU ne peut pas légiférer afin d'unifier leurs régimes fiscaux, même pour assurer l'égalité fiscale entre les étrangers et les nationaux.

## **2. La place des pays sous-développés dans la gouvernance fiscale mondiale**

La gouvernance fiscale mondiale exerce une influence sur l'économie des PED de deux façons : d'une part, à travers ses effets sur l'économie mondiale, dont les pays pauvres sont tributaires ; d'autre part, du fait qu'un certain nombre de décisions internationales les concernerait directement. Ce n'est pas parce que les PED apparaissent marginalisés dans l'économie mondiale qu'ils ne sont pas dépendants de son évolution et de sa régulation<sup>755</sup>.

Le déficit de représentation des pays les moins avancés au sein des grandes institutions internationales explique en partie la défiance que ressentent les responsables de ces économies à l'égard des décisions qui y sont prises. La catégorie de PED, née en 1971, est la seule reconnue officiellement par l'Assemblée générale des Nations unies. À trois reprises, en

---

<sup>753</sup>El Hadji Dialigue BaLe droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal, <http://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00681037/>

<sup>754</sup>Id.

<sup>755</sup>CNUCED, Rapport sur les pays les moins avancés, 2001.

1981, 1990 et 2001, une conférence des Nations unies a été consacrée à l'examen des mesures susceptibles de promouvoir le développement des pays les moins avancés (« *Least developed countries* »). C'est pourquoi leur particularité doit être prise en compte dans la gouvernance fiscale mondiale.

Les PMA sont un sous-ensemble de 49 parmi environ 130 PED indépendants. Ce sont les pays pauvres qui ont à faire face à des facteurs structurels particulièrement défavorables et sont à ce titre, considérés comme justifiant d'un traitement particulier de la part de la communauté internationale.

Les PMA, dont le nombre a doublé depuis l'origine sont identifiés selon une procédure dont le principe est demeuré inchangé, même si les modalités et les critères en ont été profondément remaniés. C'est le Comité des politiques du développement des Nations unies qui propose à l'Assemblée générale, à la fois les critères retenus pour l'identification et les pays à inclure au regard de ces critères. Depuis 1991, le Comité propose aussi les pays à faire sortir de la liste, c'est ce que l'on appelle la graduation<sup>756</sup>.

Cependant renforcer la présence des PMA dans l'architecture internationale est une tâche qui est difficile et n'apparaît pas actuellement comme une priorité à la communauté internationale. Les différents projets de création d'un Directoire économique mondial, plus légitime que le G8, laisse peu de place aux PMA, alors même que ces projets se préoccupent d'intégrer les PED.

Certes, la prise en compte d'un problème spécifique des PMA par les pays industrialisés manifeste une avancée de la conscience mondiale vis-à-vis des inégalités internationales de développement. Mais l'on ne saurait, à la fois, prôner le renforcement de la démocratie dans les pays les plus pauvres et leur refuser au niveau mondial de participer pleinement aux décisions qui les concernent.

Le renforcement de la gouvernance mondiale dans les domaines où elle est à l'heure actuelle singulièrement insuffisante, tels que la fiscalité internationale, devrait être l'occasion d'une réflexion sur la participation des PMA, car le respect des normes à définir par les nouvelles institutions compétentes en la matière est dans les PMA plus difficile qu'ailleurs, même si elle y est sans doute plus nécessaire.

Déjà, la mondialisation est largement perçue comme inéquitable parce qu'elle donne aux pays qui savent en tirer parti les moyens de s'enrichir et paupérise les pays les plus

---

<sup>756</sup>P. GUILLAUMONT, Les pays les moins avancés. Échapper au piège du sous-développement, Economica, 2002.

pauvres, les plus instables ou les plus vulnérables. Or, à la différence des États, la communauté internationale ne s'est guère dotée d'une fonction redistributive.

La mondialisation est ensuite gérée par des institutions multilatérales telles que l'OMC dont les structures de gouvernance sont la plupart du temps, en ce qui concerne les plus puissantes d'entre elles, dominées par les pays industrialisés dont les normes s'imposent aux autres. C'est certes souvent une garantie d'efficacité décisionnelle, mais il demeure que dans les négociations multilatérales, les objectifs et intérêts des PED sont insuffisamment présents : il en a déjà été question en matière commerciale.

Les pays riches ont de ce fait une capacité de dissuasion bien supérieure à celle des pays pauvres, dont le marché compte peu ou pas du tout et qui se trouvent incapables de faire prévaloir leurs intérêts par ce canal, même à bon droit.

Au niveau international, quelques pays parmi les plus développés forment un club qui imprime la direction d'ensemble et dicte en quelque sorte l'ordre du jour en fixant les ambitions des négociations internationales.

## Conclusion de la deuxième section

Avec la mondialisation, tous les pays sont confrontés à des difficultés non négligeables et doivent relever des défis énormes notamment ceux liés à la compensation du manque à gagner consécutif à l'ouverture des frontières et au renforcement de l'attractivité du territoire. En effet, les pratiques fiscales dommageables se sont intensifiées, les paradis fiscaux se sont multipliés, et ce, malgré les efforts déployés. Ainsi, toute tentative de remanier voire réformer la structure des impôts existants, visant à rendre les territoires plus compétitifs et plus attractifs, serait vouée à l'échec en l'absence d'une vraie coopération fiscale internationale surtout en matière de lutte contre les paradis fiscaux et de contrôle des prix de transfert.

Notons qu'au niveau mondial, c'est l'OCDE qui coordonne les politiques de lutte contre les paradis fiscaux. Au niveau européen, la directive épargne a marqué, en 2005, une étape importante dans la lutte contre la fraude même si, comme le relèvent nombre d'experts, son application a rencontré plusieurs difficultés. L'esprit général de la directive consistait à taxer à la source des revenus de l'épargne placés dans les pays européens pratiquant le secret bancaire : la Suisse, le Liechtenstein, la Belgique, l'Autriche et le Luxembourg. Mais l'application de la directive a été jugée décevante par la France et l'Allemagne. Après la gigantesque fraude découverte au Liechtenstein en 2008, la directive a été en partie révisée afin de renforcer son efficacité<sup>757</sup>.

L'Union européenne dispose de moyens de coercition puissants. Elle peut par exemple menacer un groupe bancaire de lui retirer sa licence s'il refuse d'échanger des données à sa demande. Mais, si elle a été pionnière dans la lutte contre les paradis fiscaux, la signature de l'accord Kubik avec l'Allemagne met à mal les efforts de l'UE<sup>758</sup>.

En gros, la lutte contre les paradis fiscaux est une condition sine qua non au succès de la réforme de la fiscalité internationale. Cette réforme dont l'aboutissement est tributaire également de la mise en place d'un ordre fiscal mondial dictant les règles à respecter en matière fiscale, et ce, au niveau internationale.

---

<sup>757</sup> Simon Piel : Qu'est ce qu'un paradis fiscal ? [http://www.lemonde.fr/economie/article/2011/08/18/qu-est-ce-qu-un-paradis-fiscal\\_1561157\\_3234.html](http://www.lemonde.fr/economie/article/2011/08/18/qu-est-ce-qu-un-paradis-fiscal_1561157_3234.html)

<sup>758</sup> Id.

## Conclusion du premier chapitre

L'économie mondiale pourrait entrer dans une nouvelle récession majeure. L'activité économique a déjà ralenti considérablement en 2011 et une croissance anémique est attendue en 2013. En effet, les problèmes qui grèvent l'économie mondiale sont multiples et liés les uns aux autres. Les défis les plus urgents sont la crise prolongée de l'emploi et l'affaiblissement des perspectives de croissance économique, en particulier dans les pays développés.

Alors que le chômage reste à un niveau élevé et les revenus stagnants, la reprise reste au point mort à court terme en raison du manque de demande globale<sup>759</sup>. De plus, l'allongement de la durée moyenne pendant laquelle des travailleurs toujours plus nombreux restent sans emploi, notamment parmi les jeunes, érode leurs compétences et les prive d'expérience professionnelle, ce qui affecte également de manière négative les perspectives de croissance à moyen terme.

Le ralentissement économique en cours est à la fois une cause et une conséquence de la crise de la dette souveraine en Europe et des problèmes budgétaires ailleurs dans le monde. Cette crise s'est aggravée dans un certain nombre de pays européens au deuxième semestre 2011 fragilisant davantage les bilans des banques détenant la dette publique de ces pays<sup>760</sup>. Même certaines mesures audacieuses prises par les gouvernements des pays de la zone euro dans le but de restructurer de manière ordonnée la dette de la Grèce n'ont fait que renforcer les turbulences sur les marchés financiers et ont suscité de nouvelles préoccupations au sujet d'un éventuel défaut de paiement de certains grands pays de la zone euro, notamment l'Italie<sup>761</sup>. Les mesures d'austérité budgétaire prises en réponse à cette situation ne font qu'affaiblir davantage les perspectives de croissance et de reprise de l'emploi, tout en compliquant les efforts pour rétablir l'équilibre des finances publiques et des bilans du secteur financier. Les Etats-Unis font également face à un chômage élevé, au faible niveau de confiance des ménages et des entreprises ainsi qu'à la fragilité du secteur bancaire.

Les PED qui se sont mieux remis de la crise seraient affectés à travers leurs relations commerciales et financières avec les pays développés.

Ainsi, la solution pourrait être recherchée dans la mise en place d'une fiscalité internationale apte à relancer la croissance au niveau mondiale. Cette réforme s'assignerait la

---

<sup>759</sup> Situation et perspectives de l'économie mondiale, 2012, Rapport des Nations-Unis  
<http://www.un.org/en/development/desa/policy/wesp/index.shtml>

<sup>760</sup> Id.

<sup>761</sup> Id.

réalisation de plusieurs objectifs et relèverait une diversité d'enjeux en rapport avec la mondialisation.

## **Chapitre 2 : Les perspectives de la fiscalité marocaine à l'heure de la mondialisation**

Traditionnellement, les objectifs de la politique fiscale renvoient aux trois fonctions que Musgrave (1959) a définies pour l'Etat : allocation, redistribution et régulation. Le rôle de la fiscalité dans le développement est ensuite abordé et élargi par plusieurs auteurs comme J.Buchanan (1967), Musgrave (1976), Stiglitz(1986), Tanzi (1991), R.Bird (1992), McGee (1993,2004), Cullis et Jones (1998)<sup>762</sup>. L'intervention croissante de l'Etat dans l'économie et l'élargissement des fonctions de l'impôt qui en résulte ont pris toutefois des dimensions très différentes selon les pays. Le partage entre secteur privé et secteur public s'inspire, à des degrés divers, de l'un ou l'autre des deux modèles théoriques qui prédominent depuis un demi-siècle : le modèle libéral et le modèle interventionniste.

Par ailleurs, le rôle de la politique fiscale comme les autres politiques est forcément dépendant de la situation socio-économique et institutionnelle dans chaque pays. Comme outil de développement économique, la fiscalité possède aussi des limites.

La première difficulté réside dans le conflit permanent entre les grands objectifs de l'imposition. En effet, la justice, l'équité et l'efficacité ne sont pas simplement des ambitions compatibles mais trop souvent contradictoires. Un gouvernement trop soucieux de l'efficacité aura des difficultés à parvenir à l'équité et inversement, l'exigence d'équité peut faire perdre l'efficacité.

La deuxième difficulté de la fiscalité comme instrument d'intervention de l'État réside dans son inadaptation. Par exemple, en appliquant une dose trop forte de l'impôt sur le capital, le gouvernement risquerait de décourager l'investissement,

La troisième difficulté de la fiscalité concerne sa lente réalisation : le choix fiscal, avant d'entrer en vigueur, doit recevoir l'autorisation du législateur pour la modification, tout cela nécessite des délais très longs.

Ainsi, une vraie réforme fiscale devrait prendre en considération l'ensemble des contraintes, au niveau national et international, surtout avec la mondialisation et l'effritement de l'assiette fiscale qui en découle. Le gage serait de garantir des rentrées fiscales consistantes sans pour autant porter atteinte aux objectifs des politiques sociales et en tenant en compte la situation de la population vulnérable. La réforme fiscale devrait toucher aussi bien la fiscalité d'Etat que celle des collectivités locales.

---

<sup>762</sup>Cuong VU SY : LA POLITIQUE FISCALE ET LE DÉVELOPPEMENT DU VIETNAM AU COURS DE LA TRANSITION, Thèse de Doctorat ès Sciences Économiques, Université de Paris I -Panthéon - Sorbonne École Doctorale de Sciences Économique Panthéon – Sorbonne U.F.R de Sciences économiques, 2009. [http://tel.archives-ouvertes.fr/docs/00/50/44/60/PDF/VU\\_SY\\_Cuong\\_these.pdf](http://tel.archives-ouvertes.fr/docs/00/50/44/60/PDF/VU_SY_Cuong_these.pdf)

## **Section 1: Vers une nouvelle fiscalité étatique**

Contrairement à ce qu'affirment des mouvements de pensée dominants, le degré de progressivité d'un impôt ne saurait être le seul critère de la justice fiscale.

En réalité, l'équité des prélèvements publics ne peut s'apprécier qu'en tenant compte des dépenses qui en constituent nécessairement la contrepartie. Des cotisations proportionnelles ou des taxes sur la consommation peuvent comporter une incidence très progressive si elles servent à couvrir une redistribution sociale ambitieuse ou à soutenir des services publics qui visent à garantir une plus grande égalité des chances. Certes, notre système fiscal comporte des complexités dont l'usager est porté à penser qu'elles sont multipliées par une administration qu'il suppose indifférente à ses difficultés, sinon soucieuse de lui tendre des pièges.

Ces complexités sont critiquables. Elles sont génératrices de coûts, tant au niveau des services qu'à celui des contribuables et leur inégale compréhension crée des rentes de texte qui procèdent d'interprétations rarement accessibles aux plus défavorisés.

Il faut néanmoins souligner que l'application d'une règle simple à un monde complexe n'est pas facile et comporte toujours le risque de créer des injustices en méconnaissant des situations particulières. Il paraît également important de noter que tout changement est ressenti comme une complication. C'est l'une des raisons pour lesquelles les vieux impôts sont considérés comme de bons impôts. Une modification de leur réglementation ou des formalités auxquelles donne lieu leur application exige toujours un effort. Même si elle tend à simplifier l'économie des prélèvements, une réforme fiscale apparaîtra donc, dans l'immédiat, comme une source de confusions.

Deux orientations, néanmoins, peuvent contribuer à atténuer cette conséquence négative. D'une part, il faut s'attacher à réduire le nombre des dérogations. Il suffit de relire les déclarations de revenus pour constater que la très grande majorité des lignes figurant sur les imprimés rédigés à cet effet ne procède pas des règles qui régissent l'assiette et la liquidation de l'impôt mais des exceptions apportées à l'application de ses règles.

A un niveau plus modeste, d'autre part, il serait sans doute utile de confectionner les formulaires et de tester les réactions des usagers avant d'arrêter leur présentation, voire même de rédiger les textes réglementaires. Lorsqu'elle procède ainsi, l'administration évite souvent bien des déconvenues.

Nos prélèvements obligatoires pèsent très lourdement sur notre société, et spécialement sur les parties de celle-ci qui participent à la production. L'économie du système n'a pas été adaptée à l'évolution de notre environnement qui a déformé ses principales

composantes et altéré son élasticité, alors que s'accroissent des contraintes qui réduisent l'autonomie de nos décisions.

Inséparables l'une de l'autre, enfin, la complexité des dispositions qui régissent nos prélèvements et la multiplication des exceptions engendrent l'incompréhension des citoyens et ont donné naissance à des dispositions aux conséquences fâcheuses, notamment au niveau des faibles revenus et dans le domaine de l'épargne.

D'autant plus que l'ouverture de nos frontières limite l'ampleur des initiatives qui pourraient être prises dans le domaine des recettes. En premier lieu, face à une concurrence accrue, tout prélèvement public qui a pour effet de grever d'une charge définitive un élément quelconque des prix de revient doit être considéré comme nuisible.

Ce jugement négatif ne tient pas seulement au fait que la charge dont il s'agit affecte directement le coût hors taxe et, partant, la compétitivité du bien au coût duquel elle est incorporée. Elle procède aussi d'une observation beaucoup plus générale sur la formation des prix : tout élément qui conduit une entreprise à combiner les moyens qu'elle met en œuvre suivant des critères qui divergent de ceux qu'exigerait la recherche d'un optimum économique et technique affecte d'une manière négative l'allocation des facteurs de production et réduit donc la croissance<sup>763</sup>. Cette constatation obligerait à ne considérer qu'avec une très grande méfiance l'éventualité d'une taxe sur l'énergie, même si l'appellation d'écotaxe tend à lui donner un profil séduisant.

Le législateur, enfin, doit prendre garde aux risques de délocalisation et mesurer les conséquences qui doivent être tirées de l'inégalité de ces risques. Le transfert d'activités dans des pays où les exigences du fisc et des travailleurs sont modérées est un phénomène bien connu. Il a déjà transformé le paysage de notre industrie textile et fait disparaître l'essentiel de notre marine de commerce. Il paraît utile, en revanche, de souligner que la délocalisation des activités dont l'existence et le développement exigent essentiellement de la matière grise, est encore plus facile que celle des industries manufacturières<sup>764</sup>.

De même, les marges des entreprises, et notamment de celles qui possèdent une composante multinationale, sont affectées par une volatilité de plus en plus forte ; toute variation en hausse des taux de l'impôt sur les sociétés, par exemple, risque désormais de comporter un rendement décroissant. Il faut être conscient, enfin, du fait que les capitaux se déplacent plus aisément que le travail et que le cadre supérieur multilingue et de réputation internationale trouvera plus facilement un emploi à l'étranger que son compatriote dépourvu

---

<sup>763</sup> Gestion financière/Griffiths, Stéphane -Éditions d'Organisation-2011.

<sup>764</sup> El Mouhoub Mouhoud : Mondialisation et délocalisation des entreprises/ -La Découverte-2008 .

de toute qualification. Cette constatation n'oblige notre pays ni à renoncer à une politique sociale ambitieuse ni à aligner ses exigences sur celles des pays qui favorisent le plus les patrimoines importants et les revenus élevés. Elle interdit, en revanche, de négliger les risques engendrés par des écarts excessifs ou des variations ressenties comme brutales.

En gros, notre pays est contraint, dans un monde de plus en plus compétitif, de déployer plus d'efforts pour rendre son système fiscal plus juste, plus cohérent et plus transparent, et ce, à travers la conception et la mise en œuvre d'une réforme fiscale tout azimuts. Cette réforme qui devrait prendre en charge le renforcement du civisme fiscal par l'instauration d'une relation de confiance entre le contribuable et l'administration fiscale.

### **&1 : Une réforme tout azimuts des principaux impôts étatiques : IS, IR et la TVA**

La plupart des économistes et des politiciens au Maroc s'accordent sur la nécessité d'une grande réforme fiscale, à l'aune de laquelle chacun évalue les modifications effectivement introduites. Cependant, le contenu même de la réforme idéale est généralement peu explicité et les objectifs poursuivis sont contradictoires. Certains préconisent une forte réduction du niveau des prélèvements obligatoires ce qui suppose de diminuer d'autant les dépenses publiques, susceptible de dynamiser l'économie marocaine, en incitant les actifs à travailler davantage, les ménages à épargner, les entreprises à investir et à embaucher ; ils veulent rendre la fiscalité plus neutre, et, en particulier, diminuer les taux marginaux trop élevés. D'autres proposent au contraire de répartir plus équitablement la charge fiscale entre revenus du travail et revenus du capital, d'augmenter le caractère redistributif du système, de prendre des mesures spécifiques pour favoriser l'emploi, pour taxer les activités polluantes, etc.

Ainsi au Maroc comme ailleurs, les réformes fiscales se partagent-elles entre des réformes libérales visant à réduire la pression fiscale globale et les taux de prélèvements les plus élevés et les réformes à ambition plus sociale visant à favoriser l'emploi, la redistribution ou certains objectifs de politique économique.

Pour les années à venir, le gouvernement marocain devrait tabler sur une baisse de la pression fiscale, surtout dans un environnement concurrentiel. Cet allègement serait possible par la nette amélioration des finances publiques résultant d'un certain contrôle des dépenses, de la baisse des taux d'intérêt, et surtout de la reprise de la croissance. Sur le plan fiscal, une réforme d'envergure devrait être mise en place. Dans ce cadre, plusieurs voies peuvent être exploitées :

- Une réforme des impôts existants afin d'optimiser leurs rendements, et ce, en élargissant leurs assiettes fiscales, jusqu'ici érodées par les exonérations, et en limitant

les dépenses fiscales s'y rapportant. La réforme des dépenses fiscales devrait, par ailleurs compenser la baisse des taux des impôts.

- Une mise en place de nouveaux impôts pour combler le manque à gagner dû à l'effritement de l'assiette fiscale mobile.

### **A : Une fiscalité qui encourage le secteur productif et l'investissement**

Au Maroc, les autorités utilisent de nombreux instruments pour agir sur des facteurs d'économie politique et créer un climat favorable à un programme ambitieux de réforme fiscale. En effet, au début des années quatre-vingt, afin de pallier les déséquilibres macroéconomiques consécutifs à une politique économique introvertie fondée une intervention extensive de l'Etat, le Maroc s'est engagé dans une politique de stabilisation qui a permis un assainissement du cadre macroéconomique. S'appuyant sur les résultats obtenus, à partir des années quatre-vingt-dix, un vaste programme de réformes économiques a été mis en œuvre.

Une réforme parmi les plus importantes est relative à la politique commerciale : le Maroc a marqué son choix en faveur de l'ouverture en signant en 1996 un accord de libre-échange avec l'Union européenne entré en vigueur en mars 2000, qui a été complété par de nouveaux accords commerciaux (Turquie, Agadir<sup>765</sup>, Etats-Unis).

D'un point de vue budgétaire, ce choix vers l'ouverture commerciale entraînera un choc majeur en provoquant dans les prochaines années une quasi-disparition des recettes tarifaires qui constituent encore en 2006 environ 10 % des recettes fiscales.

Ainsi, à l'instar des PED confrontés à des pertes importantes de recettes tarifaires, le Maroc cherche à renforcer, à travers une politique de transition fiscale, ses recettes de fiscalité interne. Le plus souvent, en raison de ses qualités de neutralité économique et aussi de la possibilité de rendements budgétaires substantiels procurés par une large assiette (consommation), les pays concernés s'appuient en priorité sur la TVA.

La transition fiscale marocaine s'est effectuée initialement de manière atypique à travers une forte progression de la contribution de la TVA, de l'impôt sur les revenus salariaux et, à moindre degré, sur l'IS. La progression du produit de l'impôt sur les sociétés a été facilitée par l'existence de grandes entreprises et a reposé sur une politique active de contrôle de l'administration fiscale. Mais, le principal inconvénient de cette transition atypique est d'introduire un facteur de vulnérabilité : l'assiette de l'impôt sur les sociétés, concentrée sur un petit nombre de grandes entreprises, est sensible à la conjoncture

---

<sup>765</sup>Le processus d'Agadir a abouti à la signature le 25 février 2004 de l'Accord d'Agadir, accord de libre-échange entre l'Egypte, la Jordanie, le Maroc et la Tunisie.

économique et à la mondialisation. De plus, d'un point de vue international, les taux de taxation des bénéficiaires des sociétés évoluent actuellement à la baisse ce qui pourrait, à terme, inciter le Maroc à poursuivre une politique de baisse de son taux de l'IS.

Quant à la TVA, elle a été de plus en plus perturbée par l'adoption récurrente jusqu'en 2005, de mesures dérogatoires successives qui l'ont privé de ses principales qualités. En raison de l'ampleur des exonérations et de sa complexité, le système de TVA n'est pas en mesure de mobiliser à moyen terme des ressources supplémentaires à la hauteur des besoins de la transition fiscale. De plus, le système de TVA actuellement appliqué au Maroc, caractérisé par de larges exonérations, le mécanisme du butoir<sup>766</sup> et la multiplicité des taux, entraîne de fortes distorsions économiques incompatibles avec l'ouverture de l'économie et exerce des effets incertains en matière d'équité.

En matière de l'IR, il souffre de plusieurs défaillances notamment celles en rapport avec son caractère peu redistributif et sa faible progressivité.

Ainsi, et en raison de ces lacunes, une réforme des impôts existants s'impose s'efforçant de rendre les impôts plus progressifs et le territoire plus compétitif.

### **1 : L'impôt indirect : Pencher vers une TVA à taux unique**

La réforme principale concernant le secteur productif est en rapport à la TVA qui représente aujourd'hui un vrai problème pour le tissu productif du pays et un frein sérieux à l'investissement. Ainsi, il faudrait revenir à un principe fondateur de ce type d'impôt, à savoir sa neutralité pour le tissu productif. Ainsi, quelle que soit la politique de taxation et de taux que l'Etat décide, l'entreprise productrice ne doit jamais supporter une TVA que sur la valeur ajoutée qu'elle crée.

Aussi, en raison des limites à une nouvelle progression des recettes de la fiscalité directe, le Maroc, pour ne pas être confronté comme nombre de PED à une régression à terme de ses recettes fiscales, s'est engagé depuis 2004 dans une réforme radicale de sa TVA, qui a vocation à constituer le pivot de la transition fiscale pour les prochaines années. Ce

---

<sup>766</sup>La règle du butoir empêche un fonctionnement normal de la TVA puisqu'elle interdit le remboursement des crédits de TVA notamment quand ces crédits proviennent de l'application d'un taux de TVA réduit sur les ventes tandis que les consommations intermédiaires sont soumises à des taux de TVA plus élevés. La suppression de la règle du butoir supposerait au préalable la réduction du nombre des taux de TVA, si possible la convergence vers un taux unique de TVA, afin de limiter la création de nouveaux crédits. Une difficulté de la suppression de la règle du butoir est liée au montant élevé des crédits de TVA concernés (ce montant n'a pas été l'objet à ce jour d'une évaluation précise).

Ainsi, toute entreprise qui a un crédit TVA doit être remboursée sans délai, de façon à ne pas la pénaliser par des frais financiers indus, et ne pas obérer sa capacité d'investissement. Cela réglera définitivement le problème du butoir. Concernant les crédits TVA existants à ce jour, elles devraient être transformées en créance sur l'Etat, à rembourser sur une période de 10 ans, éventuellement sans intérêt.

programme de réforme est soutenu par l'Union Européenne dans le cadre d'un accord triennal 2006-2008 conclu le 27 avril 2006.

Notons que la réforme de la TVA se heurte aux réticences de certains groupes de pression. Ces réticences se sont traduites par le rejet au niveau du parlement de nombreuses mesures, notamment lors des discussions des Lois de Finances 2005 et 2006.

Ces obstacles ont incité les promoteurs de la réforme de la TVA à adopter une stratégie qui tient le plus grand compte des facteurs d'économie politique. Cette orientation contraste avec celle de nombreux PED où les réformes sont appréhendées surtout dans leur aspect de technique fiscale.

La réforme de la TVA en cours au Maroc vise à réussir pleinement la transition fiscale. Il s'agit de mobiliser des recettes fiscales économiquement aussi neutres que possible afin de compenser les pertes de recettes tarifaires à l'origine de fortes distorsions. Il sera alors possible, à l'issue de la réforme, pour un niveau donné de recettes de subir des distorsions fiscales moindres.

Cette réforme devrait permettre à cet impôt de jouer pleinement son rôle d'impôt général sur la consommation finale à la fois comme pourvoyeur essentiel de recettes fiscales et comme instrument de neutralité du prélèvement fiscal. Elle constitue une étape fondamentale pour assurer la pérennité de la transition fiscale au Maroc.

Un renforcement substantiel des recettes de TVA requiert un élargissement drastique de l'assiette de la TVA jusqu'ici fortement érodée par les exonérations : il convient d'élargir la base légale de la TVA en particulier en direction de l'ensemble des consommations de base. Un tel élargissement de l'assiette légale permettrait un gain net de recettes d'environ 2 points de PIB<sup>767</sup>, tout en compensant les pertes de recettes qu'entraînerait la mise en œuvre d'une TVA neutre (suppression des obstacles au remboursement des crédits de TVA, notamment de la règle du butoir).

L'élargissement de l'assiette de la TVA aura pour conséquence de réduire la création de crédits de TVA jusqu'ici rémanents<sup>768</sup>. Ainsi, il facilitera le passage progressif à une TVA moderne, à deux taux, puis à terme, à taux unique<sup>769</sup>. Enfin, la suppression de la règle du

---

<sup>767</sup>FMI Rapport 2005. Le rendement budgétaire de la TVA est relativement élevé puisqu'il s'établit un peu au-dessus de 6 % du PIB.

<sup>768</sup> Il n'est généralement pas possible d'imputer les crédits de TVA relatifs aux produits exonérés. Cependant, de manière atypique, le Code des Impôts marocains prévoit la possibilité de déduction de crédits de TVA

<sup>769</sup>72 % des pays, qui ont introduit la TVA ces dix dernières années, ont opté pour un taux unique. Le taux unique simplifie de manière considérable l'administration et le contrôle de la TVA. Il est favorable à une application efficace de la TVA.

butoir et la levée de l'ensemble des obstacles à un remboursement rapide des crédits de TVA permettront d'améliorer encore la neutralité économique de la TVA.

Notons que le secteur agroalimentaire de première transformation subit à plein l'effet de la TVA sur ses produits, sans capacité de récupération. Or, le secteur agroalimentaire de première transformation est la brique essentielle sur laquelle une vraie stratégie agroalimentaire du pays peut se baser. Pour que ce secteur, qui n'a le choix aujourd'hui qu'entre périlcliter ou aller vers l'informel, puisse se développer, la question de la TVA doit trouver une solution définitive indépendamment de la fiscalité agricole. Il est ainsi proposé d'autoriser les entreprises de ce secteur à déduire de leur TVA collectée, l'équivalent d'un montant de TVA sur leurs achats agricoles, calculé sur la base du même taux que celui appliqué à leurs produits finis<sup>770</sup>. Cette déduction se retrouvera en baisse de prix, ce qui reviendra in fine à taxer les produits finis à hauteur de 2 à 5 % seulement, sans avoir à créer de nouveaux taux de TVA<sup>771</sup>.

#### 1.1. La TVA entre efficacité et équité

Une dimension pertinente de l'équité sociale doit être analysée : elle évalue l'équité de la TVA et son impact redistributif. L'enjeu de la réforme dépend de la capacité de dresser un bilan des politiques sectorielles budgétaires, en l'occurrence la TVA qui est en mesure d'agir sur l'équité verticale pourvu que l'efficacité et la cohésion sociale de toute réforme soient un objectif primordial. Et ce, dans un cadre du transfert indirect où la taxation de la TVA est destinée à subsidier les produits subventionnés par la caisse de compensation.

En effet, chaque politique sociale, en l'occurrence la compensation, l'équité de la TVA et sa capacité redistributive, les transferts publics, tout comme les dépenses publiques de l'éducation et de la santé, entraîne une distribution selon le niveau de vie qui affecte le bien-être tant individuel que collectif. Soldée par des gagnants et des perdants, une telle répartition demeure au Maroc une source de distorsion d'allocation des ressources publiques et crée des conflits sociaux et des manques à gagner pour les pouvoirs publics.

Cependant, dans la mesure où le niveau de vie des ménages dépend fortement des interventions publiques, qu'elles relèvent de la fiscalité ou des transferts, il serait pertinent et primordial de considérer l'incidence de l'ensemble des dépenses publiques et des impôts sur la pauvreté, l'inégalité et le bien-être social des ménages<sup>772</sup>.

---

<sup>770</sup>Mettre en place une fiscalité qui permet de lutter contre la spéculation, [http://lopinion.ma/def.asp?codelangue=23&id\\_info=30186&date\\_ar=2013-1-17](http://lopinion.ma/def.asp?codelangue=23&id_info=30186&date_ar=2013-1-17).

<sup>771</sup>Id.

<sup>772</sup>Khalid SOUDI, Équité sociale et réformes fiscales au Maroc : Cas des subventions et de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Haut Commissariat au Plan, 2009.

Notons que la répartition des revenus s'opère à trois niveaux. Le premier niveau est celui de la répartition des richesses entre les facteurs de production (travail, capital, rente, etc.). Le deuxième niveau concerne la redistribution pour réduire les inégalités inhérentes à la répartition primaire via notamment le système fiscal pourvu qu'il soit progressif et les transferts indirects à la population nécessiteuse. Le dernier chaînon de cette répartition est relatif aux avantages tirés des services sociaux (éducation, santé, infrastructure, sécurité, etc.).

Dans ce cadre, différents chercheurs ont analysé l'incidence des dépenses publiques et des réformes fiscales dans les PED. Bibi & Duclos (2004) ont analysé les réformes fiscales et la réduction de la pauvreté en Tunisie ; Araar, Duclos & Makdissi (2009) ont étudié le caractère pro-pauvres de la réforme de la taxe indirecte en Mexique ; Devaradjan & Hossain (1995) ont étudié l'incidence combinée des taxes et des dépenses publiques en Philippines ; Diallo et Makdissi (2008) ont analysé les liens entre les subventions d'électricité et la diminution de pauvreté en Guinée ; Demery, Chao, Bernier & Mehra (1995) ont étudié l'incidence des dépenses sociales au Ghana<sup>773</sup> ; etc.

Quant à l'incidence de la TVA, c'est le taux apparent qui mesure le poids de la TVA dans le revenu net ; si ce taux est croissant selon le niveau de revenu, alors la TVA serait progressive. Il renseigne donc sur la progressivité de la TVA. Le principe de l'équité verticale de la fiscalité exige que l'on réduise les inégalités en imposant davantage les riches que les pauvres.

Ainsi, la TVA au Maroc est-elle vraiment redistributive ? La multiplicité des taux sert-elle à instaurer une vraie redistribution par la TVA ?

#### 1.1.1 : La TVA à taux unique : Une remise en cause de l'effet redistributif de la TVA

Dans le cadre des différentes réformes, l'instauration de la TVA a concerné toutes les opérations de nature commerciale, industrielle, artisanale, de prestation de services. Les professions libérales et les activités d'importation sont également imposées par cette taxe. Nonobstant, sont exemptés du champ d'application de la TVA, certains intrants agricoles et de la pêche, certains produits de consommation intérieure, les achats réalisés par les touristes non-résidents en court séjour au Maroc. D'emblée, la dimension sociale de cette réforme reste d'importance cruciale. Elle a exonéré ou taxé faiblement les produits de première nécessité, l'édition, le cinéma, ... etc.

---

<sup>773</sup>Khalid SOUDI, Équité sociale et réformes fiscales au Maroc : Cas des subventions et de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), op cité.

Le taux normal de TVA est de 20%. Il existe, cependant, des taux réduits en plus du taux zéro. Par ailleurs, des TVA spécifiques, fixées en dirhams par volume, sont prélevées sur les livraisons et ventes d'alcool et sur les ouvrages et articles de métaux précieux (or, argent, platine). Cependant, selon le FMI, cette multiplicité de taux et d'exonérations, tout comme les mesures dérogatoires, compromettent la neutralité et l'efficacité de la TVA.

En outre, étant donné que la TVA est intégrée dans les prix, elle est supportée par le consommateur et impose tous les redevables, qu'ils soient riches ou économiquement vulnérables, à égalité. Ce qui pose le problème de l'équité verticale de cette dimension fiscale.

De même, l'inéquité horizontale, due au reclassement des ménages jouissant du même niveau de vie, se trouve soupçonnée dans la mesure où les goûts, les préférences et les structures de leurs consommations peuvent naturellement différer. Ajoutons à ces limites l'inadaptation de la progression de la TVA avec la structure de la consommation. Selon le FMI (2004), il est paradoxal que les automobiles économiques soient taxées au taux de 7%, alors les cyclomoteurs ordinaires, produits majoritairement consommés par la population défavorisée, sont taxés au taux de 14%.

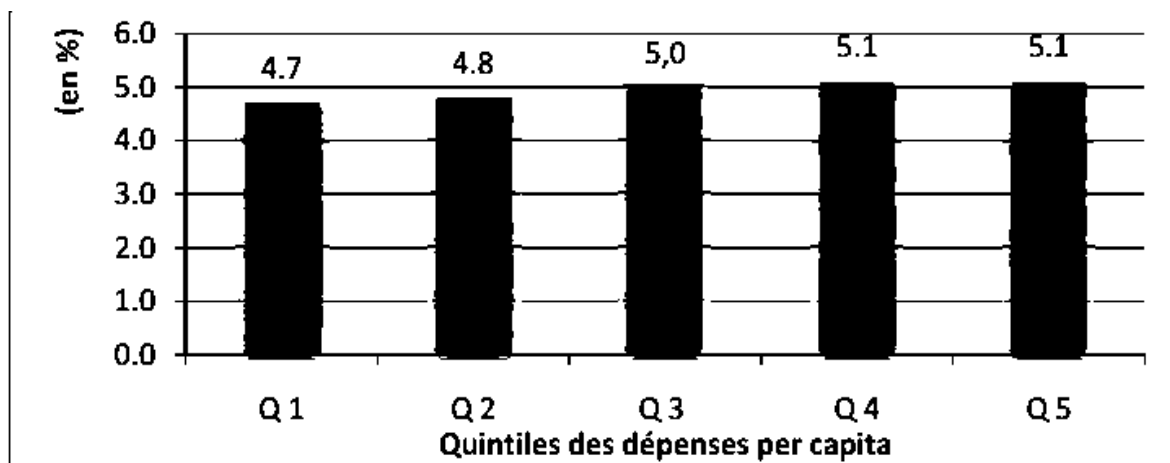
La connaissance de ces limites et l'appréhension de leurs impacts sur le niveau vie des ménages, notamment les pauvres et les vulnérables constituent la trame de fond de l'évaluation de l'équité fiscale de la TVA au Maroc. Elle peut être déclinée selon deux dimensions : l'équité verticale, au sens de l'attention à porter aux personnes les plus fragiles économiquement ; l'équité horizontale, au sens de la répartition de la charge entre contribuables et consommateurs du même niveau de vie.

À la différence d'un impôt proportionnel dont le taux est le même pour tous, un impôt progressif exige un traitement fiscal proportionnellement plus élevé aux revenus supérieurs qu'aux revenus modestes. Or, il est logique de peu ou de ne pas réclamer d'impôt à des ménages pauvres ou vulnérables qui consacrent leurs ressources à la satisfaction des besoins essentiels (se loger, se nourrir) et, dès lors, normal de réclamer plus à ceux qui ont notamment une propension à épargner importante. L'impôt indirect comme la TVA ne peut pas déterminer directement quel est le niveau de contribution aux dépenses publiques des ménages, alors que l'orientation fiscale de l'impôt direct, comme l'impôt sur le revenu, permet d'instaurer cette conduite fiscale.

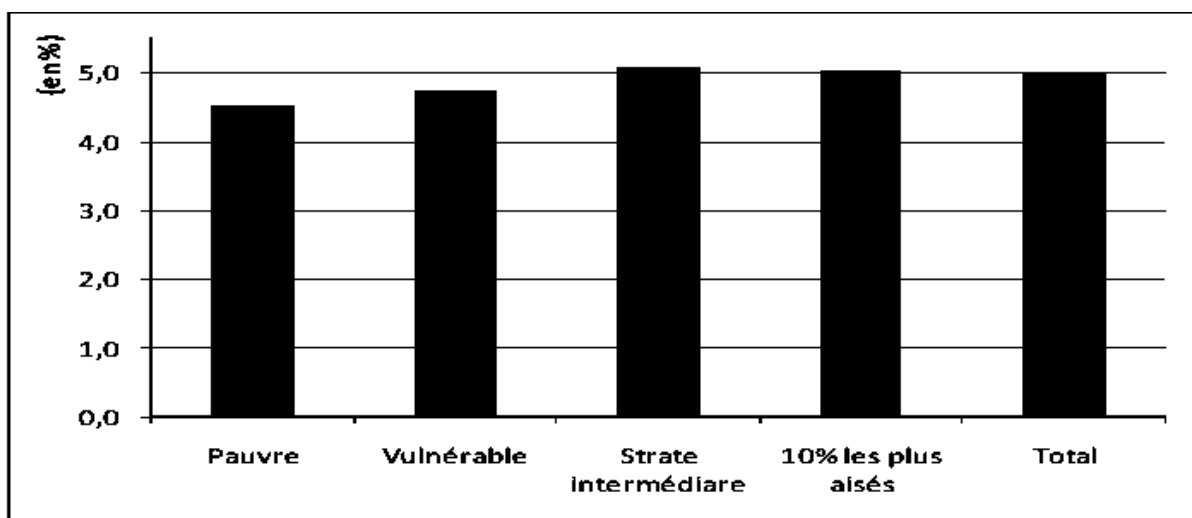
L'examen des graphiques suivants, représentant les taux apparents de la TVA selon le niveau de vie, montre le caractère peu progressif de cette taxe. En d'autres termes, elle tend à devenir quasi-proportionnelle. En effet, en 2007, ce taux est de 4,7% pour le quintile le plus défavorisé versus 5,1% pour le quintile le plus aisé. Et ce, au moment où le niveau de vie de

ce dernier quintile est de près de 7 fois plus élevé que celui du premier quintile. La quasi-proportionnalité de la TVA reste valable si on contrôle la catégorie sociale de la population : le taux apparent de la TVA est de 4,5% pour la population, 4,7% pour la population vulnérable et 5% pour chacune des autres catégories de la population.

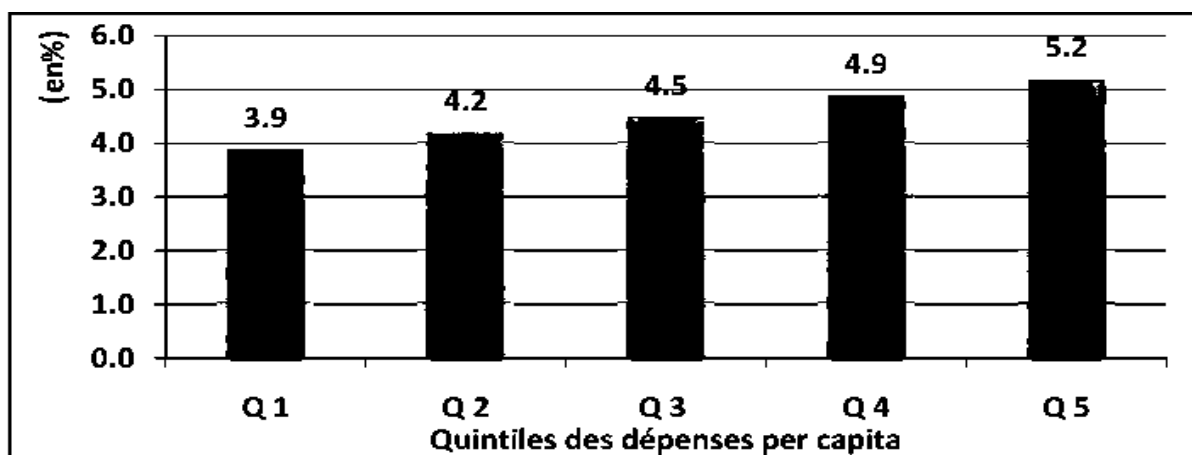
**Graphique 11:** Taux apparents de la TVA selon les classes de dépenses en 2007



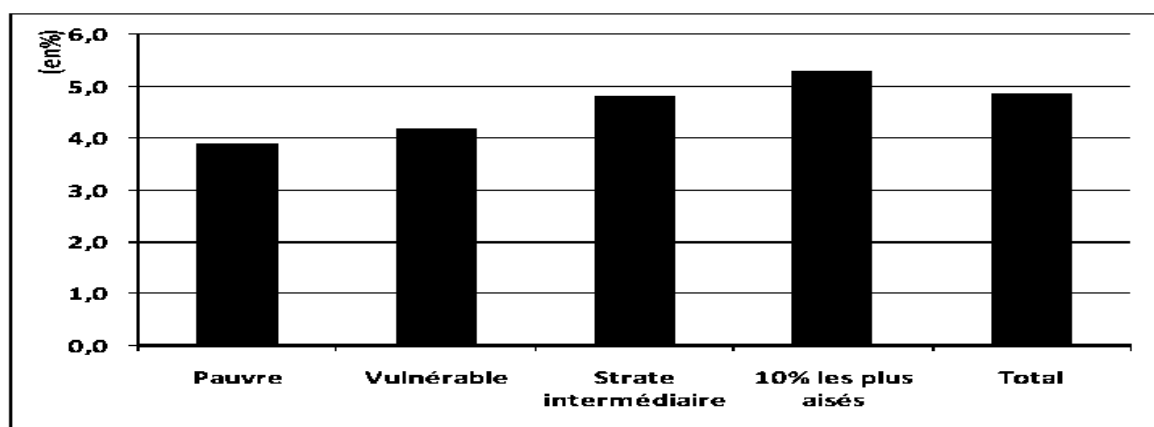
**Graphique 12:** Taux apparents de la TVA selon les catégories sociales en 2007



**Graphique 13** : Taux apparents de la TVA selon les classes de dépenses en 2001



**Graphique 14** : Taux apparents de la TVA selon les catégories sociales en 2001



**Source** : Équité sociale et réformes fiscales au Maroc : Cas des subventions et de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA); Khalid SOUDI; Chercheur à l'Observatoire des Conditions de Vie de la Population, Haut-Commissariat au Plan.

En 2001, la charge de la TVA par rapport à la consommation demeure légèrement progressive en s'accroissant de 3,9% pour les plus défavorisés à 5,2% pour les plus aisés. L'écart entre ces deux taux montre, toutefois, que la TVA était relativement plus progressive en 2001 qu'en 2007. Deux éléments peuvent vraisemblablement justifier ce changement, au cours de cette période, dans la progressivité de la TVA payée par rapport à la consommation :

- Entre 2004 et 2006, certains produits exonérés ont été imposés, et d'autres produits ont subi une augmentation des taux de la TVA. Pareils changements expliquent le fait que le taux apparent de la TVA, tous produits confondus, est passé de 4,8% en 2001 à 5,0% en 2007 ; et
- Le changement dans la structure des dépenses de la population défavorisée, concernant essentiellement la baisse de la part de l'alimentaire, moins taxée, au profit

de la consommation non alimentaire, plus taxée, a tiré vers le haut le taux apparent de la TVA payée par les moins favorisés.

Encore est-il que la progressivité de la TVA en 2001, en dépit de son étroitesse, devient plus palpable si la catégorie sociale des redevables est contrôlée. En effet, force est de constater que le taux apparent de la TVA passe de 3,9 % pour la population pauvre à 5,2% pour le décile le plus aisé.

L'analyse affinée du taux apparent de la TVA par poste budgétaire corrobore le caractère non progressif de la TVA. Tantôt faiblement progressif ou quasi proportionnel, tantôt régressif, la TVA ne s'inscrit pas dans une logique d'équité verticale.

Différents enseignements portant sur l'équité de la TVA sont à souligner par poste de consommation : (tableau 12)

- Alimentation sans tabacs : TVA légèrement progressive en 2007, quasi proportionnalité en 2001 ;
- Habillement : TVA régressive en 2007, quasi proportionnalité en 2001 ;
- Habitation et énergie : TVA quasi proportionnelle aussi bien en 2007 qu'en 2001 ;
- Equipements ménagers : TVA quasi proportionnelle aussi bien en 2007 qu'en 2001 ;
- Hygiène et soins médicaux : TVA régressive en 2007, quasi proportionnelle en 2001 ;
- Transports et communications : TVA régressive aussi bien en 2007 qu'en 2001 ;
- Enseignement, culture et loisirs : TVA régressive en 2007 ;
- Autres dépenses en biens et services : TVA régressive aussi bien en 2007 qu'en 2001 ;
- Dépenses non destinées à la consommation : TVA progressive aussi bien en 2007 qu'en 2001.

À ces égards, il s'avère que l'orientation fiscale de la TVA, fondée sur la diversification des taux appliqué de telle sorte à avantager la population défavorisée, est loin d'atteindre son objectif redistributif, notamment à travers la réduction des inégalités.

Par ailleurs, l'analyse de la structure de la consommation des ménages selon les différents taux de TVA montre l'insoutenabilité de cette différenciation en taux réduits et taux normal (tableau 11).

En effet, en 2007, 32,1% des produits et services taxés à 7% sont consommés par le quintile le plus aisé versus 11,8% pour la classe la plus défavorisée. Ces indices sont, en 2001, respectivement de 34,1% et 10,1%. Encore est-il, comparativement avec les autres quintiles de dépense, que la part afférente à la population défavorisée est la plus réduite.

Quant à la consommation taxée à 10%, elle est également et essentiellement accaparée par la population aisée à hauteur de 49% versus 6% pour la population défavorisée en 2007, et

de 67% versus 3% en 2001. Le même écart demeure observé au niveau de la consommation taxée à 14%, soit respectivement 50% vs 5% en 2007, et 49% vs 6% en 2001. Seule la consommation taxée à 20% semble répondre à l'objectif de la TVA, à savoir taxer à taux faibles les produits consommés par la population défavorisée, et taxer à taux élevés les biens et services consommés par la population aisée. En effet, la structure de cette consommation est très différenciée selon le niveau de vie de la population, de telle sorte que la population défavorisée en tire près de 5%, et la population aisée plus de 50%, quel que soit la période considérée.

**Tableau 11** : Structure de la consommation per capita par taux de TVA, 2001

Groupe de biens et services	Quintiles de la consommation per capita					Total
	Q 1	Q 2	Q 3	Q 4	Q 5	
<b>Alimentation sans tabacs</b>	1881	2939	3774	5064	8505	4432
<b>Habillement</b>	77	153	229	328	848	327
<b>Habitation et énergie</b>	843	1233	1704	2284	4813	2175
<b>Equipements ménagers</b>	89	151	230	344	894	342
<b>Hygiène et soins médicaux</b>	194	384	583	841	1941	788
<b>Transports et communications</b>	147	287	459	895	4364	1230
<b>Enseignement culture et loisirs</b>	110	173	264	367	1475	478
<b>Autres dépenses de biens et services</b>	126	227	355	575	1734	603
<b>Dépenses non destinées à la consommation</b>	43	78	130	245	1112	322
<b>Dépenses annuelles moyennes per capita</b>	3509	5626	7729	10941	25685	10697

Source : données de base de l'ENCDM 2000/01

**Tableau 12**: Dépenses annuelles moyennes per capita (DH courant) hors TVA, 2007

Consommation par taux de TVA	Quintiles de la consommation per capita					Total
	Q 1	Q 2	Q 3	Q 4	Q 5	
<b>Consommation taxée à 7%</b>	10.1	14.7	18.2	22.9	34.1	100.0
<b>Consommation taxée à 10%</b>	2.5	5.2	9.6	16.1	66.6	100.0
<b>Consommation taxée à 14%</b>	5.2	9.0	13.7	21.7	50.3	100.0
<b>Consommation taxée à 20%</b>	4.7	8.2	12.7	20.9	53.6	100.0
<b>Consommation taxée à 0%</b>	6.8	10.7	14.8	20.9	46.8	100.0
<b>Consommation totale</b>	6.5	10.3	14.5	21.0	47.8	100.0

**Source** : données de base de l'ENNVM 2006/07

Tout semble indiquer que la capacité redistributive de la TVA demeure très limitée, voire annihilé. Grosso modo, la TVA tend à devenir un impôt proportionnel. D'emblée, la différenciation de la TVA en quatre taux ne semble pas assurer la progressivité recherchée dans la mesure où elle n'avantage que la population aisée. Ce qui insinue l'existence d'un manque à gagner certain pour les pouvoirs publics. Pareilles lacunes notifient l'importance d'une réforme de la TVA pour atteindre ses objectifs redistributifs.

### 1.1.2 : La mise en place d'une TVA à taux unique

L'administration fiscale marocaine s'est engagée ces dernières années dans la voie de la modernisation : avec la mise en place d'unités des grandes entreprises puis d'unités dédiées à la gestion des entreprises moyennes, la Direction Générale des Impôts (DGI) est passée d'une gestion par impôts à une gestion moderne par catégories de contribuables qui permet une administration unifiée des contribuables à travers un dossier unique. Cette modernisation se poursuit actuellement par la mise en place de la télé-déclaration, notamment en matière de la TVA.

En effet, accroître l'efficacité de l'administration fiscale constitue une condition fondamentale pour la réussite de la réforme de la TVA. Cette modernisation requiert des échanges automatiques, en temps réel d'informations, entre l'ensemble des administrations financières à l'aide d'un identifiant fiscal unique commun à l'ensemble des administrations<sup>774</sup>. Cet échange d'information, prochainement opérationnel, doit permettre de rationaliser le recouvrement de l'impôt ainsi que le contrôle fiscal, tout en améliorant les services rendus aux contribuables. Il s'agit en particulier de poursuivre la réduction des coûts collectifs à la charge de l'Etat et des entreprises, qu'entraîne la mobilisation des recettes publiques.

La réforme de la TVA constitue une réforme de grande ampleur et comporte des aspects politiques et sociaux très sensibles. Ainsi, la remise en cause d'une politique traditionnelle d'exonérations et d'aménagements de la TVA, notamment pour des consommations intermédiaires de l'agriculture, risquerait de susciter des pressions de la part de ceux qui en bénéficient. De ce fait, la réforme se heurte à divers obstacles. Un obstacle de nature institutionnelle, qui n'est certainement pas spécifique au Maroc, est lié à un certain cloisonnement des administrations<sup>775</sup>.

En gros, la TVA doit être simplifiée, garantir une plus grande sécurité juridique et être mieux adaptée aux exigences des assujettis. La réforme serait fondée sur une refonte de la loi sur la TVA. Elle n'apporterait pas seulement des allègements en faveur des entreprises : elle

---

<sup>774</sup>L'adoption d'un identifiant unique par l'ensemble des administrations financières (notamment les administrations fiscales et des douanes) est la condition d'un échange automatique en temps réel d'informations entre ces administrations. Un tel échange est particulièrement important pour une administration efficace de la TVA. Ce dernier impôt est largement collecté par l'administration des douanes (TVA perçue au cordon douanier sur les importations). La plupart des montants collectés au niveau de la douane font l'objet d'une déduction dans les déclarations de TVA soumises à l'administration fiscale. Un recoupement entre les informations des deux administrations est donc particulièrement utile pour contrôler efficacement les déclarations des contribuables (il s'agit de s'assurer notamment que des contribuables ne déduisent des crédits fictifs de TVA).

<sup>775</sup>Par exemple, dans une première étape de l'évaluation de la dépense fiscale, qui a constitué un instrument essentiel de promotion de la réforme fiscale, un obstacle était de susciter une synergie entre administrations qui permette l'utilisation efficace des compétences disponibles pour promouvoir la transition fiscale.

permettrait aussi de renforcer la place économique marocaine et déploierait des effets favorables sur la croissance.

La proposition d'une TVA à un taux fiscal unique irait de pair avec la suppression de plusieurs exceptions actuelles visant une plus grande simplification. Seules devraient être maintenues les exceptions pour lesquelles la charge de perception n'est pas en rapport avec le produit de l'impôt (agriculture) ou pour lesquelles l'assiette de l'impôt n'est techniquement pas déterminable (prestations des banques et des assurances). La sécurité juridique serait renforcée, entre autres, par le caractère définitif des contrôles fiscaux, le droit à des renseignements contraignants de la part de l'administration. Il apparaît ainsi que la refonte de la loi sur la TVA contribuerait à diminuer l'excès de formalisme souvent reproché aux autorités fiscales.

La suppression d'une grande partie des exceptions et l'instauration d'un taux unique devraient être également aménagées de sorte à ne pas avoir d'incidences sur les finances publiques. Aussi, la charge supplémentaire pesant sur les ménages aux revenus les plus faibles, en raison de la suppression des exceptions, devrait être compensée complètement.

A long terme, l'instauration d'un taux unique aurait des conséquences favorables sur l'évolution des revenus effectivement disponibles des ménages. On pourrait s'attendre, en effet, à une augmentation de la croissance. Cela correspondrait, pour l'ensemble des ménages, à une augmentation des revenus disponibles.

Plus le système de la TVA est simple, moins il est coûteux pour les entreprises assujetties et, donc, pour l'économie en général. Les simplifications dans le cadre du décompte de la TVA, grâce auxquelles la charge administrative se réduirait fortement et la sécurité juridique se renforcerait, permettraient, en effet, aux entreprises d'économiser des frais.

L'instauration d'une TVA à taux unique augmenterait la sécurité juridique en éliminant les problèmes de délimitation. Conjuguée avec le taux unique, la suppression d'exceptions entraînerait, en outre, une forte diminution de la taxe occulte, qui grève de manière inopportune les entreprises. De ce fait, ces dernières pourraient produire des biens et fournir des services plus efficacement, ce dont profiteraient également les consommateurs qui verraient leur pouvoir d'achat augmenter. De l'autre côté, de nouvelles entreprises seraient assujetties en raison de la suppression d'exceptions.

## 1.2. Les instruments de promotion de la réforme de TVA

La promotion de la réforme de TVA s'appuie sur trois instruments essentiels.

- Un diagnostic de la situation initiale ainsi qu'une évaluation approfondie et quantifiée des effets budgétaires, économiques et sociaux des réformes envisagées,
- Une stratégie pertinente de communication sur la réforme,
- Enfin, les partenaires au développement peuvent apporter un appui décisif.

### 1.2.1: L'évaluation des impacts de la réforme de TVA

Dans le passé, de nombreux pays ont mis en œuvre des réformes fiscales sans que soient conduits les travaux scientifiques qui permettent un diagnostic précis de la situation initiale ainsi qu'une évaluation approfondie et quantifiée des effets budgétaires, économiques et sociaux des réformes envisagées. L'absence de tels travaux d'évaluation est favorable à un effet de surprise et parfois, les groupes de pression, mis devant le fait accompli, n'ont pas pu remettre en cause certaines actions engagées.

Cependant, une telle stratégie est en contradiction avec l'évolution institutionnelle du Maroc, qui accorde une place grandissante aux procédures participatives. Dans le cas d'une réforme majeure, elle ne constitue donc pas le choix le plus adéquat et ceci d'autant plus qu'en raison de la diversité des mesures de réforme de la TVA et de leur caractère pluriannuel, les groupes de pression lésés disposent de temps pour réagir et former des alliances contre la réforme en utilisant dans leur stratégie l'incertitude découlant de l'absence d'évaluation claire des effets des réformes envisagées.

Aussi, paraît-il préférable de jouer la carte de l'évaluation scientifique, de la transparence de l'information sur les résultats obtenus et cela, d'autant plus que les autorités ont marqué leur engagement en faveur d'un débat ouvert (Discours du Roi du 20 août 2003)<sup>776</sup>.

En matière fiscale, deux catégories de travaux semblent emblématiques de cette orientation : - l'évaluation de la dépense fiscale, qui a mis en évidence le manque à gagner occasionné par des mesures sectorielles comme les exonérations en faveur du logement. Cette évaluation désormais annexée à la Loi de Finances a été à l'origine d'une prise de conscience générale quant aux conséquences néfastes de l'octroi d'exonérations systématiques.- L'étude de l'évaluation de l'équité de la TVA montre l'inefficacité sociale du système de taux multiple de TVA et, de ce fait, lève une objection majeure, non fondée sur un plan

---

<sup>776</sup>Il s'agit de privilégier une approche graduelle qui accroît le caractère politiquement acceptable de la réforme (Dewatripont et Roland, 1995).

scientifique mais jusqu'ici très influente, à l'encontre d'une évolution vers un taux unique de TVA<sup>777</sup>.

1.2.2 : La nécessité d'une stratégie de communication en direction des groupes de pression et de l'opinion

Evaluer les effets de la réforme et adopter une stratégie de réforme pertinente est insuffisant pour entraîner l'adhésion à celle-ci. En effet, un obstacle à la réforme est que le maintien du *statu quo* favoriserait des groupes bien organisés et influents ; ces groupes bénéficiaires de la protection et des dispositifs d'incitation fiscale sont très actifs.

Au contraire, les groupes, qui gagneraient à la réforme, sont dispersés, hétérogènes, souvent moins bien informés et de ce fait moins influents. Au Maroc, mais aussi dans de nombreux PED (Chili, Taiwan, Turquie), les groupes d'opérateurs économiques exposés à la concurrence internationale ou de consommateurs, qui sont handicapés par les protections remises en question par la réforme, ont tendance à rester en retrait notamment du fait de l'incertitude quant à la répartition des coûts et bénéfices des réformes. Les réformateurs manquent alors de soutiens pour faire valoir la nécessité d'une réforme.

Afin d'empêcher les groupes perdants de freiner les réformes par l'intermédiaire du processus politique, les réformateurs doivent rechercher le soutien d'une nouvelle coalition afin de constituer un contrepoids à l'opposition et aux intérêts qu'elle menace

La communication peut permettre de trouver des soutiens hors du cercle des groupes de pression habituels. Des actions de communication bien ciblées peuvent stimuler des combinaisons d'intérêts inattendus. Des groupes avec un faible poids initial peuvent devenir très efficaces dans leur mobilisation (segments pauvres de la population).

Il serait important, par ailleurs, de réglementer l'intervention des lobbies et de mettre en place des mécanismes transparents de leur expression. Une autorité indépendante devrait être en mesure de contrôler efficacement l'application de cette réglementation.

Réduire l'incertitude quant aux effets de la réforme et mobiliser les groupes gagnants constitue un aspect important de la promotion de la réforme.

Notons que la presse et l'ensemble des médias, vecteurs pour susciter une adhésion de l'opinion publique, constituent un interlocuteur essentiel pour la progression des réformes. La presse pourrait toutefois constituer un obstacle si elle était mal informée sur les enjeux de la réforme ou agissait en « lobby » pour certains groupes.

---

<sup>777</sup>Khalid SOUDI, Équité sociale et réformes fiscales au Maroc : Cas des subventions et de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), op cité.

En gros, promouvoir une réforme fiscale d'envergure, notamment une réforme de la TVA, requiert non seulement d'effectuer un travail de technique fiscale mais aussi de prendre en compte tout particulièrement les facteurs d'économie politique, longtemps négligés mais qui sont susceptibles, à eux seuls, de déterminer l'échec ou la réussite de la réforme.

L'expérience ne peut être transposée sans précaution à d'autres pays. Cependant, des éléments utiles à la définition des dispositifs d'accompagnement des réformes peuvent être dégagés. Il est, en premier lieu, nécessaire de disposer d'une capacité nationale d'analyse crédible pour établir un diagnostic quant à la situation fiscale initiale et pour concevoir une réforme qui s'inscrive de manière cohérente, le plus souvent, dans un cadre pluriannuel. Il est crucial que les autorités puissent disposer d'analyses scientifiques quant aux conséquences budgétaires, économiques et sociales du dispositif fiscal actuel et aussi de l'ensemble des mesures de réforme envisagées. Elles seront ainsi en mesure de mettre en évidence le bien fondé des projets de réforme envisagés, de mettre en place si nécessaire des mesures compensatoires et alors d'agir de manière transparente.

Les autorités nationales doivent prendre en compte les obstacles liés aux réactions des groupes de pression souvent bien organisés, de consommateurs peu organisés et aussi de l'opinion publique. A cette fin, elles doivent être en mesure d'identifier les obstacles à la réforme. Cette action doit viser notamment à réduire les incertitudes à travers la diffusion des résultats d'analyses crédibles et à travers des actions de communication.

Les actions de communication de la part des autorités nationales sont essentielles pour appliquer la réforme. Ces actions peuvent prendre appui sur les résultats des analyses scientifiques ayant fondé le diagnostic et les mesures de réformes à appliquer. Elles ont pour objectif de réduire l'incertitude perçue par les contribuables et ainsi de susciter une coalition favorable à la réforme.

Les partenaires extérieurs peuvent jouer un rôle important de catalyseur au niveau de la conception et l'accompagnement de la réforme : à travers un dialogue régulier de politique fiscale, ils peuvent contribuer à stimuler la mobilisation des capacités d'expertises nationales pour définir un dispositif cohérent de réforme et en assurer le suivi<sup>778</sup>. Une coordination entre bailleurs de fonds est un facteur de succès important.

---

<sup>778</sup>Khalid SOUDI, Équité sociale et réformes fiscales au Maroc : Cas des subventions et de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), op cité.

## 2. Au niveau des impôts directs

La réforme fiscale a suscité beaucoup d'intérêt non seulement en raison des coûts élevés qu'elle impose à la société par les distorsions qu'elle provoque dans les décisions économiques, mais en outre parce qu'elle est souvent injuste, inutilement complexe et facilite trop l'évasion et la fraude fiscales<sup>779</sup>.

En effet, les principes traditionnels des finances publiques sur lesquels reposent les propositions de réforme fiscale correspondent notamment à des considérations d'efficacité, de simplicité et d'équité, bien que l'importance relative de chacun d'eux diffère selon les pays. Or, le système fiscal marocain s'est écarté de ces objectifs sous l'effet des groupes de pression et l'inadéquation des modèles préconisés à la réalité du sous-développement qui sévit notre pays.

Quoiqu'un consensus soit établi sur la nécessité d'engager une réforme fiscale, un conflit pourrait émerger sur la manière de distribuer la charge fiscale entre les différents groupes socioéconomiques.

Ainsi, comme pour les impôts indirects, les impôts directs sont entachés de plusieurs lacunes qui en limitent la portée. Ceci appelle à réformer ces impôts en vue de renforcer la progressivité et l'attractivité de notre système fiscal.

### 2.1 : L'imposition du revenu : Renforcer la progressivité minée par les dépenses fiscales et le mouvement de libéralisation des échanges

Bien que l'histoire de l'imposition progressive remonte à la Grèce antique en partant de l'expérience désolante actuelle et en passant par les propositions radicales de la Révolution française et de la Florence des Médicis, qui tentèrent de se maintenir au pouvoir grâce à une progressivité abrupte de l'impôt, cette idée a toujours été ressentie comme injuste<sup>780</sup>. Comme instrument de redistribution des biens, elle fut largement rejetée jusque vers le milieu du XIXe siècle dans la théorie et la pratique pour son caractère arbitraire et contraire au principe de l'égalité devant l'impôt<sup>781</sup>.

---

<sup>779</sup>Robert P. Hageraan, Brian W. Sones et R. Bruce Montador : la réforme fiscale dans les pays de l'OCDE, <http://www.oecd.org/fr/eco/finances-publiques/35620017.pdf>

<sup>780</sup>Robert E. Hall, Alvin Rabushka : la flat tax, la révolution fiscale, Les éditions du Cri, [http://ecaef.org/klex/user/1/58726613\\_02\\_12.pdf](http://ecaef.org/klex/user/1/58726613_02_12.pdf)

<sup>781</sup>Outre J. R. McCollough, la plupart des théoriciens principaux de l'époque rejetèrent la progressivité. Le théoricien social français Adolphe Thiers décrit la progressivité comme un acte arbitraire animé par la haine ; la même année, John Stuart Mill la condamnait même comme une forme atténuée de vol.

En 1848, Karl Marx et Friedrich Engels publièrent le Manifeste communiste et réclamèrent, entre autres mesures confiscatoires, un « impôt fortement progressif », un changement d'opinion commença à s'esquisser au sein de la politique et de la science<sup>782</sup>.

Après que l'influent A. E. Schäffle eut réussi le tour de force sémantique de redéfinir la coercition fiscale par la notion connotée positivement de capacité contributive, la progressivité s'établit pratiquement comme la seule méthode d'imposition considérée comme équitable et justifiée moralement<sup>783</sup>. À travers d'habiles appels à la fierté personnelle, au devoir collectif ou à l'honneur patriotique du contribuable, le sens des mots usuels poursuivit sa mutation. L'idée qu'une répartition « socialement juste » des revenus, des situations ou des possibilités de formation ne puisse être atteinte qu'avec l'imposition progressive semble avoir conquis depuis lors l'opinion populaire et donc la politique. Les références à la solidarité, les sentiments diffus de culpabilité et sans doute, dans une bonne mesure, l'envie déterminent les nombreuses tentatives de présenter la progressivité fiscale comme juste, voire même d'en dériver une base théorique.

Ainsi, dans le sens de la justice distributive, l'imposition progressive est justifiée moralement à l'aide de la plus grande « capacité contributive » des hauts revenus des citoyens parvenus immoralement à leur fortune. Ce qui est visé par-là est une redistribution des revenus et des fortunes pour atteindre davantage d'égalité sociale.

De plus en plus, s'ajouteront aux différentes théories de la capacité contributive les théories de l'équité fiscale. Pour assurer une égalité du fardeau fiscal, la théorie de l'équité fiscale exige une symétrie des contributions, qui serait atteinte au mieux, de l'avis général, par une imposition progressive des revenus.

Dés lors, pays développés et PVD ont fait de la progressivité un objectif principal de toute réforme fiscale visant à instaurer plus de justice sociale. Néanmoins, cette progressivité s'est trouvée minée par les dépenses fiscales et par le mouvement de libéralisation des

---

<sup>782</sup>Selon Marx et Engels, la progressivité devait servir d'instrument au prolétariat pour soutirer enfin à la bourgeoisie haïe tout son capital. La plupart de ces mesures devaient être exécutées au moyen de « la violation despotique du droit de propriété et du régime bourgeois de production ».

L'idée de répartir les biens non plus selon leur production mais selon les besoins devint alors, pendant la seconde moitié du XIXe siècle, la doctrine dominante de la science et de la politique. De plus en plus influente, cette doctrine fut propagée également par les « socialistes de chaire » autour de Gustav Schmoller dans les universités prussiennes. Alors que Schmoller, Adolph Wagner et la plupart des autres auteurs des justifications financières et économiques de tout impôt donnaient la priorité aux aspects de justice redistributive, la politique fiscale se métamorphosa en instrument par lequel la société devait être transformée en un ordre « socialement juste ».

Le fait qu'il s'agissait en premier lieu de vider de son sens la notion de propriété privée et de combattre « l'amoralité » prétendue des grosses fortunes fut de toute évidence ignoré ou simplement accepté. Lorsque ces auteurs parlaient de « source économique correcte de l'impôt » ou de « choix des types d'imposition », ils portaient bien sûr déjà d'un jugement de valeur quant à une répartition souhaitable ou juste des revenus et plaçaient les besoins indéfinissables de la société au-dessus de ceux de l'individu.

<sup>783</sup> Robert E. Hall, Alvin Rabushka : la flat tax, la révolution fiscale, Les éditions du Cri, op cité.

échanges. Ceci a poussé nombre de pays à adopter d'autres types d'imposition en l'occurrence la flat tax.

De ce fait, on pourrait se demander sur le type d'imposition des revenus à adopter au Maroc à l'heure de la mondialisation. Doit-on préserver l'IR tout en renforçant sa progressivité ou doit-on opter pour de nouveaux types d'imposition ?

### 2.1.1 : La révolution de la flat tax

Les réformes fiscales ont toujours fait partie des questions de politique économique et sociale où les avis divergent le plus. Bien que les avantages administratifs, financiers et pratiques du système transparent et facilement compréhensible de la «flat tax» sont évidents, les politiciens semblent craindre les réformes et se contenter tout au plus de changements cosmétiques<sup>784</sup>.

En matière d'imposition des revenus, la «flat tax» de Rabushka<sup>785</sup> constitue une alternative fascinante et convaincante par sa simplicité. Ainsi, selon les dernières études, il existe aujourd'hui vingt-quatre pays dans le monde qui pratiquent une forme ou une autre de la flat tax ; ce qui conduit parfois à évoquer une « révolution de la flat tax ». Le passage à la flat tax a toujours été accompagné d'une baisse des taux moyens d'imposition sur les revenus des personnes et des sociétés. Le contexte de mondialisation et de concurrence fiscale accrue y est certainement pour beaucoup : il contraint les gouvernements à une discipline budgétaire et modère leurs appétits fiscaux<sup>786</sup>.

Parmi les adeptes de la flat tax se trouvent certaines des économies les plus dynamiques au monde – Hong Kong, la Lituanie, l'Estonie, la Slovaquie. Ces pays jouissent d'une bonne santé économique qui se traduit par des taux d'investissement plus élevés (domestiques, aussi bien qu'étrangers), un faible niveau de chômage, un PIB élevé et une croissance soutenue (plus de 10% par an pour certains d'entre eux). Le fait qu'aucun des pays ayant opté pour la flat tax ne soit à ce jour revenu vers un système d'imposition progressive est suffisamment évocateur des retombées économiques positives.

---

<sup>784</sup>Murphy R. (2006), *Flat Tax Is Not as Simple as They'd Have You Think*, paper presented to the « International Academic Forum on Flat Tax Rate », Feb. 3-4, Slovenia.

<sup>785</sup>Le professeur Alvin Rabushka, qui travaille depuis 1976 à la Hoover Institution de l'Université Stanford, s'est spécialisé très tôt dans la politique fiscale, les systèmes d'impôt comparatifs et les divers problèmes de financement de l'économie du développement. L'un des intérêts principaux de sa recherche était alors l'analyse de l'impôt proportionnel de 15 pourcent introduit à Hong Kong. Rabushka parvint à développer l'idée de cet impôt simple, proportionnel et égal, de lui fournir une base théorique et de la rendre applicable universellement. En 1985, il publia avec son collègue Robert E. Hall son livre influent «The Flat Tax» de façon détaillée et systématique.

<sup>786</sup>Robert E. Hall, Alvin Rabushka : la flat tax, la révolution fiscale, Les éditions du Cri, op cité.

Nous constatons aussi que les taux pratiqués par les adeptes de la flat tax sont plus faibles aujourd'hui qu'ils ne l'étaient il y a une dizaine d'années. Les plus récents taux d'imposition du capital et des revenus sont souvent à 10%. Malgré cela, les revenus fiscaux de ces pays ont augmenté.

En Russie par exemple, les recettes fiscales ont augmenté de près de 80% les trois premières années qui ont suivi l'adoption de la flat tax<sup>787</sup>. Une évolution similaire a été observée en Bulgarie, où le gouvernement a bénéficié d'un surplus budgétaire de près d'un tiers du budget dès la première année de l'application de la flat tax<sup>788</sup>.

Il est, toutefois, important de souligner que la flat tax n'est pas une solution miracle et ne peut, à elle seule, résorber un sous-développement économique dû à un mauvais cadre institutionnel et politique. Ainsi, les PED ne pourront pas bénéficier pleinement des effets positifs de la flat tax tant qu'ils n'auront pas renforcé le règne du droit.

**Tableau 13 : La révolution de la flat tax**

Pays	Année d'adoption de la Flat tax	Taux d'imposition	Pays	Année d'adoption de la Flat tax	Taux d'imposition
Jersey	1940	20%	Géorgie	2005	12%
Hong Kong	1947	15%	Pridnestrovie	2006	10%
Guernesey	1960	20%	Islande	2007	35.7%
Jamaïque	1986	25%	Mongolie	2007	10%
Estonie	1994	21%	Kirghizstan	2007	10%
Lettonie	1995	25%	Macédoine	2007	10%
Lituanie	1996	24%	Monténégro	2007	15%
Russie	2001	13%	Maurice	2007	15%
Slovaquie	2004	19%	Kazakhstan	2007	10%
Ukraine	2004	15%	Albanie	2008	10%
Iraq	2004	15%	Rép. tchèque	2008	15%
Roumanie	2005	16%	Bulgarie	2008	10%

**Source:** Daniel J. Mitchell (2008)

### 2.1.2 : Quelles alternatives pour le Maroc ?

Au Maroc, l'impôt sur le revenu se trouve engagé dans un cercle vicieux. Les taux élevés du barème, alourdis au fil des ans par des prélèvements annexes, incitent le législateur à multiplier les dérogations, les exonérations, les déductions et les réductions. Exploitées avec une expertise croissante, ces facilités font entrer l'impôt dans la zone des rendements

<sup>787</sup> La réforme de la fiscalité, la flat tax, <http://www.lecercledescitoyensfrancais.fr/la-reforme-de-la-fiscalite>

<sup>788</sup> Id.

décroissants. Il faut impérativement sortir de ce cercle vicieux et tenter d'amorcer un cercle vertueux : une baisse sensible des taux du barème doit rendre possible le nettoyage d'un maquis de dérogations qui portent atteinte à l'égalité des citoyens et à la neutralité fiscale.

En atteignant cet objectif, notre pays devrait rétablir l'élasticité dont doit faire preuve toute imposition progressive des revenus et garantir que cette imposition soit désormais respectée par tous. Or tel n'est plus le cas aujourd'hui. La multiplication des dérogations accordées en apporte la preuve.

La réforme de l'impôt sur le revenu est donc un volet essentiel de la réforme fiscale. Elle doit viser un triple objectif d'allègement, de simplification et d'équité. A cet égard, l'allègement et la simplification du barème sont commandés par la réduction des dépenses fiscales autant que par celle des concours budgétaires.

En bonne logique, la réduction des dépenses fiscales commande l'allègement du barème. Cet allègement, en effet, pourrait sembler contraire aux exigences de l'équité s'il ne s'accompagnait pas d'une suppression des dérogations qui bénéficient principalement aux titulaires des revenus les plus élevés, généralement mieux informés et de fait plus intéressés que les autres contribuables.

En outre, la réduction des taux et l'élargissement des tranches pourront être d'autant plus importants que l'extension de l'assiette fournira des marges de manœuvre. S'ajoutant aux disponibilités que pourrait procurer une modération des dépenses publiques, les ressources procédant de leur mise en œuvre permettraient donc de financer une détente ambitieuse du barème. Or, celle-ci serait sans doute de nature à améliorer le rendement de l'ensemble des prélèvements obligatoires en augmentant notre taux de croissance et en assurant une meilleure acceptation de l'impôt.

Néanmoins, l'existence d'anomalies conduit à penser que l'appréhension des diverses catégories de revenus n'est pas homogène. Les « niches fiscales » revêtent une toute autre importance du point de vue financier et aussi, sans doute, sur le plan symbolique. Ce sont elles qui sont à la source de la majeure partie des lignes auxquelles les déclarations annuelles doivent leur épaisseur et leur complexité. Leur coût n'est pas négligeable. Leur accumulation constante, surtout, manifeste une désinvolture inquiétante des pouvoirs publics à l'égard de la principale imposition progressive de notre système fiscal. Le barème de l'impôt sur le revenu n'appelle pas seulement des modifications de caractère arithmétique. Il faudrait tout d'abord qu'il soit lisible. Or, ce n'est pas le cas.

Sachant que l'IR est concentré sur les revenus du travail et que nous sommes parmi les pays où la taxation de ces revenus est la plus élevée, une réforme souhaitable consisterait à

transférer la charge de l'impôt des revenus du travail vers les revenus de l'épargne, en rendant l'imposition de ces derniers uniforme. Ceci ne requiert pas nécessairement de revenir à l'imposition progressive du revenu. Elle n'existe d'ailleurs plus nulle part : elle a été minée par les dépenses fiscales et n'a pas résisté au vent de la libéralisation des mouvements de capitaux.

Par ailleurs, deux modèles alternatifs ont émergés : celui du *dual income tax* dans les pays nordiques et celui de la *flat tax* dans les pays d'Europe centrale et orientale<sup>789</sup>. Le premier sépare les revenus imposables en deux catégories : les revenus du travail qui continuent à être soumis au barème progressif et les revenus du capital qui sont imposés à un taux proportionnel, de manière généralisée, sans exception. En mettant au même niveau le taux d'imposition des revenus du capital et celui de l'impôt des sociétés, la neutralité entre la taxation des dividendes et des intérêts est assurée sur le plan interne pour autant que les dividendes et la part des plus-values sur actions correspondant à des bénéfices réservés ne soient imposés qu'une seule fois<sup>790</sup>. Les revenus de l'activité indépendante sont répartis entre revenus du travail et revenus du capital.

Par rapport à ce système, la *flat tax*, dans sa version la plus pratiquée, se singularise par l'unicité du taux d'imposition et l'abandon des taux marginaux progressifs : la progressivité de l'impôt et son effet redistributif reposent uniquement sur l'effet de la tranche exonérée<sup>791</sup>. L'élargissement de la base imposable n'est pas spécifique à la *flat tax* : il peut être aussi opéré dans un système du *Dual income tax*. La *flat tax* a par contre l'avantage d'éviter des systèmes, souvent compliqués, de répartition des revenus des indépendants entre travail et capital.

L'application de ces réformes en Belgique a été discutée récemment dans Valenduc (2005 et 2005) pour le *Dual income tax* (DIT) et dans Valenduc (2006) pour le *flat tax* (FT). Tant l'un que l'autre modèle permettent un transfert de la charge fiscale des revenus du travail vers les revenus de l'épargne<sup>792</sup>.

Le DIT est le plus proche de notre système actuel : la déglobalisation des revenus financiers qui est en vigueur en est un élément. Il suffirait de pousser la logique jusqu'au bout en soumettant à un même taux d'imposition l'intégralité des revenus du patrimoine et en égalisant le taux d'imposition de ceux-ci avec celui de l'impôt des sociétés, avec imposition

---

<sup>789</sup> Robert E. Hall, Alvin Rabushka : la flat tax, la révolution fiscale, Les éditions du Cri, op cité.

<sup>790</sup> Eric Robert - Taj : les intérêts financiers, le capital de l'entreprise et l'idéal de neutralité fiscale, <http://www.taj-strategie.fr/spip.php?article132>

<sup>791</sup> RIBAUD Clément, Macro-Économie : la politique fiscale France-Belgique, 2009. <http://famriba.free.fr/macro%20%E9conomie2.pdf>

<sup>792</sup> RIBAUD Clément, Macro-Économie : la politique fiscale France-Belgique, 2009. Op cité.

unique des dividendes et des bénéfices réservés capitalisés en plus-values. Ceci implique évidemment de réduire le taux nominal de l'impôt des sociétés. Cette réforme va dans le sens de l'efficacité dès lors que l'élasticité de l'épargne est inférieure à celle de l'investissement, ce à quoi les avancées sur l'échange d'informations devraient conduire.

L'imposition généralisée des revenus de l'épargne constitue, un élargissement majeur de la base imposable, qui devrait permettre une baisse substantielle des taux d'imposition. Cet élargissement contribue à rendre l'impôt plus efficace et aussi plus équitable. Encore faut-il qu'il soit politiquement réalisable. Pour l'être, il requiert la fin de l'utilisation fiscale du secret bancaire.

L'acceptabilité politique d'une telle réforme serait grandement accrue en octroyant une exonération à la base spécifique aux revenus de l'épargne, mais indépendante du type d'actif. L'imposition de l'épargne redeviendrait légèrement progressive, ce qu'elle n'est sans doute plus actuellement, sans nuire à son efficacité.

Pour le reste, plus on va loin dans la suppression des dépenses fiscales, plus on pourra baisser les taux d'imposition. Le mieux serait de le faire de manière proportionnelle ou encore en ciblant la baisse dans les revenus moyens.

Introduire une *flat tax* est autre chose : on retrouvera le transfert des revenus du travail vers les revenus de l'épargne, mais la linéarisation du barème réduit dramatiquement l'effet redistributif de l'impôt<sup>793</sup>. Elle améliore certes l'efficacité de l'impôt, notamment en diminuant l'impact des prélèvements fiscaux en cas de retour sur le marché du travail. Globalement, une telle réforme redistribuerait la charge de l'impôt des inactifs (principalement des retraités, qui perdent la réduction d'impôt sur les pensions et paient davantage sur les revenus de l'épargne) vers les actifs, du haut de la distribution vers le bas, et des revenus du travail vers les revenus de l'épargne. Elle peut certes séduire les jeunes générations actives, mais pénalisera lourdement le retraité détenteur d'un patrimoine moyen.

## 2.2. Le renforcement de l'attractivité du territoire par le biais de l'IS

A l'heure de la mondialisation et de l'effritement de l'assiette fiscale mobile, il est devenu primordial de revoir les modalités d'imposition des sociétés, et ce, afin de rendre le pays plus attractif. Ainsi, il convient tout d'abord de définir la notion d'attractivité avant de se pencher sur les moyens de son renforcement par le biais de l'IS.

---

<sup>793</sup> Robert E. Hall, Alvin Rabushka : la flat tax, la révolution fiscale, Les éditions du Cri, op cité.

### 2.2.1 : La notion d'attractivité

Les usages croissants du terme d'attractivité depuis une quinzaine d'années découlent de l'intérêt accordé à l'impact de la mondialisation, dont les délocalisations sont un exemple. Le terme désigne donc les nouvelles manières de penser l'économie internationale, les flux d'activités et de capitaux et les investissements.

On peut définir par défaut l'attractivité comme la capacité pour un territoire d'offrir aux acteurs des conditions qui les convainquent de localiser leurs projets sur leur territoire plutôt que sur un autre<sup>794</sup>, ou encore comme « *la capacité d'attirer de la main d'œuvre qualifiée et des compétences comme des moyens pour favoriser le développement économique la régénération urbaine* » (OCDE, 2005).

Pierre Veltz (2004) définit l'attractivité comme une notion complexe qui, appliquée aux territoires, doit tenir compte des interactions entre trois facteurs<sup>795</sup> :

- La mondialisation industrielle en parallèle de la globalisation financière, dans un univers d'échanges et de production de plus en plus transnationaux ;
- La métropolisation (polarisation de l'économie) ;
- Le mode d'organisation des firmes (et pas seulement des grandes firmes).

Porter (1990) signale l'importance de l'agglomération dans le monde moderne. Autrement dit, la polarisation de l'économie est primordiale ainsi que le fonctionnement en réseaux<sup>796</sup>.

A l'inverse, Laurent Davezies (2003 et 2008) rappelle que la richesse des territoires ne provient pas uniquement du secteur de la production (concentré essentiellement dans les espaces métropolitains, dans un contexte de forte compétition entre métropoles mondiales) mais aussi des dépenses, c'est-à-dire des impôts locaux, des retraites, des revenus liés à la consommation comme au tourisme<sup>797</sup>.

La notion d'attractivité est un construit relatif, qui fait de plus en plus office de référentiel et affecte le comportement des acteurs. Dans cette logique, les politiques d'images et les stratégies territorialisées affectent les flux et le comportement des acteurs, même indirectement et de manière aléatoire. Désormais, prévaut un consensus autour de l'idée que le territoire est un objet stratégique qui doit investir dans une politique d'image, de différenciation/spécialisation, et valoriser ses qualités.

---

<sup>794</sup>Corinne Berneman, Benoît Meyronin, Culture et attractivité des territoires : Nouveaux enjeux, nouvelles perspectives, L'Harmattan, 2010.

<sup>795</sup> L'attractivité des territoires : regards croisés, actes des séminaires Février- Juillet 2007, [http://rp.urbanisme.equipement.gouv.fr/puca/edito/actes\\_attr\\_territoires.pdf](http://rp.urbanisme.equipement.gouv.fr/puca/edito/actes_attr_territoires.pdf)

<sup>796</sup> Id.

<sup>797</sup> Id.

### 2.2.2 : Un penchant pour l'encouragement de l'implantation des entreprises à l'heure de la mondialisation

Les dernières mesures de réforme fiscale ont porté, en particulier, sur la réduction de la charge fiscale sur les entreprises et les ménages, la promotion du social et de l'emploi, l'harmonisation et la simplification, l'élargissement de l'assiette et la réforme de la fiscalité douanière. Le taux de l'IS a subi un processus de réduction continu passant de 45% en 1987 à 35% en 1996 et à 30% à l'occasion de la loi de Finances 2008. Cette dernière réduction de 5 points a été la plus importante depuis 1993 où une réduction de 6 points a été opérée (38% au lieu de 44%). Quant au secteur financier, le taux de l'IS qui lui est appliqué a été réduit de 39,6% à 37%.

D'autres mesures ont été prises pour encourager les PME. Il s'agit du dispositif visant à les encourager à renforcer leur capacité de financement. Ainsi, les PME bénéficient en matière d'IS, d'une réduction égale à 20% du montant de l'augmentation du capital réalisée par ces entreprises, entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2010 inclus.

En matière de droit d'enregistrement, elles bénéficient également de l'application d'un droit fixe de 1.000 DH, au lieu du droit proportionnel de 1%, pour les actes constatant l'augmentation de capital.

Par ailleurs, l'Impôt sur les Sociétés doit être davantage clarifié. Pour les secteurs disposant de plans de comptes spécifiques ou de supervision adaptés (Banques, assurances, sociétés de financement, OPCVM, Opérateurs télécoms, compagnies aériennes etc.) il est nécessaire d'aligner les pratiques fiscales sur les règles comptables nationales et internationales qui les régissent.

Les aides de l'Etat, sous forme de réduction ou d'exonération fiscale doivent être équitables et ne pas créer d'effet d'aubaine. Ces aides représentent 32 milliards et profitent essentiellement à l'export, aux secteurs de l'agriculture et de l'immobilier (5.413 millions de DH de dépenses fiscales pour l'Immobilier et 4.296 millions pour l'Agriculture)<sup>798</sup>. Lorsque des secteurs d'activité sont trop soutenus, même pour de bonnes raisons, cela peut créer un effet d'éviction sur les investissements, qui peuvent aller prioritairement à ce secteur, créant un effet de bulle dangereux pour l'économie dans son ensemble. Aussi est-il nécessaire d'instaurer des mécanismes annuels d'évaluation des politiques de soutien afin de mesurer non seulement leur bien-fondé, mais également les effets qu'ils peuvent avoir sur le tissu productif et sur l'investissement dans son ensemble.

---

<sup>798</sup> Afifa DASSOULI: Le système fiscal marocain, développement économique et cohésion sociale, <http://www.lnt.ma/actualites/exclusif-letude-du-ces-sur-la-reforme-de-la-fiscalite-59729.html>

L'économie marocaine souffre d'une déficience d'innovation et d'initiatives en matière de recherche et développement. Il est proposé, à l'instar de beaucoup de pays où les activités innovantes sont encouragées de mettre en place une stratégie de soutien à l'innovation et à la recherche et développement via des mécanismes de crédit impôt recherche qui ont montré leur efficacité par ailleurs.

Notons que la simplification de la structure fiscale encouragerait la légalisation de l'informel. Aussi, selon le cabinet Monitor sollicité par la CGEM, dans les 52 pays étudiés, les réformes de réduction de l'IS ont toutes été motivées par la volonté d'améliorer la compétitivité de ces pays et d'augmenter les investissements étrangers et privés, afin notamment d'améliorer la prospérité de leurs habitants en stimulant l'emploi.

L'adoption d'un taux d'IS compétitif a eu un effet direct sur l'accroissement des investissements. D'après les résultats d'une récente étude réalisée par le cabinet Monitor et publiée par la CGEM, les pays ayant un taux d'IS de moins de 25 % réussissent à attirer relativement plus d'investissements étrangers comparés aux pays ayant un taux d'IS supérieur à 25%.

Autrement dit, les pays à taux d'IS réduit génèrent plus d'investissements privés, et ceux-ci augmentent deux fois plus rapidement que dans les pays à taux élevé. Une réduction de l'IS permet de réduire le coût d'entrée dans l'économie formelle pour une partie des entreprises informelles, surtout lorsque cette réduction est accompagnée de mesures visant à réduire la complexité administrative des déclarations d'impôts ou encore la corruption. C'est ainsi que les résultats de l'étude ont ainsi montré que les pays ayant un fardeau fiscal et administratif élevé ont une économie informelle plus importante. Ainsi, en Europe de l'Est, entre 1999 et 2002, l'économie informelle a augmenté plus rapidement dans les pays à taux d'IS moyen ou élevé.

Tout cela pour dire, en définitive, qu'une réduction de l'IS accompagnée de mesures spécifiques de simplification de la structure fiscale permettrait d'encourager la légalisation d'une partie de l'économie informelle. Cette réduction devrait être accompagnée d'un élargissement de l'assiette, et ce, afin de compenser le manque à gagner dû à la réduction des taux.

En effet, sur les 52 pays étudiés ayant réduit leur taux d'IS, 48 d'entre eux ont enregistré un accroissement des recettes fiscales liées à l'IS. Dans la plupart des cas, les recettes de l'IS ont crû plus rapidement que le PIB. Il existe 4 pays sur les 52 étudiés pour lesquels les recettes n'ont pas augmenté, mais celles-ci ont soit stagné (Roumanie : -0.6%, Sri Lanka : -0.2%), soit diminué très légèrement (Bulgarie : -1%, Italie : -1.2%). Selon les mêmes

investigations, il est par ailleurs intéressant de constater que la croissance des recettes ne dépend pas du niveau de réduction du taux de l'IS mais du rythme de la réforme. Les pays qui ont augmenté le plus massivement leurs recettes sont ceux qui ont procédé aux réductions de taux les plus agressives.

En somme, une réduction de l'IS présente un risque limité sur les recettes fiscales qui ont, au contraire, de grandes probabilités d'augmenter. Si la compétitivité nationale est une priorité pour le Maroc, les conclusions de l'étude montrent qu'il est vital de revoir à la baisse de manière significative, et non pas au fil de petites retouches distancées dans le temps, le niveau du taux d'imposition des entreprises.

Reste que pour l'instance patronale, la réduction de l'IS devrait s'accompagner de mesures spécifiques de simplification de la structure fiscale afin d'accroître son efficacité et d'encourager la légalisation d'une partie de l'économie informelle. Les modalités de paiement de l'impôt peuvent constituer un exemple d'amélioration, en permettant un meilleur équilibre entre les droits et les obligations des contribuables et ceux profitant ou pesant sur l'administration. En effet, des paiements d'acomptes d'impôts alors que la société est certaine de ne pas avoir de résultat pour l'exercice suivant se traduisent, dans ce cas, par des paiements sans rapport avec la future capacité contributive des entreprises.

De même, il est vital de repenser les possibilités de récupération des excédents d'acomptes versés. Le système actuel se traduit par des paiements d'impôts alors que le contribuable a des excédents de versements d'impôts.

Notons que l'incitation des pouvoirs publics à combattre l'informel est une doléance dont les effets d'entraînement sur l'économie marocaine ne sont pas à démontrer. Il convient de s'y mobiliser à travers un dispositif fiscal incitatif et approprié, à savoir la baisse du taux d'IS ou d'IR professionnel au profit des « TPE » permettant de les inciter à sortir de l'informel. L'accent devrait être mis sur un dispositif d'encadrement par le biais de la reconfiguration des conditions d'imposition des forfaitaires à l'IR et la hausse du seuil d'imposition des détaillants au titre de la TVA.

Aussi, puisque l'IS n'est payé que par une petite partie des entreprises, il est proposé que la cotisation minimale, payée par les entreprises déficitaires ou faisant des résultats faibles et qui est fixée à 0,5% actuellement, soit augmentée dans le temps. Ainsi, en fonction du nombre d'années où l'impôt payé correspond à la cotisation minimale, tout en tenant

compte du cas particulier des secteurs dont la marge est règlementée, les taux suivants peuvent être retenus<sup>799</sup> :

- 0,5 % pour les 5 premières années.
- 1 % à partir de la 6<sup>ème</sup> année jusqu'à 10 années.
- 1,5 % au-delà.

### **B : Les conditions du succès de la réforme fiscale : Améliorer la sécurité juridique pour renforcer l'attractivité du territoire**

Difficilement accessible, la règle de droit fiscal comporte encore beaucoup d'incertitude dans son application. A l'instabilité de la loi dans le temps s'ajoute celle de la règle jurisprudentielle dont l'indétermination, en même temps qu'elle incite à la contester et alimenter le contentieux, est une cause supplémentaire d'insécurité juridique.

Un praticien averti peut connaître l'existence de la disposition nouvelle avant même sa publication, parce qu'elle est issue d'un projet qui a déjà été publié et qu'elle a fait l'objet de travaux parlementaires qui sont résumés dans les revues spécialisées. Mais nul ne peut prétendre posséder en la matière la science infuse. Même le spécialiste, et précisément en raison de sa spécialisation, ne peut déterminer exactement le contenu de cette mesure, ni en apprécier les conséquences, non seulement en matière fiscale mais aussi dans les domaines du droit civil et du droit commercial, qu'à la suite des recherches minutieuses qui lui permettront d'en envisager une application concrète dans un cas déterminé sans sortir des limites fixées par la loi. Aussi, le droit fiscal est caractérisé par une inflation législative doublée d'une technicité parfois redoutable, elle-même reflet de la complexité de certaines situations socio-économiques<sup>800</sup>.

La doctrine est unanime, s'il est un point qui caractérise indubitablement la fiscalité, c'est sa complexité. Ainsi, s'il on pouvait d'un mot porter un jugement sur la fiscalité marocaine, nous dirions certainement que c'est l'incertitude et la rétention de l'information fiscale qui caractérisent le système. Ces caractéristiques sont d'une permanence et d'une dénonciation tellement récurrente que l'on a pu dire qu'il est désormais une banalité que de le relever.

De ce fait, la connaissance de la loi fiscale n'est pas une entreprise aisée. Le contribuable doit faire face à des obstacles difficiles à surmonter comme la prolifération et l'instabilité des règles en la matière. On peut donc considérer que la complexité de la règle

---

<sup>799</sup> Conseil économique et social : Le système fiscal marocain, développement économique et cohésion sociale, 2012. [www.ces.ma/.../Fiscalite%20Note%20de%20synthese\\_22%2010%20201...](http://www.ces.ma/.../Fiscalite%20Note%20de%20synthese_22%2010%20201...)

<sup>800</sup> Maximilien Messi, Nul n'est censé ignorer la loi fiscale : La recherche de la règle applicable, Tome I, L'Harmattan, 2007.

fiscale résulte de deux séries de facteurs : l'accessibilité incertaine de la loi fiscale et l'opacité qui en résulte.

En effet, La fiscalité est une matière qui se caractérise par une grande instabilité de ses dispositions. Lorsqu'il réalise une opération ou effectue un acte, le contribuable n'est pas toujours certain que la disposition fiscale sur laquelle il s'est basé sera en définitive celle qui lui sera appliquée. Il en résulte que le contribuable peut être surpris de voir ses actes remis en cause dans le passé ou pour l'avenir. Cette instabilité rend le contribuable ignorant de la règle applicable malgré lui.

La sécurité des situations juridiques est l'une des exigences les plus impérieuses de tout système juridique<sup>801</sup>. Le système fiscal devrait assurer aux contribuables une sécurité fiscale apte à renforcer l'attractivité du territoire à l'heure de la mondialisation.

Notons que l'instabilité de la règle fiscale peut résulter de la mutabilité de la règle ou de la rétroactivité qui fait produire à la loi fiscale des effets dans le passé<sup>802</sup>. Aussi, cette instabilité se constate aisément à la lecture des lois de finances, par le vocabulaire utilisé qui fait ressortir un usage répétitif des mots « modifié », « supprimé » ou « remplacé ». Ce vocabulaire est révélateur d'un perpétuel changement puisqu'il apparaît dans toutes les lois de finances.

En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, l'instabilité des normes est fortement préjudiciable aux entreprises. En effet, le préjudice causé aux entreprises par l'instabilité de la norme de droit tient à la difficulté de définir une stratégie à long terme lorsque le contexte juridique est incertain. Est tout aussi condamnable le fait de modifier la loi alors même qu'elle n'a pas eu un commencement d'application.

Aussi, la modification des textes résultant de l'application d'une réforme fiscale est nécessaire quand l'évolution économique, sociale et même politique l'exige. Mais, elle devient abusive et condamnable quand elle permet au législateur de revenir sur une promesse faite aux contribuables. Le cas des incitations fiscales est probant en la matière. Quoi qu'il en soit, une telle manière de procéder, même légale, va à l'encontre de la morale.

La rétroactivité est l'autre aspect de l'instabilité de la loi fiscale. Mais contrairement au cas précédent, elle remet en cause pour le passé. C'est l'un des points culminants de l'instabilité et de la complexité de la règle fiscale, source d'ignorance « justifiée » de la loi fiscale par le contribuable<sup>803</sup>.

---

<sup>801</sup> Maximilien Messis, *Nul n'est censé ignorer la loi fiscale : La recherche de la règle applicable*, Tome I, op cité.

<sup>802</sup> Id.

<sup>803</sup> La rétroactivité et le droit fiscal de Olivier Debat, Maurice Cozian et Patrick Serlooten, DEFRENOIS, 2006.

Ainsi, la question qui se pose avec acuité à l'heure de la mondialisation est la suivante : Comment améliorer la sécurité juridique pour renforcer la compétitivité et l'attractivité du territoire ?

La sécurité juridique a été définie par la Cour de justice des Communautés européennes dans les termes suivants : « le principe de sécurité juridique impose la clarté et la précision des règles de droit et des actes individuels qui constituent à un certain moment le cadre juridique dans lequel les autorités exercent leurs compétences et les particuliers leurs activités »<sup>804</sup>.

Renforcer la sécurité juridique assurée aux contribuables implique donc de rendre suffisamment prévisibles les règles de droit fiscal qui leur sont appliquées. Pour cela, il est nécessaire d'agir simultanément sur les différentes sources d'insécurité. La première source d'incertitude pour le contribuable se situe en effet dans l'instabilité, la complexité et l'effet rétroactif des textes et la tardiveté de leur interprétation par voie d'instructions<sup>805</sup>. Les propositions visent donc à clarifier et à stabiliser la norme en encadrant, par la Constitution et la loi organique, la production des textes et à rendre mieux prévisible par les contribuables son interprétation future par l'administration en poursuivant notamment le développement de la pratique du rescrit.

Aussi, la relation de méfiance réciproque entre les contribuables et l'administration qui imprègne encore les opérations d'assiette et notamment de contrôle fiscal constitue en soi une source d'insécurité juridique; les propositions d'amélioration se situent dans la continuité des orientations déjà engagées pour une « application mesurée de la loi fiscale » et une prévention des sources de contentieux en réglant les difficultés le plus en amont possible. Il faut noter que les délais excessifs de jugement du contentieux fiscal conduisent à réduire l'intérêt de la procédure contentieuse et à priver les contribuables de la garantie d'un droit de recours effectif devant le juge<sup>806</sup>; les propositions visent notamment à raccourcir les délais de traitement.

La combinaison de ces différentes pistes de réforme est essentielle pour obtenir des résultats probants : la prolifération de normes complexes conduit inévitablement à des redressements futurs, quels que soient les efforts de l'administration pour appliquer les textes

---

<sup>804</sup> Politique fiscale, 2009. [http://www.iscparis-recherche.com/fileadmin/templates/iscparis2/Recherche/CRISC\\_25.pdf](http://www.iscparis-recherche.com/fileadmin/templates/iscparis2/Recherche/CRISC_25.pdf)

<sup>805</sup> AMELIORER LA SECURITE JURIDIQUE DES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUABLES : UNE NOUVELLE APPROCHE. Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique. Présenté par M. Olivier FOUQUET, président de Section au Conseil d'Etat, juin 2008. <http://www.lefigaro.fr/assets/pdf/Rapport%20Fouquet.pdf>

<sup>806</sup> AMELIORER LA SECURITE JURIDIQUE DES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUABLES : UNE NOUVELLE APPROCHE. Op cité.

de manière mesurée ; même dans un contexte normatif stabilisé, l'amélioration de la relation entre l'administration et les contribuables, impliquant une transparence accrue de part et d'autre et un meilleur contrôle interne des procédures, s'avère indispensable pour réduire les risques d'erreurs<sup>807</sup>. Enfin, sans la garantie d'un recours effectif devant le juge, la régulation juridique de l'ensemble du dispositif n'est pas assurée.

Aussi, alors que les efforts entrepris par l'administration fiscale pour aller vers une « administration de service » se sont traduits par une amélioration significative des relations avec les usagers, force est de constater que les recommandations faites dans le sens d'une simplification et d'une stabilisation de la norme fiscale et notamment des différents dispositifs d'exemption n'ont pas été suivis d'effets et que la situation s'est aggravée.

En la matière, une action politique résolue s'avère indispensable pour garantir un système plus cohérent et résister à la prolifération des normes, parfois issue des demandes des mêmes contribuables qui déplorent, par ailleurs, la complexité du système fiscal qu'ils ont contribué à alimenter. Toutefois, les engagements politiques régulièrement pris en ce domaine n'ont pas été respectés et risquent de ne pas l'être davantage à l'avenir en l'absence de tout encadrement de la production de la norme.

### **1. La norme fiscale et son interprétation**

La gouvernance est à la mode. Gouvernance d'entreprise, gouvernance mondiale, etc. : le concept, qui se réfère globalement à l'exercice du pouvoir et à la manière dont les règles sont élaborées, décidées, légitimées, mises en œuvre et contrôlées dans une société, semble s'appliquer désormais à l'ensemble des faits économiques et sociaux<sup>808</sup>.

Si tout, ou presque, a été écrit, sur la structure idéale de la fiscalité ou sur chaque imposition prise isolément, une bien moindre attention a été prêtée au processus de création et d'application de la norme fiscale. Tous les systèmes fiscaux encourent la critique. Il y a en effet une part d'inéluctable dans le fait fiscal<sup>809</sup>.

Ainsi, nécessaire pour pourvoir aux besoins des finances publiques, le caractère douloureux de l'impôt est la cause ou le prétexte de très nombreuses contestations. A ces limites traditionnelles, s'ajoutent les conséquences d'un usage parfois maladroit de la technique fiscale. Celles-ci ne sont pas l'effet du hasard : les défaillances de la gouvernance fiscale expliqueraient une part substantielle des travers bien connus de notre système fiscal.

---

<sup>807</sup> AMELIORER LA SECURITE JURIDIQUE DES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUABLES : UNE NOUVELLE APPROCHE. Op cité.

<sup>808</sup> Propositions pour une réforme de la gouvernance fiscale, Institut de l'entreprise 2009. [http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs\\_PDF/travaux\\_reflexions/Fiscalit\\_/Gouvernance\\_fiscale.pdf](http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs_PDF/travaux_reflexions/Fiscalit_/Gouvernance_fiscale.pdf)

<sup>809</sup> Propositions pour une réforme de la gouvernance fiscale. Op cité.

Quelles sont les règles, les processus et les comportements qui influent sur l'exercice du pouvoir fiscal au Maroc ? Comment est élaboré le droit fiscal ? Selon quelles modalités ? Par quels acteurs ? Quelles sont leurs motivations premières ? Quelles sont les contraintes qui s'imposent à eux ? Quel est le résultat de ce processus de production normative ? Comment est appliquée la norme fiscale ? Quels sont ses principaux dysfonctionnements ?

Pour répondre à l'ensemble de ces interrogations, il nous a semblé opportun d'articuler nos travaux autour des deux temps de l'action publique : élaboration de la décision ; application de la décision. Ainsi, aux anomalies de la prise de décision répondent en effet les dysfonctionnements observés au stade de l'application de la norme fiscale. Du labyrinthe de la décision fiscale, surgissent des monstruosité fiscales.

L'itinéraire suivi par la norme fiscale franchit des points de passage devenus obligés. Une fois suggérée, une réforme fiscale doit faire l'objet d'une concertation, puis donner lieu à une simulation. L'arbitrage entre les options envisageables relève de l'exécutif ; le vote ressortit de la compétence du parlement. Le cheminement est certes rarement – sinon jamais – aussi linéaire : le processus normatif est fait de multiples allers-retours. En tout état de cause, tous les stades de la préparation et de la prise de décision peuvent être concernés par un fonctionnement défectueux.

Trois temps méritent en particulier d'être distingués : la concertation en amont de la loi, la simulation fiscale et la concertation au stade des textes d'application. La concertation en amont de la loi fiscale reste relativement lacunaire. Peu formalisée et souvent officieuse, elle n'est pas systématique<sup>810</sup>. Reflet de la faiblesse de la culture du consensus dans notre pays, ce mode de concertation n'est guère satisfaisant. La méthode trop informelle, le moment parfois tardif, les délais souvent trop courts de la consultation sont impropres à un processus optimal de décision. Inéquitable, ce système offre une place privilégiée aux coalitions d'intérêt les mieux armées. Inefficace, il ne parvient pas à prévenir de sérieux problèmes d'application de la norme.

Les projets fiscaux doivent aussi faire l'objet de simulations et d'évaluation. Les premières sont devenues une figure imposée surtout après les ratés des réformes précédentes. Les simulations fiscales souffrent pourtant de leur perfectionnisme. Au-delà des limites techniques de l'instrument, ce sont les limites pratiques qui doivent être soulignées, en particulier l'excessive focalisation sur les aspects budgétaires et sur les transferts de charge

---

<sup>810</sup> A contrario, en Grande-Bretagne par exemple, la consultation, officielle et systématique, est formalisée dans un code pratique.

entre contribuables<sup>811</sup>. Ce travers induit deux conséquences fâcheuses : soit il rend impotents les décideurs, qui ne peuvent assumer le risque de faire de « perdants » ; soit il les condamne à une démarche « zéro perdant », nécessairement coûteuse<sup>812</sup>.

L'Arlésienne de la réforme des impôts locaux témoigne d'un glissement pernicieux : nous sommes passés de la réforme sans simulation à la simulation sans réforme. Le Maroc reste également rétif à l'évaluation ex ante des mesures fiscales. Un tel climat est peu propice au développement d'études d'impact pertinentes.

Néanmoins, la concertation en aval de la loi fiscale est plus satisfaisante. Pour la rédaction des textes d'application de la loi, l'administration entretient des contacts relativement étroits avec les représentants des professions intéressées. Cependant, là encore, en l'absence de consultation systématique ou formalisée, des dysfonctionnements ont pu être observés. Quant à la communication et à l'information fiscales, elles sont jugées peu satisfaisantes à cause de l'inaccessibilité de l'administration fiscale. Au total, cette phase technique de préparation des textes connaît quelques insuffisances. Quant à la phase politique d'élaboration de la norme fiscale, elle peut affecter la cohérence du droit fiscal. En effet, l'instrumentalisation de la fiscalité par le pouvoir exécutif s'avère parfois contreproductive<sup>813</sup>.

Toute politique est certes un jeu de politiques. Si certaines situations peuvent expliquer – sinon justifier – le caractère sous-optimal du processus de décision, trois types de défauts méritent néanmoins d'être relevés. L'outil fiscal a tendance à être utilisé à des fins de présentation politique ou médiatique.

Compte tenu des contraintes qui pèsent sur les dépenses budgétaires, l'attention des ministres s'est progressivement reportée sur les dépenses fiscales, qui présentent des charmes évidents quoique pervers. En second lieu, l'action fiscale est encore trop souvent frappée du sceau de l'urgence et du secret, afin de préserver les effets d'annonce et de surprise. Les secrets fiscaux, à l'approche du dépôt du projet de loi de finances, sont pourtant devenus des secrets de polichinelle<sup>814</sup>. Sous la pression de l'urgence, des mesures fiscales se prennent, tandis que les réformes importantes se traînent. Enfin, le souci de présentation politique accroît la complexité et l'iniquité du paysage fiscal

---

<sup>811</sup> Propositions pour une réforme de la gouvernance fiscale. Op cité.

<sup>812</sup> Id.

<sup>813</sup> Id.

<sup>814</sup> Propositions pour une réforme de la gouvernance fiscale. Op cité.

L'intervention du législateur dans le cheminement de la norme fiscale n'est pas pleinement satisfaisante. Le pouvoir du législateur est certes limité, à tous les niveaux<sup>815</sup>. Sa capacité d'initiative est restreinte, pour des raisons à la fois technique (la complexité de la matière fiscale), juridique (l'arsenal du parlementarisme rationalisé), et politique (fait majoritaire oblige). Ses interventions au cours des débats sont encadrées, même si l'exercice du droit d'amendement est garanti. Pour autant, la multiplication du nombre d'amendements dans le domaine fiscal, vient paradoxalement affaiblir la loi fiscale : insuffisante préparation des projets, introduction de malfaçons dans le droit, développement d'une micro-normativité fiscale, etc<sup>816</sup>. Enfin, alors que la fonction de contrôle devrait être première dans une démocratie moderne, le parlement exerce relativement peu ses pouvoirs en la matière<sup>817</sup>.

Les dysfonctionnements relevés dans le processus d'élaboration du droit fiscal génèrent à leur tour une série de dysfonctionnements dans son application ; dysfonctionnements dont on s'emploie ici à établir la typologie, avant de conclure sur une série de recommandations pour une réforme de la gouvernance fiscale.

Le procès en obscurité du droit fiscal aboutit à retenir des charges particulièrement lourdes :

- Un droit fiscal qui présente des complexités inutiles, nuisibles à l'implantation des IDE ;
- Des dénominations fantaisistes et des définitions tantôt vagues - à l'image du dividende « caméléon » tour à tour assimilé dans le CGI à un revenu distribué, un dividende distribué, un produit distribué - tantôt absentes – d'où la nécessité pour le juge d'emprunter des notions venues d'autres branches du droit (civil, commercial, comptable, du travail, etc.) ;
- Un vocabulaire frappé de désuétude, notamment dans le champ de la fiscalité locale ;
- Et, au total, une intelligibilité limitée de l'écriture fiscale.

La liberté d'entreprendre ne saurait être garantie sans sécurité juridique. Or, l'insécurité fiscale se nourrit de la multiplication des textes, de la croissance de leur volume, de la dégradation de leur qualité, du caractère incessant de leur modification, de leur nature parfois rétroactive. L'instabilité du droit fiscal est en effet devenue insoutenable. De même, la rétroactivité fiscale représente toujours un risque pour les contribuables, même s'il est un peu mieux encadré par la jurisprudence.

---

<sup>815</sup> Son champ d'action est triplement borné : sur les côtés, en raison de l'intervention du pouvoir réglementaire et de la doctrine administrative ; par le haut, du fait de l'intervention croissante de règles internationales ; par le bas, enfin, avec l'affirmation du pouvoir fiscal local.

<sup>816</sup> FISCALITE : QUELLES REFORMES POUR 2007 ? RECONCILIER L'EFFICACITE ET L'EQUITE, Institut de l'entreprise, 2007.

[http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs\\_PDF/travaux\\_reflexions/Fiscalit\\_/R\\_formes\\_2007.pdf](http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs_PDF/travaux_reflexions/Fiscalit_/R_formes_2007.pdf)

<sup>817</sup> Id.

Dans le temps, certains dispositifs, exceptionnels ou non, ne sont pas appliqués ; il y a également des mesures présentées comme ponctuelles qui deviennent permanentes ; des impôts à durée déterminée sont enfin pérennisés. Dans l'espace, l'affectation d'une recette à une dépense est rarement intangible. Dans les finalités, l'application des mécanismes fiscaux peut donner lieu à des abus.

Aussi, l'empilement des impôts et taxes sur une même assiette est l'une des principales particularités de notre système fiscal. De ce fait, la déclaration, le paiement et la contestation de l'impôt dessinent un dédale pour le contribuable. Au cauchemar du remplissage des formulaires déclaratifs, s'ajoutent les rigueurs du parcours du combattant imposé au contribuable pour respecter ses obligations fiscales. L'organisation fiscale est aberrante.

Le principe de l'interlocuteur fiscal unique pour les entreprises va toutefois dans le bon sens. De la même manière, le contentieux fiscal, en forte croissance, induit des délais parfois déraisonnables.

Il y a trop d'impôts, trop de textes, trop de mots. Trop d'impôts : le Maroc compte certainement autant d'impôts que de jours dans l'année. Trop de textes : L'inflation législative est patente. Trop de mots : à l'accroissement du flux annuel de normes s'ajoute l'essor de textes-fleuves. Le CGI édité par Dalloz comporte désormais des centaines de pages dans son format traditionnel. La documentation de base publiée par la DGI contient des centaines voire des milliers de pages. Cette exubérance législative et réglementaire est particulièrement marquée en matière de dépenses fiscales.

Les réserves émises à l'encontre de l'utilisation de l'outil fiscal à des fins autres que de rentrées fiscales sont pourtant substantielles : tendance à la pérennisation, sans pour autant conserver leur justification initiale ; inégale efficacité de l'interventionnisme fiscal ; sophistication des dispositifs, excessive et coûteuse à gérer ; corporatisation de la fiscalité qui nuit à l'équité entre les contribuables, etc.

L'évaluation a posteriori de la fiscalité peut certes s'appuyer sur des intervenants divers : administrations, inspections, Conseil des impôts, parlement, etc. Diffuse, l'évaluation fiscale est cependant tout sauf obligatoire. Les contraintes qui pèsent sur l'accès aux données fiscales empêchent l'émergence d'une contre-expertise. En l'absence de véritable évaluation, le système fiscal peine à évoluer. Les diverses anomalies relevées dans la pratique fiscale induisent malheureusement des coûts essentiellement cachés : chacun les déplore au niveau individuel ; rares sont ceux qui en prennent la mesure globale au niveau collectif.

Cette analyse des failles de la décision fiscale et le dédale de son application nous pousse à repenser les modalités de renforcement de la sécurité juridique, et ce, à travers la simplification, la stabilisation et la cohérence de la norme fiscale, d'une part, et la limitation de la rétroactivité, d'autre part.

### 1.1. Simplifier, stabiliser et rendre plus cohérente la norme fiscale

L'instabilité et la complexité de la norme fiscale sont les premières causes d'insécurité juridique : les changements fréquents de la loi et les difficultés qui apparaissent lorsqu'il s'agit de l'interpréter constituent une source de risque pour l'ensemble des contribuables dans leur relation avec l'administration fiscale comme dans l'appréhension de la dimension fiscale d'un projet économique. Plus précisément <sup>818</sup>:

- La complexité ne constitue pas en soi une source majeure de difficulté pour les grandes entreprises mais représente un facteur important d'insécurité pour les particuliers et les PME qui n'ont pas la taille critique nécessaire pour disposer de spécialistes du domaine fiscal ;
- L'instabilité des textes a pour conséquence une forme de « rétroactivité économique » dans la mesure où un changement de dispositif fiscal ciblé peut modifier de manière substantielle le bilan prévisionnel d'un investissement en cours d'exécution, même lorsqu'il n'y a pas de rétroactivité au sens juridique ;
- La rétroactivité juridique, bien que limitée, et l'application des dispositions nouvelles de la loi de finances aux opérations conduites au cours de l'année qui s'achève représentent toujours un risque pour les contribuables.

L'absence de toute précision sur la durée de vie d'un dispositif peut être considérée comme une source d'incertitude (la modification étant possible dès l'année suivante) mais elle permet aussi à certaines dépenses fiscales de perdurer sans être jamais évaluées. On constate ainsi que :

\*Des mesures d'une importance majeure pour l'attractivité fiscale du territoire, ne sont accompagnées d'aucune garantie s'agissant de leur durée de validité ;

\* Lorsqu'une durée a été fixée initialement, les dispositifs peuvent être reconduits sans étude d'impact.

Ainsi, une meilleure stabilité des textes implique de s'attaquer aux causes de l'instabilité, qui sont de nature diverse <sup>819</sup> :

---

<sup>818</sup> AMELIORER LA SECURITE JURIDIQUE DES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUABLES : UNE NOUVELLE APPROCHE. Op cité.

<sup>819</sup> Id.

- Dans un contexte où la marge de manœuvre laissée aux administrations pour accroître les dépenses budgétaires de l'Etat est réduite, les dépenses fiscales constituent le principal outil des politiques sectorielles ; leur nombre s'accroît aussi bien en loi de finances que dans les lois ordinaires; plus ces mesures sont ciblées de manière à obtenir un effet déterminé, plus elles sont complexes à appliquer et sources d'erreurs potentielles pour les contribuables ;

- Les différents acteurs économiques cherchent à obtenir, dans un contexte de multiplication de mesures ciblées, des avantages fiscaux qui leur soient spécifiques ; la demande sociale constitue donc une autre source autonome de complexité;

- Les difficultés à évaluer précisément en amont le coût budgétaire d'un dispositif fiscal conduisent, en cas de dérive marquée par rapport aux évaluations initiales, à des mesures correctrices qui en limitent l'envergure, au prix parfois d'un effet négatif de « rétroactivité économique » ;

- La concertation insuffisamment ouverte et le manque d'études préalables liés à l'élaboration dans l'urgence de certains textes conduisent à des difficultés d'application et à des effets pervers non anticipés, qui nécessitent des modifications ultérieures ;

- Les innovations issues du monde économique et financier nécessitent l'adaptation des textes existants, conçus dans un contexte différent ;

- Enfin, la recherche de recettes ponctuelles destinées à améliorer le solde budgétaire conjoncturel conduit régulièrement à la mise en œuvre, de manière abrupte, de mesures ciblées non concertées qui peuvent bouleverser un régime d'imposition.

Dans ce contexte, même s'il est impossible d'éviter une adaptation permanente de la norme fiscale, une réduction des causes de l'insécurité juridique pourrait cependant être recherchée dans trois directions : l'adaptation et la simplification des normes existantes ; la stabilité des nouveaux dispositifs pendant une durée annoncée à l'avance afin de sécuriser les anticipations des acteurs ; la limitation des dispositions fiscales adoptées hors loi de finances.

#### 1.1.1 : Simplifier les textes existants

Il faudrait lancer une refonte du CGI à horizon de trois ans. En effet, notre droit fiscal est indiscutablement trop complexe pour être bien compris par les contribuables. Il convient de commencer à y remédier en étudiant d'urgence comment pourrait être réécrit notre CGI, devenu progressivement quasi-illisible.

Le degré de complexité de la réglementation fiscale est excessif au Maroc et elle devient de plus en plus compliquée. Or, en l'absence d'indicateur objectif de complexité du

système fiscal, la perception subjective des contribuables constitue le seul élément d'appréciation disponible.

Aucun indicateur synthétique de complexité des prélèvements obligatoires n'est mis en place. Le nombre de lignes ou de mots dans les textes fiscaux, qui constitue l'indicateur le plus communément utilisé, constitue une mesure très imparfaite de la difficulté de compréhension et d'application des textes<sup>820</sup>. Néanmoins, on pourrait prendre en compte trois types de sous-indicateurs :

- La complexité des obligations déclaratives des contribuables (mesure du temps passé, nombre de pages de déclaration) ;
- Le volume des textes (nombre de mesures nouvelles, nombre de mots dans les textes et les instructions) ; et
- Les réclamations et contestations d'impositions (qui témoignent de la difficulté d'application de la loi).

La complexité des textes existants a fait l'objet de critiques récurrentes portant à la fois sur leur volume, leur imbrication<sup>821</sup> et leur formulation. Dans ce contexte, la refonte du CGI dans un objectif de simplification contribuerait à l'accroissement de la sécurité juridique à moyen et long terme, même s'il ne faut pas négliger les éventuelles difficultés d'adaptation à court terme, notamment pour les spécialistes de la fiscalité qui sont habitués à la codification et aux textes existants.

La refonte devrait aboutir à une clarification des textes, s'agissant notamment de la définition et de l'utilisation de certains concepts (dividendes et revenus distribués, sociétés à prépondérance immobilière, entreprise industrielle, notion d'établissement...) ou de certains mots (sociétés « passibles », « soumises » ou « assujetties » à l'IS) et faciliter la revue des dispositifs devenus caducs ou inapplicables. Le sens de ces concepts et de ces termes devrait être harmonisé et lorsqu'ils sont utilisés avec une définition spécifique, celle-ci devrait être précisée<sup>822</sup>. Cette refonte pourrait ainsi être l'occasion d'une réflexion sur le bien-fondé de chaque disposition, conduisant le cas échéant à une réforme fiscale de grande ampleur.

Il ne faut pas se cacher que la refonte du CGI a des implications matérielles considérables pour l'administration, puisqu'elle devra revoir tous ses programmes informatiques, imprimés et autres formulaires.

---

<sup>820</sup> Un texte fiscal peut être long du fait même de sa précision, ce qui facilite son interprétation ultérieure et limite le besoin de recours à la doctrine.

<sup>821</sup> L'importance des renvois ne facilite pas la lecture directe de la loi.

<sup>822</sup> AMELIORER LA SECURITE JURIDIQUE DES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUABLES : UNE NOUVELLE APPROCHE. Op cité.

La mise en œuvre de cette proposition nécessiterait l'intervention d'une cellule dédiée, créée pour l'occasion et pour une durée limitée, dotée de moyens humains suffisants, travaillant en concertation avec toutes les parties concernées. Compte tenu de l'ampleur du travail, il est possible d'envisager des étapes dans le processus de refonte en commençant par la partie législative avant d'aborder la partie réglementaire.

1.1.2 : Rendre prévisible la durée de vie des nouveaux dispositifs

Il faudrait inscrire dans la LOLF que la loi de finances précise pour chaque nouvelle dépense fiscale la durée de validité du dispositif durant laquelle il ne pourra être modifié qu'en cas de motif impérieux d'intérêt général, d'adaptations purement techniques ou d'écart significatif par rapport aux évaluations de coûts initiales. Prévoir une mesure transitoire pour les dépenses fiscales existantes dont le terme n'est pas fixé<sup>823</sup>.

Néanmoins, une marge de manœuvre doit être laissée au législateur lorsqu'une dépense fiscale emporte des conséquences non anticipées au moment de son vote. Le seul fait d'inscrire de manière obligatoire la durée de vie du dispositif constitue déjà une contrainte, puisqu'une modification du texte avant terme nécessitera des explications de la part du gouvernement ; cette contrainte pourrait être durcie en inscrivant dans la LOLF l'interdiction d'une modification substantielle avant terme sans motif sérieux.

Cette disposition ne s'appliquera pas aux textes fiscaux votés en dehors de la LOLF. Ainsi, pour garantir son application à l'ensemble des dépenses fiscales, on peut prévoir que :

- \* La pratique observée dans le cadre des lois de finances s'étendra naturellement aux autres lois (effet d'exemplarité) ;
- \* A terme, on peut imaginer que le Conseil Constitutionnel, appliquant le principe de sécurité juridique, pourrait, le cas échéant, condamner les modifications brutales et imprévisibles de dispositifs fiscaux non inclus dans une loi de finances.

On pourrait, en outre, inscrire une mesure transitoire dans la LOLF qui fixerait une durée limitée aux dépenses fiscales existantes dont le terme n'est pas fixé. Le gouvernement serait tenu d'en faire le bilan avant de proposer leur prolongation.

L'existence d'un tel dispositif aurait sans doute permis de prévenir la « querelle des niches » dans la mesure où la procédure de limitation de leur durée dans le temps et de

---

<sup>823</sup> AMELIORER LA SECURITE JURIDIQUE DES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUABLES : UNE NOUVELLE APPROCHE. Op cité.

réexamen au terme de cette durée aurait entraîné la suppression d'un nombre significatif d'entre elles<sup>824</sup>.

### 1.1.3 : Améliorer l'articulation des dispositions fiscales des lois ordinaires et de la loi de finances de l'année

Les dispositions fiscales des lois ordinaires devraient cesser de s'appliquer au 1er janvier suivant en l'absence de validation par la loi de finances<sup>825</sup>. Aussi, les dispositions fiscales des lois ordinaires n'entreraient en vigueur qu'après validation par la plus proche loi de finances (initiale ou rectificative) et les lois de finances auraient le monopole des dispositions fiscales.

En effet, la dispersion des textes dans des projets de loi divers ne facilite pas l'élaboration d'une politique fiscale cohérente<sup>826</sup>. Si le monopole des lois de finances paraît, en dépit de son intérêt, difficile à imposer pour des raisons pratiques, il est cependant envisageable d'exiger que chaque disposition fiscale soit reprise en loi de finances soit pour continuer à s'appliquer l'année suivante lorsqu'elle est entrée en vigueur en cours d'année, soit même pour pouvoir être applicable.

Ceci subordonnerait le maintien en vigueur des nouveaux textes à leur reprise en loi de finances rationalisant, ainsi, la production de textes fiscaux.

La validation par une loi de finances d'une disposition fiscale figurant dans une loi ordinaire adoptée antérieurement, n'excéderait pas le champ de la loi de finances<sup>827</sup>. Il ne s'agirait que de l'application pleine et entière du principe de l'universalité budgétaire<sup>828</sup>. Toutefois, la loi de finances devrait se borner à valider les dispositions fiscales déjà votées figurant dans une loi ordinaire sans pouvoir les modifier. Il serait contraire au principe de sécurité juridique que des dispositions fiscales déjà entrées en vigueur puissent être modifiées quelques mois après leur adoption. Les dispositions à valider figureraient sur une annexe, leur validation résulterait de leur inscription sur cette annexe.

### 1.2. Limiter la rétroactivité

La rétroactivité est applicable en droit fiscal comme en toute matière. On affirme même que le droit fiscal baigne dans la rétroactivité<sup>829</sup>. La doctrine est unanime pour critiquer la rétroactivité des lois fiscales défavorables car source d'insécurité fiscale.

---

<sup>824</sup> AMELIORER LA SECURITE JURIDIQUE DES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUABLES : UNE NOUVELLE APPROCHE. Op cité.

<sup>825</sup> Id.

<sup>826</sup> Id.

<sup>827</sup> Id.

<sup>828</sup> Id.

<sup>829</sup> Maximilien Messi, Nul n'est censé ignorer la loi fiscale : La recherche de la règle applicable, Tome I, op cité.

### 1.2.1 : Les différents types de rétroactivité

Il existe une rétroactivité de fait et celle de principe. La rétroactivité de fait existe lorsque la disposition nouvelle s'applique en réalité à des revenus, des bénéfices ou des plus-values générés par des opérations antérieures ou plus rarement une partie du chiffre d'affaires de la période écoulée<sup>830</sup>. Elle est source d'ignorance de la règle fiscale. Les contribuables au moment où ils accomplissent leurs actes ne savent pas exactement, d'après le professeur COZIAN dans quelle « sauce fiscale ils seront mangés ». M. COZIAN a une formule explicite qui traduit parfaitement ce malheureux état de fait : « jouez d'abord, on vous donnera les règles du jeu à la fin de la partie »<sup>831</sup>.

Comme le remarque M. TUROT, « cette ignorance dans laquelle entreprises et particuliers sont maintenus jusqu'au dernier jour de l'année d'imposition, ce « suspens » fiscal, pourrait-on dire, est assez étonnant au moment où la fiscalité est de plus en plus déterminante dans les comportements économiques, et où elle se veut souvent incitative »<sup>832</sup>.

Une telle application de la loi fiscale est aussi source d'inégalité. D'une part entre le contribuable et l'Etat, ce dernier ayant la possibilité de changer les règles en cours de jeu. D'autre part, entre les contribuables puisque selon que le litige aura lieu ou non fait l'objet d'une décision définitive à la date de publication de la loi rétroactive, ils ne seront pas soumis au même régime fiscal pour des opérations identiques réalisées à la même date<sup>833</sup>.

La rétroactivité liée aux circonstances économiques et sociales appelée rétroactivité légale a un domaine plus étendu que celle de fait car elle peut concerner tous les impôts<sup>834</sup>. Elle exprime la volonté du gouvernement et du parlement d'accélérer l'entrée en vigueur d'une disposition législative.

La rétroactivité de circonstance peut aussi être dictée par la volonté du législateur de corriger une situation particulière<sup>835</sup>. Ses effets sont plus limités en ce sens qu'elle porte généralement des dispositions de détail.

### 1.2.2 : Les propositions d'amélioration

Il faudrait inscrire dans le préambule de la Constitution le principe de la sécurité juridique. A défaut du principe de sécurité juridique, inscrire celui de non-rétroactivité de la loi fiscale.

---

<sup>830</sup> Maximilien Messis, Nul n'est censé ignorer la loi fiscale : La recherche de la règle applicable, Tome I, op cité.

<sup>831</sup> Id.

<sup>832</sup> Rapport de l'assemblée nationale, 1998. <http://www.assemblee-nationale.fr/11//rapports/r1191.asp>

<sup>833</sup> Id.

<sup>834</sup> Amélie Lièvre-Gravereaux, La rétroactivité de la loi fiscale: une nécessité en matière de procédures, L'Harmattan, 2007.

<sup>835</sup> Amélie Lièvre-Gravereaux, La rétroactivité de la loi fiscale: une nécessité en matière de procédures, op cité.

En effet, le changement rétroactif des règles du jeu fausse les arbitrages des agents économiques (particuliers comme entreprise) et constitue une source d'incertitude, dès la mise en place de nouveaux dispositifs<sup>836</sup>. L'incertitude qui résulte d'une possibilité de rétroactivité est cependant fortement critiquée. Nous proposons ainsi de :

- Ne pas remettre en cause le caractère rétrospectif de la loi de finances s'agissant de l'année écoulée (souplesse nécessaire) ;
- Limiter la rétroactivité juridique défavorable aux contribuables à des cas où un intérêt général « suffisant » ou « impérieux » la justifie, soit par une loi constitutionnelle ou organique, soit par un engagement politique solennel ;
- Limiter la rétroactivité économique en s'engageant sur la durée d'un dispositif fiscal nouveau (trois à cinq ans en général, avec des adaptations en fonction des caractéristiques du dispositif), par les mêmes moyens que pour la rétroactivité juridique.

L'absence de garantie constitutionnelle fait toujours peser un risque qui affecte la perception de notre système fiscal. Mais il faut bien reconnaître que le principe de non-rétroactivité n'est qu'un sous-ensemble du principe de sécurité juridique qui est susceptible d'avoir des implications beaucoup plus larges, notamment s'agissant de l'application rétrospective de la loi de finances à des opérations économiques déjà engagées ou exécutées. Deux solutions sont donc possibles :

- \* Soit inscrire dans le préambule de la Constitution le principe de sécurité juridique sans y faire figurer celui de la non-rétroactivité des lois ;
- \* Soit se borner à y inscrire le principe de non-rétroactivité qui a des implications juridiques plus limitées.

En tout état de cause, s'agissant de l'application rétrospective de la loi de finances à l'année en cours, une solution peut être trouvée dans l'amélioration de la concertation.

### 1.3. Sécuriser l'interprétation de la norme fiscale

Les propositions suivantes visent principalement à perfectionner la mise en œuvre des dispositifs existants, sans en bouleverser l'économie. La doctrine administrative est produite selon deux modalités<sup>837</sup> :

- A l'initiative de l'administration, pour les instructions et circulaires publiées ;

---

<sup>836</sup> AMELIORER LA SECURITE JURIDIQUE DES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUABLES : UNE NOUVELLE APPROCHE. Op cité.

<sup>837</sup> Id.

- Sur demande du contribuable, pour les prises de position sur des questions de fait et de droit dans le cadre du « rescrit ».

### 1.3.1 : La publication des instructions sur internet

En effet, le retard pris dans la publication de certaines instructions crée une période d'insécurité durant laquelle les contribuables sont amenés à opter pour des choix pouvant faire l'objet de redressements ultérieurs. Dans une telle situation, le doute quant à l'interprétation correcte des textes ne profite pas au contribuable.

La concertation préalable ouverte devrait par ailleurs faciliter la production des instructions en faisant émerger en amont les questions d'interprétation et d'application. En outre, la création d'un « rescrit interprétation » dans l'intervalle séparant l'entrée en vigueur de la loi et la parution de l'instruction permettrait de connaître les positions de l'administration sur certains points importants avant la parution de l'instruction complète<sup>838</sup>.

### 1.3.2 : La documentation administrative de base

Aujourd'hui, la documentation de référence – y compris pour les vérificateurs de la DGI - est une publication d'un éditeur privé, qui n'est pas juridiquement opposable. La documentation administrative de base, accessible sur internet, n'est plus mise à jour depuis. Les services sont parfois conduits à élaborer leur propre synthèse de la doctrine, au risque de discordances et au prix d'une surcharge de travail liée à la duplication de cet exercice dans différentes structures. En outre, l'absence de mise à jour de la documentation de base conduit à alourdir les nouvelles instructions qui sont obligées de reprendre, pour en faire la synthèse, le contenu des instructions antérieures. Enfin, la documentation administrative de base toujours consultable en ligne peut n'être plus valide lorsque de nouvelles instructions l'ont modifiée pour prendre en compte l'incidence fiscale d'opérations récentes.

Ainsi, il serait judicieux de reconstituer une documentation administrative consolidée opposable, publiée sur Internet. Cette mesure exige des moyens humains nouveaux. Il s'agit d'une mesure de sécurité juridique pour les contribuables mais aussi pour l'administration. Pour l'avenir, le maintien d'une documentation administrative de base à jour devrait passer par une actualisation en continu de la doctrine publiée sur Internet, qui permettrait de faire l'économie de travaux redondants.

---

<sup>838</sup> AMELIORER LA SECURITE JURIDIQUE DES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUABLES : UNE NOUVELLE APPROCHE. Op cité.

### 1.3.3 : Les prises de position sollicitées ou « rescrits »

Il existe deux types de mécanismes<sup>839</sup> :

- Le rescrit avec réponse obligatoire de l'administration dans un délai donné, l'absence de réponse valant approbation tacite ; il concerne l'abus de droit et un nombre limité d'appréciations de situations de fait ;

- La consultation plus informelle de l'administration<sup>840</sup> pour obtenir une position sur un point de droit ou de fait (qui lui est ensuite opposable).

Il faudrait ainsi étendre la garantie contre les changements de doctrine à tous les contribuables, même s'ils n'ont pas fait initialement application de la doctrine administrative, et à toutes les prises de position formelles de l'administration et non plus seulement à celles publiées par voie d'instruction ou de circulaires. En effet, le contribuable qui, dans sa déclaration, n'a pas appliqué l'interprétation doctrinale parce qu'il l'ignorait n'est plus en droit de l'invoquer ultérieurement, même s'il fait l'objet d'un redressement. De même, le contribuable taxé d'office ne peut pas invoquer le bénéfice de la doctrine administrative<sup>841</sup>.

L'opposabilité des prises de positions formelles publiées de l'administration au recouvrement de l'impôt, aux majorations et aux intérêts de retard devrait être étendue. L'opposabilité des prises de position de l'administration ne vaut que pour l'assiette de l'impôt : elle n'inclut pas le recouvrement, les majorations et les intérêts de retard<sup>842</sup>. En termes de sécurité juridique, cette distinction pose problème.

Aussi, il faudrait créer un nouveau type de rescrit pour l'interprétation d'une loi nouvelle et pour l'application de la règle comptable en matière fiscale.

En effet, un autre type de rescrit pourrait être défini dans deux cas de figure<sup>843</sup> :

- S'agissant de l'interprétation d'une loi nouvelle, lorsqu'il existe une difficulté d'interprétation et qu'aucune instruction n'a été publiée ;

- Pour les questions relatives à l'application de la règle comptable en matière fiscale (par exemple sur les règles d'amortissement), qui posent des problèmes aux entreprises dans un contexte d'évolution régulière des normes comptables.

---

<sup>839</sup> Daniel GUTMANN : Domat droit privé, Droit fiscal des affaires, 3<sup>ème</sup> édition, LGDJ ; Lextenso édition, 2012.

<sup>840</sup> Au niveau local ou central, notamment le service juridique de la DGI ou du ministre saisi de questions écrites par les parlementaires.

<sup>841</sup> Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale de Cyrille David, Olivier Fouquet, Bernard Plagnet et Pierre-François Racine, 2009, DALLOZ.

<sup>842</sup> Id.

<sup>843</sup> Stratégies fiscales internationales: Optimisation fiscale internationale pour les entreprises de RASSAT, Patrick, LAMORLETTE, Thierry et CAMELLI, Thibault, Maxima, 2010.

Dans ce cas de figure, en l'absence de réponse de l'administration à la demande de rescrit dans un délai fixé (par exemple quatre mois), le contribuable de bonne foi ne pourrait se voir appliquer aucune pénalité ni intérêt de retard à l'occasion d'un redressement ultérieur.

Ce nouveau type de rescrit permettrait de ne pas pénaliser le contribuable de bonne foi qui ne dispose pas de tous les éléments nécessaires à la date du dépôt de sa déclaration, sans pour autant contraindre à l'excès l'administration lorsque la production de la doctrine nécessite des délais plus importants du fait de la complexité des sujets traités.

## **2. L'amélioration des relations avec l'administration fiscale**

En dépit des progrès intervenus dans les relations entre l'administration fiscale et les contribuables, des limites s'agissant du contrôle fiscal, pour lequel la relation comporte toujours une part de méfiance réciproque, persistent. Ceci s'explique par divers éléments :

- La « culture » de l'administration et la formation des agents;
- L'expérience passée qui tend à modeler les perceptions des contribuables même lorsque des évolutions sont intervenues depuis ;
- Des procédures de vérification exhaustives et ponctuelles, vécues comme d'autant plus « intrusives » qu'elles sont rares et qu'elles interviennent entre des périodes longues sans interaction entre l'administration et le contribuable.

L'effort devrait porter donc sur la formation des agents surtout à l'heure de la mondialisation où le contrôle des prix de transfert constitue un défi majeur. Le développement d'une relation de confiance entre l'administration fiscale et les contribuables présente également une piste à explorer.

### 2.1 : Favoriser l'appréhension des enjeux fiscaux de la mondialisation

La mondialisation impose de nouveaux enjeux que l'administration fiscale devrait prendre en considération pour assurer le succès de la réforme fiscale. En effet, l'administration fiscale marocaine doit être compétente aussi bien à l'intérieur des frontières nationales qu'au niveau international. Ceci exige l'amélioration de la formation des agents du fisc en vue d'un meilleur contrôle des prix de transfert.

#### 2.1.1 : Faire évoluer la formation des agents

Ceci en introduisant dans le cursus des intervenants extérieurs à l'administration fiscale (magistrats, professeurs d'université, avocats, fiscalistes d'entreprise ...). L'ouverture à d'autres intervenants apparaît souhaitable à l'ensemble des interlocuteurs. Aussi, la prise de contact avec des intervenants étrangers et les formations à l'extérieur, permettraient de sensibiliser les agents du fisc sur les nouveaux défis imposés par la mondialisation et sur l'évolution de la fiscalité internationale.

### 2.1.2 : Pour un contrôle adapté des prix de transfert : La concertation fiscale

Du fait de la mondialisation, l'espace économique des multinationales transcende les frontières, alors que l'espace fiscal demeure encore, quant à lui, largement enfermé dans les espaces politiques. Aussi, l'administration fiscale marocaine n'est-elle compétente qu'à l'intérieur des frontières nationales alors que les contribuables opèrent à l'échelle mondiale. Cet état de fait montre que l'administration fiscale est vulnérable face à la stratégie des entreprises multinationales dans le domaine des prix de transfert.

En fait, l'action répressive de contrôle des prix de transfert n'est au fond avantageuse ni pour l'État, ni pour les entreprises, chacun de ces protagonistes trouve son compte dans l'action préventive<sup>844</sup>. Dès lors, les entreprises multinationales doivent être associées à la recherche de solutions adaptées à la problématique des prix de transfert.

Ainsi, les stratégies de contrôle préventif des prix de transfert sont l'occasion pour les administrations fiscales et les contribuables de se consulter et de coopérer dans un esprit de concertation. La concertation entre l'administration et les contribuables est très utile parce qu'elle élimine l'incertitude en rendant plus prévisible le régime fiscal des transactions internationales. Elle constitue un facteur de sécurité juridique pour les opérations en cause.

La concertation préventive suppose des négociations entre une ou plusieurs entreprises associées et une ou plusieurs administrations fiscales. Le contrôle préventif a pour objet de compléter les mécanismes répressifs de nature unilatérale ou conventionnelle de contrôle des prix de transfert<sup>845</sup>. C'est lorsque le contrôle répressif échoue ou est difficiles à mettre en œuvre que la concertation préventive se révèle plus utile<sup>846</sup>.

Dans le cadre du contrôle des prix de transfert, le législateur marocain devrait concilier deux principes d'action : la concertation et la prévention. L'action concertée met en relation une ou plusieurs administrations d'une part, et les multinationales d'autre part, en vue de mieux discuter et d'échanger les informations pertinentes.

Dans le même temps, la voie la plus fructueuse est celle qui privilégie la prévention des litiges relatifs aux prix de transfert. Il est vrai qu'« entre la nation et l'État, il existe bien un contrat fiscal, codicille du contrat social, dont il faut périodiquement approuver les termes »<sup>847</sup>. Et c'est le renforcement de cette relation choisie et acceptée que toute administration fiscale doit travailler. De ce fait, l'amélioration de la relation entre

---

<sup>844</sup> Najib Gharbi : Le contrôle fiscal des prix de transfert , L'Harmattan, 2005.

<sup>845</sup> Id.

<sup>846</sup> Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel: Le cas du Cameroun de Atanga Fongue, Roland et Brard, Yves, L'Harmattan, 2012.

<sup>847</sup> L. FABIUS, Préface A. BARILARI, Le consentement à l'impôt, Paris, Presses de Sciences po, 2000, p. 8.

l'administration fiscale et ses usagers passe nécessairement par la mise en œuvre d'une véritable stratégie de prévention du contentieux.

La prévention regroupe donc des mesures tendant à l'anticipation des litiges. L'anticipation est souvent réalisée à travers trois actions : l'incitation, la persuasion et la dissuasion<sup>848</sup>. Ces actions sont toutes liées à la notion de dialogue qui présuppose l'information et la négociation.

La concertation est un domaine que l'administration fiscale marocaine exploite de plus en plus pour prévenir le contentieux fiscal. Car, il est avéré que le contribuable réagit davantage à une incitation positive qu'à un facteur de répression.

C'est ainsi que toute politique de contrôle concerté à titre préventif va consister à fixer clairement entre les acteurs concernés, administration et contribuable, les droits et les devoirs de chacun dans le cadre d'« accords préventifs »<sup>849</sup>.

Le contrôle concerté préventif participe d'une logique qui s'inscrit dans la gouvernance stratégique de l'entreprise aussi bien que dans celle des administrations fiscales<sup>850</sup>. Il s'agit d'une forme nouvelle de la gouvernance fiscale dont l'une des caractéristiques consiste dans la responsabilisation à la fois du contribuable et de l'administration. Mais, cette logique a également pour objectif le développement d'un nouveau civisme fiscal et le consentement volontaire à l'impôt. À ce titre, les accords fiscaux sont source de sécurité juridique à la fois pour le contribuable et pour l'administration.

Cette démarche concertée et préventive s'inscrit également dans une forme nouvelle de gestion publique, celle qui prend modèle sur le management de l'administration<sup>851</sup>. Il s'agit d'une nouvelle gouvernance financière publique préoccupée par la maîtrise des finances publiques<sup>852</sup>. En effet, les accords permettent de réduire le coût de gestion de l'impôt pour l'administration comme pour le contribuable, en limitant les risques de contentieux.

En matière de prix de transfert, les accords préalables constituent par essence l'exemple type de l'action concertée préventive. Ils sont l'occasion pour les administrations

---

<sup>848</sup> Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel: Le cas du Cameroun, op cité.

<sup>849</sup> M. BOUVIER, « Les "accords fiscaux préventifs" : une sécurité pour l'entreprise et pour l'administration », in *Écrits de fiscalité des entreprises, études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian*, Litec, 2009.

<sup>850</sup> Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel: Le cas du Cameroun, op cité.

<sup>851</sup> Vincent DUSSART : *La nouvelle administration financière et fiscale, la participation à la fabrication et à l'interprétation des normes fiscales*, LGDJ, 2012.

<sup>852</sup> Id.

fiscales et les contribuables de se consulter et de coopérer dans un esprit de concertation qui mène à une véritable contractualisation.

Mais à côté des accords préalables, il existe un autre procédé, moins conventionnel quant à la forme certes, mais qui constitue tout de même une modalité particulière de prévention des difficultés de détermination et de contrôle des prix de transfert et qui repose sur un « accord tacite » : le régime fiscal de protection<sup>853</sup>.

Le principal avantage que l'administration fiscale peut tirer de l'institution d'un régime de protection est la simplification de ses tâches de contrôle des prix de transfert. En effet, une fois défini, les contribuables admis au bénéfice du régime de protection, ne nécessiteraient plus qu'une vérification minimale de leurs prix de transfert et des résultats de leurs transactions avec des entreprises associées. L'administration fiscale pourrait alors affecter davantage de ressources au contrôle d'autres transactions et d'autres contribuables.

## 2.2 : Développer une relation suivie de confiance entre l'administration et les contribuables

### 2.2.1 : Poursuivre l'extension du modèle de l'interlocuteur fiscal unique pour l'ensemble des PME et des particuliers.

La généralisation du modèle de l'interlocuteur fiscal unique aux PME et aux particuliers devrait conduire à terme à fournir un service de qualité comparable à l'ensemble des contribuables. La généralisation de l'interlocuteur fiscal unique et le développement d'une offre de services nouvelle en direction des très petites entreprises devraient être poursuivis pour l'ensemble des contribuables afin que l'administration fiscale joue pleinement son rôle de « conseil du contribuable ».

### 2.2.2 : Expérimenter une « relation approfondie » de transparence réciproque avec les grandes entreprises

Dans ce cadre, on pourrait envisager la création d'un « label » pour des grandes entreprises acceptant d'entrer dans une relation de transparence réciproque avec l'administration<sup>854</sup>.

---

<sup>853</sup> Les régimes de protection ne comportent pas de procédure par laquelle une administration fiscale et un contribuable s'entendent par avance sur la fixation du prix de transfert pour des transactions avec des entreprises associées à l'image des accords préalables sur les prix (APP). Mais ils permettent à l'administration de préciser, à l'avance, des données relatives aux prix de transfert spécifiques à une catégorie particulière de transactions. En pareil cas, le contribuable aura, en quelque sorte, la certitude d'avoir respecté les règles du pays en matière de prix de transfert, si les conditions prévues par le régime de protection sont remplies.

<sup>854</sup> En vigueur dans certains pays européens (Royaume-Uni et Pays-Bas notamment).

Pour aller plus loin dans le sens d'une sécurisation des entreprises sur leur situation fiscale, il conviendrait de contractualiser avec les grandes entreprises désireuses de s'engager dans une relation de transparence réciproque.

Dans ce nouveau contexte, l'entreprise consulterait l'administration en continu sur des points d'interprétation de la loi liés à ses projets économiques et les différends dans l'interprétation des textes seraient réglés en amont. En contrepartie d'un engagement de transparence (portant sur ses méthodes de contrôle interne, l'audit interne de ses risques fiscaux et ses projets à incidence fiscale), l'entreprise pourrait obtenir plus rapidement des réponses de l'administration et ferait l'objet d'un contrôle a posteriori régulier, ciblé sur les zones de risque.

Les administrations fiscales pourraient instaurer des relations plus efficaces et efficientes avec les contribuables et les intermédiaires fiscaux si leurs actions étaient fondées sur les qualités suivantes : compréhension des problèmes grâce à une bonne connaissance des réalités commerciales ; impartialité ; proportionnalité ; transparence ; réactivité<sup>855</sup>. Lorsque ces conditions sont réunies, les entreprises seront davantage disposées à nouer une « relation approfondie » fondée sur un contrôle plus « partenarial » et sur la coopération et la confiance<sup>856</sup>.

A terme, on pourrait imaginer que cette relation approfondie prenne la forme, à la demande du contribuable et comme aux Pays-Bas, d'une procédure de revue fiscale par l'administration en temps réel, parallèlement à la procédure des commissaires aux comptes<sup>857</sup>.

### 2.3. : Esquisse de la réunion d'autres conditions

La réforme fiscale nécessite la réunion de plusieurs autres conditions susceptibles de garantir son succès. Il s'agit, en l'occurrence, d'inhiber la pression des groupes d'intérêt, d'inscrire la réforme dans la durée et de promouvoir le civisme fiscal.

#### 2.3.1 : Une capacité de reconnaissance des obstacles socio-politiques

Marx, conçoit la structure de toute société comme constituée par les « niveaux » ou « instances » articulées par une détermination spécifique : l'infrastructure ou la base économique et la superstructure, qui comporte elle-même deux « niveaux » : le juridico-

---

<sup>855</sup> Première session du Cercle de Prospective fiscale : pour une bonne gouvernance fiscale, comment mettre en œuvre une relation approfondie entre les administrations fiscales et les grandes entreprises ? 2010. [http://taj-strategie.fr/IMG/pdf/pdf\\_Synthese\\_premiere\\_session\\_du\\_Cercle29042010.pdf](http://taj-strategie.fr/IMG/pdf/pdf_Synthese_premiere_session_du_Cercle29042010.pdf)

<sup>856</sup> AMELIORER LA SECURITE JURIDIQUE DES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUABLES : UNE NOUVELLE APPROCHE. Op cité.

<sup>857</sup> Id.

politique (le droit et l'Etat) et l'idéologique<sup>858</sup>. Les étages supérieurs ne pourraient « tenir » seuls s'ils ne reposaient précisément sur leur base.

Aussi, la superstructure n'est pas déterminante en dernière instance, mais elle est déterminée par la base ; elle est déterminante à sa manière en tant que déterminée par la base<sup>859</sup>. Ainsi dans toute société, les grandes décisions et orientations en matière économique, sociale,...sont déterminées par un mode de développement favorisant certains intérêts dominants et sont dominées par une certaine idéologie. La conception du système fiscal n'échappe pas à cette règle.

En effet, sa mise en œuvre reflète le rapport de forces sociales. Elle résulte de la confrontation de la volonté d'un groupe dirigeant qui envisage des fins plus ou moins générales et de l'action de groupes de pression qui tendent à prendre en considération des intérêts de catégories de contribuables plus ou moins nombreux. Peu transparente, indéchiffrable et obscure, la fiscalité vise à camoufler la réalité, et ce, en vue de préserver certains intérêts dominants en l'occurrence les grands investisseurs ou le grand capital privé.

L'Etat n'est pas, en effet, un arbitre neutre provoquant la croissance économique par le recours à des techniques rationnelles d'intervention ou assurant la répartition équitable des richesses entre différents groupes sociaux. Il est lui-même directement influencé par la configuration des rapports sociaux existant dans la société. Les groupes d'intérêts favorisés par le rapport de forces ont à son égard une forte capacité de négociation. L'orientation politique et idéologique du pays explique que des liens privilégiés se soient établies entre, d'une part, l'Etat et d'autre part le grand capital privé<sup>860</sup>.

Notons que les entrepreneurs marocains sont bien structurés et leurs organisations représentatives ont été efficaces pour obtenir protections, incitations et exonérations. La Confédération Générale des Entrepreneurs Marocains (CGEM) manifeste souvent son

---

<sup>858</sup> Cours du Professeur Abdeljalil SERGUINI, UFR : Finances publiques et fiscalité, FSJES Rabat Agdal, 2003.

<sup>859</sup> Id.

<sup>860</sup> Les analyses marxistes fournissent une théorie scientifique de l'Etat qui donne des résultats tout différents : « l'Etat est le produit et la manifestation d'antagonismes de classes inconciliables ». Cette théorie est souvent comprise de façon idéaliste. C'est ainsi que des formules du type : « l'Etat œuvre pour la sauvegarde du système capitaliste », sont privées de leur contenu dialectique et utilisées de façon telle qu'elles évoquent encore une fois une entité supérieure dotée d'une rationalité spécifique. En bref, ces formules deviennent de simples tautologies, ce que sont aussi les idéologies de l'Etat au service de l'intérêt général. D'une façon générale, les ressorts de la politique moderne font plus de place aux intérêts de l'individu qu'à ceux de la société. Or, seule la référence à des buts d'intérêt général peut légitimer, aux yeux du citoyen, l'utilisation par l'appareil de l'Etat de moyens dérogoatoires au droit commun, en vue précisément de faire prévaloir cet intérêt commun sur les intérêts particuliers. Pour toutes ces raisons, l'Etat ne réussit plus à susciter l'adhésion des citoyens. On lui dénie même le monopole de formulation du bien public. Tandis que la croyance en l'intérêt général se trouve ainsi ébranlée, de profondes mutations affectent tant les modes de formulation de l'intérêt général que les méthodes qui concourent à sa mise en œuvre.

influence. Elle revendique une réforme de l'administration, la lutte contre les pesanteurs bureaucratiques, le népotisme, la corruption, le clientélisme, une réforme de l'appareil judiciaire, une réforme de la législation sociale et de la formation professionnelle et une réforme de la fiscalité. Les modes de pression des entrepreneurs sont multiples : publication régulière des prises de position, usages fréquents des médias. La CGEM intervient aussi de manière active (envoi des lettres argumentées, ...) auprès des pouvoirs publics, des parlementaires tout particulièrement au moment des discussions de textes législatifs.

Aussi, les différents secteurs d'activités sont représentés par des associations professionnelles qui regroupent aussi bien des importateurs, des entreprises protégées que des exportateurs. Ces associations bénéficient souvent d'accès directs aux cercles du pouvoir. Cela conduit de nombreux observateurs à avancer que ces associations représentent de véritables organes de pouvoir tant à l'intérieur des différents secteurs d'activités qu'au niveau de l'administration centrale.

En matière fiscale, les intérêts particuliers sont le plus souvent conflictuels et l'harmonie préétablie des intérêts ne relève que du vœu pieux. Les théoriciens de la pensée libérale ne considèrent d'ailleurs pas que la fiscalité ait réponse à tout et constitue la seule voie vers l'intérêt général. Une coalition d'intérêts singuliers, qui privilégie le plus souvent les impératifs du court terme, ne permet pas, de façon spontanée, de dégager en même temps la justice par et pour l'impôt.

Ainsi, la fiscalité de l'agriculture demeure un tabou. Tout laisse croire que l'imposition de l'agriculture ne verra pas le jour. Des lobbies puissants font pression pour repousser l'IR agricole jusqu'en 2020. Ce courant est constitué de grands exploitants s'activant à l'export.

Pour ce qui est des niches fiscales, l'épisode se révèle ainsi être l'illustration parfaite de l'adage selon lequel "dans chaque niche, il y a un lobby qui aboie". Les niches fiscales évaluées en 2011, soit 271 sur un total de 399, engendraient un manque à gagner de 32 milliards de DH pour les caisses de l'Etat<sup>861</sup>. Ces avantages fiscaux sont accordés sous l'effet des groupes de pression qui tendent à préserver leurs intérêts.

Ainsi, s'il se limitait à la simple conjugaison des intérêts particuliers, l'intérêt général ne serait, le plus souvent, que l'expression des intérêts les plus puissants, en l'occurrence les différents lobbies. Sous peine de déboucher sur une impasse, la démocratie de l'individu est ainsi conduite à redécouvrir la nécessité d'un intérêt général intégrant les intérêts

---

<sup>861</sup>F. Fa. Finances publiques : 32 milliards de Dhs dans les niches fiscales, L'ECONOMISTE, Édition N° 3622 du 2011/09/23.

particuliers<sup>862</sup>. Ce processus implique une médiation de l'Etat, seul capable, non seulement de réaliser, lorsque c'est nécessaire, la synthèse entre les intérêts qui s'expriment au sein de la société civile, mais de contribuer à dépasser les égoïsmes catégoriels et à prendre en compte les intérêts des générations futures<sup>863</sup>. Seul un intérêt général ainsi conçu est, en effet, susceptible d'apporter à la fiscalité la cohérence propre à maintenir, et si possible renforcer, le lien social.

De ce fait, pour promouvoir de manière efficace une réforme fiscale, les autorités doivent avoir la capacité de prendre en compte les phénomènes socio-politiques sous-jacents affectant la mise en œuvre de la réforme. Cela nécessite une analyse complexe relative à :

- La nature du système politique en place ;
- La distribution des pouvoirs politiques entre les différents groupes d'intérêts ;
- La répartition du coûts/gains de la réforme entre les différents groupes sociaux;
- La conjoncture économique et politique.

Cette reconnaissance des facteurs socio-politiques doit s'effectuer au moment de l'élaboration des réformes, et pendant leur mise en œuvre afin de bien comprendre les enjeux et identifier les blocages possibles.

### 2.3.2 : Un cadre institutionnel favorable au civisme fiscal

La promotion d'une réforme aussi sensible que celle de la fiscalité peut être favorisée par une action sur certaines institutions, afin de favoriser des comportements pro-fiscaux notamment sur les institutions définissant et gérant la dépense publique. Il s'agit en d'autres termes de prendre en considération les déterminants institutionnels de la demande d'effort fiscal tels que les inégalités et le consentement à payer des taxes. A cet égard, l'engagement actuel des autorités marocaines en faveur de la réduction de la pauvreté, est favorable à une amélioration du consentement à payer l'impôt. De même, une plus grande efficacité de l'offre de biens publics, objectif poursuivi actuellement à travers des programmes de rationalisation des dépenses publiques, favorise l'acceptation de l'impôt en général et de la réforme fiscale en particulier. L'évolution du régime politique vers une plus grande démocratie constitue un autre facteur positif.

---

<sup>862</sup>Conseil d'Etat, l'intérêt général, rapport public, 1999. <http://www.conseil-etat.fr/fr/rapports-et-etudes/linteret-general-une-notion-centrale-de-la.html>

<sup>863</sup>Id.

### 2.3.3 : Une capacité nationale de diagnostic et d'inscription de la réforme dans la durée

L'incertitude quant aux effets des mesures de la réforme et quant à la répartition de ses gains constitue un facteur défavorable à celle-ci. Cette incertitude est favorisée par l'absence d'instruments clefs du diagnostic préalable à la réforme.

Ainsi, les autorités peuvent réduire les risques perçus par les différents groupes en réunissant les compétences nécessaires pour établir un diagnostic et pour évaluer de manière crédible l'ensemble des conséquences de la réforme. Un autre facteur de réduction des risques perçus est que la politique de réforme s'inscrive de manière cohérente dans le temps et que les risques de revirement apparaissent faibles.

En effet, La conception d'une réforme fiscale, dont l'objectif essentiel est de pallier les risques liés à la mondialisation, requiert une forte capacité nationale d'analyse. A cet égard, l'administration fiscale doit être dotée d'une équipe de cadres de haut niveau et en nombre significatif. De même, diverses Directions du Ministère des Finances, particulièrement la Direction des Etudes et de la Prévision Financière, doivent disposer de l'expertise nécessaire ainsi que d'un système d'information performant pour évaluer l'impact de la réforme.

Facteurs de crédibilité supplémentaire, les grandes Directions du Ministère des finances ont démontré leur capacité à collaborer notamment lors de l'évaluation désormais annuelle de la dépense fiscale. Alors que les obstacles au Maroc semblaient importants<sup>864</sup>, elles ont parvenu à évaluer la dépense fiscale entraînée par les exonérations.

On peut aussi, dans une situation de relative aisance budgétaire, envisager d'appliquer des mesures de compensation en direction de groupes vulnérables ou des dispositifs de mise à niveau d'activités, dont la situation serait détériorée par la réforme. Aussi, l'inscription des réformes dans une continuité constitue un facteur de crédibilité.

En gros, il faut souligner que la réforme fiscale est loin d'être un problème purement technique, mais plutôt de psychologie collective. De ce fait, la prise en considération du milieu sociologique apparaît comme un préalable indispensable à la mise en œuvre d'une réforme fiscale véritable. En effet, malgré son caractère d'intérêt général, l'impôt touche le contribuable au plus profond de lui-même et provoque une réaction affective totalement irrationnelle. C'est dire que l'Homme n'est pas naturellement un contribuable. Il le devient par contrainte, par spoliation et parfois par persuasion et intérêt. Ainsi, la promotion du

---

<sup>864</sup>Interrogation sur l'impact opérationnel de l'évaluation de la dépense fiscale, difficultés des évaluations pour certaines catégories de dépenses, difficultés pour acquérir les informations adéquates sur les modalités pratiques de mise en œuvre d'une méthodologie nouvelle au Maroc, nécessité d'une collaboration étroite de différentes Directions.

civisme fiscal est une condition indispensable à la mise en œuvre et même de la réussite de toute réforme fiscale.

## **&2 : Esquisse d'un élargissement de l'assiette fiscale**

Une réforme d'envergure de la fiscalité passe nécessairement par un élargissement de l'assiette fiscale, et ce, afin de pallier la baisse des taux et le manque à gagner consécutif à l'ouverture des frontières. Ceci étant possible à travers l'imposition de secteur informel et la réforme de la fiscalité dérogatoire.

### **A : Vers la fiscalisation de l'informel**

Il n'y a pas de société moderne qui puisse être solidaire sans que ceux qui la composent ne soient convaincus de la justice et l'égalité fiscales. En même temps, la justice fiscale représente un enjeu essentiel particulièrement difficile à résoudre si on ne la rapporte pas à une philosophie et à une éthique générale. Raison pour laquelle il est normal que tout un chacun participe au budget de l'État selon ses capacités contributives. Il n'est pas juste de faire supporter le poids de la fiscalité uniquement au secteur formel dont la capacité contributive a été légalement entamée. Le slogan doit être « l'impôt pour tous ».

A l'égard des contribuables, la situation de l'économie au noir compromet le principe sacro-saint de l'égalité de tous devant l'impôt, ceci fait penser d'emblée à une situation d'injustice sociale qui décourage et révolte ceux qui sont normalement assujettis à l'impôt. Par conséquent, entraîne le désintéressement et les protestations de la part des contribuables qui, pour ce faire, s'abstiennent. Voilà un motif valable pour promouvoir la fiscalisation du secteur informel.

Quant à l'administration fiscale, le caractère hétérogène du secteur informel ne permet pas à l'Etat, par le truchement de l'administration fiscale, de réunir amplement des moyens financiers pour répondre aux besoins de ses populations à savoir les routes, les écoles, les hôpitaux... C'est dans cette optique que l'Etat se verra frappé d'une incapacité de pouvoir planifier son plan d'action pour la reconstruction nationale.

Voilà les raisons fondamentales qui poussent les pouvoirs publics à pouvoir prendre des mesures appropriées dans le but non pas d'éradiquer, puisqu'il en serait difficile, mais de réduire le taux et les effets des activités du secteur informel et de fiscaliser les activités qui constituent un gisement fiscal non exploité.

Notons que le secteur informel échappe à la fiscalité avec comme conséquence un manque à gagner pour l'Etat<sup>865</sup>. Ainsi, l'élargissement de l'assiette fiscale par sa fiscalisation

---

<sup>865</sup>Nul n'ignore que plus un pays est sous développé, plus importante sera la part de l'économie informelle. Cela entraîne un manque considérable pour le trésor public.

consiste en l'extension de l'imposition à tous les agents économiques en atteignant ainsi ceux qui opèrent dans l'économie clandestine qui demeure un véritable gisement fiscal qui génère d'énormes revenus substantiels sans pour autant contribuer à la couverture des charges publiques.

Aussi, dans le cadre de la normalisation des recettes fiscales, il convient d'optimiser les mesures afin d'appréhender un nombre important de contribuables qui s'ingénient à se soustraire à l'emprise de l'imposition fiscale et opèrent dans le secteur informel.

Mais, avant de se pencher sur la taxation du secteur informel, il serait judicieux de définir au préalable cette notion.

### **1. Le secteur informel : De quoi parle-t-on ?**

Le concept de secteur informel revêt un contenu différent selon les régions du monde. En Amérique latine, il désigne des entreprises qui fonctionnent à la limite de la légalité dans le but d'échapper aux impôts et à la réglementation<sup>866</sup>. En Afrique, le secteur informel désigne plutôt des micro-unités de production, des entreprises individuelles ayant un faible niveau d'organisation<sup>867</sup>. Quand bien même elles ont peu de relations avec l'administration, il ne s'agit pas nécessairement d'une volonté délibérée de fonctionner en marge de la réglementation.

Au Maroc, les études sur le secteur informel dans les années soixante-dix coïncident avec le constat d'échec que dressent les experts des politiques économiques dans plusieurs PED dont le Maroc : sous-développement rural chronique, forte émigration et chômage dans les villes<sup>868</sup>. Ces mêmes constats qui ont incité ces experts à se demander comment des populations confrontées à ces difficultés pouvaient subsister dans des économies urbaines hypertrophiées. Pour bon nombre d'analystes et décideurs, le secteur informel constituerait une alternative viable en termes de revenus. Après avoir été traité négativement, celui-ci est considéré à présent comme pouvant être un ferment du développement<sup>869</sup>.

---

<sup>866</sup>Backiny-Yetna : Secteur informel, fiscalité et équité : l'exemple du Cameroun, <http://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Publications/Art.%206%20Secteur%20informel%20fisc%20alit%C3%A9%20et%20%C3%A9quit%C3%A9.pdf>

<sup>867</sup>Id.

<sup>868</sup>Au Maroc, ce secteur n'a jamais fait l'objet, à notre connaissance, d'aucune étude complète et détaillée. Seule la direction de la statistique a effectué en 1988 une enquête nationale sur le secteur non structuré localisé. Cette étude n'a concerné que les entreprises inscrites à la patente et soumises au régime du forfait. Les activités non inscrites n'ont pas été repérées. Les marchands ambulants, le travail à domicile et les activités clandestines ont été exclus. Aussi, la contrebande constitue un grand danger pour l'économie marocaine et pousse à la fermeture de plusieurs entreprises et par la suite l'augmentation du taux de chômage accompagné d'autres répercussions négatives économiques et sociales.

<sup>869</sup>El Aoufi Nouredine, Herzenni Ahmed, Bensaid Mohamed. – Croissance économique et développement humain”, Rapport thématique, Cinquantenaire de l'Indépendance du Royaume du Maroc, 2005, p. 85

Globalement, la genèse et le développement du secteur informel sont indissociables de la logique historique des formes prises par la migration et des dynamiques démographiques et qu'ils s'expliquent largement par les limites des politiques de développement conduites, la faiblesse des institutions économiques et des réglementaires officielles. De tels facteurs sont amplifiés, dans le cas du Maroc, par les effets ou contre-effets (selon les options des acteurs) d'une position géographique aux limites méridionales de l'Europe qui imprime, grâce aux flux importants des produits, des activités qui les sous-tendent et des mouvements d'argent, des impacts qui se lisent dans les paysages et se perçoivent dans les comportements<sup>870</sup>.

Au départ, le secteur informel a été considéré comme des activités créées pour pallier la faiblesse de la demande de travail dans le secteur moderne. Dans ces conditions, les activités informelles étaient censées proliférer dans un contexte de récession économique.

Des études réalisées au cours des deux dernières décennies en Afrique montrent que cette hypothèse n'est pas vérifiée ; car le secteur informel se développe fortement, même quand les pays réalisent de bonnes performances économiques. La forte croissance démographique a pour conséquence un niveau d'offre de travail si élevé que même en situation de croissance, le secteur privé moderne, déjà étroit, a du mal à absorber cette main-d'œuvre.

Elargir l'assiette dans ce sens est un objectif louable, mais la fiscalité doit obéir à des critères d'optimalité. Un bon impôt doit notamment minimiser les distorsions économiques et surtout ne pas être un frein à l'investissement ni à l'offre de travail. Il doit aussi être facile à recouvrer, et à un coût raisonnable. Enfin dans le cadre de la justice sociale et de la lutte contre la pauvreté, un bon impôt doit obéir à des critères d'équité horizontale et verticale.

### 1.1 : La taxation du secteur informel

Comme dans beaucoup de PED, la question de la fiscalité du secteur informel est une question récurrente au Maroc pour deux raisons au moins. D'abord, les entreprises modernes sur lesquelles repose une partie importante des rentrées fiscales estiment que la faible fiscalisation de ce secteur le favorise sur le plan de la concurrence. Mais, surtout de la part de l'administration, le niveau élevé de la demande des ressources pour financer le développement conduit à élargir la base fiscale notamment vers le secteur informel.

L'informel est une préoccupation constante des pouvoirs publics :

- Il est responsable de la perte de recettes pour le budget de l'État ;
- Il participe au maintien des taux d'imposition élevés sur les unités organisées ;

---

<sup>870</sup> Le FMI évalue la taille du secteur informel à 44% du PIB au Maroc sur la base de chiffres de 2008.

- Il porte atteinte au principe d'équité fiscale ;
- Il participe au maintien d'une concurrence déloyale.

La problématique de fiscalisation du secteur informel réside dans la délimitation de son champ et l'appréhension de ses causes et ses manifestations. Ainsi, la dimension de l'informel est variable et extensible selon l'observateur ou l'analyste.

Pour l'administration en général, elle couvre les activités licites et illicites non identifiées auprès du fisc, de la CNSS et ne disposant pas de registre de commerce (RC)<sup>871</sup>.

Pour le patronat, l'informel s'entend aussi des entreprises identifiées auprès de l'Administration et du RC et qui pratiquent la sous-facturation<sup>872</sup>.

S'il est utile de concevoir un support législatif pour attirer les unités informelles vers l'économie organisée, ce dernier, au risque de multiplier les régimes d'imposition, doit différencier entre toutes les dimensions composites de l'informel.

La réflexion pourra s'orienter en direction d'un régime de réhabilitation fiscale des unités non identifiées, d'une part et, d'autre part, d'envisager des déclarations rectificatives, sans majoration d'assiette ni de paiement pour les entreprises identifiées et qui pratiquent la sous-facturation<sup>873</sup>.

L'économie informelle – travailleurs et entreprises opérant hors du cadre légal ou de l'emprise de l'Administration publique – constitue un obstacle majeur à l'élargissement de l'assiette fiscale et du recouvrement des impôts directs. L'informalité est, en effet, très répandue dans les PED et notamment dans ceux d'Afrique subsaharienne (Tableau 15). Cela soulève des défis d'un point de vue économique : non seulement l'impôt n'est pas recouvré, mais en plus, les entreprises informelles sont souvent moins productives, et leurs employés ne bénéficient ni des garanties de droit du travail ni de la protection sociale.

Notons qu'il faut davantage porter l'attention non aux personnes qui font de l'informel une activité de survie, mais plutôt aux circuits en amont qui les alimentent et qui constituent

---

<sup>871</sup>Centre Africain de Formation et de Recherche Administratives pour le Développement, Séminaire sur la réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public, Thème - L'évasion fiscale en Afrique - cas du Maroc : sortes d'évasion et comment la maîtriser ? par Abdelhamid HASSOUNE, 2010.

<sup>872</sup> Id.

<sup>873</sup> Ainsi, afin d'encourager la fiscalisation de l'économie informelle, le projet de la loi de finances pour l'année budgétaire 2011 prévoit un taux de 15% en matière de l'impôt sur les sociétés pour la Très Petite Entreprise (TPE) dont le chiffre d'affaires hors taxe réalisé est inférieur à 2.000.000 de dirhams. (106 000 sociétés concernées). Par ailleurs, et afin d'encourager la formalisation pour les TPE qui viennent volontairement régulariser leur situation, le projet de la Loi de Finances pour l'année budgétaire 2011, prévoit, pour l'intégration des contribuables exerçant dans l'informel, l'imposition des revenus acquis et des opérations effectuées à compter de la date de leur identification. Aussi, la dite loi de finances prévoit la transformation de la personne physique en société sans incidence fiscale et la catégorisation des entreprises avec l'introduction de la vérification ponctuelle.

de vrais dangers pour l'économie nationale. Il s'agit pour l'essentiel des importateurs qui sous déclarent les marchandises importées pour échapper à la TVA, des circuits de distribution occultes qui échappent à tout impôt, et des producteurs qui lèsent leurs employés en ne les déclarant pas et par conséquent en leur enlevant toute possibilité de couverture sociale. Mais la lutte contre l'informel et l'évasion fiscale ne saurait se faire que par la sanction. L'environnement économique doit susciter les réflexes pour que s'opère naturellement le transfert des activités informelles vers la sphère officielle de l'économie organisée.

Pour cela, les avantages que procure la légalité doivent être suffisamment attractifs et lisibles. Il est, de ce point de vue, primordial, que le système fiscal gagne en lisibilité. Une lisibilité qui passe certes par des mesures de simplification mais aussi par une meilleure perception du lien qui unit, lorsque c'est possible, un impôt et sa fonction ou son objet.

En résumé, un niveau élevé d'informalité affaiblit la croissance économique et renforce l'exclusion sociale. Le choix d'exercer dans le secteur informel intervient généralement lorsque les coûts de l'emploi légal l'emportent sur les avantages pour les producteurs, employeurs ou employés. Si les coûts d'entrée dans l'économie réglementée sont trop élevés, les individus comme les entreprises sont forcés de rester en dehors du système.

**Tableau 15** : Part de l'emploi informel dans l'emploi total non-agricole en Afrique (% des pays sélectionnés)

	1975-79	1980-84	1985-89	1990-94	1995-99	2000-07
<b>Afrique du Nord</b>					47.5	47.3
<b>Algérie</b>	21.8		25.6		42.7	41.3
<b>Maroc</b>		56.9			44.8	67.1
<b>Tunisie</b>	38.4	35	39.3		47.1	35
<b>Égypte</b>	58.7		37.3		55.2	45.9
<b>Afrique sub-saharienne</b>				76		
<b>Bénin</b>				92.9		
<b>Burkina Faso</b>			70	77		
<b>Tchad</b>				74.2	95.2	
<b>Guinée</b>		64.4		71.9	86.7	
<b>Kenya</b>			61.4	70.1	71.6	
<b>Mali</b>	63.1		78.6	90.4	94.1	81.8
<b>Mauritanie</b>		69.4	80			
<b>Mozambique</b>				73.5		
<b>Niger</b>	62.9					
<b>Sénégal</b>		76				
<b>Afrique du Sud</b>						50.6
<b>"Zaire (Congo</b>	Rép. Dém.)"		59.6			
<b>Zambie</b>				58.3		

**Source** : Jütting et de Laiglesia (2009)<sup>874</sup>

### 1.2 : Les risques inhérents à la formalisation de l'informel

La politique fiscale des PED doit prendre en considération la capacité, les incitations et la segmentation<sup>875</sup>. Là où le secteur informel recouvre plus de la moitié de l'activité économique, la question se pose de savoir comment les gouvernements peuvent conduire leur

<sup>874</sup> Perspectives économiques en Afrique : Les problèmes structurels transversaux, <http://www.africaneconomicoutlook.org/fr/thematique/la-mobilisation-de-ressources-publiques-et-laide-en-afrique-2010/les-defis-poses-aux-responsables-africains/les-problemes-structurels-transversaux/>

<sup>875</sup> Perspectives économiques en Afrique : Les problèmes structurels transversaux, op cité.

politique fiscale, tant en termes de taxation que de dépenses. D'une part, l'augmentation du nombre des entreprises dans le secteur formel signifie un accroissement des recettes fiscales et des contributions sociales pour l'Etat. D'autre part, l'augmentation du nombre de personnes couvertes par la sécurité sociale se solde par une charge qui pèse sur les pouvoirs publics<sup>876</sup>.

Par ailleurs, l'augmentation des recettes fiscales provoquée par la formalisation des entreprises peut être inférieure aux attentes. En effet, les structures informelles qui entrent dans le système sont souvent trop petites et trop pauvres pour apporter une contribution significative.

Dans ce contexte, le Ghana a tenté une nouvelle approche du recouvrement. L'Administration fiscale (*Internal Revenue Service – IRS*) a négocié un arrangement avec le syndicat des transporteurs routiers (*Ghana Private Road Transport Union – GPRTU*) afin que ce dernier fasse office de percepteur, en vertu d'un dispositif de taxation des groupements identifiés (*Identifiable Grouping Taxation – IGT*). Simple et facile à administrer, il permet de recouvrer, sur une base hebdomadaire ou quotidienne, des taxes d'un montant faible, et donc abordable, auprès des membres du syndicat, qu'ils travaillent de manière formelle ou informelle. Le GPRTU conserve 2.5 % des sommes perçues, ce qui l'encourage à maximiser le recouvrement. Bien que relativement réussie, cette tentative d'incursion dans le système informel s'est révélée très coûteuse et a favorisé la corruption. Si les recettes fiscales ont augmenté, elles restent inférieures au potentiel.

Toutefois, les taxes sur les ventes et la TVA peuvent toujours alimenter une augmentation notable du recouvrement, dans la mesure où elles s'appliquent aussi indirectement aux activités informelles<sup>877</sup>.

Il convient de préciser que la qualité des politiques et de l'Administration fiscale joue également un rôle déterminant. L'imposition, par une administration inefficace, d'une législation complexe et difficile à respecter encourage fortement les petites entreprises à demeurer informelles<sup>878</sup>.

---

<sup>876</sup> Au fur et à mesure que les employés deviennent éligibles à la couverture sociale, au droit à la retraite, et aux autres prestations offertes, le cas échéant.

<sup>877</sup> Perspectives économiques en Afrique : Les problèmes structurels transversaux, op cité.

<sup>878</sup> En Ouganda et en Zambie, la bureaucratie et la corruption sont identifiées comme des obstacles à l'entrée dans le secteur formel. Au Togo, les sociétés informelles déclarent que la complexité des procédures d'enregistrement les empêche de se formaliser.

## **2. Les conditions relatives à la taxation du secteur informel**

La taxation du secteur informel nécessite l'élaboration d'un recensement, la production d'une déclaration d'identité fiscale et la prise en compte de l'inflation.

### 2.1: Le recensement

L'administration fiscale effectue, durant la période du premier trimestre de l'année, un recensement des contribuables, des biens immobiliers et des activités industrielles et commerciales. Cette mesure est très intéressante dans la lutte contre une grande partie du secteur informel. Cependant, à partir de 1990 les lois fiscales en vigueur ont élargie la périodicité du déroulement de l'opération du recensement à 5 ans dont la durée a été réduite à une année (loi de finances 2003).

### 2.2 : La déclaration d'identité fiscale

La loi n°22-89 modifiant et complétant la loi n°17-89 relative à l'I.R a fait obligation aux contribuables de produire une déclaration d'identité fiscale permettant de saisir toute la population fiscale. Or, cette disposition n'a pas produit les résultats précomptés.

Le secteur informel produit des effets antiéconomiques qui ont un impact sur la compétitivité des entreprises et de l'industrie nationale. Il est à l'origine d'handicaps majeurs à la compétitivité nationale de l'économie marocaine :

⇒ La concentration de la pression fiscale sur le secteur formel et sur les importations créant des distorsions et décourageant la productivité ;

⇒ Cette situation suscite une dévalorisation de la force du travail salarié.

La résorption du secteur informel permettrait d'éliminer ces handicaps et d'obtenir des conditions essentielles de la compétitivité de l'économie et réaliser des recettes complémentaires. En réalité, le secteur informel est difficilement cernable. Son identification suppose une grande action. Les moyens dont dispose l'administration fiscale n'attestent aucun progrès dans ce sens. Envisager d'autres procédures d'imposition visant à aider les agents du secteur informel à une transition progressive vers le secteur formel doit constituer une priorité.

Toutefois, l'administration fiscale à elle seule sans la collaboration des autres ministères et départements, ne pourrait pas appréhender ce secteur dont la fiscalisation concerne l'ensemble des administrations. A cet effet, une coopération nationale inter-administrations doit être institutionnalisée.

### 2.3: L'inflation : Élément perturbateur négligé

L'inflation est un élément qui perturbe tous les objectifs prônés par la réforme fiscale<sup>879</sup>. En effet, elle fait apparaître notamment de lourdes impositions et déplace la charge fiscale sans relation avec les mouvements survenus dans la production et les revenus. Elle agit sur la charge réelle de l'impôt de deux façons, par le rétrécissement de la base imposable d'une part, et d'autre part par l'accentuation de la progression pour quelques revenus n'enregistrant aucun accroissement réel. Des corrections du barème d'imposition et des allègements fiscaux sont nécessaires pour compenser les effets de l'inflation.

Notons que le système fiscal qui n'est plus en liaison avec la vie réelle devint alors un danger pour l'économie d'un pays. C'est pourtant ce qui se produit au cours d'une inflation lorsque les chiffres nominaux figurant dans la législation fiscale ne sont pas réajustés et que cette dernière suit aveuglement une comptabilité illusionniste.

Les effets de l'inflation touche essentiellement les contribuables dont le revenu est totalement déclaré et imposé à la source, c'est-à-dire les salariés. La loi relative à l'I.R ou les modifications opérées par la suite ne présentent aucun traitement sûr pour freiner les effets de l'inflation, ce qui entraîne l'alourdissement de la charge effective supportée par la majorité des salariés qui constituent la grande part de la demande intérieure.

### **B : La réforme de la fiscalité dérogatoire : Une tâche politiquement sensible**

La baisse des taux des impôts et l'effritement de l'assiette fiscale devraient être compensés par une réforme de la fiscalité dérogatoire.

En effet, la fiscalité marocaine se caractérise par une multitude d'exceptions et de régimes particuliers, dérogeant aux règles de droit commun. Ces dispositions de la loi fiscale, qui vont des exonérations aux crédits d'impôts, en passant par divers mécanismes affectant le calcul de l'impôt, concernent aussi bien la fiscalité des ménages que celle des entreprises. Ces dispositions dérogatoires sont qualifiées, par les spécialistes, de dépenses fiscales.

Oxymore introduit aux Etats-Unis à la fin des années 1960<sup>880</sup> puis en France à la fin des années 1970, le concept de dépenses fiscales, qui apparaît à la fois comme le symétrique

---

<sup>879</sup>Un rapport de l'OCDE a souligné que : " en l'absence des mesures correctives de la redistribution de la charge fiscale résultant de l'inflation peut être considérée non seulement comme contraire aux principes de l'équité fiscale mais aussi comme entraînant une répartition de la charge fiscale différente de celle qui est souhaitée ou qui est prévue par la loi".

<sup>880</sup>L'expression « dépenses fiscales » (traduite de l'anglais « tax expenditures ») a été utilisée pour la première fois en 1967 par le professeur Stanley S. SURREY, alors secrétaire adjoint au Trésor du gouvernement fédéral des Etats-Unis, chargé de la politique fiscale. Celui-ci était parti de la constatation que les mesures instituant des avantages fiscaux étaient à l'origine de charges mal connues et peu contrôlées : aussi, à partir de 1968, l'administration fédérale a publié, au sein du budget, un état sur les dépenses fiscales qui a, au fil des ans, connu divers perfectionnements.

de l'expression dépenses budgétaires et comme le négatif de l'expression recettes fiscales<sup>881</sup>. Il souligne que ces dispositions fiscales dérogatoires représentent un manque à gagner pour la collectivité, même si ce coût est moins visible et moins connu que celui des autres dépenses publiques. L'expression « dépense fiscale » ne doit cependant pas conduire à considérer que l'ensemble des flux économiques (revenus, épargne, valeur ajoutée, etc.) constituent par nature une matière taxable et que toute exemption peut être présentée comme une moindre recette pour la collectivité.

D'autres expressions sont parfois utilisées, comme « subvention fiscale » ou « aide fiscale », qui ont le mérite de faire apparaître la comparabilité des effets des instruments de politique publique, qu'ils prennent la forme d'un régime fiscal dérogatoire ou d'une aide directe<sup>882</sup>. La question se pose de l'efficacité de telles « subventions fiscales » compte tenu des multiples objectifs, le plus souvent implicites, qu'elles poursuivent.

Enfin, l'expression plus polémique de « niche fiscale », qui est couramment utilisée pour désigner certains dispositifs dérogatoires, a le mérite de mettre l'accent sur le caractère jugé peu transparent, inéquitable ou inutilement complexe de ces exceptions à la règle fiscale générale, dont ne bénéficient que les contribuables les mieux informés<sup>883</sup>. La multiplication de telles dispositions fiscales dérogatoires pourrait conduire à des « démembrements de la fiscalité » et aller à l'encontre de l'esprit de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789, dont l'article 13 prévoit que l'indispensable contribution commune « doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés »<sup>884</sup>.

A ces différentes facettes de la fiscalité dérogatoire correspondent des enjeux essentiels : celui de la maîtrise budgétaire de ces dispositifs, dans un contexte de finances publiques particulièrement tendu et plus spécialement la crise des réformes fiscales qui ravage le monde, celui de l'efficacité de ces dispositifs, ou encore celui de la simplification de la fiscalité. Aussi, il est indispensable aujourd'hui de conduire une réflexion d'ampleur de la fiscalité dérogatoire.

Au Maroc, comme à l'étranger, l'enjeu budgétaire des dépenses fiscales est devenu particulièrement important. Le cas marocain se caractérisant, en outre, par le nombre très élevé des dispositifs dérogatoires<sup>885</sup>. L'expression « dépenses fiscales » traduit d'ailleurs bien

---

<sup>881</sup> La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales, XXI<sup>EME</sup> RAPPORT AU PRESIDENT DE LA REPUBLIQUE, la Documentation française, 2003.

<sup>882</sup> La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales. Op cité.

<sup>883</sup> Id.

<sup>884</sup> Id.

<sup>885</sup> Chaque année, le nombre des dépenses fiscales, déjà élevé, augmente. Les suppressions des dépenses fiscales correspondent rarement à l'extinction ou à la suppression effective des dispositifs eux-mêmes : il s'agit dans la

cette idée d'un « budget en creux » par rapport au « budget en bosse » que constituent les dépenses budgétaires<sup>886</sup>.

Aussi, le poids des dépenses fiscales dans les finances publiques est en forte progression. Actuellement, la notion de dépenses fiscales est limitée aux seuls impôts dont le produit est affecté au budget de l'Etat. La question se pose, cependant, du suivi des mesures dérogatoires pour ce qui est de la fiscalité locale. En effet, la détermination du champ des mesures dérogatoires en matière de fiscalité locale bute sur les limites de l'information disponible.

L'examen des pratiques étrangères montre que certains pays (Allemagne, Royaume-Uni, Québec) ont introduit une distinction, au sein des mesures fiscales dérogatoires recensées et évaluées, entre les mesures générales participant au calcul de l'impôt et les mesures spécifiques liées à un objectif de politique publique non exclusivement fiscal<sup>887</sup>. Cette distinction leur permet notamment de recentrer le débat et l'évaluation sur ces dernières, les mesures participant au calcul de l'impôt faisant l'objet d'un examen moins systématique. Par ailleurs, l'information fournie au Parlement couvre en général un périmètre plus complet à l'étranger qu'au Maroc, incluant tout ou partie de la fiscalité locale et sociale.

Les exemples de l'Allemagne<sup>888</sup>, du Québec<sup>889</sup> et du Royaume-Uni<sup>890</sup> mettent en évidence la pertinence de la distinction entre les mesures qui constituent un allègement structurel de l'impôt et celles qui sont assimilables à des instruments de politique publique.

---

plupart des cas des suppressions liées à des retraits du périmètre des mesures recensées ou à des regroupements de mesures.

<sup>886</sup> La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales. Op cité.

<sup>887</sup> La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales. Op cité.

<sup>888</sup> Les catégories retenues par l'administration des finances allemande ont cependant fait l'objet d'une contestation doctrinale. Ainsi, l'Institut pour l'économie internationale de Kiel (IFW) a estimé que certaines des mesures recensées parmi les « autres règles fiscales » pouvaient être reliées à des objectifs sectoriels, ce qui l'a conduit à proposer un renchérissement des trois-quarts du montant des dépenses fiscales.

<sup>889</sup> Au Québec L'ensemble des mesures fiscales dérogatoires, toutes qualifiées de dépenses fiscales, sont recensées et évaluées au sein d'une première partie « définition et coût des dépenses fiscales » d'un rapport remis semestriellement au Parlement. Depuis 1999, une seconde partie de ce rapport « description des dépenses fiscales » introduit une distinction entre les mesures fiscales assurant l'équité, celles assurant la progressivité et celles visant des objectifs spécifiques.

<sup>890</sup> Au Royaume-Uni, l'administration fiscale a introduit une troisième catégorie, à côté des allègements structurels et des dépenses fiscales au sens strict, regroupant les mesures ayant la double nature d'allègement structurel et de dépense fiscale. La particularité du Royaume-Uni est d'avoir recouru à une troisième catégorie intermédiaire, regroupant les mesures qui, tout en relevant d'un objectif de politique publique non fiscal, peuvent présenter l'une des caractéristiques suivantes :

- La contribution à la neutralité de l'impôt, comme l'abattement pour couples mariés;
- La contribution à la progressivité de l'impôt, comme l'abattement pour les personnes âgées ;
- La contribution à la simplicité de la loi fiscale, comme l'exonération des gains constatés mais non réalisés au moment du décès du contribuable.

L'existence de trois catégories permet au Royaume-Uni d'avoir une approche graduée. Les dépenses fiscales au sens strict, notamment les plus significatives, font l'objet d'une attention plus particulière alors que les mesures mixtes et plus encore les allègements structurels font l'objet d'une attention moindre de la part de l'administration et du Parlement.

Ainsi, l'Allemagne introduit une distinction entre les dépenses fiscales proprement dites et les autres règles fiscales conduisant à une réduction des recettes, chacune de ces catégories faisant l'objet d'une annexe qui recense également les aides financières directes.

La première catégorie est caractérisée par le fait que les mesures recensées sont reliées à des objectifs sectoriels. L'administration des finances distingue six secteurs : agriculture et alimentation, commerce et industrie, transport, logement, incitation à l'épargne, et autres, cette dernière rubrique étant relativement restreinte (10% des mesures)<sup>891</sup>.

Notons que l'estimation du coût des dépenses fiscales<sup>892</sup> vise à éclairer la décision budgétaire. Cependant, aux limites inhérentes à de telles tentatives de chiffrage, s'ajoutent, en pratique, les difficultés d'obtenir les informations utiles pour les impôts autres que l'impôt sur le revenu.

En gros, l'absence de procédure d'examen satisfaisante des dépenses fiscales au Maroc paraît regrettable. Aussi, la plupart des dépenses fiscales n'apparaissent pas directement en comptabilité budgétaire dans la mesure où les recettes sont presque toujours comptabilisées nettes de l'ensemble des dérogations<sup>893</sup>. Font exception les dépenses fiscales recensées qui entrent dans la catégorie des remboursements et dégrèvements, dont le détail est donné dans le budget des charges communes<sup>894</sup>. Cette situation, qui conduit à ne faire apparaître aucune dépense fiscale en comptabilité budgétaire, pourrait être critiquée dans son principe.

Il apparaît que les dépenses fiscales constituent, au moins pour certaines, des dispositifs coûteux qui font l'objet d'une attention insuffisante. Mais davantage que leur coût, c'est leur nombre qui peut paraître anormalement élevé, introduisant un facteur de complexité indéniable dans la gestion de l'impôt, aussi bien pour les usagers que pour les administrations. Cette complexité se double, dans le cas des entreprises, de risques d'insécurité juridique, des aides sélectives pouvant constituer des obstacles à la libre concurrence : un allègement

---

<sup>891</sup>Nadia Bensaci, Comparaison internationale des niches fiscales, <http://www.ifrap.org/Comparaison-internationale-des-niches-fiscales,11563.html>

<sup>892</sup> L'estimation du coût des dépenses fiscales peut répondre à des exigences de précision plus ou moins fortes :

- Une première technique consiste à estimer le montant des « pertes de recettes toutes choses égales par ailleurs », en mesurant ex post le coût de « l'écart à la norme » c'est-à-dire la variation introduite par la mesure dans la législation fiscale en supposant inchangé le comportement des agents qui en bénéficient.

- Un deuxième niveau d'analyse, plus ambitieux, consiste à estimer le « gain en recettes » qui résulterait de la suppression d'une mesure en tenant compte de l'effet qu'elle induit sur le comportement des agents.

- Un troisième niveau, en théorie plus satisfaisant mais en pratique rarement atteint, consiste à intégrer dans l'estimation du « gain de recettes » non seulement les effets des changements de comportement des agents sur la mesure elle-même, mais également les interactions avec les autres mesures (fiscales, sociales, etc.), voire les effets indirects qui résultent de la nouvelle situation (bouclage macro-économique sur l'activité, sur la consommation, etc.).

<sup>893</sup> La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales. Op cité.

<sup>894</sup> Id.

général de la fiscalité, à la fois plus juste et plus équitable, apparaît préférable à la multiplication des régimes dérogatoires. Les dispositifs concernés ne sont justifiés que pour compenser les déficiences du système économique et fiscal.

En effet, les entreprises marocaines évoluent dans un environnement où le poids de la fiscalité et le cadre législatif et réglementaire les pénalisent par rapport à leurs concurrentes. Dans ce contexte, les dispositifs d'aides fiscales doivent donc être interprétés comme des sortes de 'rustines' sur un système globalement insatisfaisant et beaucoup trop lourd pour les entreprises et plus généralement pour l'ensemble de l'économie, qui traduit la nécessité d'adaptation du régime fiscal marocain.

De même, les dépenses fiscales peuvent générer deux situations : soit elles sont fondées mais n'incitent pas les entreprises à les appliquer en raison de leur complexité et par manque d'information ; soit elles entraînent des abus et des disparités au détriment des entreprises, faute de garantie juridique suffisante. Aussi, plutôt que d'ajouter des dépenses fiscales à un système déjà complexe, il conviendrait de réduire dans leur ensemble les prélèvements obligatoires qui constituent de véritables freins au développement des entreprises.

Notons que la rapide succession des réformes en matière de fiscalité dérogatoire constitue un facteur de complexité. Néanmoins, si la théorie économique peut éclairer utilement le débat sur l'efficacité et donc l'utilité des dispositifs fiscaux dérogatoires, l'absence quasi générale d'études appliquées laisse régner une grande incertitude sur l'intérêt réel de la plupart des mesures<sup>895</sup>.

Toutes ces lacunes appellent à repenser les dépenses fiscales en vue de renforcer la sécurité juridique et donc l'attractivité du territoire.

### **1. Mieux connaître les dépenses fiscales**

Tirant les conséquences du constat selon lequel le document actuel qui recense les dépenses fiscales met sur le même plan des dispositifs de natures très différentes, nous proposons une clarification conceptuelle consistant à distinguer, au sein des dépenses fiscales, la catégorie des « allégements structurels » de celle des « instruments de politique publique ».

Cette clarification préalable étant faite, il apparaît qu'une meilleure connaissance des dépenses fiscales passe par une transparence accrue dans l'estimation des chiffrages et par un élargissement de l'information recueillie aux mécanismes dérogatoires qui affectent les impôts locaux et les contributions sociales.

---

<sup>895</sup> La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales. Op cité.

Les dépenses fiscales appartenant à la catégorie des instruments de politique publique devront toutes être rattachables aux programmes budgétaires qui constituent les unités de base de la présentation et de l'exécution des lois de finances.

#### 1.1: Distinguer, au sein des dépenses fiscales, les allègements structurels et les instruments de politique publique

Les dispositifs fiscaux dérogatoires ne constituent pas un ensemble homogène. Le principal critère permettant de constituer des sous-ensembles plus homogènes est celui qui permet de distinguer, au sein des dépenses fiscales, les allègements structurels de l'impôt et les mesures qui constituent les instruments d'une politique publique particulière.

Une première catégorie regrouperait ainsi ce qu'il conviendrait d'appeler « les allègements structurels », c'est-à-dire les dépenses fiscales de portée générale et instituées en vue de répondre à un objectif de nature fiscale :

- Il pourrait s'agir de mesures consubstantielles à l'impôt mises en place lors de sa création, comme certaines exonérations à l'impôt sur le revenu sur les plus-values immobilières.
- Appartiendraient plus généralement à cette catégorie les mesures poursuivant un objectif de répartition de la charge fiscale, dans une logique de progressivité ou d'équité, selon les impôts.
- Les mesures visant à assurer une neutralité fiscale, en évitant toute double-imposition, entreraient également dans cette catégorie. Ainsi en serait-il de l'avoir fiscal.
- Appartiendraient enfin à cette même catégorie les dispositifs créés en vue de simplifier l'application de l'impôt, et notamment de faciliter son recouvrement.

Un deuxième ensemble regrouperait ce qu'il conviendrait d'appeler « les instruments de politique publique », c'est-à-dire les mesures fiscales dérogatoires qui ont pour caractéristiques d'être spécifiques (à une catégorie de bénéficiaires, en fonction de l'activité, de l'âge, du territoire...) et de pouvoir être rattachées à des objectifs d'une politique publique non exclusivement fiscale. Elles devraient donc être retracées dans les annexes des programmes budgétaires des ministères responsables de la mise en œuvre de ces politiques.

« Spécifique » ne veut pas nécessairement dire « incitatif », il peut aussi bien s'agir de la « récompense d'une situation donnée » (un effet d'aubaine, un « cadeau fiscal »). Par ailleurs, le fait qu'une mesure soit ancienne ne devrait pas nécessairement conduire à l'exclure des dépenses fiscales entrant dans la catégorie des instruments de politique publique. Pour l'avenir, le classement entre ces deux catégories devrait se faire en fonction des programmes et des objectifs.

Des incertitudes inévitables ne mettent nullement en cause l'intérêt de procéder à un tel classement, qui vise à la fois à assurer la plus grande transparence possible en matière de recettes et à identifier plus clairement les objectifs poursuivis par les dépenses fiscales qui constituent des instruments de politique publique, et de responsabiliser les ministères sectoriels concernés par ces objectifs. La distinction entre ces deux catégories pourrait servir de base à une nouvelle définition des dépenses fiscales et des critères permettant de les identifier.

### 1.2 : Rendre plus transparente l'estimation du coût des dépenses fiscales

L'estimation du coût des dépenses fiscales fait déjà l'objet d'un travail approfondi de la part des administrations fiscales. Ce travail pourrait être perfectionné, dans le souci d'une plus grande transparence, en vue de pouvoir estimer de façon précise un nombre accru de dispositifs.

Un cahier des charges qui préciserait le contenu de l'annexe explicative en matière de prévision des recettes budgétaires devrait être mis en place. Ce cahier des charges pourrait imposer :

- D'établir en annexe à la loi de finances pour l'année N des estimations des coûts constatés en N-2 et prévus en N-1 et en N (après un avertissement méthodologique sur les limites des estimations effectuées)<sup>896</sup>.

- De présenter les mesures par impôt en distinguant les allègements structurels et les instruments de politique publique ; de prévoir également, pour ces derniers, une présentation par mission, programme et objectifs (en lieu et place des autres présentations actuelles, notamment celle par bénéficiaires, dont la signification est limitée) ;

- D'indiquer la ou les méthodes d'estimation utilisées (simulation ou reconstitution de la base taxable) et le degré de fiabilité des estimations ainsi obtenues (par exemple en procédant systématiquement à des arrondis et en signalant par un astérisque les estimations qui paraissent les plus fragiles) ;

- D'effectuer des totalisations indicatives par impôt et par programme des coûts des dépenses fiscales (après avoir rappelé les précautions à prendre avec de tels chiffres compte tenu des réserves méthodologiques qui pèsent sur leur calcul) ;

---

<sup>896</sup>Un tel travail serait évidemment facilité si les diverses propositions de simplification de la fiscalité dérogatoire étaient mises en œuvre. A défaut, il faudrait sans doute que les estimations soient effectuées selon une programmation pluriannuelle, en prévoyant par exemple que seules les dépenses fiscales dont les conséquences budgétaires sont les plus lourdes soient estimées chaque année.

- De fournir toute information relative aux changements de périmètre d'un exercice à l'autre (liste des dépenses fiscales nouvellement introduites ou supprimées, en en indiquant les motifs) ;

- De justifier les écarts entre les prévisions et les résultats, quand ces écarts sont significatifs.

L'ensemble de ces prescriptions pourrait figurer dans un nouvel article de loi de finances. Par ailleurs, de telles mesures nécessitent une refonte de la loi organique des lois de finances. En outre, il est préconisé, toujours en vue d'améliorer l'estimation du coût des dépenses fiscales :

\* D'instaurer une procédure contradictoire entre les ministères sectoriels et l'administration des finances, portant sur les estimations des dépenses fiscales rattachées à des programmes de politique publique ;

\* De publier, lorsqu'elles sont connues, des informations complémentaires sur les effets incitatifs, le nombre et la nature des bénéficiaires, les effets budgétaires indirects de la mesure, etc. ;

\* D'effectuer plus fréquemment des enquêtes ciblées en vue de connaître le coût des dépenses fiscales non chiffrées ou pour lesquelles les estimations sont peu fiables. Les dépenses fiscales actuellement non chiffrées et qui seront associées à des programmes de politique publique devraient être estimées en priorité.

### 1.3 : Améliorer l'information en matière de fiscalité dérogatoire locale

Au niveau local, un recensement élargi des aides fiscales par objectif paraît souhaitable, quelle que soit l'origine des aides.

Une première modalité possible serait de prévoir qu'un recensement des mesures dérogatoires affectant la fiscalité locale soit effectué au titre de l'annexe au projet de loi de finances initiale. Une telle annexe pourrait en effet inclure un recensement, une estimation et un classement par nature (allégement structurel ou instrument de politique publique) et par objectif (s'agissant des instruments de politique publique) des dépenses fiscales, entendues comme les dispositifs dérogatoires portant sur les impositions de toute nature affectées à des personnes morales autres que l'Etat. Une disposition en ce sens pourrait être prise en loi de finances.

Une seconde modalité, complémentaire, serait de prendre en compte, dans les évaluations ex ante (projets annuels de performance) et ex post (rapports annuels de performance) qui accompagneront les programmes budgétaires, les effets des mesures dérogatoires affectant la fiscalité locale, qui se rattacheraient aux objectifs du programme et

sur lesquelles les administrations de l'Etat en charge du programme auraient une responsabilité effective.

## **2. Mieux encadrer la possibilité de recourir à des dispositifs dérogatoires**

Une vigilance accrue en matière de dépenses fiscales passe par une réforme des procédures budgétaires. Aussi est-il proposé :

- De réserver aux lois de finances l'exclusivité de la création des dépenses fiscales ;
- De soumettre pleinement les dépenses fiscales au principe de non rétroactivité ;
- De n'autoriser les dépenses fiscales que pour une durée déterminée ;
- De justifier expressément le choix de l'instrument de politique publique en fonction des objectifs recherchés ;
- D'évaluer les effets des dépenses fiscales rattachées à des programmes budgétaires;
- Et de mieux prendre en compte les contraintes du droit international qui pèsent sur les dépenses fiscales en faveur des entreprises.

### 2.1: Réserver aux lois de finances l'exclusivité de la création des dépenses fiscales

Une des causes majeures de la faible attention portée aux dépenses fiscales, tant de la part des administrations que des parlementaires, trouvait son origine dans la grande souplesse qui caractérise le régime d'autorisation des dépenses fiscales, en comparaison des procédures en vigueur en matière de dépenses budgétaires.

Actuellement, rien n'interdit qu'elles soient instituées hors d'une loi de finances, ces dernières se bornant alors à consolider des mesures sectorielles déjà votées dans d'autres lois. Cette pratique permet de faire échapper la dépense fiscale à la rigueur des procédures propres aux lois de finances. Aussi est-il recommandé que le principe soit posé d'une exclusivité des lois de finances pour créer des dépenses fiscales.

Les dépenses fiscales, dont les impacts sur les finances publiques sont comparables aux dépenses budgétaires, seraient ainsi autorisées dans des conditions analogues. Elles feraient partie intégrante des négociations budgétaires, avec un débat plus en amont de la procédure destiné à responsabiliser les ministères sectoriels. Par ailleurs, la proposition d'une nouvelle dépense fiscale devrait répondre à un cahier des charges précis.

Enfin, les quelques dépenses fiscales qui ne sont actuellement pas autorisées par une loi (mais reposent sur une décision administrative, et suivantes) devraient être soit légalisées par une prochaine loi de finances, soit supprimées.

### 2.2: Soumettre pleinement les dépenses fiscales au principe de non rétroactivité

Corollaire de la proposition précédente, la règle devrait également être posée de la soumission pleine et entière des dépenses fiscales au principe de non rétroactivité.

Actuellement, rien n'interdit que des mesures fiscales dérogatoires soient adoptées avec un effet rétroactif, portant par exemple sur les revenus de l'année écoulée. Or, l'autorisation d'une dépense fiscale n'a de sens que si elle s'applique pour l'avenir : l'effet rétroactif se traduit par un allègement d'impôt de pure aubaine, sans effet incitatif.

Ce principe de conduite devrait à plus forte raison être appliqué en matière de suppression des dispositifs dérogatoires, qui n'a de sens que si elle ne vaut que pour l'avenir.

### 2.3: N'autoriser les dépenses fiscales que pour une durée déterminée

Une fois créées, certaines dépenses fiscales restent en vigueur indéfiniment, alors même qu'elles ont pu perdre leur utilité. S'il n'est pas souhaitable que de tels dispositifs fiscaux soient autorisés chaque année (l'instabilité des mesures atténuerait leurs effets), leur examen au fond, de manière régulière, n'en est pas moins nécessaire.

Pour l'avenir, les dépenses fiscales rattachées à des programmes de politique publique devraient être systématiquement autorisées pour une durée limitée, variable selon les dispositifs et les objectifs recherchés, mais qui pourrait ne pas dépasser trois années.

Pour être efficace, cette mesure devrait se traduire par l'insertion systématique, pour les mesures concernées, d'une clause prévoyant la suppression automatique du dispositif au bout de trois années, sauf reconduction expresse par une nouvelle loi de finances. Il pourrait également être prévu que cette reconduction soit subordonnée à la démonstration de l'efficacité de la mesure. La décision de reconduire une mesure dépendrait-elle des résultats de l'évaluation de ses premiers effets.

Par ailleurs, il apparaît souhaitable que le stock des mesures fiscales dérogatoires qui ont été instituées pour une durée indéterminée puisse faire à court terme l'objet d'un examen approfondi de la part du Parlement.

### 2.4: Justifier le choix de l'instrument de politique publique en fonction des objectifs recherchés

Il paraît nécessaire d'instaurer un débat, qui fait aujourd'hui défaut, sur la pertinence du choix d'une disposition fiscale dérogatoire par rapport à d'autres modes d'intervention publique (réglementation, dépense budgétaire) et, au sein des différents mécanismes fiscaux possibles, du choix de l'un plutôt qu'un autre. Le choix entre fiscalité et dépense directe gagnerait en effet à être davantage explicité et documenté, notamment dans les études d'impact qui accompagnent les projets de lois concernés.

A titre d'illustration, l'administration fiscale britannique a posé comme principe de toujours refuser les propositions de dépenses fiscales, émanant des ministères sectoriels, qui ne porteraient que sur un faible nombre de bénéficiaires, arguant que de telles mesures

seraient de nature à complexifier inutilement la législation fiscale et à entraîner des coûts de gestion injustifiés pour les services fiscaux.

Le choix entre un mécanisme fiscal plutôt qu'un autre devrait également être effectué avec davantage de rationalité :

\* En fonction des effets recherchés par catégorie de bénéficiaires (selon les revenus, etc.),

\* En veillant à ne pas introduire d'entorse à la logique de chaque impôt, pour en faciliter notamment la gestion.

Notons que l'évaluation ex ante et l'évaluation ex post des aides fiscales devraient être mise en place. S'agissant des évaluations ex ante, les dépenses fiscales devraient être examinées dans les projets annuels de performance des programmes selon un cahier des charges précis. En s'inspirant de la pratique en vigueur aux Pays-Bas, il est proposé que, pour chaque dépense fiscale, le projet annuel de performance du programme concerné apporte une réponse aux questions suivantes :

- 1) Quel est l'objectif de la dépense fiscale ? (Au-delà de l'objectif général, quel est le résultat attendu et à quelle échéance ?)
- 2) Peut-on démontrer qu'une intervention financière est nécessaire et que l'instrument retenu est préférable à d'autres ? Quels sont les fondements de la mesure ? les aides proposées sont-elles la meilleure réponse aux objectifs recherchés ?
- 3) Peut-on estimer facilement le coût budgétaire de la mesure ?
- 4) Quelles sont les contraintes de gestion de la mesure ?
- 5) Pour les mesures déjà en vigueur et dans une logique de présentation du budget « en base zéro » : Quels ont été les effets, dans le passé, de la mesure ? (Ont-ils été à la hauteur des résultats attendus ? à quel coût ?)

S'agissant des évaluations ex post, les dépenses fiscales devraient être examinées dans les rapports annuels de performance des programmes au même titre que les crédits budgétaires, sous l'angle de leur efficacité, de leur cohérence et de leur efficience :

- 1) Les effets de la mesure ont-ils été suffisants ? (Comparaison des résultats obtenus par rapport aux résultats attendus, explication des écarts observés, propositions d'amélioration...)
- 2) Les effets de la mesure sont-ils cohérents avec les objectifs recherchés ? (Quels sont les bénéficiaires? relève-t-on des effets pervers ?...)
- 3) Quel est le coût des résultats obtenus ? (Coût par emploi créé, coût de gestion...) et peut-on démontrer que la mesure a été moins onéreuse, pour un niveau de résultat donné, que d'autres types d'interventions publiques ?

Ces évaluations devraient être conduites de manière contradictoire entre les administrations qui ont la charge des programmes ministériels et les administrations fiscales, quitte à prévoir des procédures d'arbitrage spécifiques. Il pourrait également être utile de faire appel à des experts indépendants (corps de contrôle, organismes extérieurs...).

### **3. Réexaminer les régimes dérogatoires existants en vue d'une fiscalité plus simple, plus juste et plus efficace**

L'enjeu d'une telle réforme est double :

- Une simplification devrait permettre, à partir de règles plus claires, de rendre la fiscalité plus équitable. Il s'agit de limiter les inconvénients du système actuel où les avantages accordés à certains groupes de bénéficiaires ne sont justifiés ni par des considérations d'intérêt général ni par des préoccupations de cohérence économique.

- Une simplification contribuerait, en outre, à rendre la fiscalité plus efficace. Un impôt établi sur la base d'une législation peu lisible est exposé à une moindre acceptabilité de la part des contribuables, à un risque accru d'évasion fiscale et à un coût de gestion lourd pour l'administration. Revenir à des principes plus clairs permettrait de réduire ces différentes sources d'inefficacité. Une politique volontariste de simplification permettrait des gains de productivité.

L'idée pourrait être avancée d'une vaste réforme de la fiscalité, comportant la suppression d'un grand nombre de dépenses fiscales conjuguée à la baisse concomitante des taux d'imposition. En effet, s'agissant notamment de l'imposition des revenus, deux types de régimes fiscaux sont possibles d'un point de vue théorique :

- La fiscalité peut reposer sur des impôts à taux élevés et à base étroite, souffrant de nombreuses dérogations, nécessaires à l'acceptation par les contribuables des taux élevés, mais facteurs d'opacité et de coûts de gestion élevés.

- Au contraire, la fiscalité peut reposer sur un impôt à base large (peu d'exonérations) et à taux faible, avec peu d'aménagements (abattements, réductions...). Dans cette situation, la simplicité des règles facilite la gestion de l'impôt et garantit sa bonne application. L'assiette large et le taux moyen ou le taux marginal faible sont des gages d'équité et de civisme fiscal.

Le Maroc se rapproche à bien des égards de la première catégorie : un nombre anormalement élevé de dérogations, dont le coût est croissant, une complexité excessive et des effets contestables. Aussi apparaît-il plus réaliste de proposer de suivre une démarche de simplification de la fiscalité qui consisterait à ne réexaminer que les dispositifs fiscaux dérogatoires les plus critiquables, sans toucher aux allègements structurels qui font partie de l'équilibre de l'impôt.

Plusieurs causes peuvent motiver un réexamen de certaines des dépenses fiscales qui constituent des instruments de politique publique, selon qu'il leur est reproché :

- D'être de très faible portée,
- D'être d'un coût inconnu, les allègements de la fiscalité étant alors effectués « en aveugle »,
- D'être peu cohérentes ou d'avoir des effets insuffisants.

### 3.1: Supprimer les dépenses fiscales de faible portée

Cette proposition, et les deux suivantes, ne concernent que les dépenses fiscales qui peuvent être associées à des programmes sectoriels (catégorie des « instruments de politique publique »). Ne sont donc pas concernées les dépenses fiscales qui constituent des allègements structurels de l'impôt.

Les dépenses fiscales de faible portée présentent plusieurs inconvénients :

- Elles ont un impact négligeable (nombre faible, si ce n'est nul, des bénéficiaires ou allègement procuré négligeable) ;
- Elles rendent la législation fiscale inutilement complexe (norme illisible, mise en œuvre compliquée tant pour l'administration que pour les contribuables) ;
- Elles engagent, au-delà de leur coût budgétaire en apparence faible, de nombreux frais administratifs (pour la gestion de l'impôt par les services, la production d'imprimés spécifiques, les contrôles, les contentieux, etc.) ;
- Le champ des bénéficiaires effectifs ne correspond à la cible potentielle qu'au prix d'une action d'information significative qui fait souvent défaut.

La suppression de tels dispositifs, fournirait la matière d'un volet non négligeable d'une politique de simplification de la fiscalité.

### 3.2: Procéder à un réexamen systématique des dépenses fiscales dont le coût est inconnu

En effet, l'absence de chiffrage constitue un obstacle à une bonne prévision des recettes et, s'agissant des mesures censées répondre à un objectif de politique publique, il paraît peu justifiable de mettre en place des systèmes dérogatoires sans aucune visibilité sur leur coût. Les dispositifs sectoriels dont le coût est inconnu devraient faire l'objet d'une attention particulière.

### 3.3: Réexaminer les dispositifs dérogatoires peu cohérents ou dont les effets sont insuffisants

Les domaines dans lesquels une réforme de la fiscalité dérogatoire apparaît souhaitable :

- Dépenses fiscales d'une grande complexité : fiscalité de l'épargne, mesures en faveur de la création d'entreprise, des zones prioritaires d'aménagement du territoire,...

- Dépenses fiscales dont les effets paraissent marginaux par rapport aux autres modes d'intervention publique : mesures en faveur de la formation professionnelle, de la création d'entreprise ;
- Dépenses fiscales dont l'efficacité ne paraît pas démontrée ou dont les objectifs sont peu clairs : mesures en faveur de l'épargne, mesures en faveur du développement de certaines zones d'aménagement du territoire ou de l'environnement.

D'une façon générale, il paraît utile de réexaminer les dispositifs dérogatoires peu cohérents ou dont les effets sont insuffisants. Différentes situations peuvent en effet être distinguées :

\*Certaines mesures de fiscalité dérogatoire n'apparaissent pas toujours cohérentes avec les objectifs poursuivis dans les domaines concernés. Ainsi la question peut-elle être posée, compte tenu du coût élevé des dispositifs concernés, de la cohérence de la fiscalité de l'épargne, avec les objectifs recherchés<sup>897</sup>. Une voie possible de rationalisation de la fiscalité de l'épargne serait de limiter le nombre des régimes applicables, sans exception possible, et de remettre en cause les dérogations qui paraissent peu justifiées.

\*D'autres mesures, qui répondent incontestablement à des priorités justifiées, présentent des difficultés dans leur mise en œuvre soit parce que l'outil fiscal paraît inadapté à l'objectif poursuivi, soit parce que l'outil fiscal demanderait à être amélioré pour être pleinement efficace.

En gros, tous les pays qui ont opté pour une réforme des dépenses fiscales ont vu leurs recettes fiscales s'accroître et leurs systèmes fiscaux se simplifier. Ainsi, la Chine a éliminé en 2008 l'allégement fiscal de cinq ans accordé aux investisseurs étrangers en faveur d'un taux unique de 25 %<sup>898</sup>. Les taux réduits des impôts sur les sociétés et indirects (de 15 % et 24 %) ont eux aussi été éliminés et remplacés par un taux unique de 25 %.

L'Égypte a promulgué à la mi-2005 une nouvelle loi relative à l'impôt sur le revenu qui a abaissé les taux marginaux supérieurs de l'impôt sur les revenus et les bénéficiaires de 32 à 20 % pour les personnes physiques et de 40 à 20 % pour les sociétés de capitaux et de personnes<sup>899</sup>. Cette réforme a en outre relevé le seuil d'exonération pour les personnes physiques, libéralisé l'amortissement normal<sup>900</sup> et assuré l'élimination progressive des trêves fiscales tout en permettant à leurs bénéficiaires actuels de se prévaloir de droits acquis. Fait

---

<sup>897</sup> La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales. Op cité.

<sup>898</sup> Deux ans à zéro pour cent, puis trois à la moitié du taux standard de 33 %.

<sup>899</sup> Les taux pour le pétrole, l'autorité du Canal de Suez et la banque centrale ont été laissés à 40 %.

<sup>900</sup> Les machines et équipements donnent maintenant droit à une déduction de 30 % pendant leur première année d'utilisation, avec application des taux normaux au solde restant.

important, ces changements se sont accompagnés de vastes réformes continues de l'administration fiscale, parmi lesquelles figurent l'institution réussie de l'auto-évaluation et une réforme du traitement fiscal des petites et moyennes entreprises. Entre 2005 et 2006, les investissements directs étrangers en Égypte ont doublé.

Maurice a éliminé la plupart des incitations fiscales existantes (trêves fiscales, exonérations et crédits d'impôt pour investissement) aux entreprises, à l'exception de celles déjà fournies<sup>901</sup>. La seule incitation notable qui a été maintenue est une trêve fiscale de quatre ans pour les revenus des petites entreprises ou des entreprises artisanales dans le cadre de la Loi sur l'Autorité pour le développement des petites entreprises et de l'artisanat de 2005, qui vise à encourager la régularisation des activités informelles<sup>902</sup>. En outre, le taux standard de l'impôt sur les sociétés a été abaissé de 25 à 15 % en juillet 2007 et se trouve ainsi harmonisé avec le taux en vigueur de l'impôt sur les entreprises bénéficiant d'incitations fiscales. (Le barème des taux des impôts sur les sociétés et indirects a lui aussi été modifié et fait place à un taux forfaitaire de 15 %)<sup>903</sup>. Sous l'effet de ces réformes, les investissements directs étrangers ont été vigoureux<sup>904</sup> ; en effet, les entrées nettes, en pourcentage du PIB, ont doublé en 2006 par rapport à 2005, atteignant environ 12/3 %, et ont presque triplé en 2007, passant à 4½ % du PIB<sup>905</sup>. La part des entrées nettes de 2008 est du même ordre que celle de 2010, mais un léger repli a été observé en 2009<sup>906</sup>.

Bref, le réexamen des dérogations fiscales n'est pas une tâche facile ; les mesures en cause sont très nombreuses ; l'appréciation de leurs effets est souvent difficile, quelquefois impossible ; et le domaine est politiquement sensible ; c'est le plus souvent en réponse à des sollicitations particulières que le Parlement a voté ces dispositions fiscales.

Notons qu'il n'est pas suffisant de réexaminer les dépenses fiscales pour simplifier l'impôt et renforcer l'attractivité du territoire, d'autres mesures d'accompagnement doivent être adoptées. Il s'agit, en l'occurrence, de l'optimisation de la fiscalité locale.

---

<sup>901</sup> FMI : Mobilisation des recettes dans les pays en développement. Préparé par le Département des finances publiques, Approuvé par Carlo Cottarelli, 8 mars 2011.  
<http://www.imf.org/external/french/np/pp/2011/030811f.pdf>

<sup>902</sup> Id.

<sup>903</sup> Id.

<sup>904</sup> C'est surtout dans les secteurs du tourisme, de l'immobilier (achats de biens immobiliers par les non-résidents) et, en particulier, des services financiers et des assurances (où un certain nombre de réformes réglementaires ont été opérées) que les IDE ont augmenté.

<sup>905</sup> FMI : Mobilisation des recettes dans les pays en développement. Op cité.

<sup>906</sup> Durant cette période, les recettes tirées des impôts sur les sociétés et indirects ont-elles aussi sensiblement augmenté, passant d'environ 2½ % du PIB en 2006/07 et 2007/08 à 3,8% en 2008/09 et à 3,6 % pour la période de six mois allant de juillet à décembre 2009.

### **Conclusion de la première section**

La fiscalité marocaine est asphyxiée par sa complexité et sa faible progressivité. Ainsi, toute réforme fiscale devrait relever plusieurs défis et répondre à plusieurs enjeux. Cependant, l'enjeu réel n'est ni de réduire ni d'augmenter les impôts. Il s'agit bien plutôt de rendre le système plus simple, plus équitable et plus efficace. Mais, malgré les discours, chaque année la Loi de finances apporte son lot de niches fiscales, dûment légitimées par le vote de la représentation nationale. Qu'il s'agisse des cadeaux aux promoteurs immobiliers ou des mesures s'adressant à des groupes plus larges (épargnants, détenteurs d'actifs financiers), la politique fiscale des différents gouvernements qui se sont succédés a surtout consisté à ajouter de nouvelles couches de complexité et de règles dérogatoires à un système fiscal qui en compte déjà beaucoup trop. Et les propositions de réforme fiscale actuellement brandies sont floues alors que le citoyen plaide pour une fiscalité précise et juste. Le défi est énorme surtout à l'heure de la mondialisation et avec l'impératif du renforcement de l'attractivité du territoire.

Trois principes devraient guider la réforme fiscale. Équité : un principe sans lequel il ne peut donc exister d'impôt juste et accepté par tous ; il exige la suppression des niches fiscales, une imposition égalitaire des revenus du travail et des revenus du capital. Progressivité : grâce à l'extension de l'assiette d'imposition aux revenus du capital, au secteur informel et tout secteur échappant à l'emprise de l'impôt surtout l'agriculture. Ce principe permet de rendre le système plus juste, et plus efficace car, contrairement à une idée répandue, les revenus modestes supportent aujourd'hui des impôts extrêmement élevés si l'on prend en compte l'ensemble des prélèvements obligatoires (y compris les cotisations sociales et les impôts sur la consommation). Enfin et surtout transparence : aucune réforme fiscale n'est parfaite ; d'où la nécessité de rendre le système plus lisible socialement, de donner aux citoyens, responsables politiques et syndicaux de toutes tendances les moyens informationnels de plaider pour des mesures précises et opérationnelles, d'en évaluer les effets.

A ce propos, il convient de préciser que, l'aide extérieure, notamment comme instrument d'appui aux réformes, n'a pas d'impact systématique sur les politiques économiques. Les changements de politiques publiques sont principalement déterminés par des facteurs d'économie politique spécifiques aux pays et beaucoup moins par les conditions des programmes d'appui aux réformes des bailleurs de fonds. Un partenaire extérieur ne peut « acheter une réforme ». Si le programme n'est pas approprié pour le pays bénéficiaire, il ne sera pas réellement appliqué.

Les réformes du cadre légal et législatif sont stratégiques pour ancrer une réforme. C'est une étape indispensable, mais pas suffisante pour opérer un changement effectif des réalités économiques et sociales. Les programmes méritent d'être adaptés, afin de pouvoir accompagner les réformes jusqu'aux résultats attendus. Il est nécessaire que ces résultats soient, bien sûr, identifiables, maîtrisables par les autorités et directement liés à la réforme.

En gros, les réformes fiscales requièrent un programme d'actions diverses et complexes, coordonnées de manière appropriée dans un cadre pluriannuel. Dans le cas du Maroc, ce programme est présenté essentiellement à travers une matrice qui décrit les étapes à franchir ainsi que des critères de performances qui permettent de déclencher le versement des différentes tranches du programme d'appui financier à la réforme. L'établissement de la matrice a été l'occasion d'une mobilisation intense des compétences pour parvenir à dégager un programme cohérent et réaliste pour plusieurs années à venir. Le contenu de la matrice a été l'objet d'un accord entre le Gouvernement marocain et la Commission de l'Union Européenne en 2006.

L'aboutissement à une matrice cohérente et substantielle marque un degré d'appropriation élevé de la réforme. L'accord entre le Maroc et l'Union Européenne repose sur l'adoption de mesures effectives et non pas sur des engagements de propositions de mesures de réformes, ce qui correspondrait à des inscriptions dans le projet de Loi de Finances mais sans que soit garantie l'inscription des mesures dans la version de la Loi de Finances approuvée par le Parlement. La contrepartie d'un tel engagement est une souplesse dans le calendrier de la réforme : les objectifs terminaux sont fixés mais le sentier de la réforme à emprunter présente des souplesses pour tenir compte du calendrier électoral ou d'évènements conjoncturels imprévus.

Enfin, la matrice constitue un pari sur l'avenir : elle doit être à l'origine d'une impulsion qui, ancrée sur les premiers résultats bénéfiques de la réforme, devrait inciter la poursuite du processus en vue du succès de la transition fiscale.

## **Section 2 : Le renforcement de l'attractivité du territoire à l'heure de la mondialisation :**

### **Vers l'optimisation de la fiscalité locale**

La recherche d'une nouvelle donnée en matière de la fiscalité et des finances publiques locales peut apparaître comme une véritable gageure tant le sujet semble - aux yeux de beaucoup - appartenir à cette catégorie des sujets impossibles, ceux dont chacun doit proclamer qu'il appelle de ses vœux la réforme indispensable et salvatrice mais dont tous reconnaissent très vite que la complexité et l'interdépendance sont telles qu'il devient dès lors urgent de ne rien faire sous peine de contrarier le fragile équilibre des situations acquises<sup>907</sup>. Et pourtant, relever un tel défi c'est permettre à la fiscalité locale de s'inscrire dans les évolutions de la conjoncture économique internationale et de renforcer l'attractivité du territoire à l'ère de la mondialisation.

#### **&1 : Les différentes voies de réforme de la fiscalité locale**

L'autonomie financière des collectivités locales implique une autonomie fiscale locale forte. Certains voudraient réduire l'autonomie financière locale à l'autonomie de dépense. Ils mettent en avant certains inconvénients de l'autonomie fiscale : les inégalités qu'elle engendre, son caractère théorique pour les collectivités pauvres, les distorsions économiques possibles, la difficulté d'une régulation globale en matière des finances publiques et d'aménagement du territoire. Parallèlement, ils font valoir les avantages d'une autonomie de dépense assise sur des dotations : une régulation globale des finances publiques facilitée et des possibilités nouvelles de péréquation financière entre collectivités.

Néanmoins, l'autonomie fiscale est un élément essentiel de l'autonomie locale. Elle constitue un fondement de la démocratie locale. En effet, le lien fiscal est un facteur de responsabilisation des acteurs du développement local en permettant une confrontation directe entre les besoins et les contraintes de moyens<sup>908</sup>. C'est aussi un instrument d'autonomie des choix locaux permettant de choisir le niveau souhaité pour les services et les initiatives de développement jugées opportunes.

L'autonomie fiscale comporte, dans cette perspective, des marges de manœuvre multiples : non seulement la possibilité de fixer le taux des impôts, à la hausse comme à la baisse, mais aussi le bénéfice de l'évolution spontanée des bases, l'effet de levier sur la capacité d'emprunt et l'effet « retour sur investissement » qui permettent à une collectivité

---

<sup>907</sup> Rapport du conseil économique et social présenté par M. Philippe Valletoux: Fiscalité et finances publiques locales, la Documentation française, 2006.

<sup>908</sup>Rapport du SENAT: L'autonomie fiscale, une composante essentielle de l'autonomie financière <http://www.senat.fr/rap/a03-325/a03-3254.html>

dynamique de retrouver sous forme de bases nouvelles les fruits de ses efforts de développement<sup>909</sup>.

L'autonomie fiscale est en définitive un facteur d'efficacité. Elle constitue une incitation au dynamisme et à la bonne gestion : l'amélioration des ressources fiscales par l'effet « retour sur investissement » facilite l'autofinancement total ou partiel des projets voire, dans certains cas, autorise une baisse ultérieure de la pression fiscale<sup>910</sup>. Elle encourage l'analyse de l'impact économique des différents investissements locaux. Elle facilite une meilleure répartition dans le temps de l'effort financier des usagers contribuables en articulant pression fiscale, emprunt, retour sur investissement. Elle permet aussi de choisir, dans certaines limites, la répartition de l'effort entre catégories de contribuables.

Par ailleurs, l'autonomie fiscale des collectivités locales ne va pas sans contrepartie. Elle implique une bonne assise des impôts locaux. L'assise territoriale des impôts doit être assez large pour limiter au maximum les distorsions économiques et sociales. Elle impose des contraintes de transparence et de lisibilité. En effet, une des contreparties de l'autonomie financière et fiscale réside dans l'obligation, pour les collectivités, de rendre des comptes non de façon purement formelle mais selon des règles et des modalités permettant un véritable débat public et donc un réel contrôle des citoyens, non seulement sur la régularité mais également sur l'efficacité de la gestion. Ainsi, l'autonomie fiscale rend nécessaires des mécanismes régulateurs de la pression fiscale locale et des dispositifs correcteurs des inégalités.

Notons que l'autonomie fiscale ne va pas sans inégalités<sup>911</sup>. Dès lors, si l'on ne veut pas que les principes de libre administration et d'autonomie financière restent des vœux pieux pour les collectivités les plus pauvres, il importe de mettre en œuvre des mécanismes de péréquation financière efficaces et une politique d'aménagement du territoire volontariste. Elle implique aussi que l'Etat et les collectivités territoriales se mettent d'accord sur des règles du jeu en matière de régulation globale des prélèvements obligatoires et de l'endettement.

Aussi, l'environnement international stimule de différentes façons la concurrence territoriale ce qui ne va pas sans conséquence sur les finances locales. Dès lors, la compétitivité internationale des entreprises et donc leur santé économique concerne de plus en

---

<sup>909</sup> Rapport du SENAT : L'autonomie fiscale, une composante essentielle de l'autonomie financière. Op cité.

<sup>910</sup> Id.

<sup>911</sup> Id.

plus les collectivités locales (emplois, rentrées fiscales) qui sont incitées à agir pour maintenir ou accroître cette compétitivité.

Cette mobilité accrue est liée elle-même au développement et à l'ouverture des marchés, aux facilités nouvelles des transports, à l'harmonisation des méthodes de travail, aux progrès de la pratique des langues étrangères, à l'internationalisation du capital mais aussi au développement des services par rapport à l'industrie. Le contexte actuel de pénurie de main-d'œuvre qualifiée y contribue aussi. Or, cette mobilité joue dans les deux sens pour les collectivités : risques de départs, opportunités d'arrivées nouvelles. Aussi, la concurrence territoriale ne va pas sans exigences contradictoires et sans risques pour les finances locales<sup>912</sup>. Ainsi, la sauvegarde de la compétitivité des entreprises et de l'attractivité des territoires militent en faveur d'une modération fiscale voire d'un dumping fiscal<sup>913</sup>.

Il faut cependant remarquer que les critères de la fiscalité locale ne sont que des facteurs complémentaires dans les décisions de mobilité ou d'implantation de pays à pays. D'ailleurs, la fiscalité locale doit être réinscrite dans le poids global de la fiscalité du pays.

D'autres facteurs jouent un rôle plus important. Les entreprises sont de plus en plus attentives aux « externalités » liées aux équipements, aux conditions d'accueil pour leurs cadres et leurs activités, aux services publics locaux<sup>914</sup>. Dès lors, les collectivités sont incitées à investir dans cette perspective en attendant que l'arrivée de nouvelles bases fiscales constitue le retour d'investissement naturel et permette de modérer les taux.

La préservation d'une marge de manœuvre fiscale suffisante pourrait ainsi constituer un atout de compétitivité territoriale pour des reconversions, le développement de projets nouveaux, l'adaptation rapide aux besoins des entreprises ou la négociation avec des entreprises étrangères<sup>915</sup>.

Bien entendu, la compétition territoriale accrue peut signifier le développement d'inégalités territoriales cumulatives. Ces conséquences de la compétition territoriale ne peuvent qu'accroître la nécessité de renforcer les mécanismes de péréquation. Sans omettre la nécessité de diversifier la fiscalité locale et de mobiliser la parafiscalité

---

<sup>912</sup> Avis adopté par le Conseil économique et social au cours de sa séance du 13 juin 2001, <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/014000650/0000.pdf>

<sup>913</sup> Le dumping fiscal consiste pour un État à imposer faiblement (c'est-à-dire plus faiblement que ce que font les autres pays) les sociétés et les personnes sur son territoire afin d'attirer les capitaux et les personnes. On parle plus généralement de dumping fiscal quand un État pratique une fiscalité plus faible que ses voisins, qu'il ait ou non l'intention d'attirer les étrangers.

<sup>914</sup> Multinationales et développement : *le rôle des politiques nationales*, Frédérique Sachwald : Institut français des relations internationales ; Serge Perrin : Agence Française de Développement, <http://www.afd.fr/webdav/site/afd/shared/PUBLICATIONS/RECHERCHE/Archives/Notes-et-documents/02-notes-documents.pdf>

<sup>915</sup> Id.

## **A : La diversification de la fiscalité locale et la mobilisation de la parafiscalité**

Comment envisager la modernisation de la fiscalité locale marocaine ? Il existe des contraintes communes à intégrer dans toute réforme mais pour celle-ci il existe plusieurs scénarios.

Aussi, avec la régionalisation élargie et en vue de dépasser l'étroitesse des ressources des régions, et plus particulièrement celles relatives à la matière imposable, il est primordial de procéder à la revalorisation et la diversification des bases d'imposition. Ce qui implique l'exploration de nouveaux gisements prometteurs. A titre d'exemple, il est utile d'observer les évolutions récentes des expériences étrangères en la matière où une partie des ressources des régions proviennent des « taxes vertes ».

Le fondement de ces écotaxes est le principe du pollueur-payeur qui consiste à faire supporter au pollueur une partie ou la totalité du coût de l'élimination de sa pollution<sup>916</sup>. En plus de son impact sur la protection de l'environnement, la fiscalité environnementale est de nature à procurer des recettes substantielles aux régions ; et par la même occasion l'exercice de leurs compétences en matière de résorption des déficits constatés dans le domaine environnemental<sup>917</sup>.

La diversification de la fiscalité locale des régions passe également par l'élargissement du champ d'application de certaines impositions, à l'instar de la taxe sur les activités portuaires qui devrait être examinée dans le sens de son application aux activités aéroportuaires et au transport autoroutier<sup>918</sup>.

Par ailleurs, les sources de financement des budgets des régions pourraient aussi provenir du produit des redevances qui doivent répondre à l'impératif de mise en place d'un système de rémunération des services rendus correspondant aux coûts des services publics. Certes, et en raison du pouvoir d'achat des ménages, cette rémunération n'est pas

---

<sup>916</sup> Écotaxes et la réforme fiscalité verte, rapport de l'OCDE, 1997.

<sup>917</sup> Il est à rappeler qu'en raison des besoins gigantesques que nécessitent les actions de protection de l'environnement, le département ministériel en charge de ce secteur avait proposé la création d'un fonds national de protection de l'environnement dont l'essentiel des ressources proviendront des taxes et redevances à forte dimension environnementale se rapportant à trois domaines : l'air, l'eau et le sol, à travers l'institution des écotaxes suivantes :

- Taxe à taux réduit perçue à l'occasion de toute transaction de véhicule dont le montant varie en fonction de l'âge du véhicule et du type de carburant utilisé;
- Taxe perçue à l'occasion des visites techniques ;
- Taxe sur la dégradation des sites d'extraction des produits de carrière ;
- Taxe sur les sacs en plastique et emballages ;
- Redevance sur les rejets en milieu marin ;
- Amendes pour la sanction des infractions en matière de pollution.

<sup>918</sup> Commission Consultative de la Régionalisation/Rapport sur la régionalisation avancée/Livre III : la régionalisation avancée au service du développement éco. & social, <http://fr.scribd.com/doc/56971945/Livre-III>

obligatoirement corrélée aux coûts du service public, mais elle doit s'en rapprocher en vue d'améliorer la qualité des services publics rendus et en faciliter l'accès. Par conséquent, une étude des coûts des services publics s'impose. A cet égard, et en vue de garantir le financement des services publics locaux par le produit des redevances, l'instrument des budgets annexes<sup>919</sup> devrait être systématiquement utilisé pour retracer les ressources et les charges desdits services publics.

En gros, différentes voies de réforme de la fiscalité locale sont imaginables même si elles ne semblent pas toutes pertinentes. Rares sont d'ailleurs les approches globales de cette question. Parmi les grandes pistes envisageables on peut distinguer : le transfert ou le partage d'impôts d'Etat, la création de nouveaux impôts, la modernisation des impôts locaux existants, la spécialisation fiscale territoriale.

Notons que la fiscalité locale se base essentiellement sur la valeur locative. En vue d'en améliorer le rendement, les valeurs locatives doivent être régulièrement réévaluées pour se rapprocher des prix du marché en se basant sur les données disponibles, notamment, au niveau de la conservation foncière et de la DGI. D'ailleurs, cette réévaluation est applicable de droit pour appréhender notamment les profits immobiliers au titre de l'impôt sur le revenu.

Ce travail peut être complété par l'adaptation de la fiscalité foncière au standing d'habitation, en optant pour une fiscalité modérée pour le segment social et moyen standing et une autre plus adéquate pour le haut standing. En outre, il est primordial d'améliorer les opérations de recensement pour mieux appréhender la matière imposable, en renforçant le rôle et la structure des commissions locales créées à cet effet avec une étroite collaboration de l'autorité locale et des autres organismes intervenant dans l'identification des contribuables. Ces commissions doivent aussi être dotées des moyens humains et matériels pour la conduite régulière et permanente des opérations et en assurer le suivi.

Le résultat des opérations de recensement doit être transmis au niveau central en vue de permettre les recoupements et le partage des informations entre l'ensemble des CL et les services de l'Etat, en raison de la mobilité géographique des contribuables et de l'existence de plusieurs centres d'intérêts économiques. Par ailleurs, l'amélioration du rendement de la fiscalité locale exige un réel engagement et une forte implication des élus locaux aussi bien dans la définition des seuils d'imposition, d'identification et de recensement de la matière imposable qu'en matière de recouvrement.

---

<sup>919</sup>Les budgets annexes décrivent les opérations financières des services publics qui ne sont pas dotés de la personnalité morale et dont l'activité tend, essentiellement, à produire des biens ou à rendre des services donnant lieu à rémunération. Ils comprennent une première partie réservée aux recettes et dépenses de fonctionnement et une deuxième partie pour les recettes et dépenses d'équipement.

En définitive, tout concourt à montrer qu'il serait bien indiqué que les CL accomplissent un saut qualitatif en empruntant un ensemble de démarches qui s'inscrivent dans une préoccupation de mobilisation des ressources par le recours à des outils simples à mettre en œuvre tels que :

- Une stratégie de développement de la fiscalité locale ;
- Un programme de mobilisation des ressources locales, d'ajustement des modalités de la fiscalité et de valorisation des assiettes imposables ;
- Un plan de communication et de sensibilisation.

### **1. Le transfert ou le partage d'impôts d'Etat**

Face à l'archaïsme des impôts locaux actuels, les impôts d'Etat apparaissent, à certains, plus modernes et l'exemple de l'Allemand ou d'Espagne incitent à envisager le transfert ou le partage de ces impôts. Différents cas de figure sont possibles : impôts cédés, impôts partagés, impôts conjoints.

Selon une terminologie empruntée à Monsieur Philippe Cattoir<sup>920</sup> en matière de partage des responsabilités dans le domaine de la fiscalité, on peut distinguer quatre grands cas de figure :

- \* Les impôts propres : ceux dont la totalité du produit revient à un niveau territorial, qui peut aussi fixer le taux et intervenir sur l'assiette ; cette compétence est exclusive de celle des autres niveaux<sup>921</sup> ;
- \* Les impôts cédés : impôts prélevés et réglés par le pouvoir central mais entièrement ristournés à un autre niveau territorial suivant un principe de territorialité ou bien une autre clef.
- \* Les impôts partagés : impôts dont l'assiette et les barèmes sont uniformes mais dont le produit est partagé entre différents niveaux de pouvoirs. Une première clef de répartition verticale partage l'impôt entre le niveau central et le ou les niveaux décentralisés. Une deuxième clef de répartition horizontale est choisie pour partager la

---

<sup>920</sup> Philippe Cattoir (Fédéralisme et solidarité financière, préfacé par Henri Tulkens, 1998).

<sup>921</sup> Le système allemand des finances locales se caractérise par un recours limité aux impôts propres, une large part faite aux impôts partagés et des mécanismes de péréquation puissants. Les impôts propres ne se retrouvent qu'au niveau des Länder et des communes : ils n'existent pas au niveau des Kreise et des structures intercommunales. Les communes disposent essentiellement dans ce registre des taxes foncières sur le bâti et le non bâti, de la taxe sur les chiens et de celle sur les emballages. Les Länder ont tiré, quant à eux, 10 % de leurs ressources en 1997 de l'impôt sur la fortune, des droits de succession, des droits de mutations foncières et de la taxe sur les véhicules à moteur.

Les impôts partagés, appelés « impôts communs », qui s'élèvent à 75 % des recettes fiscales allemandes en 1997, sont les suivants : taxe professionnelle, impôt sur les sociétés, impôt sur le revenu des personnes physiques, TVA.

part décentralisée entre les entités concernées. On peut citer le cas du produit de la TVA en Allemagne partagé à différents niveaux ;

\* Les impôts conjoints : des impôts dont l'assiette est définie par le niveau de pouvoir supérieur mais par rapport à laquelle le ou les niveaux de pouvoir inférieurs peuvent voter des taux additionnels (plus ou moins encadrés). Pour ces impôts, l'assiette est territorialisée. C'est le cas de l'impôt sur le revenu en Espagne pour lequel la pression fiscale possible est répartie entre l'Etat et les communautés autonomes, c'est le cas des quatre « *vieilles* » en France.

On voit bien, suivant ces différents cas de figures, que les collectivités territoriales gardent un certain pouvoir fiscal sur les impôts conjoints ou indirectement sur les impôts cédés (lorsque la répartition du produit se fait en fonction de bases territorialisées) mais n'en ont plus pour les impôts partagés sauf si la base est territorialisée.

L'avantage ou la particularité des impôts partagés par rapport à des dotations est que leur produit global évolue en fonction des bases elles-mêmes et du taux<sup>922</sup>. Certes l'Etat peut le baisser mais alors il se pénalise aussi lui-même.

Il importe de garder ces mécanismes présents à l'esprit lorsqu'on envisage un partage ou un transfert d'impôt d'Etat en compensation des transferts de compétences, de suppressions d'impôts locaux ou lorsqu'on analyse les systèmes fiscaux étrangers.

### 1.1 : La part des transferts dans le revenu des CL

Au Maroc, le renforcement de la régionalisation génère un besoin accru de solidarité territoriale. En effet, l'approfondissement de la décentralisation s'accompagne par une hausse des attributions dévolues aux régions, et donc par une augmentation des charges qu'elles assurent. Le principe de l'autonomie financière voudrait qu'elles assument leurs nouvelles attributions en faisant appel à leurs propres ressources financières. Or, au Maroc, comme dans de nombreux pays, la concentration des lieux de production de la richesse est telle que les régions ne seront pas toutes en mesure de couvrir leurs besoins de dépenses par leurs ressources propres. A cette disparité des revenus s'ajoute la grande diversité géographique qui implique, pour certaines régions, des coûts de fourniture des services publics plus élevés. Il s'agit notamment des régions montagneuses où le désenclavement des populations est généralement très onéreux et des régions désertiques ou semi-désertiques où la répartition de la population est fortement dispersée.

---

<sup>922</sup> Projet de loi organique relatif à l'autonomie financière des collectivités territoriales, rapport du SENAT, 2013, <http://www.senat.fr/rap/a03-325/a03-325.html>

Pour répondre à cet impératif de solidarité territoriale, les solutions mises en place dans les différents pays reposent en règle générale sur le transfert d'une partie des ressources de l'Etat central vers les niveaux infranationaux. En effet, le recours aux transferts comme mode de financement privilégié des CL accroît la solidarité territoriale, car les modes de financements principalement basés sur les impôts propres peuvent se révéler très inégalitaires lorsque les disparités régionales de la richesse et donc des bases imposables sont très importantes. De plus, comme les transferts budgétaires peuvent avoir plusieurs raisons d'être, la solidarité est souvent recherchée à travers des transferts dits péréquatifs. La péréquation étant définie comme un processus systématique de transferts financiers orientés vers l'équilibrage de la capacité budgétaire ou des indicateurs socioéconomiques des CL<sup>923</sup>.

Le succès de la régionalisation s'avère reposer aussi sur une réforme du système de transfert des ressources. Or, la conception d'un mécanisme de transferts budgétaires entre administrations est l'une des tâches les plus épineuses qui soient dans le domaine des finances publiques dans la mesure où chaque mécanisme est conçu et repose souvent sur un ensemble complexe de variables où participent à la fois des choix politiques, des principes économiques et des raisons historiques<sup>924</sup>. De ce fait, tout système de transfert traduit un cheminement historique propre à un pays qu'il serait vain de vouloir transporter à un autre.

Néanmoins, l'examen d'un grand nombre d'expériences étrangères est susceptible de mettre en exergue des enseignements à même d'orienter le processus de conception et de mise en place du modèle marocain. Globalement, la révision des modalités de répartition des transferts dans l'objectif de renforcer leur pouvoir péréquatif et l'instauration d'un fonds de solidarité pour les régions qui enregistrent les retards les plus importants, constituent deux scénarios possibles.

Rappelons que les transferts financiers constituent l'une des principales sources de financement des collectivités locales en particulier dans les PED ayant un système décentralisé. En pratique, la part des transferts dans les revenus des CL varie considérablement selon les pays ; elle se situe entre 5% et 78% dans les pays émergents, et entre 23% et 69% dans les économies développées<sup>925</sup>. Au Maroc elle est de l'ordre de 55%<sup>926</sup>.

---

<sup>923</sup> Jacques Blanc : Les péréquations dans les finances locales, LGDJ, 1998.

<sup>924</sup> Commission consultative de la régionalisation : Rapport sur la régionalisation avancée/Livre II : Aspects institutionnels. [http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L2\\_Rapports\\_thematiques.pdf](http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L2_Rapports_thematiques.pdf)

<sup>925</sup> Commission consultative de la régionalisation/ Livre III : Rapport sur la régionalisation avancée La régionalisation avancée au service du développement économique et social

[http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L3\\_Dev\\_Eco\\_So.pdf](http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L3_Dev_Eco_So.pdf)

<sup>926</sup> Id.

Certes, ces mécanismes de transferts sont assez prisés dans les pays à décentralisation avancée, mais ils sont loin d'être homogènes. Ils se présentent sous des formes et avec des modalités très différenciées. On y distingue au moins trois types : les transferts dits de compensation des charges, les transferts dits de partage des ressources et les transferts de péréquation<sup>927</sup>.

En règle absolue, les premiers, transferts de compensation, permettent de financer les compétences transférées par l'Etat aux CL. Ces transferts sont généralement des dotations du budget général de l'Etat liées à une forte conditionnalité quant aux modalités et à la qualité du service offert. Bien que la solidarité ne soit pas l'objectif initial de ces transferts, ils peuvent contribuer à son renforcement en fonction des critères de leur répartition.

Les seconds, transferts de partage des ressources, sont destinés à financer les missions sur lesquelles les CL ont un pouvoir de contrôle important et une pleine responsabilité du niveau et de la qualité des prestations.

Enfin, les transferts de péréquation ont pour objectif la réalisation de l'égalité d'accès aux services publics. Celle-ci peut être atteinte généralement à travers la correction soit des disparités relatives de la capacité financière (péréquation des ressources) des CL, soit des disparités liées aux coûts potentiels de la fourniture d'un ensemble donné de services (péréquation des charges)<sup>928</sup>. Ils renvoient ainsi à une recherche de l'équité en faveur des régions les moins nanties.

Par ailleurs, les fortes inégalités entre les régions marocaines en matière de développement économique et social appellent la mise en place d'un mécanisme de solidarité qui dépasse largement le cadre étroit et parfois étriqué de la péréquation. Celle-ci renvoie généralement à la convergence des régions les plus pauvres vers la moyenne nationale.

Or, dans un pays comme le Maroc qui se caractérise par une grande concentration géographique de la richesse et par des contrastes notoires dans sa composition géographique, cette forme de convergence arithmétique n'a que peu de sens. La moyenne nationale peut se situer à un niveau tel qu'elle n'assure pas le strict minimum des prestations sociales aux populations.

Dans une logique de gradualité, il est tout indiqué de chercher d'abord à hisser les régions les plus pauvres à un niveau de vie minimum avant d'adopter une logique d'égalisation des moyennes nationales. C'est pour cette raison là qu'un fonds de mise à

---

<sup>927</sup>La réforme des finances locales, Direction Générale des Collectivités Locales, La Documentation Française, 2002.

<sup>928</sup> Id.

niveau sociale devrait être mis en place<sup>929</sup>. Ce fonds viendrait en appui aux dispositifs de transferts déjà en place dont les effets correctifs sont demeurés, malgré l'importance des ressources mobilisées, assez circonscrits.

En effet, en 2009, les ressources transférées aux régions, évaluées à 53% du total de leur revenu, se composent d'une part de 1% dans le produit de l'IS et l'IR<sup>930</sup> (660 MDH) et d'une dotation spéciale et exceptionnelle de la TVA destinée à l'investissement (155 MDH). Les régions ne bénéficient que de 5% du total des ressources transférées à l'ensemble des CL. Par ailleurs, ces ressources ont connu globalement une tendance haussière passant de 352 MDH en 2005 à 659 MDH en 2009, soit un taux moyen d'accroissement proche de 22% par an. Toutefois, cette dynamique se caractérise par une tendance variable; enregistrant une croissance positive de 88% en 2006, avant d'afficher une croissance négative de 6% en 2009<sup>931</sup>.

De même, l'examen de l'évolution de ces transferts par habitant, pour la période 2005-2009, montre l'existence d'importantes disparités régionales. Concrètement, le rapport entre le transfert le plus élevé et le moins élevé est de 18<sup>932</sup>. De même, il est à noter que 13 régions perçoivent une dotation inférieure à la moyenne. De ce fait, seules les régions du sud perçoivent des niveaux de transfert supérieurs à la moyenne nationale. Elles sont ainsi les principales bénéficiaires du système actuel.

Dans le même ordre d'idée, les transferts aux régions ne semblent pas permettre une réduction des disparités territoriales en matière de ressources financières. Au contraire, ces disparités ont tendance à augmenter après les transferts.

De ces constats, se dégage le fait suivant : le système actuel semble peu péréquatif. Ainsi, le système de transfert actuel interpelle une réforme susceptible d'accompagner efficacement le processus de régionalisation approfondi. Pour ce faire, il s'avère nécessaire de procéder opportunément à la réalisation d'un examen approfondi de ces questions pour apporter les ajustements nécessaires.

---

<sup>929</sup> CCR/Rapport sur la régionalisation avancée/Livre I : Conception générale

[http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L1\\_ConceptionGenerale.pdf](http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L1_ConceptionGenerale.pdf)

<sup>930</sup> Le système de transfert relatif à l'IS et l'IR se réfère à trois critères : le critère forfaitaire, le critère de la population et celui de la superficie, qui représentent des pondérations de 50%, 37.5% et 12.5% successivement.

<sup>931</sup> Commission consultative de la régionalisation/ Livre III : Rapport sur la régionalisation avancée La régionalisation avancée au service du développement économique et social

[http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L3\\_Dev\\_Eco\\_So.pdf](http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L3_Dev_Eco_So.pdf)

<sup>932</sup> Id.

Les transferts aux CL sont généralement assortis d'un certain nombre d'objectifs qui traduisent la conception propre du système. Ainsi, les objectifs assignés aux systèmes de transferts de ressources sont multiples et différents d'un pays à l'autre, on peut y retrouver<sup>933</sup> :

- La compensation des CL dont les recettes fiscales ont été impactées par l'application de nouvelles mesures législatives ou dont les charges ont été augmentées par un transfert de compétence ;
- Le comblement du gap entre les recettes affectées aux CL et les dépenses découlant de leurs attributions constitutionnelles ;
- La réalisation d'une égalité d'accès aux services publics de base des citoyens quel que soit leur lieu de résidence ;
- L'incitation des CL à harmoniser et à coordonner leurs orientations avec les programmes nationaux fixés par l'administration centrale ;
- La compensation des externalités produites par des CL qui fournissent des prestations de services ayant des effets dépassant leur délimitation territoriale.

La pratique a montré que la combinaison de ces objectifs peut mener à des contradictions. Par exemple, un transfert de compensation pourrait augmenter les ressources des régions les plus riches car elles sont aussi celles qui assument davantage de charges, ce qui irait à l'encontre des objectifs de péréquation financière. C'est la raison pour laquelle il est généralement conseillé d'assigner à chaque transfert, un seul objectif.

En ce qui concerne les transferts de péréquation, l'expérience des pays révèle que selon la nature des contributeurs (Etat ou CL), la péréquation peut revêtir une forme verticale ou horizontale. Un système est considéré à redistribution verticale lorsque les transferts aux collectivités du même niveau proviennent d'un échelon supérieur. En retour, la péréquation horizontale consiste à redistribuer entre collectivités d'un même niveau une partie de leurs ressources propres pour faire participer les plus prospères aux charges des autres. En théorie, la redistribution horizontale constitue le modèle le plus probant d'une péréquation équilibrée et efficace.

Néanmoins, impopulaire et souvent limité en volume, ce mécanisme est accompagné, dans la majorité des pays, par des transferts verticaux de la part de l'Etat, donnant ainsi lieu à une péréquation mixte. Les régimes de péréquation horizontale pure sont quasiment une caractéristique des Etats fédéraux<sup>934</sup>.

---

<sup>933</sup> Marie-Luce Pavia : Les transferts de compétences aux collectivités territoriales : aujourd'hui et demain ? L'Harmattan, 2010.

<sup>934</sup> Jacques BLANC : La péréquation dans les finances locales, LGDJ, 1998.

## 1.2 : Pour une consécration de la régionalisation : Vers un système de transfert des ressources « maroco-marocain »

De ces constats se dégagent les principales pistes de réformes à mettre en place lors de la révision des mécanismes de transfert des ressources :

- *Renforcer les effets péréquatifs des transferts* : il est nécessaire de mettre en place un fonds de péréquation dès que les prérequis nécessaires seront remplis. En attendant, une révision des critères de répartition actuels pour intégrer des modalités plus péréquatives s'avère indispensable. Il s'agit d'ajouter aux critères actuels que sont le critère forfaitaire, le critère de la population et celui de la superficie des critères susceptibles de réduire les disparités observées, tels que le critère du potentiel fiscal, à l'instar des mécanismes de répartition appliqués aux autres CL. D'autres critères peuvent être suggérés sur la base de leurs corrélations avec les coûts des attributions des régions. Cependant, il s'avère généralement difficile de procéder à cet exercice pour certaines fonctions telles que l'animation économique des territoires ou pour les fonctions mutuellement exercées par l'Etat et la région. Ce choix ne peut être effectué que sur la base d'études empiriques approfondies confiées à une commission technique ad hoc ;

- *Subordonner les transferts aux résultats* : il serait judicieux d'utiliser des transferts basés sur les résultats, pour en accroître l'efficacité car à partir du moment où les ressources additionnelles dont bénéficieront les régions seront retirées à l'Etat, l'efficacité n'est de mise que si les retombées de ces transferts sont supérieures ou égales à ce qui était obtenu par l'Etat. En effet, les expériences internationales ont prouvé l'efficacité de ce mécanisme et notamment dans les PED. Ce type de transferts incite à améliorer la performance du fait qu'il subordonne l'accès aux financements et leur taille aux résultats obtenus par les régions ;

Dans la même optique, il s'agit là aussi de remplacer le contrôle rigoureux a priori par des incitations fortes axées sur la performance, couplées avec un suivi et une évaluation a posteriori. Les critères de performance pourraient porter par exemple sur des indicateurs simples tels que le nombre de salles de classes ou de lits d'hôpitaux à réaliser ou plus complexes relatifs à la présentation de rapports d'audit sans réserve, la soumission de plans de développement, la transparence...

- *Mettre en place un Fonds de Solidarité Régionale* : le contexte actuel du Maroc fait que certaines régions continueront à faire face à des charges dont le coût dépasse de loin la

moyenne nationale<sup>935</sup>. Dans ces conditions, il est impératif de mettre en place un fonds de solidarité à même de soutenir ces régions et assurer une dignité et une équité territoriale à l'ensemble des citoyens quel que soit leur lieu de résidence.

Le fonds de solidarité devrait se fonder principalement sur un concours vertical de l'Etat vers les régions concernées. Néanmoins, et afin d'éviter que ce mécanisme ne puisse revêtir un caractère caritatif ou d'assistantat pérenne, le système devrait revêtir un caractère évolutif et dynamique, pour que ses modalités d'allocation s'ajustent continuellement à l'évolution temporelle des disparités régionales.

## **2. La substitution fiscale**

Il existe un autre mécanisme de transfert de charge fiscale de l'Etat vers les collectivités qui pourrait permettre par exemple de compenser des transferts de compétences, c'est celui de baisser un impôt d'Etat en autorisant une augmentation parallèle d'un impôt local.

On pourrait imaginer que, pour compenser un transfert de compétences aux régions, l'Etat baisse l'impôt sur les sociétés d'un montant équivalent à la compensation globale arrêtée et que la taxe professionnelle (une fois modernisée) soit automatiquement augmentée, via le taux, du montant nécessaire pour couvrir la quote-part régionale de compensation<sup>936</sup>. Cette opération pourrait être complétée par une repondération des bases de la taxe professionnelle et un réexamen de son champ d'application<sup>937</sup>.

Il importe de remarquer qu'il n'est pas indifférent pour des entreprises de payer un impôt local, qui crée un lien de partenariat bien identifié, plutôt qu'un impôt national anonyme. Il serait aussi envisageable de créer ou de renforcer un impôt local proportionnel sur le revenu en substitution d'une baisse de la TVA ou des tranches basses de l'impôt national sur le revenu.

---

<sup>935</sup> Tel est le cas notamment des régions pauvres, enclavées (montagneuses, arides ou semi-arides) et/ou à caractère spécifique (géostratégique par exemple) dans lesquelles la mise en place de services et infrastructures de base nécessite des ressources dépassant généralement les moyens mis à leur disposition.

<sup>936</sup> Jean-Claude Nemery : Quelle administration territoriale pour le xxie siècle en France dans l'uni, L'Harmattan 2003.

<sup>937</sup> FOUQUET Olivier : Commission de réforme de la taxe professionnelle : rapport définitif, rapport au Premier ministre, la Documentation Française, 2004.

### **3. La création de nouveaux impôts sur les activités**

Face à la difficulté de réformer les impôts locaux existants et de demander plus aux impôts d'Etat, la tentation est forte d'évoquer de nouveaux impôts. Il ne semble pas que cette piste, encore embryonnaire, puisse apporter des alternatives rapides et substantielles à la fiscalité existante.

Les pistes suggérées concernent les domaines de l'environnement, de l'énergie, des réseaux d'information ou des transactions financières spéculatives à court terme. C'est la piste des réseaux d'information, la taxation des bits, qui retient le plus souvent l'attention mais on ne dispose pas encore sur le sujet d'informations et de réflexions concluantes. L'instauration d'une taxe au bénéfice des auteurs sur Internet pourrait également être envisagée.

### **4. La modernisation des impôts locaux existants**

Seront ici analysées, de façon synthétique, les principales pistes de réforme envisagées pour les quatre « *vieilles* » taxes directes. C'est le cœur de l'autonomie fiscale.

#### 4.1 : Une taxe foncière sur les propriétés bâties assise sur la valeur vénale

Il s'agit d'abandonner les bases fondées sur la valeur locative pour passer à la valeur vénale. En effet, la révision des bases pourrait s'étaler sur une période trop longue et elle risque d'introduire de nouvelles inégalités entre communes liées au potentiel fiscal et à l'effort fiscal, en rendant encore un peu plus confus le paysage financier local. L'autre réforme envisagée est celle du changement de base : le passage à la valeur vénale déclarée et contrôlée. Cette réforme présente, les avantages suivants :

- Le recours aux valeurs vénales permettrait de mieux refléter, au sein de la collectivité locale, la hiérarchie des contribuables établie en fonction de leur capacité contributive;
- Psychologiquement, le concept de valeur vénale est clair, compréhensible et permettrait d'aller dans le sens d'une plus grande transparence pour le contribuable ;
- Du point de vue des collectivités locales et du foncier urbain, la référence à la valeur vénale permettrait de mieux insérer la fiscalité dans les politiques urbaines en favorisant le freinage de la spéculation ou la récupération d'une partie de la plus-value ayant profité aux propriétaires fonciers en raison des aménagements urbains ;
- L'adoption pour la TFPB de la valeur vénale pourrait simplifier le travail fiscal.

Bien entendu, rien n'interdit pour les revenus modestes de mettre en place des protections si la taxe dépasse un certain pourcentage du revenu du contribuable ou de décaler le paiement d'un surplus de taxe jusqu'à la prochaine mutation. Par ailleurs, les fluctuations engendrées par un accès de spéculation pourraient être régulées par une adaptation des taux

ou même, pour certains quartiers, une modulation des taux autorisée par l'administration ou bien en ne révisant les déclarations ou estimations que tous les trois ou cinq ans<sup>938</sup>.

Du point de vue technique, la mise en place d'un système déclaratif basé sur la valeur vénale pourrait être plus opérante que l'actuel système déclaratif dans la mesure où il éviterait à l'administration une grande partie des tâches de mise à jour. Mais cela implique que l'administration mette en place un système de contrôle. Il faut également que celle-ci dispose déjà de nombreux outils de connaissance des valeurs vénales : expropriations, préemptions, successions, droits d'enregistrement, fichiers d'actes détenus par la DGI dans chaque département<sup>939</sup>.

La valeur vénale est souvent utilisée par les pays étrangers comme base de leurs impôts fonciers soit à titre principal (Etats-Unis, Japon, Danemark) soit à titre complémentaire (Allemagne, Pays-Bas, Belgique, Suisse). En fait, un des principaux problèmes posés par un passage à la valeur vénale réside dans les transferts de charges entre contribuables. Là aussi des mesures d'étalement dans le temps peuvent être envisageables.

#### 4.2 : Le remplacement de la taxe d'habitation

La réforme de la taxe d'habitation pourrait être menée en trois volets complémentaires : la révision facultative décentralisée des valeurs locatives, l'introduction progressive du revenu dans les bases locales (niveau communal), la suppression de la taxe d'habitation au niveau départemental (et la concentration à ce niveau de la TFPB)<sup>940</sup>.

L'idée d'introduire progressivement le revenu dans les bases de la taxe au niveau communal présente certains avantages mais aussi des inconvénients. La prise en compte du revenu introduit un élément et aussi du rythme, de l'intégration et de la pondération de ce revenu par rapport à la valeur locative du logement, car l'instillation de l'équité à dose homéopathique est une façon de faire durer les inégalités<sup>941</sup>. Par ailleurs, ce mélange constitue de facto une complexité supplémentaire dans un dispositif déjà confus. Deux questions doivent être résolues en outre : le traitement des résidences secondaires sera-t-il le même ? Les revenus des personnes vivant au domicile, autres que le redevable de la taxe, seront-ils inclus ?

---

<sup>938</sup>AVIS adopté par le Conseil économique et social au cours de sa séance du 13 juin 2001, la Documentation Française. Document récupéré à partir de <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/014000650/0000.pdf>

<sup>939</sup> Id.

<sup>940</sup>Pierre MOUZET : L'essentiel des finances locales : 2012-2013, Gualino, 2012.

<sup>941</sup>AVIS adopté par le Conseil économique et social au cours de sa séance du 13 juin 2001, la Documentation Française. Document récupéré à partir de <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/014000650/0000.pdf>

En fait, une autre piste de réforme : celle de substituer à la taxe d'habitation une taxe proportionnelle sur le revenu. Les principaux aspects de ce type de réforme sont les suivants :

- Une taxe proportionnelle sur le revenu ;
- Une taxe frappant non seulement le redevable actuel de la taxe d'habitation mais les personnes qu'il héberge si elles perçoivent des revenus ;
- Un dispositif qui peut se substituer totalement à la taxe d'habitation ou à sa seule part départementale.

Les avantages d'une telle taxe seraient nombreux :

- Une plus grande acceptabilité que la taxe actuelle en raison d'une plus grande clarté, lisibilité et équité;
- Une meilleure capacité contributive en raison d'une meilleure répartition de la charge de l'impôt en taux d'effort et en nombre de contribuables ;
- Une baisse de l'impôt moyen par élargissement du nombre de contribuables ;
- Un renforcement du lien fiscal (élus - usagers - électeurs) ;
- Probablement, une réduction des dégrèvements à la charge de l'Etat du fait de la baisse de l'impôt moyen.

#### 4.3 : La modernisation de la taxe professionnelle

Le devenir de la taxe professionnelle est essentiel pour l'autonomie fiscale des collectivités territoriales.

Le scénario du passage progressif à une taxe sur la valeur ajoutée avec un taux national procède d'une réelle rationalité économique dans la mesure où celle-ci est neutre par rapport à la combinaison des facteurs de production et aux différents secteurs de l'économie tout en intégrant les évolutions économiques et les capacités contributives<sup>942</sup>. Par contre, elle implique une réintégration totale de la masse salariale dans l'assiette et apparaîtrait comme contraire à la politique de l'emploi.

En fait, d'autres perspectives de réforme existent, plus respectueuses de l'autonomie fiscale locale. Ainsi, une série d'améliorations du champ et de l'assiette de la taxe sont possibles en inscrivant dans le champ de la taxe :

- \* Certaines activités culturelles, sportives, touristiques des collectivités publiques lorsqu'elles sont réellement exercées en concurrence avec le secteur privé ;
- \* L'activité des ports aéroportuaires gérés par des collectivités publiques.

---

<sup>942</sup> Réforme de la taxe professionnelle, *Annuaire des collectivités locales*, année 2006, Vol 26, pages 458-474.

L'intégration totale ou partielle de ces entreprises dans le champ de la taxe professionnelle permettrait de baisser le taux de la taxe ou de le stabiliser.

L'amélioration de l'assiette, quant à elle, devrait permettre de répondre à deux objectifs : mieux répartir la charge de l'impôt aussi bien du point de vue de l'équité que de la rationalité économique, freiner la croissance excessive des bases (plus rapide que la croissance économique) :

- Pour mieux répartir la charge de l'impôt (outre l'élargissement du champ des assujettis), il est possible d'élargir ses bases à de nouveaux éléments en abaissant bien entendu le taux afin de ne pas augmenter le produit fiscal.

Afin de mieux prendre en compte l'économie réelle et son évolution, il est envisageable d'intégrer dans les bases de l'impôt les investissements immatériels qui constituent une part croissante des investissements des entreprises. Ces investissements recouvrent notamment les éléments suivants : logiciels, fichiers et bases de données, droits audiovisuels, brevets, marques, études... Par ailleurs, afin de mieux tenir compte des capacités contributives des entreprises, il serait possible d'introduire dans les bases une quote-part du résultat taxable (répartie entre les établissements à la masse salariale ou au nombre de salariés)<sup>943</sup>.

- En outre, freiner la croissance des bases implique avant tout de freiner la progression trop rapide de leur composante.

Afin de simplifier le paysage fiscal et de freiner, sinon la croissance des bases au moins celle du produit, on pourrait, en outre, réserver aux régions et aux intercommunalités à fiscalité propre le droit de modifier les taux, en figeant en même temps celui des communes et des départements.

Il importe d'attirer l'attention sur le fait que des simulations fines devraient être opérées par l'administration pour mesurer l'impact de ces différentes mesures et surtout proposer des dispositifs de progressivité, des pondérations pour les différents éléments des bases et des modulations éventuelles suivant la taille des entreprises.

---

<sup>943</sup> L'argument contraire suivant lequel cet élément est très fluctuant ne semble pas très pertinent : la quote-part du résultat ne pèserait pas d'un poids prépondérant dans les bases. Pour l'ensemble de ces éléments de la base fiscale, il s'agit de rejoindre les valeurs de la comptabilité d'entreprise en particulier pour les immobilisations.

## **B : La mobilisation des autres sources de financement**

La mobilisation des autres sources de financement passe nécessairement par une amélioration des recettes domaniales et une mobilisation de l'emprunt.

### **1. L'amélioration des recettes du domaine**

L'amélioration des recettes domaniales (patrimoine) nécessite au préalable la refonte de l'arsenal juridique en vue de sa modernisation et son actualisation, mais aussi pour la simplification des procédures et modalités d'exploitation. Un travail de rationalisation doit être parallèlement mené par le recensement exhaustif de l'ensemble des biens en vue de déterminer leur consistance et assurer leur suivi. Pour ce faire, la tenue d'une comptabilité patrimoniale s'impose en s'inspirant des principes comptables fondamentaux du Code Général de Normalisation Comptable qui exige l'établissement à la fin de chaque exercice des états de synthèse reflétant une image fidèle du patrimoine<sup>944</sup>. La comptabilité patrimoniale permettra aussi de rendre compte de la valeur d'entrée d'un bien et de sa valeur actualisée à une date déterminée, notamment à la date d'inventaire.

De même, et en vue d'un rendement optimal du domaine local, la procédure de location, de cession d'exploitation ou de propriété doit obéir au procédé d'appel à la concurrence, sur la base d'une démarche d'évaluation pour une estimation juste de la valeur du bien<sup>945</sup>.

### **2. La mobilisation de l'emprunt**

Le faible taux d'endettement des régions dénote de la faible participation de cet instrument au financement des projets de développement économique et social. La mobilisation de l'emprunt est primordiale au regard des nouveaux besoins de développement économique et social qui nécessitent des fonds considérables dépassant les capacités de mobilisation annuelle des ressources par les régions. A cet égard, une refonte s'impose au niveau des modalités de financement « externe ». Plusieurs possibilités sont offertes, d'autant plus que les régions disposent d'importants excédents de trésorerie et offrent des garanties de remboursement relativement comparables à celles du Trésor<sup>946</sup>.

Les expériences internationales sont abondantes à ce sujet, permettant de renseigner que le rôle du FEC doit être renforcé en le dotant de mécanismes de financement à même de lui donner la possibilité d'offrir des conditions de financement plus avantageuses par rapport à

---

<sup>944</sup>Accompagnement de l'Etat en matière de gestion de la fiscalité...Document récupéré à partir de [www.scribd.com/sectionized/56971945/47](http://www.scribd.com/sectionized/56971945/47)

<sup>945</sup> Id.

<sup>946</sup>Il est à souligner à cet égard que les régions devraient avoir la possibilité de gérer activement leurs trésoreries en vue de disposer de ressources additionnelles

celles offertes sur le marché, tout en garantissant le recours au dit marché pour couvrir l'ensemble des besoins<sup>947</sup>. Son intervention qui devra s'établir à des conditions bonifiées (taux d'intérêt inférieur à celui du marché, maturité du prêt plus longue) représenterait un partenariat financier plus efficace. Mais il importe beaucoup que les CL disposent de statistiques fiables afin de refléter une image fidèle de leur situation financière et enclencher une synergie entre les efforts locaux et l'expertise du FEC.

Par ailleurs, et partant du fait que les projets bancables des régions (générant leur propre cash-flow) peuvent être financés par le secteur bancaire, il convient d'élargir les capacités du FEC et de l'amener à concourir, sur certaines opérations, avec ce secteur.

L'option de recours par les régions au marché obligataire intérieur, et plus tard extérieur, peut être envisagée à condition toutefois que celles-ci se préparent à l'introduction du système de notation pour leurs émissions, au même titre que l'Etat<sup>948</sup>.

Enfin, pour une meilleure optimisation des retombées positives de l'emprunt, il devrait être exigé de la part des régions de :

- S'orienter vers une plus grande transparence de la gestion financière ;
- Améliorer leur autonomie financière ;
- Améliorer les capacités de programmation et de maîtrise d'ouvrage et développer les compétences en matière d'ingénierie financière.

Parallèlement, un travail doit être mené en matière de définition des conditions d'accès à l'emprunt et des critères d'analyse notamment les ratios d'endettement, la soutenabilité budgétaire et l'effet de levier des projets financés par l'endettement.

## **&2 : Les corollaires d'une réforme d'envergure de la fiscalité locale**

La réforme de la fiscalité locale s'avère une tâche difficile à accomplir. De ce fait, son succès est tributaire de la réunion de plusieurs conditions, à savoir : l'instauration des règles de jeu plus rigoureuses dans les relations Etat-collectivités territoriales, la contractualisation et la mise en place du système d'information statistique régional.

En plus, des contraintes devraient être intégrées dans toute réforme, et ce, afin de mettre en place une réforme réaliste et réalisable relevant les différents défis.

---

<sup>947</sup> Les institutions de financement spécialisées (IFS), telles que le FEC, constituent le modèle prépondérant dans de nombreux pays.

<sup>948</sup> Accompagnement de l'Etat en matière de gestion de la fiscalité... Op cité.

## **A : Les contraintes à intégrer dans toute réforme**

### **1. Des impératifs d'équité et de transparence**

L'équité est nécessaire aussi bien sur le plan social que sur le plan économique et politique. En matière de la fiscalité locale, l'équité se décline à différents niveaux : entre catégories de contribuables, entre contribuables de même catégorie, entre collectivité de même niveau et collectivités de niveaux différents.

Aujourd'hui, l'urgence en matière fiscale est la transformation des bases fiscales pour parvenir à plus d'équité entre contribuables de la même catégorie. Parallèlement à cette urgence de réforme fiscale, s'impose un effort accru de péréquation financière entre les collectivités de même niveau.

### **2. Des contraintes de régulation globale**

Ces contraintes sont d'une double nature : il s'agit à la fois d'envisager une réforme à pression fiscale constante ou à la baisse (ayant pour objet de transférer le poids de l'impôt entre contribuables sans modifier ou le moins possible le produit fiscal de chaque collectivité) et de trouver une règle du jeu, un mécanisme ou une procédure permettant de fixer de façon concertée les marges de manœuvre à ne pas dépasser en matière de prélèvements obligatoires et d'endettement locaux et de les faire respecter.

En effet, aujourd'hui, il est paradoxal de voir l'Etat prendre des engagements internationaux en matière de déficit, d'endettement, de prélèvements obligatoires pour l'ensemble des collectivités du pays, sans aucune concertation préalable avec celles-ci.

### **3. Des amortisseurs à prévoir**

Compte tenu de la sensibilité politique sur le sujet des transferts de charges entre contribuables ou entre collectivités, il importe de prévoir un juste dosage de progressivité dans la mise en œuvre, sans des délais trop longs qui retardent les solutions et favorisent les retours en arrière, ou d'atténuation de l'impact. Un contexte de stabilisation voire de recul des prélèvements peut fournir des marges de manœuvre en ce sens.

### **4. Des impôts plus rationnels**

Il importe que la réforme de la fiscalité locale rende le système plus rationnel c'est à dire répondant à certains critères :

- Il doit être plus lisible, ce qui vise d'abord la clarté politique des bases des impôts ;
- Il doit préserver certains régulateurs politiques relatifs au lien fiscal : la liaison des taux (impôt sur les entreprises, impôts sur les ménages) doit être préservée là où c'est possible, il faut éviter une situation d'exonération totale de trop de ménages (préserver une contribution citoyenne minimale).

- Il doit éviter de faire dépendre les ressources fiscales des collectivités d'un seul impôt direct, ce qui les rend plus vulnérables et moins en cohérence avec les services fournis.

## **B : L'instauration des règles de jeu plus rigoureuses dans les relations Etat-collectivités territoriales**

### **1. Mettre en place un véritable observatoire des finances locales**

Il importe de perfectionner le système actuel d'information sur de nombreux points :

- La vision consolidée des intercommunalités ;
- L'approche consolidée des finances des différentes collectivités et une synthèse des budgets annexes ;
- La connaissance du patrimoine local et de ses revenus ;
- Le tableau synthétique de la situation et de l'activité des satellites des collectivités ;
- Des données sur les dépenses par catégories avec des fourchettes moyennes de coûts
- Des éléments de comparaison sur les services tarifés ;
- Le suivi des effets de la péréquation financière ;
- Une vision comparative internationale actualisée.

Il faut également organiser un dispositif d'information transparent et efficace :

- En constituant avec les administrations compétentes un portail « collectivités locales » offrant un accès public et gratuit et alimenté notamment à partir des données comptables de la Direction Générale de la Comptabilité Publique et Budgétaires;
- En procédant à la réalisation de synthèses par ces différentes administrations ;
- En dégagant un budget d'études et de recherche adapté.

Des obligations d'information plus larges qu'aujourd'hui devraient être prévues pour les collectivités territoriales. En particulier, les collectivités, leurs groupements et leurs satellites (sociétés d'économie mixte et établissements publics notamment) devraient être tenus de produire des rapports d'activité annuels respectant des formes normalisées, compréhensibles par le citoyen et bénéficiant de l'appréciation d'un organisme extérieur distinct. A ces évolutions devraient être associés les juges des comptes et le réseau de la comptabilité publique.

Le transfert financier du budget de l'Etat à celui des CL constitue un instrument de la décentralisation indispensable aux succès de la politique de la régionalisation. Toutefois, l'objectif in fine de ce transfert, qui est celui de promouvoir le développement local, demeure lié à une gestion transparente et une gouvernance efficiente des finances locales.

De même, l'accompagnement du transfert financier par des mesures d'encadrement, de suivi et de pilotage est considéré d'emblée comme une condition indispensable pour rationaliser ces transferts. Dans ces conditions, la création d'un observatoire des finances locales en tant qu'institution de pilotage, ayant pour mission de fournir des éléments de suivi et de pilotage des transferts au travers d'études et indicateurs statistiques, se révèle donc indispensable<sup>949</sup>.

#### 1.1 : Composition de l'observatoire

Placé auprès du Ministère de l'Intérieur, en raison de ses attributions de tutelle, l'observatoire doit comprendre, à l'instar de l'expérience internationale, l'ensemble des intervenants en matière de finances locales, notamment :

- Les représentants des élus locaux ;
- Le Ministère de l'Economie et des Finances ;
- Le Fonds d'Equipeement Communal.

#### 1.2 : Compétences de l'observatoire

Les principales compétences de cet observatoire sont la collecte, le traitement, la publication de toutes informations relatives aux finances des CL et, en particulier, les budgets, la répartition des dotations, ainsi que les coûts des attributions transférables. Il lui incombe également d'élaborer des études relatives aux finances locales ainsi que la conception et la mise en place d'indicateurs pour l'appréciation de la situation financière des CL.

## **2. Négocier avec les collectivités des objectifs de régulation globale des finances publiques**

Ces objectifs devraient porter sur les objectifs globaux d'endettement et d'évolution des prélèvements obligatoires que chaque catégorie de collectivités territoriales devrait respecter. Pour les prélèvements obligatoires, à périmètre de compétences constant, on peut estimer raisonnable que les collectivités territoriales ne dépassent pas le niveau déjà atteint en pourcentage du PIB. Pour l'endettement, il serait normal que l'Etat en réduisant le sien dégage une marge nouvelle pour celui des collectivités territoriales.

La simple dévolution aux collectivités des moyens consacrés par l'Etat à ces compétences à la veille du transfert n'est pas forcément équitable, dans la mesure où il importe de s'assurer qu'il n'existe pas en matière d'équipements trop de retard pour l'entretien, les grosses réparations, les normes ou le renouvellement des matériels et en

---

<sup>949</sup>Etude sur le financement des collectivités locales marocaines et la réforme de la fiscalité locale, réalisée par la Banque Mondiale en 2004.

matière de personnel des insuffisances notoires. La compensation doit donc inclure si nécessaire un effort de remise à niveau.

Aussi, dans un contexte de montée en puissance du pouvoir local, le contrat<sup>950</sup> devient d'une part pour l'Etat un instrument de contrôle et d'autre part pour les collectivités locales un moyen de coordonner leurs compétences. En effet, l'Etat ne peut plus élaborer et conduire seul les politiques publiques et les compétences transférées aux collectivités, qui demeurent complexes et marquées par l'enchevêtrement, créant ainsi une obligation de coordination des actions.

---

<sup>950</sup>Le terme contractualisation s'est davantage répandu dans le domaine des politiques publiques pour désigner des accords entre l'Etat et ses démembrements et/ou avec les entreprises privées. Ces accords, formalisés par des contrats, sont le fruit de négociation, de partenariat et de coopération. Le contrat d'action publique marque donc un accord de volonté et comporte des obligations réciproques des parties.

La contractualisation territoriale désigne les contrats associant des acteurs, publics ou privés, d'échelles spatiales diverses, dans l'élaboration, la mise en œuvre et le suivi d'un programme globalisant des actions thématiques et ayant des répercussions sur le développement global d'un territoire. Le contenu du programme dépend des caractéristiques, des volontés et des enjeux territoriaux.

## **Conclusion de la deuxième section**

En gros, il n'y a pas d'incompatibilité entre les améliorations des impôts existants, la création de nouveaux impôts et les transferts ou partages d'impôts d'Etat. Des combinaisons sont possibles en fonction du degré d'autonomie fiscale que l'on veut préserver, des transferts de charges que l'on souhaite opérer, des niveaux territoriaux concernés. Le souci de réforme fiscale, couplé avec la perspective d'une deuxième vague de décentralisation de compétences, peut favoriser un scénario mixte. Aussi, la gestion administrative de la fiscalité nécessite une expertise pointue en raison de la complexité de la matière relative à la maîtrise de la base imposable, au contrôle des déclarations, le recensement, le recouvrement et le suivi du contentieux. Autant d'éléments dont l'absence justifie la mauvaise exploitation fiscale qui se traduit par un manque à gagner substantiel pour les CL. Pour ce faire, deux voies peuvent être explorées :

- Doter l'administration fiscale locale de moyens humains et matériels en vue d'assurer la gestion de sa propre fiscalité locale ;
- Ou s'appuyer sur les services de l'Etat par la mise en place d'un cadre partenarial.

La première option présente l'avantage de renforcer l'autonomie administrative des CL, mais son impact sur le renforcement de l'autonomie financière reste tributaire des moyens humains et matériels à mettre à la disposition de l'administration fiscale locale en termes, notamment, de formation et d'accès à l'information, d'autant plus que du fait que chaque CL soit dotée de son propre budget, chacune d'elle est appelée à disposer de sa propre administration fiscale. Non seulement cette situation se traduirait par un coût élevé de gestion, mais la diversité des intervenants rendrait au surplus la tâche difficile au contribuable, qui doit traiter avec plusieurs administrations fiscales pour un même bien ou pour une même activité économique<sup>951</sup>.

D'où l'intérêt de la deuxième option qui offre l'avantage de la maîtrise de la matière, du coût de la gestion et de la simplification des procédures pour les contribuables par la mise en place d'un « guichet fiscal unique ». En effet, disposant d'une administration fiscale bien outillée, les services de l'Etat peuvent assurer la gestion de la fiscalité locale qui recoupe, sur plusieurs aspects, avec la fiscalité nationale, car in fine il s'agit souvent de la même matière imposable et du même contribuable.

---

<sup>951</sup>Pour une même activité économique par exemple, le contribuable doit s'adresser pour le paiement de ses impôts nationaux (IS, IR, TVA,...) aux services de l'Etat et à l'administration fiscale relevant de la CL lorsqu'il s'agit d'impôts locaux (taxe sur les terrains urbains non bâtis, taxe sur les débits de boissons, ...).

Par le biais d'un cadre partenarial définissant les objectifs à atteindre et les moyens de mise en œuvre, l'administration fiscale étatique peut prendre en charge la gestion de la fiscalité locale pour le compte des CL moyennant une juste rémunération à définir d'un commun accord, prenant en considération les moyens financiers des CL et la charge de travail pour les services de l'Etat<sup>952</sup>. A cet effet, la gestion de l'assiette peut être confiée à la DGI et le recouvrement aux services de la TGR relevant du Ministère de l'Economie et des Finances<sup>953</sup>. Dans ce sens, il est à rappeler que la gestion de la fiscalité locale par les services de l'Etat (DGI et TGR) pour le compte des CL se fait déjà à travers la taxe professionnelle, la taxe d'habitation et la taxe de services communaux, mais également dans le domaine de la paie du personnel local qui est assurée pour un certain nombre de CL<sup>954</sup> par la TGR qui est chargée du traitement de la paie du personnel de l'Etat et de certains organismes publics. Dans ce schéma d'organisation, les régisseurs communaux ne seront chargés que de l'encaissement des droits au comptant et de l'appui aux services de l'Etat pour les autres aspects de la gestion de la fiscalité locale.

A côté de la gestion administrative, les mêmes services de l'Etat pourront assurer une mission de conseil fiscal en faveur des assemblées locales dans l'exercice de leurs attributions en matière de fixation des taux et tarifs d'impositions, de manière à éclairer les élus locaux sur les moyens financiers à mobiliser pour atteindre les objectifs de développement économique et social fixés.

Si l'architecture proposée permettrait l'amélioration des ressources des CL, elle offre également pour l'Etat la possibilité de mise en place d'un cadre de partenariat gagnant-gagnant, dès lors que les CL peuvent, en raison de leur maîtrise du territoire et de leur proximité, concourir à l'identification du secteur informel en vue de son intégration dans l'économie nationale. Ceci permettrait d'élargir l'assiette fiscale et de faire face à l'effritement des recettes fiscales consécutif à la mondialisation.

---

<sup>952</sup> Accompagnement de l'Etat en matière de gestion de la fiscalité...Op cité.

<sup>953</sup> Id.

<sup>954</sup> Dans le cadre de son activité de prestation de services au profit des CL, le Centre National des Traitements (CNT) relevant de la TGR a signé une convention de partenariat avec plusieurs CL pour la prise en charge de la paie de leur personnel sur le système d'information« @jour ».

## Conclusion du deuxième chapitre

Les PED qui veulent s'intégrer entièrement dans l'économie mondiale auront probablement besoin d'un niveau d'imposition plus élevé s'ils souhaitent doter leurs pouvoirs publics des moyens d'intervention dont jouissent les autorités des pays industrialisés et dont les recettes fiscales sont en moyenne deux fois supérieures. Ils auront besoin de réduire sérieusement leur dépendance vis-à-vis de l'impôt sur les échanges internationaux, en évitant par ailleurs de créer des obstacles économiques, notamment en augmentant leurs recettes tirées de l'impôt sur le revenu des particuliers.

Pour relever ces défis, les décideurs de ces pays devront jeter un œil critique sur leurs priorités stratégiques et faire preuve d'une volonté politique pour mettre en œuvre les réformes nécessaires. Les services d'administration de l'impôt doivent être renforcés pour promouvoir les changements nécessaires des politiques fiscales.

Notons qu'à mesure que les barrières commerciales disparaissent et que la mobilité des capitaux s'accroît, l'élaboration de politiques fiscales adéquates pose des défis importants aux PED. La nécessité de remplacer l'impôt sur les échanges internationaux par des impôts intérieurs suscitera des préoccupations croissantes concernant le détournement des bénéfices des investisseurs étrangers, un phénomène contre lequel beaucoup de PED ont du mal à lutter à cause des lacunes de leurs lois fiscales au chapitre de l'évasion fiscale, ainsi que des déficiences de la formation technique des vérificateurs fiscaux. Il est donc prioritaire de s'attaquer à ce problème.

La concurrence fiscale constitue un autre défi stratégique dans un monde caractérisé par la libéralisation des mouvements de capitaux. L'efficacité des encouragements fiscaux est hautement douteuse.

Ainsi, un système fiscal truffé de telles mesures constituera inévitablement un terrain fertile pour les activités de recherche de rente<sup>955</sup>. Pour permettre à leurs marchés émergents de s'appuyer sur des bases solides, les PED auraient tout intérêt à rejeter les mesures d'encouragement fiscal mal ciblées comme véhicule principal de promotion de l'investissement.

Enfin, l'impôt sur le revenu des particuliers n'a contribué que pour très peu aux recettes fiscales totales de beaucoup de PED. Mises à part certaines considérations structurales, politiques et administratives, la facilité avec laquelle les revenus des particuliers

---

<sup>955</sup>Vito Tanzi, Howell Zee : Une politique fiscale pour les pays en développement, Rapport du FMI, dossiers économiques, 27.

peuvent être investis à l'étranger contribue sensiblement à cette situation. L'imposition de ce revenu constitue donc un défi de taille pour les PED. Le problème s'est posé avec particulièrement d'acuité dans beaucoup de pays d'Amérique latine qui ont, en grande partie, cessé d'imposer les revenus financiers pour lutter contre l'exode des capitaux<sup>956</sup>.

Au Maroc, le fléchissement des recettes et la persistance des distorsions économiques ont été à l'origine de la réflexion menée sur le nouveau sens à donner au système fiscal. En effet, avec la mondialisation et l'ouverture des frontières, le Maroc s'est trouvé confronté à de nouveaux défis en l'occurrence le maintien de l'assiette fiscale mobile sans se livrer à une enchère aux avantages fiscaux.

Face à ces nouveaux défis, le système fiscal marocain devrait être perfectionné, simplifié et, en gros, réformé. Cette réforme qui devrait affecter tous les secteurs de l'économie notamment le secteur informel qui devrait jouer un rôle important dans le drainage des fonds considérables. Les CL devront également être impliquées dans cette réforme<sup>957</sup>.

En gros, la réforme de la fiscalité marocaine doit concerner aussi bien l'architecture générale du système, que les textes les définissant dans le détail et la pratique fiscale au quotidien. Les taxes locales doivent être simplifiées, et leur base de calcul harmonisée. On peut arrêter les grands principes dans les axes suivants :

1) Une fiscalité qui s'articule de manière forte avec les autres axes des politiques publiques pour répondre aux objectifs de justice sociale. Dans ce cadre, la réforme fiscale doit donc s'accompagner d'une refonte du système de compensation tel qu'il est pratiqué actuellement, et d'une vision pour la couverture sociale en vue de son élargissement, dans une logique qui assure la pérennité de son financement. La réforme, nécessaire, de la caisse de compensation devrait dégager des économies substantielles pour l'Etat, qui peut ainsi permettre une réforme profonde de certains impôts qui pèsent lourd sur le tissu économique, et dégager des ressources pour les différentes caisses de solidarité sans avoir besoin d'alourdir ou de complexifier les prélèvements.

2) Une juste répartition de la charge fiscale et la sauvegarde du pouvoir d'achat de la classe moyenne. Ainsi, l'élargissement de l'assiette fiscale est devenu aussi bien une affaire

---

<sup>956</sup> Rapport du FMI, une politique fiscale pour les PED, Vito Tanzi et Howell Zee.  
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/fra/issue27f.pdf>

<sup>957</sup> Dans ce contexte, les assises fiscales organisées le 29 et 30 Avril ont constitué une plateforme d'échange et de partage pour donner une nouvelle impulsion au système fiscal marocain en adéquation avec les évolutions politiques, sociales et économiques du pays. Parmi les recommandations proposées nous trouvons celles en rapport avec le renforcement de la compétitivité du pays, l'instauration de l'équité et l'impulsion du civisme fiscale, sans omettre le rôle de la fiscalité locale. Le problème de taxation du secteur informel était également abordé permettant ainsi d'élargir l'assiette fiscale et d'instaurer plus d'équité dans le prélèvement.

de justice et d'équité, qu'un problème de recette pour l'Etat et de pression fiscale sur les contribuables. Le rejet de l'impôt, ou simplement l'impression d'être trop prélevé sont moins dus à l'importance de l'impôt lui-même, qu'au sentiment que tout le monde ne s'acquitte pas de ses obligations de la même façon, et que la charge qui pèse sur chacun n'est pas équitablement répartie.

De plus, il est essentiel d'améliorer la transparence des pratiques fiscales et d'aligner les traitements faits aux contribuables sur les mêmes bases. La transparence des barèmes et leur publication est de nature à atténuer ce sentiment d'injustice, de diminuer les litiges, et de mettre un frein aux pratiques de sous déclaration et de corruption.

Il convient de souligner que la réussite d'une réforme fiscale est tributaire de la combinaison de plusieurs conditions et nécessite aussi une rationalisation des dépenses publiques avec un renforcement du contrôle de la destination des deniers publics.

Aussi, une refonte de la LOLF et une réforme de la caisse de compensation s'avèrent également primordiales pour réussir la réforme fiscale.

## *Conclusion de la deuxième partie*

Comme outil de développement économique, la fiscalité possède des limites. La première difficulté réside dans le conflit permanent entre les grands objectifs de l'imposition. En effet, la justice, l'équité et l'efficacité ne sont pas simplement des ambitions incompatibles mais trop souvent contradictoires. Un gouvernement trop soucieux de l'efficacité aura des difficultés à parvenir à l'équité et inversement, l'exigence d'équité peut faire perdre l'efficacité. La question est l'équilibre entre ces objectifs. La deuxième difficulté de la fiscalité comme instrument d'intervention de l'État réside dans son inadaptation. La troisième difficulté de la fiscalité concerne sa lente réalisation : le choix fiscal, avant d'entrer en vigueur, doit recevoir l'autorisation du législateur.

Le choix du moment de la mise en œuvre d'une réforme fiscale est crucial pour son succès. Ainsi, il est temps de penser une vraie réforme fiscale pour contrer les effets néfastes de la crise économique et financière qui sévit dans le monde entier. Pays développés et PED se trouvent, de ce fait, acculé à réformer leurs systèmes fiscaux.

A cet égard, avec l'exacerbation du phénomène de la mondialisation, les pays développés et ceux en développement se sont trouvés acculés à procéder à une révision, qui aboutit parfois à une réforme, de leurs systèmes fiscaux. Changements qui ne se soldent pas forcément par un renforcement de l'attractivité des territoires.

Sur le plan international, une fiscalité mondiale est envisagée afin de pallier plusieurs insuffisances des systèmes fiscaux nationaux et pour relever les nouveaux défis imposés par la mondialisation.

Au Maroc, la réforme fiscale devrait non seulement relever les nouveaux défis imposés par la mondialisation, mais extraire de nouvelles ressources financières pour absorber l'endettement. Ainsi, dans un contexte de finances publiques dégradées et de perte de compétitivité des entreprises, les circonstances sont aujourd'hui favorables à une profonde refonte du système fiscal marocain.

La bataille devrait être menée aussi bien au niveau de la fiscalité étatique que celle des collectivités territoriales, et ce, en simplifiant le système d'imposition actuel afin d'asseoir les bases d'une réforme fiscale volontariste et ambitieuse.

Le défi est énorme, aussi, plus d'une volonté politique, c'est le pouvoir d'imposer la réforme fiscale qui est demandé.

## CONCLUSION GENERALE

Nous nous sommes consacrés dans ce travail de recherche à l'étude et à l'appréciation de l'impact de la mondialisation sur les systèmes fiscaux et spécialement sur les réformes fiscales entreprises ou à entreprendre dans les pays développés et les PED pour contrer les effets pervers de l'ouverture des frontières.

L'idée est que, dans le cadre de la mondialisation, il y a une tendance forte à favoriser les grandes entreprises multinationales et transnationales au détriment des droits nationaux. L'accélération de la mondialisation des échanges et de l'investissement a fondamentalement modifié les relations entre les systèmes fiscaux nationaux. Du fait de la suppression d'obstacles non fiscaux aux échanges internationaux et à l'investissement international et de l'intégration des économies nationales qui en a résulté, les politiques fiscales nationales peuvent avoir des effets bien plus marqués sur le plan international.

La mondialisation a aussi été l'une des forces motrices qui ont entraîné les réformes fiscales, centrées sur l'élargissement de l'assiette de l'impôt et la réduction des taux d'imposition, ce qui a eu pour effet de réduire au minimum les distorsions causées par la fiscalité. La mondialisation a également encouragé les pays à évaluer en permanence leurs régimes fiscaux et leurs dépenses publiques en vue de procéder, le cas échéant, à des ajustements et à améliorer le "climat fiscal" de l'investissement<sup>958</sup>. La mondialisation et la mobilité croissante du capital ont aussi stimulé le développement des marchés de capitaux, en général, et des marchés financiers, en particulier, et ont encouragé les pays à réduire les obstacles fiscaux aux mouvements de capitaux et à moderniser leurs régimes fiscaux pour répondre à ces phénomènes. Bon nombre de ces réformes ont aussi répondu à la nécessité d'adapter les systèmes fiscaux à ces nouvelles conditions mondiales.

La mondialisation a entraîné une intensification de la concurrence entre les entreprises sur le marché mondial. Les entreprises multinationales (EMN) mettent en œuvre des stratégies qui sont de plus en plus mondiales et elles ont de moins en moins d'attaches avec un pays précis. En outre, l'innovation technologique s'est répercutée sur les modalités de gestion des entreprises multinationales et a considérablement réduit l'importance pour les EMN du lieu physique où s'exerce cette gestion et d'autres activités de service<sup>959</sup>. Les marchés de capitaux internationaux continuent de se développer, ce qui facilite les mouvements transnationaux de

---

<sup>958</sup> La mondialisation : Genèse, acteurs et enjeux de Laurent Carroué, Didier Collet et Claude Ruiz, Sciences po, LES PRESSES, 2009.

<sup>959</sup> Rapport de l'OCDE : Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, page 14. 1998. [books.google.fr/books?isbn=9264260900](http://books.google.fr/books?isbn=9264260900)

capitaux qui contribuent au développement de la prospérité mondiale. Ce processus a amélioré la prospérité et le niveau de vie dans le monde en permettant une répartition et une utilisation plus efficaces des ressources.

Notons que la mondialisation a eu un effet positif sur l'évolution des systèmes fiscaux. Elle a cependant eu aussi pour effet négatif de procurer aux sociétés et aux particuliers de nouveaux moyens pour réduire au minimum leur cotisation fiscale ou pour échapper à l'impôt. Des pays peuvent alors exploiter ces moyens en définissant des mesures fiscales visant principalement à détourner des capitaux, financiers notamment, géographiquement mobiles. De telles initiatives peuvent entraîner des distorsions dans les schémas d'échange et d'investissement et réduire la prospérité mondiale. Ces dispositifs peuvent saper les bases nationales d'imposition d'autres pays, altérer la structure de l'imposition<sup>960</sup> de même qu'ils peuvent entraver l'application de barèmes d'imposition progressifs et la réalisation d'objectifs de redistribution.

Des pressions de cette sorte peuvent aboutir à des modifications des structures d'imposition dans lesquelles tous les pays risquent d'être contraints, par les retombées de ces dispositifs, de modifier leur base d'imposition, quand bien même on aurait pu obtenir des effets plus souhaitables par une intensification de la coopération internationale. Plus généralement, les mesures fiscales adoptées par une économie sont désormais davantage susceptibles de se répercuter sur d'autres économies. Ces nouvelles pressions sur les systèmes fiscaux concernent tant le revenu des entreprises que le revenu de l'investissement des particuliers.

Les pays ont des obligations et des contraintes en matière de dépenses publiques parce qu'ils ont à financer des dépenses au titre, par exemple, de la défense nationale, de l'éducation, de la sécurité sociale et d'autres services publics. Les investisseurs opérant dans des paradis fiscaux où la fiscalité est inexistante ou réduite au minimum et qui sont résidents de pays à fiscalité "normale" peuvent exploiter de diverses manières ces paradis fiscaux pour réduire les impôts qu'ils ont à acquitter dans leur pays d'origine. Ces contribuables sont en fait des "bénéficiaires sans contrepartie" qui profitent des dépenses publiques dans leur pays d'origine et évitent pourtant de contribuer à leur financement<sup>961</sup>.

Il n'y a pas de raison particulière pour laquelle deux pays doivent avoir le même niveau et la même structure d'imposition. Bien que des différences de niveaux et de structures

---

<sup>960</sup> En déplaçant une partie de la charge fiscale des facteurs les plus mobiles vers des facteurs relativement immobiles et des revenus vers la consommation.

<sup>961</sup> Rapport de l'OCDE : Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, page 15. Op cité.

d'imposition puissent avoir des répercussions sur d'autres pays, il s'agit pour l'essentiel des décisions politiques des gouvernements nationaux. Selon les décisions prises, les niveaux d'imposition peuvent être élevés ou faibles par rapport à d'autres États et la composition de la charge fiscale peut varier. Le fait qu'un pays ait modernisé son infrastructure fiscale avant les autres, par exemple en abaissant les taux d'imposition et en élargissant l'assiette de l'impôt pour obtenir une plus grande neutralité, est avant tout une question de politique intérieure. Chaque pays doit rester maître de la conception de son système fiscal, à condition de respecter ce faisant des normes admises sur le plan international<sup>962</sup>.

Au terme de ce travail, nous concluons que la concurrence fiscale et l'interaction des systèmes fiscaux peuvent avoir des effets que certains pays considèrent comme négatifs ou dommageables, mais que d'autres ne jugent pas comme tels<sup>963</sup>. A cet égard, les pays ayant certains désavantages structurels, notamment une situation géographique défavorable, des ressources naturelles insuffisantes, etc., considèrent souvent que des avantages ou des régimes fiscaux spéciaux sont nécessaires pour compenser les inconvénients non fiscaux, notamment tout coût supplémentaire qu'entraîne l'implantation dans ces régions. De la même façon, au sein d'un même pays, il arrive souvent que des régions périphériques rencontrent des difficultés pour asseoir leur développement et peuvent, à certains stades de ce développement, bénéficier de régimes fiscaux plus intéressants ou d'incitations fiscales pour certaines activités. Ce résultat, en lui-même, ne fait que confirmer que de nombreux facteurs déterminent la position concurrentielle globale d'un pays. Bien que la communauté internationale puisse s'inquiéter des retombées internationales potentielles de ces décisions, elles peuvent être justifiables du point de vue du pays en question.

Il peut aussi se produire des effets dommageables en raison d'inadéquations involontaires entre les systèmes fiscaux existants, ce qui ne signifie pas qu'un pays exploite délibérément l'interaction des systèmes fiscaux pour éroder la base d'imposition d'un autre pays<sup>964</sup>. Ces inadéquations fortuites peuvent être mises à profit par des contribuables au détriment de l'un des pays ou des deux. Les effets indésirables de ces inadéquations peuvent être neutralisés par des mesures unilatérales ou bilatérales.

Notons que les données disponibles ne permettent pas une analyse comparative détaillée des effets des régimes à faible fiscalité du point de vue économique et des recettes

---

<sup>962</sup> Rapport de l'OCDE : Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, page 15. Op cité.

<sup>963</sup> Par exemple, un pays estimera que des avantages fiscaux pour l'investissement favorisent de nouveaux investissements sur son territoire, alors qu'un autre pays verra dans ces avantages fiscaux un moyen de détourner des investissements réels d'un pays au profit d'un autre.

<sup>964</sup> Rapport de l'OCDE : Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial. Op cité.

fiscales. Il s'est aussi avéré difficile d'obtenir des données sur les activités liées aux régimes fiscaux préférentiels, en raison des problèmes rencontrés lorsqu'il s'agit d'isoler ces effets des données globales dans les pays qui ont par ailleurs des systèmes fiscaux normaux, et du fait que ces régimes manquent souvent de transparence. Toutefois, les données disponibles semblent clairement indiquer que le recours actuel aux paradis fiscaux est important et que la participation à des schémas utilisant des paradis fiscaux croît de manière exponentielle.

La mondialisation et l'intensification de la concurrence entre entreprises sur le marché mondial ont eu, et continuent d'avoir, de nombreux effets positifs. Toutefois, le fait que la concurrence fiscale puisse aboutir à une prolifération de pratiques fiscales dommageables et aux répercussions négatives correspondantes montre que les pouvoirs publics doivent prendre des mesures, notamment intensifier leur coopération internationale, afin de protéger leur base d'imposition et éviter la réduction de la prospérité à l'échelle mondiale que provoquent des distorsions d'origine fiscale des mouvements de capitaux et flux financiers.

L'enjeu de la réforme dépend de la capacité de dresser un bilan des politiques sectorielles budgétaires, en l'occurrence la politique fiscale qui est en mesure d'agir sur l'équité verticale et l'équité horizontale pourvu que l'efficacité et la cohésion sociale de toute réforme soient un objectif primordial.

Au niveau international, le succès de la réforme fiscale est tributaire de la mise en place d'un ordre fiscal mondial et comme corollaire une gouvernance fiscale mondiale afin de garantir l'implication de toutes les parties prenantes. Aussi, une juridiction internationale et un parlement mondial sont nécessaires pour légitimer l'impôt.

En effet, la globalisation n'est pas une voie à sens unique : rien ne mène inéluctablement à une gouvernance mondiale négociée et cordonnée. En dépit d'une dynamique historique actuelle favorable, un projet fiscal international de grande ampleur aura devant lui de multiples oppositions à surmonter. Pour naviguer entre les écueils, une cartographie précise de l'économie politique internationale et un sens aigu du réalisme technique sont nécessaires<sup>965</sup>.

Aussi, concevoir une stratégie de mise en œuvre d'une fiscalité mondiale suppose de tirer les leçons des contraintes et opportunités du contexte actuel. Ainsi, nombre de gouvernements demeurent défavorables à toute perspective de taxe internationale. Certains sont même virulents. La méfiance est très grande à l'égard d'une délégation du pouvoir fiscal.

---

<sup>965</sup> Jean-Michel Severino & Olivier Charnoz. : Contribution à la réflexion du groupe de travail sur la fiscalité internationale, comment avancer ? mai 2004.  
[http://www.afd.fr/webdav/site/afd/shared/ELEMENTS\\_COMMUNS/article/articles2004/fiscalite-international-comment-avancer.pdf](http://www.afd.fr/webdav/site/afd/shared/ELEMENTS_COMMUNS/article/articles2004/fiscalite-international-comment-avancer.pdf)

Comment, en effet, ne pas y voir à première vue une simple perte de souveraineté nationale ? Un travail est nécessaire pour convaincre, à l'inverse, que la mutualisation coordonnée des efforts budgétaires rendue possible par une fiscalité mondiale constitue bien, pour les pays développés, un gain collectif de souveraineté : elle crée une capacité d'action inexistante au niveau individuel.

La réticence la plus extrême vient des Etats-Unis. Moins doctrinale est la réticence de plusieurs pays d'Europe du Nord<sup>966</sup>. On peut déjà avancer une considération stratégique : pour amoindrir les résistances des pays d'Europe du Nord, il conviendrait de lier le projet de fiscalité mondiale à une grande cause qui recouvre les priorités fortes de leur système d'aide. Si tel est bien le cas, ces pays auront du mal à s'opposer à une grande initiative sur de tels terrains.

De part le monde, toutefois, certaines voix officielles commencent à se faire entendre depuis quelques années en faveur d'une taxation internationale. A celle de l'ex Président de la République française, il faut ajouter celle des parlements allemand, australien ou encore canadien. Ce dernier a invité son gouvernement à faire preuve de *leadership* et à décréter une taxe sur les transactions financières de concert avec tous les pays de l'OCDE.

La mise en place de certaines taxes mondiales au service du développement – par exemple les taxes financières ou environnementales – peut potentiellement bénéficier à de très vastes segments de la population mondiale. Les gains potentiels sont donc fortement déconcentrés, répartis sur un grand nombre d'acteurs. A l'inverse, les coûts sont, dans plusieurs scénarios, largement pris en charge par un petit nombre d'opérateurs ou de secteurs économiques.

Chaque bénéficiaire risque donc d'avoir une faible incitation à se mobiliser en faveur d'une taxe mondiale, alors que pour chacun des contributeurs les enjeux seraient bien plus grands (en termes relatifs, naturellement) - leur incitation à se mobiliser contre une taxe serait très forte. C'est là une situation typique dite « d'intérêts diffus » que les sciences politiques ont identifié depuis longtemps et qui explique pourquoi certaines politiques d'intérêt général ne voient pas le jour<sup>967</sup>. Pour éviter qu'une proposition fiscale ne s'enlise aussitôt dans une telle configuration d'intérêts, plusieurs recommandations s'imposent :

- Il serait souhaitable que la fiscalité mondiale finance une action dont les bénéfices ne sont pas excessivement déconcentrés, de sorte à faciliter la mobilisation des

---

<sup>966</sup> Jean-Michel Severino & Olivier Charnoz. : Contribution à la réflexion du groupe de travail sur la fiscalité internationale, comment avancer ? mai 2004. Op cité.

<sup>967</sup> Xavier Engels, Matthieu Hély, Aurélie Peyrin et Hélène Trouvé: De l'intérêt général à l'utilité sociale : La reconfiguration de l'action publique entre Etat, associations et... , L'Harmattan 2006.

bénéficiaires en sa faveur. On peut alors suggérer de faire bénéficier en priorité certaines catégories de populations qui peuvent aisément s'auto-identifier comme bénéficiaires potentiels (les jeunes, les personnes atteintes d'une maladie...);

- Il conviendrait aussi de choisir une taxe dont les coûts sont déconcentrés, de façon à inhiber autant que possible la mobilisation inévitable à son encontre. On peut alors penser à une fiscalité touchant très largement les personnes privées, les sociétés, etc.

Cette deuxième précaution n'est plus nécessaire dès lors que le pouvoir de blocage des principaux contributeurs de la taxe choisie n'est pas jugé déterminant.

De leur côté, les PED sont largement favorables aux projets de taxation, même si certains Etats pétroliers voient d'un mauvais œil les initiatives concernant les émissions de gaz à effet de serre, qui risqueraient d'éroder leur rente. Reste que les positions du G77<sup>968</sup>, qui regroupe aujourd'hui 135 pays, ont plusieurs fois appelé à l'innovation fiscale internationale. La conférence historique de Monterrey sur le financement du développement, qui a beaucoup dynamisé la réflexion sur les nouvelles contributions financières internationales, répondait d'ailleurs à une demande explicite de longue date du G77. Au-delà, plusieurs grands pays membres ont manifesté de façon proactive leur engagement sur la question, comme en particulier l'Inde et le Brésil.

De la conscience de ces contraintes et opportunités, s'ensuit une proposition qui entend allier réalisme politique et vision de long terme : sans perdre de vue la perspective d'une fiscalité mondiale ambitieuse, riche de plusieurs mécanismes et de volumes conséquents, il s'agirait de proposer à court terme une initiative symboliquement forte mais limitée dans ses implications techniques et financières<sup>969</sup>. Elle aurait valeur de test aux yeux de tous, en particulier des sceptiques, voir même des réfractaires qui pourraient être tentés de l'appuyer pour démontrer, par l'absurde, l'inanité d'une fiscalité mondiale.

Une « petite taxe » constituerait un précédent utile sur lequel un programme fiscal plus ambitieux pourrait ensuite s'appuyer<sup>970</sup>. Elle est aussi l'occasion de démontrer la faisabilité technique des taxes multilatérales, comme la bonne utilisation des revenus. Une taxe « réussie » deviendrait une arme utile contre les oppositions futures à une fiscalité plus ambitieuse.

---

<sup>968</sup> Le Groupe des 77 aux Nations unies est une coalition de pays en développement, conçue pour promouvoir les intérêts économiques collectifs de ses membres et créer une capacité de négociation accrue aux Nations unies. Créée par 77 pays, l'organisation a grandi et compte en 2012 132 pays membres. Mais il continue à être désigné comme le G77 dans les négociations et sessions de l'ONU. Le Maroc compte parmi ces pays.

<sup>970</sup> Jean-Michel Severino & Olivier Charnoz. : Contribution à la réflexion du groupe de travail sur la fiscalité internationale, comment avancer ? mai 2004. Op cité.

Quelle taxe choisir ? Quelle action financer ? Par quels mécanismes de gestion ? Ce triple travail de conception doit être guidé par plusieurs préoccupations concomitantes, toutes empreintes du souci de convaincre, fortement et promptement. Ainsi, toute imposition à l'échelle mondiale devrait remplir les conditions suivantes :

- ***Efficacité et visibilité maximales*** : L'action financée doit être visible et efficace, et ce rapidement, si l'on veut crédibiliser de plus vastes projets fiscaux à moyen terme. Pour assurer cet effet démonstratif, il serait souhaitable de concentrer les moyens sur un petit nombre d'objectifs. Ceux-ci, d'ailleurs, devraient être définis par des indicateurs quantitatifs incontestables et aisément mesurables. Quant à l'assurance de l'efficacité des mécanismes de gestion, il serait opportun de s'en remettre à des structures existantes si leur qualité suscite déjà un large consensus – évitant opportunément de nouveaux débats et risques de blocages.

- ***Légitimité maximale*** : Ce principe invite à privilégier une « grande cause », spontanément légitime aux yeux de tous, incontestable éthiquement, disposant aussi d'une très forte rationalité économique. Considéré indépendamment des autres, l'impératif de légitimité maximale inviterait sans doute à privilégier une taxe corrigeant un mal public global. Toutefois, la recherche d'un « double dividende » peut conduire à des impasses logiques et pratiques – en particulier si l'on entend financer des coûts récurrents. Par ailleurs, il est tout à fait essentiel pour la légitimité de l'instrument fiscal de l'associer au financement de besoins récurrents, cohérents avec un instrument de financement générant des flux annuels stables.

- ***Équité incontestable*** : Cette considération s'adresse avant tout au choix de la taxe internationale. Pour en assurer la plus grande légitimité, celle qui sera retenue devra permettre l'affichage clair d'une solidarité entre le Nord et le Sud, entre pays développés et PED, voire directement entre citoyens riches et pauvres. Il faut prêter la plus grande attention aux éventuels effets pervers redistributifs de la taxe, sans quoi l'initiative-test pourrait être dénigrée comme manifestement inique.

- ***Transparence absolue*** : Il faut entendre par là un mode de gouvernance des fonds incontestable aussi bien aux yeux des gouvernements bénéficiaires et de leurs populations, que des observateurs de la communauté internationale. L'initiative-test ne peut pas prendre le risque d'échouer en scandales de corruption et autres malversations. Cette exigence pose, bien sûr, la difficile question des conditionnalités (*ex post* ou *ex ante*) accompagnant les fonds, ou encore celle du recours éventuel à des formules d'aide basée sur les résultats. Toutefois, pour ne pas trébucher sur ces débats difficiles, il serait judicieux, là encore, de s'en remettre aux mécanismes de gestion existants à propos desquels il n'y a plus – ou peu – de controverses.

- **Faisabilité technique maximale** : Ce principe plaide une nouvelle fois pour le recours à des mécanismes existants de gestion des fonds, mais aussi pour une taxe suscitant le moins de difficultés de mise en œuvre.

- **Faisabilité politique maximale** : De ce point de vue, l'initiative-test a tout intérêt à adopter une ampleur financière limitée et à étudier avec précision l'économie politique de ses propositions. Idéalement, la taxe suggérée doit fortement inciter chaque bénéficiaire à se mobiliser et faiblement inciter chaque contributeur à résister au projet.

Naturellement, ces six principes entrent parfois en contradiction et sur certains points, seule l'intuition politique permettra de trancher.

Sur le plan national, la réforme fiscale - celle qui viendra rendre l'impôt plus équitable, le Maroc plus attractif, et l'administration plus performante - est un mythe. Néanmoins, une réforme de grande ampleur de notre fiscalité est nécessaire et elle est possible, sous certaines conditions.

Ainsi, avec une grande capacité de résistance aux nombreuses et fortes oppositions qui ne manqueront pas de se manifester, la réforme devrait faire l'objet d'un "contrat" ou d'un minimum de consensus au-delà de la famille politique qui remporte l'élection pour pouvoir résister, au moins dans ses grandes lignes, à une alternance<sup>971</sup>. Il n'y a aucun effet positif pour la compétitivité du pays dans l'adoption d'une mesure fiscale immédiatement accompagnée de l'annonce, par l'opposition, qu'elle sera annulée en cas de changement politique.

Par ailleurs, une réforme fiscale est plus facile lorsqu'elle s'accompagne d'une baisse globale des prélèvements obligatoires, mais elle ne peut alors pas être durable si elle ne s'accompagne pas d'une forte réduction des dépenses publiques. Si la convergence de tous les exemples étrangers est claire sur les deux conditions ci-dessus, elle l'est moins sur l'ordre dans lequel les choses doivent se faire : compte tenu de l'importance du déficit budgétaire, la rigueur commande d'attendre d'avoir progressé dans la maîtrise de la dépense avant de faire la réforme fiscale, puisque celle-ci ne peut pas se faire à enveloppe constante. Mais si on ne fait pas la réforme fiscale au début de la législature, il y a de grands risques qu'elle ne se fasse jamais. C'est pourquoi certains prennent le risque de se mettre en déséquilibre en baissant les prélèvements fiscaux sans attendre le plein effet des mesures de maîtrise de la dépense<sup>972</sup>.

---

<sup>971</sup> Michel Taly : Comment réussir la réforme fiscale, 2006.

<http://www.debat2007.fr/blog/index.php?2006/11/29/190-comment-reussir-la-reforme-fiscale>

<sup>972</sup> L'exemple le plus frappant de cette méthode est la réforme, déjà ancienne de Ronald Reagan aux Etats-Unis. Mais il y a des exemples contraires, plus respectueux de l'orthodoxie budgétaire, et d'ailleurs plus récents, notamment au Canada et en Suède.

La réforme du régime fiscal devrait tabler davantage sur le renforcement de l'harmonisation entre les différents régimes fiscaux et la compensation de la moins-value des recettes résultant de l'entrée en vigueur du programme de démantèlement des tarifs douaniers et des taxes d'effet équivalent suite à l'application de l'accord d'association et de coopération conclu avec l'Union Européenne.

L'objectif fondamental consisterait à renforcer la part des impôts directs dans l'ensemble des recettes fiscales et à focaliser l'effort au niveau des impôts indirects sur le régime intérieur au lieu de la fiscalité appliquée aux importations. Pour concrétiser cet objectif, les principales réformes s'articuleront autour des points suivants :

- L'amélioration du rendement de l'impôt moyennant un meilleur recouvrement ;
- L'élargissement de l'assiette des impôts et taxes par la réduction des régimes fiscaux spécifiques et par la taxation du secteur informel ;
- La consolidation de la taxe sur la valeur ajoutée afin de mettre tous les secteurs sur le même pied d'égalité ;
- La rationalisation des avantages fiscaux en vue de promouvoir l'investissement conformément aux priorités retenues...etc.

Aussi, pour renforcer la compétitivité et l'attractivité de notre économie, le système fiscal devrait présenter les caractéristiques suivantes :

- Une pression fiscale comparable ou inférieure aux pays proches géographiquement ;
- Une faible fiscalité sur le capital physique et sur le travail qualifié, facteurs mobiles qui sont aussi les éléments déterminants de la compétitivité ;
- Un dispositif ne favorisant pas les stratégies d'optimisation fiscale ;
- Une plus grande neutralité selon le mode de financement de l'investissement.

En plus de ces réformes, une panoplie de mesures devrait être prise pour consolider le rendement des impôts et optimiser davantage la répartition de la charge fiscale. Parmi ces mesures figurent, notamment, l'intensification des opérations de sensibilisation des associations et des structures professionnelles pour inciter les contribuables à déposer leurs déclarations dans les délais réglementaires et avec la transparence requise ainsi que le renforcement de l'administration chargée du contrôle fiscal par les moyens humains et matériels nécessaires.

On ne compte plus aujourd'hui les interventions de toutes natures réclamant la réforme de l'Etat, tant et si bien que le sujet est en passe de devenir une arlésienne politique<sup>973</sup>. L'un des traits communs des réflexions est d'ailleurs d'éviter soigneusement le sujet qui fâche : la réforme de la fiscalité. Alors même qu'aucune réforme sérieuse de l'Etat ne saurait s'en passer. Au-delà des mesures budgétaires que tout gouvernement décide chaque année, le système fiscal en lui-même reste le moyen par lequel on instaure structurellement et dans un horizon de moyen-long terme les grandes options économiques d'un pays : derrière lui c'est un ensemble de contraintes imposées à l'économie de marché dans le but de favoriser un choix de société.

A ce titre, le système fiscal actuel est préoccupant : les réformes initiées durant les années 1980 ont durablement favorisé l'accumulation du capital plutôt que l'exercice du travail : des défiscalisations multiples aux exonérations "choquantes " le capital est dans sa majorité exonéré alors que le taux de l'impôt sur le revenu va en s'accroissant. A côté de cela, les revenus du travail restent donc taxés à des niveaux élevés et la fiscalité sur les profits des entreprises reste à des niveaux inférieurs.

La toute première des réformes serait de rééquilibrer cet état de fait fiscal en indiquant notre préférence à une société qui valorise les salariés plutôt que les rentiers. Non seulement par principe, mais aussi parce qu'un système fiscal durablement favorable aux profits au détriment des revenus du travail ne peut que générer des logiques de licenciements "financiers ". Et cette volonté de rééquilibrage doit aussi se faire en produisant un effort particulier en direction des bas salaires.

C'est pourquoi le système fiscal devrait aussi être progressivement construit sur une incitation forte en direction de la formation continue et préparer ainsi le passage d'une société fondée sur le travail en tant que tel, vers une société qui, à l'avenir, devra être fondée sur le savoir et la formation. Les premières mesures, directement applicables, devraient favoriser l'entreprise qui engage largement des actions de formation continue.

Une fois définie l'orientation générale du système fiscal, se pose la question de son assise : de quelle manière financer les dépenses ? L'exigence de solidarité et de justice repose en la matière sur la défense de la progressivité de l'impôt. En effet, le choix alternatif de l'impôt forfaitaire, défendu par les libéraux et qui consiste à faire contribuer la même somme à tous les contribuables, revient à faire le choix de l'injustice : on alourdit les impôts des plus

---

<sup>973</sup> Thomas Lardeau, Pour une réforme fiscale, <http://pluriel.free.fr/renover04.html>

pauvres au bénéfice des plus riches. Et la défense de la progressivité de l'impôt reste aujourd'hui un vaste combat politique : environ 2/3 des prélèvements fiscaux, ce qui représente la moitié des volumes prélevés, ne sont pas progressifs.

Plus de justice dans l'impôt nous oblige donc à rompre avec le dogme de la TVA : certes cet impôt, réputé indolore, reste une source importante du financement de l'Etat mais il n'en reste pas moins au titre de sa non progressivité un impôt injuste. Une éventuelle baisse de cette ressource au profit de l'impôt sur le revenu qui lui est progressif est alors possible dans la mesure où ce dernier reste à un niveau relativement faible et qu'il ne soit pas axé uniquement sur les salaires mais toucher d'autres assiettes. Même dans une faible proportion il est important que tous les ménages participent au financement de l'Etat par l'impôt sur le revenu. Ne serait-ce que par souci symbolique de participation universelle.

La généralisation de la progressivité de l'imposition des revenus de l'épargne est aussi souhaitable dans cette perspective. Tout comme l'élimination des exonérations et " niches diverses " dont il faut bien le reconnaître, ne profitent qu'aux ménages qui en ont connaissance et les moyens techniques d'en profiter, c'est à dire aux ménages les plus aisés.

Nous avons conclu dans notre recherche qu'il n'y aura pas de réforme de l'Etat sans réforme fiscale. Mais cette condition nécessaire n'en reste pas moins suffisante. Réformer l'Etat pose aussi la question de la délimitation de ses domaines de compétences.

Aussi, l'ancrage du civisme fiscal devrait également être l'un des piliers de la réforme fiscale. Ainsi, plutôt que de vilipender l'impôt, pourquoi ne pas entreprendre une démarche pédagogique montrant que l'impôt est le seul moyen qui permet de disposer d'infrastructures publiques de qualité (éducation, santé transport, culture, etc...) et de les faire fonctionner à la satisfaction de tous, en premier lieu tous ceux qui ne peuvent pas se payer ces mêmes services s'ils ne sont pas assurés par l'état. C'est évidemment là d'une part, un puissant instrument de redistribution des revenus, d'autre part c'est une source de création d'emplois.

Nous estimons également que la rentabilité du recours aux encouragements fiscaux pour promouvoir l'investissement est en général douteuse. La meilleure stratégie envisageable pour promouvoir un investissement durable consiste à créer un cadre juridique et réglementaire stable et transparent, et à mettre en place un système fiscal conforme aux normes internationales. Certains objectifs — par exemple, ceux qui encouragent le développement régional — sont plus valables que d'autres pour motiver le recours aux encouragements fiscaux. Les mesures d'encouragement fiscal ne sont pas toutes d'une égale

efficacité<sup>974</sup>. En règle générale, il convient d'éviter les encouragements fiscaux indirects, et de limiter le pouvoir discrétionnaire lors du choix des bénéficiaires de ces mesures.

---

<sup>974</sup> L'amortissement accéléré est la méthode qui présente le plus d'avantages comparatifs, suivi des déductions pour placements ou des crédits d'impôt. Les congés fiscaux et les subventions à l'investissement comptent parmi les méthodes les moins valables.

## LISTE DES GRAPHIQUES

- Graphique 1.** Part du stock d'investissements à l'étranger sortant à destination des paradis fiscaux, en % du total mondial.
- Graphique 2.** Répartition de la pression fiscale dans l'Union européenne en 2006 (% du PIB).
- Graphique 3.** Taux d'impôt sur les sociétés dans l'UE25, 1990-2006 (moyennes non pondérées)
- Graphique 4.** Évolution des taux et des recettes de l'impôt sur les sociétés, 1980-2009.
- Graphique 5:** Baisse des taux de l'IS
- Graphique 6.** Généralisation de la TVA, 1980–2009.
- Graphique 7.** Évolution des recettes des taxes sur le commerce et des taux tarifaires recouvrés, 1980–2009.
- Graphique 8.** Évolution des recettes fiscales et des recettes des taxes sur le commerce, 1980–2009.
- Graphique 9.** La part des différents types d'impôts locaux dans les recettes fiscales des collectivités locales.
- Graphique 10.** Effet du transfert fiscal sur les disparités budgétaires par pays
- Graphique 11.** Taux apparents de la TVA selon les classes de dépenses en 2007
- Graphique 12.** Taux apparents de la TVA selon les catégories sociales en 2007
- Graphique 13.** Taux apparents de la TVA selon les classes de dépenses en 2001
- Graphique 14.** Taux apparents de la TVA selon les catégories sociales en 2001

# LISTE DES TABLEAUX

**Tableau 1 :** Moyenne des valeurs de chaque groupe

**Tableau 2 :** Evolution de l'imposition des entreprises

**Tableau 3 :** Evolution de l'imposition des ménages

**Tableau 4 :** Evolution de l'imposition indirecte en Europe

**Tableau 5 :** Taux de la contribution sociale de solidarité des personnes physiques

**Tableau 6 :** Taux de contribution sociale de solidarité sur les bénéficiaires des sociétés

**Tableau 7 :** Benchmark de la contribution de la fiscalité locale aux recettes des CL

**Tableau 8 :** Taux de recouvrement des taxes gérées pour compte entre 2007 et 2009

**Tableau 9 :** Les représentations culturelles de l'impôt

**Tableau 10 :** Évaluation indicative de quelques taxes globales

**Tableau 11 :** Structure de la consommation per capita par taux de TVA, 2001

**Tableau 12 :** Dépenses annuelles moyennes per capita (DH courant) hors TVA, 2007

**Tableau 13 :** La révolution de la flat tax

**Tableau 14 :** Taux de l'IS en vigueur en 2008

**Tableau 15 :** Part de l'emploi informel dans l'emploi total non-agricole en Afrique (% des pays sélectionnés)

# BIBLIOGRAPHIE

## OUVRAGES

**\*Abécassis, Philippe**

Le Rôle de l'Etat dans la vie économique et sociale / Philippe Abecassis, Philippe Batifoulier et Sylvain Zeghni - Paris : Ellipses-Marketing, 1996 -158 p.

**\* Abensour, Miguel**

La Démocratie contre l'Etat : Marx et le moment machiavélien - Paris : Presses universitaires de France, 1997. - 115 p.

**\*Administration centrale ; Santé et sécurité sociale ; Réorganisation d'activités** - Alger : Entreprise nationale des arts graphiques, 1990 - 186 p.

**\* Ajustement et équité dans les pays en développement : une approche nouvelle OCDE ;** éd. François Bourguignon et Christian Morrison - Paris : Ed. De l'OCDE, 1992 - 115 p.

**\* Akesbi, Najib**

La Réforme de la fiscalité marocaine à l'heure de l'ajustement structurel / Casablanca : Toubkal, 1987 - 239 p.

**\*Akesbi, Najib**

L'impôt, l'Etat et l'ajustement / préf. de Fathallah Oualalou - Rabat : Actes éditions, 1993 - 469 p : couv. ill. en coul.

**\* Alain –Eyrolles**

On entend dire que... Il faut une révolution fiscale/Trannoy, 2012.

**\*Alexandre Maitrot de la Motte**

Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs, LGDJ, 2005.

**\*ALEXANDRE, Philippe**

Trop d'impôts tue l'emploi/ Robert Laffont-2011.

**\*Allais, Maurice**

L'Impôt sur le capital et la réforme monétaire /préf. de Raymond Aron - Paris : Hermann, 1977 - 367 p.

**\*ALLARD (J.) et GARAPON (A.)**

Les juges dans la mondialisation – La nouvelle révolution du droit, Paris, Seuil, 2005.

**\*ASSIMACOPOULOU (E.)**

L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la Communauté, t. 37, Paris, LGDJ, Bibliothèque de science financière, 2000.

**\* ATTAC**

Les paradis fiscaux, éd. Mille et une nuits, 2000.

**\*AUBY (J.-B.)**

La globalisation, le droit et l'État, Montchrestien, coll. Clefs politique, 2003, 154 p.

**\*B. OPPETIT**

Théorie de l'arbitrage, Paris, PUF, 1998, p. 84.

**\*BADIE (B.)**

Un monde sans souveraineté, Fayard, Paris, 1999.

**\*B. BADIE et M.-C. SMOUTS**

Le retournement du monde, Sociologie de la scène internationale, PFNSP et Dalloz, 3e éd, 1999.

**\*B. CASTAGNEDE et S. TOLEDANO**

Fiscalité internationale de l'entreprise, Paris, PUF, 1987, p. 39.

**\*B. Salanie**

Défaillance du Marché, Economica, 1999.

**\*BANQUE MONDIALE**

Les perspectives économiques mondiales et les pays en développement, Paris, Economica, 1995.

**\*Ben Ali, Driss**

Le Maroc précapitaliste : formation économique et sociale / Rabat : Société marocaine des éditeurs réunis, 1983 - 310 p.

**\*Benichou, Lucien**

Les impôts sur les bénéficiaires au Maroc ; précédé d'une Esquisse du système des impôts directs marocains ; suivi d'un Appendice sur le régime fiscal des sociétés au Maroc et sur la caisse d'aide sociale / Casablanca : Publications de la Société marocaine de contrôle comptable et fiduciaire, [1948?] - 104 p.

**\*Bertrand, Pierre**

Dix ans d'économie marocaine, 1945-1955 / Paris : Institut national de la statistique et des études économiques, [195-?] - La Redistribution des revenus / préf. de Jean Bénard. - Paris : Economica, 1978. - VIII-211 p.

**\*Bourdu, Jacques**

Une vraie réforme fiscale : moins de dépenses publiques pour moins d'impôts / Paris : F.-X. De Guibert, 2005 - 160 p.

**\*Brachet, Bernard**

L'Impôt sur le revenu : enjeux et réformes / Paris : Ellipses-Marketing, 1996 - 127 p.

**\*Brochier, Hubert**

Finances publiques et redistribution des revenus / préf. de Jean Marchal. - Paris : Fondation nationale des sciences politiques, 1950 - XX-239 p.

**\* Brunel, Denys**

La TVA, invention française, révolution mondiale-Eyrolles-2012.

**\*C. Castoriadis**

La Montée de l'insignifiance, Seuil, 1996.

**\*C. HECKLY**

Fiscalité et mondialisation, Paris, LGDJ, coll. Systèmes, 2006.

**\*Calame, Pierre**

L'Etat au cœur : le meccano de la gouvernance / Pierre Calame, André Talmant - Paris : Desclée de Brouwer, 1997 - 211 p.

**\*Castagnos, Jean-Claude**

L'Etat gestionnaire : quelle légitimité ? / Jean-Claude Castagnos - Grenoble : Presses universitaires de Grenoble, 1987- 229 p.

**\*Cassirer, Ernst**

Le mythe de l'Etat / trad. de l'anglais par Bertrand Vergely - Paris : Gallimard, 1993 - 402 p.

**\*CHAMPION**

Les finances publiques au Maroc, éd La porte, 1961.

**\*Charbonneau, Bernard**

L'Etat / Paris : Economica, 1987 - 449 p.

**\*CHARVIN (R.)**

Relations internationales, droit et mondialisation, Paris, L'Harmattan, 2000.

**\*CHAVAGNEUX (C.) et PALAN (R.)**

Les paradis fiscaux, Paris, La Découverte, coll. Repères.

**\*CHEMILLIER-GENDREAU (M.) et MOULIER-BOUTANG (Y.)**

Le droit dans la mondialisation, Paris, PUF, Actuel Marx, 2001.

**\* COHEN (E.)**

L'ordre économique mondial : essai sur les régulations, Paris, Fayard, 2001.

**\*Courtois, Pierre**

L'Impôt sur les grandes fortunes : personnes et biens imposables règles d'évaluation des biens privés et professionnels, modalités d'application et de contrôle /Paris : Litec, 1982. - 311 p.

**\*Crozet, Yves**

Analyse économique de l'Etat /Paris : A. Colin, 1991 - 192 p.

**\*Cyrille David, Olivier Fouquet, Bernard Plagnet et Pierre-François Racine**

Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 2009, DALLOZ.

**\*Daniel GUTMANN**

Domat droit privé, Droit fiscal des affaires, 3<sup>ème</sup> édition, LGDJ ; Lextenso édition, 2012.

**\*Da Silva, Gérard**

De l'Egalité à l'équité / Paris : L'Harmattan, 1995- 271 p.

**\* Delalande, Nicolas**

Les Batailles de l'impôt-Editions du Seuil (Paris)-2011-03-23.

**\* DOUET (F.)**

Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, Paris, LGDJ, 1997.

**\*DOUVIER (P.-J.)**

Droit fiscal dans les relations internationales, Paris, Pedone, Etudes internationales, 1996.

**\*Duvauchelle, M.**

Les Deux aspects de l'économie marocaine / Rabat : Centre de hautes études d'administration musulmane, [195-?].

**\*Ecalle, François**

Maîtriser les finances publiques : pourquoi, comment ? préf. de Raymond Barre. - Paris : Economica, 2005 - VIII-350 p : couv. ill.

**\*EL KTIRI(M)**

Fiscalité et développement au Maroc, Ed Maghrébine 1982.

**\*El Mouhoub Mouhoud**

Mondialisation et délocalisation des entreprises/\_-La Découverte-2008\_.

**\*F. DOUET**

Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, Paris, LGDJ, 1997.

**\*G. DUMAS**

Politique fiscale : le naufrage, Paris, L'Harmattan, 2007, p. 13.

**\*G. SCHMÖLDERS**

Psychologie des finances et de l'impôt, PUF : 1973.

**\*Gabriel ARDANT**

Histoire de l'impôt, Livre II, les grandes études historiques Fayard, 1972.

**\*Gérard CHALIAND**

Vers un nouvel ordre du monde, SEUIL, 2013.

**\*Gérard, Jacques**

Pour une réhabilitation de l'impôt sur la dépense / dir. Pierre Lavigne - Lille : Atelier national de reproduction des thèses de l'Université de Lille III, 2000 - 624 p.

**\*GIBERT Bruno**, Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie : Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire/FRANCE. -La Documentation française-2004.

**\*Greffé, Xavier**

L'Impôt des pauvres : nouvelle stratégie de la politique sociale / Paris : Dunod, 1978-VIII-324p.

**\*Griffiths Stéphane**

Gestion financière, Éditions d'Organisation-2011.

**\* Guy Dessut**

Guide malin et concret pour payer moins d'impôt sur le revenu-Maxima-2008.

**\*Hargreaves Heap, Shaun P.**

La Nouvelle macroéconomie keynésienne : le temps, la croyance et l'interdépendance sociale ; trad. de l'anglais par Jean-José Quiles - Paris : A. Colin, 1998.

**\*H. Passy**

Article impôt, dictionnaire d'économie politique, 1<sup>er</sup> volume, P398, édition 1873 (Coquelin et Guillaumin).

**\*H. VÉDRINE**

Continuer l'Histoire, Fayard, 2007.

**\*Jacques BLANC**

La péréquation dans les finances locales, LGDJ, 1998.

**\*J. HABERMAS**

*Après l'État-nation. Une nouvelle constellation politique*, Paris, Fayard, 1998.

**\*Jacques Ferbos**

L'Impôt sur la fortune et l'évaluation fiscale du patrimoine / Paris : Editions du Moniteur, 1983 - XXII-153 p.

**\*Jacques JOUANNET**

L'évolution de la fiscalité marocaine depuis l'instauration du protectorat, Tome III. LGDJ. Paris Ve, 1953.

**\*Jacques OULD AOUDIA**

Les enjeux économiques de la nouvelle politique euro-méditerranéenne : Un choc salutaire pour les pays du Sud et de l'Est de la Méditerranée ? Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, Direction de la prévision, PARIS CEDEX 12, Document de travail N° 96-5.

**\*J.-F. COURT et G. ENTRAYGUES**

*Gestion fiscale internationale des entreprises*, Paris, Montchrestien, 1986.

**\*J. M. KEYNES**

*Les conséquences économiques de la paix*, Paris, Gallimard, 2002 (1ère éd. 1929).

**\*Jean PHILIPPE DELSOL**

Diminuer l'impôt par une nouvelle fiscalité, éd Economica, 1986.

**\*Jean RIVOLI**

Vive l'impôt, éd du Seuil, 1965.

**\*Jubert, Francis**

La e-administration : levier pour la réforme de l'Etat / Francis Jubert, Elizabeth Montfort, Robert Stakowski ; préf. de Renaud Dutreil - Paris : Dunod, 2005 - XIII-232 p.

**\*Justice et responsabilité de l'Etat**

Sous la dir. de Maryse Deguegue ; préf. de Philippe Ardant - Paris : Presses universitaires de France, 2003 - 308 p.

**\*Lalanne-Berdouticq, Daniel**

L'Impôt sur les grandes fortunes / Paris : Libr. Générale de droit et de jurisprudence, 1982 - 2 vol. (143, 130 p.).

**\*Lamzoudi, Mohamed**

Fiscalité marocaine : taxe sur le chiffre d'affaires : recueil des textes législatifs / Mohamed Lamzoudi ; présenté par Albert Lourde - Casablanca : Editions maghrébines, 1985 - 208 p.

**\*Laurent Carroué, Didier Collet et Claude Ruiz**

La mondialisation : Genèse, acteurs et enjeux, Sciences po, LES PRESSES, 2009.

**\*Laurent NEYRET, Nadège Reboul-Maupin**

Déclaration pour la protection juridique de l'environnement, L'Harmattan, 2009.

**\*Lecaillon, Jacques**

L'Inégalité des revenus : le conflit entre l'efficacité économique et la justice sociale / Paris : Cujas, 1970 - 206 p.

**\*L. FABIUS**

Le consentement à l'impôt, Paris, Presses de Sciences po, 2000.

**M. BOUVIER**

Les "accords fiscaux préventifs" : une sécurité pour l'entreprise et pour l'administration », in *Écrits de fiscalité des entreprises, études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian*, Litec, 2009.

**\*M. CHRETIEN**

*A la recherche du droit commun fiscal international. Etudes de droit positif à partir de la jurisprudence des Cours internationales*, Paris, Recueil Sirey, 2955.

**\*M. LEROY**

Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2006

**\*MAITROT DE LA MOTTE (A.)**

Souveraineté fiscale et construction communautaire. L'exemple des impôts directs, Paris, LGDJ, Bibliothèque des sciences financières, t. 44, 2005.

**\*Marc LOZE**

Les finances de l'Etat, éd la porte, Paris, 1971.

**\*Marie Lambert**

Payez moins d'impôts-Editions Eyrolles-2012-03-08.

**\*Marie-Luce Pavia**

Les transferts de compétences aux collectivités territoriales : aujourd'hui et demain ? L'Harmattan, 2010.

**\*Maurice DUVERGER**

Finances publiques, PUF, Paris, 1978.

**\*Maximilien Messi**

Nul n'est censé ignorer la loi fiscale : La recherche de la règle applicable, Tome I, L'Harmattan, 2007.

**\*MAYER (P.)**

« Le mythe de l'ordre juridique de base », in *Le droit des relations économiques internationales. Etudes offertes à B. Goldman*, Paris, Litec, 1983, pp.199 et s.

**\*Maurice LAURE**

Traité de politique fiscale, PUF, 1975.

**\*Mestrallet, Gérard**

La réforme de la gouvernance fiscale / Gérard Mestrallet, Michel Taly - Paris : Libr. Générale de droit et de jurisprudence, 2005. - [IV]-176 p. : graph.

**\*MICHALET (C.-A.)**

Qu'est-ce que la mondialisation? Paris, La Découverte, 2002.

**\*M.P Louis RIVIERE**

Traité, codes et lois du Maroc, Tome I (1924) et Tome III (1925), Librairie de la société du Recueil SIREY.

**\*MORSELLI (B.) et TAMINIAU (J.)**

Fraudes – Techniques et répression dans le monde, Office international de librairie, Bruxelles, 1990.

**\*Mustapha EL KTIRI**

Structures fiscales et structures économiques : le cas de l'économie marocaine, éd Maghrébines, 1979.

**\*Najib Gharbi**

Le contrôle fiscal des prix de transfert , L'Harmattan, 2005.

**\*Ngaosyvathn, Pheniphanh**

Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement / Pheniphanh Ngaosyvathn ; préf. de Paul-Marie Gaudemet - Paris : Libr. Générale de droit et de jurisprudence, 1980 - 2 vol. (316, 300 p.).

**\*Olivier Debat, Maurice Cozian et Patrick Serlooten**

La rétroactivité et le droit fiscal, DEFRENOIS, 2006.

**\* Patrick Rassat**

Stratégies fiscales internationales-Maxima-2010.

**\*Paul Marie GAUDEMET**

Précis de finances publiques, Tome II. Ed Mont Chrestien, 1970.

**\*Pierre BELTRAME**

Les systèmes fiscaux, Coll « Que sais-je ? », PUF, 1975.

**\*Pierre LALUMIERE**

Les finances publiques, Armand collin, 1980.

**\*Pierre MOUZET**

L'essentiel des finances locales : 2012-2013, Gualino, 2012.

**\*Rachid SFAR**

Mondialisation, régulation et solidarité: Plaidoyer pour des réformes internationales et un programme de relance économique au profit de tous les pays : Plaidoyer pour des réformes internationales et un programme de relance économique au profit de tous les pays. L'Harmattan 2000.

**\*RASSAT, Patrick, LAMORLETTE, Thierry et CAMELLI, Thibault**

Stratégies fiscales internationales: Optimisation fiscale internationale pour les entreprises de Maxima, 2010.

**\*REBOUD (L.)**

Systèmes fiscaux et marché commun, Paris, Sirey, Coll. Recherches économiques, 1961.

**\*Redistribution et croissance : politiques pour améliorer la répartition du revenu dans les pays en voie de développement dans le cadre de la croissance économique**

Étude faite par Hollis Chenery, Montek S. Ahluwalia, John H. Duloy, Richard Jolly ; en collab avec le centre de recherche sur le développement de la banque mondiale et l'institut d'étude du développement de l'université de Sussex - Paris : Presses universitaires de France, 1977 - 408 p.

**\* Refus de l'impôt...**

-imp. de Bonnet et fils (Agen)-1877.

**\*Roland et Brard, Yves**

Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel: Le cas du Cameroun de Atanga Fongue, , L'Harmattan, 2012.

**\*Sanchez, Jean-Louis**

Décentralisation : de l'action sociale au développement social / Jean-Louis Sanchez ; avec la collab. de James Kuperminc, Claudine Padieu, Sylvie Teychenne - Paris : L'Harmattan, 2001 - 216-LIV p.

**\*Sen, Amartya Kumar**

Repenser l'inégalité / trad. de l'anglais par Paul Chemla - Paris : Seuil, 2000 - 282 p.

**\*S. PAQUIN**

*Économie politique internationale*, Paris, Montchrestien, Coll. Clefs Politique, 2005.

**\*Spiridion, Eric**

L'essentiel de la fiscalité d'entreprise/ Éditions d'Organisation-2011.

**\*Tazi, Ahmed**

Aperçu sur la fiscalité marocaine actuelle ; préf. de Alaoui M'Daghri Mohamed - Casablanca : Société d'édition et de diffusion al-Madariss, 1991- 292 p.

**\*Egalité et équité : antagonisme ou complémentarité ?**

Thierry Lambert et Christian Descheemaeker, Roseline Letteron, Jacques Pelletier [et al] - Paris : Economica, 1999 - 146 p.

**\*VANWELKHUYZEN (T.)**

Les prix de transfert, Bruxelles, Larcier, 2009.

**\*Vincent DUSSART**

La nouvelle administration financière et fiscale, la participation à la fabrication et à l'interprétation des normes fiscales, LGDJ, 2012.

**\*Xavier Engels, Matthieu Hély, Aurélie Peyrin et Hélène Trouvé**

De l'intérêt général à l'utilité sociale : La reconfiguration de l'action publique entre Etat, associations et... , L'Harmattan 2006.

## DES/DESA

**\*ALMARINI Rachid**

La Tutelle sur les finances de la région au Maroc- 58 p - Mém. DESA : F.S.J.E.S – Université HASSAN II AÏN CHOCK : Casablanca : 2000.

**\*AROUI M'hammed**

L'Assistance internationale au recouvrement d'impôts- 157 p- Mém. DES : F.S.J.E.S : Rabat.

**\*AZALE Bouchaib**

Le contrôle fiscal au Maroc - 92 p- Mém. DESA : F.S.J.E.S - Université HASSAN II AÏN CHOCK : Casablanca : 2000.

**\*BENMOUSSA Brahim**

Accord de libre-échange entre les Etats- Unis d'Amérique et le Royaume du Maroc; Sous la direction de Mr Mohammed Bennani. - 98 f - Mém. DESA : Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales : Casablanca : 2003.

**\*BENSOUDA Noureddine**

La réforme de la R.V.A. au Maroc: bilan d'un compromis. Président du jury A. Serghini– 250 p- Mém. DES : F.S.J.E.S : Rabat : 1992.

**\*CHERKAOUI Mohamed**

Le contentieux fiscal au Maroc– 236 p - Mém. DES : F.S.J.E.S : Rabat : 1982.

**\*CLOUTÉ Alexandra**

Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, Master II – droit des affaires et fiscalité Parcours restructurations d'entreprises / HEC, Université Paris I – Panthéon Sorbonne, Juin 2011.

**\*Eric Farges**

UN RENOUVEAU DE LA PARTICIPATION ASSOCIATIVE ? L'engagement et le militantisme au sein du comité Attac Isère, mémoire réalisé *par*, Université Pierre Mendès France - IEP Grenoble – 2002.

**\*FAHMI Mohamed Abdallah**

Pour une étude formelle et analytique des lois organiques des finances au Maroc - 127 p Mém. DESA : F.S.J.E.S - Université HASSAN II AÏN CHOCK : Casablanca : 2000.

**\*FILALI-AMARAOUI Latifa**

L'imposition des sociétés industrielles et commerciales au Maroc - 130 p - Mém. DES  
F.S.J.E.S : Rabat : 1972.

**\*GUESSOUS Sophia**

« Mesures d'adaptation de la fiscalité marocaine à la pratique du commerce électronique »,  
mémoire d'expertise comptable, ISCAE 2003

**\*LORANGUE NGARITA Djimoudal**

Les réformes fiscales au Maroc, Mém. DES, FSJES, Rabat- Agdal, Décembre 1989.med

**\*MOUSTAKIM Ahmed**

Justice fiscale et imposition des revenus salariaux au Maroc, Mém DES, 1986, Université  
Hassan II, Casablanca.

**\*OULD AHMED ELY Mustapha**

Le contrôle juridictionnel des finances publiques. Président du jury S. Chelli. 222 p- Mém.  
DES : Faculté de Droit : Tunis : 1987.

**\*SERHANI Ali**

La responsabilité sociale de l'entreprise multinationale à l'épreuve de la mondialisation, sous  
la direction de Mohamed Bennani - Casablanca : Faculté des Sciences Juridiques  
Economiques et Sociales, 2006. 120 p.

## THESES

**\*ABOU EL JAOUAD Mohammed**

Fiscalité, comptabilité: de la distorsion à l'harmonisation des rapports. Essai d'analyse critique des divergences pour la recherche de solutions pratiques d'harmonisation. 586 p. - Th. : F.S.J.E.S : Casablanca : 1998.

**\*AMEDJAR Mohamed**

Les leviers fiscaux des opérations de financement et d'ouverture des entreprises à leur environnement- Casablanca : Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales, 2006- 272 p.

**\*BARNI Merouan**

Politique budgétaire et consentement à l'impôt au Maroc ; sous la direction de Abderrahman Amalou- Casablanca : Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales, 2002- 303 p.

**\*BENMANSOUR Abdellatif**

Mondialisation et programme d'ajustement structurel au Maroc: éléments de blocage et facteurs d'inter dépendance- 324 p ; 30 cm. - Th. : F.S.J.E.S : Casablanca : 2000.

**\*BOUZIDI Mohamed**

Les transformations des structures socioéconomiques du Maroc pré-colonial (1856-1912) /246 p - Th. : F.S.J.E.S : Casablanca : 1980.

**\*Catherine Billard**

« Dépenses publiques, localisation des capitaux et concurrence fiscale : une modélisation en économie géographique Dépenses » ; Thèse pour obtenir le grade de DOCTEUR DE L'UNIVERSITÉ PARIS I, 2006.

**\*EL ASSER Abderrazak**

L'Etat face aux défis des firmes transnationales : Contribution à une étude critique des relations entre le politique et l'économique dans le champ des relations internationales, sous la direction Ben Allal Mohammed. - Casablanca : Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales, 2003. - 901 p.

**\*EL BEDOUI Abderrahim**

Planisme, capitalisme et développement. Du multiplanisme d'accompagnement des structures nouvelles à la planification de pari sur des nouvelles structures. (s.d: A. Belal)-177 p, F.S.J.E.S, Casablanca, 1980.

**\*El Hadji Dialigué BA**

Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : La réglementation des prix de transfert au Sénégal, Thèse de doctorat en Droit, Université Paris-Est. 2011.

**\*EL KHYARI Thami.**

Structures agraires et développement économique au Maroc /457 p- Th: F.S.J.E.S : Casablanca : 1985.

**\*FIKRI Elkbir**

Le parlement marocain et les finances publiques. Recherche sur le pouvoir financier - 357 p - Th. : F.S.J.E.S : Casablanca : 1984.

**\*GOURCH Abdelawahad**

Le développement du secteur informel et ses modes de financement : Modélisation de l'impact d'un programme de micro -crédits à partir de données d'enquêtes / sous la direction de Fouzi Mourji. - Casablanca : Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales, 2002.

**\*MANSOURI Brahim**

Soutenabilité, déterminants et implications macroéconomiques des déficits publics dans les pays en voie de développement : Cas du Maroc ; sous la direction de Mohamed Fouzi MOURJI. Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales : Casablanca : 2003.

**\*Mustapha MAGHRITI**

Déterminants des investissements extérieurs au Maroc: approche analytique et empirique sur le secteur industriel *par*, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales Rabat-Agdal - Thèse de Doctorat en Economie Internationale.

**\*MZOURI Mohamed Amine**

Essai sur les dépenses fiscales au Maroc : objet et intérêt de l'étude dans un PED, Thèse de Doctorat d'Etat en Droit Public, Université Paris VAL DE MARNE (Paris XIIe), 1984.

**\* Rokia Belalami**

Les finances publiques marocaines entre la crise et le redressement ; sous la direction de Abderrahmane Amalou-Casablanca : Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales, 2005. 251 p.

**\*SABRI Brahim**

Le pouvoir parlementaire en matière fiscale. Président du jury Driss KHOUDRY. / SABRI Brahim. - 426 p. Th: F.S.J.E.S - Université HASSAN II AÏN CHOCK : Casablanca : 2001.

**\*SADIK Ahmed**

Croissances économiques comparées du Maghreb indépendant (Maroc, Algérie, Tunisie jusqu'en 1973). Un essai de synthèse - 210 p.Th: F.S.J.E.S : Casablanca : 1977.

**\*Tarek ZARAI**

Contribution sur l'existence d'équilibre dans les modèles de compétition fiscale, Thèse de doctorat en sciences économiques générales ; Université de Caen, 2010.

**\*ZEAMARI Mohamed**

La compétitivité internationale de l'industrie nationale ; sous la direction de Jamal Eddine Tebbaa-Casablanca : Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales (Casablanca), 2002.

**\*Z. TOGBA**

*L'imposition des revenus des entreprises étrangères en Côte d'Ivoire*, Thèse, Paris XII, 1984.

## REVUES, DOSSIERS ET CONTRIBUTIONS

- \***Annales d'économie et de gestion** : Fiscalité indirecte, subside à la consommation et équité sociale en Tunisie / Sami Bibi et Jean-Yves Duclos, Vol. 4, n. 8 (1997) - p. 11-46.
- \***Banque Magazine 2000 Septembre**, p. 30-31 : Les attentes des P.M.E, HUGOT Romain, LECORNET Virginie.
- \***Cahiers français**, 1999, Janvier-Février, p. 4-12 : Les crises en Asie, NICOLAS Françoise, AGLIETTA Michel.
- \***Cahiers français**, 1999, Mars-Avril, p. 3-11 : Mondialisation et fragmentation, MOISI Dominique.
- \***Cahiers français**, 1999, Janvier-Février, p. 26-31 : Les pays de l'OCDE face à la crise financière: quels mécanismes de transmission? BOISSIEU Christian.
- \***Cahiers de politique économique**, C. OMAN, « Les défis politiques de la globalisation régionalisation », n° 11, Centre de développement de l'OCDE.
- \***Confluences Méditerranée : revue trimestrielle**, Tersigni, Simona : "Honneur maghrébin", différence culturelle et intégration : variations sur quelques mots-maux des sciences sociales - N. 39 (2001) – p 55-65.
- \***Correspondance. Institut de recherche sur le Maghreb contemporain. 2000 Janvier-Février** p.91-108, Décentralisation et environnement juridique de la gestion des ressources naturelles au Sénégal : Cohérences et contradictions. DIALLO Ibrahima.
- \***Défense nationale**, 2000 Mai, p. 44-50 : Mondialisation et inégalités, MOREAU DEFARGES, Philippe MOREAU.
- \***Documents d'actualité internationale**, 2000 Août, p. 628-633 : Etats-Unis/Union européenne.
- \***Documents d'actualité internationale**, 2000 Juin, p.469-477 finances- Banque mondiale-FMI.
- \***Donald J. Johnston**, L'Observateur de l'OCDE, n°248, mars 2005.

\***Economies et sociétés**, 2000, Juillet, p. 133-145 L'économie néoclassique : Le paradigme idéal de la science économique, JALLAIS Sophie, THIS-SAINT-JEAN Isabelle.

\***Economie et prévision**, Fiscalité et redistribution / dir. de publ. François Monier  
Numéro : 110 / 111 - Année : 1993.

\***Économie et prévision**, M. HOUDEBINE et J.-L. SCHEINDER, « Mesurer l'influence de la fiscalité sur la localisation des entreprises », in, n° 131, 1997.

\***Économie & prévision** : Gilles Duranton : La nouvelle économie géographique : agglomération et dispersion, Année 1997, Volume 131, Numéro 131, pp. 1-24.

\* **Enjeux** : le magazine de l'entreprise et de l'économie / dir. de publ. Fadel Drissi El Alami  
Fiscalité : le poids et la mesure / Numéro : 7 - Année : 1989.

\***Fiscalité : le poids et la mesure In Enjeux : le magazine de l'entreprise et de l'économie/**  
dir. de publ. Fadel Drissi El Alami/ Numéro : 7 - Année : 1989.

#### \* **Foreign Affairs**

P. Krugman, « Competitiveness: a dangerous obsession », n°73-2, 1994

\***Inégalités, équité, efficacité In Problèmes économiques : sélection de textes français et étrangers** / éd. La Documentation française ; Numéro : 2413 - Année : 1995.

\***Journal du droit international 2000**, 1er trimestre, p. 115-134 : Mondialisation et innovation institutionnelle : l'intégration européenne, DEHOVE Mario.

\***L'Actualité juridique, droit administratif 2000**, p. 205-218 : Les collectivités locales face aux normes techniques. TAMBOU Olivia.

\***L'Actualité juridique, droit administratif 2000**, p. 197-204 : Le renouveau de la notion juridique d'agglomération. MULLER-QUOY Isabelle.

\***L'Actualité Juridique Droit Administratif 2000** Avril p.300-306 : Les collectivités locales face aux langues régionales FRANGI Marc.

\* **L'Afrique française** : bulletin mensuel du Comité de l'Afrique française et du Comité du Maroc - Renseignements coloniaux, Desparmet Jean, Le malaise nord-africain : tendances politiques et attitudes sociales/In - N. 4 (1937) - p 214-216.

\***LAMALIF** N° 105. Mars-Avril 1979 : OUALALOU.F : « les réformes fiscales dans les pays sous-développés : défaillances et blocages ».

\***LAMALIF** N°141 : ELKTIRI (M) : réflexions sur la problématique et les axes d'une réforme fiscale, Revue Décembre 1982

\***L'Annuaire de la Méditerranée**, Iraki Aziz : Elites locales et territoires : de l'élite cooptée à l'élite de proximité, nouvelles dynamiques sociales et nouveau regard sur le système politique local au Maroc / (2001) - p 93-116.

- \*La composition des régimes de sécurité sociale : un labyrinthe comptable. La fiscalité dérogatoire : vers une simplification ?** In Revue française de comptabilité / dir. Philippe Danjon, Numéro : 360 - Année : 2003.
- \*La coopération économique informelle : le cas du G7.** GENEST Frédéric.
- \*La Semaine Juridique 2000**, 24 Août, p. 1270-1272 : Impôt de solidarité sur la fortune I.S.F et forme sociale. HOVASSE Henri.
- \*La Semaine Juridique 2000**, 13 Juillet, p. 1124-1127 : Fiscalité des entreprises : Clauses de earn-out, garanties de passif et plus-values sur titres : La loi de finances pour 2000 règle-t-elle définitivement les Olivier, POUGET Raymond.
- \*La Semaine Juridique 2000**, 29 Juin, p.1026-1028 : Fiscalité internationale : Remboursement de l'avoir fiscal (ou du précompte) aux associés étrangers de sociétés Française ne possédant pas l'établissement stable en France : l'exemple de la convention Franco-Américaine DONSIMONI Patrick, FOURNIER-DEDOYARD Sophie .
- \*La semaine juridique 2000**, Mars, p. 502-506 : Fiscalité des entreprises: Filialisation d'une succursale française par une société européenne: La loi de finances pour 2000 légalise une doctrine administrative contestable. WAAL Allandde.
- \* L'économie marocaine en question** : [actes du colloque tenu] les 25-26 mai 1984 à Rabat Casablanca, Fikri Abdelkbir : Fiscalité et groupes de pression, Ed Al Bayane,1985p 333-344.
- \*L'économie marocaine**, Peuples Noirs Peuples Africains no. 31 (1983) 11-19. Aziz LAHLOU.
- \*L'Economiste maghrébin : bimensuel d'informations économiques, politiques et sociales** / dir. Hédi Mechri, Tunis : Promedia, N° 74 (1993) --> N° 219 (1998).
- \*L'Economie politique** : Les paradis fiscaux: entre évasion fiscale, contournement des règles et inégalités mondiales, n° 042 - avril 2009.
- \*Le message économique N°6**, NAAOUCHE(S) : l'impôt général sur le revenu des personnes physiques : du nouveau en perspective. Avril1985.
- \*Le nouveau siècle 1999 Septembre**, p.110-116 : La stratégie de l'incitation à l'investissement, IDALI Omar.
- \*Le nouveau siècle 1999 Septembre** p. 93-98 :La région en tant qu'entité politique GHOMARI Mohamed.
- \* Le Nouveau siècle** : revue de stratégie, Ben Elafdil, Hamid : Fiscalité : un bon pasteur doit tondre les brebis et non les écorcher ! N. 48 (2000) - p. 53-55.
- \*Les temps modernes 2000** Sept-Octobre-nov, p. 25-46 : Nation et souveraineté, LEFORT Claude.

\***Les temps modernes 2000** Sept-Octobre-nov, p. 610-442, La souveraineté, horizons et figures de la politique.

\* **Michael P. Devereux, Rachel Griffith**, "Taxes and the location of production: evidence from a panel of US multinationals", *Journal of Public Economics* 68 (1998) 335–367.

\***Monde en développement** : Englebert, P. (2003). « Souveraineté, Sous-développement et le Paradoxe Nationaliste Congolais », vol.31, n°123.

\***Pourquier, René : Evolution et caractéristiques de la fiscalité marocaine** /In Bulletin économique et social du Maroc. - Vol. 16, n. 58 (1953). - p. 533-537.

\***Problèmes économiques 2000**, Janvier, p. 12-18 : Economie informelle. Définition, mesures, déterminants et conséquences.

\***Problèmes économiques 2000**, Fayolle J., Le Cacheux J, L'Union européenne, entre l'euro et l'élargissement, n° 2708, 11 avril, pp. 26 – 32.

\***Recueil Dalloz 1999**, p. 43-48 : La mondialisation du droit : chances et risques. DELMASMARTY Mireille.

\***Revue d'analyse économique**, Benoit DELAGE : CONCURRENCE FISCALE : UN SURVOL, *L'Actualité économique*, vol. 75, n 1-2-3, mars-juin-septembre 1999.

\***Revue de Droit et D'économie**, Gourari Ahmed : La fiscalité des revenus "I.G.R."- N. 7 (1991) - p 117-122.

\* **Revue de droit et d'économie** - Toufali, M. Tahar : Egalité constitutionnelle, équité fiscale et répartitions des revenus, N. 20 (2003) - p. 265-282.

\***Revue de finances et de fiscalité** : revue marocaine spécialisée dans les études financières, économiques et comptables de la gestion des secteurs public et privé, Bensouda, Noureddine : L'évolution de la fiscalité marocaine / N. 1 (2003) - p. 9-19.

\***Revue d'économie du développement 2000** Décembre 309 : "Gouvernance, équité et marchés mondiaux". Sélection des actes conférence A.B.C.D.E - Europe. Paris, 21-23 juin 1999.

\***Revue d'économie du développement**, 1995 Décembre, p. 21-47 : Mobilité des capitaux et demande de monnaie en régime de change dualiste: Le Niger SAMBA MAMADOU Ousmane.

\***Revue d'économie politique**, 1996 Janvier-Février, p. 103-125 : L'économie publique locale et la ville, GERARD-VARET Louis-André, LE BRETON Michel.

- \***Revue économique** 1996 Mai p. 765-775 : La concurrence imparfaite entre les intermédiaires financiers est-elle toujours néfaste à la croissance économique AMABLE Bruno, CHATELAIN Jean-Bernard.
- \***Revue économique**, 2000, Mai p. 473-487 : Redistribution et incitations au travail. Une application empirique simple de la fiscalité optimale, SPADARO Amedeo BOURGUIGNON François.
- \***Revue économique**, 2000, Mai p. 649-658 : La crise financière russe. Un révélateur de la fragilité des marchés globaux de capitaux. AGLIETTA Michel.
- \***Revue économique**, 2000, Mai p. 735-746 : L'impact des choix de localisation des firmes multinationales sur les dynamiques industrielles, CROZET Matthieu.
- \***Revue économique** 2000, Mai p. 411-434 : Eléments pour une macroéconomie de la concurrence imparfaite, GERARD-VARET Louis-André.
- \***Revue économique et social**, 2000, Mars, 54 p. Faut-il baisser les impôts en Suisse ?
- \***Revue des sociétés** 2000, Janvier-Mars p.147-160 : Droit fiscal des sociétés: perspectives pour le XXI<sup>e</sup> siècle, SERLOOTEN Patrick.
- \***Revue française d'économie** : Organisation industrielle : la concentration d'industries spécialisées dans certaines localités, Alfred Marshall, Année 1990, Volume 5, Numéro 5-3, pp. 155-170.
- \***Revue française d'économie** : Sébastien Raspiller, Une analyse économique de la concurrence, Année 2006 Volume 20, Numéro 20-3.
- \* **Revue française de finances publiques**, Akesbi, Najib : La réforme fiscale au Maroc ou de La difficulté de réformer la fiscalité en temps de crise / In - N. 28 (1989) - p. 67-90.
- \* **Revue française de finances publiques**, Budget et fiscalité : quelles réformes ? éd. Librairie générale de droit et de jurisprudence/ Numéro : 60 - Année : 1997.
- \***RFFP**, BESSON (J.-L.), « Faut-il craindre la concurrence fiscale ? »2000, n° 70, p. 231 et s.
- \***Revue française des finances publiques** 1997, p. 183-197 : La loi de finances pour 1997 : l'objectif de maîtrise des déficits, PLAGNET Bernard.
- \***Revue Française de Finances Publiques**, 2000, Septembre, 212 p : La communication financière des collectivités locales.
- \***Revue Française de Finances Publiques**, 2000, Juin 261 : Le conseil d'Etat, juge financier
- \***Revue Française de Finances Publiques**, 2000, Mars, p. 121-133 : La convention OCDE FONTANA Philippe.
- \***Revue Française de Finances Publiques**, 2000, Mars, p. 135-144 : Corruption et finances publiques: le cas du Maroc, OUDGHIRI Taha.

- \***Revue Française de Finances Publiques**, 2000 Mars p. 179-210 : Comment passer de l'évaluation des politiques contractualisées à l'évaluation du contrat de plan Etat-Région? ISAÏA Henri.
- \***Revue Française de Finances Publiques**, 2000 Mars, p. 61-86 : Collectivités locales et la corruption, CHARTIER Jean-Louis.
- \***Revue Française de Science Politique**, 1999 Décembre p. 835-853 : De la gouvernance urbaine au gouvernement des villes ? Permanence ou recomposition des cadres de l'action politique en Europe JOUVE Bernard, LEFEVRE Christian.
- \* **Revue générale de droit processuel** / dir. Charles Vallée, Justice et équité : Numéro : 9 Année : 1998.
- \***Revue internationale de droit comparé**, 1965, p. 329-363 : L'intérêt général dans la théorie et dans la pratique. BOLGAR Vera.
- \***Revue internationale de politique comparée**, A. ACHARYA, « Mondialisation et souveraineté : une réévaluation de leur lien », , Vol. 8, n° 3, 2001, pp. 383-395.
- \* **Revue marocaine de droit et d'économie du développement**, Rhomari, Mostafa : L'équité de la TVA : mécanisme et mesure : l'effet progressif et l'effet régressif - N. 24 (1991) - p 107-145.
- \* **Revue marocaine d'économie et de droit**, Tialati, Abdelkader : La Fiscalité marocaine face à la mondialisation : quelles répercussions ? N. 1 (2000) - p. 35-55.
- \***Revue marocaine des sciences de l'éducation**, Ibaaquil Larbi : Ecole du protectorat et reproduction sociale / N. 16 (1990)- p 11-32.
- \***The American Economic Review** 83(4): Kanbur, Ravi et Keen, Michael (1993). « Jeux Sans Frontières : Tax Competition and Tax Coordination When Countries Differ in Size » P 877-892.
- \* **Vues économiques** : revue semestrielle de la BCP, Akesbi, Najib : Ethique et fiscalité au Maroc - N. 9 (1997) - p. 179-194.

## **LES RAPPORTS**

\*Artus P., L. Fontagné (2006), « Une analyse de l'évolution récente du commerce extérieur français » in *Évolution récente du commerce extérieur français*, Rapport du CAE, n° 64, La Documentation française.

\*Politique macro-économique et politique de croissance, Shari Spiegel Directeur exécutif Initiative for Policy Dialogue (IPD) Columbia University, New York, NATIONS UNIES, Département des affaires économiques et sociales (DAES/ UNDESA), 2007.

\* « Ensemble pour un développement humain » pour une politique de développement social intégré. Mission d'appui du PNUD au Ministère du Développement Social de la Famille et de la Solidarité. *Travail réalisé par le Dr Abdeljalil GREFFT-ALAMI en collaboration avec Laârabî JAIDI et Driss BENALI.*

\*La fiscalité dérogatoire : pour un réexamen des dépenses fiscales. 21ème rapport au Président de la République/FRANCE. Conseil des impôts-La Documentation française-2003.

\*Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales Rapport d'examen par les pairs : Belgique 2011/Collectif-OCDE-2011-04-27.

\*Rapport du Conseil économique des Nations unies du 19 mars 2003, Distr. et Social Général, NU/CES/2003/13.

\*Rapport sur le développement dans le monde, Washington, 2004 ; Perspectives économiques mondiales, 2004.

\*La concurrence fiscale et l'entreprise. 22ème rapport au Président de la République/FRANCE. Conseil des impôts-La Documentation française-2004.

\*Commission de réforme de la taxe professionnelle : rapport définitif, rapport au Premier ministre/FRANCE. Commission de réforme de la taxe professionnelle FOUQUET Olivier-La Documentation française-2004.

\*Refonder l'action publique locale : rapport au Premier ministre /FRANCE. Premier ministre MAUROY Pierre-La Documentation française-2000.

- \*Rapport évaluant l'utilisation et l'impact économique et social des dispositions permettant à des contribuables de réduire leur impôt sur le revenu sans limitation de montant/FRANCE. Ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi -La Documentation française-2008.
- \*Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale : 20ème rapport au Président de la République/FRANCE. Conseil des impôts -La Documentation française-2002.
- \*Rapport sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale par le biais de paradis fiscaux/FRANCE. Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique-La Documentation française-2008.
- \*Rapport au Premier ministre sur l'attractivité du territoire français/FRANCE. Premier ministre CHARZAT Michel, HANOTAUX Pierre, WENDLING Claude-La Documentation française-2001.
- \* Rapport sur la taxation des opérations de change, la régulation des mouvements de capitaux et sur les conséquences de la concurrence fiscale entre Etats/FRANCE. Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie -La Documentation française-2000.
- \*Fiscalité et environnement. 23ème rapport au Président de la République/FRANCE. Conseil des impôts -La Documentation française-2.
- \*Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale : 20ème rapport au Président de la République/FRANCE. Conseil des impôts -La Documentation française-2002
- \*La concurrence fiscale et l'entreprise. 22ème rapport au Président de la République/FRANCE. Conseil des impôts -La Documentation française-2004 Informations détaillées
- \*Écotaxes et la réforme fiscalité verte, rapport de l'OCDE, 1997.
- \*Rapport du conseil économique et social présenté par M. Philippe Valletoux: Fiscalité et finances publiques locales, la Documentation française, 2006.
- \*Artus P., L. Fontagné (2006), « Une analyse de l'évolution récente du commerce extérieur français » in Évolution récente du commerce extérieur français, Rapport du CAE, n° 64, La Documentation française.
- \*FONDS MONETAIRE INTERNATIONAL. Mobilisation des recettes dans les pays en développement ; Préparé par le Département des finances publiques. Approuvé par Carlo Cottarelli. 8 mars 2011.
- \*CNUCED, *World Investment Report 2000, Cross-border Mergers and Acquisitions and Development*, Nations Unies, 2000, 340 p.

- \*H. ULLRICH, « Des échanges internationaux à la globalisation de la production et la concurrence des systèmes », RIDE, 2002, 2-3, numéro spécial : *Mondialisation et droit économique*.
- \*N. BENSOUDA, « Approches du règlement des litiges en matière de prix de transfert », Rapport du Groupe spécial d'experts de la Coopération internationale en matière fiscale, Genève, 10-14 septembre 2001.
- \*UNCTAD, World Investment Report, 2001.
- \*P.-H. DEMBINSKI, « Enjeux éthiques des prix de transfert », in Association d'économie financière, Rapport moral sur l'argent dans le monde. La face cachée de la finance : délits financiers, cybercriminalité, finance offshore, fraude fiscale, les enjeux éthiques, 2005, p. 227.
- \*Entreprises et "niches" fiscales et sociales- Des dispositifs dérogatoires nombreux/FRANCE. Conseil des prélèvements obligatoires -La Documentation française-2010.
- \*FOUQUET Olivier, Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche/FRANCE. -La Documentation française-2008.
- \*Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales Rapport d'examen par les pairs : Belgique 2011/Collectif-OCDE-2011-04-27 Informations détaillées.
- \*Conséquences de la réforme de la taxe professionnelle pour les collectivités locales, et préconisations d'amélioration, notamment au plan de la péréquation/FRANCE. Premier ministre; FRANCE. Ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi BUFFET François-Noël, CARRE Olivier, CHATILLON Alain, DIEFENBACHER Michel, GUENE Charles, LAFFINEUR Marc -La Documentation française-2010.
- \* La fiscalité locale/FRANCE. Conseil des prélèvements obligatoires -La Documentation française-2010.
- \*La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle/FRANCE. Conseil des prélèvements obligatoires -La Documentation française-2007.
- \*La Taxe sur la valeur ajoutée/France. Conseil des impôts -La Documentation française-2001.
- \* LANDAU Jean-Pierre, Présidence de la République : Les nouvelles contributions financières internationales/FRANCE. -La Documentation française-2004.
- \* Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE/Collectif -OCDE-2010-02-02.
- \* Les finances des collectivités locales en 2008 : état des lieux/FRANCE. Observatoire des finances locales LAIGNEL André, BOURDIN Joël -La Documentation française-2008.

- \* Les finances des collectivités locales en 2009/FRANCE. Observatoire des finances locales LAIGNEL André, GUENE Charles -La Documentation française-2009.
- \*Les impôts sur les salaires 2009/Collectif -OCDE-2010-08-26
- \*FOUQUET Olivier : Commission de réforme de la taxe professionnelle : rapport définitif, rapport au Premier ministre, la Documentation Française, 2004.
- \*Les modalités de mise en œuvre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu en France/FRANCE. Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie VIRICELLE Raymond, BÉBÉAR Claude, AUVIGNE François -La Documentation française-2007.
- \*Sens et limites de la comparaison des taux de prélèvements obligatoires dans les pays développés/FRANCE. Conseil des prélèvements obligatoires THELOT Claude, ROUET Pascal -La Documentation française-2008.
- \*Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2010/Collectif -OCDE-2011-08-25
- \*Maîtriser la mondialisation. L'OCDE dans un monde en mutation, Paris, Ed. de l'OCDE, 2004, 43 pp.
- \*Mesurer l'influence de la fiscalité sur la localisation des entreprises -Insee-2011-10-05.
- \*El Aoufi Noureddine, Herzenni Ahmed, Bensaid Mohamed. – Croissance économique et développement humain”, Rapport thématique, Cinquantenaire de l'Indépendance du Royaume du Maroc, 2005
- \*A. D'HAUTEFEUILLE, Rapport sur : Améliorer la sécurité juridique et fiscale des entreprises. Premières analyses, Rapports et études. Les prises de position de la Chambre de commerce et d'industrie de Paris, présenté au nom des Commissions du droit de l'entreprise, économique, financière et fiscale, de l'emploi et des affaires sociales, du commerce et des échanges, de l'aménagement et du développement économique régional, adopté à l'Assemblée générale du 9 juillet 2009.

### *Colloques et séminaires*

\*L'impact du partenariat Euro-Marocain sur le processus de réformes au Maroc, Communication au Colloque EMMA « Europe –Méditerranée : Relations économiques internationales et recomposition des espaces » Madrid, 4 et 5 juin 2004 Par : Sidi Mohamed RIGAR Professeur à la Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales, Université Cadi Ayyad, Marrakech, Maroc.

\*Séminaire sur la réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public 29 Novembre – 1er Décembre 2010 (Comment améliorer les recettes des Etats africains grâce à un système de collecte fiscal plus adapté et à travers une saine gestion des finances publiques), LES TENDANCES ACTUELLES DES REFORMES FISCALES ORIENTEES VERS LA MODERNISATION DES OUTILS, DES PRATIQUES ET LE DEVELOPEMENT- L'expérience marocaine- par Monsieur Abdelhamid HASSOUNE, centre Africain de formation et de recherche administratives pour le développement.

## **La documentation sur Internet**

- \*<http://www.dissertationgratuites.com/dissertations/La-fiscalité%C3%A9-Entre-Citoyennet%C3%A9-Et-In%C3%A9quit%C3%A9/29020.html>.
- \*<http://www.ub.edu/graap/pdfcallejon/UE-MAROC.pdf>.
- \*<http://www.senat.fr/rap/r98-483/r98-4830.html>.
- \*[www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc](http://www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc).
- \*[www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc](http://www.ceff.univ-cezanne.fr/documents/Vidal.doc).
- \*[http://www.minefe.gouv.fr/fonds\\_documentaire/notes\\_bleues/nbb/nbb279/conseils\\_impots.pdf](http://www.minefe.gouv.fr/fonds_documentaire/notes_bleues/nbb/nbb279/conseils_impots.pdf).
- \*[http://hal.archives\\_ouvertes.fr/docs/00/65/43/88/PDF/11082.pdf](http://hal.archives_ouvertes.fr/docs/00/65/43/88/PDF/11082.pdf).
- \*<http://www.nouvelle-europe.eu/node/423>.
- \*<http://www.assemblee-nationale.fr/dossiers/depense/rapport.asp>.
- \*<http://www.ecole-management-normandie.fr/upload/editeur/CR50.pdf>
- \*[www.ibfp.be/.../200705111144120.07-05-04\\_Midi\\_Expose\\_de%20...](http://www.ibfp.be/.../200705111144120.07-05-04_Midi_Expose_de%20...)
- \*<http://www.memoireonline.com>.
- \*<http://meridianes.org/2012/05/10/mondialisation-de-lentreprise-symbole-aux-derives-de-la-finance-et-aux-tentatives-de-régulation>.
- \*<http://bats0.canalblog.com/archives/2011/11/23/index.html>
- \*<http://droit-prive-et-contrat.oboulo.com/reste-t-il-souverainete-fiscale-france-97001.html>.
- \*[http://www.memoireonline.com/08/09/2500/m\\_LEtat-IUEMOA-et-la-souverainete-fiscale-la-cession-partielle-de-souverainete0.html](http://www.memoireonline.com/08/09/2500/m_LEtat-IUEMOA-et-la-souverainete-fiscale-la-cession-partielle-de-souverainete0.html)
- \*<http://www.senat.fr/rap/104-114-1/104-114-128.html>.
- \*<http://droit-prive-et-contrat.oboulo.com/enjeux-regime-fiscal-sous-capitalisation-societes-europe-59760.html>.

\*[http://www.revolution-fiscale.fr/annexes-simulateur/SourcesBrutes/RapportsAdministratifs/Imp%C3%B4ts/RapportsCPO/RapportCdI2004\(ConcurrenceFiscale\).pdf](http://www.revolution-fiscale.fr/annexes-simulateur/SourcesBrutes/RapportsAdministratifs/Imp%C3%B4ts/RapportsCPO/RapportCdI2004(ConcurrenceFiscale).pdf).

\*<http://www.gabrielperi.fr/Mondialisation-et-gouvernance>

\*<http://www.senat.fr/rap/r02-343/r02-3431.pdf>.

\*[http://lionel.fontagne.free.fr/papers/fisca\\_plt.pdf](http://lionel.fontagne.free.fr/papers/fisca_plt.pdf).

\*<http://www.vie-publique.fr/decouverte-institutions/finances-publiques/approfondissements/prelevements-obligatoires-france-pays-occidentaux.html>.

\*[http://salahbenyoussef.blogspot.com/2007\\_08\\_01\\_archive.html](http://salahbenyoussef.blogspot.com/2007_08_01_archive.html).

\*[http://www.lagazettedumaroc.com/articles.php?r=2&sr=852&n=613&id\\_artl=19579](http://www.lagazettedumaroc.com/articles.php?r=2&sr=852&n=613&id_artl=19579)

\*[http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L3\\_Dev\\_Eco\\_So.pdf](http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L3_Dev_Eco_So.pdf).

\*[www.scribd.com/doc/.../16/Un-important-potentiel-fiscal-a-exploiter](http://www.scribd.com/doc/.../16/Un-important-potentiel-fiscal-a-exploiter).

\*[www.scribd.com/.../Un-systeme-de-transfert-a-effet-perequatif-limite](http://www.scribd.com/.../Un-systeme-de-transfert-a-effet-perequatif-limite).

\*<http://mobile.leconomiste.com/article/888747-les-reformes-fiscales-dopent-la-croissance>.

\*<http://www.constitution-du-royaume-uni.org/chronologie.php>.

\*<http://www.bordj.info/spip.php?article529>

\*[http://www.maroc-hebdo.press.ma/Site-Maroc-hebdo/archive/Archives\\_744/html\\_744/paradis.html](http://www.maroc-hebdo.press.ma/Site-Maroc-hebdo/archive/Archives_744/html_744/paradis.html).

\*<http://www.med-eu.org/documents/MED5/PhD/KARIMI.pdf>.

\*[http://www.assemblee-nationale.fr/13/dossiers/conforter\\_lien\\_impot\\_citoyennete.asp](http://www.assemblee-nationale.fr/13/dossiers/conforter_lien_impot_citoyennete.asp)

\*[http://www.memoireonline.com/06/12/5961/m\\_Lagrobusiness-la-cle-de-la-convergence-du-taux-de-pression-fiscale-du-Burkina-Faso-vers-la-norm2.html](http://www.memoireonline.com/06/12/5961/m_Lagrobusiness-la-cle-de-la-convergence-du-taux-de-pression-fiscale-du-Burkina-Faso-vers-la-norm2.html)

\*<http://attac.valenciennes.free.fr/enjeufiscal.php>.

\*[www.choisir.ch/index.../655\\_d082984c9d6d942e274e3d4273f9d39](http://www.choisir.ch/index.../655_d082984c9d6d942e274e3d4273f9d39).

\*<http://www.ladissertation.com/Sciences-Economiques-et-Sociales/La-Justice-Fiscale/73036.html>.

\*<http://www.memoireonline.com/03/11/4351/Impact-des-politiques-fiscales-sur-les-recettes-fiscales-et-la-croissance-economique-en-Cote-dIv.html>.

\*[http://www.univ-paris13.fr/cepn/IMG/pdf/wp2001\\_02.pdf](http://www.univ-paris13.fr/cepn/IMG/pdf/wp2001_02.pdf).

\*<http://www.lnt.ma/actualites/exclusif-letude-du-ces-sur-la-reforme-de-la-fiscalite-59729.html>

\*<http://lecercle.lesechos.fr/economie-societe/politique-econo-conjoncture/conjoncture/221161379/pression-fiscale-maroc-a-quand-ecra>.

\*<https://www.tresor.economie.gouv.fr/File/331599>.

\*[http://www.librefrique.org/HEM\\_decompensation\\_250213](http://www.librefrique.org/HEM_decompensation_250213)

\*[www.ritimo.org/IMG/doc/FACE\\_MONDIALISATION.doc](http://www.ritimo.org/IMG/doc/FACE_MONDIALISATION.doc).

\*<http://www.france.attac.org/a6>.

\*<http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2007/01/fra/sumf.pdf>

\*<http://gesd.free.fr/page38.pdf>.

\*[http://www.hmtreasury.gov.uk/independent\\_reviews.stern\\_review\\_economics\\_climate\\_change/sternreview\\_index.cfm](http://www.hmtreasury.gov.uk/independent_reviews.stern_review_economics_climate_change/sternreview_index.cfm).

\*<http://www.undp.org/content/dam/haiti/docs/mdg/les%20OMD%20en%20questionnement.pdf>

\*[http://www.cairn.info/resume.php?ID\\_ARTICLE=MED\\_154\\_0087](http://www.cairn.info/resume.php?ID_ARTICLE=MED_154_0087)

<ftp://ftp.fao.org/docrep/fao/011/i0291f/i0291f00.pdf>.

\*[http://www2.weedonline.org/uploads/CTT\\_Ready\\_for\\_Implementation.pdf](http://www2.weedonline.org/uploads/CTT_Ready_for_Implementation.pdf).

\*<http://www.melchior.fr/La-taxe-Tobin-a-l-epreuve.4660.0.html>

\*[http://www.france.attac.org/archives/spip.php?article132&var\\_recherche=progressi](http://www.france.attac.org/archives/spip.php?article132&var_recherche=progressi)

\*[http://docufin.fgov.be/intersalgfr/hrfcsf/adviezen/PDF/TOBIN%20rapport%20juin%202001\\_c.pdf](http://docufin.fgov.be/intersalgfr/hrfcsf/adviezen/PDF/TOBIN%20rapport%20juin%202001_c.pdf)

\*[http://www.univ-orleans.fr/deg/GDRecomofi/Activ/bismans\\_damette\\_strasbg05.pdf](http://www.univ-orleans.fr/deg/GDRecomofi/Activ/bismans_damette_strasbg05.pdf)

\*[www.ccomptes.fr/index.php/content/download/41853/.../Rapport.pdf](http://www.ccomptes.fr/index.php/content/download/41853/.../Rapport.pdf)

\*[www.france.attac.org/archives/spip.php?action=accéder...cle..](http://www.france.attac.org/archives/spip.php?action=accéder...cle..)

\*<http://www.cae.gouv.fr/IMG/pdf/089.pdf>

\*[http://www.france.attac.org/archives/spip.php?article32&var\\_recherche=globalization](http://www.france.attac.org/archives/spip.php?article32&var_recherche=globalization)

\*<http://www.france.attac.org/articles/conomie-mondialis-e-fiscalit-globalis-e>.

\*<http://www.amnesty.org/fr/news/big-six-arms-exporters-2012-06-11>.

\*[http://pastel.archives-ouvertes.fr/docs/00/50/12/63/PDF/These\\_ADjema.pdf](http://pastel.archives-ouvertes.fr/docs/00/50/12/63/PDF/These_ADjema.pdf)

\*<http://www.eclac.org/publicaciones/xml/3/22053/lcg2260f.pdf>

\*[http://www.ambafrance-ca.org/spip.php?page=mobile\\_art&art=1055](http://www.ambafrance-ca.org/spip.php?page=mobile_art&art=1055)

\*[http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/l31050\\_fr.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31050_fr.htm)

\*[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/personal\\_tax/savings\\_tax/rules\\_applicable/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/rules_applicable/index_fr.htm)

\*<http://popups.ulg.ac.be/federalisme/document.php?id=582>

\*<http://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00681037/>

\*[http://www.lemonde.fr/economie/article/2011/08/18/qu-est-ce-qu-un-paradis-fiscal\\_1561157\\_3234.html](http://www.lemonde.fr/economie/article/2011/08/18/qu-est-ce-qu-un-paradis-fiscal_1561157_3234.html)

\*<http://www.un.org/en/development/desa/policy/wesp/index.shtml>

\*[http://tel.archives-ouvertes.fr/docs/00/50/44/60/PDF/VU\\_SY\\_Cuong\\_these.pdf](http://tel.archives-ouvertes.fr/docs/00/50/44/60/PDF/VU_SY_Cuong_these.pdf)

\*[http://lopinion.ma/def.asp?codelangue=23&id\\_info=30186&date\\_ar=2013-1-17](http://lopinion.ma/def.asp?codelangue=23&id_info=30186&date_ar=2013-1-17).

\*<http://www.oecd.org/fr/eco/finances-publiques/35620017.pdf>

\*[http://ecaef.org/klex/user/1/58726613\\_02\\_12.pdf](http://ecaef.org/klex/user/1/58726613_02_12.pdf)

\*<http://www.lecerclodescitoyensfrancais.fr/la-reforme-de-la-fiscalite>

\*<http://www.taj-strategie.fr/spip.php?article132>

\*<http://famriba.free.fr/macro%20%E9conomie2.pdf>

\*[http://rp.urbanisme.equipement.gouv.fr/puca/edito/actes\\_attr\\_territoires.pdf](http://rp.urbanisme.equipement.gouv.fr/puca/edito/actes_attr_territoires.pdf)

\*<http://www.lnt.ma/actualites/exclusif-letude-du-ces-sur-la-reforme-de-la-fiscalite-59729.html>

\*[www.ces.ma/.../Fiscalite%20Note%20de%20synthese\\_22%2010%20201...](http://www.ces.ma/.../Fiscalite%20Note%20de%20synthese_22%2010%20201...)

\*[http://www.iscparis-recherche.com/fileadmin/templates/iscparis2/Recherche/CRISC\\_25.pdf](http://www.iscparis-recherche.com/fileadmin/templates/iscparis2/Recherche/CRISC_25.pdf)

\*<http://www.lefigaro.fr/assets/pdf/Rapport%20Fouquet.pdf>

\*[http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs\\_PDF/travaux\\_reflexions/Fiscalit\\_/Gouvernance\\_fiscale.pdf](http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs_PDF/travaux_reflexions/Fiscalit_/Gouvernance_fiscale.pdf)

\*[http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs\\_PDF/travaux\\_reflexions/Fiscalit\\_/R\\_formes\\_2007.pdf](http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs_PDF/travaux_reflexions/Fiscalit_/R_formes_2007.pdf)

\*[http://taj-strategie.fr/IMG/pdf/pdf\\_Synthese\\_premiere\\_session\\_du\\_Cercle29042010.pdf](http://taj-strategie.fr/IMG/pdf/pdf_Synthese_premiere_session_du_Cercle29042010.pdf)

\*<http://www.conseil-etat.fr/fr/rapports-et-etudes/linteret-general-une-notion-centrale-de-la.html>

\*<http://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Publications/Art.%206%20Secteur%20informel%20fiscalit%C3%A9%20et%20C3%A9quit%C3%A9.pdf>

\*<http://www.africaneconomicoutlook.org/fr/thematique/la-mobilisation-de-ressources-publiques-et-laide-en-afrique-2010/les-defis-poses-aux-responsables-africains/les-problemes-structurels-transversaux/>

\*<http://www.ifrap.org/Comparaison-internationale-des-niches-fiscales,11563.html>

\*<http://www.imf.org/external/french/np/pp/2011/030811f.pdf>

\* <http://www.senat.fr/rap/a03-325/a03-3254.html>

\* <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/014000650/0000.pdf>

\* <http://www.afd.fr/webdav/site/afd/shared/PUBLICATIONS/RECHERCHE/Archives/Notes-et-documents/02-notes-documents.pdf>

\* <http://fr.scribd.com/doc/56971945/Livre-III>

\* <http://www.senat.fr/rap/a03-325/a03-325.html>

\* [http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L2\\_Rapports\\_thematiques.pdf](http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L2_Rapports_thematiques.pdf)

- \* [http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L3\\_Dev\\_Eco\\_So.pdf](http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L3_Dev_Eco_So.pdf)
- \* [http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L1\\_ConceptionGenerale.pdf](http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L1_ConceptionGenerale.pdf)
- \* [http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L3\\_Dev\\_Eco\\_So.pdf](http://www.regionalisationavancee.ma/PDF/Rapport/Fr/L3_Dev_Eco_So.pdf)
- \* <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/014000650/0000.pdf>
- \* <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/014000650/0000.pdf>
- \* [www.scribd.com/sectionized/56971945/47](http://www.scribd.com/sectionized/56971945/47)
- \* <http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/fra/issue27f.pdf>
- \* [books.google.fr/books?isbn=9264260900](http://books.google.fr/books?isbn=9264260900)
- \* [http://www.afd.fr/webdav/site/afd/shared/ELEMENTS\\_COMMUNS/article/articles2004/fiscalite-international-comment-avancer.pdf](http://www.afd.fr/webdav/site/afd/shared/ELEMENTS_COMMUNS/article/articles2004/fiscalite-international-comment-avancer.pdf)
- \* <http://www.debat2007.fr/blog/index.php?2006/11/29/190-comment-reussir-la-reforme-fiscale>
- \* <http://pluriel.free.fr/renover04.html>