



Colloque – Webinaire

Consentement à l'impôt : comment le réactiver ?

Noureddine BENSOUDA
Trésorier Général du Royaume

Rabat, le 20 mars 2021

Professeur Michel Bouvier,
Professeur Marie-Christine Esclassan,
Mesdames et messieurs.

S'il semble tout à fait évident aujourd'hui que les impôts soient consentis par les citoyens ou leurs représentants, c'est-à-dire le parlement, cela n'a pas toujours été le cas.

Historiquement, c'est "The Bill of rights"¹ de 1689 en Grande Bretagne qui a fait valoir certains droits et libertés en déclarant, entre autres, qu'il est illégal de lever des impôts sans le vote du parlement², dont l'origine remonte à la Grande Charte des libertés, la Magna Carta de 1215, qui a établi le principe selon lequel il n'y a pas de taxation sans représentation.

Un siècle plus tard, en 1789, la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen dispose, dans son article 14, que:

« Les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».

Il en découle que l'impôt revêt une portée politique, dans la mesure où la levée de l'impôt doit être explicitement acceptée par ceux qui le supportent ou par leurs représentants, avec comme objectif d'assurer l'équilibre nécessaire entre les exigences de l'Etat et le respect des droits des individus³.

C'est le principe de la légalité de l'impôt, dont la conséquence, selon le Professeur Michel Bouvier, est que « seul le Parlement est habilité, dans le cadre d'une loi de finances ou d'une loi ordinaire, à créer, modifier ou supprimer un impôt, à en définir les règles d'assiette, de calcul et de recouvrement⁴ ».

Au Maroc, l'article 71 de la Constitution dispose que « le régime fiscal et l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impôts » font partie du domaine de la loi.

Cet axiome de base ne s'est-il pas un peu érodé avec le temps à cause des incursions qu'il subit ?

En effet, en plus de l'incursion traditionnelle du gouvernement dans le domaine de la loi, lorsqu'il agit par voie réglementaire, et de l'incursion de l'administration fiscale, qui use de son pouvoir d'interprétation des lois, nous pouvons recenser d'autres incursions ou agressions notamment :

¹ Loi pour la déclaration des droits et libertés des sujets et pour le règlement de la succession à la Couronne, 16 décembre 1689.

² « levying taxes without grant of Parliament is illegal ».

³ Louis Trotabas, Jean -Marie Cotteret, Droit fiscal, 8^{ème} édition, Dalloz, 434p., p.70.

⁴ Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 10^{ème} édition, LGDJ lextenso éditions, 2012, 316p., p.48.

- les effets de la mondialisation qui font que les parlements sont amenés à entériner des décisions prises ailleurs au nom de la coopération internationale avec d'autres Etats ;
- le pouvoir grandissant des multinationales et principalement les GAFAs ;
- l'influence des organisations internationales qui établissent des standards de systèmes fiscaux et des modèles en matière de fiscalité internationale ;
- la forte présence de groupes d'intérêts ou de pression dans les instances de décisions.

Cette situation a bien été soulignée par le Professeur Michel Bouvier qui a relevé que :

« dans la pratique, le pouvoir fiscal est en réalité détenu par différents acteurs aux logiques et aux intérêts souvent divergents ; c'est ainsi, qu'à côté du Parlement, l'exécutif est souvent appelé à jouer un rôle essentiel dans le domaine; il faut également souligner le poids des administrations financières dont l'influence n'est pas négligeable, celui de même des acteurs socio-professionnels, ou bien encore l'ouverture de plus en plus grande des échanges au plan international ; autant de facteurs qui pèsent sur le pouvoir de décision fiscale et ne lui permettent qu'une autonomie relative⁵».

Ainsi, **la mondialisation** et l'ouverture des échanges commerciaux et financiers entre pays exigent la conclusion d'un certain nombre de conventions bilatérales ou multilatérales qui reçoivent, in fine, l'approbation des parlements.

A titre d'exemple, les accords de libre-échange ou les conventions d'intégration régionale limitent, en quelque sorte, le pouvoir du parlement, bien que le consentement juridique soit bien fondé.

Mais en réalité, le pouvoir de négociation et d'expertise varie d'un pays à l'autre.

Que peut alors faire un Etat en développement, dont les dimensions économique et politique sont faibles face à des pays développés ?

En fait, pour la majeure partie de ces conventions, nous pouvons considérer que dans beaucoup de cas, les Etats se trouvent davantage en présence de contrats d'adhésion que de conventions internationales, puisqu'ils n'ont pas le même poids sur la scène internationale.

A titre d'illustration, lorsque l'Union Européenne a pris l'initiative de lutter contre les pratiques fiscales dommageables notamment les paradis fiscaux, les Etats en relation avec l'Europe étaient obligés de souscrire à cette vision.

⁵ Michel Bouvier, La question de l'impôt idéal, Archives de philosophie de droit 46 (2002), p. 15-23, p.15.

Pour le cas du Maroc, il était question de réduire, voire de supprimer les régimes fiscaux incitatifs, au risque de continuer à figurer sur la « liste grise » des paradis fiscaux établie par l'UE.

Ainsi, le Maroc a dû adapter son régime fiscal d'encouragement aux exportateurs et modifier en substance le statut de Casa Finance City, hub financier en Afrique, créé en 2010.

Pourtant, les incitations fiscales accordées faisaient bien partie de la politique de développement économique du pays.

Que peut faire le parlement devant cette réalité ? Comment le principe de consentement à l'impôt peut-il résister à cette mondialisation ?

La marge de manœuvre demeure faible.

Concernant **les multinationales** et principalement les entreprises du numérique, leur puissance économique et financière est tellement forte et leur chiffre d'affaires est tellement plus important que le PIB de certains Etats, qu'il est aujourd'hui devenu impensable de croire que les pays et leurs parlements peuvent leur imposer leurs lois.

Nous observons certes, quelques tentatives au niveau européen.

Mais en réalité, devant ces multinationales, il n'est possible que de négocier pour pouvoir parvenir à un terrain d'entente, afin d'aboutir, tant soit peu, à une fiscalité appropriée.

De manière lucide, que peut exiger un représentant de citoyens au parlement devant des multinationales qui, le plus souvent, conditionnent leurs implantations et leurs investissements dans un pays aux incitations ou exonérations fiscales qu'elles peuvent obtenir ?

Où est, donc, le consentement à l'impôt ?

Le consentement à l'impôt est en effet battu en brèche. Il existe théoriquement, juridiquement, mais pas réellement. Les Etats les plus fragiles finissent le plus souvent par se soumettre à l'hégémonie voire aux dictats des multinationales.

S'agissant **des organisations internationales**, il est relevé une forte expertise et une présence importante des pays économiquement et politiquement puissants notamment les pays de l'OCDE.

Leurs niveaux de développement et de recherche scientifique font qu'ils sont souvent à l'origine des grandes réformes des systèmes fiscaux au niveau mondial.

Ils disposent d'une grande influence dans l'élaboration du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE et du modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.

En fait, les systèmes fiscaux et les modèles de fiscalité internationale reflètent davantage les modèles économiques, financiers et fiscaux des pays développés et répondent à leurs objectifs stratégiques.

Ces modèles occultent le plus souvent la prise en compte de certaines spécificités des pays en développement qui caractérisent leur système fiscal tels que la présence d'un important secteur informel et un civisme fiscal moins marqué, qui sont à l'origine à la fois de la prédominance des impôts indirects par rapport aux impôts directs et des difficultés de recouvrement.

L'architecture de ces systèmes et de ces modèles a été conçue principalement par eux-mêmes et pour eux-mêmes, même si tous les pays sont présents dans les instances internationales.

Leur supériorité scientifique et leur niveau d'implication plus fort, ont pour conséquence, que les tendances fiscales au niveau international traduites dans les normes adoptées sont plus bénéfiques et mieux adaptées à leurs économies et leurs politiques.

Les représentants des citoyens au niveau du parlement des autres pays ne peuvent qu'adopter ces systèmes et modèles dans leurs législations fiscales respectives, car ils ne disposent pas d'autres alternatives.

Enfin, **les groupes d'intérêts ou de pression**, dont l'influence peut être apparente, lorsqu'ils sont reconnus juridiquement par leurs Etats, ou diffuse, quand ils agissent dans les coulisses, contribuent fortement à l'élaboration de la législation fiscale.

A ce titre, il est à noter que « les taux, les seuils d'exonération ou d'imposition, les niches, les abattements, les plafonds ... ne se bricolent pas sans remettre en cause des situations personnelles et donc sans modifier des rapports sociaux, établir ou détruire des situations légitimes⁶ ».

Ainsi, le consentement à l'impôt, censé traduire la volonté générale des citoyens, finit par représenter des intérêts corporatistes ou ceux d'une catégorie sociale aux dépens de la collectivité.

Au final, une analyse de la composition des parlements permet de déceler les secteurs d'activité les mieux défendus.

⁶ Jean-Philippe Delsol, L'injustice fiscale ou l'abus de bien commun, Editions Desclée de Brouwer, 2016, 334 pages, p.10

D'ailleurs, dans le cas du Maroc, il est observé que ce sont les secteurs de l'immobilier et de l'agriculture qui bénéficient le plus des incitations fiscales.

En termes d'agents économiques, ce sont les entreprises qui obtiennent des avantages fiscaux beaucoup plus que les ménages ou les salariés.

Vu sous cet angle, le consentement à l'impôt est par conséquent un consentement qui accroît les privilèges au lieu de les réduire.

La pression fiscale est supportée par une partie de la population, alors que l'impôt a vocation à être universel et doit être réparti de manière équitable, en vue de réduire les inégalités sociales.

Comment donc réactiver le consentement à l'impôt face à la progression du pouvoir réglementaire, à l'extension du pouvoir d'interprétation de l'administration, à la mondialisation, à la montée en puissance des multinationales et des groupes de pression, et enfin, face aux exigences des organisations internationales ?

Quatre voies me semblent envisageables.

La première voie, connue de tous, est l'encadrement du pouvoir réglementaire en matière fiscale.

S'il est évident que l'exécutif puisse fixer par décret les détails d'application des lois fiscales, il a été constaté, et depuis fort longtemps, une tendance à élargir ses compétences aux dépens du législatif, comme cela a été le cas, à titre d'exemple, pour la décision ministérielle⁷ prise en 2018 de changer un délai légal de déclaration de l'impôt sur le revenu au Maroc.

Ainsi, et en vue de respecter la séparation des pouvoirs et sauvegarder le consentement à l'impôt, il est fondamental que le pouvoir réglementaire ne puisse agir que lorsqu'une disposition fiscale peut être détachable d'une règle d'assiette, de liquidation ou de recouvrement.

La deuxième voie est l'encadrement du pouvoir d'interprétation de l'administration fiscale.

En effet, du fait que les dispositions fiscales, contenues dans les lois de finances, ont un caractère général et ne peuvent plus être comprises simplement⁸, l'administration fiscale fournit sa propre interprétation de ces dispositions, à travers des circulaires et des instructions qui n'ont pas force de loi, mais qui constituent la doctrine fiscale.

⁷ Décision du 20 février 2018 de report du délai légal à fin juin 2018.

⁸ Vincent Dussart, Le parlement et l'impôt, Le Seuil | « Pouvoirs », 2014/4 n° 151, pages 57 à 69.

Dans ce cadre, « formellement, on continuera de parler de l'intention du législateur, mais n'est-ce pas sauver une apparence qui interroge le principe même du consentement à l'impôt ?⁹ ».

A ce titre, le renforcement du rôle du parlement dans l'élaboration des lois fiscales et leur contrôle par le juge limiteraient les incursions de l'administration fiscale dans le domaine législatif.

La troisième voie est la maîtrise de la connaissance fiscale.

Les Etats doivent investir dans la formation de leurs ressources humaines dans ce domaine, afin de comprendre les enjeux au niveau international.

L'éducation et la formation continue sont la seule réponse possible pour compter aujourd'hui dans ce monde qui avance à grande vitesse.

Les représentants de la Nation ont à plusieurs reprises sollicité d'être assistés par des compétences dans les domaines économique, financier et fiscal, afin de leur permettre de bien remplir leurs fonctions d'élaboration et de contrôle des lois.

Or, les formations dispensées dans certains pays sont davantage concentrées sur la technique fiscale, plus exactement sur l'application de l'impôt aux entreprises et aux citoyens.

Les formations en politique fiscale, législation et fiscalité internationale ne sont pas très développées.

Par conséquent, les pays en développement resteront toujours à la traîne et continueront de s'inspirer de la fiscalité des pays développés, avec des adaptations très timides à leurs réalités.

Ils persisteront à appliquer les systèmes et modèles fiscaux conçus par d'autres et adaptés à des environnements différents des leurs, sous le regard bienveillant du FMI et de la Banque Mondiale qui les encouragent à les dupliquer, en les présentant, le plus souvent, comme des recettes miracles de sorties de crise financière.

Le consentement à l'impôt ne pourra retrouver son habit d'origine que si les décideurs maîtrisent la matière fiscale et son évolution, afin que la représentation nationale traduise la volonté des citoyens en veillant sur l'équilibre social, avec un intérêt tout particulier à la redistribution des revenus.

D'ailleurs, nous remarquons ici et là, que ce soit sur le plan théorique, à travers les travaux de Thomas Piketty et d'autres, ou que ce soit sur le plan politique, les hommes politiques, aux parlements et aux gouvernements, en appellent à plus d'égalité sociale afin d'assurer la paix sociale.

⁹ Idem.

La quatrième voie est l'accélération du développement économique pour pouvoir être reconnu mondialement et compter dans les organisations internationales, afin de contribuer à la conception des systèmes et modèles fiscaux.

Cette voie est conditionnée par la précédente, car pour être écouté, il faut avoir une bonne connaissance et une maîtrise de la matière fiscale.

Ainsi, les stratégies fiscales que les pays vont devoir adopter ne vont plus être étrangères à leur parlement, du fait que ces pays auront fortement participé à leur conception.

Pour conclure, il importe de souligner que le consentement à l'impôt devrait être mesuré à l'aune de son recouvrement.

A titre d'exemple, l'analyse de la fiscalité locale au Maroc, notamment la taxe professionnelle, la taxe d'habitation et la taxe sur les services communaux, montre que le taux de recouvrement ne dépasse pas 60% des taxes émises.

La fiscalité de l'Etat connaît également des restes à recouvrer qui demeurent élevés, ce qui laisse espérer que le consentement à l'impôt a encore des marges de progression qui contribueront sans aucun doute à renforcer les finances publiques.