

**UNIVERSITE Moulay Ismaïl**  
*Ecole Supérieure de Technologie*  
Meknès

***Cours de Droit Fiscal***

De M. **QACH Nour-eddine**

***Licence professionnelle***

*(Métiers de la Finance et Finances internationale)*

**2020-2021**

## Introduction à l'étude de la fiscalité

### I. Les aspects historiques de la fiscalité :

L'idée de prélèvement fiscal s'appuie sur l'évolution historique des sociétés humaines.  
Deux cas peuvent être distingués :

❖ **A) Le cas de sociétés Ahistoriques (sociétés communautaires) :** En principe, dans ces sociétés l'impôt c'est-à-dire le prélèvement direct sans contrepartie sur l'individu n'existe pas sous cette forme. Plusieurs raisons expliquent cette situation :

- ✓ Raison 1 : le faible niveau du développement des forces productives (faible développement technique).
- ✓ Raison 2 : faible différenciation des statuts sociaux. Tous les individus ont des tâches faiblement différenciées et partagent globalement l'essentiel de leurs productions (stade du communisme primitif).
- ✓ Raison 3 : inexistence d'appareil d'Etat matérialisant un pouvoir d'hégémonie d'une couche sociale sur une autre.
- ✓ La contrainte quand elle existe est idéologique et non sociale, elle est exercée par un chef de tribu ou par un sorcier. Durant cette 1<sup>ère</sup> phase, il n'y a pas de prélèvement fiscal. Il peut y exister des cérémonies au cours desquelles, il y a échange de dons.

❖ **B) Le stade des sociétés Historiques :**

Le passage au stade de la société « l'Etat » implique l'émergence d'un pouvoir étatique. La création de cette superstructure étatique est précédée dans toutes les sociétés de plusieurs tendances.

On assiste au préalable à un développement important des forces productives (découverte du feu, techniques du travail, du cheval, conservation des aliments...). Il est arrivé un moment où le surplus extrait par le groupe pose le problème de son affectation. A ce moment, un groupe social ou d'individus assume une fonction de préservation de ce surplus. Cette fonction aboutit progressivement à un contrôle sur l'origine de cette source et sur son affectation finale. Par ailleurs, l'existence de cette richesse permet à ce groupe d'asseoir un appareil d'autorité. A partir du moment où il existe un vaste appareil d'Etat « fonctionnaires chargés d'appliquer les lois du groupe ». dominant, il se pose le problème de financement de cet appareil. La solution passe alors par l'institution d'un impôt. Dans ces conditions, l'impôt est de forme historique et évolutive qui permet à l'Etat de se maintenir et se reproduire.

### II. La notion contemporaine de l'impôt

D'après le Pr. GASTON JÈZE « l'impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité à titre définitif sans contrepartie directe en vue de la couverture des charges publiques ». Cette définition a le mérite de mettre en valeur les trois contraintes de l'impôt à savoir :

- Obligatoire : de cette prestation pécuniaire.
- Versement sans contrepartie.
- Définitif

Il faudrait ajouter que l'impôt est en principe prévu et réglé par la loi elle-même. Cela tient aux origines même du consentement à l'impôt.

**a) L'impôt comme prestation pécuniaire :**

Dire que l'impôt est une prestation pécuniaire, c'est dire que le prélèvement est opéré sur le patrimoine des assujettis et que c'est un prélèvement en argent. Par là, l'impôt se distingue d'autres prestations que la puissance publique exige sous certaines conditions des citoyens et notamment des réquisitions. On citera que dans l'antiquité, on connaissait des impôts en nature par exemple livraison d'une partie des récoltes des contribuables « prestation de services » ou certaines prestations à caractère militaire « corvée ». Par ailleurs, certaines formations sociales ont connu des prestations de types « corvée ». Au Maroc, la corvée a été instituée avec l'introduction du système colonial. La « corvée » sous le régime colonial a assumé à la fois une fonction financière et une fonction économique dans la mesure où elle favorise une extension du salariat. Ce prélèvement en monnaie atteint en principe l'élément du patrimoine se renouvelant c'est-à-dire le revenu soit au moment où il est mis à la disposition de l'assujetti « l'impôt sur le revenu », soit lorsque ce dernier en fait usage « impôt sur les dépenses de consommation ». Mais, il peut atteindre aussi le capital qu'il s'agisse d'imposition sur la mutation (transfert) entre vifs ou par décès ou encore d'un prélèvement extraordinaire sur le capital.

**b) L'impôt prestation obligatoire requise par voie d'autorité :**

L'impôt est établi et perçu par voie d'autorité, dans ces conditions, il s'oppose à d'autres modes de couverture des dépenses publiques et notamment à l'emprunt en général. On notera que l'emprunt est remboursable alors que l'impôt reste un versement définitif. De nos jours, l'impôt ne peut être établi et recouvré qu'en vertu de puissance publique. L'impôt n'est pas seulement perçu au profit de l'État, il peut l'être en faveur d'une collectivité publique.

**c) L'impôt prestation définitive sans contrepartie :**

L'impôt ne comporte pas de contrepartie spéciale. Néanmoins, le contribuable bénéficie des avantages généraux que procure l'existence de l'État. Il n'y a pas en principe de corrélation directe entre les prestations reçues et l'impôt. Alors que la taxe est en principe la contrepartie immédiate et directe d'un service rendu.

**d) L'impôt prestation destinée à couvrir les charges publiques :**

Dans la plupart des pays en développement, l'impôt est en principe affecté principalement à la couverture des charges publiques. L'appareil d'État dans son sens large finance certaines subventions de fonctionnement de l'appareil d'État. Dans ces conditions très peu d'État parviennent à équilibrer leurs ressources compte tenu de l'existence d'un immense secteur public.

Dans ces conditions également, très peu de pays en développement parviennent à dégager une épargne budgétaire susceptible de financer le développement économique.

La création de l'infrastructure de ces pays est financée soit par l'inflation soit par l'emprunt extérieur.

On notera également que l'emprunt n'est pas toujours utilisé à des fins productibles (l'investissement rentable). Lorsqu'un grave déficit budgétaire apparaît, l'emprunt est destiné le plus souvent à financer des dépenses de fonctionnement. Dans les pays Capitalistes

développés, l'impôt joue ou assume une fonction de régulation. L'objectif recherché par l'Etat est d'assumer une croissance harmonieuse de l'économie et de maintenir un équilibre des différentes composantes de l'économie.

Exemple : en période d'inflation, l'impôt sera utilisé pour atténuer la pression qui pèse sur les prix. L'objectif recherché ici est de décourager les ménages au moment de l'achat. Dans l'hypothèse où l'appareil de production sous utilisé engendre une faible croissance économique. L'objectif est de relancer l'activité économique (Keynes). Deux techniques sont possibles :

On peut taxer l'épargne pour pousser les épargnants à dépenser leur épargne et en pratique une relance de la consommation en diminuant l'impôt sur le revenu et la TVA. Néanmoins, cette politique n'est pas toujours utilisée dans les pays en développement.

## X Chapitre 1 : les principes d'établissement de l'impôt

L'impôt est une notion complexe qu'on ne peut clarifier qu'après l'avoir décomposée en ses divers éléments. Nous définirons ensuite les principes fondamentaux qui doivent régir tout prélèvement fiscal. Les objectifs envers lesquels tout législateur doit tendre dans son imposition des citoyens.

### Section 1 : les éléments constitutifs de l'impôt

Tout impôt frappe une matière imposable en la personne d'un contribuable à l'occasion d'un événement ou d'une situation qui constitue le fait générateur de l'impôt.

#### X Sous-section 1 : La matière imposable

La matière imposable est l'élément sur lequel est assis l'impôt dans lequel il prend sa source. Ce peut être un bien, un produit, un service, un revenu ou un capital.

Asseoir l'impôt c'est d'une part recenser les éléments dont il s'agit, et d'autre part en fixant la quantité ou la valeur et déterminer la base de l'impôt ; base sur laquelle sera appliquée un tarif à l'effet d'obtenir le montant du prélèvement fiscal.

#### X A. La matière imposable peut être un bien :

Il s'agira par exemple d'un immeuble (impôt foncier) d'une habitation (contribution mobilière), il peut s'agir d'une entreprise (impôt des patentes). On notera également que la matière imposable des droits de mutation est constituée par des immeubles ou des meubles.

#### B. L'impôt peut porter sur des produits ou des services :

Il atteindra les produits dans le cas des taxes sur le CA frappant les ventes. Il atteindra les services dans le cas des taxes sur les prestations de services.

#### C. L'impôt peut atteindre directement le revenu :

C'est le cas en ce qui concerne l'IS ou l'IR des personnes physiques. L'impôt peut également toucher le capital ; c'est le cas des droits de successions ou encore certains éléments du capital (impôt sur les plus values des sociétés ou encore l'impôt sur les valeurs immobilières).

#### X Sous section 2 : le fait générateur de l'impôt

L'existence de la matière imposable (fiscalable) ne comporte pas par elle-même des conséquences fiscales. La créance d'impôt ne peut prendre naissance que si certaines conditions se trouvent réaliser. Ce sont ces conditions qui constituent le fait générateur de l'impôt. En matière de taxe sur le CA frappant les ventes, le fait générateur sera la livraison de la marchandise mise à la disposition de l'acheteur.

En matière de droit de mutation ; le fait générateur de l'impôt est le transfert de la propriété. Pour les droits de successions ; le décès du détenteur du patrimoine sera le fait générateur.

En matière d'IR, le fait générateur est en général la réalisation du revenu.

### ✕ Sous section 3 : les personnes imposables

La personne imposable est qualifiée de redevable de l'impôt ou encore d'assujetti à l'impôt. On notera que le redevable peut être une personne physique mais il peut s'agir également d'une personne privée et même d'une personne de droit public. En général, la personne imposable est définie par le droit positif pour chaque impôt.

**Exemple :** c'est le propriétaire d'un immeuble qui est le redevable d'un impôt foncier. La contribution mobilière frappe l'occupant d'un logement meublé (les hôtels).

L'IR est du par celui qui réalise le revenu imposable.

Les taxes sur le CA le sont par les vendeurs. Enfin, l'impôt sur les successions est à la charge des héritiers et des légataires.

**Remarque :** un examen plus profond du concept du personne imposable montre qu'il existe des situations plus complexes. C'est ainsi, qu'en matière de droit de consommation, le redevable légal est producteur ou commerçant alors que le contribuable effectif est le consommateur.

On notera que certains impôts est notamment l'IR peuvent être perçus à la source.

## Section 2 : les objectifs poursuivis par l'impôt en matière d'imposition

Il convient dans ce domaine de poser le point de vue classique et le point de vue des financiers contemporains.

### 1) Du point de vue classique :

Pour les financiers classiques, trois types fondamentaux dominés à l'impôt à savoir :

- ✚ L'égalité.
- ✚ Le rendement.
- ✚ La neutralité.

a. **L'égalité :** Pour les théoriciens classiques, la répartition des charges publiques devait être aussi équitable que possible et c'est pourquoi ils estimerait que l'égalité devait se traduire par une proportion rigoureuse par la contribution de chacun et le chiffre de son capital.

**Exemple :** un revenu de 1000 dhs devait conduire à 100dhs d'impôt.  
un revenu de 100000dhs devait conduire à 1000dhs d'impôt.

On observera que cette proportionnalité mécaniste avait l'inconvénient de ne pas tenir compte de la situation personnelle du contribuable, c'est pourquoi on a essayé à partir des années 20 de le rendre proportionnel non plus aux chiffres des ressources du contribuable mais à sa capacité contributive (article 17). A cet effet, on a cherché à prendre en considération les charges familiales du contribuable faisant de la sorte ; payer plus d'impôt aux célibataires que les pères de famille. C'est parce que plus grand pour l'un que pour l'autre. De ce fait, on a aboutit à une progressivité de l'impôt. A l'ancien impôt strictement proportionnel on a substitué un système dans lequel le taux d'imposition augmenterait en même temps qu'augmentera la matière imposable détenue par le contribuable. On a vu dans ce nouveau procédé une formule de justice sociale dans les pays libéraux. L'ensemble de ces procédés juridiques va être transposé durant la période coloniale et au lendemain de l'indépendance par les pays en voie de développement.

b. **Le rendement :** sur le plan du rendement, l'impôt devait aux yeux des classiques présenter les caractères suivants :

1. Il devait être essentiellement productif c'est-à-dire rapporter le plus possible compte tenu de ses frais de perception. Par la suite, l'impôt devait être payé par tous les citoyens sur la totalité de leurs matières imposables sans recouvrement devront se traduire par le minimum de frais (en matière de TVA ; se sont les Entreprises qui supportent les frais de perception). Le contribuable ne devait pas échapper à l'impôt par la fraude. Enfin, l'impôt ne devait pas apparaître sous forme exagérée.
2. Il devait être stable ; c'est-à-dire ne pas suivre toutes les sollicitations de la conjoncture. Un impôt instable est gênant en période de crise parce que son rendement tente à baisser.
3. L'impôt devait être élastique ; c'est-à-dire connu de façon telle qu'un accroissement du taux ne répondit pas d'une diminution de la matière imposable.

**Exemple :** une augmentation très sensible des prix de vente peut se traduire par une réduction de la ressource globale du fait de la diminution des ventes ou on se trouve devant une ressource fiscale inégale.

Les classiques prétendaient que les impôts n'ont plus productifs (injustes) et qu'un versement des impôts justes n'était pas productif. Derrière cette formule, les économistes classiques encourageaient l'impôt indirect au détriment de l'impôt direct.

Le raisonnement des classiques n'était pas exact d'une part ; les impôts directs et notamment les impôts sur le revenu peuvent être aménagés de façon à être productifs. D'autre part ; les impôts indirects peuvent être aménagés de façon à être plus justes.

**Exemple :** en matière de TVA, il est possible de réaménager les taux de manière à favoriser les couches sociales pauvres. Au Maroc, les produits de base (forte consommation) sont taxés au taux de 7%. Or, ces produits sont surtout consommés par la population la plus pauvre. En France, les mêmes produits sont taxés à 4%.

Il est possible par un aménagement des taux de favoriser certaines couches au détriment d'autres couches. L'option que pratique l'Etat est à la fois économique et politique ; il n'y a pas d'impôt neutre.

- c. **La neutralité :** selon les classiques, l'impôt devait être neutre, c'est-à-dire n'avoir pas d'effet sur les individus, et plus spécialement ne pas les inciter à orienter leur activité dans d'autres directions. Il va de soi que le premier facteur de neutralité est l'égalité car dès qu'une égalité se fait jour, les individus sont attirés vers l'activité bénéficiaire d'un impôt régulier.

**Exemple :** dans les pays en voie de développement, l'existence du code d'investissement va à l'encontre du principe de neutralité de la loi, puisque l'objectif recherché est de favoriser une autorité plutôt qu'une autre. Un autre facteur essentiel de la neutralité réside dans la légèreté de l'impôt. Tout impôt dont le taux est très élevé exerce obligatoirement une certaine pression sur l'activité des contribuables.

## **2) Du point de vue contemporain :**

Les financiers contemporains approuvent les deux premiers principes formulés précédemment à savoir : l'égalité et le rendement. Néanmoins, pour les financiers ; tout impôt aboutit à déposséder le contribuable d'une partie du produit de son travail au détriment de ceux qui reçoivent des revenus à un titre quelconque. Qu'il s'agisse des fournisseurs, des fonctionnaires ou des bénéficiaires d'allocations ou de subventions. Pour les modernes, l'impôt par définition n'est jamais neutre, il constitue même un procédé qui permet à l'Etat d'intervenir aisément dans la vie sociale et économique et de créer un système susceptible d'orienter l'activité dans telle ou telle direction. Pour les modernes, l'impôt joue un rôle de régulateur économique. Dans les pays en voie de développement, l'Etat assure d'importantes fonctions de régulation en fixant les prix

agricoles à un niveau relativement bas et les prix industriels à un niveau élevé. Ce qui permet un transfert de l'agriculture vers le monde urbain. Néanmoins, n'y a-t-il pas contradiction entre l'interventionnisme Etatique et le rendement et l'interventionnisme et l'égalité.

Il semble qu'il n'y a aucune contradiction entre l'interventionnisme et le rendement. En effet, la création d'un nouvel impôt dans le but d'orienter ou plutôt de réaliser une certaine modification de la structure sociale a pour résultat de faire rentrer l'argent dans la caisse d'Etat.

Par contre, il y a opposition entre l'interventionnisme et l'égalité.

**Exemple :** si on veut rendre le régime fiscal des pères de famille plus favorable que celui des célibataires. Néanmoins, en pratique, l'Etat travaille à concilier les deux points de vues. C'est ainsi que la progressivité (taux de l'IR selon la tranche de revenu annuelle). C'est ainsi que la progressivité à confisquer des parties des gros revenus est de sorte à réaliser une certaine égalisation des situations sociales. En d'autre terme, l'interventionnisme fiscal de l'Etat aboutit à définir une nouvelle conception de l'égalité. Il ne s'agit plus d'une égalité devant l'impôt mais d'une égalité par l'impôt.

## X Chapitre 2 : les diverses conceptions de l'impôt

Il est possible de choisir entre diverses méthodes d'imposition pour repérer un prélèvement sur les assujettis. Dans cet ordre d'idées, il convient de comparer entre les impôts multiples et les impôts uniques. Quand aux impôts multiples, plusieurs définitions peuvent être envisagées :

### X Section 1 : l'option entre l'impôt unique et les impôts multiples

L'impôt unique présente l'avantage d'entraîner une simplification des opérations de recouvrement. Et plus spécialement les opérations d'établissement. Le procédé apparait ainsi comme plus économique. Enfin, sur le plan psychologique, le contribuable se trouve en présence d'un système plus simple d'impôt unique.

Il n'est pas frauder par la complexité des impôts multiples. Historiquement, plusieurs projets d'impôts uniques ont été envisagés dans le passé. Dans le monde islamique, l'impôt type l'« OCHOUR ». En Europe « VAUBAN » prétendait qu'un impôt de 1/10 frappant la terre et les revenus immobiliers suffirait à couvrir les charges. Les physiocrates ont repris son idée et ont soutenu que la terre était la source unique de la richesse et convenait de saisir cette richesse à sa source en créant un seul impôt qui est l'impôt foncier.

Plus tard, un socialiste Américain proposa d'étendre l'impôt sur les terres à la propriété urbaine, autrement dit, d'ajouter l'impôt foncier bâti à l'impôt foncier non bâti. Mais, l'impôt unique offre à coté des avantages énoncés précédemment de nombreux inconvénients, c'est parce que son utilisation est rendue difficile. En effet, l'assiette de cet impôt serait restreinte et comme la charge fiscale est lourde, les taxes frappant cette assiette seraient très élevées. Dans ces conditions, la matière imposable ne manquerait pas de s'affaiblir soit par le biais de la fraude soit d'un abandon des activités soumis à l'impôt. Les impôts multiples pour leur part saisissent la matière imposable en plusieurs occasions et sur des points divers, ils sont en général d'une utilisation plus avantageuse non seulement les contribuables qui ne s'aperçoivent pas toujours de l'importance des prélèvements mais en contrepartie la productivité des ressources fiscales est meilleure. Sur un autre plan, la justice fiscale se trouve mieux assurée dans la mesure où les imperfections de l'impôt sont compensées par l'égalité des autres impôts. A l'heure actuelle, l'imposition unique n'est pratiquée que dans très peu d'Etat, la plupart des gouvernements ont recours à plusieurs méthodes de recouvrement.

## X Section 2 : les classifications générales des impôts multiples

Tout impôt repose sur les biens des contribuables qu'il s'agisse de leur revenu, capital mais il peut les atteindre soit directement soit indirectement par le moyen d'un prélèvement à l'aide de leurs revenus ou leurs capitaux, à l'occasion des dépenses effectuées telle est la base de la distinction des impôts directs des impôts indirects, il s'agit là d'une classification administrative, néanmoins, il existe une classification dite économique.

### Sous section 1 : la classification administrative des impôts directs

Cette classification a été instituée par instructions émanant de l'assemblée constituante française de Janvier 1790. Cette instruction avait défini les deux catégories d'impôts directs indirects. Néanmoins, c'est au plan doctrinal qui l'importe de revenir ne se reste que pour préciser cette distinction. Pour « **J-Staurt Mill** » : l'impôt est direct lorsque celui qui le paie ne joue que le rôle d'intermédiaire et se borne à faire l'avance de l'impôt dont il se remboursera lui-même sur le véritable contribuable par voie de ricochet et de répercussion.

Pour les auteurs de ce groupe, le critère de distinction est celui de l'incidence. Néanmoins, cette approche peut être discutée. C'est ainsi que parfois est répercuté. Tandis que l'impôt indirect peut ne pas l'être que partiellement, dans ces conditions, les prélèvements d'incidence dépendent de l'Etat du système économique et des caractères de l'offre et de la demande.

Selon **Edgar Allix** « L'impôt est celui qui s'applique à une situation caractérisée par l'existence d'un revenu régulier ou d'un capital, alors que l'impôt indirect est celui qui frappe des faits intermittents et de façon occasionnel à l'occasion d'un acte spécial ». Dans cette définition, la distinction repose sur le fait générateur de l'impôt d'où l'impossibilité de cerner rigoureusement des critères irréfutables de distinction. Il est plus simple de ne retenir que les impôts directs sont perçus par la voie d'un rôle nominatif établi par l'administration des contributions directes, alors que les impôts indirects ne donnent pas lieu à l'émission de rôle nominatif et qui sont à la fois établit et recouvert par la même administration notamment des contributions indirectes (droits de douane). L'existence ou l'absence de rôle commande dans la pratique marocaine toute l'organisation administrative attachée au recouvrement de l'impôt et influent sur le régime juridique propre aux impositions opérées.

### X 1. Les impôts directs :

La perception des impôts directs entraîne l'intervention de deux administrations, la première est celle du contribution directe chargée des opérations d'assiette et de liquidation. La deuxième est celle des finances qui procède au recouvrement de l'impôt. Parallèlement, à l'exécution comptable du budget de l'Etat. Dans l'Etat actuel, les impôts se présentent comme suit : les impôts d'Etat, impôts sur les traitements de salaire, impôt sur les bénéfices professionnels ; ce dernier à céder le pas au Impôt sur les sociétés.

### X ✓ Les contributions complémentaires sur les personnes physiques :

« Impôt des collectivités locales et organismes assimilés, taxe d'édilité pour le financement des travaux liés à l'état sanitaire de la ville », « la taxe urbaine assise sur la valeur locative des immeubles et l'essentiel de cette taxe est destiné aux municipalités et aux communes.

**Remarque :** Actuellement, les pouvoirs publics tentent de remédier aux sous équipements des communes. Il s'agit d'octroyer une partie de la TVA au financement de certains projets rentables. Parallèlement, il est prévu de créer et de faire développer une banque de développement régionale.

## 2. Les impôts indirects :

Lorsqu'il n'y a pas rôle, les opérations de perception de l'impôt sont à la fois plus simple et plus rapide. Une seule administration se charge à la fois de la détermination de l'assiette et de son recouvrement et ce souvent le même agent qui est chargé de l'accomplissement des trois opérations. Actuellement, les administrations chargées des impôts indirects sont l'administration de l'enregistrement et du timbre chargée de la perception du droit d'enregistrement et de timbre et de bourse. L'administration des contributions indirectes qui s'occupent des taxes sur le CA et accroissement des monopoles fiscaux. Enfin, l'administration des douanes qui a compétence en tous ce qui concerne les droits de douane.

### Sous section 2 : la classification économique

Cette classification distingue les impôts sur le capital, sur le revenu et sur les dépenses qui prend comme critère la ressource économique atteinte par l'impôt. C'est sans doute la classification la plus rationnelle, mais comme toute classification, il comporte sa part d'arbitraire.

- ✓ Les impôts sur le capital : le capital est formé par l'ensemble des biens qu'un sujet économique possède à un moment donné alors que le revenu présente un caractère répétitif, périodique. Alors que le capital est un stock qui ne se renouvelle pas chaque année, c'est pourquoi les classiques libéraux considèrent qu'il est difficile que l'impôt puisse entamer régulièrement le capital sinon, ce dernier finirait par disparaître. Il en résulte qu'on ne peut utiliser l'impôt sur le capital à l'effet de niveler la fortune mais il ne saurait être question d'en faire une ressource permanente. Néanmoins, pour l'école contemporain, il apparaît que l'impôt ne détruit jamais la richesse nationale et il en modifie simplement la répartition, elle l'emploie à l'occasion de la redistribution par l'Etat.

**Remarque :** il importe en pratique de faire la distinction entre les véritables impôts sur l'impôt qui ampute réellement le capital et les impôts assis sur le capital qui ne porte pas atteinte à ce dernier car ils sont payés par les contribuables.

Il existe plusieurs types d'impôt qui peuvent être rangés dans la catégorie d'impôt sur le capital :

- ✦ Les impositions sur les gains de fortune qui frappent les accroissements exceptionnels dont le capital bénéficie en certaines circonstances, elles se présentent comme une instruction intermédiaire entre l'impôt frappant le revenu et un prélèvement sur le revenu portant sur l'ensemble du capital.
- ✦ L'impôt sur une transmission du capital : l'impôt concerne toutes les transmissions du capital qu'il s'agisse de mutation entre vifs à titre onéreux ou à titre gratuit ou encore de mutation pour cause de décès « droit d'enregistrement ou de propriété introduit par la colonisation en 1915 et le droit d'héritage. Les impôts sur les mutations à titre onéreux existent dans toutes les législations. On notera en revanche que les droits sur les héritages n'existent pas au droit musulman. Cette disposition assume dans les pays industrialisés une importante action de nivellement à la naissance. Les impôts sur les successions peuvent être établit soit sur la fortune nette du défunt soit sur la part de chaque héritier ; il s'agit là d'un impôt payé au moyen du capital lorsque son taux est élevé. En général, l'impôt sur les successions frappe les capitaux tous les 30 ou 35ans, par conséquent, la période est suffisamment longue pour permettre la reproduction du capital. Ce type d'impôt se prête à l'interventionnisme de l'Etat. Cela pourrait être utilisé par un certain nombre de pays en voie de développement.
- ✦ Les prélèvements exceptionnels sur le capital pratiqués par certains pays européens : il a été institué en France à la fin de la 1<sup>ère</sup> guerre mondiale (1914-1918) et c'est

institué un véritable impôt de solidarité. Il s'agit là d'un moyen de confiscation totale ou partielle acquise dans des conditions suspectes à la faveur des troubles économiques engendrées par une révolution ou une guerre. Ce type d'impôt vise à résorber la masse monétaire excessive pesant sur l'économie nationale. Elle est précédée la plupart du temps à des mesures de recensement des liquidités en cause.

Section 3

### Les impôts sur le revenu :

Par revenu, il faut entendre les ressources habituelles des contribuables, autrement dit, qui se reproduit périodiquement. Le revenu apparaît comme une matière de choix pour l'impôt puisque celui-ci présente un caractère régulier. L'école libérale considère que le revenu est la meilleure mesure. Les impôts sur le revenu frappent les différents revenus à leur source c'est-à-dire au moment de leur perception par le bénéficiaire. Il s'agit là d'impôt direct puisque le prélèvement au profit du fisc s'effectue à intervalle régulier. On peut distinguer trois types fondamentaux d'impôts sur le revenu à savoir :

- ❖ L'impôt unitaire.
- ❖ L'impôt cédulaire.
- ❖ L'impôt à double élément .

- a. L'impôt unitaire : l'impôt unitaire sur le revenu des personnes physiques est destiné à frapper la masse des revenus des contribuables déduction faite des frais et charges afférents à l'acquisition ou à la conservation des revenus. En général, l'impôt sur le revenu global emporte progressivement. Il porte sur l'ensemble des revenus familiaux considérés comme une unité à la fois sociologique et économique. Dans ce type d'imposition, il est tenu compte des personnes vivant au foyer notamment celle à charge soit par déduction soit par le système de quotient familial. Aussi bien, le chef de famille peut opter pour l'imposition séparée de sa conjointe et ses enfants mineures à raison de leur revenu propre mais il bénéficie des déductions et des quotients.
- b. Les impôts cédulaires : un système d'impôt cédulaire atteint chaque catégorie de revenu ou cédule. Au Maroc, le système est cédulaire par un impôt dont les règles d'assiette et de taux sont adaptées à la nature des revenus réalisés. chaque impôt ne concerne qu'une catégorie de revenu tel que le revenu foncier, revenu mobilier, salaire, profits commerciaux, la cédularité a été introduite au Maroc par les colons. Si l'impôt unitaire peut être fortement personnalisé, il ne fait pas contre aucune destination en ce qui concerne les diverses sortes de revenu. Or, il peut paraître logique de frapper d'un taux plus faible les revenus gagnés que les revenus portant sur les biens fonciers. Le système d'impôt cédulaire peut permettre cette politique.

Remarque : dans les pays en voie de développement ; dans la mesure où les Etats ont produit des systèmes fiscaux qui n'introduisent pas suffisamment de rigueur, les notions d'efficacité et d'équité. C'est ainsi que dans les pays en voie de développement les revenus productifs sont fortement taxés alors que les revenus issus des rentes sont faiblement touchés par l'impôt.

Exemple : au Maroc, il y a conflit entre l'orientation qui semblait privilégier l'exportation basée sur l'exportation et l'orientation actuelle depuis 1984 qui privilégie le secteur de la promotion immobilière et lotissement. Le risque est de contrarier l'exportation par suite des

avantages énormes. Pour le secteur de lotissement et de logement immobilier. Par ailleurs, l'industrie immobilière se heurte à une double contradiction : difficulté d'écouler les logements neufs ensuite augmentation excessive des coûts des matières premières.

- c. **Les impôts à double élément** : l'impôt à double élément est intermédiaire entre l'impôt unitaire et l'impôt cédulaire. Il est en principe divisé en une taxe professionnelle en une taxe progressive. C'est ce qu'on observe aux Etats Unis d'Amérique et dans une certaine mesure en Angleterre. On notera également que la plupart des systèmes fiscaux sur les revenus soumettent les sociétés à un régime fiscal différent de celui applicable aux personnes physiques.

**Les impôts sur la dépense (Impôt indirect)** : par impôt sur la dépense, il faut entendre ceux qui sont destinés à atteindre le revenu consommé. Il s'agit d'impôts qui sont inclus dans les prix des produits qu'on livre à la consommation et qui sont supportés par l'acquéreur du produit final. Pratiquement, ces impôts sont indirects s'appliquant à diverses interventions : production, transaction, consommation. Ces impôts sont très sensibles à la conjoncture économique ce qui est un inconvénient qu'avantage car ces impôts diminuent en période de crise. A l'époque justement où l'Etat a grand besoin. Il présente l'avantage certain de ne pas paraître gros aux yeux des contribuables. Mais, ils ont l'inconvénient de transformer les producteurs et les commerçants en véritables collecteurs de l'impôt soumis au contrôle de l'administration. Cette classe d'impôt comprend quatre types principaux :

- Taxes intérieures de consommation.
- Taxe sur le CA.
- Les droits de douane.
- Les droits de Timbre.

- ❖ **Les taxes intérieures de consommation** : ces droits tiennent leur dénomination de leur fait générateur qui est en principe la mise à la consommation ou la mise en circulation des produits imposables. La matière imposable des droits indirects est le plus souvent constituée par des produits nettement bien définis. Au Maroc le protectorat jusqu'au années 50 a largement accès sa politique fiscale. Avant l'apparition et le développement des taxes sur le CA ces produits ont été très nombreux, leur champ d'application s'est rétréci et dans la plupart des Etats modernes, ils ne touchent que les alcools, boissons alcoolisées et les produits pétroliers.
- ❖ **Les taxes sur le CA** : elles portent sur la généralité des produits ou des services. Tout au moins sur un nombre important d'entre eux. Alors que l'impôt indirect classique frappe la matière imposable sans égard à la qualité du contribuable. La taxe sur le CA peut par le jeu de l'exonération soit par l'institution du taux différent, tant la personne du producteur ou du commerçant que celle du consommateur.  
Exemple : il est possible d'exonérer certains produits de base ou de surtaxer les produits de luxe.
- ❖ **Les droits de timbre** : il s'agit là d'impôt perçu à l'occasion de la rédaction d'un écrit formant titre d'un acte juridique. On peut dire que ces droits existent dans la plupart des législations.
- ❖ **Les droits de douanes** : sont les impôts qui frappent les marchandises importées sur le territoire, il s'agit des droits d'entrée et rarement des marchandises exportées. Il s'agit là d'un impôt puisqu'on se trouve en présence d'une prestation pécuniaire requise des particuliers à savoir les importateurs et les exportateurs par voie

d'autorité et sans contrepartie. En principe, la perception des droits de douane est opérée à des fins économiques et la fonction des pourvoyeurs du trésor.

**Remarque :** la politique douanière actuelle marocaine est basée sur un double objectif : d'une part protéger même provisoirement un certain nombre d'industries qui se sont créées contre la concurrence étrangère. Il s'agit dans ces conditions de taxer fortement les produits concurrents mais aussi favoriser les industries de substitution aux importations en encourageant leurs équipements et en taxant faiblement les pièces détachées dans la mesure où cette politique aboutit objectivement à une baisse des recettes douanières. En conséquence, le ministère des finances cherche un complément de recette en taxant fortement les biens de consommation durables et non durables.

Actuellement, cette politique rentre en conflit avec les orientations du FMI qui pousse les entreprises marocaines à l'ouverture et à l'exportation. Le FMI pousse tous les pays en voie de développement à l'exportation. Or, leurs productions sont concurrentes.

La concurrence qui vient très rude est profitable importations des pays occidentaux.

## X Chapitre 2 : La technique de l'impôt

Une fois résolue la question du choix entre 'matière imposable' sur laquelle portera l'impôt, toute opération fiscale passe par trois phases essentielles : la détermination des bases d'imposition, l'application d'un tarif assez bas d'imposition de façon à faire apparaître le montant de la recette publique correspondant ; c'est la liquidation d'impôt. Enfin, le recouvrement de l'impôt ainsi défini.

### ✓ Section 1 : l'assiette de l'impôt

**Rappel :** asseoir l'impôt c'est d'une part rechercher la matière imposable et d'autre part déterminer la base d'imposition. L'étude du problème de l'assiette conduit à distinguer trois idées successives : la détermination de la nature de la matière imposable susceptible d'être frappée par l'impôt, la recherche ensuite de la matière imposable et enfin la fixation des moyens susceptibles de l'atteindre.

#### Sous section 1 : la détermination de la matière imposable

On évoquant la classification économique de l'impôt, nous avons déjà cité diverses façons de saisir la matière imposable en distinguant successivement les impôts sur le capital, sur le revenu et les impôts sur la dépense. Néanmoins, pour aller plus vite, et avant la détermination de cette matière imposable, il est utile d'opposer : les impôts spécifiques des impôts « ad-valorem », les impôts réels des impôts personnels et enfin les impôts spéciaux des impôts généraux.

##### A. Les impôts spécifiques et les impôts ad-valorem :

On dit que l'impôt est spécifique quand il est assis d'après la nature des objets, leurs nombres, leurs poids, leurs volumes... Exemple : la vignette payée par les propriétaires des véhicules et dont le cout dépend de la puissance de la voiture constitue un impôt spécifique. On peut citer également certains impôts indirects tels que les taxes qui frappent les vins, les lames de rasoirs...

L'impôt ad-valorem est au contraire un impôt assis sur la valeur des objets taxés, il se calcule en pourcentage de cette valeur. L'impôt ad-valorem est la règle pour les impôts sur le capital et les impôts sur le revenu, mais, il s'applique directement sur les impôts sur la dépense.

Remarque : l'impôt spécifique a pour principal avantage d'éviter la fraude puisque les éléments matériels sur lesquels il s'appuie sont à déceler. En revanche, il manque de sensibilité, alors que l'impôt ad-valorem est d'une justice assez discutable. La tendance actuelle au plan fiscal est la domination de l'impôt ad-valorem. Exemple : droits de douane.

### X **B. Les impôts réels et les impôts personnels :**

Cette distinction est très ancienne, ainsi sous l'ancien régime en France, on faisait la distinction entre la taille réelle établie sur le revenu foncier et la taille personnelle propre aux contribuables. De même, la fiscalité romaine opposait le tributum-soli au tributum-capitis.

L'impôt réel est celui qui frappe les biens sans aucune considération de la situation personnelle du contribuable. Exemple : l'impôt foncier est établi d'après les données du cadastre. Nous sommes ici, face à un impôt réel.

Les droits d'enregistrement sur les ventes d'immeubles. L'impôt réel est simple et d'application simple et facile. Néanmoins, il ne répond pas à la conception contemporaine de la justice fiscale. Exemple : les petits propriétaires sont frappés durement au titre de l'impôt foncier que les gros pour un bien de même valeur. Et c'est pourquoi son taux doit rester modéré.

L'impôt personnel pour sa part s'attache à une certaine matière imposable mais le calcul de l'imposition tient compte de la personnalité du contribuable apprécié en raison de sa situation familiale et compte tenu aussi des dangers et des risques qui grèvent ces revenus.

Exemple : la plupart des systèmes fiscaux occidentaux font une différenciation très claire entre les contribuables célibataires et les contribuables ayant en charge une famille.

Remarque : on notera que l'impôt personnel répond à la conception contemporaine de la justice fiscale mais elle suppose la réunion d'éléments d'appréciation qui sont très nombreux. Du point de vue scientifique, il est préférable toutefois de distinguer les impôts spéciaux des impôts généraux.

### X ❖ Les impôts spéciaux et les impôts généraux :

On notera tout d'abord que ces termes n'ont rien d'absolu. Le vocabulaire varie suivant les auteurs. C'est ainsi que 'Michel TROTABAS' fait la distinction entre les impôts particuliers et les impôts universels.

D'autres, Pr. Walley, Pr. Lafférière, Pr. Maurice LAURE font la distinction entre les impôts analytiques et les impôts synthétiques. D'autres auteurs comme Pr. Mehl parlent des impôts spéciaux et des impôts généraux. L'idée est toujours la même, elle consiste à opposer les impôts qui atteignent une valeur ou une situation économique prise dans son ensemble et ceux qui au contraire ne frappent qu'un élément. De toute façon, il convient toujours de distinguer l'impôt unique de l'impôt général. La distinction entre impôts spéciaux et impôts généraux est particulièrement utile du point de vue fiscalité.

L'impôt analytique est souvent réel encore que parfois, personnel. Alors que l'impôt synthétique n'est pratiquement jamais réel par sa nature, il permet une personnalisation très poussée.

## Sous section 2 : la recherche de la matière imposable

La recherche peut être opérée par deux principaux procédés : le recensement et la déclaration d'existence. Dans le premier système, l'initiative revient essentiellement aux agents de l'administration, alors que dans le second, il est attendu du contribuable. En pratique, les deux procédés sont employés concurremment et l'un constitue une vérification de l'autre.

- A. **Le recensement** : dans le procédé de recensement, l'agent de l'administration se déplace à l'objet de rechercher la matière imposable. Exemple : l'imposition au titre de la patente. Dans le cas de la patente, l'administration délègue un inspecteur d'impôt chargé d'évaluer la consistance des locaux et du matériel de production. Dans ces conditions, le recensement est utilisé pour les impôts établis sur les signes extérieurs comme l'impôt foncier.
- B. **La déclaration d'existence** : en matière de contribution indirecte, l'acte initial revient à l'assujéti. Par exemple, les entreprises devant la TVA doivent présenter une déclaration d'existence lorsqu'elles commencent leur activité, par la suite, elles ont à fournir une déclaration mensuelle ou trimestrielle concernant leurs ventes. Le même procédé existe au Maroc en matière d'impôt sur les sociétés.

## Section 3/ : les méthodes d'évaluation de la matière imposable

Il s'agit de mesurer avec autant d'exactitude que possible la quantité que détient le contribuable de la matière imposable en cause, deux grands procédés doivent être signalés en matière d'évaluation. Le premier repose sur la déclaration faite soit par les intéressés soit par un tiers, le second s'appuie sur les indices faisant résumer la consistance de la matière imposable. On procède à une approximation à caractère plus ou moins automatique.

### **A. L'évaluation directe par le contribuable :**

Celle-ci comporte deux modalités : la première consiste à exiger au contribuable lui-même une déclaration qui comporte en plus des divers renseignements l'indication du montant de la base d'imposition, la seconde consiste à demander à la partie versante la déclaration des sommes qu'ils ont payé à des tiers au cours d'une période donnée.

#### **1. La déclaration par le contribuable lui-même :**

La déclaration par le contribuable est applicable d'une façon générale à toutes les matières imposables. Cependant, dans la pratique, il n'est procédé de la sorte comme matière d'impôt sur le revenu de contribution indirecte, de taxe sur le CA, de droits de douane et d'enregistrement mais surtout en matière d'IR, de TVA et de droit de mutation que l'évaluation revêt une importance particulière. Les déclarations requises du contribuable sont à présenter à l'administration fiscale dans un certain délai dès l'apparition du fait générateur de l'impôt et notamment au début de l'année fiscale en ce qui concerne l'impôt sur le revenu. Ce procédé constitue une sorte de confession et il repose essentiellement sur la sincérité des individus. Néanmoins, cette sincérité est loin d'éviter une importante fraude fiscale. On essaye de remédier à cet inconvénient en entourant une déclaration de multiplicité de vérification et de contrôle, l'administration a la possibilité de demander aux contribuables des explications écrites ou orales à l'appui de ces déclarations « contrôle sur caisse ». si le

contribuable se dérobe, l'administration peut procéder à la taxation d'office en rejetant la déclaration. En outre, l'administration est toujours fondée sur des contrôles sur place notamment en matière de TVA, quoi qu'il en soit, le système de contrôle reste non satisfait et les vérifications sont toujours mal appuyées par les contribuables.

## **2. La déclaration par un tiers :**

Parfois, la déclaration incombe à un tiers que la situation met au courant des revenus exacts du contribuable. C'est ainsi, que les employeurs sont tenus de déclarer les salaires qu'ils versent à leurs subordonnés. Exemple : au Maroc, le système utilisé permet ses prélèvements à la source au titre des PTS (prélèvements sur traitements et salaires).

De même, l'employeur au Maroc est tenu de déclarer les émoluments qu'il a versés à des personnes extérieures à la société. Ce système présente des avantages en ce sens que la fraude n'est pas à craindre puisque le déclarant n'a aucun intérêt à tromper le fisc. Tout au contraire puisque d'une part, il serait passible de pénalité et que d'autre part, la déclaration qu'il fournit lui permet de soustraire les sommes déclarées de ses propres revenus. Il arrive même que le tiers soit tenu de prélever l'impôt à l'occasion même de paiement des revenus par le procédé de la retenue à la source. Cette différence de traitement entre les différentes sources de revenu introduit d'importantes différenciations des individus devant la loi.

Les commerçants par exemple en tous l'aptitude pour échapper à l'impôt, ce qui est moins d'être le cas pour le salarié et du secteur privée et du secteur public.

## **B. L'évaluation directe par préemption :**

Dans ce procédé, on évalue la matière imposable d'une façon plus ou moins approximative en dehors du contribuable. Il existe plusieurs systèmes de mesure à savoir :

Le système des indices ou des signes extérieurs de la richesse et le système des évaluations directes par l'administration.

### **1. Le système des indices ou des signes extérieurs :**

Par sa nature, la méthode reposant sur l'utilisation des indices sont surtout applicables en matière d'impôt de caractère réel. L'exemple le plus classique a été celui de l'impôt sur les portes, les balcons et fenêtres ou l'agent de l'administration avait seulement pour mission d'évaluer les cotes de la rue. Néanmoins, la méthode indiciaire s'applique encore toutefois en matière de patente (immeubles/ machines). Cette méthode est encore utilisée dans les pays occidentaux à titre de moyen substituteur ou de contrôle dans le domaine de l'IR.

Au Maroc, l'IR prévoit la possibilité pour l'administration de contrôler les déclarations des contribuables à partir des signes extérieurs. Ce système a l'avantage à l'état pur de la simplicité et de la commodité puisque tout contact avec le contribuable est supprimé car l'arbitraire de l'administration n'a pas la possibilité de se manifester. Néanmoins, le procédé comporte des inconvénients, très souvent, le système conduisait en France à frapper sévèrement les locaux, ..... a été respecté et à modérer ou à atténuer la pression fiscale sur les bâtiments insalubres. Par ailleurs, le rapport entre les signes extérieurs et les valeurs est toujours discutable et de toute façon, les impôts basés uniquement sur des indices ne peuvent être que d'un rendement limité c'est pourquoi, de nos jours les signes extérieurs constituent surtout un procédé de contrôle des déclarations et non un procédé d'impôt.

Pression fiscale= total des impôts directs et indirects/ PIB

## **2. Le système des forfaits :**

Au sens strict, le forfait est un contrat à un prix fixé à l'avance, les parties renonçant à une évaluation précise. C'est donc un contrat aléatoire qui comporte pour chacune des parties des chances de gains ou de pertes sur l'objet même de la déclaration.

La méthode des forfaits a pour elle l'avantage de supprimer tout contrôle de l'administration pendant une certaine période. Elle limite donc l'intervention fiscale. Bien souvent, le procédé est critiquable, à ce titre, les conditions mêmes dans lesquelles les forfaits sont acceptés trouvent que les revenus ainsi établis restent inférieurs aux revenus réels : commerce de gros, on distingue deux types de forfaits :

### **a. Le forfait légal :**

Le forfait légal consiste en une évaluation de la base d'imposition par des procédés empiriques puisque défini par la loi fiscale. Exemple : sous le protectorat, en matière de bénéfice agricole, le forfait est évalué par application à la superficie de l'exploitation d'un rendement moyen à l'hectare de terre arrêté par une commission spéciale. Dans ces conditions, le forfait légal est en réalité un procédé d'évaluation administratif mais il diffère de celle-ci par la faculté qui est laissée au contribuable d'opter pour l'imposition suivant le mode du bénéfice réel.

### **b. Le forfait conventionnel :**

Celui-ci est le résultat d'une confrontation entre le contribuable et le fisc. Tout au moins dans le cas où un accord est possible, c'est le cas en matière de TPS (taxe sur les produits et services) et en matière de TVA fixée pour une durée limitée, le forfait est renouvelable par tacite reconduction, il peut également être dénoncée de part et d'autres sous certaines conditions à l'effet de remplacer le forfait existant par un nouveau forfait ou encore par le régime bénéfice net réel.

**Remarque :** l'administration fiscale Marocaine vise actuellement à restreindre l'importance du contribuable forfaitaire et pour soumettre ces derniers à l'imposition au titre du bénéfice net réel.

## **3. L'évaluation administrative :**

Dans ce système, le fisc procède lui-même à l'évaluation de la matière imposable, une distinction doit toutefois être opérée.

Parfois, l'évaluation administrative est une forme d'évaluation dérivée du forfait. C'est ainsi, que le contribuable fournit au fisc certains éléments et sur cette base, le fisc procède à l'évaluation qui peut d'ailleurs être discutée ultérieurement par le contribuable. Parfois, les pouvoirs d'appréciation du fisc sont plus grands et l'administration fixe elle-même d'autorité la valeur de la matière imposable s'appuyant à cet effet sur tous les éléments qui peuvent parvenir à sa connaissance.

Le défaut essentiel du système réside dans son arbitraire. Aussi, le contribuable peut-il toujours contester l'évaluation faite par l'administration ? Mais alors il lui appartient de trouver l'inexactitude du chiffre arrêté par l'administration. La procédure de la taxation d'office est largement utilisée au Maroc notamment dans les cas où le contribuable a refusé de supplier aux obligations prévues par la loi.

## Section 2 : la liquidation de l'impôt

La matière imposable étant maintenant connue, il faut la soumettre à la loi fiscale afin de déterminer la dette du contribuable. La liquidation de l'impôt est l'opération qui a pour objet de déterminer le montant de la dette fiscale par application à la base d'imposition d'un tarif qui comporte essentiellement un taux et éventuellement des déductions et/ou des majorations. Trois questions d'ordre différent doivent être examinées à savoir :

Le choix des techniques permettant d'établir des tarifs d'impôt, ensuite le problème le plus général du taux de l'impôt dans ses rapports avec les nécessités sociales et économiques (cf. : TD ou exposés). Enfin, l'examen des modalités de la liquidation.

### Sous section 1 : le choix des techniques permettant d'établir les tarifs d'impôt

Trois problèmes retiendront notre attention :

- 1) Faut-il fixer deux tarifs à l'avance ou seulement après l'estimation de la matière imposable ? c'est le problème de quotité et de l'impôt de répartition.
- 2) Doit-on lorsqu'il s'agit d'établir le tarif des impôts de quotité, imaginer des modalités différentes dans l'établissement de ces tarifs ? c'est le choix entre l'impôt progressif et l'impôt proportionnel.
- 3) Peut-on encore sur les bases d'imposition percevoir un seul impôt ou au contraire peut-on supposer plusieurs liquidations sur une même base ? nous nous trouvons dans ce dernier domaine appelé à examiner les notions de centime puis de décime.

#### A. L'impôt de répartition et l'impôt de quotité :

L'impôt étant destiné à couvrir les charges publiques, il peut paraître commode de fixer à l'avance son montant global et ensuite de le répartir entre les contribuables d'où on dit qu'il y a impôt de répartition lorsque la loi fixe le rendement total de l'impôt par province et par commune. Le procédé de la répartition comporte certains avantages :

Le produit de l'impôt fixé à l'avance présente un degré de certitude élevé et ne dépend pas des fluctuations de l'économie, le procédé peut neutraliser la fraude, néanmoins, dans la pratique, on constate que ces avantages sont plus apparents que réels. C'est ainsi que dans les faits, on constate des moins values dans certaines régions car certaines créances deviennent irrécouvrables. D'un autre côté, le système est incapable d'assurer la moindre plus value puisque son rendement est fixé à l'avance. Par ailleurs, l'égalité entre les contribuables est très relative. Certaines régions peuvent être moins imposées que d'autres, c'est cette violation des principes d'égalité qui a fait adopter aujourd'hui la formule dite de la quotité. Dans le système de la quotité, c'est le taux de l'impôt qui est fixé d'avance et non le produit de celui-ci qui est toutefois évalué d'une façon approximative dans les prévisions budgétaires. Ce produit est fonction à la fois du taux et de la quantité de la matière imposable, alors que dans le système de la répartition, le produit de l'impôt est en principe indépendant des variations de la matière imposable, avec le système de la quotité, on perd l'avantage de la connaissance préalable du rendement de l'impôt mais en contrepartie, on gagne la possibilité de réaliser des plus values notamment dans une économie en expansion. Par ailleurs, le principe d'égalité entre les contribuables est mieux respecté.

#### B. L'impôt progressif et l'impôt proportionnel :

Lorsqu'on a admis le procédé de la quotité, il reste à fixer le tarif permettant de déterminer l'impôt par rapport à la valeur imposable. Deux procédés sont possibles pour établir le tarif en question et le choix entre ces deux procédés entraîne une distinction capitale qui comporte l'impôt progressif et l'impôt proportionnel. Ce domaine est celui dont le taux demeure fixe quelque soit la quantité de matière imposable obtenue par le contribuable. Exemple : l'impôt de 5% des revenus quelque soit le montant de ce revenu.

L'impôt progressif est l'impôt dont le taux augmente au fur et à mesure que s'accroît la quantité de la matière imposable. Exemple : au Maroc, l'imposition des salariés du secteur public est basée sur un système progressif en espèces, le revenu doit être décomposé en tranches et le taux de l'impôt progresse au fur et à mesure de l'augmentation des revenus imposables.

Si tout compte considéré la progressivité doit être aménagées pour fonctionner. Il convient d'établir un rythme de progressivité tel que le taux de l'impôt n'arrive pas à rattraper la matière imposable. On peut atteindre ce résultat : soit en appliquant directement la progressivité et alors on a le choix entre la progressivité globale et celle par tranche, soit en retenant simplement l'idée d'un taux variable sans pour autant établir un taux progressif et on aboutit alors à une progressivité par exemption (abattement).

### **1. La progressivité globale :**

Dans le taux de progression global, la matière imposable est classée en masse de plus en plus importante en partant de 0 et on attribue à chaque masse un taux d'impôt de plus en plus élevé. Exemple : un revenu de 5000dhs paiera 5% de la totalité, un revenu compris entre 5000dhs et 10000dhs supportera 10% sur la totalité du revenu etc....

L'avantage du système est sa simplicité mais son inconvénient réside dans l'injustice qu'elle fait naître aux frontières de chaque tranche. En effet, celui qui a un revenu immédiatement supérieur au chiffre de la tranche risque de posséder en définitif un revenu net d'importance moindre que celui dont le revenu se trouvait inférieur à cette tranche. En conséquence, le contribuable peut se trouver tenter de dissimuler le surplus afin de rester dans la classe inférieure.

**Remarque :** ce défaut disparaît pratiquement si le tarif varie par quantité suffisamment petite de la base d'imposition. Ceci aboutit à des barèmes extrêmement lourdes et complexes.

### **2. La progressivité par tranches :**

Dans ce système, au lieu d'appliquer à la totalité de la matière imposable un taux unique, on le décompose en tranches et on applique à chacune d'elle un taux différent, les tranches supérieures à un taux plus fort. Exemple : un revenu annuel décomposé en tranches :

<u>Revenu annuel :</u>	<u>tarifs :</u>
6000-12000	5%
12001-20000	7%
20001-30000	9%
30001-36000	12%

Comme on le voit, pour obtenir le montant de l'impôt, il faut totaliser les différents produits obtenus en multipliant chaque tranche par l'élément du taux correspondant. C'est ce système qui est appliqué au Maroc en matière d'IR. Ce système satisfait au principe d'égalité et assure en même temps un rendement normal puisque les tranches supérieures peuvent être frappées par des taux élevés mais l'inconvénient du système c'est sa complication à la lecture du tarif. Le taux réel de l'impôt n'apparaît pas.

### **3. L'impôt dégressif :**

Tous les procédés de l'aménagement progressif aboutissent à une dernière tranche comportant un chiffre au-delà duquel la progression s'arrête, le tarif devient alors proportionnel afin d'empêcher que l'impôt atteigne un taux spoliateur. En général, on cherche à appliquer la progressivité jusqu'à la plus haute limite possible mais on peut au contraire augmenter le tarif de telle sorte que la progressivité ne se manifeste que sur une petite étendue (surface). La majorité de la matière fiscalable étant soumise à un taux proportionnel ; on dit alors que l'impôt est dégressif.

### **4. La progressivité par exemption ou abattement :**

Dans ce système, on applique l'idée de progressivité en utilisant exclusivement un taux fixe mais en prévoyant un abattement (abattement pour charge de famille, abattement en raison de la faiblesse du revenu initial) et les abattements apparaissent en matière d'impôt sur le revenu. Dans toutes les législations, on rencontre également ce phénomène en matière d'impôt sur les successions.

### **C. Les notions de principale, de centime et de décime :**

Les diverses formules analysées ci-dessus fournissent directement le montant de la dette fiscale que la loi fiscale peut mettre en charge de chacun des contribuables c'est ce qu'on appelle le principal. Lorsque l'Etat a de nouveaux impôts et décide de majorer le taux des impôts existants, elle recourt parfois à un 3<sup>ème</sup> procédé qui consiste simplement (sans modifier le taux de l'impôt) à lui ajouter un complément, ce dernier calculé proportionnellement à l'impôt primitif porte le nom de décime et de centime. Cette formule aboutit à effectuer une double liquidation sur un même élément d'assiette. Exemple 1 : au Maroc, la taxe d'édilité est calculée sur les mêmes bases que la taxe urbaine.

Exemple 2 : au Maroc, on assiste depuis 1985 à un supplément à la patente qui profite tant au chambre de commerce et d'industrie qu'aux collectivités territoriales.

**Sous section 2 : le taux de l'impôt dans ses rapports avec les nécessités sociales et économiques : (Voir liste des exposés).**

### **X Sous section 3 : les modalités de liquidation de l'impôt**

En principe, la liquidation de l'impôt revient à l'administration mais il arrive parfois que le contribuable procède lui-même à la liquidation. L'administration se bornant alors à une vérification.

#### **A. L'intervention exclusive de l'administration :**

La liquidation de l'impôt est faite des dépôts des déclarations des redevables par l'agent chargé également du recouvrement. En matière de droit constaté, la liquidation est faite postérieurement à la constatation par un agent qui peut être différent pour celui chargé du recouvrement dans le cas des impôts recouverts par voie de rôle, il est procédé au calcul sur documents intermédiaires appelés : matrice.

**B. L'intervention initiale du contribuable :**

Il arrive parfois que le contribuable procède lui-même à la liquidation de l'impôt. Il en est ainsi en matière de taxe sur le CA ou même en matière d'impôt sur les sociétés.

**X Section 3 : le recouvrement de l'impôt**

Le recouvrement est l'ensemble des procédures financières par lesquelles l'impôt passe du patrimoine du contribuable dans les caisses du trésor public. Il consiste d'examiner successivement les organes de recouvrement et les modalités de recouvrement.

**Sous section 1 : les organes de recouvrement**

On distingue à cet égard trois systèmes de recouvrement :

Le système de la collecte, celui de la ferme et celui de la régie.

**A. Le système de la collecte :**

Dans le système de la collecte, les contribuables élisent eux-mêmes les délégués chargés du recouvrement de l'impôt pour le compte du trésor. Historiquement, ce système a été utilisé en France sous l'ancien régime notamment pour la taille. On peut dire que ce système a donné de nouveaux résultats, la plupart du temps, les collecteurs élus se dérobent à leurs fonctions ou ne les exercent que sous la contrainte de la puissance publique.

Par ailleurs, le procédé est périlleux, les collecteurs risquent d'être partiels, en pratique répartition et collecte ont toujours été liés ce qui explique la disparition du système de la collecte.

**B. Le système de la ferme :**

Dans le système de la ferme, un accord intervient entre l'Etat et un particulier en vertu duquel ce dernier verse à l'Etat une somme forfaitaire qu'il récupère sur le contribuable, l'avantage du système est de décharger l'Etat de toutes préoccupations quant à l'assiette et au recouvrement de l'impôt. Néanmoins, l'Etat conserve certains pouvoirs en matière de contrôle administratif et juridique sur les opérations de la ferme, le système a en revanche de très gros inconvénients, l'expérience montre que les fermiers s'enrichissent au dépôt de l'Etat et du trésor ce qui fait que le trésor perd la différence entre les sommes versées par le fermier et celle effectivement recouverts par les contribuables. Par ailleurs, les fermiers ont toujours fini par constituer une administration puissante se présentant comme une sorte d'Etat dans l'Etat. Au Maroc, le détournement du flux fiscal lié au système de recouvrement de l'impôt a engendré l'affaiblissement de l'Etat central. La crise fiscale du 19<sup>ème</sup> siècle, le recours à l'emprunt et l'irruption du phénomène colonial. En conséquence, c'est la crise fiscale du 19<sup>ème</sup> siècle qui a amené à la colonisation.

**C. Le système de la régie :**

Dans ce système de la régie, l'impôt est assis et recouvert par des fonctionnaires publiques pour le compte même de l'Etat. Le système de la régie a été généralisé par la révolution Française qui a créé les quatre grandes administrations fiscales à savoir :

- Les contributions directes.
- Les contributions indirectes.
- Les douanes.

✗ Cette structure a été reproduite au Maroc avec la colonisation.

## Sous section 2 : les procédés de recouvrement

Le paiement de l'impôt peut être organisé de différentes façons qui conduisent à distinguer des points de vue de recouvrement divers types d'impôt. Ce point précisé dont nous examinerons les modalités même du recouvrement des impôts.

### A. Les diverses formes de paiement de l'impôt :

On distingue dans cet ordre d'idées :

L'impôt en nature et l'impôt en argent, les droits au comptant et les droits constatés.

#### a. L'impôt en argent et l'impôt en nature :

Historiquement au Maroc, l'impôt jusqu'au début du 19<sup>ème</sup> siècle était payé en nature sous forme de grains, récoltes... le lieu ou le produit de l'impôt été entreposé s'appelle 'Khzin' et progressivement 'Al makhzan' soit trésor.

A partir de la fin du 19<sup>ème</sup>, l'impôt payé en numéraire, ce mouvement a été renforcé par les colonies.

#### b. Les droits au comptant et les droits constatés « développements antérieurs » :

### B. Les modalités de recouvrement des impôts :

Le paiement de l'impôt peut être fait soit par un tiers suivant des règles fixées par la loi soit par le contribuable lui-même.

#### 1. Déclaration par le contribuable lui-même :

Tantôt le paiement est ordonné, tantôt il est spontané. Le paiement est ordonné quand l'impôt est perçu par voie de rôle après perception de l'investissement. D'une façon générale, le paiement est effectué spontanément en matière de TVA.

#### 2. Le paiement par un tiers :

Le versement par un tiers consiste dans le fait qu'une personne autre que le contribuable verse l'impôt entre les mains du fisc et le récupère ensuite sur le contribuable. Exemple : au Maroc, le prélèvement sur les salaires et traitements obéit à cette logique, l'avantage du système est de simplifier le travail administratif et accélérer les retraits de la monnaie.

## Chapitre 2 : structure actuelle du système fiscal Marocain

Actuellement, le système fiscal Marocain est structuré comme suit :

### **Sous section 1 : la fiscalité directe**

Celle-ci est dominée par deux types de prélèvements à savoir :

Le prélèvement qui touche les sociétés à savoir l'IS et puis un prélèvement sur les personnes physiques ou assimilées. Parallèlement, il existe d'autres prélèvements dont les taux sont calculés sur les mêmes bases : il s'agit de la taxe urbaine et de la taxe d'édilité.

### **Sous section 2 : la fiscalité indirecte**

Le système est dominé par la TVA, parallèlement, il existe plusieurs prélèvements indirects : la fiscalité douanière, il existe des taxes spécifiques : taxes intérieures de consommation, taxes sur les produits pétroliers.

On intègre également dans cette fiscalité indirecte les droits d'enregistrement et de timbre.

### **Sous chapitre 2 : étude de la fiscalité Marocaine**

Pour illustrer la fiscalité Marocaine, nous étudierons au niveau du prélèvement direct de l'IS et au niveau de la fiscalité indirecte, il sera procédé à l'analyse de la TVA.

### **Section 1 : Etude de l'IS au Maroc**

Cet impôt a été institué par le dahir du 31/12/1986

#### **1. Les personnes imposables :**

L'IS touche toutes les sociétés quelque soit leurs formes et leurs objets à l'exclusion : des sociétés en non collectif et en commandite simple constituées au Maroc et qui ne comprennent que des personnes physiques ainsi que des associations en participation sauf dans le cas où ces sociétés et associations optent à l'imposition pour l'IS, les sociétés de faite, les sociétés à objet immobilier quelque soit leurs formes dont le capital est divisé en parts sociales ou actions administratives. Cet impôt s'applique également aux établissements publics et autres personnes morales qui se livrent à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif.

Sont exonérées de l'IS : les associations sans but lucratif et les organismes assimilés pour les opérations conformes à l'objet défini dans leur statut. Les coopératives marocaines et leurs unions régulièrement autorisées dont le statut et le fonctionnement et les opérations sont reconnues conformes à la réglementation et à la législation en vigueur régissant la catégorie à laquelle elles appartiennent.

Les sociétés qui se livrent à l'élevage du bétail pour les bénéfices provenant de cette activité. Remarque : une exonération de 50% est accordée aux sociétés agricoles au titre des bénéfices provenant des cultures céréalières, sucrières, fourragères et cotonnières.

#### **2. Les bases d'imposition :**

#### **Notion du résultat fiscal :**

Le résultat fiscal de chaque exercice comptable est déterminé d'après l'excédent des produits d'exploitation (profits et gains) provenant des opérations de toutes natures effectuées par la société sur les charges engagées ou supportées pour les besoins de l'activité imposable, aux produits d'exploitation s'ajoute les stocks, les travaux en cours existants à la date de clôture des comptes.

### 3. Les comptes d'exploitation générale :

Résultat du pont de vue comptable en tenant compte des stocks (stock initial+charges+stock final+ventes= bénéfice ou perte). Au sens financier, le résultat est obtenu en retranchant les produits des charges.

**Remarque :** la déclaration fiscale de l'entreprise s'appuie sur les présentations claires des résultats comptables de l'entreprise. Ce résultat apparaît comme le produit d'une différence matérialisant d'un côté charges d'exploitation et de l'autre côté de l'entreprise aux produits : le résultat dégagé par la société peut être aménagé selon la volonté des entrepreneurs.

Le résultat dégagé par l'entreprise peut être aménagé selon la volonté des entrepreneurs. C'est ainsi que l'entreprise peut minorer le résultat en agissant sur les différents postes constituant le compte d'exploitation de l'entreprise de chaque année.

L'action peut se développer aussi bien au niveau des produits :

**Possibilité 1 :** manipulation de la valeur des stocks initiaux, en général, les stocks initiaux sont estimés de manière à gonfler démesurément le stock de départ.

**Possibilité 2 :** majoration abusive des facteurs qui sont envoyés par les entreprises « création de sociétés fictives » ayant pour objet la délivrance de fausse facture. Certaines sociétés entretiennent des rapports étroits avec les multinationales dotées d'une comptabilité informatisées, ce qui augmente leur possibilité d'évasion fiscale ou l'envoi de fausses factures. L'entreprise a également la possibilité de jouer sur ses frais financiers et sur ses dotations aux amortissements. En matière de frais financiers, il est toujours intéressant d'emprunter des capitaux aux banques en période d'inflation, ceci permet de gonfler les frais financiers et de rembourser ultérieurement aux banques les emprunts minorés par le jeu de l'inflation. En matière d'amortissement, l'entreprise a toujours tendance à majorer excessivement ses annuités d'amortissement ; l'objectif étant de diminuer ses résultats.

#### Actions au niveau des produits :

L'entreprise a toujours intérêt en fin d'exercice comptable à laisser la valeur des stocks finals en jouant sur l'évaluation des stocks matières. En matière du CA, la tendance est à déclarer seulement une partie du CA réalisée par l'entreprise ses biens comme moyen dans les secteurs commerciaux et industriels seule 20% du CA est déclarée au fisc.

**La notion du déficit reportable :** le texte loi précise que « le déficit d'un exercice comptable peut être déduit du déficit de l'exercice comptable suivant à défaut de bénéfice ou en cas de bénéfice insuffisant pour que la déduction puisse être récupérée en totalité ou en partie, le déficit ou le reliquat du déficit peut être déduit des bénéfices des exercices comptables suivants jusqu'au 4<sup>ème</sup> exercice ». Cette disposition reste très libérale en droit Marocain.

#### 4. Liquidation de l'IS :

L'impôt sur les sociétés est calculé d'après le bénéfice réalisé au cours de chaque exercice comptable qui ne peut être supérieure à 12 mois.

##### a. Taux de l'IS :

Le taux de l'IS est fixé à 30%. Ce taux est ramené à 10% pour certains produits énumérés à l'article 12 : (redevances pour l'usage ou le droit à l'usage des droits d'auteur, redevance pour la possession de licence de licence d'exploitation...) à 12% pour les travaux immobiliers ou de montage, installations industrielles ou techniques réalisées par les entreprises étrangères installées au Maroc (évasion fiscale). Néanmoins, le législateur a prévu un dispositif qui permet de contraindre les entreprises déficitaires à supporter une cotisation minimale laquelle cotisation (0.25% pour la tranche du chiffre d'affaires comprise entre 1dh et 100000dhs, 0.50% pour la tranche comprise entre 100000dhs et 1000000dhs et pour le surplus 0.75%. toutefois, le montant de la cotisation minimale ne peut être inférieure à 1500dhs ni supérieure à 100000 dhs par exercice. La cotisation minimale n'est pas due par les sociétés pendant 3ans (36ans) suivant la date du début de leur exploitation.

##### b. Paiement de l'impôt :

La cotisation minimale doit être payée spontanément dans les 30 jours suivant la date d'expiration de chaque exercice comptable, lorsque l'impôt dû par la société est > 0 la cotisation, le reliquat doit être versé spontanément en deux parts égales exigibles. La première au plus tard à la date d'expiration du délai de déclaration prévue, la seconde dans les deux mois suivant l'expiration du délai. Les versements sont effectués à la caisse du percepteur ou lieu du siège social ou le principal établissement de la société ; chaque versement est accompagné d'un bordereau conforme au modèle fourni par l'administration doté est signé par la partie versante.

#### 5. Le régime des plus values, des fusions et de réévaluation des bilans :

1. Le régime des plus values : et profit résultant des cessions, cessation et transformation de la forme juridique de la société.

a. Les plus values : constatées et profits réalisés en cours d'exploitation, la société qui en cours d'exploitation en cas de cession partielle de l'entreprise procède à des retraits ou à des cessions d'éléments corporels ou incorporels de l'actif immobilisé bénéficie sur option soit :

⚡ Abattement appliqué sur la plus value nette globale résultant des retraits ou sur le profit net global des cessions obtenues après imputation des moins values des retraits ou des pertes résultants des cessions.

Exemple : il arrive des fois qu'en cours d'exercice : vente de 2 matériels

Matériel A	Matériel B
Valeur de vente : 400000	Valeur de vente : 400000
Valeur Comptable Nette= -30000	Valeur Comptable Nette= -45000
Plus Value : 10000	Moins Value= 5000

Le problème est le suivant : comment faut-il imposer le gain ou la perte ?

Le législateur a prévu un taux d'abattement qui est fonction de certains délais qui apparaissent entre les années d'acquisition et de cession. Dans ces conditions les taux d'abattement sont les suivants :

25% si la durée de détention du matériel est entre 4ans et 8ans.

50% si la durée de détention du matériel est supérieure ou égale à 8ans.

Dans notre exemple, la plus value nette = 5000  $d=4ans$  abattement 25% = 1250

La plus value imposable = 5000 - 1250 = 3750

L'impôt à payer = 3750.45% = 1687.50

3750.44% = 1650

Ce système privilégie nettement sur option le matériel largement obsoléscent. La société peut bénéficier de l'exonération totale de l'impôt frappant la plus value s'elle s'engage par écrit à réinvestir le montant dans les biens. Le produit net global réalisé au cours d'un même exercice dont le délai maximum est de 3ans suivant l'expiration de cet exercice.

**Remarque :** cette disposition de la loi sur l'IS est intéressante dans la mesure où elle montre le souci du législateur d'orienter les entreprises dans le sens de l'investissement productif.

## **2. La plus value constatée et profit réalisé en fin d'exploitation :**

Dans le cas de retrait ou de cession d'éléments corporels, incorporels de l'actif immobilisé à l'occasion de la cessation de l'activité d'une société, le taux d'abattement applicable sur les plus values nettes globales sont :

50% si le délai de détention est entre 4ans et 8ans

75% si le délai de détention est supérieure ou égale à 8ans

**Remarque :** en définitive, on pourra dire qu'au Maroc, le législateur semble orienter sa politique selon les tendances suivantes :

- ✓ Il est fait aux entreprises un régime favorable lorsque celle-ci s'engage au réinvestissement (nécessite un engagement écrit du redevable).
- ✓ Dans les autres cas, le principe de l'imposition est retenu selon l'âge de l'actif. Néanmoins, le régime fiscal applicable en cours et en fin d'exploitation semble assez libéral.

## **3. Fusion des sociétés de groupement :**

L'évolution de l'économie contemporaine est caractérisée par un phénomène considérable que l'on bâtit de concentration. Au plan juridique, ce phénomène est matérialisé par des

opérations regroupées sous le vocable général de fusion. Néanmoins, en cas de fusion, deux cas au moins sont envisagées : le premier met en présence deux entreprises A, B à patrimoine différent qui désirent regrouper leur potentiel de production sans maintenir leur ancienne personnalité juridique. Dans ce cas, la fusion entre A et B donnera naissance à un être juridique nouveau « C », chacune de ces entités détient dans son portefeuille les actions de l'autre. Le problème est quelque peu compliqué par le fait qu'il y a entre les diverses sociétés candidates à la fusion un système de participation croisé ce qui signifie que A détient dans son portefeuille des actions au nom de A. le problème est encore aggravé par l'existence d'un marché boursier qui affecte la valeur évaluative des titres. Quel est le régime fiscal envisagé par la loi en matière de plus value résultante de ces fusions ?

**Le principe général posé par l'article 20 de la loi sur l'IS :** « lorsque des sociétés relevant de l'IS fusionnent par voie d'absorption, la prime de fusion réalisée par la société absorbante A ou B correspondants à la plus value sur sa participation dans la société absorbée y comprise après application des abattements prévus à l'article 19 dans le résultat fiscal de la société intéressée ».

Le texte précité pose un principe supplémentaire à savoir que les sociétés fusionnées ne sont pas imposées sur le profit net à la condition que la société absorbante ou nait de fusion dépose au service local l'assiette des impôts directs dont la ou les sociétés fusionnées un double exemplaire et dans un délai de 30 jours suivant la date de l'acte de fusion une déclaration écrite accompagné d'un état récapitulatif des éléments apportés comportant tous les détails relatifs aux profits réalisés ou aux pertes subies et dégageant les profits nets qui ne seront pas imposées chez la société fusionnée.

✱ **Dépôt d'un état concernant pour chacune des sociétés :**

1. Les provisions figurants au passif du bilan avec indication de celle qui n'ont pas fait l'objet de déduction fiscale.
2. De la réserve spéciale de réévaluation.
3. De l'acte de fusion dont lequel la société absorbante ou nait de la fusion s'engage :
  - a. A reprendre pour leur montant intégral les provisions antérieures ainsi que la réserve spéciale de réévaluation.
  - b. A réintégrer dans ses bénéfices imposables le profit net réalisé par chacune des sociétés fusionnées sur l'apport.

**Remarque :** en général, les amortissements constatent la dépréciation physique d'un bien matériel détenu par l'entreprise, les provisions pour leurs parts sont constituées par la société en vue de se prémunir contre certaines dépréciations affectant les stocks ou le portefeuille client en cas d'insolvabilité des clients s'ils le sont ils viennent en déduction du résultat fiscal mais doivent être réintégrées à ce dernier dans l'hypothèse ou les événements qui ont donné lieu à ces dernières ou à la création de ces provisions ne sont pas produites ou matérialisées réellement.

La notion de réserve : une fois le bénéfice comptable dégagé par les écritures de la société, celle-ci doit répondre à une double obligation :

✱ Elle doit honorer ses impôts sur le résultat

Par ailleurs, elle doit honorer ses actionnaires. Néanmoins, dans la pratique, l'entreprise ne procède à la distribution qu'après avoir constitué des réserves.  
Quels sont les principaux types de réserves existantes en droit Marocain ?

**Réserve légale :** elle est calculée sur le capital nominal de la société et figure au passif du bilan. Cette réserve vise à prémunir les titres contre les risques liés à la déconfiture de l'entreprise.

**Réserve statutaire :** cette réserve est constituée dès la création de l'entreprise et vise à donner d'autres sécurités aux actionnaires.

**Réserve d'investissement :** abrogée par le texte sur l'IS et constituée sur les résultats de l'entreprise en vue de l'acquisition de titres, d'emprunt du trésor. Cette réserve est destinée en principe à l'acquisition de biens d'équipement mais faiblement rémunérés.

**Réserve spéciale ou de réévaluation :** cette réserve constate la nécessité pour la société de réévaluer ses actifs de l'érosion monétaire. La constatation de cette réévaluation se traduit par la constatation spéciale de réévaluation qui figure au passif de l'entreprise.

#### 4. **Réévaluation des bilans :**

Le droit fiscal Marocain actuel prévoit la possibilité pour les sociétés de réévaluer leurs actifs suivant des coefficients fixés par voie réglementaire. La réévaluation porte sur :

- Les terrains, propriétés de la société à l'exclusion des terrains acquis en vue de la revente ou achetés en vue de la réalisation de programmes de lotissement ou de promotion immobilière.
- Des éléments amortissables de l'actif : les constructions, matériels, mobiliers brevets d'invention à condition que ces brevets soient acquis pendant 2ans, les plus values de réévaluation sont égales pour chaque élément à la différence entre la valeur comptable de ces éléments avant et après réévaluation. Le montant total de la plus value de réévaluation en franchise d'impôt est porté à une réserve spéciale figurant au passif du bilan.

#### 3. **Le régime fiscal de la réserve spéciale de réévaluation :**

Le législateur a prévu l'exonération de la réserve spéciale dont l'hypothèse ou certaines conditions sont réunies :

- a. Il faut que cette réserve soit affectée à la compensation des pertes comptables soit à l'incorporation du capital. Néanmoins, l'incorporation de la réserve au capital nécessite la réalisation de certaines conditions :
  1. Cette incorporation doit être précédée de celle de la totalité des autres réserves à la disposition de la société. Cette disposition vise à faire disparaître tous les bénéfices occultes ou latents qui figurent au bilan de la société.

2. Cette incorporation ne doit pas être précédée dans un délai de 4ans d'une réduction du capital social et ne doit pas être suivie dans un délai de même durée d'une réduction du capital social ou de la cessation des activités de la société. Ces dispositions visent à éviter les spéculations pouvant amenées certaines sociétés à abuser et de la confiance des actionnaires et de la confiance de l'administration fiscale. Dans l'hypothèse ou la société refuse de se plier aux exigences fiscales énumérées ci-dessus, la réserve spéciale de réévaluation est intégrée à la base imposable de la société avec un abattement de 25% si l'affectation de la réserve spéciale de réévaluation n'a pas été effectué dans les conditions prévues par l'administration. En totalité, si la société qui a bénéficié de l'exonération refuse le contrôle de l'administration portant sur l'affectation de la réserve spéciale ; elle doit payer des amendes.

L'examen des principales dispositions fiscales à caractère techniques nous amène à faire les observations suivantes :

1. Alors que l'impôt sur le bénéfice semble créer des taux d'impositions différents selon la taille des entreprises, actuellement, le système en nivelant la charge fiscale ne fait pas, cette différence entre les sociétés impose d'avantages les PME à un moment ou la politique l'Etat semble encourager les PME.
2. Le régime des plus-values, celui des fusions et celui des réévaluations d'actifs semble encourager les entreprises d'une part au renouvellement d'outillage, d'autre part, à la concentration industrielle. Or, cette dernière est loin de correspondre aux finalités de développement dans la mesure où elle pénalise les pertes de l'entreprise fortement utilisatrices de main d'œuvre. Par ailleurs, cette évolution encourage l'importation de biens d'équipement industriels à un moment où le Maroc est confronté à une grave crise de balance des paiements. Par ailleurs, on observera qu'aucun dispositif ne peut contrecarrer l'évasion fiscale.

comment classe t-on économiquement l'ici, et en quoi consiste la technique ?