

**LES FONDEMENTS THEORIQUES DU CONCEPT DES DEPENSES FISCALES :  
CAS DU MAROC**

**THE THEORETICAL FOUNDATIONS OF THE CONCEPT OF TAX  
EXPENDITURES: THE CASE OF MOROCCO**

**ZAAM HOURIA**

Enseignante chercheuse  
FSJES Tétouan  
Université Abdelmalek Essaâdi  
Maroc  
CED- Droit, Economie et Gestion  
**pr.zaam@gmail.com**

**YOUSFI Majid**

Doctorant en sciences de gestion  
FSJES Tanger  
Université Abdelmalek Essaâdi  
Maroc  
CED- Droit, Economie et Gestion  
**yousmaj@yahoo.fr**

**Date de soumission : 23/11/2021**

**Date d'acceptation : 02/02/2022**

**Pour citer cet article :**

ZAAM.H & YOUSFI.M (2022), « Les fondements théoriques du concept des dépenses fiscales : cas du Maroc », Revue Française d'Économie et de Gestion, « Volume 3 : Numéro 3 » .p : 67-85.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



**Résumé**

La principale fonction du régime fiscal est de générer les recettes nécessaires pour financer les dépenses de l'État. Cependant, afin d'atteindre des objectifs d'ordre économique et social, les pouvoirs publics essayent de rendre leurs systèmes fiscaux plus compétitifs et plus attractifs via l'insertion de plusieurs mesures fiscales dérogatoires dites dépenses fiscales.

Ces mesures fiscales à caractère incitatif constituent une dérogation par rapport aux dispositions relevant du droit commun et impactent négativement les finances publiques de l'État (manque à gagner). Elles sont introduites dans le système fiscal selon des formes différentes : exonération totale, réduction des taux d'impôts, report déficitaire...

Dans le but de mieux comprendre le concept des dépenses fiscales, plusieurs théoriciens ont essayé de le définir chacun selon des critères précis. Ainsi, la définition de ce concept a été évoluée avec le temps depuis celle exposée en 1967 par Stanley Surrey.

En outre, depuis cette date plusieurs pays ont commencé à publier des rapports sur les dépenses fiscales, le Maroc n'échappe pas à cette pratique. En effet, à partir de 2005 le royaume a commencé la publication de ce rapport qui constitue une annexe au projet de loi des finances de chaque année.

Dans cet article, nous allons essayer d'analyser, d'une manière générale, les fondements théoriques du concept des dépenses fiscales à savoir une revue de littérature sur le sujet, son objectif, les méthodes d'évaluation, le choix entre dépenses directes ou dépenses fiscales. Ensuite, nous étudierons les dépenses fiscales au Maroc durant la période allant de 2005 à 2019.

**Mots clés:** Dépenses fiscales; Système fiscal de référence; Maroc; Politique fiscale ; Subventions directes.

### **Abstract**

The main function of the tax system is to generate the revenues needed to finance government expenditures. However, in order to achieve economic and social objectives, governments try to make their tax systems more competitive and attractive by inserting several tax exemptions called tax expenditures.

These tax incentives constitute a derogation from the provisions of ordinary law and have a negative impact on the State's public finances (loss of revenue). They are introduced into the tax system in different forms: total exemption, reduction of tax rates, loss carry-forward, etc.

In order to better understand the concept of tax expenditures, several theorists have tried to define it according to specific criteria. Thus, the definition of this concept has evolved over time since that set out in 1967 by Stanley Surrey.

In addition, since that date several countries have begun to publish reports on tax expenditures, and Morocco is no exception to this practice. In fact, since 2005, the kingdom has begun publishing this report as an annex to the annual finance bill.

In this article, we will try to analyze, in a general way, the theoretical foundations of the concept of tax expenditures, namely a review of the literature on the subject, its objective, the evaluation methods, the choice between direct expenditures or tax expenditures. Then, we will study tax expenditures in Morocco during the period from 2005 to 2019.

**Keywords:** Tax expenditures; Benchmark tax system; Morocco; Tax policy; Direct subsidies.

### **Introduction**

Parallèlement à l'évolution du rôle de l'État, sa fonction sociale et économique devient plus importante. L'impôt est désormais utilisé non seulement comme un moyen de financement des charges de l'État, mais aussi comme un moyen d'intervention dans le domaine économique et social. Selon les États, le rôle de l'impôt varie en fonction de leur politique fiscale et financière. Donc, en plus de sa fonction classique, Le système fiscal, est utilisé par les gouvernements afin de mettre en œuvre leurs politiques économiques.

Dans ce cadre, le niveau et la structure de la taxation sont des facteurs qui peuvent affecter le comportement et les décisions des agents économiques.

La fiscalité est un élément clé de la politique budgétaire. C'est un instrument à la disposition de l'État pour choisir un mode de financement adéquat afin d'assurer la réalisation de ses obligations ainsi que la réalisation de ses différents objectifs financiers, économiques et sociaux<sup>1</sup>.

Selon Bouthevillian.C et al (2013) : le rôle de la politique fiscale ne se borne pas juste à trouver des ressources budgétaires<sup>2</sup>.

D'après GOUDBOUT.L (2006), La politique fiscale dans son sens dit « moderne » est devenue un outil d'intervention de l'État sur le plan économique et social. Cependant, l'instauration des mesures dérogatoires dans un système fiscal mis en cause le principe de la neutralité et de la justice fiscale souvent proclamé à l'occasion de chaque réforme fiscale.

Au niveau économique, l'impôt peut être utilisé dans une perspective de soutien à l'activité économique alors que dans un objectif social, l'impôt peut être utilisé pour réduire les inégalités. Avec l'interventionnisme fiscal, la seconde mission de la politique fiscale consiste à stimuler le développement et la croissance économique<sup>3</sup>. Le système d'imposition peut également servir aux décideurs politiques dans leurs interventions économiques de différentes façons par l'intermédiaire des mesures fiscales préférentielles. Ainsi, par le biais de la fiscalité, l'État peut décider de privilégier certains secteurs d'activités économiques<sup>4</sup>.

Quant au contexte dans lequel sont apparues les dépenses fiscales, il faut signaler que ces dernières ont vu le jour dans le but de faire connaître que le système fiscal peut être utilisé pour atteindre des objectifs similaires à ceux des dépenses publiques.

---

<sup>1</sup> Luc Godbout, « L'intervention gouvernementale par la politique fiscale » 2006, p 10.

<sup>2</sup> Bouthevillian.C et al, « Les politiques budgétaires à la crise : comprendre les enjeux actuels et les futures ouvertures économiques », de Boeck, Belgique, 2013, p 122.

<sup>3</sup> Luc Godbout, op.cit., p 11.

<sup>4</sup> Ibid.

A l'instar des pays développés, Les pays en développement ont aussi récemment porté l'attention sur l'utilité des dépenses fiscales dans l'élaboration d'une politique budgétaire prudente et transparente. Dans ce cadre le Maroc a publié son premier rapport sur les dépenses fiscales pour l'année de 2005.

D'un autre côté, Il est constaté qu'aujourd'hui, les incitations fiscales à caractère dérogatoire sont devenues des instruments alternatifs aux dépenses directes et une composante structurelle de toute politique fiscale. Cependant, en plus de leur coût exorbitant et le manque à gagner causé pour le budget de l'État, certaines de ces dépenses ne sont pas toujours à efficacité économique avérée<sup>5</sup>. En outre, il est constaté que l'existence de ces niches fiscales alimente le sentiment grandissant d'iniquité fiscale et d'injustice et augmente la complexité et l'instabilité du système fiscal.

### **Problématique :**

D'après ce qui précède, il est jugé nécessaire d'éclaircir le concept des dépenses fiscales à travers la réponse à une série de questions :

- Comment peut-on distinguer, dans le système fiscal, les dispositions à caractère dérogatoire de celles qui relèvent du droit commun ?
- Quelles sont les méthodes d'évaluation des dépenses fiscales ?
- Existe-t-il un système de référence unique ?
- Pourquoi le choix des dépenses fiscales au lieu des dépenses budgétaires directes ?
- Comment évoluent-elles les dépenses fiscales au Maroc depuis la publication du premier rapport au titre de l'année 2005 ?
- Quel est l'impact de l'adoption du nouveau système de référence sur le nombre et sur le montant des dépenses fiscales au Maroc?

Dans cet article nous allons discuter dans un premier temps les concepts théoriques des dépenses fiscales, ensuite nous essayerons de présenter un aperçu analytique sur les dépenses fiscales marocaines depuis la publication du premier rapport sur les dépenses fiscales pour l'année 2005 jusqu'à l'année 2019. Et enfin nous formulerons des recommandations afin de rationaliser la gestion de ces mesures fiscales préférentielles et atteindre par conséquent les objectifs pour lesquels sont instaurées au départ.

---

<sup>5</sup> CESE, Rapport du Conseil Economique, Social et Environmental sur « Un système fiscal, pilier pour le nouveau modèle de développement », 2019.

## 1. Les concepts théoriques des dépenses fiscales

### 1.1 Revue de littérature

La notion des dépenses fiscales est apparue dans un objectif de faire reconnaître que l'État peut intervenir par le biais de son système fiscal (mesures fiscales préférentielles) afin d'atteindre des objectifs similaires à ceux réalisées d'une manière classique dans le cadre des programmes de dépenses publiques.

Le concept des dépenses fiscales « Tax expenditure » a été introduit par Stanley S. Surrey<sup>6</sup> Secrétaire adjoint au Trésor au sein du gouvernement des Etats-Unis de 1961 à 1969, il a voulu attirer l'attention sur le caractère analogue entre les dépenses publiques et les dépenses fiscales. Selon cette vision l'État peut donc octroyer des subventions financières aussi bien par les mesures fiscales dérogatoires que par l'intermédiaire des dépenses publiques directes.

Dans ce cadre, il faut préciser que si la définition du concept des dépenses fiscale a évolué au fil des années, Le premier essai de donner une définition de ce concept a été exposée en 1967 par Stanley Surrey qui a recommandé une pleine comptabilisation des mesures fiscales américaines. D'après S.Surrey les dépenses fiscales sont considérées comme un programme étatique d'aide financière donné sous forme de dispositions fiscales au lieu des dépenses budgétaires directes<sup>7</sup>.

Selon L.GOBOUT (2006), si les mesures fiscales préférentielles existaient depuis l'existence de l'impôt, il est constaté que l'importance qu'elles ont prise a amené les spécialistes à s'interroger sur la pertinence d'utiliser la politique fiscale pour octroyer des subventions financières. Cependant, la similitude entre l'octroi d'une subvention gouvernementale traditionnelle et la mise en place d'une mesure fiscale préférentielle ainsi que la dichotomie entre ces deux modes d'intervention semble toujours avoir été reconnue.

Depuis 1967, le gouvernement allemand avait commencé à publier chaque année un rapport sur les subventions figurant dans le budget fédéral, y compris celles octroyées à travers le système fiscal (dépenses fiscales). Par cette action les pouvoirs publics cherchent à examiner les subventions fiscales dissimulées dans le budget de la même manière que les dépenses directes (dépenses publiques). Quelques années plus tard, en 1974, le congrès des Etats-Unis a décidé d'inclure chaque année un rapport analytique sur les dépenses fiscales comme annexe au projet de loi du budget.

---

<sup>6</sup> S.Surrey, Pathways to Tax Reform-The concept of Tax Expenditures, Harvard University Press, 1973a, p417.

<sup>7</sup> Ibid, p 417.

D'autres pays développés comme le Canada, la France...ont suivi la même démarche. Et récemment on a assisté à la publication de ces rapports par certains pays en développés. Par conséquent, La présentation de ces rapports est considérée aujourd'hui comme une pratique exemplaire qui participe à la bonne gouvernance des finances publiques des Etats : la transparence budgétaire et financière des gouvernements.

L'identification des dépenses fiscales est une tâche difficile puisqu'elle suppose, tout d'abord, la détermination de la norme ou le système fiscale de référence et par la suite faire la distinction, au sein des mesures fiscales en vigueur, entre les dispositions qui font partie du système fiscal de référence et celles qui y dérogent.

Selon le FMI, sont considérés comme des dépenses fiscales, les avantages fiscaux qui ont un impact négatif sur les recettes fiscales (manque à gagner)<sup>8</sup>.

Quant à l'OCDE, elle définit les dépenses fiscales comme des mesures relevant du système fiscal, réduisant ou reportant l'impôt dû pour une minorité de contribuables par rapport au système fiscal de référence<sup>9</sup>.

Pour Beltrame.P (2001), les dépenses fiscales se définissent par le caractère dérogatoire de certaines mesures fiscales<sup>10</sup>.

D'après l'analyse des différentes définitions données au concept des dépenses fiscales, il est constaté qu'elles varient sensiblement selon les pays, cependant on note la présence de certains critères communs entre elles, comme par exemple, la notion de déviation par rapport à un système fiscal de référence, le manque à gagner au niveau des recettes....

## **1.2 Les Objectifs :**

Concernant l'objectif souhaité par l'instauration des mesures fiscales dérogatoires, il est, généralement économique, on peut citer ici par exemple : l'orientation des comportements des agents, ou social (distribution des aides à des couches sociales précises).

Les incitations fiscales trouvent leur justification dans les effets positifs multiples supposés être engendrés par leur instauration, comme par exemple : la dynamisation de l'activité économique, les externalités positives dans le cas de nouveaux investissements et une amélioration des conditions de vie dans le cas d'incitations à objectifs sociaux.

Dans certains cas, lorsqu'il s'agit d'encourager ou d'attirer l'investissement par exemple, ces incitations peuvent être perçues comme une compensation des investisseurs pour les

---

<sup>8</sup> FMI, «Manuel sur la transparence des finances publiques », Département des finances publiques, 2001.

<sup>9</sup> OCDE 2010 : Les dépenses fiscales, 2010, p. 12.

<sup>10</sup> Beltrame.P, « La fiscalité en France », Hachette supérieur, 8eed, France, 2001, p 183.

désavantages causés par le système fiscal, pour le manque d'infrastructure, d'instabilité macroéconomique, de défaillance du système judiciaire ou de l'environnement des affaires de façon générale<sup>11</sup>.

### **1.3 Les formes des dépenses fiscales :**

Les dépenses fiscales peuvent prendre des formes variées on peut citer à titre d'exemple :

- ✓ les exonérations totales, pour un type d'impôt donné, applicables généralement pour une durée limitée au moment de la création ou du début d'activité d'une personne morale ou personne physique ;
- ✓ l'application des taux d'imposition réduits pour une période provisoire ou d'une manière permanente ;
- ✓ le crédit d'impôt qui se distingue de la réduction d'impôt par le fait que le seuil du crédit peut être par fois supérieur à l'impôt dû, dans ce cas le contribuable a le droit à une restitution de l'excédent ;
- ✓ le report des déficits des exercices antérieurs sur le résultat bénéficiaire d'un exercice. Ce report est généralement limité dans le temps

### **1.4 Méthodes d'évaluation des dépenses fiscales :**

Les dépenses fiscales sont généralement définies comme étant un manque de recettes estimé les pouvoirs publics en raison du fait qu'ils ont accordé des allègements fiscaux ou des préférences à une catégorie particulière de contribuables ou d'activités.

La perte de recettes (manque à gagner) est déterminé par la différence entre l'impôt qui aurait été payé dans le cadre d'un droit fiscal défini (qui identifie ce que la structure fiscale doit normalement demander aux contribuables) et le montant le plus bas qui a été concrètement payé après la réduction d'impôt.

Par ailleurs, il faut souligner que la précision dans la détermination du coût budgétaire des dépenses fiscales est liée fortement de la méthode choisie pour l'évaluation. Dans ce cadre trois méthodes sont utilisées pour évaluer les dépenses fiscales, il s'agit de : la perte initiale de recettes, la perte finale de recettes, et l'équivalent en dépenses.

La méthode de perte initiale : consiste à estimer le montant de la réduction des recettes fiscales qu'entraîne l'introduction d'une dépense fiscale. Elle ne tient pas compte des changements de comportement des contribuables qui résulteraient de l'abrogation de la dépense fiscale. Ainsi, un crédit d'impôt qui allège la charge fiscale de 1000 DHS, sur la base du comportement

---

<sup>11</sup> Mohamed TAAMOUTI, Les Cahiers du Plan N°12 • mars-avril 2007.

actuel, correspond à une dépense fiscale de 1000 DHS. Cette méthode est la plus facile et la plus couramment utilisée pour calculer les dépenses fiscales.

Or, l'instauration d'une dépense fiscale provoque, généralement, un impact sur le comportement du contribuable (augmentation de la demande du bien faisant l'objet de la mesure fiscale préférentielle). Mieux encore, cet impact peut toucher d'autres secteurs d'activités.

Les limites de cette méthode sont donc évidentes et en totale contradiction avec le but incitatif pour lequel les mesures dérogatoires ont été instaurées. Car l'hypothèse retenue de la stabilité du comportement du contribuable contredit le fondement même de la création de la dépense fiscale, qui est la motivation et l'incitation du contribuable à changer son comportement.

La méthode de perte de recettes : Cette méthode calcule les gains de recettes qui résulteraient de l'abrogation d'une dépense fiscale, en tenant compte des changements de comportements des contribuables. Ainsi, si un crédit d'impôt à l'investissement est supprimé, il pourrait en résulter une diminution des investissements, et partant un rétrécissement de la base d'imposition des sociétés.

Cette méthode permet de mieux prendre en compte le but recherché par certaines incitations. Selon Éric Pichet « on pourrait également la qualifier de « méthode comportementale »<sup>12</sup>, La difficulté est bien sûr ici de modéliser les comportements du contribuable, ce que la littérature scientifique ne sait pas actuellement réaliser.

La méthode de l'équivalent en dépense : permet d'estimer combien de dépenses directes seraient nécessaires pour atteindre les mêmes objectifs et avantages que celui atteint par les dépenses fiscales.

« A ce jour, aucune de ces trois méthodes ne donne de résultats satisfaisants et l'on ne peut, dans le meilleur des cas, que disposer d'ordres d'idées très sommaires d'évaluations »<sup>13</sup>.

### **1.5 Le système fiscal de référence :**

Le point de départ pour qualifier un avantage fiscal comme une préférence fiscale, ou bien constitue une caractéristique normale du système d'imposition est la détermination du standard fiscal. La définition du « système général » est donc la clé d'identification des dépenses fiscales. On entend par là les principes de base d'un impôt donné.

---

<sup>12</sup> Éric Pichet : Théorie générale des dépenses socio-fiscales et propositions de refonte du système français des niches fiscales. Revue de droit fiscal N° 36. 8 Septembre 2016.

<sup>13</sup> Ibid.

La notion de « référence » suppose généralement plus de neutralité et d'équité horizontale, et permet d'inscrire l'élaboration de politiques fiscales dans un horizon temporel beaucoup plus étendu. Elle révèle également l'appréciation subjective d'un pays quant à ses valeurs et priorités sociales et économiques, et souligne le rôle du système fiscal pour y arriver. En d'autres termes, la nature subjective de la définition du régime fiscal de référence peut induire des écarts entre pays dans la définition de leurs dépenses fiscales et, peut-être, dans une moindre mesure, dans le temps au sein d'un pays.

L'examen des différentes définitions proposées pour le concept des dépenses fiscales a permis de constater que, la plupart des auteurs se réfèrent d'une manière ou d'une autre à la notion de système fiscal de référence. Surrey (1979) considère la mise en place d'un système fiscal de référence comme essentielle, dans un premier temps, pour développer la politique fiscale, et dans un deuxième temps, pour déterminer les dépenses fiscales<sup>14</sup>.

Mais, La question qui se pose ici est de savoir quelles sont les critères à retenir afin de déterminer le système fiscal de référence. Ainsi, d'après Bruce (1988b)<sup>15</sup>, le principal différend en matière des dépenses fiscales est celui de sélectionner les mesures fiscales préférentielles qui constituent une dérogation par rapport au droit commun. Autrement dit, il faut essayer de répondre à la question suivante : où s'arrête le système de référence normal et où commencent les dispositions dérogatoires.

D'un autre côté, il faut souligner que le système fiscal de référence a connu une évolution selon les pays et le contexte économique de chaque période. Seulement une définition en commun à retenir est celle qui définit le système fiscal de référence comme les éléments structuraux composant un régime d'imposition.

La plupart des experts conviendraient que les éléments structuraux d'un système ne doivent pas être considérés comme dépenses fiscales. Aussi, certains organismes internationaux estiment que le système fiscal de référence doit comprendre: «la structure des taux, les conventions comptables, la déductibilité des paiements obligatoires, des dispositions visant à faciliter l'administration et des dispositions concernant les obligations fiscales internationales».

### **1.6 Le choix entre dépenses fiscales ou dépenses directes :**

---

<sup>14</sup> Valenduc.C et Noumir.M, « Dépense Fiscale : La définition du système fiscale de référence », Groupe de travail de CREDAF, Rabat.

<sup>15</sup> Bruce.N, « Pathways to Tax Expenditures : A Survey of conceptual Issues and Controversies » dans Seventh John Deutsch Roundtable on Economic Policy, Queens University, 1988b, P.24

Le concept de la dépense fiscale reconnaît des faits analogues entre la dépense directe de l'État et la dépense par l'intermédiaire du système fiscal. L'exemple ci-après illustre cette similitude :

- ✓ L'État collecte 2000 DHS d'impôt auprès d'un contribuable, puis octroie une subvention directe de 2000 DHS au même contribuable (il s'agit ici d'une dépense directe de l'État);
- ✓ Ou bien, l'État décide de réduire l'impôt à payer de 2000 DHS au profit du même contribuable (on parle alors d'une dépense fiscale).

Dans les deux cas, l'effet pécuniaire direct sur le contribuable est le même. La présentation de la dépense fiscale, cependant, le processus du contrôle n'est pas le même. En effet, les dépenses fiscales échappent au contrôle budgétaire auquel sont soumises les dépenses directes.

L'analyse des publications en relation avec ce sujet a permis de constater qu'il existe deux courants : le premier défend l'utilisation des incitations fiscales en exposant une série de leur avantage, alors que le deuxième préfère l'utilisation des dépenses publiques directes en justifiant cette position par la présentation d'une série d'inconvénients liés à l'utilisation desdites incitations fiscales. Pour résumer ce débat, il faut souligner que certains critères doivent être pris en considération lors du choix entre les dépenses fiscales ou les dépenses directes. Le tableau ci-après présente les points forts et les faiblesses de chaque instrument.

**Tableau N°1 : Critères du choix entre DF et dépenses directes**

	<b>Intérêt de recourir à une dépense fiscale plutôt qu'à une dépense budgétaire</b>	<b>Intérêt de recourir à une dépense budgétaire plutôt qu'à une dépense fiscale</b>
<b>Maitrise budgétaire</b>	Faible : l'aide peut être à guichet ouvert	Forte : le coût de l'aide peut rester en deçà d'un plafond donné
<b>Etendue des bénéficiaires</b>	L'aide concerne un grand nombre de bénéficiaires	L'aide concerne un nombre restreint de bénéficiaires

<b>Conditions d'obtention</b>	Les conditions sont objectives et ne nécessitent pas l'intervention d'une administration spécialisée	L'attribution de l'aide nécessite l'intervention d'une administration spécialisée
<b>Détermination du montant de l'aide</b>	Ne dépend que de données déclaratives fiscales	Dépend d'informations non contenues dans les déclarations fiscales
<b>Distribution</b>	Il n'existe pas d'administration en charge de distribuer ce type d'aide	Il existe déjà une administration en charge de distribuer ce type d'aide
<b>Gestion</b>	Complexité et coûts faibles pour les services fiscaux	Complexité et coûts élevés pour les services fiscaux
<b>Calendrier d'attribution</b>	L'aide peut être accordée ex post	L'aide doit être accordée ex ante
<b>Niveau des contrôles</b>	Le niveau usuel des contrôles effectués par les services fiscaux est adapté	L'aide nécessite la mise en œuvre de contrôles spécifiques en raison d'un risque de fraude élevé

*Source : Rapport du Conseil des Impôts (France, 2003)*

## **2 Aperçu analytique des dépenses fiscales au Maroc: de 2005 et 2019**

### **2.1 L'histoire de la genèse des dépenses fiscales au Maroc**

Au lendemain de l'indépendance, le Maroc a fait le choix d'utiliser l'impôt non seulement comme moyen de financement de son budget, mais aussi comme instrument d'intervention dans la sphère économique et sociale. Ainsi la fonction de l'État ne se limitait pas à la vision classique visant à garantir le fonctionnement des services publics, mais il se présente comme un acteur qui intervient pour régulariser la croissance et réduire les inégalités sociales. Dans ce contexte, une politique d'aide au développement, basée sur l'octroi des incitations fiscales, a été instauré. En outre, au cours de la période allant de 1958 à 1973, le nombre des activités bénéficiaires de ces cadeaux fiscaux avait augmenté. Alors que jusqu'au début des années quatre-vingt la politique des avantages fiscaux a été focalisée sur le développement régional équilibré. Au début des années quatre-vingt-dix, on assiste à une orientation qui vise, plus tôt, la rationalisation de ces niches fiscales. Dans ce cadre, une réflexion sur le sujet a été engagée en 1995 et a abouti à l'instauration d'une charte des investissements. Cette dernière, entrée en vigueur en 1996, avait abrogé les différents codes sectoriels qui couvraient précédemment l'essentiel des activités économiques du pays<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> BENSSOUDA.N, « Quels dispositifs de mobilisation des ressources publiques », Colloque International sur les Finances

Les avantages fiscaux sont orientés vers des activités considérées comme prioritaire ainsi que vers des régions défavorisées. Ils sont introduits dans le droit commun échappant de ce fait à toute autorisation préalable.

A noter que depuis l'année 2005, le Maroc a commencé à publier chaque année un rapport sur les dépenses fiscales annexé au projet de la loi des finances ayant pour objectif, entre autres, d'intégrer le processus d'évaluation des dépenses fiscales dans les instruments de gestion des politiques publiques, d'assurer une meilleure transparence et de fournir un cadre favorable à la mise en œuvre des réformes du système fiscal. L'année 2018 a marqué un tournant en la matière en adoptant un nouveau système de référence. Ce changement avait un impact sur le nombre de mesures fiscales considérées comme des dépenses fiscales ainsi que sur l'évaluation de leur coût. C'est ainsi qu'une première relecture du système fiscal de référence a été effectuée en vue d'élaborer le rapport sur les dépenses fiscales accompagnant le projet de loi de finances de 2019.

## **2.2 Le nouveau système de référence « le référentiel cible ».**

### **2.2.1 Les principes de base :**

Etant donné l'impact significatif des dépenses fiscales sur le budget de l'État et dans un souci de bonne gouvernance et rationalité vis-à-vis de la gestion de la fiscalité dérogatoire, une réforme approfondie de cette dernière s'impose. Dans ce cadre un chantier de réforme des dépenses fiscales a été lancé avec la publication du rapport des dépenses fiscales au titre de l'année 2018 et se finalisera lors de la publication du rapport de l'année 2020, il s'agit ici de procéder à une relecture des différentes dispositions dérogatoires.

Afin de réussir cette mission, des critères de bases crédibles et rationnelles ont été retenues, en vue d'obtenir un nouveau système de référence il s'agit de :

Principe du caractère général de la disposition : Seules les dispositions instaurées au profit d'une catégorie spécifique de contribuables pourraient être considérées comme dépenses fiscales. Par conséquent les mesures fiscales insérées en faveur de la majorité des contribuables ne sont pas classifiées en tant que dépenses fiscales.

Principe de la doctrine fiscale : certaines dispositions fiscales ne sont pas considérées comme dépenses fiscales compte tenu de leur rattachement à une règle formulée par la doctrine fiscale ;

Principe d'une pratique en vogue à l'échelle internationale : certaines mesures fiscales à caractère incitatif finissent par devenir des normes et ce, à l'instar d'une pratique général.

---

Publiques, 2011.

### 2.2.2 Impacts du nouveau référentiel :

L'examen approfondi de l'impact du nouveau référentiel sur le nombre et la structure globale des coûts a été établi sur la base d'une comparaison avec les mesures fiscales incitatives octroyées en 2017, c'est-à-dire selon l'ancien système fiscal de référence et ce, en vue de mesurer l'écart entre les deux méthodes. Il est constaté que le nouveau référentiel proposé favoriserait, particulièrement, le meilleur ciblage des dépenses fiscales et une déclinaison des mesures sur la base d'étude d'impacts socio-économiques.

### 2.2.3 Impact du nouveau référentiel par type d'impôt :

L'analyse des mesures fiscales par type d'impôt selon le nouveau référentiel a permis de constater l'existence d'un impact sur le nombre global de ces mesures ainsi que sur leur coût. En effet le nombre est passé de 418 à 291 mesures soit une baisse de 30%, alors qu'en termes de coût, l'application du référentiel cible a permis de considérer un montant de 28 551 MDH comme dépenses fiscales au lieu de 34 748 MDH, soit une baisse de 6 197 MDH (-18%).

Cette baisse est expliquée, essentiellement, par la diminution du coût relatif aux DET (3 178 MDH) et à la TVA (2 622 MDH).

La ventilation de nombre des dépenses fiscales ainsi que leur coût est détaillée par type d'impôt dans le tableau ci-après.

**Tableau N°2 Ventilation des dépenses fiscales par type d'impôt**

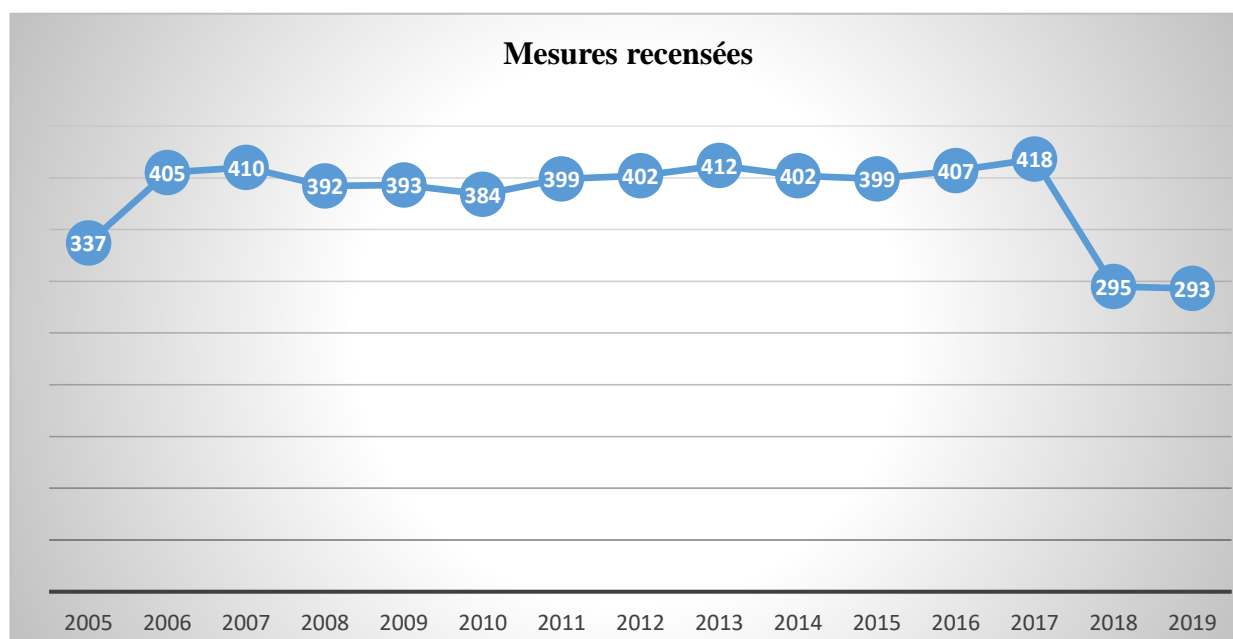
Désignation	Ancien référentiel		Référentiel cible		Variation en %	
	Nombre	Coût (En MDH)	Nombre	Coût (En MDH)	Nombre	Coût (En MDH)
<b>TVA</b>	117	16 958	84	14 336	-28%	-15%
<b>IS</b>	99	5 128	60	4 757	-39%	-7%
<b>IR</b>	93	4 592	81	4 590	-13%	0%
<b>DET</b>	74	4 038	37	860	-50%	-79%
<b>TASS</b>	11	2 328	11	2 328	0%	0%
<b>TSAV</b>	14	237	8	213	-43%	-10%

<b>TIC</b>	7	153	7	153	0%	0%
<b>DI</b>	3	1 314	3	1 314	0%	0%
<b>Total</b>	418	34 748	291	28 551	-30%	-18%

*Source : Rapport sur les DF année budgétaire 2018*

### 2.3 Evolution du nombre des DF :

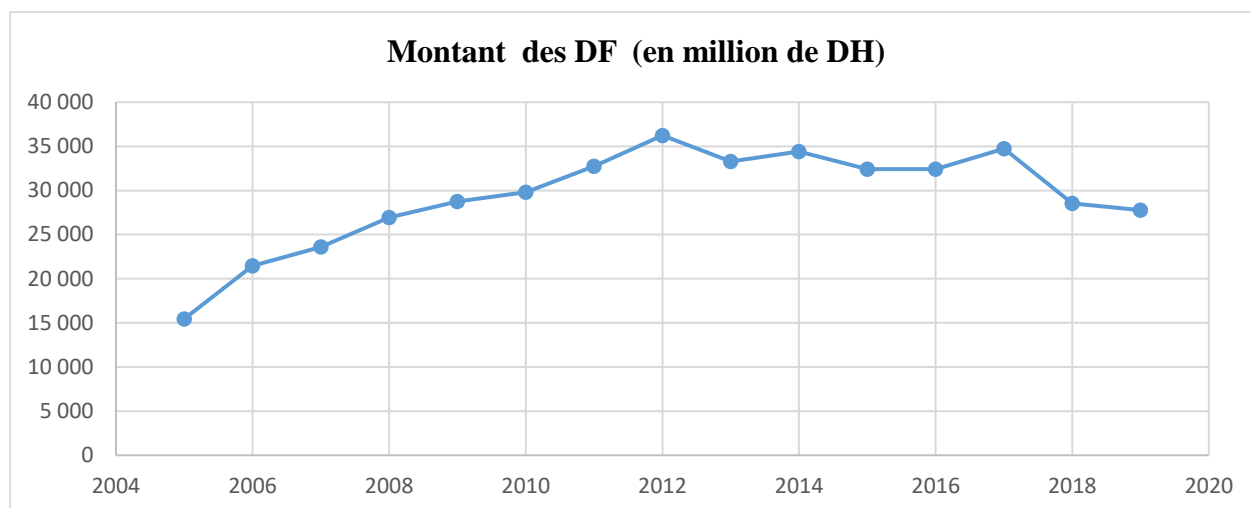
L'analyse de l'évolution du nombre des mesures fiscales dérogatoire a permis de constater que ces dernières n'ont cessé d'augmenter depuis la publication du premier rapport en 2005 passant ainsi de 337 à 418 mesures en 2017. Concernant la baisse enregistrée en 2018 et 2019, il faut la relativiser étant donné qu'elle est due, comme il est déjà souligné ci-dessus, à relecture des dépenses fiscales marocaines selon le nouveau système de référence « cible »



*Source : Elaboré à partir des données du ministère des finances*

### 2.4 Evolution du montant des DF :

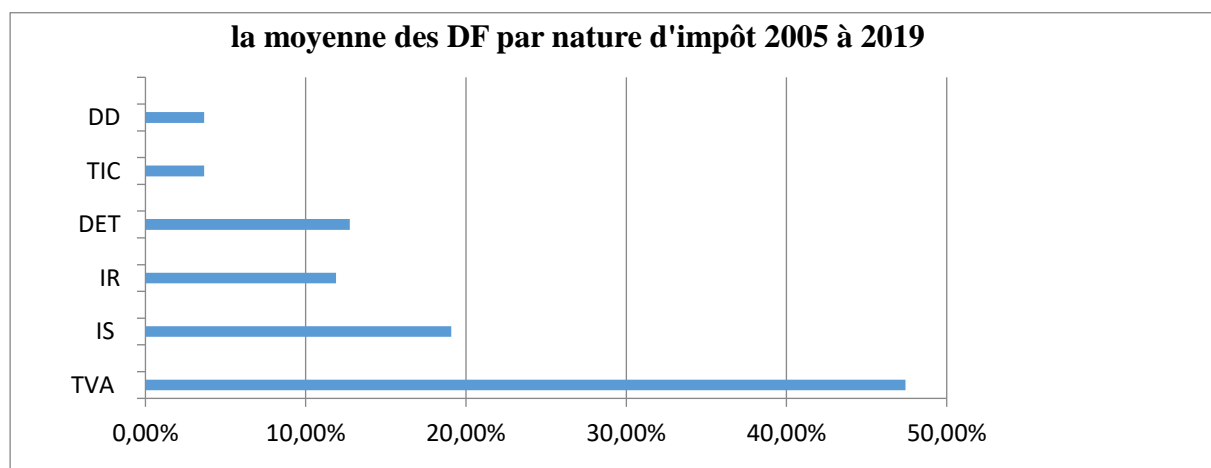
Concernant le coût budgétaire, il est clair que le manque à gagner pour le budget de l'État suit une tendance haussière avec un rythme régulier, en passant de 15457 MM DH en 2005 à 34748 MM DH en 2017. Ce qui a poussé plusieurs instances (cour des comptes, le CESE et d'autres) d'attirer l'attention et d'insister, d'une part, sur la nécessité de rationaliser et de maîtriser l'octroi des dépenses fiscales, et de procéder, d'autre part, à l'évaluation de leur efficacité.



*Source : Elaboré à partir des données du ministère des finances*

### 2.5 La structure des dépenses fiscales par type d'impôt :

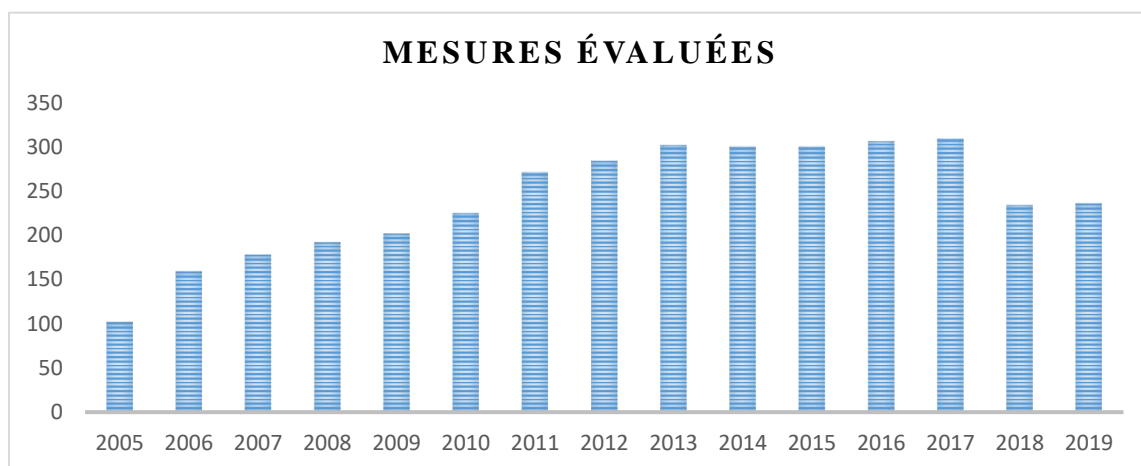
La structure des dépenses fiscales par type d'impôt en termes de coût laisse apparaître que sur la période étudiée (15 ans) la TVA arrive en premier lieu avec en moyenne 47,43% du montant global suivi par l'IS avec une moyenne de 19%, ensuite les DET avec 12.75%, après on trouve l'IR avec 11.9%. Quant au DD et la TIC ils coûtent en moyenne 3.67% chacun. (Voir le graphique ci-dessous)



*Source : Elaboré à partir des données du ministère des finances*

### 2.6 Mesures fiscales évaluées :

Concernant l'évolution du nombre des mesures évaluées par rapport au nombre global des dépenses fiscales, il est constaté aussi une tendance haussière dispositions dérogatoires évaluées par l'administration. Ainsi, la cote part évaluée a passé de 30.27% en 2005 pour atteindre 80.55% en 2019. Ce qui reflète l'importance donnée par les pouvoirs publics au suivi et au contrôle de ces mesures.



*Source : élaboré à partir des données du ministère des finances*

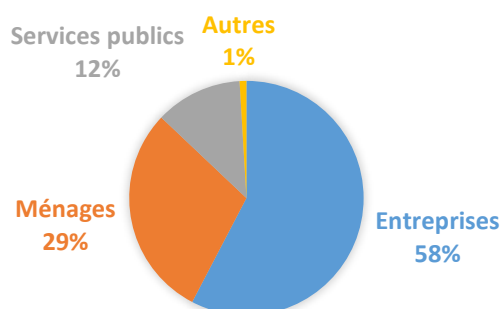
Le montant moyen des dépenses fiscales au titre de la période allant de 2005 à 2019 s'élève à 29 239 MM DH, d'autre part, il est constaté une tendance à la hausse d'une année à l'autre sur la période de 2005 à 2012, à partir de 2018 on a constaté une baisse significative (taux de variation entre 2017 et 2018 de 17,81%) . cette baisse en nombre et en montant et due à l'adoption d'un nouveau système de référence et à la relecture et au reclassement des différentes dépenses fiscales.

## **2.7 Dépenses fiscales par type de bénéficiaire :**

Sur la période de 2005 à 2019, les entreprises ont bénéficié en moyenne 44% des mesures incitatives contre 27% pour les ménages, alors que les autres secteurs et les secteurs publics avaient respectivement 15% et 14%.

Selon le rapport sur les dépenses fiscales annexé au projet de la loi des finances de 2020, la structure entre 2018 et 2019 est quasiment stable, les ménages et les entreprises détiennent la part majoritaire des dépenses fiscales soit 95% ventilée entre 46% pour les ménages et 49% pour les entreprises. En terme de moyenne entre 2005 à 2017, la structure des principaux bénéficiaires des dépenses fiscales se présente comme suit : les entreprises en tête avec 58%, suivi par les ménages avec 29% en troisième lieu se trouvent les secteurs publics avec une part qui atteint 12%, et en fin les 1% qui reste se répartie entre les autres secteurs.

**La part moyenne des principaux secteurs bénéficiaire de 2005 à 2017**



*Source : Elaboré à partir des données du ministère des finances*

### **Conclusion :**

A travers cet article nous avons essayé, dans un premier temps de développer le concept des dépenses fiscales à travers l'examen de ses fondements théoriques, et ensuite nous avons essayé de contribuer au débat existant actuellement sur la réforme du système fiscal marocain et en particulier le volet de la fiscalité dérogatoire via une étude analytique des dépenses fiscales au Maroc depuis la publication du premier rapport jusqu'à l'année 2019.

L'analyse du concept des dépenses fiscales, a permis de constater qu'il n'existe pas une définition unique et chaque pays le définit selon des critères spécifiques. On peut citer, à titre d'exemple : la dérogation à un système de référence définit au préalable, le manque à gagner pour le trésor de l'État causé par la mise en œuvre de ces mesures, la similitude du rôle joué par une subvention directe et celui de la mesure dérogatoire...

D'un autre côté, la politique fiscale constitue au même titre que les dépenses publiques des instruments entre les mains des pouvoirs publics afin de mettre à bien leurs politiques économiques. Par conséquent, le choix entre ces deux outils doit être fait selon le mode le plus efficace en tenant compte du contexte économique et social. Pour cette raison, il est nécessaire de tenir compte de l'impact économique et social des dépenses fiscales par rapport au manque à gagner, afin que les décideurs puissent faire le choix entre l'outil fiscal ou les autres instruments de la politique budgétaire.

D'un autre côté, face à un nombre de dépenses fiscales croissant et un coût budgétaire important, il est temps de revoir le système de la fiscalité dérogatoire au Maroc. En effet, les différentes mesures dérogatoires contribuent à la complexité du système fiscal marocain et diminuent sa stabilité.

### **Recommandations :**

En vue de rendre la gestion des dépenses fiscale rationnelle et optimale, nous proposons les suggestions suivantes :

- La nécessité de limiter la durée d'octroi et d'application de chaque incitation fiscale et de faire à la fin une évaluation pour s'assurer de leur efficacité par rapport aux objectifs escomptés au moment de leur instauration et décider par la suite de leur renouvellement ou de leur abrogation.
- Faire une étude d'impact aux différentes mesures actuelles afin de supprimer celles qui sont inefficaces afin de soulager le déficit budgétaire.

- Dans un souci de transparence budgétaire, étudier la possibilité de substituer certaines DF par des subventions directes. Au moins ces dernières sont soumises à une procédure de contrôle budgétaire.
- Le conditionnement de l'octroi des mesures fiscales préférentielles par la création de valeur et d'emplois.

### **Bibliographie :**

1. BELTRAME.P « La Fiscalité en France », Hachette supérieur, 8e éd, 2001.
2. BENSSOUDA.N, « Quels dispositifs de mobilisation des ressources publiques », Colloque International sur les Finances Publiques, 2011.
3. BOUTHEVILLIAN.C et al, « Les politique budgétaire à la crise comprendre les enjeux actuels et les défis futurs ouvertures économiques », de boeck, Belgique, 2013.
4. BRUCE.N, « Pathways to Tax Expenditures : A Survey of conceptual Issues and Controversies » dans Seventh John Deutsch ROUNDTABLE ON Economic Policy, Queens University, 1988b
5. CESE, Rapport du conseil économique et social et environnemental sur « Un système fiscal, pilier pour le nouveau modèle de développement », 2019, p40.
6. FMI, «Manuel sur la transparence des finances publiques », Département des finances publiques, 2001.
7. GODBOUT.L « l'intervention gouvernementale par la politique fiscale : le rôle des dépenses fiscales étude comparée : canada, Etats-Unis, France » Economisa 2006.
8. Ministère de l'économie, des finances et de la réforme de l'administration (Maroc) : Rapports sur les dépenses fiscales concernant les années de 2005 à 2019.
9. OCDE, «Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE» .2010.
10. PICHET.P : Théorie générale des dépenses socio-fiscales et propositions de refonte du système français des « niches fiscales. Revue de droit fiscal n° 36. 8 septembre 2016.
11. Rapport du Conseil des Impôts -France, 2003-
12. STEINMO.S, « The evolution of policy ideas : tax policy in the 20 the Centry », 2002.
13. SURREY S, « Pathvways to tax réform- the concept of tax expenditures», Harvard University Press, 1973.
14. TAAMOUTI.M, Les Cahiers du Plan N°12 • mars-avril 2007.
15. VALENDUC.C, NOUMIR.S, « Dépense Fiscale : La définition du système fiscale de référence », Groupe de travail de CREDAF, Rabat.