

CONSETEMENT A L'IMPOT ET CONFORTITE DU CONTRIBUTABLE MAROCAIN

TAX CONSENT AND COMPLIANCE OF THE MOROCCAN TAXPAYER

Siham MACHMOUME

Chercheur au laboratoire « Études et Recherche en Management des Organisations et des
Territoires » (ERMOT)

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales de Fès
Université Sidi Mohamed Ben Abdellah - Fès– Maroc

siham.machmoume@usmba.ac.ma

Mohammed NMILI

Professeur de l'Enseignement Supérieur

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales de Fès – Maroc
Université Sidi Mohammed Ben Abdellah, Fès

Directeur du laboratoire : Études et Recherche en Management des Organisations et des
Territoires (ERMOT)

mohamed.nmili@usmba.ac.ma

Résumé

Partout dans le monde et face au développement inquiétant des différentes formes de la déviance fiscale, une interrogation se pose : quelles sont les déterminants qui agissent sur la conformité du contribuable ?

En réalité, de nombreux facteurs aussi bien économiques, sociologiques ou encore psychologiques, exercent une incidence notoire sur la légitimité de l'impôt et affectent ipso facto la conformité fiscale. Dans le présent article, nous allons étudier l'un des déterminants majeurs de la légitimité de l'impôt, à savoir le consentement, dans le but de mieux appréhender la manière dont agit ce dernier sur la conformité du contribuable marocain.

Mots-clés : consentement, conformité fiscale, légitimité, contribuable, déviance fiscale.

Abstract

Everywhere in the world and in the face of the worrying development of different forms of tax deviance, a question arises: what are the determinants that affect the taxpayer's compliance?

In reality, many factors, whether economic, sociological or even psychological, have a notorious impact on the legitimacy of the tax and affect ipso facto the conformity of the taxpayer. In this article, we will analyze one of the major determinants of tax legitimacy, namely consent, in order to better understand how the latter acts on the compliance of the Moroccan taxpayer.

Key words: consent, tax compliance, legitimacy, taxpayer, tax deviance.

Introduction

Le mot consentement vient du verbe consentir qui dérive lui même du terme latin « consentire » qui signifie ressentir ensemble. Pour Hobbes (1651), considéré comme l'un des fondateurs du concept du contrat social, le consentement, est l'élément décisif dans la constitution de tout pouvoir politique. Ainsi il souligne, « *Je définirai le consentement comme l'acte par lequel l'individu, après délibération, se dessaisit de son droit sur une chose quelconque, en le transmettant à un autre individu en vue d'une contrepartie, ce en quoi, il y a contrat* ».

On relève deux grands fondements du consentement : d'abord, ce dernier, découle d'un acte réfléchi, délibéré émanant d'une réelle volonté et de ce fait, il ne peut être imposé. Ensuite, le consentement implique l'existence d'un « contrat » entre le pouvoir et les citoyens et qui soit capable de produire une contrepartie favorable à ces derniers.

Avec l'avènement du siècle des lumières (18^{ème}), on va assister à l'éclosion d'une idée devenue fondatrice de tout pouvoir politique démocratique à savoir la légitimité. Ainsi, pour Rousseau, tout pouvoir politique ou fiscal, administratif ou organisationnel, ne peut se former, se construire et se maintenir, sans une certaine légitimité. Or, cette légitimité résulte essentiellement du consentement.

Dès lors, les décisions politiques ou fiscales, deviennent synonymes de l'émanation de la volonté populaire et doivent désormais obéir, à l'approbation des institutions représentatives

des citoyens. Comme le souligne Crosier (1994), avec le principe du contrat social, la légitimité sera considérée comme la « *fille aînée* » de la démocratie et fournira la réponse idéale et adéquate à la question suivante : « pourquoi un citoyen doit-il obéir aux lois » ?

À ce titre, Maalouf (2009) considère que « *la légitimité est ce qui permet aux peuples et aux individus d'accepter sans contrainte excessive, l'autorité d'une institution, personnifiée par des hommes et considérée comme porteuse de valeurs partagées* ». En d'autres termes, cette légitimité, autorise le pouvoir à revêtir l'habit de la légalité et à être reconnu et obéi.

L'impôt, n'échappe pas à cette « tendance légitimatrice », puisque dans la majorité des pays, y compris au Maroc, l'impôt est non seulement constitutionalisé¹, mais demeure soumis à l'approbation du parlement (vote de la loi de finances). Cette institutionnalisation, devait, normalement et logiquement, conférer à l'impôt adhésion et consentement.

Seulement, avec l'ampleur que prend de nos jours, la fraude fiscale au niveau mondial, estimée à 427 milliards de dollars (Renson, 2020), avec les déviances fiscales devenues monnaie courante, (fausses déclarations, exagération des charges,...), on est en droit de se demander, pourquoi, malgré la constitutionnalisation de l'impôt, certains contribuables rechignent à payer leur contribution.

Pendant de longues décennies, l'impôt fut considéré comme « un mal nécessaire », mais un mal, censé procurer aux citoyens, un certain bien être social et économique en remplissant notamment deux fonctions essentielles. D'abord, une fonction économique qui transforme l'impôt en un instrument permettant de réguler la conjoncture économique, de favoriser la croissance, de soutenir la consommation, ou encore d'encourager les investissements. Ensuite, une fonction sociale, supposé transformer l'impôt en un outil, capable d'instaurer et de maintenir une certaine justice sociale en corrigeant, par le truchement de la répartition secondaire des revenus, les inégalités et les décalages sociaux.

Or, et comme nous venons de le souligner, l'explosion des dérives fiscales, démontrent que l'impôt est de plus en plus contesté, montré du doigt et mis au banc des accusés. D'aucuns diront, puisque l'impôt est constitutionalisé, sa légitimité se trouve nécessairement affirmée et confirmée et que par conséquent, son acceptation par le contribuable devient incontestable et incontestée. Pourtant, il semble, que de nos jours, ces deux apports démocratiques (inscription

¹ Article 39 de la constitution marocaine de 2011

de l'impôt dans la constitution et vote de la loi de finances par le parlement), ne soient plus vraiment suffisants à légitimer l'impôt et à affirmer le caractère irrévocable du consentement.

À ce titre, Barilari (2007) souligne que « *si la majorité des contribuables acquitte de manière spontanée leurs impôts et que les procédures de sanction et de recouvrement ne s'appliquent qu'à une minorité récalcitrante, ceci signifie, qu'il existe toujours un consentement à l'impôt* ».

Cette observation, nous pousse à poser la problématique suivante : **Quel est l'impact du consentement à l'impôt sur la conformité du contribuable marocain?**

Pour pouvoir y répondre, cet article comportera deux axes : Le premier axe, sera consacré à une revue de littérature qui mettra en exergue, les fondements théoriques généraux de la légitimité du pouvoir et de la conformité à la loi et par la suite, on étudiera, la relation susceptible d'exister entre le consentement à l'impôt et la conformité fiscale. Le second axe, sera dédié aux résultats de notre étude empirique, menée entre les mois de janvier et mars 2021 et dont l'objectif, était de mesurer et d'analyser l'impact du consentement à l'impôt sur la conformité du contribuable marocain.

1. Revue de la littérature : appréhension des concepts de la légitimité et de la conformité

L'objectif de cette partie de notre article, est de clarifier les deux concepts clés concernés par le présent papier, à savoir la légitimité et la conformité. Cette précision, permettra par la suite, de mieux cerner la relation entre le consentement à l'impôt et la conformité du contribuable.

L'histoire de la légitimité est complexe. Ainsi, durant l'Antiquité, rois, empereurs et autres têtes couronnées, se proclamaient des Dieux. À titre d'exemple, les pharaons dans l'Égypte ancienne, se présentaient comme des divins. Sur la pierre de Rosette², une inscription hiéroglyphique, indique que Ptolémée V, revendique sa descendance divine et ordonne aux prêtres et aux citoyens de lui rendre hommage et de lui obéir aveuglément.

Avec l'avènement des trois religions monothéistes (Judaïsme, Christianisme et Islam) les affirmations de divinité, sont tombées en disgrâce, car l'idée d'un seul Dieu, va écarter l'Homme

² La pierre de Rosette stèle découverte en 1799 en Égypte et qui va permettre en 1822 à Champollion de déchiffrer l'écriture hiéroglyphique.

de cette exclusivité. Les souverains, vont se contenter de proclamer qu'ils tirent leur légitimité de Dieu. La légitimité du pouvoir, passe alors du statut de sacré au statut de sanctifié.

À partir du 17^{ème} siècle, on va assister à l'éclosion du principe du contrat social, défendu par des théoriciens comme Locke, Hobbes et plus tard par Rousseau. Dès lors, la légitimité du pouvoir, va essentiellement reposer sur des principes juridiques qui assoient la légitimité comme fondement essentiel de tout pouvoir.

Aujourd'hui, l'une des caractéristiques les plus frappantes de la légitimité contemporaine est la rhétorique démocratique, dont l'objectif, est de soumettre tout pouvoir à un examen populaire, sous forme d'élections libres et équitables en respectant les règles de droit et en instaurant des institutions représentatives des citoyens, qui gouvernent dans un esprit de consentement populaire.

Il faut rappeler, qu'étymologiquement, la légitimité est un terme qui trouve ses origines dans le mot latin *lex-legis*, racine des mots légal et qui signifie loyal. Ainsi, pour Laufer et Burlaud (2008), la légitimité est « *le caractère de ce qui est fondé en droit et/ou en justice* ». Sous cet angle, le concept de légitimité, renvoie à la loi, au droit et permet de justifier l'obéissance due à ce dernier. Ainsi, pour les juristes, la légitimité est une affaire de droit, fondée sur la légalité d'où des termes comme « un pouvoir légitime ou une institution légale ».

Par contre, pour les sociologues, la légitimité ne doit pas être prisonnière de son cadre juridique, car, elle puise ses racines dans des valeurs sociales. À cet effet, Nielsen et Rao (1987) considèrent que, « *la légitimité est une perception généralisée ou une hypothèse selon laquelle les actions d'un pouvoir sont souhaitables, appropriées dans un système socialement construit de normes, de valeurs, de croyances et de définitions* ». Nous observons le caractère polysémique de la légitimité, devenue un « concept carrefour » et qui inclut de nouvelles composantes comme les normes, valeurs et croyances.

Quant à la conformité à la loi, elle reste principalement liée au cadre juridique et se manifeste essentiellement par le respect volontaire de la loi. Dans ce sens, Roquilly et Collard (2009) précisent que la conformité « *consiste à se soumettre aux exigences d'une loi, d'un texte réglementaire, ou de toute norme émanant d'un organisme doté d'un pouvoir et que le non-respect de cette loi, pourrait être sanctionné par un juge ou une autorité de régulation* ». Ce caractère juridique place la loi au-dessus de tout citoyen.

Néanmoins, de nombreux sociologues, relèvent que cette soumission, ne doit être ni mécanique ni aveugle car, pour pouvoir être respectée par les citoyens, la loi doit répondre à certaines exigences, comme le consentement et doit être porteuse de valeurs tels que l'équité, ou encore l'éthique.

Cette nouvelle vision de la conformité à la loi, va déboucher dans les années 70, sur l'éclosion du principe du « droit à la désobéissance à la loi ». Ainsi, Krishen (2016) écrit « *l'obéissance à la loi, est dictée par notre conscience, notre propre vision de la loi et par nos propres valeurs* ». Ce qui signifie clairement qu'une loi, ne peut imposer et s'imposer que lorsqu'elle est porteuse d'un certain nombre de valeurs communes et qu'elle tire sa légitimité d'une véritable volonté populaire.

2. La relation entre le consentement à l'impôt et la conformité du contribuable

Appréhender le concept de la légitimité et celui de la conformité à la loi, permettra de mieux saisir la nature de cette relation complexe entre le consentement à l'impôt et la conformité fiscale.

L'impôt dit-on, relit l'État au citoyen car, comme l'écrit Rousseau (2007) « *acquiescer à l'impôt suppose pour l'individu d'admettre qu'à travers les mécanismes de la décision collective, le pouvoir a décidé le prélèvement et de comprendre que l'utilisation de celui-ci relève également de la décision collective à laquelle il doit participer* ». L'impôt serait donc, la traduction de ce contrat social et fiscal, venant consolider la relation entre le pouvoir et le contribuable et dont le consentement constitue la pierre angulaire, capable de procurer à l'impôt, légitimité et force d'exécution.

Rappelons que l'impôt a un caractère obligatoire, qu'il ne présente aucune contrepartie directe et qu'il est considéré comme une contrainte, puisqu'il est prélevé par voie d'autorité par l'administration fiscale.

Or, malgré ce consentement institutionnalisé (inscription dans la constitution et vote de la loi de finances par le parlement), l'impôt continue d'épeurer, de provoquer une certaine distanciation entre le pouvoir fiscal et les citoyens et de déclencher résistances et de conduire à de multiples formes de déviances. On peut relever trois raisons explicatives à cette situation :

D'abord, pour le contribuable lambda, les fonctions classiques de l'impôt en l'occurrence la fonction économique et sociale, demeurent floues. Ainsi, économiquement, l'impôt ne joue

plus réellement son rôle de régulateur de l'économie, d'incitateur à la croissance et à l'investissement. Bien au contraire, de nombreux États, utilisent l'impôt pour colmater leurs déficits publics, payer les services de la dette, d'où une pression fiscale de plus en plus élevée, qui va venir « in fine », perturber la perception de cette fonction économique de l'impôt.

Au niveau social, on observe, qu'avec des déséquilibres sociaux, de plus en plus flagrants, avec une accentuation de l'appauvrissement d'une frange importante de la population, une compression des aides sociales et une régression des notions de justice et de solidarité, la fonction sociale de l'impôt est devenue difficilement perceptible par le contribuable.

À cet effet, M. Leroy (2007), pense que *« les fonctions classiques de l'impôt, se trouvent transformés en une simple rhétorique et que les expressions de citoyenneté, d'appartenance à la communauté, de solidarité, de la réduction des inégalités, sont actuellement dévolues au dernier rang »*.

Ensuite, si à l'heure actuelle, la relation entre le consentement à l'impôt et la conformité du contribuable, est mise à rudes épreuves, c'est parce qu'un certain nombre de déterminants, comme l'éthique publique ou le civisme, qui jadis, impactaient positivement le consentement à l'impôt sont en nette repli. Ainsi comme l'observe Rosenpick *« la légitimité politique du pouvoir reste insuffisante pour produire la conformité à l'impôt car, le citoyen a besoin de se reconnaître dans ses dirigeants »*. En effet, lorsque l'éthique publique recule, lorsque le civisme fléchit, le consentement à l'impôt bat de l'aile car, ce pouvoir politique, ou fiscal, censé refléter les valeurs communes, se trouve compromis dans des scandales qui vont venir altérer sa réputation, son image, son identité et bien entendu sa légitimité.

À cet effet, Ricœur (1974) souligne que *« les mouvements sociaux contestataires qui remettent en cause les légitimités des pouvoirs et rejettent toutes les formes structurantes dont l'impôt en fait partie, trouvent leur origine, dans les comportements des responsables politiques »*. Clairement, lorsque les citoyens ne se reconnaissent plus dans leurs dirigeants, ils estiment que le fameux contrat fiscal peut être considéré comme nul et non avenu.

D'ailleurs, M. Levi (1977) observe que *« la perception de la corruption, l'existence d'un degré élevé de bureaucratie, l'absence d'efficacité et d'efficience dans la gestion des deniers publics, impactent négativement la conformité du contribuable »*.

Au Maroc les résultats d'une enquête publique (Benmoumen, 2019) révèlent que *« plus les citoyens perçoivent la corruption comme importante, plus la probabilité du consentement décroît »*.

Cependant, nous observons qu'au niveau de l'impôt, l'éthique publique, n'est plus exclusivement liée au comportement des responsables politiques en termes de transparence, ou d'intégrité morale, mais tend à évoluer vers d'autres notions, comme l'utilisation efficace et efficiente de l'impôt ou encore, vers une bonne répartition de la charge fiscale (équité). Après tout et comme la remarque Bouvier (2018) «le financement des activités de l'État, provient essentiellement des contributions des citoyens et chacun de nous, a le droit et le devoir de s'assurer que l'argent public est utilisé à bon escient».

En somme, le consentement à l'impôt, s'est transformé en un concept plurivoque car, devenu tributaire d'un certain nombre d'indicateurs, comme la morale publique, l'équité de l'impôt, l'utilisation efficace et efficiente de ce dernier, la mise en œuvre d'une certaine justice sociale. Ce consentement, forme désormais un « TOUT » et doit correspondre à une lecture large de la réalité économique et sociologique.

En fin, comme le souligne Tyler (2006), *« le consentement institutionnel, qui constituait naguère, le bâton de vieillesse, de la conformité du contribuable et sa force exécutoire, ne semble plus répondre aux exigences de cette nouvelle « race » des contribuables. Ainsi, si pour la majorité des citoyens, la constitutionnalisation de l'impôt, reste, un acquis démocratique, qui a le grand mérite de favoriser la levée légale de l'impôt et de préciser son mode de fonctionnement, il n'en demeure pas moins, qu'elle a aussi contribué, à fragiliser ce consentement, puisqu'il s'agit d'une adhésion obtenue par procuration (vote parlementaire), ce qui écarte le citoyen du centre du pouvoir et le largue tout en bas de la pyramide décisionnelle »*.

Pas étonnant que Guillarme (2012) compare le consentement à l'impôt, au fameux slogan publicitaire américain « An offert You can't refuse », ce qui signifie, que le « consentement institutionnel », devient factice et illusoire car, il résulte d'une acceptation certes démocratique, mais récusable. D'ailleurs, comme le remarque l'auteur, le vote électoral ne cesse de chuter dans de nombreux pays démocratiques affaiblissant ainsi, le consentement par la représentativité parlementaire.

Voilà pourquoi et pour pallier ce déficit du consentement, dans certains États, comme la Suisse, les grandes réformes fiscales, sont soumises au referendum populaire, ce qui permet d'impliquer directement les citoyens, de renforcer la démocratie et de réaffirmer le caractère légal du consentement à l'impôt.

En somme, si la conformité du contribuable et le consentement à l'impôt, paraissent indissociables, ce dernier, n'est plus exclusivement de nature politique ou juridique, fondé totalement sur la constitutionnalisation et le vote parlementaire. Au Maroc et dans un article paru dans le nouvel économiste du mois d'avril 2019, Y. Benmoumen, pose la question suivante : « *pourquoi les marocains payent l'impôt ?* ». Pour l'auteur de nombreux citoyens, se demandent à quoi sert l'impôt. On est bel et bien au cœur de la problématique du consentement à l'impôt.

Cependant et avant de conclure cette revue de littérature, nous devons insister sur le fait, qu'hormis le déterminant consentement, la conformité fiscale, reste dépendante d'autres facteurs, comme, le civisme, la confiance, la perception de l'impôt ou encore, le niveau d'instruction des citoyens, le niveau du revenu ou la pression fiscale.

À ce titre, C. Bazart (2016) observe que « *l'impôt est à la fois un fait légal, technique, économique, politique et social et que pendant longtemps, l'économie a considéré les décisions fiscales comme le produit d'un unique arbitrage entre des gains et des pertes monétaires. Elle intègre dorénavant le fait que nos comportements et nos décisions sont sous des influences diverses, souvent éloignées des seules considérations matérielles. Les travaux dédiés à l'acceptation fiscale et son corollaire, l'évitement de l'impôt, est le reflet de sa perte de légitimité* ». Autrement dit, un chercheur ne doit pas se contenter d'analyser l'acceptation de l'impôt sous un seul angle car, de nombreux stimulus, sont susceptibles d'impacter la conformité du contribuable.

De ce fait, ce corpus théorique, nous a permis dans un premier temps, d'énoncer l'hypothèse suivante : **Plus le niveau de consentement à l'impôt est élevé, plus les contribuables se conforment à l'impôt.**

Dans un second temps, nous avons cherché à vérifier sur le terrain, cette hypothèse de recherche, afin de déterminer s'il existe réellement un impact du consentement à l'impôt (variable indépendante) sur la conformité du contribuable (variable dépendante), ce qui nous autorisera à affirmer ou à infirmer ladite hypothèse.

3. Etude empirique

Cette partie de notre article, permet de présenter la démarche méthodologique qui a été adoptée dans le cadre de notre étude empirique. D'abord, nous exposerons notre stratégie d'échantillonnage et les outils utilisés pour la collecte de données, avant d'évoquer l'opérationnalisation des variables. Ensuite, nous mettrons en exergue le test des échelles de mesure et nous énoncerons les résultats de notre étude empirique, afin de pouvoir ébaucher une discussion des résultats.

3.1. Stratégie d'échantillonnage et outils de collecte des données

Avant d'évoquer la stratégie d'échantillonnage et la collecte des données, nous rappelons, qu'au niveau épistémologique, nous avons opté pour la démarche positiviste, car non seulement, ce paradigme constitue la référence dominante dans la recherche en sciences sociales, mais ouvre surtout la voie, à une recherche de causalité. Ce choix va donc, nous permettre d'étudier les liens de cause à effet entre le consentement à l'impôt (variable indépendante) et la conformité fiscale (variable dépendante).

Par ailleurs, nous avons choisi de recourir à un raisonnement déductif, utilisé très souvent dans le cadre positiviste et qui offre la possibilité d'émettre des hypothèses et de concevoir un modèle conceptuel.

Quant au choix de notre méthodologie de recherche, nous avons adopté l'approche quantitative, car, elle présente l'avantage de pouvoir mesurer, de quantifier et de tester notre hypothèse de recherche, issue des théories et de pouvoir, par la suite, généraliser ces résultats. A cet égard et dans le souci de respecter une démarche hypothético-déductive, notre étude empirique reposera sur l'enquête par questionnaire qui répond parfaitement à notre objectif de recherche à savoir la vérification de l'impact de notre variable indépendante (le consentement à l'impôt) sur notre variable dépendante (la conformité fiscale).

S'agissant de notre stratégie d'échantillonnage, nous avons adopté pour la méthode non probabiliste, appelée aussi méthode empirique et plus précisément pour l'échantillon de convenance, dans lequel le choix des individus est basé sur des critères pratiques.

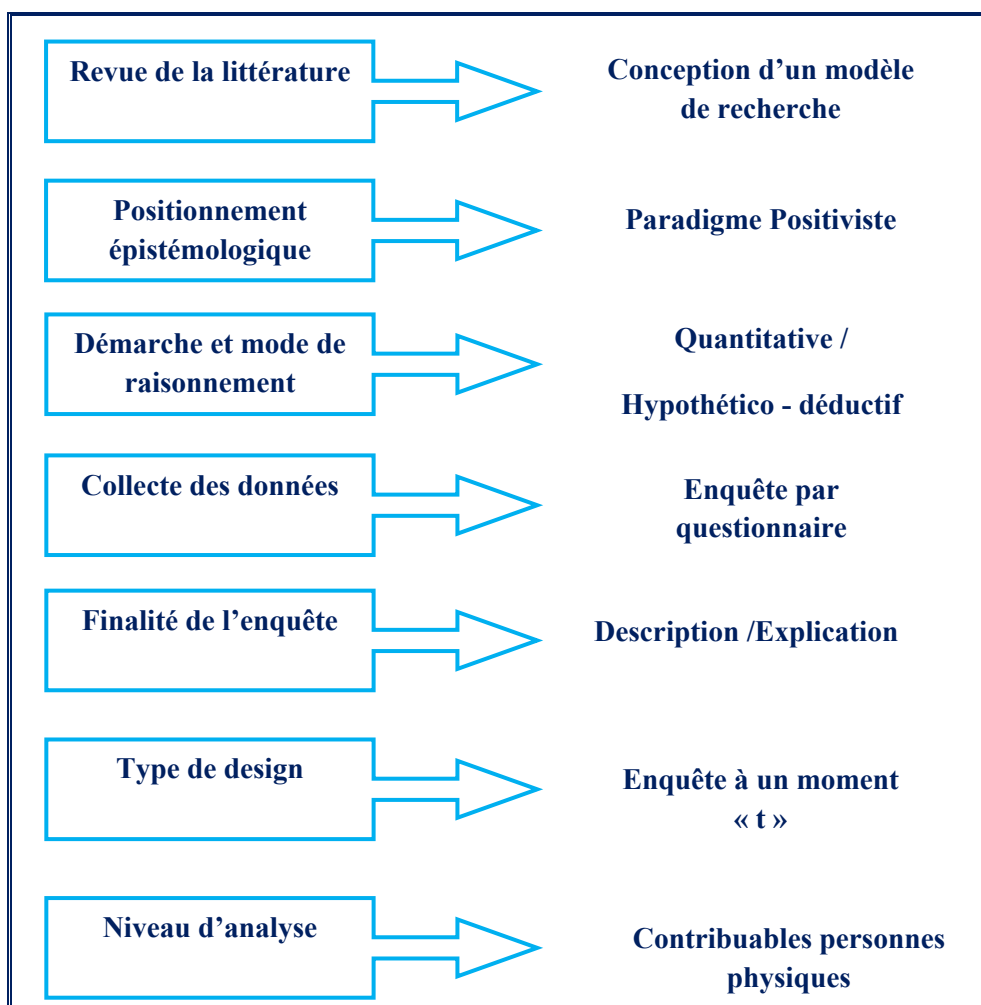
Au sujet de la constitution de notre échantillon représentatif, nous devons mentionner que notre enquête a été menée, entre janvier et mars 2021, c'est-à-dire en pleine pandémie de la Covid19.

À cet effet, les restrictions imposées, nous ont obligées à nous restreindre à une enquête locale limitée à la région de Fès /Meknès et ses environs proches.

Par ailleurs et avant d’amorcer notre collecte des données, nous avons soumis notre questionnaire à un pré-test auprès de 40 personnes et ce, dans le but de vérifier que le contenu et la forme des questions, sont adaptés aux objectifs de notre étude empirique, de déceler les erreurs éventuelles et surtout, nous assurer de la bonne compréhension des questions. Nous avons, bien entendu tenu compte des différentes remarques et observations.

En substance, notre échantillon représentatif définitif, était constitué de 300 contribuables imposables au Maroc et appartenant à des Catégories socioprofessionnelles (CSP) hétéroclites. Ce questionnaire fut administré par voie électronique (internet) et par la méthode du « face à face ».

Figure 1 : Récapitulatif des choix épistémologiques et méthodologiques.



Source : Elaboré par nos soins

Le taux de retour a représenté 97 %, soit 291 questionnaires pouvant faire l'objet d'un traitement et d'une analyse statistique. À cet effet et en prenant en compte l'échelle de Bara (2013), ce taux de 97 % est jugé très satisfaisant.

3.2. Opérationnalisation des variables

Toute étude empirique s'amorce par l'opérationnalisation des variables, car, c'est cette étape qui autorise le chercheur à passer du cadre théorique au cadre empirique et de traduire l'abstrait en concret par le biais de la définition des items de mesure. De ce fait, nous avons procédé à l'opérationnalisation des différents items retenus, aussi bien au niveau de notre variable indépendante (consentement à l'impôt) qu'au niveau de notre variable dépendante (conformité fiscale). A titre indicatif, l'évaluation de ces items a été effectuée grâce à l'échelle de Likert à cinq options (tout a fait d'accord, plutôt d'accord, neutre, peu d'accord, pas du tout d'accord) et qui permet de couvrir un spectre large d'opinions.

Tableau 1 : Opérationnalisation de la variable consentement

	Items	Auteurs de référence
C1	Le consentement implique l'adhésion des citoyens aux décisions gouvernementales.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bouvier (2018) ▪ Jacquemain (2012) ▪ Munier P (2008) ▪ Barilari (2007) ▪ Rousseau (1762) ▪ Grotius (1724) ▪ Hobbes (1651)
C2	Le consentement signifie que le parlement représente les citoyens.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bouvier (2018) ▪ De Crouy-Chanel (2014) ▪ Taylor (2001) ▪ Rousseau (1762) ▪ Hobbes (1651) ▪ Grotius (1724)
C3	L'impôt est consenti, puisqu'il est inscrit dans la constitution marocaine	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Leroy (2009) ▪ Bazart (2016) ▪ Rousseau (1762) ▪ Constitution marocaine article 75
C4	Le pouvoir politique est considéré comme légitime.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ De Crouy-Chanel (2014) ▪ Barilari (2007) ▪ Rousseau (1762)

		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Hobbes (1651) ▪ Grotius (1724)
C5	Le contribuable se sent engagé envers son pays.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ De Crouy-Chanel(2014) ▪ Barilari (2007) ▪ Tyler (2006) ▪ Rousseau (1762)
C6	L'impôt est consenti car il donne lieu à une contre partie (infrastructures, services publics,).	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nmili(2011) ▪ Levi (1997) ▪ Raynaud (1947)
C7	L'impôt est consenti car voté par le parlement	<ul style="list-style-type: none"> ▪ De Crouy-Chanel(2014) ▪ Barilari (2007) ▪ Rousseau (1762) ▪ Grotius (1724)

Source : Élaboré par nos soins

Tableau 2 : Opérationnalisation de la variable conformité

	Items	Auteurs de référence
D.CONF_1	Se conformer c'est respecter les lois et les normes.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Roquilly et Collard (2009) ▪ Tyler et Levi (2009) ▪ Cialdini et Trost (1998) ▪ Hurd (1999) ▪ Paine (1994) ▪ Rousseau (1762)
D.CONF_2	Se conformer à l'impôt est un comportement éthique.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Hofmann, Kirchler et Gangl (2012) ▪ Bowers et Robinson (2012) ▪ Feld (2009) ▪ Mestelmen (2004) ▪ Slemrod (2017)
D.CONF_3	Se conformer à l'impôt c'est remplir ses obligations fiscales (honnêteté des déclarations, respect des délais, paiement spontané de l'impôt).	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bouckaert et Van de Walle (2001) ▪ Barjoyai (1987) ▪ Allingham et Sandamo (1973)
D.CONF_4	Se conformer à l'impôt c'est faire passer l'intérêt général avant l'intérêt personnel.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bouvier (2018) ▪ Kogler (2013) ▪ Nmili (2011) ▪ Mucchielli (2009) ▪ Sour (2004) ▪ Perkins (2003) ▪ Levi (1997) ▪ Roth (1989)

Source : Elaboré par nos soins

3.3. Test des échelles de mesure

Lors de cette phase, nous avons d'abord, amorcé notre travail par une codification de l'ensemble des items retenus, afin de vérifier la validité desdits items à travers une Analyse en Composante Principale (ACP), qui intègre, la matrice-anti-image, le test de KMO, le test de sphéricité de Bartlett, la matrice des composantes, les valeurs propres et la qualité de représentation). Ensuite, nous avons vérifié la possibilité de mesurer plusieurs fois, notre objet de recherche, d'une manière fidèle via le test de fiabilité dénommé coefficient alpha de Cronbach. En fin, nous avons testé le degré d'influence de la variable consentement sur la variable conformité du contribuable en faisant appel au test d'indépendance par l'intermédiaire du coefficient de corrélation de Pearson et de la régression linéaire.

Nous signalons que la conduite de ces tests a été effectuée sous SPSS version 24.

Tableau 3 : Niveau d'acceptabilité des différents indicateurs retenus pour le test des échelles de mesure

	Indicateur des tests		Seuils retenus	Référence
Validité	Kaiser-Mayer-Olkin(KMO)		$\geq 0,5$	Kaiser (1974)
	Sphéricité de Bartlett		$\leq 0,05$	Bourque et al (2006)
	Valeur de la diagonale de la matrice anti-image		$>0,5$	Kaiser (1974)
	Contribution factorielle (matrice de corrélation)		$\geq 0,5$	Schwab (2006)
	Qualité de représentation		$\geq 0,4$	Carriano (2009)
	ACP	Nombre de facteur à extraire	Valeur propre >1	Guttman (1954) Kaiser (1960)
		Méthode de rotation	Varimax	Howard (2016)
		Loadings	$> 0,5$	Anderson, Hair&Tatham (2016)
		Communalités (extraction)	$> 0,4$	Kellow (2018)
Fiabilité	Alpha de Cronbach		$> 0,6$	Ursachi, Horodnic et Zait (2015)

Source : Elaboré par nos soins

4. Résultats de notre étude empirique

4.1. Analyse des tests statistiques

Tester la validité d'une variable consiste à vérifier l'unidimensionnalité des items qui la mesurent. En effet, et comme le souligne Hattie (1985) « *L'unidimensionnalité implique*

l'existence d'un seul et unique trait correspondant à un ensemble d'items utilisés dans le questionnaire ». Il est donc important qu'avant de vérifier la fiabilité et la validité d'un instrument de mesure, de s'intéresser à sa dimensionnalité.

Pour ce faire, nous avons effectué une analyse en composante principale sur l'ensemble de ces items, ensuite, lorsque cette unidimensionnalité a été validée, nous avons calculé le coefficient alpha de Cronbach, pour s'assurer de la fiabilité de l'instrument de mesure.

Tableau 4 : Indice de KMO et teste de Bartlett de consentement et conformité

Indice KMO et test de Bartlett		Consentement	Conformité
Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin		,737	,733
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	1429,045	440,994
	Ddl	21	6
	Signification	,000	,000

Source : Output SPSS 24.0

Les résultats issus des tests de Bartlett et indice KMO (tableau 4) montrent que tous les indices KMO sont supérieurs à 0,5 ; ce qui signifie qu'il existe une solution factorielle statistiquement acceptable et qui représente les relations entre les items de chaque mécanisme de contrôle. Par ailleurs, toutes les significations de Bartlett (P-value) sont inférieures à 5% soit (P-value = 0,000 < 0,05). L'hypothèse d'homogénéité des variances est donc rejetée. Ceci révèle que nos données proviennent d'une population où les matrices de corrélation entre les items ne sont pas des matrices d'identité. Cependant, nous avons réalisé l'Analyse en Composante Principale (ACP) afin d'éliminer les items qui ne répondent pas aux normes retenues (voir le tableau n°3).

Nous observons que l'item « C7 » et bien qu'il dispose à l'instar des autres items, d'une contribution factorielle significative (>0,5) à été supprimé car, sa qualité de représentation n'est pas satisfaisante (communalités inférieur à 0,4). Dès lors, une deuxième ACP a été effectuée avec les items conservés, ce qui nous a permis d'obtenir une structure unidimensionnelle qui restitue 83,050 % de l'inertie totale.

Tableau 5 : Résultat de l'Analyse Factorielle Exploratoire de l'échelle de mesure de la variable « Consentement » après épuration de l'item « C7 »

Variance totale expliquée									
Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus			Somme des carrés des facteurs retenus pour la rotation		
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	2,824	47,059	47,059	2,824	47,059	47,059	2,711	45,184	45,184
2	2,159	35,991	83,050	2,159	35,991	83,050	2,272	37,865	83,050
3	,568	9,471	92,521						
4	,191	3,186	95,707						
5	,146	2,440	98,147						
6	,111	1,853	100,000						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Source : Output SPSS 24.0

Au niveau de la variable conformité, cette solution est unidimensionnelle et les facteurs extraits permettent d'expliquer après rotation 83,293% de la variance.

Tableau 6 : Analyse factorielle exploratoire de l'échelle de mesure relative à la variable «Conformité du contribuable »

Variance totale expliquée									
Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus			Somme des carrés des facteurs retenus pour la rotation		
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	2,312	57,810	57,810	2,312	57,810	57,810	2,288	57,208	57,208
2	1,019	25,482	83,293	1,019	25,482	83,293	1,043	26,084	83,293
3	,475	11,887	95,180						
4	,193	4,820	100,000						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Source : Output SPSS 24.0

Le résultat obtenu décèle une très bonne fiabilité des outils de mesure, puisque le coefficient alpha de Cronbach, enregistre une valeur supérieure au seuil minimal préconisé ($\alpha > 0,6$).

Tableau 7 : Statistiques de fiabilité de la variable consentement et conformité

	Consentement	Conformité
Alpha de Cronbach	,781	,798
Nombre d'éléments	6	4

Source : Output SPSS 24.0

Le tableau ci-dessous, montre clairement que la variable « Consentement » **impacte positivement** la conformité du contribuable, car, le coefficient de corrélation de Pearson est de ($p=0.889$). Cette corrélation, s'avère significative, étant donné que la signification obtenue est de 0 et reste donc, largement inférieure à 0,05. Par conséquent, ce résultat, confirme *notre hypothèse selon laquelle le consentement à l'impôt affecte positivement la conformité du contribuable*.

Tableau 8 : Coefficient de corrélation de Pearson entre les variables : « Consentement » et « Conformité du contribuable »

Corrélation			
		F_CONF	F_CONST
F_CONF	Corrélation de Pearson	1	,889**
	Sig. (Bilatéral)		,000
	N	291	291
F_CONST	Corrélation de Pearson	,889**	1
	Sig. (Bilatéral)	,000	
	N	291	291

Source : Output SPSS 24.0

Attendu que le tableau du test de la régression ci après, révèle que $R^2_{\text{ajusté}} = 0.788$, on observe que la variable « Consentement » explique à 78,8% la conformité du contribuable. A la lumière des résultats de la corrélation bi-variée et de la régression linéaire, nous pouvons affirmer que l'hypothèse de recherche que nous avons énoncé à savoir « *plus le niveau du consentement à l'impôt est élevé, plus les contribuables se conforment à l'impôt* » est validée.

Tableau 9 : Régression entre la variable « Consentement » et « Conformité du contribuable »

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté
1	,889 ^a	,791	,788

5. Discussion des résultats

Les résultats de notre étude empirique confirment que le consentement a une incidence positive sur la conformité du contribuable marocain. En effet, ce dernier, semble accorder une place déterminante au cadre légal de l'impôt. Toutefois, il existe une nuance importante puisque, c'est la constitutionnalisation de l'impôt qui semble favoriser grandement ce consentement, loin devant le vote parlementaire de l'impôt et l'adhésion aux décisions gouvernementales.

A ce titre nous devons rappeler qu'au Maroc, comme dans de nombreux pays, la constitution est considérée, comme la norme juridique suprême, à partir de la quelle découlent toutes les autres règles juridiques, ce qui confère à l'inscription de l'impôt dans la constitution un caractère de légalité important.

Les résultats de notre étude empirique, attestent et d'une manière inéluctable, que le consentement exerce une influence capitale sur la conformité du contribuable marocain. Cette observation, se trouve d'ailleurs en parfaite adéquation avec les réflexions théoriques que nous avons exposées dans notre revue de littérature.

A cet égard, rappelons que Rousseau (2007), considère que consentir à l'impôt, c'est admettre que « *le pouvoir fiscal a décidé le prélèvement, mais que son utilisation reste liée à une décision collective* ». Un impôt non consenti est par conséquent un impôt illégal.

D'ailleurs, même l'approche psychologique de l'impôt, met grandement l'accent sur l'importance la relation entre le consentement et la conformité du contribuable, puisque, Duberge souligne que l'impôt constitue « *une sorte de violence inconsciente exercée sur le contribuable et que le consentement, demeure le moyen d'apaiser cette souffrance et de favoriser la conformité* ». La variable consentement, tient donc une place majeure dans le dispositif explicatif de la conformité du contribuable.

Conclusion générale

Simula et Trannoy (2009) affirment que l'impôt est « *un faiseur de développement et de paix sociale* ». Si cette observation s'avère juste, cela pourrait expliquer pourquoi les pays qui enregistrent un niveau élevé de conformité fiscale, se trouvent à un stade important de développement économique, de bien-être et de justice sociale (exemple les pays scandinaves et le Canada).

C'est dans cette optique, que s'inscrit le présent article, puisqu'on a cherché à mieux appréhender la relation étroite qui caractérise le consentement à l'impôt et la conformité du contribuable. En effet, avec l'éclosion de la sociologie fiscale, les déterminants de la légitimité de l'impôt, semblent devenir incontournables dans l'élucidation de la conformité fiscale.

Si certaines théories, comme la théorie économique standard, tendent à expliquer la conformité fiscale par le cadre légal de l'impôt et l'existence d'un certain nombre de mesures dissuasives (contrôle fiscal et sanctions), la sociologie fiscale, met surtout l'accent sur les déterminants sociologiques, comme le consentement, l'éthique ou encore le civisme et la confiance. Il s'agit bel et bien de la prise en compte, de l'élément humain dans l'explication de cette conformité.

A ce titre et en abordant la problématique de la fraude fiscale, Jouahri (2020), Wali de la Banque du Maroc, souligne que « *si vous ne résolvez pas le problème de l'humain et de la qualité de l'humain, tous nos efforts seront vains* ». Nous observons que c'est au niveau de l'approche humaine, que se situe les réponses sur les facteurs qui impactent la conformité du contribuable.

Certes, l'histoire de la fiscalité est jalonnée de résistances et à de révoltes fiscales, néanmoins, le problème de nos jours, réside dans l'intensification du phénomène de l'évitement fiscal, à telle enseigne que, selon certains chiffres, la fraude fiscale, au niveau mondial, atteindrait annuellement 427 milliards de dollars (Renson, 2020).

Certes, ces déviations titanesques sont le résultat d'une métamorphose des échanges marquées, de plus en plus, par une mondialisation accrue et l'émergence de nouvelles technologies de l'information qui facilitent le commerce et la finance, mais aiguisent aussi des appétits en matière d'évitement fiscal. Cependant et comme le souligne Lambert (2013) « *La mondialisation n'est que l'arbre qui cache la forêt, car les véritables causes de la fraude fiscale, doivent être recherchées dans la dégradation de la légitimité politique, dans le recul*

de certaines valeurs comme le civisme et la solidarité, dans le repli de l'équité verticale, ou encore dans la dérive de la morale publique ».

En conséquence, nous avons cherché dans le présent article à mettre en lumière, l'impact du consentement à l'impôt sur la conformité du contribuable. Nous observons, qu'aussi bien, au niveau des spéculations théoriques que nous avons énoncé, qu'au niveau des résultats de notre étude empirique, le consentement à l'impôt reste la cheville ouvrière de la conformité fiscale.

Cependant, le concept du consentement à l'impôt passe par une évolution sociologique importante, puisque, si la constitutionnalisation de ce dernier, demeure un élément indispensable à l'acceptation de l'impôt par les citoyens, il n'en demeure pas moins que, pour qu'un impôt soit accepté par le contribuable, il doit intégrer d'autres exigences, comme la morale publique, l'équité de la charge fiscale, ou encore l'utilisation efficiente de l'impôt. En outre, l'impôt doit remplir pleinement sa fonction économique (réguler l'économie) et sa fonction sociale (assurer une certaine justice sociale).

Bibliographie

Articles revues

- Barilari, A. (2007). Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie, *Revue Regards croisés sur l'économie*, pages 27-34.
- Bazart, C. (2016). « Fiscalité: Une affaire de psychologie et de morale », Article *in* *Problèmes économiques* · March 2016, paru dans Research-Gate, page 3.
- Benmoumen, Y. (2019). « Le consentement fiscal au Maroc, une question de légitimité politique avant tout », Article presse *Journal Telquel*.
- Benmoumen, Y. (2019). « Pourquoi les Marocains paient-ils des impôts ? », *Revue électronique Taфра*.
- Bouvier, M. 2018. Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable, *revue Vie Publique*.
- Colliard, J.E. & Montialoux, C. (2007). Une brève histoire de l'impôt, article paru dans *Regards croisés sur l'économie* 2007/n° 1, pages 56-65.
- Duberge, cité par Reboud, L. (1962). *La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui* : Duberge *Revue économique*, 14(1), 174-175.
- Guillarme, B. (2012). Deux critiques du consentement, *revue Raisons politiques*/2 (n° 46), pages 67 à 78.
- Hattie, J.A. (1985). Methodology review: Assessing unidimensionality of tests and items. *Applied Psycho-logical Measurement*, 9, 139-164.
- Hobess, T. cité par Munier, P. (2008). Entre crainte et consentement. Le rapport du citoyen au souverain chez Hobbes, *revue Tracés*, pages 77-101.
- Jouahri, A. (2020). "La fraude fiscale bat son plein", *journal électronique media 24*, publication 20 novembre 2020.
- Kristen, M., (2016). *Global Tax Fairness*. Oxford: Oxford University Press. Pontifical Council for Justice & Peace. *Compendium of the Social Doctrine of the Church*. Rome: Libreria Editrice Vaticana.
- Lambert, T. (2013). Comprendre la fraude fiscale, *La Revue du Financier*, n°117, 2013, pp. 48.
- Laufer & Burlaud, cité par Buisson, M.L. (2008). Légimité et sciences de gestion : état des lieux et perspectives, *revue Humanisme et Entreprise* 2008/4 (n° 289), pages 29.
- Leroy, M. (2009). «La sociologie fiscale», *Socio-logos. Revue de l'association française de sociologie*.

- Levi, M. (1997). *Consent, dissent and patriotism*. New York: Cambridge University Press.
- Neilsen, E.H. & Rao, M.V.H. (1987), *The strategy-legitimacy nexus: A thick description*. *Academy of Management Review*, 12: 523-533.
- Renson, M.J. (2020). *La part accablante de l'UE dans les 427 milliards de dollars d'évasion fiscale mondiale*, *Journal Libération*, publié le 20 novembre 2020.
- Roquilly, C. & Collard, C. (2009). « De la conformité réglementaire à la performance : pour une approche multi dimensionnelle du risque juridique », publication EDHEC, page: 12.
- Rousseau, cité par Barilari, A. (2007). *Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie*, *Revue Regards croisés sur l'économie*, pages 27-34.
- Simula.L et Trannoy.A, (2009), *Incidence de l'impôt sur les sociétés* , *Revue française d'économie* , Volume 3 XXIV), pages 3-39.
- Tyler, T. (2006). “Psychological Perspectives on Legitimacy and Legitimation”. *Annual Review of Psychology*, 57: 375–400.

Livres

- Crozier, M. (1994). *Le sociologue et le pouvoir*, Sciences de la société, N°34.
- Maalouf, A. (2009). *Le dérèglement du monde*, Editions Grasset, page 58.
- Ricœur, P. (1974), “The Conflict of Interpretations”: *Essays in Hermeneutics*, Ed. Don Evanston: Northwestern University Press.