

« Un État actuel des relations entre l'administration fiscale et les contribuables au Maroc »

"Current state of relations between the tax administration and taxpayers in Morocco"

LAMSAOUI SALAHEDDINE

Docteur en droit privé bilingue

Résumé

La mission essentielle de l'administration fiscale consiste à collecter l'impôt afin que l'État puisse remplir ses missions. À cet effet, elle a été instituée en administration de puissance publique et investie de prérogatives dérogoires au droit commun, qui lui confèrent une maîtrise étendue de la matière fiscale, depuis l'élaboration des textes jusqu'à leur mise en œuvre. Cette puissance ne garantit pourtant pas à elle seule la collecte : dans un régime déclaratif, le rendement de l'impôt repose avant tout sur l'adhésion des contribuables, c'est-à-dire sur l'exécution spontanée de leurs obligations. La question revêt une acuité particulière dans un pays où les prélèvements obligatoires occupent une place importante et qui connaît de profondes et rapides mutations économiques, sociales et technologiques.

Le présent article analyse l'état de cette relation ainsi que les politiques conduites pour la renforcer. Il établit que la méfiance mutuelle tient moins au contenu des textes qu'à la conjonction de trois facteurs : la présomption de mauvaise foi qui guide le comportement de l'administration, l'instabilité et le manque de lisibilité de la règle fiscale, et le sentiment d'injustice face à une charge répartie de manière inéquitable. La simplification conduite par la Direction générale des impôts vise par conséquent un but précis : rendre le système plus simple pour l'utilisateur et plus compréhensible pour le citoyen, de sorte que le consentement à l'impôt et l'équité fiscale gagnent en effectivité. Cette entreprise se révèle toutefois plus délicate qu'elle ne le semble : elle exige moins un allègement des seules formalités qu'une maîtrise, voire une clarification, de la complexité. Les réformes les plus fécondes ne sont pas celles qui allègent les démarches, mais celles qui rendent plus simple la situation même du contribuable.

Mots-clés : administration fiscale ; contribuable ; simplification ; civisme fiscal ; sécurité juridique.

Abstract

The core mission of the tax administration is to collect tax so that the State can fulfil its duties. For this purpose, it has been set up as a public authority vested with powers that depart from ordinary law, granting it extensive control over tax matters, from the drafting of rules to their implementation. Such power alone, however, does not secure collection: in a declarative system, tax revenue rests above all on taxpayers' acceptance, namely on the spontaneous performance of their obligations. The question is particularly acute in a country where compulsory levies weigh heavily and which is undergoing deep and rapid economic, social and technological transformations.

This article analyses the state of that relationship and the policies implemented to strengthen it. It shows that mutual mistrust stems less from the content of the legislation than from the combination of three factors: the presumption of bad faith that guides the administration's conduct, the instability and poor readability of tax rules, and the feeling of unfairness towards an inequitably shared burden. The simplification led by the General Tax Directorate therefore has a precise aim: making the system simpler for the user and more understandable for the citizen, so that consent to tax and tax fairness become more effective. This undertaking is, however, more delicate than it seems: it requires not so much a lightening of formalities as a mastery, or even a clarification, of complexity. The most fruitful reforms are not those that ease procedures, but those that make the taxpayer's own situation simpler.

Keywords: tax administration; taxpayer; simplification; tax compliance; legal certainty.



« Sans impôts, il ne peut exister de destin commun et de capacité collective à agir. »^{[^]landais}

INTRODUCTION

Qu'ils soient particuliers ou entreprises, les usagers de l'administration fiscale ont traversé depuis longtemps de multiples réformes, touchant aussi bien la législation que la modernisation de la gestion de l'impôt⁶⁵⁶. Pourtant, les bases de la relation entretenue avec ces usagers, envisagés comme des assujettis⁶⁵⁷, ainsi que les principes d'organisation des services — fondés sur la distinction traditionnelle entre assiette et recouvrement — n'avaient guère changé.

Le langage usuel reflète ce déséquilibre. L'expression « face à » installe d'entrée les deux partenaires dans une position inégale : l'un est tenu de se positionner par rapport à l'autre. Il est devenu banal de se représenter le contribuable, désarmé et soumis, devant la gigantesque machine qu'est l'administration fiscale, et d'en déduire qu'il ne lui resterait qu'une issue : se résigner⁶⁵⁸. L'analyse du système fiscal marocain fait d'ailleurs du contribuable un véritable fil conducteur⁶⁵⁹. Edgard Allix⁶⁶⁰ évoquait déjà celui qui plie sous le poids des impôts⁶⁶¹, alors que le contrôle fiscal était présenté

⁶⁵⁶ Le Maroc a entamé une réforme fiscale fondamentale au début des années 1980 (loi-cadre de 1984), avec l'introduction et la modernisation de la progressivité dans le système fiscal, ainsi que d'incitations dans tous les secteurs économiques. D'autres incitations ont été réintroduites dans des secteurs prioritaires en 1996. La réforme de 2015 a été couronnée par l'adoption de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances, publiée au *Bulletin officiel* du 18 juin 2015 : aboutissement d'un long processus d'examen et de débat au Parlement, elle constitue une étape importante dans l'amélioration du cadre régissant la gestion budgétaire, en assurant la conformité avec les dispositions de la Constitution et en renforçant le rôle de la loi de finances comme outil de mise en œuvre des politiques publiques et des stratégies sectorielles, dans le respect des impératifs d'efficacité, de transparence et de performance. Est venue ensuite la loi-cadre n° 69-19 du 26 juillet 2021 portant réforme fiscale, préparée après les assises de mai 2019 ; le projet initial n'avait pu être finalisé en raison de la création, par le Roi Mohammed VI, de la Commission spéciale sur le modèle de développement (CSMD), dont il a fallu attendre le rapport final pour être confronté à ses orientations.

⁶⁵⁷ Le mot appartient plus particulièrement au vocabulaire fiscal. L'assujettissement est la situation dans laquelle se trouve une personne qu'une loi ou un règlement administratif contraint à une prestation financière au profit d'une caisse publique.

⁶⁵⁸ Les titres de certains ouvrages sont significatifs à cet égard : René MACART, *Garde à vous fisc !*, Paris, Seuil, 1955 ; Pierre COURTOIS, *Face au fisc*, Paris, Stock, 1976, p. 270.

⁶⁵⁹ Comme le précise Edgard ALLIX dans son *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 1921, p. 369, à propos des « quatre règles d'Adam Smith : elles constituent, suivant l'expression de M. Stourm, une sorte de déclaration des droits des contribuables. (...) On ne saurait, dans des leçons sur l'impôt, passer sous silence, à cause de leur notoriété, les règles d'Adam Smith : ce sont là des principes de bon sens, qui ne comportent pas tous les longs commentaires qu'on y ajoute parfois ». Allix rappelle ces règles : 1° règle de justice — « les sujets de chaque État doivent contribuer aux dépenses du gouvernement, autant que possible en raison de leurs facultés respectives, c'est-à-dire en proportion du revenu dont ils jouissent respectivement sous la protection de l'État » ; 2° règle de certitude — « la taxe imposée à chaque citoyen doit être certaine et non arbitraire. L'époque, le mode, la quotité du paiement, tout doit être clair et net pour le contribuable, ainsi que pour toute autre personne » ; 3° règle de commodité — « toute contribution doit être levée à l'époque et suivant le mode qui paraissent les plus convenables pour le contribuable » ; 4° règle d'économie — « toute contribution doit être établie de manière à retirer des poches du peuple aussi peu que possible au-delà de ce qu'elle fait entrer dans le Trésor de l'État ».

⁶⁶⁰ Edgard Allix (1874-1938), maître de conférences de droit public à l'Université de Toulouse, demeure un auteur peu connu de la doctrine et de l'histoire fiscales françaises. D'autres, tels Gaston Jèze, Louis Troabas ou Gabriel Ardant, sont mieux identifiés. Allix fait partie de ces universitaires qui ont eu une riche carrière académique et politique — différentes missions, membre de cabinet ministériel — mais qui ont peu marqué la doctrine.

⁶⁶¹ « Les contribuables sont actuellement grevés d'impôts terriblement lourds et c'est évidemment un rôle moins ingrat de se faire auprès du Gouvernement l'interprète de leurs doléances que de leur opposer les nécessités budgétaires » (E. ALLIX, « La politique fiscale », in *Études d'économie et de finances*, Paris, LGDJ, 1948, p. 174). Voir aussi, du même auteur, « Abus de fiscalité », *ibid.*, p. 179, et « La vie chère et les taxes de consommation », *Revue politique et parlementaire*, 1925, p. 222.



comme une sorte d'« inquisition fiscale ». Ses travaux sur les fondements de l'impôt éclairent ainsi, de manière indirecte, les rapports entre le contribuable et l'État.

La réalité se révèle toutefois moins caricaturale que l'image qu'on s'en fait. À travers son Livre des procédures fiscales⁶⁶², le Code général des impôts encadre juridiquement cette relation en déterminant les droits et obligations de chaque partie⁶⁶³. La difficulté se situe dès lors moins sur le terrain du droit que sur celui de la pratique : ce n'est pas tant le cadre juridique qui entretient la méfiance que la façon dont il est mis en œuvre, interprété et ressenti.

Dans cette perspective, l'exécution spontanée des obligations fiscales représente un enjeu majeur pour l'État, a fortiori dans un pays où les prélèvements obligatoires pèsent lourd. La gestion de l'impôt y relève de la Direction générale des impôts, rattachée au ministère de l'Économie, des Finances et de la Réforme de l'administration⁶⁶⁴. La DGI⁶⁶⁵ a pour mission première de collecter l'impôt pour permettre à l'État d'exercer ses fonctions ; elle a été, dans ce but, constituée en administration de puissance publique, investie de prérogatives dérogatoires au droit commun⁶⁶⁶. Son influence couvre l'ensemble du processus, de l'élaboration des textes à leur application — émission des rôles, recouvrement et contrôle —, au sein d'un cadre normatif qui lui reste très largement favorable.

Forte de cette position, l'administration fait généralement preuve d'une méfiance reposant sur la présomption de mauvaise foi. Elle place alors au premier plan, dans ses rapports avec le contribuable, la répression de la fraude : la bonne foi, loin d'être la règle, devient l'exception. Confronté à cette

⁶⁶² Le Livre des procédures fiscales, institué par l'article 22 de la loi de finances n° 26-04 pour l'année budgétaire 2005, tel que modifié et complété par l'article 7 de la loi de finances n° 35-05 pour l'année budgétaire 2006, constitue la première étape du processus d'élaboration du Code général des impôts. Il regroupe dans un seul texte l'ensemble des dispositions relatives aux procédures fiscales prévues antérieurement au 1er janvier 2005 dans les textes relatifs à l'impôt sur les sociétés, à l'impôt général sur le revenu — devenu impôt sur le revenu à compter du 1er janvier 2006 —, à la taxe sur la valeur ajoutée et aux droits d'enregistrement. Il constitue l'aboutissement des mesures d'harmonisation et de simplification des textes fiscaux introduites lors des lois de finances successives (note de service n° 716, DGI).

⁶⁶³ Thierry LAMBERT, « Le contribuable face à l'administration fiscale », in J. CHEVALLIER (dir.), *Psychologie et science administrative*, Paris, PUF, coll. CURAPP, 1985, p. 102-121.

⁶⁶⁴ Le ministère des Finances est en charge des questions financières et monétaires, y compris les politiques de crédit et de finances extérieures. Il assure par ailleurs la tutelle financière des entreprises et établissements publics ou à participation étatique et, le cas échéant, contribue à leur transfert au secteur privé dans le cadre législatif et réglementaire du processus de privatisation. Ses principales missions sont : en matière budgétaire et fiscale, l'élaboration de la loi de finances et le suivi de son exécution, la définition et l'élaboration des politiques fiscale et douanière, le recouvrement des recettes publiques et le paiement des dépenses publiques ; en matière financière, la définition des conditions des équilibres financiers interne et externe, la tutelle réglementaire et technique des établissements et intermédiaires financiers, et la représentation du Maroc au sein des instances financières régionales et internationales ; en matière de contrôle, le contrôle des recettes et dépenses publiques, le contrôle financier des entreprises et établissements publics et de toute entité bénéficiant d'un concours financier de l'État, le contrôle des finances des collectivités territoriales, ainsi que la réglementation et le contrôle de l'activité des compagnies d'assurance et de réassurance ; en matière de restructuration et de cession d'actifs, la réalisation d'audits des entreprises et établissements publics, l'établissement de la liste des entités à céder ou à privatiser dans le cadre de la loi de finances, l'élaboration des dossiers de cession et la préparation des contrats-programmes. Le ministère est en outre chargé d'effectuer les actes relatifs aux biens mobiliers et immobiliers de l'État et d'assurer la défense des administrations publiques en justice, par le biais de l'Agence judiciaire du Royaume.

⁶⁶⁵ La DGI a pour mission d'asseoir les impôts d'État et de les recouvrer, de veiller à la bonne application de la loi et de gérer, pour le compte des collectivités territoriales, l'assiette de certains impôts locaux. Les trois principales directions chargées du recouvrement au sein du ministère sont la TGR, la DGI et l'ADII, chacune exerçant ce métier selon des perspectives différentes liées à ses missions et attributions.

⁶⁶⁶ Les pouvoirs conférés à l'administration fiscale font exception au droit commun : ainsi, dans certains cas, la charge de la preuve incombe au défendeur et non au demandeur, contrairement à ce que prévoit le droit commun.

organisation tentaculaire et à ses prérogatives, le contribuable se trouve, pour reprendre l'expression du professeur Thierry Lambert, dans la position de « David contre Goliath »⁶⁶⁷. Il perçoit avant tout l'impôt comme une « amputation de son patrimoine acquis par le travail, l'investissement ou encore par voie de mutation » ; il y voit une atteinte à son droit de propriété imposée au nom de la solidarité nationale, et l'administration incarne à ses yeux la spoliation. Privé d'une partie de ses biens et, de surcroît, regardé avec suspicion, il se défend en opposant à son tour sa propre méfiance à une administration qu'il estime répressive. En réaction, il fait de l'impôt un instrument et « le détourne à des fins sans cesse optimisant ».

La relation s'enferme ainsi dans un cercle vicieux : la méfiance de l'administration nourrit celle du contribuable, laquelle légitime à son tour la première. Sortir de ce cercle ne répond pas à une exigence éthique mais à un impératif budgétaire, puisque le civisme fiscal détermine directement le rendement de l'impôt. Cette relation, et le rapport de force qu'elle engendre, concerne donc au premier chef l'administration, qui doit apaiser les tensions et se donner les moyens d'affirmer son autorité et, par-delà, celle de l'État.

Dès lors, deux interrogations guident l'évaluation de cette politique publique :

- La politique visant à améliorer les rapports entre l'administration fiscale et les contribuables permet-elle une meilleure appréhension de la matière imposable et encourage-t-elle le paiement volontaire de l'impôt ?
- Sous quelles conditions la poursuite d'une politique de qualité de service peut-elle favoriser une meilleure acceptation de l'impôt ? Plus exactement, l'administration possède-t-elle les instruments nécessaires pour conduire cette politique et en évaluer l'incidence sur ses missions fondamentales — gérer, recouvrer, contrôler, informer et accompagner ?

Pour y répondre, il convient d'analyser en premier lieu le cadre et les finalités de cette politique publique, afin de cerner les freins au consentement (titre I) ; puis la simplification du système fiscal et des procédures, portée notamment par la loi n° 55-19, qui ambitionne de renforcer le civisme fiscal (titre II).

Une remarque préalable doit cependant être formulée. En tout lieu et pour tous, la complexité, à travers une réglementation proliférante, gagne notre quotidien ; il est toutefois un domaine où elle est vécue plus douloureusement : celui des prélèvements obligatoires. Au désagrément d'accepter une ponction sur ses revenus s'ajoute en effet, chez le contribuable, la peur de ne pas parvenir à remplir correctement ses obligations. D'où les déclarations d'intention visant à lutter contre cette complexité et les rares initiatives en ce sens, demeurées peu efficaces pour s'être attaquées à ses symptômes plutôt qu'à ses causes⁶⁶⁸. Si elle perdure, voire s'accroît, n'est-ce pas également parce qu'elle satisfait, d'une certaine manière, une attente sociale, que les conditions de sa gestion sont réunies et qu'elle ne comporte peut-être pas que des inconvénients ?

Titre I : Le cadre et les finalités de la politique publique en matière fiscale

L'impôt constitue un mode particulier de financement de l'État, des collectivités territoriales et, en partie, des organismes de sécurité sociale. Dès lors qu'il se traduit par un prélèvement obligatoire, sans contrepartie directe, sur une part des ressources d'une personne ou d'une entreprise, son paiement doit reposer sur des motifs suffisamment solides. Ces motifs ne sont pas uniquement juridiques : ils dépendent du comportement de l'administration (I) et de la façon dont le contribuable perçoit sa propre situation (II).

⁶⁶⁷ Th. LAMBERT, « Le contribuable face à l'administration fiscale », op. cit., p. 102-121.

⁶⁶⁸ Daniel GOUADAIN, « La complexité fiscale, un mal nécessaire ? », *Annales des Mines*, septembre 2000.



I. Une gestion fiscale plus orientée vers l'utilisateur

Les rapports entre les parties ne se limitent pas à la mise en œuvre des dispositions législatives et réglementaires, puisque l'administration fiscale revêt, aux yeux du public, une dimension symbolique qui lui est propre. Elle représente la captation d'une part du patrimoine de chacun ; elle incarne des pouvoirs de contrôle étendus ; elle est le modèle même d'une administration puissante et structurée, avec laquelle un dialogue d'égal à égal s'avère malaisé. Par l'impôt, les citoyens n'ont pas l'impression de « contribuer » — terme qui suggère la spontanéité, voire une forme de fierté. Le sentiment qui l'emporte est plutôt : « on me prend quelque chose », impression qui ne peut qu'engendrer la méfiance à l'égard de l'administration en charge de cette tâche.

a- *Relation administration fiscale / contribuable : aux racines de l'incompréhension*

La nouvelle conception de la gestion fiscale, axée sur l'utilisateur, est apparue au Maroc dans le cadre d'une modernisation du service public qui met l'accent sur la performance et la qualité du service. Elle implique que l'administration intègre trois facettes d'un même public : le citoyen, qui élit les représentants chargés de voter la loi ; le contribuable, qui concourt au financement du service public ; et l'utilisateur, qui en tire profit. Quiconque déclare et acquitte ses impôts est à la fois un contribuable attentif au bon usage de sa contribution et un utilisateur exigeant quant à la qualité du service fourni. Toute démarche de performance doit intégrer ce triptyque, en dépit des tensions qu'il comporte.

Le Maroc est à cet égard confronté à une difficulté générale et durable dans les rapports entre l'administration et les administrés, d'autant plus vive que ces rapports se traduisent par un prélèvement financier. La fiscalité devient ainsi un terrain de contestation privilégié, d'autant que cette évolution intervient dans un pays où la conjoncture économique reste difficile et où les traditions régalienues de l'administration demeurent prégnantes.

Du point de vue juridique, deux faiblesses s'additionnent. Les textes sont en premier lieu complexes, à tel point que les contribuables — et les parlementaires eux-mêmes : « Comment, s'exclamait l'un d'eux à l'occasion de la discussion d'un texte fiscal, peut-on encore dire que nul n'est censé ignorer la loi devant de tels monuments d'obscurité et de complexité ? » — ont du mal à saisir le prélèvement. Ils manquent en second lieu fréquemment de précision, ce qui emporte une conséquence immédiate : par le biais d'instructions présentées comme interprétatives, l'administration exerce un pouvoir normatif considérable qui se soustrait en grande partie au contrôle du juge. Quand le texte est flou, il est en effet facile de qualifier d'interprétative une circulaire qui est en réalité normative ; ne faisant pas grief, celle-ci échappe en principe à tout recours devant les juridictions administratives⁶⁶⁹.

La complexité représente une deuxième cause d'incompréhension, et elle revêt une double dimension. Elle découle d'une part de l'instabilité de la règle, due aux changements continuels introduits par les lois de finances annuelles ; elle résulte d'autre part du défaut de clarté et d'intelligibilité d'une norme devenue de plus en plus difficile à appréhender. Au regard des pouvoirs conférés à l'administration, il est donc essentiel que le contribuable bénéficie de garanties. Celles-

⁶⁶⁹ La circulaire est une note d'organisation interne à un service, émise par le fonctionnaire qui en assure la direction et adressée à ses services. Les circulaires ordinaires ne s'adressent pas aux usagers et ne peuvent faire l'objet d'un recours contentieux. En revanche, les tribunaux administratifs reconnaissent l'existence de circulaires à caractère réglementaire dont la légalité peut être examinée par voie contentieuse. Il convient de citer à cet égard l'arrêt du Conseil d'État français (CE, 8e et 3e sous-sections réunies, 13 janvier 2010, n° 321416) selon lequel « l'interprétation que, par voie, notamment, de circulaires ou d'instructions, l'autorité administrative donne des lois et règlements qu'elle a pour mission de mettre en œuvre n'est pas susceptible d'être déférée au juge de l'excès de pouvoir lorsque, étant dénuée de caractère impératif, elle ne saurait, quel qu'en soit le bien-fondé, faire grief ; qu'en revanche, les dispositions impératives à caractère général d'une circulaire ou d'une instruction doivent être regardées comme faisant grief ; que le recours formé à leur encontre doit être accueilli notamment si ces dispositions fixent, dans le silence des textes, une règle nouvelle entachée d'incompétence ou s'il est soutenu à bon droit que l'interprétation qu'elles prescrivent d'adopter méconnaît le sens et la portée des dispositions législatives qu'elle entendait expliciter ».



ci⁶⁷⁰ sont prévues dans le cadre des vérifications — et uniquement dans ce cadre ; nombre d'entre elles, il convient de le relever, ont du reste été créées à l'initiative de l'administration elle-même. Encore convient-il de préciser ce que l'on entend par complexité, dont l'évaluation demeure subjective : la seule technicité de la matière peut suffire à la susciter⁶⁷¹. Selon un sondage mené en octobre 2005 auprès d'un millier d'entreprises de dix pays européens, 89 % des dirigeants interrogés estimaient trop complexe la réglementation fiscale française, ce qui situait ce pays au troisième rang, après l'Allemagne et la Pologne (90 % et 91 %), et très loin devant la Suède (38 %), les Pays-Bas (43 %) ou le Royaume-Uni (56 %). Dans le même temps, un rapport de PricewaterhouseCoopers et de la Banque mondiale, *Paying Taxes – The global picture* (2006), comparait le volume en pages de la *primary tax legislation* de vingt pays : à l'aune de ce critère, le système français (1 300 pages) ne se classait qu'au treizième rang et semblait nettement moins complexe que le système britannique (8 300 pages)⁶⁷². Le décalage entre ces deux indicateurs est révélateur : la longueur d'une législation ne peut être le seul critère de sa complexité, puisqu'un texte long mais clair peut former un système plus simple qu'un texte bref mais inintelligible⁶⁷³.

L'entreprise noue à ce titre des rapports spécifiques avec l'administration. Elle peut, de sa propre initiative, s'adresser à elle pour solliciter l'application d'un régime favorable ou obtenir des assurances quant aux modalités d'application d'une règle ; elle est également tenue, à la demande de l'administration, d'établir qu'elle respecte ses obligations, selon des procédures qui fixent les droits et devoirs de chacun. C'est justement cette prévisibilité qu'entend garantir la sécurité juridique : « En matière fiscale, écrit Frédéric Douet, la sécurité juridique consiste donc à garantir aux contribuables le montant des impositions mises à leur charge, de telle manière que chacun d'entre eux puisse prévoir et compter sur ce résultat. »⁶⁷⁴ L'objectif est d'assurer au contribuable la protection de ses droits, faute de quoi les lois, notamment répressives, risquent d'être appliquées arbitrairement, ce qui rendrait vaine toute anticipation.

Cette exigence joue néanmoins dans les deux directions. Si tous les contribuables ne sont pas des fraudeurs, tous ne sont pas pour autant exemplaires : certains possèdent une marge de manœuvre qui leur permet de contourner les dispositifs minutieusement élaborés par l'administration, à l'instar des groupes multinationaux recourant aux prix de transfert. L'administration se trouve donc tenue par une double exigence, souvent jugée contradictoire : améliorer le service offert au contribuable tout en consolidant les outils de lutte contre l'évasion et la fraude, dont la dimension est de plus en plus internationale.

⁶⁷⁰ Les premières garanties offertes au contribuable au Maroc ont été stipulées par la loi-cadre relative à la réforme fiscale, qui a légiféré la procédure de vérification de la comptabilité des entreprises — avis de vérification, délais de réponse et délais de recours — ainsi que la procédure du contentieux.

⁶⁷¹ Jacques Chaban-Delmas, président de l'Assemblée nationale française, déclarait le 24 octobre 1959 : « Nous allons aborder une discussion budgétaire qui va être difficile... 400 ou 500 députés se trouvent en séance, parmi lesquels 30, 40 ou 50 spécialistes... Je demande donc instamment aux 200 ou 300 collègues de garder le plus grand silence » (Institut de l'entreprise, 2005, p. 24).

⁶⁷² Ce rapport ne tient pourtant pas compte de la doctrine fiscale française, dont le volume dépasserait les 40 000 pages (Institut de l'entreprise, 2005, p. 18). On peut donc considérer que la loi française est plus succincte et que les détails prévus par la législation britannique sont fournis en France par la doctrine administrative. Mais il faudrait alors tenir également compte de la jurisprudence fiscale et, compte tenu des différences de cultures et d'histoires juridiques, les jugements français représenteraient certainement un total de pages plus réduit. Voir Polina KOURALEVA-CAZALS, « La simplification de l'action publique en matière fiscale », *Revue française d'administration publique*, n° 157, janvier 2016, p. 83-94.

⁶⁷³ Olivier FOUQUET, « L'administration fiscale et le contribuable : quelle sécurité juridique et quelle confiance ? », *Droit fiscal*, n° 15, 10 avril 2008.

⁶⁷⁴ Frédéric DOUET, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, Paris, LGDJ, 1997, p. 11.



b- Une approche renouvelée depuis 2020

L'impulsion en faveur d'une amélioration ne peut émaner que de ceux qui exercent le pouvoir : le législateur, l'exécutif et l'administration fiscale. Un élément fondamental doit rester à l'esprit : pour investir, créer des emplois et générer de la richesse, les acteurs économiques ont besoin de stabilité, de sécurité et de visibilité. Dès lors qu'ils prennent des risques, ils doivent pouvoir le faire dans la confiance et en toute connaissance de cause.

À l'image des pays voisins et européens, le Maroc s'est inscrit dans une démarche d'amélioration de cette relation. Les orientations royales, formulées dans les discours de Sa Majesté le Roi Mohammed VI — en particulier à l'ouverture de la première session de la première année législative de la dixième législature et à l'occasion des fêtes du Trône de 2018 et 2019 —, en ont été le moteur principal⁶⁷⁵. Le Souverain y a dressé un constat précis et sans concession de l'incapacité de l'administration à satisfaire les attentes des usagers, citoyens et investisseurs, et a appelé à établir une relation renouvelée, reposant sur la confiance et la transparence dans le cadre de l'État de droit, au moyen de règles encadrant cette relation aux échelons national et territorial.

Afin de relever ce défi, le gouvernement a engagé un vaste chantier de réforme, intégré au programme gouvernemental au titre du renforcement des principes de probité, de la réforme de l'administration et de la consolidation de la bonne gouvernance. Ce chantier a été conforté par la publication au *Bulletin officiel* du dahir n° 1-20-06 du 11 rajab 1441 portant promulgation de la loi n° 55-19 relative à la simplification des procédures et formalités administratives. Ce texte ambitionne une transformation globale : améliorer et renforcer les rapports avec les citoyens et les entreprises au moyen de règles propres à moraliser l'administration et à garantir la continuité des services, tout en confortant la confiance et en intensifiant la lutte contre la corruption.

II. Du contribuable à l'usager de l'administration fiscale

Le glissement terminologique du contribuable vers l'usager n'a rien d'anodin : il traduit une certaine conception de la personne soumise à l'impôt. Le contribuable est un être qui réfléchit et agit, doté d'une forte aptitude au calcul économique et mû par un goût plus ou moins prononcé pour le gain. Dès lors, « lorsqu'on veut majorer d'anciennes contributions ou en créer de nouvelles, il faut choisir avec soin les points de moindre résistance psychologique »⁶⁷⁶, puisque son comportement n'est ni totalement rationnel ni totalement irrationnel.

⁶⁷⁵ Discours du 14 octobre 2016, à l'occasion de l'ouverture de la première session de la première année législative de la dixième législature : « L'objectif qui doit être recherché par toutes les institutions, c'est d'être au service du citoyen... Ce que je vise par là, c'est la relation entre le citoyen et l'Administration, qu'il s'agisse des services centraux et de l'administration territoriale, ou des Conseils élus et des services régionaux des départements ministériels. (...) Tous ces services ont pour finalité de permettre au citoyen de régler ses affaires, dans les meilleures conditions et les plus brefs délais possibles, et aussi de simplifier les procédures et de rendre les services et les prestations de base plus proches du citoyen. » — Discours du Trône de 2018 : « Accomplir des réalisations, corriger les failles et remédier aux problèmes économiques ou sociaux, sont autant d'objectifs qui nécessitent une action collective, planifiée et coordonnée entre les institutions et les divers acteurs. (...) Le troisième chantier concerne l'adoption de textes juridiques fixant, d'une part, à un mois le délai maximal accordé à certaines administrations pour répondre aux demandes qui leur sont adressées dans le domaine de l'investissement, tout en établissant que l'absence de réponse dans ce délai tient lieu d'approbation ; et empêchant, d'autre part, toute administration publique de demander de la part d'un investisseur potentiel des documents ou des informations qui sont déjà en possession d'une autre administration publique. » — Discours du Trône de 2019 : « Il convient de renforcer l'efficacité des institutions et de faire évoluer les mentalités des responsables. En effet, le secteur public doit, sans tarder, opérer un triple sursaut en termes de simplification, d'efficacité et de moralisation. »

⁶⁷⁶ Pierre-Louis REYNAUD, « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de science et de législation financière*, 1947, p. 39-41. La psychologie sociale de l'impôt relève à la fois de la psychologie et de la sociologie, mais elle ne peut être abordée sans une connaissance profonde de la fiscalité.

L'histoire du pays est ponctuée de réformes s'inscrivant dans une logique de modernisation et de simplification, visant à doter le système de clarté et d'efficacité. En dépit de progrès incontestables, ce dernier présente toujours des faiblesses, liées autant à un déficit de cohérence et de visibilité qu'à des résultats modestes au regard du potentiel fiscal effectif du pays. Dans le cadre de la réflexion nationale sur le nouveau modèle de développement, le Conseil économique, social et environnemental plaide pour un profond changement de paradigme dans l'approche de la matière fiscale, qu'il s'agisse de la conception de la politique fiscale, de sa gouvernance ou de sa mise en œuvre⁶⁷⁷. Ce constat dépasse le cas marocain : dès 1979, dans une étude réalisée pour le Conseil économique et social français, Georges Egret soulignait que « si l'on veut rendre les rapports entre l'administration fiscale et les contribuables plus harmonieux, si l'on veut que l'agent du fisc ne considère plus son vis-à-vis comme un "sujet à contribution" et qu'à l'inverse ce dernier ne cherche pas à récupérer, parfois avec usure, ce qu'il considère lui avoir été volé par l'État, il faut changer les mentalités »⁶⁷⁸.

C'est encore la défiance mutuelle qui domine aujourd'hui. D'une part, l'inventivité des contribuables et de leurs conseillers donne naissance à des montages frauduleux toujours plus élaborés, fréquemment aux frontières de la légalité. D'autre part, nulle instruction administrative ne saurait assurer qu'un vérificateur n'appliquera pas la règle de manière mécanique, alors qu'un autre fera preuve de mesure⁶⁷⁹. La qualité de la relation tient donc tout autant aux attitudes individuelles qu'aux textes.

a- *Le contribuable face à l'impôt : une approche psychologique*

Aux frontières des disciplines existent de nombreux sujets qui mériteraient d'être étudiés mais restent pourtant négligés, car peu de chercheurs possèdent les connaissances nécessaires pour aborder une question dont les ramifications imposent de maîtriser deux sciences différentes⁶⁸⁰. L'impôt constitue par ailleurs un mécanisme essentiel de la vie sociale, ce qui légitime une approche sociologique des phénomènes fiscaux : la sociologie fiscale s'attache à saisir les liens entre l'impôt, l'État et la société, étudie la façon dont les institutions publiques se sont bâties autour de l'impôt, interroge la légitimité de l'État fiscal et nourrit la réflexion sur la justice fiscale et la démocratie financière⁶⁸¹.

On ne peut qu'être frappé par le petit nombre d'auteurs — pour l'essentiel Henry Laufenburger et Pierre-Louis Reynaud — qui se sont penchés sur la psychologie du contribuable, alors qu'elle semble indispensable à la construction judicieuse de tout système fiscal. Jean Dubergé a partiellement

⁶⁷⁷ Rapport du Conseil économique, social et environnemental, Commission permanente chargée des affaires économiques et des projets stratégiques, n° 39-2019, p. 9.

⁶⁷⁸ Georges EGRET, « L'amélioration des rapports entre l'administration et les contribuables, et en particulier les non-salariés », *JORF*, coll. Avis et rapports du Conseil économique et social, 6 février 1979.

⁶⁷⁹ Thierry LAMBERT, « Administration fiscale – contribuables : la problématique d'une relation apaisée », allocution lors d'un colloque organisé à l'Université d'Oran 2, faculté de droit et des sciences politiques, laboratoire Investissement et Développement durable, publiée dans *Les Annales de la Faculté de droit et des sciences politiques*, numéro spécial « Les relations entre l'administration fiscale et les contribuables », Éditions ENADAR, 12 février 2017, p. 22.

⁶⁸⁰ Jean DUBERGÉ, *La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui*, Paris, Presses universitaires de France, 1961, p. 227. Selon Louis Reboud, « l'auteur de ce livre ne se contente pas de fournir les résultats globaux de son enquête. Regroupant les contribuables suivant leurs âges ou leurs catégories socioprofessionnelles, il fournit un échantillonnage des différentes réactions existantes. Cela présente un intérêt certain pour les économistes comme pour les sociologues, car ce peut être le point de départ d'une analyse de comportement fort utile pour la science économique. En définitive, ce livre, qui fit l'objet d'une thèse en Sorbonne, se révèle comme un instrument utile tant pour les théoriciens qui ont le souci de ne pas oublier la réalité concrète que pour les praticiens et les responsables de la politique fiscale qui veulent éviter d'agir à la légère ».

⁶⁸¹ Marc LEROY, « Découvrir la sociologie fiscale », *Regards croisés sur l'économie*, 2007/1, n° 1, p. 94-100.



remédié à cette carence en conduisant, de la mi-janvier à Pâques 1957, une enquête par sondage portant sur un millier de contribuables. Celle-ci lui a permis d'analyser tour à tour la psychologie liée à l'accomplissement d'une formalité — la déclaration de revenus —, le regard des contribuables sur la technique fiscale, notamment quant à l'arbitrage entre justice et commodité, puis l'attitude du contribuable face à un impôt, à une catégorie d'impôts et à un système fiscal dans son ensemble.

Une étude plus récente éclaire la situation au Maroc. Conduite par l'institut Ipsos pour le Groupe Le Matin début avril 2019⁶⁸², elle a été dévoilée à l'occasion de la troisième Matinale de la Fiscalité, organisée en partenariat avec la DGI et l'Ordre des experts-comptables à la veille des assises de mai. Ses conclusions sont sans appel : près de trois Marocains sur quatre n'accordent pas leur confiance au système d'imposition, et huit sur dix estiment insuffisante la concertation entre l'administration et le citoyen. La légitimité de l'impôt partage l'opinion — 37 % y adhèrent, 31 % la remettent en cause — et près des deux tiers (63 %) portent un jugement très sévère sur des taux considérés comme excessifs. Au total, 11 % à peine affirment faire confiance au système fiscal, alors que l'enquête met en évidence une connaissance restreinte des impôts et taxes : l'ignorance alimente donc elle aussi la défiance.

Ce refus de l'impôt, et donc de l'administration, repose sur deux fondements. Plaçant au sommet le droit universel à la liberté individuelle, certains citoyens-contribuables rejettent le principe même du prélèvement ; d'autres, se réclamant du libéralisme économique, s'opposent à l'interventionnisme étatique et contestent le principe de l'égalité fiscale⁶⁸³.

1- Une charge fiscale inégalement répartie

Cette contestation ne tient pas uniquement à une perception : elle trouve sa source dans la structure même du prélèvement. Le système fiscal marocain repose sur des taux progressifs et fait de la télédéclaration et du télépaiement le mode de recouvrement de référence. Avec une pression fiscale de 23 % en 2019, la fiscalité — fréquemment jugée lourde et inéquitable — représente la première source de financement du budget de l'État. De multiples incitations fiscales, qu'il s'agisse d'exonérations totales ou partielles ou de réductions d'impôt, bénéficient aux entreprises de divers secteurs. Elles réduisent l'assiette et entraînent des dépenses fiscales considérables, évaluées à quelque 28 910 millions de dirhams — soit près de 28,9 milliards — en 2020, contre 32 088 millions en 2015. Leur encadrement s'est concrétisé par une évaluation des exonérations en vue de leur réexamen, ainsi que par la refonte du barème de l'impôt sur les sociétés, qui a abandonné le taux unique en vigueur en 2015 au profit de plusieurs taux fixés selon la tranche de bénéfice.

⁶⁸² L'enquête a été menée auprès d'un échantillon de 300 personnes (54 % de femmes et 46 % d'hommes), représentatif de la structure de la population marocaine. Les questionnaires ont été administrés en ligne via le panel du cabinet Ipsos. L'investigation, qui a ciblé les plus de 18 ans, a couvert l'ensemble du pays. Source : <https://lematin.ma/journal/2019/enquete-ipsos-matin-marocains-limpot-grande-defiance/314182.html>.

⁶⁸³ Abdelkader KHANFOR et Youssef ELWAZANI, « La communication fiscale au Maroc : les obstacles à la socialisation du contribuable », *Revue marocaine de recherche en management et marketing*, n° 14, avril-juin 2016, p. 219.

La ventilation de la charge fait pourtant apparaître de fortes inégalités. Pour ce qui est de l'impôt sur les sociétés⁶⁸⁴, 0,8 % des entreprises fournissent 80 % des recettes ; quant à l'impôt sur le revenu⁶⁸⁵, il est principalement supporté par les salariés, au moyen de la retenue à la source. La concentration est ainsi double : un petit nombre d'entreprises assume l'essentiel de l'IS, et les salariés l'essentiel de l'IR.

La question de la pression fiscale doit donc être envisagée sous l'angle de la redistribution : ce que chacun paie et ce que chacun obtient de l'État. L'impôt sur le revenu, c'est-à-dire principalement les salariés, fournit le quart des recettes budgétaires issues des impôts directs, alors que la fiscalité indirecte s'appuie sur la taxe sur la valeur ajoutée⁶⁸⁶, que certains qualifient d'impôt des pauvres. L'important est d'en percevoir les liens : derrière la technique fiscale — TVA, IR ou IS — et en amont de la règle de droit qui la traduit, se trouve une logique qu'il faut saisir pour que cette technique n'ait plus rien à dissimuler.

Le barème de l'impôt sur les sociétés comporte les taux progressifs ci-après, un taux réduit étant réservé aux sociétés industrielles⁶⁸⁷ :

Montant du bénéfice net (en DH)	Taux de droit commun	Taux des sociétés industrielles
Inférieur ou égal à 300 000	10 %	10 %
De 300 001 à 1 000 000	20 %	20 %
Supérieur à 1 000 000	31 %	28 %

Des taux particuliers sont en outre prévus. Le taux applicable à la fraction du bénéfice net excédant 1 000 000 de dirhams est ainsi abaissé à 20 % pour certaines activités : entreprises exportatrices de biens et services ; hôtels et établissements d'animation touristique ; entreprises artisanales ; établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle ; exploitations agricoles.

Le Code général des impôts institue aussi des régimes spécifiques pour certaines sociétés. Les entreprises implantées à Casablanca Finance City profitent d'une exonération de cinq ans suivie d'un taux de 15 % ; celles qui exercent des activités d'externalisation de services bénéficient quant à elles d'une exonération quinquennale suivie d'un taux de 20 %. Enfin, en vertu de l'article 6-II-B-4 du CGI, certaines activités industrielles définies par décret sont entièrement exonérées d'impôt sur les sociétés durant les cinq premiers exercices qui suivent le démarrage de leur exploitation.

⁶⁸⁴ L'impôt sur les sociétés s'applique obligatoirement aux produits, bénéfices et revenus des sociétés, quels que soient leur forme et leur objet — à l'exclusion des sociétés de fait ne comprenant que des personnes physiques, des sociétés immobilières dites transparentes et des groupements d'intérêt économique —, des établissements publics et autres personnes morales réalisant des opérations à caractère lucratif, des fonds créés par voie législative ou par convention, et des centres de coordination de sociétés non résidentes. Il s'applique sur option irrévocable aux sociétés de personnes : sociétés en nom collectif et sociétés en commandite simple ne comprenant que des personnes physiques, ainsi que sociétés en participation. En vertu de l'article 8-I du CGI, le résultat fiscal de chaque exercice comptable est l'excédent des produits sur les charges de l'exercice.

⁶⁸⁵ Anciennement dénommé impôt général sur le revenu (IGR), l'impôt sur le revenu (IR) a été rebaptisé en 2006. Il s'applique aux revenus et profits des personnes physiques et des personnes morales n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés. Pour les revenus salariaux, il est prélevé à la source par l'employeur et figure sur le bulletin de paie ; des déductions sociales et fiscales sont appliquées au revenu brut imposable pour déterminer le revenu net imposable. Les revenus catégoriels concernés sont les revenus professionnels, les revenus provenant des exploitations agricoles, les revenus salariaux et assimilés, les revenus et profits fonciers, ainsi que les revenus et profits de capitaux mobiliers.

⁶⁸⁶ Taxe sur la valeur ajoutée frappant la consommation au sens large, à chaque instant.

⁶⁸⁷ L'activité industrielle s'entend de toute activité consistant à fabriquer ou à transformer directement des biens meubles corporels au moyen d'installations techniques, matériels et outillages dont le rôle est prépondérant.

S'agissant des petits contribuables, la contribution professionnelle unique (CPU) s'est substituée, depuis le 1er janvier 2021, au régime du bénéfice forfaitaire ; elle regroupe les impôts et taxes jusqu'alors acquittés par les professionnels. Assortie d'une contribution complémentaire affectée à la couverture médicale, elle libère de l'impôt sur le revenu. Elle vise les activités dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 2 000 000 de dirhams, ou 500 000 dirhams pour les prestataires de services ; l'option reste valable aussi longtemps que ces seuils ne sont pas franchis deux années de suite.

Il ressort de ce qui précède que les inégalités sociales puisent en partie leur source dans les inégalités fiscales. Au Maroc, la redistribution des revenus reste régressive : plus on est aisé, plus on profite du soutien public, et l'on prélève sur les plus pauvres davantage qu'on ne leur redistribue. Le système fiscal entretient un lien étroit avec la structure sociale qui l'anime, et la fracture entre un Maroc pauvre et un Maroc prospère devient de plus en plus malaisée à gérer. C'est l'équilibre qui doit servir de critère⁶⁸⁸. S'il n'est pas possible de chiffrer précisément l'évitement fiscal, en raison de ses formes multiples et parfois opaques, diverses estimations évoquent des montants considérables⁶⁸⁹.

La nature de l'impôt influe enfin sur son acceptation. Dans un droit fiscal fondé pour l'essentiel sur le principe déclaratif, le contribuable accepte moins aisément l'impôt sur le revenu, qui lui impose des démarches répétitives, que la TVA, que le consommateur final se borne à payer. Pierre Beltrame relève à ce propos que « ce rejet total de l'obligation fiscale n'apparaît que lorsqu'une forte imposition se combine avec une inadaptation du système fiscal au milieu socio-économique dans lequel il s'applique ». Pour que l'impôt et son contrôle soient acceptés, il est donc essentiel de parvenir à un équilibre⁶⁹⁰ entre les droits des contribuables et les prérogatives de l'administration. Fragile et précaire, cet équilibre n'en conditionne pas moins une relation apaisée, que favorise naturellement une attitude, de part et d'autre, empreinte de respect mutuel.

2- *La confiance et la loyauté : deux exigences complémentaires*

Si la sécurité juridique est aujourd'hui réclamée tant par les contribuables que par l'administration, elle n'est plus suffisante : deux exigences nouvelles s'affirment progressivement, la confiance — en particulier la confiance légitime — et le principe de loyauté. Or, pas plus qu'on ne décrète la confiance entre deux personnes, on ne peut l'imposer dans le lien qui unit l'administration fiscale au contribuable : elle s'acquiert, parfois au prix d'efforts, elle s'entretient et elle se mérite. Est-il dès lors possible de la contractualiser ? Cette interrogation gouverne l'ensemble du mouvement de simplification analysé ci-après.

« Nous devons diriger notre conduite d'après la règle que tous les êtres raisonnables puissent adopter avec avantage pour leur intérêt collectif. » — John Stuart Mill⁶⁹¹

Titre II : La simplification du système fiscal et des procédures au service du civisme fiscal

Dans l'époque contemporaine, les mutations de l'État amènent le contribuable à se comporter comme le client d'un service. Encore faut-il que ce service soit fourni dans des conditions ressenties comme équitables. D'après plusieurs classements de l'ONG Transparency International, les pays dotés d'abondantes ressources naturelles connaissent de sérieuses faiblesses institutionnelles : la corruption, conjuguée au manque d'efficacité des bureaucraties, ne favorise ni l'égalité de traitement devant la loi ni un partage équitable des richesses. L'État ne dépendant pas financièrement des

⁶⁸⁸ Nour Eddine QACH, « Impôts et pauvreté au Maroc : considérations critiques », *Revue marocaine de la pensée contemporaine*, numéro spécial « Économie solidaire et développement social au Maroc », n° 1, 2018, p. 4.

⁶⁸⁹ Antoine DULIN, « Les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale », avis du Conseil économique, social et environnemental, CESE 14, décembre 2016.

⁶⁹⁰ Christophe de la MARDIÈRE, *La preuve en droit fiscal*, Paris, Litec, coll. Fiscal, 2009, p. 56.

⁶⁹¹ Cité par Minami MURATA, « John Stuart Mill et la réforme politique », *Revue d'études benthamiennes*, n° 16, 2019, mis en ligne le 20 décembre 2019. URL : <http://journals.openedition.org/etudes-benthamiennes/6014> ; DOI : 10.4000/etudes-benthamiennes.6014.



citoyens-contribuables, l'injustice sociale se double d'une absence d'incitations politiques et de responsabilité dans l'usage des dépenses publiques. Cette fragilité institutionnelle conduit à terme à la rupture du pacte social entre gouvernants et gouvernés, et donc à la montée de l'incivisme fiscal.

I. Simplifier les procédures administratives

La complexité qui caractérise les lois contemporaines, en particulier en matière fiscale, est indéniable. Lors de chaque débat national sur la réforme, la simplification de la législation et des procédures figure du reste au cœur des discussions.

Depuis la fin des années 1990⁶⁹², cette simplification compte parmi les toutes premières priorités du gouvernement. Elle est perçue comme un levier stratégique pour accroître la transparence, mieux servir le citoyen et améliorer le climat des affaires. Elle recouvre la mise en œuvre d'un ensemble de mesures concrètes visant à fluidifier les échanges entre l'administration et ses usagers, parmi lesquelles :

- Recenser l'ensemble des procédures dans un registre central, accessible à tous les usagers à partir d'un point unique ;
- Supprimer les procédures et pièces justificatives dépourvues de fondement juridique ou non indispensables à l'aboutissement d'une démarche ;
- Uniformiser les modalités et les délais, notamment en réduisant le nombre d'étapes de traitement et de services concernés ;
- Encourager le recours aux technologies de l'information, par la généralisation des services en ligne.

Mesurant la difficulté de la tâche, eu égard à la multiplicité des acteurs et à l'importance des résistances au changement, le ministère en charge de la réforme de l'administration⁶⁹³ a opté pour une approche graduelle et participative, fondée sur l'engagement de l'ensemble des départements ministériels. Par-delà ses effets escomptés à court terme, cette approche entend promouvoir une vision renouvelée des rapports entre l'administration et ses usagers, placée sous le signe de la simplicité. Le ministère offre ainsi aux usagers le dispositif « IDARATI », qui regroupe le Centre d'appel et d'orientation administrative, le portail des services publics Service-Public.ma et son application mobile, le portail de géolocalisation ainsi que le portail emploi-public.ma. Il y adjoint des services d'information consacrés au Fonds de modernisation de l'administration publique (FOMAP), à la Banque des données juridiques, à l'Observatoire genre de la fonction publique et au référentiel commun de gestion des ressources humaines.

Ces outils se heurtent cependant à des freins structurels. Le fonctionnement de l'administration reste entravé par une concentration excessive des compétences et des moyens ; une gestion routinière et des effectifs pléthoriques ; des procédures budgétaires et financières paralysantes ; un mode de répartition des emplois inefficace ; un système de rémunération opaque et inéquitable ; un personnel démobilisé, faute de délégation et de circulation de l'information ; des mécanismes de contrôle et d'évaluation défaillants ; et un processus législatif trop lent.

Les rapports de l'administration avec les citoyens et les entreprises pâttissent quant à eux de nombreuses difficultés : lourdeur des circuits et des procédures ; manque de proximité ; accès malaisé

⁶⁹² Les modalités de mise en œuvre de ce chantier ont été définies par la circulaire du Premier ministre n° 31/99 de novembre 1999 relative à la simplification des procédures et des circuits administratifs.

⁶⁹³ Le premier organe chargé de la gestion du personnel de l'État a été créé en 1913, sous la forme d'un service du personnel auprès du Secrétariat général du Protectorat (arrêté du résident général publié le 2 mai 1913). Il a ensuite été rattaché successivement à diverses autorités avant de relever d'un département ministériel indépendant, puis d'être rattaché en 2019 au ministre de l'Économie, des Finances et de la Réforme de l'administration (décret n° 2-19-956 du 30 octobre 2019 relatif aux attributions du MEFRA). Pour plus de précisions sur l'histoire de la fonction publique : <https://www.mmsp.gov.ma>.

à l'information ; accueil déficient ; comportements contraires à l'éthique. À ces dysfonctionnements s'ajoutent des obstacles organisationnels et politiques, au premier chef la prolifération des structures administratives, aux niveaux central comme local, qui engendre une coordination défailante, voire inexistante.

α- La collecte de l'impôt et le consentement tacite

Avant d'aborder les réponses actuelles, il est utile de rappeler que la question du consentement n'est pas apparue avec l'administration moderne. Le recours à la contrainte, fréquemment utilisé par l'État-makhzen⁶⁹⁴ pour obliger les membres de la société à s'acquitter de leur obligation fiscale, ne permet pas à lui seul de comprendre la pérennité d'une telle institution au fil des siècles, ni le fait que des générations de contribuables s'y soient pliées, avec plus ou moins de bonne volonté. Le contraste apparaît avec une netteté particulière lorsqu'on s'intéresse aux expéditions de collecte, la *harka*⁶⁹⁵. Les méthodes employées pour saisir le revenu du contribuable marocain ne sont donc pas récentes : les plus anciens témoignages⁶⁹⁶ datent du Xe siècle. À la suite de la conquête musulmane, seuls les impôts religieux étaient admis — en particulier la *zakat* et le *kharadj*, outre la *djizya* — mais les souverains des dynasties successives durent recourir à d'autres prélèvements, qualifiés d'impôts de souveraineté, dont la légitimité variait selon les rapports de force du moment.

Depuis la période almohade (1121-1269), l'arrivée des colonnes expéditionnaires chargées de ravitailler l'appareil d'État représente, dans les campagnes, le temps fort de la rencontre entre le souverain et ses sujets : celui où s'exprime leur interdépendance et où se renouvellent les alliances avec les notables locaux⁶⁹⁷. Les prélèvements imposés à des communautés exposées aux aléas d'une économie de subsistance précaire⁶⁹⁸ sont toutefois pesants, et ce moment correspond aussi à une crise pour la communauté, l'affirmation de l'autorité de l'État allant de pair avec pillages, perquisitions et affrontements armés — proche de ce qu'Yves-Marie Bercé a décrit, pour la France

⁶⁹⁴ Les « jours du Makhzen » (*ayyām al-makhzin*) désignent le passage des colonnes expéditionnaires envoyées par le Sultan du Maroc. Les services financiers revêtaient une telle importance aux yeux des autorités marocaines depuis le Haut Moyen Âge, en tant que symbole de souveraineté, que le terme *makhzan* — qui désignait à l'origine le lieu où l'on entreposait les impôts et le butin, et par extension le trésor — a fini par désigner l'ensemble du système gouvernemental marocain. Le sultanat marocain était ainsi perçu depuis son apparition comme un « État-magasin », pour reprendre l'expression de Mohammed KABLY, « À propos du Makhzen des origines : cheminement fondateur et contour cérémonial », *The Maghreb Review*, vol. 30, 2005, p. 2-23.

⁶⁹⁵ Sur cette institution, voir notamment Jocelyne DAKHLIA, « Dans la mouvance du prince : la symbolique du pouvoir itinérant au Maghreb », *Annales. Histoire, Sciences sociales*, vol. 43, 1988/3, p. 735-760 ; Abderrahmane EL MOUDDEN, « État et société rurale à travers la harka au Maroc du XIXe siècle », *The Maghreb Review*, vol. 8, 1983/5-6, p. 141-145 ; Daniel NORDMAN, « Les expéditions de Moulay Hassan, essai statistique », *Hespéris-Tamuda*, vol. 81, 1980, p. 123-152.

⁶⁹⁶ Le système fiscal classique du Maroc se composait de plusieurs contributions que l'on peut classer selon l'approche retenue. Dans une perspective historique, on distingue la *zakat*, le *kharaj*, la *naiba* et d'autres prélèvements : les contributions d'essence religieuse, qui procèdent directement du Coran, et les contributions de souveraineté, apparues à la suite des conquêtes. Selon les critères modernes, ces dernières seraient classées parmi les contributions directes, tandis que d'autres prélèvements, tels le *muks*, relèveraient de la fiscalité indirecte.

⁶⁹⁷ Ces mécanismes d'alliance ont été principalement étudiés pour le Maroc aux XVIIIe et XIXe siècles. Voir Rahma BOURQIA, *L'État, le sultan et la société : étude du permanent et du changeant dans la relation de l'État avec les tribus au Maroc*, Beyrouth, Dar Attalia, 1991 (en arabe) ; Abderrahmane EL MOUDDEN, *Les campagnes marocaines avant la colonisation : les tribus d'Inaouen et le Makhzen entre le XVIe et le XIXe siècle*, Rabat, Faculté des lettres, Université Mohammed V (en arabe).

⁶⁹⁸ Nicolas MICHEL, *Une économie de subsistances : le Maroc précolonial*, Le Caire, Institut français d'archéologie orientale, 1997.



d'Ancien Régime, comme « un terrorisme fiscal institutionnalisé »⁶⁹⁹. Pourtant, dès lors que l'obligation fiscale est affirmée, la plupart des contribuables s'en acquittent d'eux-mêmes, le recouvrement forcé ne visant qu'une minorité de réfractaires. Il existe donc toujours, dans une certaine mesure, un consentement à l'impôt. S'acquitter de l'impôt revient à se soumettre à un pouvoir : l'adhésion dépend directement de la légitimité reconnue à ce pouvoir⁷⁰⁰.

La façon dont les populations rurales du Maghreb percevaient les pouvoirs étatiques, du XVIIe au XIXe siècle, reste à cet égard profondément ambivalente. D'une part, les sources internes disponibles, y compris celles qui émanent des élites lettrées, alliées potentielles de l'État, laissent entrevoir un large accord autour d'une conception légaliste du pouvoir : l'obligation de prêter allégeance à un souverain monarchique que le discours savant musulman désigne comme l'*imām*, conception dont les fondements théologiques ont été éclairés⁷⁰¹. D'autre part, à rebours de la vision, héritée de l'historiographie coloniale, d'une opposition entre les régions soumises au souverain (*bilād al-makhzin*) et celles qui contestaient son autorité (*bilād al-sība*), les populations des territoires éloignés des centres du pouvoir ont elles aussi pensé leurs structures politiques dans le cadre de cette théorie de la souveraineté.

Les révoltes antifiscales ont certes été nombreuses au cours de l'histoire, mais elles ciblaient un prélèvement déterminé ou un agent de collecte, rarement un pouvoir politique, sans jamais contester le principe même de l'impôt⁷⁰². On peut l'expliquer par une longue habitude de considérer l'impôt comme nécessaire et, en définitive, profitable à chacun en dépit de ses inconvénients — conviction que défendait Victor de Mirabeau, pour qui il était « la vie des États et la clef de toute la politique ou de l'art de maintenir et de perfectionner les sociétés ». L'impôt reposerait alors sur un consentement tacite. Sa légitimité resterait néanmoins précaire si elle ne s'appuyait pas sur un consentement exprès, consacré par une formalisation juridique — étape décisive pour Jean-Jacques Rousseau, selon lequel « les impôts ne peuvent être établis légitimement que du consentement du peuple ou de ses représentants ».

b- Le civisme fiscal aujourd'hui

Ce consentement porte désormais le nom de civisme fiscal, que les Néerlandais ont résumé en une maxime : « Nous ne pouvons pas vous rendre l'impôt plus agréable, nous pouvons le rendre plus facile. »⁷⁰³ Le contexte contemporain appelle donc une réflexion plus large sur les systèmes fiscaux et sur la relation entre administration et contribuable : mondialisation des échanges, essor d'internet, délocalisations et relocalisations des entreprises et des personnes, dématérialisation de la monnaie et du commerce, expansion des activités de services et instabilité des circuits économiques et

⁶⁹⁹ La notion est discutée par Antoine FOLLAIN et Gilbert LARGUIER, « L'État moderne et l'impôt dans les campagnes : rapport introductif », in A. FOLLAIN et G. LARGUIER (dir.), *L'Impôt des campagnes : fragile fondement de l'État dit moderne (XVe-XVIIIe siècle)*, Paris, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, 2005, p. 29-32.

⁷⁰⁰ André BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie*, 2007/1, n° 1, p. 27-34.

⁷⁰¹ Rahal BOUBRIK, « Les fuqahâ' du prince et le prince des fuqahâ'. Discours politique des hommes de religion au pays maure (Mauritanie, XVIIe-XIXe siècle) », *Afrique et histoire*, vol. 7, 2009/1, p. 153-172 ; Abd el Wedoud OULD CHEIKH, « Théologie du désordre : islam, ordre et désordre au Sahara », *L'Année du Maghreb*, vol. 7, 2011/1-2, p. 61-77.

⁷⁰² Michel BOUVIER, « Le consentement à l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable », *Cahiers français*, 4 septembre 2018.

⁷⁰³ Pascal DUFRESNOY, « Civisme fiscal et "compliance" : la gestion de la relation aux contribuables dans l'OCDE », *La Revue du Trésor*, n° 5, mai 2006, p. 245-247. Cette notion aurait été introduite en France par la loi de finances n° 2001-1275 pour 2002, à propos de l'accomplissement volontaire des obligations fiscales. La loi de finances n° 2003-1311 pour 2004 a confirmé cette orientation, le premier objectif de la gestion fiscale au titre de l'efficacité socio-économique étant de « consolider et poursuivre le cap du civisme fiscal », objectif qualifié de « cap stratégique de la direction générale des impôts ».

financiers qui en découle. Le numérique constitue l'épine dorsale de cette nouvelle économie et prétend officiellement contribuer à l'amélioration de cette relation.

L'hostilité envers l'impôt n'a rien de nouveau, mais elle s'alimente à des causes précises. Elle découle de la prise de conscience de l'ampleur des déficits publics, à l'origine d'une dette lourde et paralysante⁷⁰⁴, ainsi que de la conviction que les dirigeants politiques, gouvernants comme élus, n'ont pas su imposer la rigueur budgétaire : tolérance à l'égard de l'inflation, déficit érigé en règle de gestion, alors que chaque dépense courante devrait être couverte par une recette de même montant. Cette règle vaut pour les ménages comme pour les entreprises ou les collectivités territoriales, l'endettement n'étant acceptable qu'en contrepartie de recettes futures certaines. C'est pour avoir méconnu ce principe élémentaire que l'État a perdu ses marges de manœuvre. Depuis plus de quarante ans, en outre, le système fiscal a glissé vers un prélèvement de plus en plus inéquitable : les impôts directs — impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés — ont été graduellement allégés, alors que les impôts sur la consommation progressaient, sans compensation équivalente sur l'épargne.

La position retenue ici, que bon nombre de citoyens pourraient partager, est que nous ne payons pas les services publics à leur véritable coût et que l'égalité de tous devant l'impôt n'est plus assurée⁷⁰⁵. Au regard de l'état des finances publiques, ce n'est pas d'une réforme qu'il faudrait parler, mais d'une véritable révolution fiscale, comme le soutiennent des économistes et des juristes reconnus.

« L'impôt doit affecter la distribution des revenus, qu'on le veuille ou non ; et il est seulement sensé de faire face à la question de savoir quels types d'effets sont souhaitables. »⁷⁰⁶

II- Simplification de l'administration fiscale et transformation numérique

L'impôt étant un prélèvement imposé, ou du moins susceptible de se passer de l'assentiment du contribuable, la question de sa justice se pose en permanence. On pourrait être tenté d'y apporter une réponse expéditive, en le jugeant injuste par nature — *Taxation is theft* — ou en considérant la question comme sans objet puisque, juste ou non, il faudra s'en acquitter : *Nothing is certain but death and taxes*⁷⁰⁷. Ces réponses éludent toutefois la véritable difficulté, qui tient aux conditions concrètes de son acceptation.

Dans cette optique, la modernisation de l'administration fiscale s'appuie sur un recentrage de ses missions sur le contribuable, désormais envisagé comme un « usager » bénéficiant d'un service de qualité assuré par une administration de service qui conserve sa mission de contrôle. L'ambition est plus grande encore : élever la relation au rang de partenariat, tout en simplifiant le système et les procédures, dans le but de développer le civisme fiscal.

a- La DGI et la simplification de son administration au regard de la loi n° 55-19

Au moment où le gouvernement engage plusieurs réformes fiscales, la justice fiscale appelle un examen à plusieurs niveaux ; dans ses manifestations les plus concrètes, elle se lit dans l'organisation,

⁷⁰⁴ Selon la note du Haut-Commissariat au Plan sur la situation économique en 2022 et ses perspectives en 2023, le Trésor devrait emprunter en 2023, selon la loi de finances, près de 130 milliards de dirhams contre 105,38 milliards en 2022, dont plus de 69 milliards provenant des emprunts internes et 60 milliards des emprunts externes. Le taux d'endettement du Trésor devrait ainsi augmenter à 70,8 % du PIB, composé de 54,6 % de dette intérieure et de 16,3 % de dette extérieure. Compte tenu du recul attendu de la dette extérieure garantie par l'État, à 12,4 % du PIB en 2023 au lieu de 12,9 % en 2022, le taux d'endettement public global devrait atteindre près de 83,2 % du PIB en 2023 contre 82,5 % en 2022.

⁷⁰⁵ Pierre-André LAMBERT, *Le temps de la rigueur : fiscalité, protection sociale, mondialisation*, Paris, L'Harmattan, 2014, p. 12 et s.

⁷⁰⁶ « Taxation must affect the distribution of income, whether we will it so or not; and it is only sensible to face the question as to what kinds of effects are desirable. » Henry C. SIMONS, *Personal Income Taxation*, Chicago, University of Chicago Press, 1938, p. 18, cité par Louis EISENSTEIN, *The Ideologies of Taxation*, New York, Ronald Press, 1961, p. 26.

⁷⁰⁷ Benjamin Franklin écrivait dans une lettre de 1789 : « Notre nouvelle Constitution est maintenant établie et a une apparence qui promet la permanence ; mais dans ce monde rien ne peut être dit sûr, sauf la mort et les impôts. »



le fonctionnement et les réformes successives du système. La relation entre l'administration et les contribuables, souligne le professeur Lambert⁷⁰⁸, « n'est toutefois pas réductible à l'application de dispositions législatives et réglementaires, car l'administration fiscale a une représentation symbolique spécifique aux yeux du public... elle symbolise des pouvoirs étendus en matière de contrôle, elle est l'archétype d'une administration puissante et structurée avec laquelle il est difficile d'entretenir un dialogue égalitaire ». Ce passage illustre bien la nature des rapports qui ont prévalu jusqu'à une période récente.

Consciente de cette réputation, l'administration a engagé sa transformation et s'est rapprochée du contribuable⁷⁰⁹, dans le but d'améliorer leur relation et de favoriser son adhésion à la norme fiscale. La DGI a ainsi fait le choix de considérer le contribuable comme un véritable partenaire, en lançant un programme de modernisation qui s'est concrétisé d'abord par la réorganisation de ses structures de gestion de l'impôt par « clientèle », puis par l'instauration d'un dispositif de qualité de service et de procédures simplifiant l'exécution des obligations. Ce rapprochement ne s'est d'ailleurs affirmé au Maroc qu'au cours des dernières années, notamment avec l'adoption de la charte du contribuable⁷¹⁰. Aujourd'hui, il suffit de se connecter au portail de la DGI (www.tax.gov.ma) et de renseigner ses identifiants dans la messagerie personnelle du guichet électronique pour déclarer et payer son impôt en ligne au moyen des services Simpl-IR⁷¹¹ ou Simpl-TVA⁷¹². La technicité indéniable de la matière, souvent perçue à tort comme forcément contraire aux intérêts particuliers, ne doit pas pour autant masquer l'importance des enjeux qu'elle recouvre : derrière la technique juridique, l'idée de justice fiscale révèle une conception de l'État et de ses missions.

Deux modalités de télédéclaration sont proposées :

- le formulaire en ligne (mode EFI), conforme au support papier ; l'abonné dispose d'une assistance en ligne pour chaque rubrique et d'un calcul automatique, et obtient immédiatement un reçu de paiement numéroté et horodaté ;
- l'échange de données informatisé (mode EDI), particulièrement adapté aux cabinets d'expertise comptable, qui déposent de nombreuses déclarations pour le compte de leurs clients, ainsi qu'aux entreprises dont les relevés de déductions sont volumineux.

Cette évolution, technique en apparence, transforme profondément l'organisation des services des impôts ; elle prolonge la réforme de 2015, consacrée par l'adoption de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances.

Particuliers, entreprises ou professionnels, les contribuables peuvent désormais déposer leurs déclarations en ligne, payer à distance et obtenir leurs attestations. Cette transition progressive

⁷⁰⁸ Th. LAMBERT, « Le contribuable face à l'administration fiscale », op. cit., p. 102-121.

⁷⁰⁹ L'amélioration du climat de confiance entre l'administration fiscale et les contribuables passe nécessairement par une plus grande transparence et une meilleure lisibilité des règles. Ainsi, la publication de barèmes d'imposition pour l'immobilier, la clarification des règles de détermination des résultats des entreprises et la possibilité d'interroger l'administration préalablement à des opérations d'investissement, d'acquisition ou de vente de biens sont de nature à diminuer l'aléa fiscal et à restaurer la confiance. Avis du Conseil économique et social, « Le système fiscal marocain, développement économique et cohésion sociale », n° 9/2012, p. 14.

⁷¹⁰ Au Maroc, la charte du contribuable a été proposée en 1999 par les députés Mohamed El Bakkali et Rahim Ettor, lors des débats sur le contrôle fiscal tenus à Rabat à l'occasion des Assises nationales sur la fiscalité ; il a cependant fallu attendre la loi de finances 2011 pour instituer cette charte, fortement attendue.

⁷¹¹ Il s'agit d'un service de télédéclaration qui permet aux entreprises marocaines de s'acquitter de leurs obligations fiscales en ligne. Depuis 2015, la télédéclaration est obligatoire pour toutes les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 millions de dirhams.

⁷¹² La Direction générale des impôts a mis en place un téléservice baptisé « Simpl-TVA » pour le dépôt des déclarations de taxe sur la valeur ajoutée. Sont aujourd'hui en ligne les services Simpl-IS, Simpl-IR et Simpl-TVA, accessibles avec les mêmes identifiants et mots de passe.



rencontre un véritable succès, attesté par les chiffres. Elle a été rendue possible par la digitalisation et la dématérialisation déployées dans le cadre de la stratégie nationale « Maroc Digital 2020 ». Bien que l'ambition ait été annoncée dès 2008, sa concrétisation a été graduelle, afin d'éviter une transition brutale et de laisser aux contribuables le temps d'adapter leurs systèmes d'information ; il s'agissait avant tout de créer un climat de confiance et de transparence en simplifiant la relation.

Depuis 2017, l'ensemble des entreprises, quel que soit leur chiffre d'affaires, sont tenues d'acquitter leurs impôts par télédéclaration au moyen du service SIMPL. Cette obligation a été généralisée par étapes : en 2015, elle concernait les entreprises dont le chiffre d'affaires dépassait 50 millions de dirhams ; en 2016, celles au-delà de 10 millions ; avant de s'appliquer à toutes. Les résultats sont probants : en 2019, plus de 14,7 millions d'opérations ont été dématérialisées, soit plus de cinq fois le volume de 2016 et une hausse de 47 % par rapport à 2018 ; télépaiements et télédéclarations représentent à eux seuls 76 % de ces opérations.

b- Favoriser l'acceptation de l'impôt grâce à un dispositif de qualité de service

La mise en place de ces nouvelles structures ne poursuivait pas uniquement un objectif d'efficacité et de rentabilité de la gestion : elle visait également à recentrer les missions sur le contribuable, désigné comme usager, voire comme « partenaire privilégié », afin de conforter son adhésion au paiement de l'impôt. Cette démarche s'inscrit dans la continuité de l'amélioration des rapports avec les usagers et les entreprises engagée depuis les années 2000, jusqu'à l'adoption de la loi n° 55-19. Elle procède d'une stratégie dont le but premier est de développer le civisme fiscal, en garantissant aussi bien les droits de l'État que ceux du contribuable. « La démarche doit être placée dans le cadre de la politique fiscale. L'objectif n'est pas de renflouer les caisses de l'État, mais d'accompagner le contribuable à mieux intégrer la culture du civisme fiscal », soulignait Mohamed Berrada, ancien ministre des Finances, lors d'un séminaire sur le contrôle fiscal tenu le 3 mai 2019⁷¹³.

Cette amélioration ne se limite pourtant pas à une évolution des attitudes, ni à « des comportements et manières de faire, à des petites choses purement formelles et symboliques... d'un grand intérêt »⁷¹⁴, elle repose aussi, et avant tout, sur un assouplissement des mécanismes juridiques propres à la matière fiscale, qui se traduit par une « bilatéralisation »⁷¹⁵ de la relation et par l'aménagement des obligations au moyen d'instruments contractuels. Le rescrit fiscal en offre l'exemple le plus abouti.

c- Le rescrit fiscal : une garantie récente encore sous-utilisée

En principe, la loi fiscale s'applique de façon identique à toutes les personnes se trouvant dans la même situation, en vertu des principes d'égalité devant l'impôt et devant la loi consacrés par la Constitution de 2011⁷¹⁶. Dans les faits, cependant, les contribuables sont amenés à questionner l'administration sur l'application de la règle, à échanger avec elle sur ses modalités, voire à rechercher une forme d'accord préalable qui ne pourra être remis en cause lors d'un contrôle ultérieur.

Le législateur a répondu à cette attente en créant le mécanisme du rescrit fiscal (*tax ruling*) par la loi de finances pour 2018, aux articles 234 bis et 234 ter du Code général des impôts⁷¹⁷. Cette avancée

⁷¹³ BRM Consulting est un cabinet constitué d'une équipe de professionnels réunissant une expertise technique et opérationnelle, fondé en 2012 par Rachid M'Rabet, professeur-consultant ayant une grande expérience en formation et en management d'entreprises privées, publiques et d'associations.

⁷¹⁴ Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Paris, PUF, 2011, p. 197.

⁷¹⁵ Martin COLLET, « La régulation fiscale », *Droit fiscal*, n° 12, 20 mars 2008, p. 3.

⁷¹⁶ Article 39 de la Constitution de 2011 : « Tous supportent, en proportion de leurs facultés contributives, les charges publiques que seule la loi peut, dans les formes prévues par la présente Constitution, créer et répartir. » Le principe d'égalité devant la loi est pour sa part énoncé à l'article 6.

⁷¹⁷ Le rescrit, du latin *rescribere*, désigne à l'origine la réponse d'un empereur romain portant sur une question de droit. Aucune disposition légale n'en donne une définition exacte ; le Conseil d'État français a toutefois identifié cinq critères cumulatifs permettant de qualifier un mécanisme de rescrit. Cette technique, introduite dans la plupart des pays, l'a été



est notable pour un système fiscal aussi récent que le nôtre et s'inscrit dans la continuité de la modernisation de l'administration et de l'amélioration des procédures. Ce mécanisme⁷¹⁸ peut être regardé comme l'un des « différents outils visant à bilatéraliser et à pacifier les relations avec les contribuables », à conforter le civisme fiscal et à renforcer les garanties, telle la sécurité juridique. Réclamé de longue date par les milieux économiques⁷¹⁹, ce dispositif reste pourtant peu sollicité. D'après les chiffres de la DGI, le nombre de demandes relevant de cette procédure — inscrite au Livre II du CGI sous l'intitulé « demande de consultation préalable », et qui permet au contribuable de soumettre son projet à l'appréciation de l'administration afin d'obtenir une réponse formelle sur le régime fiscal qui lui sera appliqué — n'a pas excédé la dizaine. « Ce sont surtout des consultations préalables de quelques grands industriels à propos de leurs projets d'implantation, et aussi d'entreprises marocaines ayant des liens directs ou indirects avec des groupes étrangers à propos d'opérations bien définies », précise une source au sein de la DGI. Selon le profil des demandeurs, les grands groupes comptent pour 70 à 80 % des dossiers, ce qui tient au souci des investisseurs de connaître la pression fiscale à laquelle ils seront soumis après leur implantation ou au terme de la période d'exonération⁷²⁰. Le rescrit offre ainsi au contribuable de bonne foi la possibilité d'interroger l'administration sur une situation de fait au regard de la législation fiscale : la réponse précise et définitive qu'elle apporte ne constitue pas une simple information, mais bien une « prise de position formelle... à la demande du contribuable qui veut connaître la fiscalité applicable à une situation de fait au regard de la législation fiscale en vigueur ».

Enfin, l'amélioration de la relation exige de maintenir le coût de gestion de la collecte au niveau le plus bas possible, ce qui oblige à comparer les surcoûts d'une politique d'amélioration aux bénéfices attendus. L'administration doit à cet égard tenir compte de multiples contraintes : choix des autorités politiques, implantations territoriales issues d'une longue histoire administrative, impératifs d'aménagement du territoire, répercussions des crises économiques et sociales, caractère saisonnier de la matière fiscale dont il convient d'atténuer les pics. Il ne s'agit donc pas de satisfaire toute demande spontanée des usagers, même si leurs attentes méritent d'être prises en considération ; le

en droit marocain par les articles 234 bis et 234 ter du CGI. En vue de renforcer la sécurité juridique offerte aux investisseurs, la loi de finances 2020 a élargi le champ d'application de la demande de consultation fiscale préalable afin de couvrir toutes les opérations susceptibles de constituer un abus de droit, au sens de l'article 213-V du CGI. En cas d'interrogation sur la fiscalité applicable à une situation précise, la procédure permet d'obtenir une réponse précise et définitive, opposable à l'administration. « Le rescrit étant une prise de position officielle, l'administration fiscale ne peut engager à l'encontre du contribuable aucune procédure d'imposition supplémentaire motivée par une autre appréciation qui différerait de celle ayant généré le rescrit en question. Le dispositif est encore à ses débuts ; des améliorations pourront toujours être introduites au fur et à mesure », précise Brahim Ketan, ancien directeur général adjoint de la DGI. Voir également l'étude adoptée le 14 novembre 2013 par l'assemblée générale du Conseil d'État français, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, Direction de l'information légale et administrative, Paris, 2014, p. 11.

⁷¹⁸ En France, la procédure de rescrit fiscal s'appuie sur le principe édicté par l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, qui prescrit que l'administration ne peut procéder à des rectifications contraires à ses propres prises de position formelles. Pour aller vers plus de sécurité juridique, ce principe a été étendu, par la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, aux prises de position formulées à la demande d'un contribuable sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal (art. L. 80 B-1 du LPF).

⁷¹⁹ Le rescrit fiscal avait été revendiqué avec ténacité par les opérateurs économiques et figurait parmi les recommandations des assises fiscales de 2013. Nouveauté du procédé, périmètre restreint et rareté des grands projets d'investissement sont les principales raisons avancées pour expliquer le faible nombre de demandes.

⁷²⁰ La protection des investisseurs est essentielle pour tout pays souhaitant bénéficier d'une croissance économique durable, car elle constitue un catalyseur des flux de capitaux vers les entreprises. Voir le rapport de l'institut Legatum sur le Maroc, *Ouverture économique : étude de cas Royaume du Maroc*, 2020, p. 39 : <https://li.com/wp-content/uploads/2020/09/GIEO-Maroc-Ouverture-Economique-2020.pdf>.



but est de réunir les conditions d'un renforcement continu de l'adhésion à l'impôt, enjeu central de la politique publique étudiée. Ces conditions dépendent largement de facteurs démographiques, politiques, économiques, sociétaux et technologiques.

Conclusion

À l'issue de cette analyse, les deux interrogations formulées en introduction appellent une réponse nuancée. La politique d'amélioration des relations a donné des résultats tangibles en matière de gestion — dématérialisation presque totale des déclarations, structures organisées par catégories de contribuables, charte précisant les droits et obligations —, mais son incidence sur le consentement lui-même demeure malaisée à mesurer, en l'absence d'outils d'évaluation appropriés. Si la digitalisation facilite l'exécution de l'obligation fiscale, elle ne suffit pas à en asseoir la légitimité.

L'obstacle majeur n'est en effet pas d'ordre procédural mais structurel : il tient à la perception d'une charge inéquitablement répartie et au traitement différencié réservé aux contribuables. En matière fiscale, la discrimination peut se définir comme le fait de distinguer ou d'isoler un contribuable ou un groupe de contribuables au sein d'un ensemble plus vaste d'assujettis ; elle revient à limiter les obligations ou les droits de certains en leur réservant un traitement particulier, favorable ou défavorable, dépourvu de lien objectif avec les critères qui définissent cet ensemble⁷²¹.

Face à une demande accrue de sécurité juridique, l'administration a toutefois apporté des réponses, au nombre desquelles figure le rescrit. Encore peu employée, cette procédure mériterait d'être généralisée : elle représenterait alors une avancée majeure en matière de droits et de garanties des contribuables et traduirait une évolution sensible des procédures, favorisant une meilleure adhésion à l'impôt et, partant, son acceptation — et donc le renforcement du civisme fiscal. Elle confirmerait ainsi que « le consentement de l'impôt ne se joue pas seulement au Parlement, mais aussi pour beaucoup au niveau de la pratique administrative, l'administration fiscale devenant le vecteur de cette acceptation de l'impôt »⁷²².

L'essor du rescrit depuis les années 1980, en Europe comme dans la majorité des pays, est tout à la fois l'effet et le moteur d'une évolution des rapports entre l'administration et ses usagers vers davantage de confiance, de dialogue et de reconnaissance de la bonne foi réciproque. L'interprétation de la règle, fréquemment complexe, voire équivoque, ouvre un espace d'échange dont le rescrit constitue l'instrument. Il ne se réduit d'ailleurs pas à un acte interprétatif, puisqu'il lie l'administration ; pouvant être source de préjudice, il reste par conséquent contestable. C'est la raison pour laquelle certains pays ont prévu une voie de recours interne à l'administration fiscale (France) ou devant des experts indépendants, tandis que d'autres admettent un recours juridictionnel fondé sur la légalité ou sur un préjudice économique (Royaume-Uni), et que d'autres encore ont exclu toute contestation (Belgique).

Trois conditions semblent donc décisives pour l'avenir de cette relation : une règle fiscale plus stable et plus lisible, qui limiterait le besoin même d'interprétation ; une répartition de la charge ressentie comme juste, faute de quoi aucune qualité de service ne suscitera l'adhésion ; et des outils d'évaluation permettant à l'administration de mesurer les effets concrets de sa politique sur le paiement volontaire.

Le « ras-le-bol fiscal » traduirait-il un effritement de notre sentiment d'appartenance ? D'aucuns y trouvent leur compte. Pourtant, le requiem du contrat social n'a pas retenti : une autre partition reste simplement à écrire⁷²³.

⁷²¹ Hassane EL ARAFI, « Discriminations fiscales au Maroc », allocution lors du colloque organisé à l'Université d'Oran 2, précité, p. 101.

⁷²² A. BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », op. cit., p. 27-34.

⁷²³ Jean MERCKAERT, « La douce musique de l'impôt », *Revue Projet*, 2014/4, n° 341, p. 2-3.



Bibliographie

Ouvrages

- ALLIX Edgard, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 1921 ; *Études d'économie et de finances*, Paris, LGDJ, 1948.
- COLLET Martin, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, Paris, 2011.
- COURTOIS Pierre, *Face au fisc*, Stock, 1976.
- DOUET Frédéric, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, LGDJ, Paris, 1997.
- DUBERGÉ Jean, *La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui*, PUF, Paris, 1961.
- LAMBERT Pierre-André, *Le temps de la rigueur : fiscalité, protection sociale, mondialisation*, L'Harmattan, 2014.
- LANDAIS Camille, PIKETTY Thomas et SAEZ Emmanuel, *Pour une révolution fiscale : un impôt sur le revenu pour le XXI^e siècle*, Le Seuil, coll. « La République des Idées », 2011.
- de la MARDIÈRE Christophe, *La preuve en droit fiscal*, Litec, 2009.
- MACART René, *Garde à vous fisc !*, Seuil, 1955.
- MICHEL Nicolas, *Une économie de subsistances : le Maroc précolonial*, Le Caire, IFAO, 1997.
- SIMONS Henry, *Personal Income Taxation*, 1938.

Articles et contributions

- BARILARI André, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie*, 2007/1, n° 1.
- BOUVIER Michel, « Le consentement à l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable », *Cahiers français*, 2018.
- COLLET Martin, « La régulation fiscale », *Droit fiscal*, n° 12, 2008.
- DUFRESNOY Pascal, « Civisme fiscal et "compliance" », *La Revue du Trésor*, n° 5, 2006.
- EL ARAFI Hassane, « Discriminations fiscales au Maroc », Université d'Oran 2, 2017.
- FOUQUET Olivier, « L'administration fiscale et le contribuable : quelle sécurité juridique et quelle confiance ? », *Droit fiscal*, n° 15, 2008.
- GOUADAIN Daniel, « La complexité fiscale, un mal nécessaire ? », *Annales des Mines*, 2000.
- KHANFOR Abdelkader et ELWAZANI Youssef, « La communication fiscale au Maroc », *Revue marocaine de recherche en management et marketing*, n° 14, 2016.
- KOURALEVA-CAZALS Polina, « La simplification de l'action publique en matière fiscale », *RFAP*, n° 157, 2016.
- LAMBERT Thierry, « Le contribuable face à l'administration fiscale, psychologie et science administrative », PUF, CURAPP, 1985 ; « Administration fiscale – contribuables : la problématique d'une relation apaisée », ENADAR, 2017.
- LEROY Marc, « Découvrir la sociologie fiscale », *Regards croisés sur l'économie*, 2007/1.
- MERCKAERT Jean, « La douce musique de l'impôt », *Revue Projet*, n° 341, 2014.
- QACH Nour Eddine, « Impôts et pauvreté au Maroc : considérations critiques », *Revue marocaine de la pensée contemporaine*, n° 1, 2018.
- REYNAUD Pierre-Louis, « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de science et de législation financière*, 1947.

Rapports et textes

- Conseil économique, social et environnemental, *Le système fiscal marocain, développement économique et cohésion sociale*, n° 9/2012 ; rapport n° 39-2019 ; avis CESE 14, décembre 2016.
- Commission spéciale sur le modèle de développement (CSMD), rapport général, 2021.



- Constitution du Royaume du Maroc de 2011, articles 6 et 39.
- Code général des impôts, articles 6, 8, 213-V, 234 bis et 234 ter.
- Loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances.
- Loi n° 55-19 relative à la simplification des procédures et formalités administratives.
- Loi-cadre n° 69-19 portant réforme fiscale.



المجلة الدولية للعلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية

REVUE INTERNATIONALE DES SCIENCES
JURIDIQUES, ÉCONOMIQUES ET SOCIALES

INTERNATIONAL JOURNAL OF
LEGAL, ECONOMIC AND SOCIAL SCIENCES

LAW



ECONOMICS



SOCIETY



VOLUME 2



ISSUE 10



OCTOBRE 2026

NUMBER 12



<http://www.doi.org/10.63585/KIOL1453>

ISSN: 3119-6411



العلوم القانونية
Sciences Juridiques
Legal Sciences



العلوم الاقتصادية
Sciences Économiques
Economic Sciences



العلوم الاجتماعية
Sciences Sociales
Social Sciences



OPEN ACCESS



PEER REVIEWED
JOURNAL



INTERNATIONAL
SCIENTIFIC JOURNAL



QUALITY & IMPACT



Official email:
ijLessJournal@gmail.com



Official website:
www.ijlessjournal.com

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مدير المجلة

أ.د : مصطفى الفوري : أستاذ زائر بكليات الحقوق في المغرب

Email : ijlessjournal@gmail.com / Tel : 00212687407665

مدير التحرير

ذ. محمد أفقيير : متخصص في القانون المالي و الضريبي جامعة الحسن الأول بسطات

هيئة التحرير للمجلة الدولية للعلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية

- أ.د : أحمد العلالي : عميد كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - طنجة- المغرب
- أ.د : رشيد الطاهر : أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسطات- المغرب
- أ.د : عبد الكريم عباد : أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسطات- المغرب
- أ.د : حسن الرحبية : أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس- المغرب
- أ.د : نادية النحلي : أستاذة التعليم العالي بكلية الشريعة بفاس - المغرب
- أ.د : زينب الفاسي الفهري : أستاذة التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس - المغرب
- أ.د : عالي طوير : أستاذ التعليم العالي مؤهل بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويسي - المغرب
- أ.د : سعد بتي : أستاذ التعليم العالي مؤهل بجامعة ابن زهر أكادير- المغرب
- أ.د : يونس الأزرق الحسوني : أستاذ التعليم العالي مؤهل بجامعة الحسن الأول بسطات- المغرب
- أ.د : دينا إسماعيل أبو زيد : أستاذ مشارك في القانون المدني، قسم القانون الخاص كلية الحقوق، جامعة الملك عبد العزيز- السعودية
- أ.د : أمال ناجي : أستاذة التعليم العالي مؤهلة بجامعة محمد الأول بوجدة- المغرب
- أ.د : ناهض حنان أستاذة باحثة في قانون الأعمال جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء – المغرب
- د : محمد الحبيب بداع : أستاذ التعليم العالي مؤهل بجامعة القاضي عياض – المغرب
- دة : مريم خراج : أستاذة التعليم العالي مؤهلة بجامعة محمد بن عبد الله – المغرب
- دة : نهله أحمد فوزي استاذ القانون المدني المساعد بكلية إدارة الاعمال قسم القانون جامعة الحدود الشمالية- المملكة العربية السعودية
- د : أسماء مصطفى عبد القادر غنيمات : أستاذة بكلية الحقوق جامعة البلقاء التطبيقية - المملكة الاردنية الهاشمية
- أ.د : هشام البخفاوي : أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية جامعة ابن زهر أكادير- المغرب
- د : محمد محمد عبد اللطيف : أستاذ القانون العام كلية الحقوق جامعة المنصورة مصر
- أ.د : عمر عبد الله عمر أ.مبارك : أستاذ مشارك بجامعة سرت – ليبيا
- د : باسل علي عباس : استاذ القانون باللغة الانجليزية - جامعة القادسية – العراق
- دة : ولاء خليل حسين قديمات : أستاذة العلوم السياسية/جامعة الخليل – فلسطين
- أ.د : منى كامل تركي : أستاذ القانون بكليات الحقوق - بالإمارات العربية المتحدة
- أ.د : حنان الانصاري : أستاذة التدبير بجامعة القاضي عياض مراكش – المغرب
- أ.د : محمد خلوقي : أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسطات – المغرب
- أ.د : علي بن خلفان بن علي الهنائي : أستاذ القانون الجنائي المشارك ورئيس قسم علوم الشرطة بكلية الشرطة بأكاديمية السلطان قابوس - سلطنة عمان
- أ.د : شعبان محمود محمد الهواري : أستاذ القانون الجنائي المشارك كلية القانون – جامعة خليج السدرة – ليبيا
- د : نعمان عطا الله الهيتي : أستاذ القانون بكلية القانون جامعة الشارقة - الامارات العربية المتحدة
- أ.د : فيصل كرمات : أستاذ التعليم العالي بجامعة المولى اسماعيل - مكناس – المغرب
- أ.د : عبد الواحد الدافي : أستاذ التعليم العالي بجامعة شعيب الدكالي - الجديدة – المغرب

كلمة افتتاحية

يسعد هيئة تحرير المجلة الدولية للعلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أن تقدم لقراءها الكرام وباحثيها الأفاضل العدد الثاني عشر من هذه المجلة العلمية، الذي يأتي استكمالاً لمسار أكاديمي طموح يهدف إلى ترسيخ البحث العلمي الرصين وتعزيز الحوار المعرفي في مجالات القانون والاقتصاد والعلوم الاجتماعية.

لقد حرصت المجلة في هذا العدد على انتقاء بحوث ودراسات علمية متنوعة، عالجت قضايا راهنة وإشكالات نظرية وتطبيقية ذات أهمية بالغة، مستندة إلى مناهج علمية دقيقة ورؤى تحليلية معمقة، بما يسهم في إثراء النقاش الأكاديمي وربط المعرفة النظرية بالواقع العملي.

ويعكس هذا الإصدار التزام المجلة بمعايير الجودة العلمية والتحكيم الأكاديمي الموضوعي، وسعيها المستمر إلى الانفتاح على التجارب البحثية الوطنية والدولية، وتشجيع الباحثين الشباب إلى جانب الخبراء والأساتذة على نشر إنتاجهم العلمي في فضاء أكاديمي جاد ومسؤول.

وإذ نتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى جميع الباحثين الذين ساهموا بأعمالهم العلمية، وإلى السادة المحكمين على جهودهم القيمة، فإننا نأمل أن يشكل هذا العدد إضافة نوعية للمكتبة الأكاديمية، وأن يفتح آفاقاً جديدة للبحث والتفكير والتعاون العلمي.

والله ولي التوفيق.



المجلة الدولية للعلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية

IJLESS JOURNAL

تصدر عن المركز الدولي للدراسات القانونية والاقتصادية والاجتماعية

الفهرسة والمنصات العلمية



Index Copernicus International
فهرسة المجلات العلمية



Google Scholar
البحث العلمي والاستشارات



ESJ Index
فهرسة الدوريات العلمية



IP Indexing
قاعدة بيانات المجلات



Root Indexing
فهرسة المجلات الأكاديمية



ScienceOpen
عرض الأبحاث واكتشافها



ResearchBib
دليل المجلات والموارد البحثية



IMIST
المعهد المغربي للإعلام العلمي والتقني

المعرفات الرقمية والإتاحة



Crossref • DOI
المعرف الرقمي للمقالات



ORCID
المعترف الرقمي للباحث



ISSN: 3119-6411
الرقم الدولي المعياري للدورية



Scribd
إناحة المحتوى العلمي

محتويات العدد

محور الأبحاث باللغة العربية	
11	الأسلحة ذاتية التشغيل القائمة على الذكاء الاصطناعي في ضوء القانون الدولي الإنساني: مدى كفاية القواعد القائمة وأفاق تطوير الحماية الدكتور : موسى محمد مصباح حمد استاذ مشارك - كلية القانون - جامعة النيلين - السودان نائب عميد الكلية السابق الباحث مبارك ماجد عبد الله النعيمي باحث في القانون الدولي والبحري والامني
36	المبادرات الوطنية كآلية لتنفيذ الالتزامات الدولية (المبادرة الوطنية لدعم الطاقة وتقليل الانبعاثات في العراق إنموذجاً) م.د. حميد طارش ساجت كلية القانون / جامعة اوروك
54	تمثيلات المغاربة للعملية الانتخابية الدكتور : أنوار التازي دكتور في القانون العام والعلوم السياسية جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء
64	بطلان الجموع العامة للشركات التجارية من خلال العمل القضائي المغربي الدكتورة نهال اللواح أستاذة جامعية بكلية الحقوق بطنجة الكاتبة العامة للمركز المغربي للتحكيم ومنازعات الأعمال / رئيسة تحرير المجلة المغربية للتحكيم العربي و الدولي
70	دعوى الإلغاء المتعلقة بالشواهد الإدارية الخاصة بنفي الصبغة الحبسية تعليق على قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط رقم 2932 صادر بتاريخ 31 ماي 2022 في الملف عدد 2022/7205/218 الدكتور : عبد الخالق حماني أستاذ مؤهل كلية العلوم القانونية والسياسية بالناظور إطار سابق بوزارة الأوقاف الدكتور أيوب الكلاي دكتور في القانون العام والعلوم السياسية كلية العلوم القانونية والسياسية جامعة القاضي عياض بمراكش
85	خصوصيات ومظاهر توظيف الذكاء الاصطناعي في المنازعات الرقمية الدكتورة : عيدة أكدر دكتورة في العلوم القانونية والسياسية جامعة محمد الخامس _ الرباط
93	مفارقات الفكر السوسيولوجي الكولونيالي: نموذج شارل لوكور و لوي برونو الدكتور محمد المرجان أستاذ و باحث في علم الاجتماع ،جامعة ابن طفيل (سابقا) رئيس الجمعية المغربية لعلم الاجتماع الرباط المغرب

112	الأصناف الجديد لرهن دون حيازة في القانون التجاري الدكتور : الريكات لحسن دكتور في القانون الخاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بفاس، جامعة سيدي محمد بن عبد الله.
121	طب الشغل الدكتورة : اكرام بن اعلي قدور دكتوراه في القانون الخاص كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين لشق جامعة الحسن الثاني
129	الإطار القانوني لحماية الطفل الرقمي على ضوء توصيات المجلس الأعلى للتربية والتكوين والبحث العلمي: قراءة في ضوء القانون المقارن الدكتورة : إحسان غازي دكتورة في القانون الخاص بجامعة القاضي عياض
137	إستراتيجية السدود بالمغرب: بين رهان الأمن المائي وإكراهات التدبير الهيكلي للمخاطر الدكتور : فؤاد كمال دكتور في القانون العام والعلوم السياسية جامعة عبد المالك السعدي طنجة
157	الاستثمار الأخضر بالمغرب ودور السياسات العمومية في دعم الانتقال الطاقوي والايكولوجي الدكتور : المصطفى حيان دكتور في القانون العام والعلوم السياسية باحث في السياسات العمومية جامعة القاضي عياض، مراكش
176	الإطار القانوني الدولي للحاويات وموقعه في التشريع المغربي الدكتور : المهدي سحاب دكتور في القانون الخاص
187	الحماية القانونية لمعطيات الحالة المدنية في ظل التحول الرقمي للإدارة الباحث: حمزة الزاوي السغروشن طالب باحث بسلك الدكتوراه، جامعة سيدي محمد بن عبد الله
197	التجريم الجنائي للتحريض على ارتكاب الجرائم ونشر الأخبار الزائفة في ضوء قانون الصحافة والنشر رقم 88.13 الباحثة: ابتسام الشرقاوي طالبة باحثة بسلك الدكتوراه بجامعة الحسن الأول تخصص القانون الجنائي للأعمال بمختبر قانون الأعمال
207	التحول الرقمي القائم على الذكاء الاصطناعي ودوره في تمكين المرأة الأكاديمية في فلسطين: دراسة حالة الكلية الذكية الجامعية في الخليل الباحثة أسيا القواسمي باحثة بسلك الدكتوراه بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، طنجة، جامعة عبد المالك السعدي، المملكة المغربية والدكتور : توفيق السعيد أستاذ التعليم العالي، جامعة عبد المالك السعدي، المملكة المغربية

219	تحديات ملائمة قواعد المسؤولية المدنية لأضرار الذكاء الاصطناعي في المجال الطبي الدكتور : نبيل سديري عدل بمحكمة الاستئناف سطات دكتور في الحقوق الباحثة : إيمان السريري باحثة بسلك الدكتوراه بكلية العلوم القانونية والسياسية سطات مختبر البحث قانون الأعمال
230	حدود معيار موطن المدعى عليه في تحديد الاختصاص القضائي الدولي في منازعات التجارة الإلكترونية دراسة تحليلية مقارنة في ضوء القانون المغربي والتنظيم الأوروبي الباحث : عبد الله سوسان طالب باحث بسلك الدكتوراه مختبر الدراسات القانونية والاقتصادية والاجتماعية كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - أيت ملول جامعة ابن زهر - أكادير
محور الأبحاث باللغة الفرنسية	
244	L'intégration d'une approche anticipative des risques environnementaux à travers la mise en œuvre du principe de précaution Dr . ER-RIFAI SANAA Maître de conférences, Faculté des Sciences Juridiques et Politiques Université Sidi Mohamed Ben Abdellah de Fès
258	La place du patient dans le système de santé : Evolution et législation Aziza ALMAGHRIBI Maître de conférences l'Institut Supérieur des Professions Infirmières et Techniques de Santé (ISPITS) de Rabat
270	« Un État actuel des relations entre l'administration fiscale et les contribuables au Maroc » LAMSAOUI SALAHEDDINE Docteur en droit privé bilingue
محور الأبحاث باللغة الانجليزية	
292	Just transition: measuring efficacy and adaptation in Africa in the context of the Euro-African partnership for a sustainable energy transition Dr.Sefrioui Sarra Enseignante-chercheuse à la Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Tanger, Université Abdelmalek Assadi Lahssini Samira CED, Doctorante en droit public, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Tanger, Université Abdelmalek Assadi



307

Calquing as a Functional Legal Translation Procedure: French-Mediated Arabic-English Translation in Moroccan Private Legal

Documents

Omar El Ghazi

Hassan II University of Casablanca

National Higher School of Art and Design, Language and Linguistic Studies Laboratory, Faculty of Arts and

Humanities Ain Chock