

# Le contrôle fiscal à l'ère de la dématérialisation de l'administration fiscale (Cas de la Direction Régionale de Marrakech)

CHAMI Mustapha<sup>1</sup>, MOUSSAOUI Aziz<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Professeur d'enseignement supérieur à l'ENCG- SETTAT-Membre du Laboratoire des études en Finance, Comptabilité, Gestion et Système d'informations et Aide à la décision (LEFCG-SIAD), Université Hassan 1 – Maroc

[mostapha.chami@gmail.com](mailto:mostapha.chami@gmail.com)

<sup>2</sup> Doctorant chercheur au Laboratoire des études en Finance, Comptabilité, Gestion et Système d'informations et Aide à la décision (LEFCG-SIAD) ENCG-SETTAT, Université Hassan 1 – Maroc

[azizmoussaoui777@gmail.com](mailto:azizmoussaoui777@gmail.com)

Article soumissionné le 07/11/2021 ; accepté le 15/02/2022 ; publié le 01/09/2022

**Résumé** — Le contrôle fiscal à l'ère de la digitalisation de l'administration fiscale, est un travail qui cherche à comprendre la relation entre deux variables (la digitalisation de la DGI et le contrôle fiscal), et à expliquer l'effet de l'une sur l'autre.

L'effet de la digitalisation sur le contrôle fiscal a fait l'objet de notre part d'une recherche qualitative, basée sur deux méthodes d'analyse de données, à savoir l'analyse du contenu documentaire et l'analyse du contenu des entretiens administrés auprès de certains contrôleurs fiscaux de la direction régionale des impôts de Marrakech.

Les principaux résultats qu'on a pu dégager ont montré l'existence d'un effet positif de la digitalisation de la DGI sur l'efficacité du contrôle fiscal, et ce tant sur le volet qualitatif que sur le volet quantitatif. Toutefois on a constaté que cet effet n'est pas directement lié à l'essor du numérique au sein de l'administration fiscale, et qu'il y a d'autres facteurs qui ont permis l'apparition et le développement de cet effet positif. On fait allusion notamment aux facteurs organisationnels et aux mesures d'ordre juridique mises en œuvre par la DGI pour mener à bien cette mutation numérique.

**Mots clés**—contrôle fiscal, digitalisation, contrôleurs fiscaux, l'administration fiscale, mutation numérique.

**Title : Tax audit in the era of the digitalization of tax administration**

**(Case of Tax Administration of Marrakech)**

**Abstract**— Tax audit in the era of the digitalization of tax administration, is a job that seeks to analyze the link between two variables, and explains the effect of one on the other.

The effect of digitalization on tax audits has been the subject of this qualitative research based on two data analysis methods, namely the analysis of documentary content and the analysis of the content of interviews administered to certain tax controllers from the tax administration in the regional of Marrakech.

The main results that have been obtained have shown the existence of a positive effect of digitization on the effectiveness of tax audits in the tax administration, whether in terms of the number of cases checked or revenue collected. However, it has been observed that this effect is not directly linked to the rise of digital technology within the tax administration, and that there are other factors that have allowed the appearance and development of this positive effect. Reference is made in particular to organizational factors and the legal measures implemented by the tax administration to bring this digital transformation to effectiveness.

**Key words**— Tax audit, digitalization, tax auditors, tax administration, digital transformation.

## INTRODUCTION

Le contrôle fiscal dévolu à l'administration fiscale, corollaire du système déclaratif, est l'un des principaux garants de l'équité devant l'impôt et du civisme fiscal, puisqu'il est traditionnellement considéré comme « la légitime contrepartie de [la] confiance accordée au contribuable » (Marchessou & Grosclaude, 2014)

Généralement, le contrôle fiscal vise à développer la conformité fiscale volontaire, à lutter contre la fraude fiscale, et à assurer l'équité fiscale devant l'impôt.

Alors que, « Les télé-procédures consistent en un échange dématérialisé d'informations entre les autorités publiques et leurs partenaires et usagers. Elles présupposent l'existence de techniques de numérisation et de dématérialisation. La numérisation désigne la transformation de documents papier en documents électroniques, le plus souvent par le biais d'un scanner. La dématérialisation quant à elle, signifie que les documents circulent sous forme exclusivement électronique. » (DERLANGE & ERRERA, 2008)

D'abord La dématérialisation a été à la fois subie et imposée par l'administration fiscale, en d'autres termes « D'une part et tout d'abord, l'administration a été saisie par le numérique, elle l'a subi, en devant modifier ses procédures afin de les adapter à ce nouvel outil. D'autre part et ensuite, elle a saisi le numérique à son avantage pour imposer aux contribuables de nouvelles obligations » (Guillerminet, 2016)

Mais malgré tous les efforts déployés, et les mesures entreprises par l'administration fiscale en termes de développement du numérique et de renforcement du contrôle fiscal, le phénomène de la fraude fiscale ne cesse d'engendrer des manques à gagner considérables pour le budget de l'Etat. Ainsi, la fraude fiscale est devenue la règle au lieu d'être l'exception, preuve à l'appui : en 2018, « 80% des recettes de l'IS sont assurés par 0,98% d'entreprises, 70% de la TVA collectée et reversée par 0,66% de contributeurs et 73% de l'IR est acquitté par les salariés (privé et public). Une situation à haut risque puisque l'impôt est acquitté par une poignée de contribuables ».<sup>1</sup>

Pour la même année (2018), le Directeur Général des Impôts M. Omar FARAJ a déclaré : « A la DGI, l'on s'étonne que la contribution moyenne à l'IR des médecins se situe autour de 12.000 DH par an ! C'est autant que supporte un salarié qui émarge entre 8.000 et 9.000 DH par mois. Il va sans dire que beaucoup de ces praticiens exercent de fait dans un paradis fiscal ».<sup>2</sup>

Tous ces constats, entre autres, ont motivé notre choix de faire du contrôle fiscal une variable d'étude à expliquer, vu son rôle déterminant dans la dissuasion de la fraude fiscale et l'instauration d'un climat de civisme fiscal, et de la dématérialisation de l'administration fiscale une variable d'étude explicative, vu l'effet (positif ou négatif) qu'elle est susceptible d'avoir sur le contrôle fiscal. Donc notre objectif principal de mener cette étude sera de comprendre et d'expliquer l'effet de la dématérialisation sur le contrôle fiscal.

Notre problématique est ainsi la suivante : quel est l'effet de la dématérialisation de l'administration fiscale sur le contrôle fiscal ?

D'un point de vue académique, il serait intéressant d'étudier cette problématique et d'explorer un terrain de recherche n'est pas encore (ou peu) exploré. Car, vu le caractère récent de la dématérialisation des administrations publiques au Maroc, notre problématique mérite d'être étudiée académiquement. Donc notre recherche constitue une petite brique dans le processus de la construction de la connaissance dans ce domaine.

Notre recherche répond également à un intérêt managérial, c'est celui de présenter aux entreprises marocaines une image claire sur un sujet qui les intéresse à savoir le contrôle fiscal à l'ère de la dématérialisation. Car généralement le contrôle fiscal est considéré par les entreprises comme un risque à gérer, donc les critères d'occurrence et de gravité utilisés pour mesurer l'ampleur de ce risque sont appelés à évoluer et changer de figure, avec l'évolution de la dématérialisation de l'administration fiscale. Ainsi, le contrôle fiscal est appelé à devenir plus

---

<sup>1</sup> <https://www.leconomiste.com/article/1043373-qui-paie-vraiment-l-impot-au-maroc>

<sup>2</sup> <https://www.leconomiste.com/article/1037615-fraude-fiscale-l-incroyable-industrie-des-fausse-factures>

rigoureux et plus efficace, chose qui peut inciter les contribuables à adopter un comportement de conformité fiscale volontaire et faire régner le civisme fiscal.

## METHODOLOGIE DE RECHERCHE

L'objectif de cette recherche est d'étudier l'effet de la digitalisation sur le contrôle fiscal dans le contexte marocain (cas de la ville de Marrakech).

Les informations nécessaires à cette étude ne sont pas, de par leur nature, disponibles. A cet effet, les données collectées proviennent de diverses sources (rapport d'activité, notes circulaires et des d'entretiens).

La méthodologie adoptée repose sur deux techniques d'analyse de données (analyse de la documentation fiscale et une analyse de données collectées par le biais des guides d'entretiens) et sur deux sources de données (documents publiés annuellement par la DGI en l'occurrence les rapports annuels d'activité et les notes circulaires explicatives de la loi de finance, et un guide d'entretien administrés auprès de certains fonctionnaires de la DRI de Marrakech).

Dans le cadre de ce travail, nous avons décidé d'adopter une approche qualitative, dans un objectif de comprendre l'interaction qui existe entre nos deux variables de recherche, d'interpréter les résultats collectés avec un œil critique à la lumière de la problématique de recherche, afin de sortir avec des conclusions et de recommandations éventuelles.

### Analyse de la documentation fiscale :

L'étude de l'évolution du contrôle fiscal, passe inévitablement, par l'examen de la tendance que suit ses opérations et ses recettes dans le temps, et des facteurs qui peuvent être à l'origine de cette tendance. Pour ce faire, il s'est avéré utile d'analyser la documentation fiscale rendue publique par la DGI (rapports d'activité, notes circulaires).

L'analyse de la documentation fiscale permettra de répondre à la question suivante : comment le contrôle fiscal a évolué au cours des années étudiées ? En d'autres termes, quelle est l'évolution des opérations de contrôle fiscal, en matière de nombre et de recettes générées ? Et comment peut-on expliquer cette évolution ? Et quelles ont été les principales mesures relatives au contrôle fiscal prises par la DGI pour accompagner la mise en place de la dématérialisation ?

La méthode utilisée est l'analyse du contenu de ces documents. Il s'agit d'une technique d'étude détaillée de contenu des documents. Elle constitue pour Bernard BERELSON, un des pionniers en analyse de contenu « une technique de recherche pour la description objective,

systématique et quantitative du contenu manifeste des communications ayant pour but de les interpréter »<sup>3</sup>. Les documents publiés par la DGI font l'objet d'une analyse de contenu aussi bien quantitative que directe, au cours de laquelle nous essayons de quantifier les fréquences d'évolution des opérations de contrôle et de prendre au sens littéral la signification de ce qui est étudié.

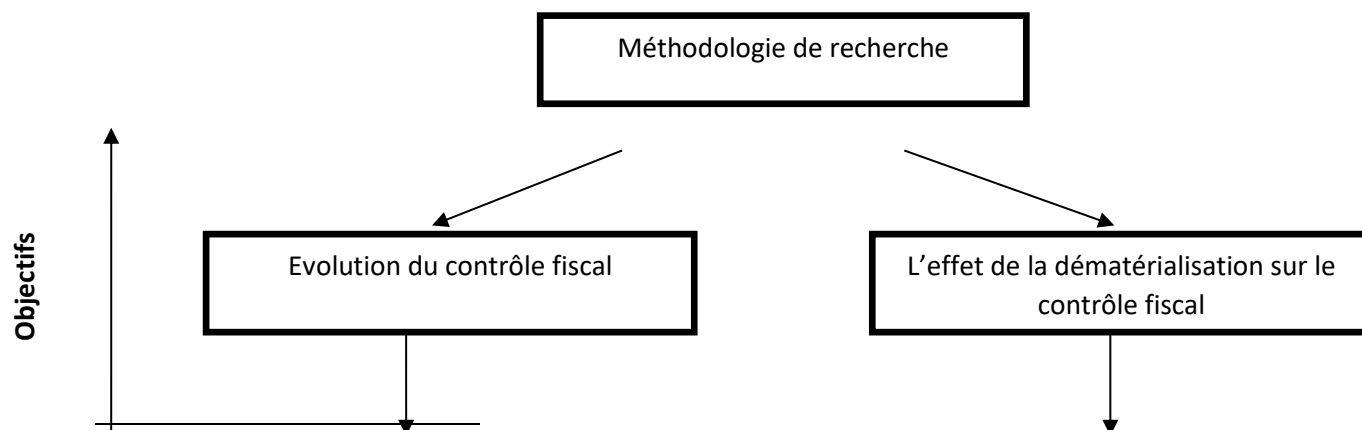
### **Analyse de contenu des entretiens :**

La deuxième méthode de collecte des données consiste à conduire un guide d'entretien semi directif auprès de certains fonctionnaires de la DGI, et ce pour obtenir les données nécessaires à la réalisation de l'analyse de contenu.

Des entretiens de 45 minutes, ont été administrés auprès de six (6) fonctionnaires de l'administration fiscale de Marrakech, dont trois (3) sont des vérificateurs, et trois (3) sont des gestionnaires de secteur. Le point commun à la base de notre choix de ces interviewés, est le fait qu'ils exercent tous le métier de contrôle fiscal. Toutefois, ils se distinguent les uns par rapport aux autres par la nature du contrôle auquel ils se livrent. En effet les vérificateurs exercent le contrôle sur place (la vérification), alors que les gestionnaires de secteurs exercent le contrôle sur pièces. C'est une diversification voulue de notre part, car notre problématique de recherche touche à ces deux types de contrôle fiscal à la fois.

Le guide d'entretien semi directif permet à l'enquête une liberté de parole dans un cadre relativement strict, il est composé de toutes les thématiques devant être abordées, et conçu d'une manière qui va nous permettre d'explorer le terrain de recherche.

Notre guide d'entretien a fait l'objet d'un test auprès d'un vérificateur et d'un gestionnaire de secteur qui ne font pas partie de nos échantillons pour vérifier la pertinence et la clarté de nos questions. Après quelques modifications, nous avons validé la version finale après un entretien test avec un autre vérificateur qui a compris et répondu à l'intégralité des questions de notre guide d'entretien. La méthodologie poursuivie dans le cadre de cette étude peut être schématisée comme suit :



<sup>3</sup> Cité par Lionel Dany, Analyse qualitative du contenu des représentations sociales, Les représentations sociales, 2016, p.9

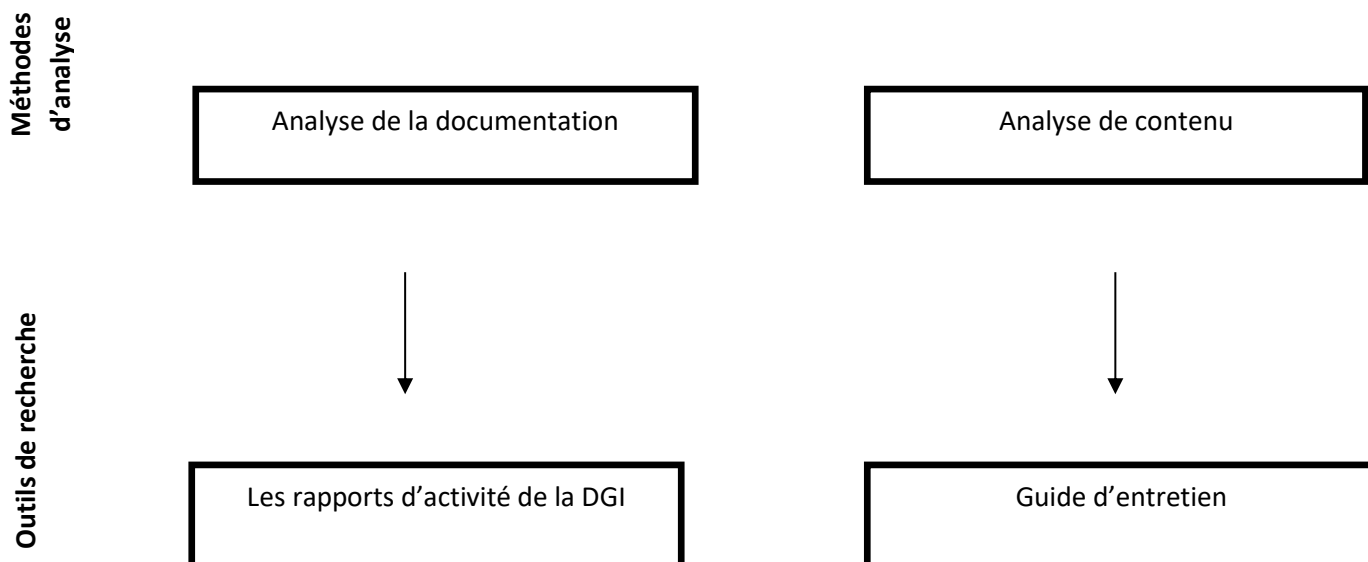


Figure. 1 Schéma récapitulatif de la méthodologie de recherche

## PRESENTATION ET ANALYSE DES RESULTATS

Nos résultats seront présentés et discutés en fonction des grands axes de notre étude, en prenant axe par axe. Tout en commençant par l'étude qualitative avant de présenter les résultats de l'étude documentaire.

### *1. Résultats de l'étude qualitative*

Les trois axes représentant les résultats de notre étude qualitative sont les suivants :

- La dématérialisation et la performance dans la gestion et l'organisation du travail ;
- La dématérialisation et le système information de la DGI,
- La dématérialisation et le contrôle fiscal.

## **La dématérialisation et la performance dans la gestion et l'organisation du travail :**

A partir des résultats obtenus, on peut dire que les objectifs ultimes de la dématérialisation de la DGI, sont : la concentration sur le cœur de métier à savoir le contrôle fiscal et le recouvrement<sup>4</sup>, et l'amélioration de la qualité et l'efficacité des services (COSTA, 2017), rendus aux contribuables.

La dématérialisation a amélioré la gestion et l'organisation du travail au sein de l'administration fiscale. Grâce à la dématérialisation, cette dernière s'est vue capable d'externaliser plusieurs tâches à faible valeur ajoutée et qui sont loin de son cœur de métier. On parle principalement de la dématérialisation et l'externalisation des opérations de dépôt et de saisie des déclarations fiscales, de la demande, le traitement et la délivrance de la majorité des attestations fiscales, du paiement des différents types d'impôts, de dépôt et de traitement des dossiers de restitution de l'IR, de dépôt et d'enregistrement des différents types de contrats soumis à la formalité d'enregistrement .... Tous ces actions, entre autres, ont permis à l'administration fiscale de réduire significativement la charge du travail administratif, qui consomme la grande partie du temps de travail des gestionnaires de l'assiette fiscale et des agents chargés du recouvrement et d'enregistrement des actes. Libérer les gestionnaires et les agents de ces tâches signifie automatiquement, dans un cadre d'optimisation d'allocation des ressources humaines, leur réaffectation vers des services à grand valeur ajoutée (Boudreau, 2009), et qui souffrent d'un besoin de ressources. C'est dans ce sens qu'on doit comprendre les opérations de sélection interne des vérificateurs qui ont été organisées ces dernières années (plus de 400 vérificateurs recrutés sur les 6 dernières années). En ce qui concerne le contrôle sur pièces, la réduction voire la disparition des opérations de saisie, de traitement et délivrance des attestations, de classement, et d'accueil..., a libéré les gestionnaires de la fiscalité des personnes morales et personnes physiques professionnels de certaines tâches routinières à faible valeur ajoutée ce qui leur a offert plus de temps pour faire le CSP. Consciente de ce grand changement, la DGI a décidé pour plus d'efficacité et de rendement, de prendre en main le dossier du CSP et ne plus le laisser à l'initiative des gestionnaires et a institutionnalisé la procédure du CSP avec l'introduction de l'article 221bis dans le CGI pour donner plus de pouvoir aux contrôleurs et renforcer leur position à l'égard des contribuables contrôlés, et elle a centralisé la programmation et le suivi des réalisations en matière du CSP.

En effet la généralisation de téléservices permet à l'administration fiscale de diminuer les coûts de transactions, de réduire les effectifs assignés aux tâches de saisie manuelle et de diminuer les erreurs de saisie par les employés ainsi les rejets par le système (Boudreau, 2009).

La dématérialisation a permis aussi une augmentation des volumes de transactions et une réduction de la durée de traitement des demandes pour l'administration (Boudreau, 2009) et une simplification des mises à jour des dossiers ainsi qu'une accessibilité instantanée à ces dossiers pour les contribuables, l'agent de renseignement et le gestionnaire du dossier (Clinche, 2016)

---

<sup>4</sup> Rapport d'activité de la DGI de 2018

Toutefois, et d'après nos résultats plus de réorganisation de travail s'avère nécessaire (Benedetto-Meyer & Klein, 2012) pour permettre aux contrôleurs sur pièces de se concentrer sur leur cœur de métier qui est le contrôle, car malgré les effets positifs de la dématérialisation sur la gestion de travail, les gestionnaires d'assiette de la DRI de Marrakech continuent à combiner entre CSP et travail administratif (traitement de contentieux administratifs, prise en charge des dossier de création de TP, accueil de certains contribuables pour des raisons administratives ...) ce qui ne leur laisse pas suffisamment de temps pour se livrer aux opérations de CSP comme il faut et dans les délais préfixés. Ainsi, une séparation entre le travail administratif et le CSP s'avère nécessaire plus que jamais pour renforcer le CSP.

### *1.2 La dématérialisation et le système d'information de la DGI*

La dématérialisation a permis l'enrichissement de la base de données du SIT par des informations utiles, fiables, et exploitable en temps réel. Ainsi, la télédéclaration a permis d'associer les deux opérations de dépôt et de prise en charge de la déclaration par le SIT, ce qui constitue un avantage non négligeable pour le déroulement des opérations de contrôle fiscal, principalement si l'on sait qu'une déclaration déposée manuellement peut rester - pendant des années - non saisie, pour une raison ou une autre, ce qui oblige le vérificateur à se déplacer vers le gestionnaire de dossier en vérification - et qui peut être installé dans les régions de Marrakech (Safi, Essaouira, Ait Ourir ...) - rien que pour consulter ladite déclaration, et parfois, il se peut que la déclaration physique soit égarée quelque part. A cela s'ajoute le fait qu'un contribuable dont le siège situé à Marrakech peut contracter avec des clients qui siègent dans différentes régions du Royaume ce qui est très fréquent. Alors pour consulter les déclarations déposées par lesdits clients et les croiser avec les déclarations du contribuable en vérification à Marrakech, il faut d'abord que ces déclarations soient saisies par leurs gestionnaires, et vous pouvez imaginer en cas de non saisie desdites déclarations la situation d'embarras à laquelle se trouve le vérificateur qui a d'autres dossiers à vérifier avec des délais impartis qui courent, et les conséquences de tout cela sur les rendement des opération de vérification.

Ainsi, on peut dire que la dématérialisation a renforcé l'indépendance des contrôleurs fiscaux en matière de collecte d'informations utiles au déroulement du contrôle fiscal, a sécurisé l'information rendue à cette occasion accessible en temps réel et a facilité et renforcé les opérations de croisement des données.

D'un autre côté et pour renforcer son capital informationnel et fournir les conditions nécessaires au bon déroulement des opérations des contrôles fiscaux, et à côté du droit de communication dont elle dispose en matière de vérification, la DGI s'est rapproché de plusieurs organismes à travers des accords d'échanges d'informations bilatéraux et des contrats de coopération en matière de contrôle conjoint qui sont signés et mis en œuvre. Les principaux partenaires qui détiennent des informations utiles au déroulement du contrôle fiscal sont : ADII, OC, OMPIC, CNSS, Tribunal de commerce, ministère du tourisme, ministère de l'intérieur, et les banques ...). Toutefois ces différents partenaires ne sont pas sur les mêmes niveaux de maturité en ce qui concerne la digitalisation et le développement de leur SI. Ce qui fait que la



question d'interopérabilité entre les systèmes d'information de l'Etat (énoncé dans le programme Maroc numérique 2013) n'est pas encore concrétisée sur le terrain, ce qui rend difficile l'échange informatisé, et explique à notre sens le recours à des supports papiers pour l'échange d'information malgré les retards qu'il génère cette longue procédure. En effet et d'après les résultats de la recherche cette situation vide le droit de communication de tout sens, car dans la plupart des cas les informations demandées par les vérificateurs ne sont servies qu'après la clôture de l'opération de contrôle fiscal.

Donc, une amélioration des fonctionnalités du SIT pour qu'il assure des rapprochements automatiques des données, et un élargissement de la base de données consultable par les contrôleurs à travers des accords permettant l'accès informatisé, surveillé et limité aux bases des données des autres partenaires de la DGI, s'avèrent présenter une solution magique pour renforcer l'efficacité du contrôle fiscal. Mais avant d'aller demander aux autres partenaires des autorisations d'accès à leurs bases de données, la DGI doit d'abord généraliser les autorisations de consultation de sa base de données interne (SIT) à tous ses contrôleurs.

Enfin pour réussir la mutation numérique, toutes les fonctions de l'entreprise doivent coopérer ensemble. Ainsi la fonction « informatique et réseaux » procure les outils, la fonction « Formation » s'occupe de l'insertion et la formation de personnel, et la fonction « ressources humaines » fait adhérer les agents et les mobilisent en fonction des enjeux du projet (DAGIRAL, 2007)

### *1.3 La dématérialisation et le déroulement des opérations de contrôle fiscal*

La dématérialisation des procédures et l'échange informatisé des données avec les autres organisations permettent à l'administration fiscale d'enrichir sa base de données et de perfectionner son système d'information. Ainsi, « Le nouveau dispositif permettrait d'intensifier le contrôle fiscal et, surtout, de l'automatiser » (DAGIRAL, 2007).

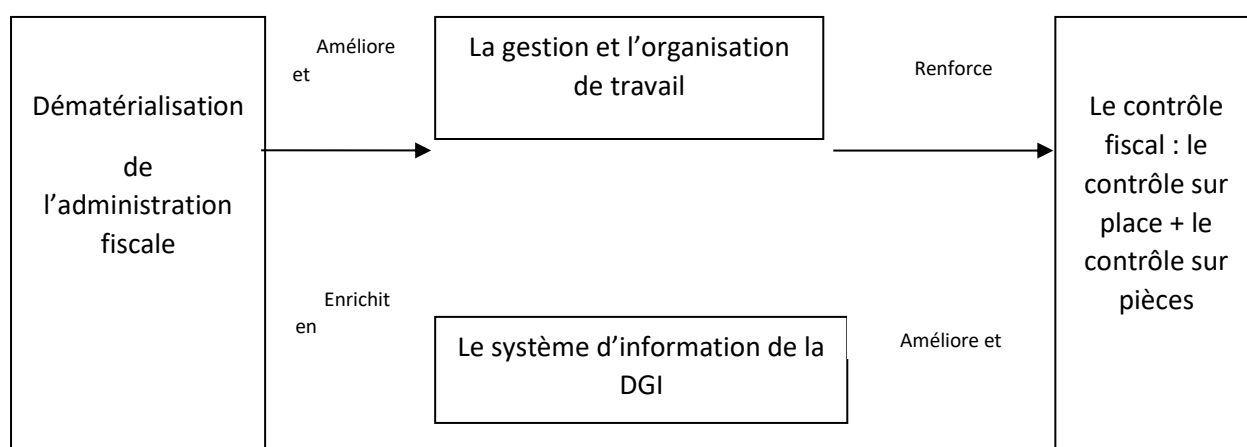
À la DGI, le développement et la mise en place d'un système d'analyse risque (SAR), était une nécessité dans une ère où la dématérialisation a enrichi pleinement la base de données de la DGI d'informations nécessitant un filtrage et un traitement rapide et optimale pour détecter les anomalies et programmer en conséquence les dossiers à risque pour la vérification. Toutefois, on peut se baser sur nos résultats pour mettre en question la fiabilité de l'opération de programmation effectuée sur la base de ce système, qui propose pas mal de fois des dossiers à faible potentiel fiscal pour vérification.

On peut dire que la dématérialisation a poussé les contribuables à adopter un comportement de conformité fiscale, motivé par la perception qu'ils ont développé quant à l'augmentation de la probabilité d'être exposés au contrôle fiscale, suite à des fausses déclarations, étant donné

que la dématérialisation de l'administration fiscale a permis à cette dernière de renforcer d'une manière significative : les recoupements dont elle dispose ; la rapidité dans la détection des anomalies et des comportements frauduleux ; et le nombre annuel des opérations de contrôle fiscal grâce à la réaffectation des ressources humaines vers le métier du contrôle, et la réduction des délais de vérification ainsi que l'augmentation des dossiers à vérifier par vérificateur.

Quant aux limites de la dématérialisation, elles sont liées notamment à l'insuffisance des mesures d'accompagnement prise par la DGI jusqu'à présent, pour exploiter d'une manière plus optimale les opportunités offertes par cette mutation numérique, mais n'oublions pas que l'administration fiscale n'est qu'au début du processus de la dématérialisation et que la mise en place des mesures visant le rapprochement automatiques des données ainsi que la dématérialisation totale de l'administration fiscale ne sont qu'une question de temps.

En relation avec notre problématique de recherche, on peut dire que la dématérialisation a affecté directement le contrôle fiscal, et a permis de le renforcer, grâce notamment à la réduction des délais de vérification, à l'augmentation des dossiers à vérifier, et à l'obligation de présentation des documents comptables sous format dématérialisée.



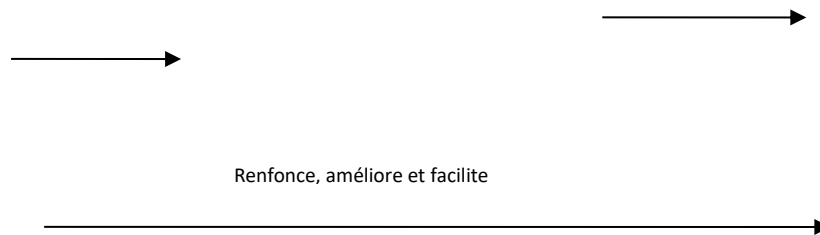


Figure . 2 L'effet direct et indirect de la dématérialisation sur le contrôle fiscale

## 2. Résultats de l'analyse documentaire

Les résultats du contrôle fiscal sont notamment appréciés à travers<sup>5</sup> :

- *Le nombre de dossiers vérifiés ;*
- *Les droits recouvrés ;*
- *Les actions au niveau qualitatif ;*
- *Les droits émis suite à vérification ;*
- *Le rythme d'apurement des dossiers par les commissions de taxation (CLT et CNRF) ;*

Toutefois, nous allons choisi de limiter notre analyse aux trois premiers facteurs seulement. Notre choix est justifié par le fait que les droits émis publiés dans les rapports d'activités de la DGI ne concernent que les contrôles sur place, alors que notre étude porte sur les deux modalités de contrôle (contrôle sur place et contrôle sur pièces). Pour le rythme d'apurement des dossiers par les commissions de taxation (CLT et CNRF), nous l'avons éloigné par la simple raison qu'il est fonction, plus ou moins, d'autres facteurs autres que la qualité et l'efficacité du contrôle fiscal et parce qu'il ne répond que faiblement à notre problématique de recherche.

### 2.1 L'évolution des dossiers vérifiés (en nombre)

Le nombre des dossiers vérifiés dans le cadre du contrôle sur place, a augmenté significativement, tout au long de nos années d'étude. Ainsi, cette évolution croissante a atteint un record en 2018 avec 7622 dossiers vérifiés, soit une augmentation de 92 % en comparaison avec l'année 2017 (3977 dossiers vérifiés). Sur le total le nombre des dossiers vérifiés, a augmenté entre 2015 et 2018 de 252 %, passant ainsi de 2167 à 7622 dossiers vérifiés.

<sup>5</sup> Rapport d'activité de la DGI de 2018

Toutefois, cette évolution résulte de la combinaison de deux types de contrôle différents par leur nature, comme le montre le tableau suivant :

Tableau 1 : Nombre de dossiers vérifiés par nature de contrôle

	2015	2016	2017	2018	Variation 2017/2018	Variation 2017/2018
Vérification générale	1393	1411	1936	4178	+ 116 %	+ 200 %
Contrôle ponctuel	774	1847	2041	3444	+ 69 %	+ 345 %
Total	2167	3258	3977	7622	+ 92 %	+ 252 %

**Source :** rapport d'activité de la DGI de 2018

D'après les résultats du tableau ci-dessus, il est clair que le nombre des dossiers vérifiés dans le cadre du contrôle fiscal sur place, suit une tendance haussière durant toutes les années d'étude, et ce pour les deux modes dudit contrôle. Néanmoins, c'est le contrôle ponctuel qui a marqué la plus grande évolution depuis sa mise en œuvre en 2011 (350 contrôles réalisés en 2011 contre 3444 en 2018). Concernant la période d'étude le nombre de dossiers vérifiés dans le cadre du contrôle ponctuel a augmenté de 345% entre 2015 et 2018, passant de 774 à 3444 dossiers vérifiés. Il est à rappeler que l'instauration en 2011 de ce type de contrôle était motivée par deux principaux objectifs : l'amélioration des recettes fiscales et la réduction des délais de d'intervention des vérificateurs sur place.

En ce qui concerne la vérification générale, l'administration fiscale a pu vérifier en 2018 deux fois plus de dossiers qu'en 2015, en nombre il s'agit de 4178 en 2018 contre 1393 en 2015.

L'une des raisons principales de l'évolution positive du nombre des opérations de contrôle sur place, était l'instauration en 2011 du contrôle ponctuel, ce qui a permis à l'administration fiscale de gagner en matière d'augmentation des recettes dégagées et de réduction du temps de séjour des vérificateurs dans les locaux de l'entreprise. Toutefois, cette disposition ne peut pas tout justifier à elle seule, car jusqu'en 2014 le nombre des dossiers vérifiés dans le cadre de contrôle ponctuel n'ont pas dépassé 329 dossiers, enregistrant donc une baisse de 6% par rapport à 2011. Donc, d'autres facteurs ont été derrière cette performance quantitative.

Ces facteurs explicatifs de cette évolution tiennent lien principalement : au renforcement d'effectif de vérificateurs dédiés à la vérification sur place, dont le nombre a atteint 523 vérificateurs en 2018, soit une augmentation de 72 % par rapport à 2016 ; à La réduction des délais de vérification à partir de 2016 , à l'augmentation de dossiers par vérificateur qui ont passé de 4 dossiers par vérificateur et par année à presque 12 dossiers par vérificateur et par année , et à la dématérialisation des déclarations fiscales et des documents comptables, ces

derniers dont la présentation sous format dématérialisée aux vérificateurs a été rendu obligatoire par la loi de finance n° 68-17 relative à l'année budgétaire 2018. Tous ces facteurs conjugués expliquent largement, du moins théoriquement, à notre sens les performances enregistrées en matière de l'augmentation du nombre des dossiers vérifiés.

Concernant les dossiers vérifiés dans le cadre du contrôle sur pièces, on s'est confronté à une rareté des statistiques publiées par la DGI. Les statistiques qu'on a pu trouver concernent seulement quatre années : 2008, 2009, 2017 et 2018.

Ces statistiques montrent que le nombre des dossiers vérifiés dans le cadre de cette modalité de contrôle, a augmenté d'une manière significative entre 2017 et 2018, enregistrant ainsi, un taux de variation positive de 138 %, avec 23488 dossiers vérifiés en 2018 (soit près de 88 fois le nombre des dossiers vérifiés en 2008).

## 2.2 L'évolution des droits recouverts

A l'instar de l'évolution des nombres des dossiers vérifiés sur place, les droits recouverts ont connu, à leur tour, une tendance haussière comme le montre le tableau suivant :

TABLEAU . 2 DROITS RECOUVRES PAR NATURE DE CONTROLE

Désignation	2016	2017	2018	taux variation 2017/2018	taux variation 2016/2018
Droits recouverts (vérification)	6 209 861	6 749 460	8 647 427	28%	39 %
Droits recouverts (CSI)	508 777	1 050 103	3 444 768	228%	577%

*Source : rapport d'activité de la DGI de 2018*

Ainsi, entre 2016 et 2018, le montant des droits recouverts a passé de 6 209 861 KDH en 2015 à 8647 427 KHD en 2018, soit une augmentation de 39%. Rapportée, aux nombres des dossiers vérifiés, on constate que l'évolution des droits recouverts est moins que proportionnelle à l'évolution des dossiers vérifiés.

Quel que soit pour 2017 ou pour 2018, les montants recouverts grâce à des accords post vérification, dépassent les 99 % du total recouvré, reflétant ainsi la stratégie poursuivie par l'administration fiscale, qui s'oriente **vers la conclusion d'accords à l'amiable avec les**

### **contribuables en vue d'augmenter le rendement du contrôle et de réduire la durée d'apurement des affaires litigieuses devant les commissions d'arbitrage.**

Les droits recouverts, en matière du contrôle sur pièces au titre de ces trois années, ont connu une augmentation sans précédente. « Ainsi, au titre de l'exercice 2018, 69% des dossiers programmés à la vérification se sont soldés par des régularisations ayant généré une recette globale de l'ordre de 3.4 MMDH (soit près de 6 fois le montant recouvré en 2016). 67% des recettes réalisées en matière de CSP en 2018 est concentré au niveau des grandes entreprises. Le rendement moyen par dossier des autres personnes morales s'est, pour sa part, amélioré de 200% par rapport à 2017 » (rapport d'activité de la DGI de 2018).

Par contre, l'évolution des droits recouverts en matière du contrôle sur pièces est plus que proportionnelle à l'évolution du nombre des dossiers vérifiés, et ce constat peut être expliqué par la nature des dossiers vérifiés (67% des entreprises vérifiées sont des grandes entreprises).

Le nombre des dossiers vérifiés par l'administration fiscale dans le cadre du contrôle sur pièces, a connu une évolution flagrante dans les trois années, grâce notamment à la dématérialisation et l'automatisation de certaines opérations administratives (le traitement et la délivrance des attestations, la saisie et le suivi des déclarations, le suivi du contentieux administratif et la relance des défaillants ou retardataires ...), ce qui a permis aux gestionnaires, de se libérer de certaines tâches à faibles valeur ajoutée, et d'assurer plus rapidement et d'une manière plus pertinente le contrôle formel des déclarations déposées et de consacrer plus de temps au contrôle sur pièces qui constitue le cœur de leur métier.

Généralement on constate que les droits recouverts suite aux opérations du contrôle fiscal, s'inscrivent dans une tendance temporelle positive. Les droits recouverts en matière de contrôle sur place dépassent largement ceux recouverts dans le cadre de CSP, ce qui est logique en rapport avec les prorogatives juridiques accordés aux vérificateurs et les conditions d'exercice de chaque type de contrôle fiscal. Toutefois, la cadence d'évolution de ces droits recouverts indique la grande vitesse à laquelle évoluent les recettes du contrôle sur pièces en comparaison avec celles générées par le contrôle sur place (228% est le taux de variation des droits recouverts en matière de CSP entre 2017 et 2018, contre 28 % pour le contrôle sur place).

Tous ces constats confirment les effets positifs et contrastés de la dématérialisation sur les deux formes de contrôle fiscal.

#### *2.3 Les actions au niveau qualitatif :*

Les actions qui ont été mises en place par l'administration fiscale, dans le but d'améliorer les performances du contrôle fiscal et de renforcer son efficacité, sont multiples, et touchent à des aspects à caractère administratif et législatif à la fois. De notre part, et pour assurer à notre travail plus de précision et de pertinence, on va se contenter de présenter les actions ayant une relation directe ou indirecte avec notre problématique de recherche. Ainsi, les principales actions menées par la DGI à l'ère de la digitalisation ayant une relation avec le contrôle fiscal, peuvent être présentées comme suit :

- Sur le plan administratif et organisationnel :

- Renforcement des échanges d'informations avec les différents partenaires de l'administration fiscale : La collaboration de la DGI avec ses principaux partenaires (ADDI, OC, CNSS, BAM, OMPIC ...) a été renforcée au fil des années, par des accords de partenariats, qui visent l'échange des données, la programmation d'opérations conjointes de contrôle, et le développement de l'interopérabilité entre le système d'information de la DGI et ceux des autres partenaires. Ce qui permet à la DGI de recouper ses données avec celles de ses partenaires.

- le redéploiement interne des effectifs de la DGI sur les métiers de contrôle fiscal : La DGI a renforcé les effectifs dédiés au contrôle à travers l'organisation des opérations de sélection des vérificateurs pour le personnel de la DGI, et l'affectation de nouveaux recrues vers les entités chargées du CSP, ainsi que la réaffectation d'une partie des ressources humaines de la DGI vers la vérification.

- Meilleur ciblage des dossiers à programmer : L'administration fiscale a mis en place un système d'analyse risque (SAR), qui détecte sur la base d'un ensemble des critères, les dossiers à grand enjeux fiscal à programmer pour vérification.

- Automatisation des relances : La DGI a simplifié et modernisé le processus de relance des défaillant en matière de dépôt de déclaration fiscales. A cet égard, près de 1.6 millions de relances en masse ont été effectuées en 2018. Ainsi, 32% des contribuables notifiés se sont conformés et ont déposé leurs déclarations.

- Système d'Information Décisionnel : L'année 2018 a connu une refonte du SID visant à constituer un système analytique alimenté par toutes les données du Système métier de la DGI (SIT/SIMPL), ainsi que par les données des partenaires. Cette refonte a couvert tous les domaines métier de la DGI (Assiette, recouvrement, affaires juridiques et contrôle fiscal).

- Dématérialisation des opérations administratives : La DGI a dématérialisé une grande partie des activités et tâches administratives exercées pendant longtemps en interne, on parle notamment de la dématérialisation des opérations de saisie de différents types de déclaration, de la demande et l'obtention des attestations fiscales, de dépôt des dossiers de remboursement de TVA et de restitution de l'IR, des opérations d'enregistrements des actes et de vente des timbre, et du paiement de la TSAVA ....

- Sur le plan législatif :

-Le renforcement du droit de communication : La loi de finance de l'année budgétaire 2016, a renforcé le droit de communication dont dispose l'administration fiscale dans le cadre de l'exercice du contrôle fiscal, et parmi les dispositions introduites à ce titre est l'insertion au niveau de l'article 214 du CGI, des supports informatiques comme supports de communication des renseignements à transmettre à l'administration fiscale.

-La réduction des délais de contrôle fiscale : L'article 8 de la loi de finance n° 70-15 relative à l'année budgétaire 2016 a réduit les durées de vérification sur place. Ainsi, la durée de vérification a passé de (6) mois à (3) mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à cinquante (50) millions de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée, et de (12) mois à (6) mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à cinquante (50) millions de dirhams hors taxe sur la valeur ajoutée.

-L'institutionnalisation de la procédure du contrôle sur Pièces : La loi de finance relative à l'année budgétaire 2016, a introduit l'article 221 bis qui recense les cas où l'administration fiscale, peut suite à un contrôle sur pièces, inviter le contribuable à se conformer dans les 30 jours qui suivent la réception de la notification. Ainsi, trois motifs peuvent justifier l'intervention de l'administration fiscale dans le cadre de l'exercice des dispositions de ce nouvel article. Ces motifs sont : l'erreur matérielle commise par le contribuable, le dépassement du seuil du chiffre d'affaires pour les contribuables soumis au régime du forfait ou au régime du résultat net simplifié et pour les auto-entrepreneurs, et les irrégularités identifiées par l'administration fiscale lors de l'analyse des déclarations fiscales déposées par les contribuables. Pour les deux premiers motifs, la procédure se clôture par le dépôt de la déclaration rectificative par le contribuable dans les 30 jours qui lui sont accordés par la loi. A défaut de dépôt ou en cas de dépôt d'une déclaration rectificative partielle, l'agent contrôleur procède à une taxation d'office en application des dispositions de l'article 228-II du CGI. Quant au troisième motif et en cas de la non-conformité du contribuable dans les trente jours précités, sa situation fiscale ne peut être régularisée que dans le cadre de la procédure de rectification.



-La dématérialisation de la tenue et de la présentation des documents comptable : La loi de finances N° 68-17 a institué l'obligation de tenue, de conservation et de présentation de la comptabilité sous format électronique.

## CONCLUSION

Vu la rareté des études dans ce domaine, nous avons mené une étude qualitative pour explorer le terrain de recherche, en se basant sur des entretiens administrés auprès de certains contrôleurs fiscaux de la direction régionale des impôts de Marrakech. Les résultats obtenus nous ont permis de comprendre l'effet de la dématérialisation sur le contrôle fiscal et d'apporter des éléments de réponse à notre problématique. Toutefois, pour quantifier l'effet de la dématérialisation sur le contrôle fiscal, nous avons mené une étude de contenu de la documentation fiscale, notamment les rapports d'activités et les notes circulaires publiées par la Direction Générale des Impôts.

Nos résultats sont issus de différentes méthodes d'analyse. Ainsi l'analyse de contenu des entretiens administrés auprès des fonctionnaires de la DRI de Marrakech, nous a permis à travers deux techniques d'analyse (l'analyse horizontale et l'analyse verticale), de comprendre l'effet de la dématérialisation sur les deux formes contrôle fiscal étudiées (le contrôle sur place et le contrôle sur pièces). Alors que l'analyse documentaire nous a permis de confirmer - même partiellement - certains résultats issus de l'analyse qualitative, et de constater à travers des données chiffrées l'effet contrastée de la dématérialisation sur chaque forme de contrôle fiscal.

Notre étude a permis aussi d'expliquer la relation qui lie la dématérialisation et le contrôle fiscal. C'est une relation de cause à effet, qui ne suit pas, toutefois, une loi naturelle fixe vu le caractère humain omniprésent dans tous les aspects de la relation, ce qui demande la réunion d'un certain nombre des conditions sur le plan organisationnel, législatif, matériels et immatériels pour permettre à cette mutation numérique de produire les effets escomptés. Nous avons, donc essayer d'apporter des propositions qui peuvent amener l'administration fiscale à réussir cette mutation fiscale sur tous les plans de la gestion fiscale.

Comme tout travail de recherche, notre étude présente des limites. Ainsi, sur le plan théorique nous nous sommes confrontés à une rareté des études qui ont examiné notre thématique de recherche. Tandis que sur le plan empirique, notre étude qualitative exploratoire a besoin d'une autre étude quantitative confirmatoire pour quantifier l'effet de la dématérialisation sur le contrôle fiscal, et valider nos résultats théoriques. Cette limite ne nous permet pas de généraliser nos résultats. De plus l'étude qualitative a concerné l'administration fiscale seulement, il serait préférable de mener une étude auprès des contribuables qui ont subis le

contrôle fiscal à l'ère de la dématérialisation et d'élargir les frontières de cette recherche par conséquence.

Quant aux recommandations, on recommande à l'administration fiscale d'assainir et mettre à jour son système intégré de taxation, d'élargir et généraliser les attributions de consultation à tous les contrôleurs fiscaux pour renforcer leur indépendance vis-à-vis d'autres services et accélérer par conséquence les opérations de contrôle fiscal, de séparer entre le travail administratif effectué au niveau de l'assiette et le CSP pour plus d'efficacité de ce type de contrôle fiscal, et de communiquer d'avantage auprès de certaines organisations publiques qui refusent jusqu'aujourd'hui de travailler avec les attestations fiscales dématérialisées malgré qu'elles contiennent toutes les informations nécessaires à utiliser pour vérifier leur authenticité.

#### LISTE DES ABREVIATIONS

ADII	: Administration des Douanes et des Impôts Indirects
BAM	: Bank Al Maghrib
CGI	: Code Général des Impôts
CLT	: Commission Locale de Taxation
CNRF	: Commission Nationale du recours fiscal
CNSS	: Caisse Marocaine de Sécurité Sociale
CSP	: Contrôle sur pièce
DGI	: Direction Générale des Impôts
DRI	: Direction Régionale des impôts
IS	: Impôt sur les Sociétés
IR	: Impôt sur le Revenu
OC	: Office des changes
OMPIC	: Office Marocain de la Propriété Industrielle et Commerciale
TVA	: Taxe sur la Valeur Ajoutée
TP	: Taxe Professionnelle
SIMPL	: Services des Impôts en Ligne
SI	: Système d'Information

SIT	: Système Intégré de Taxation
SID	: Système d'information décisionnel
SAR	: Système d'analyse risque
TSAVA	: Taxe Spéciale Annuelle sur les Véhicules Automobiles

## REFERENCES

- Benedetto-Meyer, M., & Klein, T. « Le rôle des TIC dans les reconfigurations des espaces et des temporalités : le brouillage des frontières entre travail et hors travail ». Centre d'analyse stratégique, Rapport et documents, (2012).pp:173-206.
- Boudreau, C. « Qualité, efficience et efficacité de l'administration numérique à l'ère des réseaux : l'exemple québécois ». Revue française d'administration publique. n°131 (2009). p: 527-539.
- CHAOUI, M. « fraude fiscale ; l'incroyable industrie des fausses factures ». L'economiste.com. l'économiste, 07 12 2018. <https://www.leconomiste.com/article/1037615->, 10 03 2019.
- Clinche, M. L. "La stratégie numérique de la DGFIP. Revue française de finances publiques" n° 134, (2016). p: 81-95.
- COSTA, D. « La dématérialisation des procédures administratives et autres téléprocédures ». Annuaire européen d'administration publique, (2017). p: 47-63.
- DAGIRAL, E. « La construction sociotechnique de l'administration électronique ». thèse de doctorat en sociologie, école nationale des ponts et chaussées. (2007).
- DERLANGE, S., & ERRERA, A. « L'essor des télé-procédures judiciaires en France et à l'étranger : vers la justice de demain ». Revue de la semaine juridique, (2008).p: 51-52.
- Guillerminet, C. « L'impact du numérique sur les procédures fiscales ». Revue française de finances publiques n° 134, (2016).p: 54-71.
- LEROY, M. « L'impôt sur le revenu entre idéologie et justice fiscale : perspective de sociologie fiscale ». persee, (1996).p: 41-71.
- DANY, L. « Analyse qualitative du contenu des représentations sociales », Les représentations sociales, 2016, p.9
- MARCHESSOU, P., & GROSCLAUDE, J. « Procédures fiscales ». (Paris, Dalloz, 2014).p: 133
- MASMOUDI, K. « Qui paie vraiment l'impôt au Maroc ». L'economiste.com. l'economiste, 08 04 2019. <https://www.leconomiste.com/article/1043373->, 10 04 2019.
- Rapports d'activité de la DGI (de 2008 à 2018).
- RATIER, D., « Les acteurs de l'entreprise à l'épreuve des changements du système d'information », Centre d'analyse stratégique, Rapport et documents N° 9, (2012).p: 39-66.
- ROEMER, F. « La dématérialisation des procédures fiscales en France, une modernisation de l'Etat au service de l'amélioration des relations avec les entreprises », Revue du Centre d'étude et de recherche en administration publique, N° 26-27, (2016) pp. 145-162.