

Civisme fiscal : Comment peut-on instaurer un climat de confiance entre l'administration fiscale et le contribuable ?

Tax citizenship: How can we establish a climate of trust between the tax administration and the taxpayer

M'barka El Ghazali, (Enseignant-Chercheur)

*Laboratoire de Recherches Prospectives en Finances et Gestion (LRPFG)
École Nationale de Commerce et de Gestion
Université Hassan II de Casablanca, Maroc*

Hamza Benkendil, (Doctorant)

*Laboratoire de Recherches Prospectives en Finances et Gestion (LRPFG)
École Nationale de Commerce et de Gestion
Université Hassan II de Casablanca, Maroc*

Adresse de correspondance :

École Nationale de Commerce et de Gestion
Université Hassan II de Casablanca
2725 Route des Chaux et Ciments,
Maroc (Casablanca)
BP 20250
TEL : 05226-60852

Déclaration de divulgation :

Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts :

Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts

Citer cet article :

El Ghazali, M., & Benkendil, H. (2020). Civisme fiscal : Comment peut-on instaurer un climat de confiance entre l'administration fiscale et le contribuable ?. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 1(2), 423-440.
<https://doi.org/10.5281/zenodo.4027815>

DOI: 10.5281/zenodo.4027815

Published online: 15 September 2020

Copyright © 2020 – IJAFAME



Civisme fiscal : Comment peut-on instaurer un climat de confiance entre l'administration fiscale et le contribuable ?

Résumé :

L'impôt idéal est avant tout l'impôt qui est reconnu comme légitime par les contribuables. Cette question est au centre des relations qui se nouent entre l'individu et l'État, autrement dit du lien social. Il convient dans ce cas de prêter une attention particulière aux conditions politiques, sociologiques, juridiques et administratives de la légitimité fiscale dans la mesure où aucun pouvoir fiscal ne peut exister ou pérenniser sans pour autant garantir des aspects de légitimité en faveur du citoyen.

En outre, il apparaît qu'un impôt équitable ne peut être considéré qu'un impôt applicable à certains et pas à d'autres. Autrement dit, le bénéfice de l'impôt, par le biais d'exonérations par exemple, revient à certains et pas à d'autres. C'est pour autant qu'il serait opportun de déduire que le principe d'égalité des contribuables n'est pas respecté. C'est ainsi, que l'équité est une façon convenue, politiquement correcte, pour mener à bien la justification des inégalités fiscales qui peuvent être légitimes.

Dans ce même sens, l'un des aspects primordiaux du civisme fiscal au regard des contribuables est de mieux comprendre leurs motivations de participation au fonctionnement du système fiscal. Ceci dit, l'administration fiscale est amenée à offrir un meilleur service pour répondre aux besoins les plus spécifiques des contribuables.

De plus, il convient de mentionner qu'on remarque de plus en plus l'implication des entreprises sur des questions d'ordre environnemental ou social. Ces deux éléments peuvent faire partie intégrante dans les stratégies et politiques des entreprises afin de les concilier avec leurs objectifs économiques. Ainsi, intégrer la fiscalité dans les politiques environnementales, sociales et sociétales va faire appel à une optimisation fiscale des charges incombées sur les entreprises dans le domaine de l'éthique. C'est dans cette optique qu'on fera appel à des concepts ayant un lien étroit avec la citoyenneté de l'entreprise, on en tire par exemple la responsabilité sociale des entreprises.

C'est ainsi, qu'à travers cet article, nous allons s'atteler à travers une réflexion théorique sur les différents aspects de l'impact des instruments non fiscaux du civisme fiscal notamment la légitimité de l'impôt, l'équité, la dignité et l'éthique fiscales ainsi que les comportements socialement responsables des entreprises (RSE) au regard des règles fiscales.

Mots clés : Fiscalité, civisme fiscal, éthique, impôt, responsabilité sociale d'entreprise

Classification JEL : F34, H2, K34

Type de recherche : Article théorique

Abstract

a legitimate tax is a tax which requires careful attention to the political, sociological, legal and administrative conditions binding the individual and the state.

In addition, a fair tax is a tax that is applied to everyone and according to the contributory capacity of each. When we talk about the issue of exemptions, for example, this comes back to some and nothing else which shows that the principle of equality is not respected. This is how, that equity is a better way to carry out the justification of tax inequalities which may be legitimate.

one of the essential aspects of tax compliance with regard to taxpayers is to better understand their motivations for participating in the functioning of the tax system. That said, the tax administration has to offer a better service to meet the more specific needs of taxpayers.

In addition, it should be mentioned that we notice more and more the involvement of companies in environmental and social issues. These two elements can be an integral part of companies' strategies and policies in order to reconcile them with their economic objectives. Thus, integrating taxation into environmental, social and societal policies will call for tax optimization of the burdens borne by companies in the area of ethics. It is in this perspective that we will use concepts that have a close link with corporate citizenship, such as corporate social responsibility.

The purpose of this article is to tackle through a theoretical reflection on the different aspects of the impact of non-tax instruments, namely tax legitimacy, fairness, tax ethics as well as social behavior. managers, etc. on tax rules in general.

Keywords: taxation, tax compliance, ethics, corporate social responsibility, taxes.

JEL Classification: F34, H2, K34

Paper type: Theoretical research

1. Introduction :

Tout le monde s'accorde qu'il existe un lien très étroit entre la fiscalité et le développement d'une économie. En effet, personne ne peut mettre en cause l'apport des recettes fiscales sur le développement économique et social d'un pays. Ils permettent de renforcer de grandes politiques sociales afin de promouvoir l'emploi et de réduire la pauvreté. En sus du côté social, elles permettent à constituer des infrastructures matérielles conséquentes, relancer les investissements productifs en fournissant un service public de grande qualité. Cependant, et selon une enquête réalisée par l'OCDE, il existe dans beaucoup de pays en développement des obstacles à l'accroissement des recettes publiques de source nationale, notamment une base d'imposition étroite, un secteur informel important, une gouvernance et des capacités administratives insuffisantes, et de faibles niveaux de revenu par habitant, d'épargne inférieure et d'investissement, et éventuellement des pratiques d'évasion fiscale de la part des élites. Toujours dans le cadre de la même enquête, certains pays, parmi lesquels la moitié de ceux d'Afrique subsaharienne, prélèvent des recettes fiscales qui représentent moins de 17% de leur PIB, ce qui est considéré par les Nations Unies comme le niveau minimum nécessaire pour atteindre les objectifs du millénaire pour le développement. A titre de comparaison, dans les pays de l'OCDE, les recettes fiscales avoisinent 35% du PIB¹.

Suite à cela, nous pouvons ajouter que la fiscalité a une grande influence sur le développement dans la mesure où les recettes fiscales procurent une base durable pour le développement et permettent ainsi aux pays de réduire la dépendance liée au financement extérieur. Pour ce faire, il serait indispensable de détenir un système fiscal stable et prévisible en vue de constituer un cadre essentiel pour les échanges et l'investissement, un système fiscal équitable, transparent et crédible permettant aux pouvoirs publics à se montrer plus responsables vis-à-vis de leurs citoyens.

En revenant à la même étude menée par l'OCDE, bien qu'il existe une forte corrélation entre le niveau de développement d'un pays et ses recettes fiscales, on constate des différences significatives entre les pays à un stade de développement comparable². Ainsi qu'il a été constaté une différence sur l'attitude par rapport à la volonté de payer leurs impôts³. Une deuxième corrélation a été constatée est celle du civisme fiscal et la discipline fiscale que ce soit pour les pays en développement ou dans les pays développés. Ceci est expliqué par l'importance de la connaissance des facteurs qui expliquent les différences de civisme fiscal d'un pays à l'autre pour comprendre les différences de discipline fiscale.

A travers cet article, nous essayons d'analyser en premier lieu, l'ensemble des conditions politiques, sociologiques, juridiques et administratives permettant à tout impôt de regagner une certaine légitimité au regard des contribuables. En second lieu, nous aurons à expliquer le civisme fiscal en général en abordant les travaux déjà existants, son rôle stratégique, ses différentes dimensions dont il est composé ainsi que les facteurs lui influençant. En troisième lieu, nous allons nous atteler sur le point de la relation entre la fiscalité et l'éthique tout en montrant son rôle primordial dans l'instauration du climat de confiance entre l'administration fiscale et le citoyen en général ainsi que par le biais des comportements socialement responsables.

Tous ces points seront éludés à la fois par des études théoriques et empiriques dans le but de bien détailler et expliquer notre problématique portant sur l'impact des

¹ OCDE, 2019, Quels sont les déterminants du civisme fiscal ? Document de consultation publique réalisé sorti le 10 mai 2019.

² Les recettes fiscales de la Jordanie représentent 33% contre 13% de celles de Guatemala par rapport au PIB.

³ Les citoyens du pays de Ghana sont contents à payer leurs impôts, tandis que les serbes en sont mécontents.

instruments non fiscaux sur les recettes fiscales des pays. Autrement dit, nous aurons à poser la question sur comment peut-on consolider une meilleure relation entre le contribuable et l'administration fiscale par le biais du civisme fiscal.

Notre méthodologie s'appuie essentiellement sur une revue de littérature touchant les principaux axes constituant le civisme fiscal. Cette réflexion théorique va nous permettre de mettre en exergue le rôle indispensable de ce paramètre dans la constitution d'un climat de confiance des contribuables que ce soit des sociétés ou des particuliers à l'égard de la réglementation fiscale de chaque pays. Par la même occasion, nous allons analyser à travers une étude menée par l'OCDE, la place des pays en voie de développement par rapport à ce thème. Parallèlement à cela, le cas du Maroc sera élucidé au fur et à mesure de l'explication des différents axes de cet article.

2. La légitimité de l'impôt

L'impôt idéal est avant tout l'impôt qui est reconnu comme légitime par les contribuables. Cette question est au centre des relations qui se nouent entre l'individu et l'État, autrement dit du lien social. Il convient dans ce cas de prêter une attention particulière aux conditions politiques, sociologiques, juridiques et administrative de la légitimité fiscale.

2.1. Les conditions de légitimité de l'impôt

2.1.1. Les conditions politiques et sociologiques

Aucun pouvoir fiscal ne peut exister ou pérenniser sans pour autant garantir deux aspects importants de la légitimité à savoir : la légitimité politique et sociologique. Néanmoins, faut-il le dire, que ces deux aspects ont subi d'importantes transformations dans la période contemporaine.

Selon les principes du pouvoir législatif, l'impôt légitime et un impôt démocratique. En effet, seul le parlement qui a la capacité de faire la loi, ainsi, et en théorie, l'article 71 de la constitution de 2011 souligne que « le régime fiscal et l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impôts »⁴ font partie du domaine de la loi. Ce principe de légalité de l'impôt signifie que le parlement, représentant des citoyens bénéficie de l'autorisation de la levée de l'impôt.

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

Quant à l'aspect sociologique qui est l'un des aspects les plus déterminants dans la légitimité de l'impôt, les contribuables doivent être persuadés que l'impôt est une nécessité pour la société, plus encore, de la justice aussi. On peut conclure à partir de ce point qu'un impôt légitime est un impôt nécessaire, juste et équitable.

Il convient donc de préciser, que le pouvoir fiscal est généralement admis à partir du moment où son objet principal est la collecte de l'argent en vue de couvrir les charges de l'État et les collectivités territoriales ; la discussion peut ensuite porter sur quel impôt et pour quelle catégorie devant être institué sans pour autant remettre en cause la nécessité de l'impôt. C'est ainsi qu'à partir de cette idée qu'il faut qu'il y ait une certaine justice fiscale dans la mesure où chaque citoyen paie ses impôts à partir de sa capacité contributive. Cette notion de capacité contributive a été évoquée dans la

⁴ Article 71 de la constitution marocaine de 2011

constitution marocaine qui stipule en termes clairs que « tous supportent, en proportion de leurs facultés contributives, les charges publiques que seule la loi, dans les formes prévues par la présente constitution, peut créer et répartir »⁵. Et cela, tout en respectant le principe de la répartition équitable de la richesse où elle doit être répartie en fonction des mérites de chacun.

Ainsi, selon la constitution, les projets de lois sont à l'initiative du gouvernement par voie de la loi de finances⁶, alors que le parlement détient le rôle de les proposer en vue de les valider par voie de vote majoritaire.

Dans ce même sillage d'idées, il importe de déduire que la légitimité sociologique de l'imposition est primordiale dans le sens où elle reflète une acception intime de l'impôt en constituant une garantie absolue contre la fraude ou encore les fuites à l'étranger.

2.1.2. Les conditions juridiques et administratives de la légitimité de l'impôt

Quand on parle de la sécurité fiscale, on fait référence automatiquement au critère juridique de la légitimité de l'impôt. Cette sécurité est expliquée de prime abord par l'existence d'un certain nombre de principes et règles, et en second lieu, par le bénéfice de certains droits et garantie au profit du contribuable.

2.1.2.1. Principes et règles

Que ce soit des sociétés ou des particuliers, tout contribuable est contraint de respecter dans les bonnes formes les lois, décrets, arrêtés, instructions, réponses de la direction générale des impôts et encore la jurisprudence caractérisant ce domaine. Mais suivant l'évolution actuelle, l'administration fiscale qui est représentée par l'État bien évidemment, se trouve placée de plus en plus dans des logiques moins régaliennes qu'autrefois, chose qui va susciter une nette amélioration de la qualité des rapports liant les contribuables et l'administration fiscale en vue de constituer une garantie contre l'arbitraire fiscal.

2.1.2.1. Droits et garanties du contribuable

Dans le domaine de la fiscalité, il existe de ce que l'on qualifie de grands principes du droit fiscal afin de protéger le contribuable contre tout abus du fisc. Ces grands principes ont une portée à la fois constitutionnelle et juridique.

On sait d'emblée que tout contribuable bénéficie d'une certaine sécurité juridique grâce aux droits qui leur sont conférés et plus particulièrement les contribuables faisant l'objet d'une vérification sur place. Si on prend cette catégorie de contribuable comme exemple, l'administration fiscale est dans l'obligation d'accorder un délai de 15 jours suivant la réception de l'avis de vérification accompagné d'une charte de contribuable qui rappelle les droits et obligations prévus en matière du contrôle. Ajoutons à cela, qu'au Maroc, le fisc ne peut dépasser une durée de contrôle de 3 ou 6 mois selon la taille de l'entreprise. Et c'est à l'achèvement de cette durée que l'administration fiscale est dans l'impérative d'adresser une lettre de notification bien détaillée avec toutes les annexes détaillant les chefs de redressement⁷.

-Commission Locale de Taxation : Au final, le contribuable a le droit de saisir deux commissions en cas de rejet des chefs de redressements adressés par l'inspecteur vérificateur. Selon le Code Général des Impôts, « Des commissions locales de taxation sont instituées par l'administration [...], elles statuent sur les litiges qui leur sont soumis et doivent déclarer incompétences sur les questions qu'elles estiment portant sur

⁵ Article 39 de la constitution marocaine de 2011

⁶ Axée sur une programmation triennale selon la nouvelle loi organique des finances

⁷ Article 212-I du Code Général des Impôts 2020

l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires ». Suite à cela, « les décisions des commissions locales de taxation, y compris celles portant sur les questions pour lesquelles lesdites commissions se sont déclarées incompétentes, peuvent être contestées par l'administration ou le contribuable, par voie judiciaire »⁸.

-Commission National du Recours Fiscal : Et dans le cas où le Chiffre d'Affaires du contribuable objet du contrôle dépasse dix millions de dirhams il pourra avoir recours à la commission nationale du recours fiscal où « les impositions émises suite aux décisions de la commission nationale du recours fiscal et celles établies d'office par l'administration, y compris celles portant sur les questions pour lesquelles ladite commission s'est déclarée incompétente, peuvent être contestées par le contribuable par voie judiciaire »⁹.

En ce qui concerne les conditions administratives de la légitimité de l'impôt, l'administration fiscale est dans l'obligation de s'adapter à un environnement général en pleine transformation et les enjeux administratifs à cet égard sont de divers ordre.

En effet, selon Bouvier (2002), l'administration doit en premier lieu s'adapter à un environnement de plus en plus décentralisé et déconcentré en vue de responsabiliser ses agents et les rendre plus efficaces. D'autre part, l'administration fiscale doit lutter efficacement contre la fraude fiscale en assumant les risques liés à la mondialisation, les nouvelles technologies ou encore à la complexification des montages juridiques. Il est également indispensable que l'administration fiscale s'attache à développer une communication externe afin de dépasser tout conflit entre le gestionnaire et le contribuable et donc instaurer une meilleure relation publique.

3. Civisme fiscal et « Compliance »

3.1. Travaux existants sur le civisme fiscal

Si le civisme fiscal s'avère important pour un meilleur développement économique et social d'un pays, cela ne met en aucun cas en doute que plusieurs auteurs avaient déjà travaillé sur le thème. Certes les travaux sont jugés être limités surtout quand il s'agit des pays en phase de développement.

Les travaux ont trouvé leur début depuis l'OCDE en 2004 d'après la note d'orientation sur le risque d'indiscipline fiscale où elle met en exergue la détention d'un pouvoir politique de la part des grandes entreprises qui leur permet d'obtenir un régime d'imposition en leur faveur tout en mettant en œuvre des stratégies fiscales très élaborées. Quant aux Petites et Moyennes Entreprises, elles recourent au secteur informel pour pouvoir se soustraire de l'impôt.

Pour son côté, en 2009, Joualfaian a affirmé dans son analyse¹⁰ que l'indiscipline fiscale des entreprises augmente parallèlement à la fréquence des versements de cadeaux au fisc. De leur côté, les entreprises étrangères se mettent à dissimuler une part plus minime de leurs activités que les entreprises locales. Dans la même année, Phillips et Sandall ont délimité trois facteurs inhérents à tout système fiscal, à savoir la légitimité de l'État, le consentement et la volonté des contribuables à s'acquitter de ses obligations fiscales et comme dernier facteur le degré d'efficacité de l'administration de l'impôt.

En 2012, suite à une analyse de régression touchant 8000 entreprises dans 34 pays, Alm et McClellan, reviennent aux entreprises nationales et déduisent que ces dernières se livrent beaucoup plus à l'évasion fiscale en comparaison avec les entreprises étrangères et publiques. C'est ainsi que selon la même étude, les pouvoirs publics seront

⁸ Article 225 du Code Général des Impôts

⁹ Article 226 du Code Général des Impôts

¹⁰ Suite à son analyse de régression multivariée sur la base de données se rapportant à 26 économies en mutuelle transition.

dans l'obligation de faire plus d'efforts à réduire la corruption, à améliorer les services aux contribuables en simplifiant les procédures et modalités de paiement des impôts.

Un an plus tard, Yucedogru dans son étude qualitative en Turquie concernant 20 PME, a introduit les facteurs socioéconomiques et institutionnels dans le civisme fiscal dans la mesure où la perception de l'administration et les convictions religieuses marquent une incidence sur le civisme fiscal, Toutefois, et dans le cadre de la même étude, le patriotisme et le caractère complexe des impôts n'impactent pas réellement le civisme fiscal pour les PME.

Au final, et en 2017, Mickiewicz¹¹ considère que pour renforcer le civisme fiscal à des degrés plus élevés des entreprises, il faudrait qu'il soit associé à une légitimité des autorités fiscales et de l'État, à un sentiment d'appartenance à la nation et à la perception du risque de sanctions et de leur sévérité.

3.2. Le civisme fiscal : un moyen stratégique pour une meilleure relation avec le contribuable ?

Il a été constaté que depuis la dernière décennie, un bon nombre de pays et surtout ceux appartenant à l'OCDE s'accordent à donner une attention très particulière à un thème commun : le civisme fiscal (EN anglais « Compliance »). Cette attention revient à l'optique que le civisme fiscal est en mesure de constituer le fondement de la démocratie, autrement dit, de la grande charte à la déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

Si on veut évoquer les principales missions du fisc dans l'assiette et le recouvrement, c'est bien le fait que les contribuables remplissent d'une manière volontaire leurs obligations déclaratives ainsi que des paiements spontanés de leurs impôts. Faute de quoi, l'administration serait contrainte de se réorienter sa vision vers le contrôle et le recouvrement forcé.

Ainsi, il est également indispensable de souligner que le civisme fiscal ne se limite pas à une simple action de sensibilisation ou de communication. Il se décline dans une démarche de confiance entre l'administration fiscale et le contribuable par voie de sondage, enquêtes de satisfaction ou encore par des analyses statistiques. Autrement dit, l'instauration de cette confiance se manifesterait dans une meilleure qualité de service en prenant à titre d'exemple, réponses aux courriers dans des délais plus courts, un meilleur accueil aussi bien téléphonique qu'en face à face, faciliter le circuit de la restitution de l'IS ou le remboursement des crédits de TVA.

Si on se dirige vers le contexte marocain, dans le cadre de sa réforme fiscale, le gouvernement marocain a donné une grande importance au renforcement des relations avec le contribuable dans le cadre de la loi de finances 2019. Action s'articule par la mise en place d'une procédure de traitement des demandes de consultations fiscales préalables, l'opérationnalisation des accords en matière de prix de transferts afin de renforcer la sécurité juridique des transactions internationales intra-groupes et la révision des modalités d'accueil, d'information et d'assistance du contribuable¹².

3.3. Quelles dimensions se composerait-il le civisme fiscal ?

- Civisme de ponctualité :

Un bon nombre important des pays de l'OCDE cristallisent la question du respect des dates de déclaration. Cela dépend du suivi des particuliers, professionnels ou des entreprises. Pour les particuliers au Maroc, l'impôt sur le revenu salarial s'opère par voie de retenue à la source, cependant, le dépôt de la déclaration du revenu foncier ou

¹¹ Étude réalisée dans le cadre d'une analyse de régression en 2017. Les données sont issues d'une enquête sur les propriétaires/dirigeants d'entreprise en Lettonie.

¹² Note de présentation de la loi de finances 2019

de capitaux mobiliers se fait spontanément¹³. D'autre part, pour les entreprises, la ponctualité du dépôt des déclarations du résultat fiscal par exemple peut faire en sorte un indicateur du civisme de ponctualité¹⁴.

- **Civisme d'exactitude de la déclaration :**

Cette deuxième dimension fait appel au contenu de chaque déclaration déposée par le contribuable. Pour le cas d'un particulier par exemple, on peut s'assurer s'il aurait déclaré tous les biens loués avec le juste montant de ses revenus locatifs. Ou bien pour l'entreprise, dans le cas de sa déclaration TVA, si elle parvient à bien déclarer son Chiffre d'Affaires ou se contenter juste de mentionner les charges effectives décaissées dans son tableau de déduction. Au final, seule la vérification sur pièce ou sur place qui peut conduire à une appréciation réaliste suivant les documents communiqués par l'intéressé. Dufresnoy (2006)¹⁵, considère que ce type de civisme reste un objectif de second rang, affecté de trop d'aléas pour être directement mesuré au titre d'une seule action sur une seule période.

- **Civisme de paiement**

Quant à la troisième dimension, elle ne se contente non d'un cas de non-paiement mais aussi dans le cas où l'entreprise s'acquitte de ses obligations fiscales tardivement, c'est-à-dire un paiement hors délai chose qui n'est pas civique. Prenons par exemple le cas du retard de paiement de la Taxe sur la Valeur Ajoutée où le contribuable est tenu de s'acquitter à ses obligations au plus tard la fin du mois suivant le mois ou le trimestre objet de la déclaration¹⁶. Ou encore, la déclaration sociale de solidarité sur les bénéficiaires s'appliquant aux sociétés aux titres des exercices 2019 et 2020.¹⁷

3.4. Les facteurs qui influent sur le civisme fiscal :

L'un des aspects primordiaux du civisme fiscal au regard des contribuables est de mieux comprendre leurs motivations de participation au fonctionnement du système fiscal. Ceci dit, l'administration fiscale est amenée à offrir un meilleur service pour répondre aux besoins les plus spécifiques des contribuables (tant les entreprises que les particuliers).

On commence en premier lieu par les facteurs socioéconomiques et institutionnels qui ont un rôle déterminant dans la compréhension des différences du civisme fiscal. Prenons l'exemple des gens faisant état d'une certaine identité religieuse, les femmes, les personnes âgées, les personnes à niveau d'études plus élevé qui peuvent afficher un bon niveau de civisme fiscal par rapport aux catégories inverses.

En second lieu, l'aspect institutionnel a aussi une grande importance dans le renforcement de la discipline fiscale dans la mesure où la démocratie participative, le bon service public, la transparence ou bien la responsabilisation et la reddition des comptes peuvent contribuer à obtenir de meilleurs résultats dans ce sens. C'est à partir de ces facteurs institutionnels que l'OCDE (2019)¹⁸ a conclu que :

¹³ Article 160 bis du Code Général des Impôts 2020

¹⁴ Article 20 du Code Général des Impôts 2020

¹⁵ Philippe DUFRESNOY, *Civisme fiscal et « Compliance » : la gestion de la relation aux contribuables* dans l'OCDE ; La revue du Trésor, n°5, Mai 2006, p247.

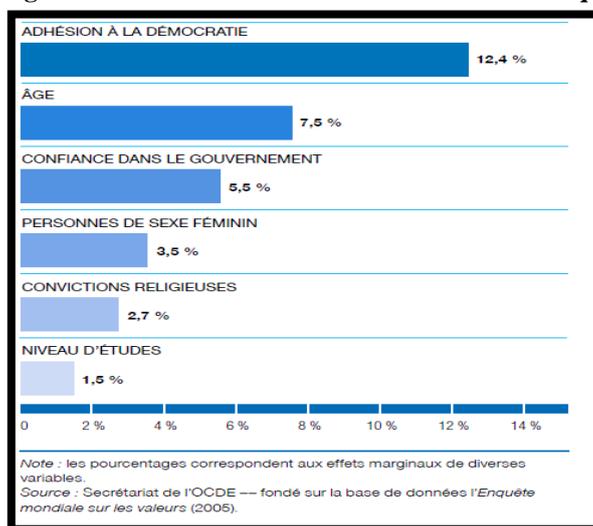
¹⁶ Article 108 du Code Général des Impôts 2020

¹⁷ Articles 273 et 279 du Code Général des Impôts 2020

¹⁸ GRAPHIQUE : Facteurs institutionnels et socioéconomique ayant, dans l'ensemble, une incidence sur le civisme fiscal ; Selon une étude menée par l'OCDE en 2019 sur les déterminants du civisme fiscal et qui couvrait environ 90 pays, le critère de l'Adhésion à la démocratie occupe la première place avec 12.4%, suivi par l'âge (7.5%), et la confiance dans le gouvernement vient en troisième place avec 5.5%, suivie à son tour par le genre, convictions religieuses et le niveau d'études qui affichent respectivement des taux de 3.5%, 2.7% et 1.5%.

- Les citoyens qui considèrent la démocratie comme le meilleur système de gouvernance de leurs pays ont tendance à penser que la fraude fiscale est injustifiable ;
- Les personnes qui manifestent leur confiance dans leur gouvernement national font preuve d'un plus grand civisme fiscal que les autres ;
- Les citoyens qui considèrent la redistribution par la fiscalité comme une caractéristique essentielle de la démocratie, et qui estiment par conséquent que les pouvoirs publics doivent imposer les riches pour subventionner les pauvres, font également preuve d'un grand civisme fiscal que les autres.
- Il existe une forte corrélation entre les citoyens qui affichent un haut niveau de civisme fiscal et ceux qui se refusent à demander des prestations auxquelles ils n'ont pas droit. Cette corrélation souligne la relation étroite entre le paiement d'impôts et les attentes quant à l'usage des recettes fiscales. En ce sens, le sentiment d'être un « usager respecté », qui obtient un service de qualité en contrepartie d'un paiement, pourrait contribuer à expliquer ces attitudes.

Figure 1 : Facteurs institutionnels et socioéconomiques



Source : étude fondée sur la base de données de l'enquête mondiale sur les valeurs (2005)

3.5. La sécurité fiscale : est-elle un bon indicateur pour mesurer le civisme fiscal pour les entreprises multinationales (EMN) ?

3.5.1. Le cas des pays en développement

Il convient de préciser dans cette question centrale, que la sécurité fiscale peut constituer un indicateur important pour pouvoir mesurer le civisme fiscal des entreprises multinationales. Il est à noter que la sécurité fiscale influe d'une manière conséquente sur certains éléments déterminants des entreprises multinationales notamment ses choix en matière d'investissement, son approche en matière d'avantages fiscaux et sa stratégie de planification fiscale. Autrement dit, parlant de leurs activités, l'insécurité fiscale peut avoir diverses conséquences pour les entreprises en ce qui concerne leur structure, les coûts de leurs produits ainsi que l'ampleur de leurs investissements. Ceci dit, Cette idée est complétée par l'OCDE (2019) qui souligne que « l'insécurité fiscale peut n'influer que rarement sur la décision d'investir ou non, mais elle a beaucoup plus souvent une incidence sur les décisions relatives à l'ampleur, à la localisation et à la structure des investissements »¹⁹.

¹⁹ OCDE. 2019. « Quels sont les déterminants du civisme fiscal ? ». Document de consultation publique d'une étude réalisée en 2016. Le 25 janvier 2019. Page 40.

S'agissant des entreprises multinationales installées dans les pays en voie de développement, plusieurs problèmes de fiscalité internationale figurent parmi les causes de l'insécurité fiscale. On en cite par exemple l'interprétation des normes internationales, le manque de compétences des ressources humaines de l'administration fiscale et à la méconnaissance du fisc des structures des compagnies étrangères. Toujours dans ce même sillage d'idée, l'OCDE confirme l'idée par montrer dans le cadre de son enquête citée précédemment, que les relations entre les autorités fiscales et les entreprises sont au cœur de la plupart des sources d'insécurité fiscale. La majorité des causes les plus souvent citées sont liées aux différences de traitement ou à l'incapacité d'obtenir une réponse sûre concernant le remboursement de la TVA, la restitution de l'IS, réponses aux réclamations etc. C'est ainsi, qu'il convient de souligner que le fait de remédier à ce genre d'écueils pourrait influencer positivement sur l'amélioration du climat des affaires en termes d'investissements en vue de renforcer le civisme fiscal des entreprises multinationales dans les pays en développement.

3.5.2. Cas du Maroc

Considéré comme un pays en voie de développement et attentif à collaborer dans l'adoption des normes internationales en matière fiscale comme celle issues du projet BEPS²⁰, le Maroc recourt d'une manière très sérieuse à instaurer une justice fiscale basée sur un climat de confiance entre l'administration fiscale et le contribuable. Dans ce sens, le Maroc a instauré dans la loi de finances 2015, pour le compte des entreprises établies au Maroc et qui ont un lien de dépendance avec des entreprises à l'étranger, de la possibilité de conclure un accord préalable sur les prix de transfert. Cette procédure simplifiée, constitue un vrai pacte de sécurité proposé par le fisc marocain aux filiales de multinationales installées au Maroc²¹.

Prenons comme deuxième exemple dans le cadre du renforcement du civisme fiscal au regard des entreprises multinationales, l'administration fiscale vient de publier une note de service permettant une certaine flexibilité concernant le bénéfice des entreprises au remboursement de la TVA. Ainsi, il y a eu une mise en place d'une procédure simplifiée qui « est subordonné à la condition que les comptes du dernier exercice clos, précédant le trimestre concerné par la demande de remboursement, soient certifiés « sans réserve » par une personne habilitée à exercer les fonctions de commissaire aux comptes »²².

3.5.3. La sécurité fiscale : Quelle solution ? cas de l'étude de l'OCDE

En ce qui concerne l'étude empirique lancée par l'OCDE, cette enquête a été lancée sur la fiscalité afin de collecter l'avis de l'ensemble des entreprises constituant l'échantillon sur les causes d'insécurité fiscale et sur les solutions envisageables pour y remédier. De plus, il importe de signaler que cette étude empirique a été réalisée entre le mois d'octobre et de décembre 2016. Cette dite enquête, s'adressait aux cadres chargés d'affaires fiscales et a donné lieu à 724 réponses d'entreprises ayant leur siège dans 62 pays différents et des sièges régionaux dans 107 territoires différents. Pour ce qui est de la méthodologie, et pour les besoins de l'analyse présentée, les réponses ont été regroupées par région-Afrique, Amérique latine et Caraïbes, Asie et zone OCDE. Le regroupement a été effectué sur la base de moyennes simples et la significativité statistiques des moyennes obtenues pour l'Afrique, l'Asie et l'Amérique latine a été

²⁰ Base Erosion and profit shifting. Ou encore Érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice.

²¹ Direction Générale des Impôts. 2018. « Circulaire relative aux Accords Préalables en matière des prix de transfert ». Publié le 14 décembre 2018.

²² Direction Générale des Impôts, 2019. « Institution d'une procédure simplifiée de remboursement du crédit de TVA ». Note de service publiée le 12 juillet 2019.

testée par rapport à la moyenne simple calculée pour l'OCDE. Ainsi, le nombre d'observation obtenu par cette méthode est différent dans chaque région. Le nombre d'observations par pays est variable lui aussi ; un seul pays ne représente toutefois pas plus de 35 % des réponses au sein d'une même région. S'agissant des questions auxquelles les répondants étaient invités à répondre sans faire référence à un pays en particulier, il a été décidé selon cette étude de tenir compte, dans l'analyse portant sur chaque région, des entreprises ayant un siège mondial ou régional dans la région. En conséquence, certaines réponses sont prises en compte dans plusieurs régions, ce qui reflète le caractère multirégional des activités des entreprises des répondants.

Tableau 1 : Synthèse des études relatives à la sécurité fiscale

Auteurs, date et journal	Pays	Méthode statistique	Échantillon (terrain)	Période de l'étude	Conclusion
OCDE (Caméla Olate, al.) 10 MAI 2019 Document de consultation publique	Organisation de l'OCDE	Moyennes simples et significativités statistiques des moyennes	Cadres chargés d'affaires de 62 pays	Octobre-décembre 2016	Détaillée ci-avant

Sources : *Auteurs*

4. Éthique et fiscalité

Si on aborde quelques notions ayant un lien avec le comportement des gens, on peut en choisir par exemple l'éthique, l'équité ou bien la dignité où tout le monde s'accorde tacitement sur leur contenu.

En effet, il apparaît qu'un impôt équitable ne peut être considéré qu'un impôt applicable à certains et pas à d'autres, autrement dit, le bénéfice de l'impôt, par le biais d'exonérations par exemple, revient à certains et pas d'autres. C'est pour autant qu'il serait opportun de déduire que le principe d'égalité des contribuables n'est pas respecté. C'est ainsi, que l'équité est une façon convenue, politiquement correcte, qui mène à la justification des inégalités fiscales qui peuvent être légitimes.

Pour ce qui a trait à la deuxième notion qui est la dignité, chacun en détient sa propre perception. Pour certains, vivre dans la dignité passe d'abord par le côté matériel en ayant un travail très rémunérateur, tandis que pour d'autres, une vie où il y a un bon sens d'appartenance à une famille ou aux amis suffit à satisfaire leur dignité.

Il en va ainsi pour l'éthique, comme pour la dignité et l'équité, chacun au fond de lui a une certaine éthique sans pour autant qu'il défende les mêmes valeurs ou ait la même morale pour pouvoir agir. Dans ce même sens, il est important de signaler que le mot éthique est quasiment inexistant dans des dictionnaires de finances publiques²³, ou bien dans le vocabulaire fiscal²⁴. Il en est de même pour les dictionnaires de droit fiscal et douanier²⁵ ou encore les ouvrages savants du vocabulaire juridique²⁶. L'absence du concept est manifestée aussi dans de simples lexiques²⁷ ou encore des dictionnaires de culture juridique²⁸. Et ce contrairement au mot déontologie qui est bel et bien mentionné.

²³ PHILIP LOIC, Dictionnaire encyclopédique de finances publiques, Economica, 2 volumes, 1991.

²⁴ ALBERT Jean-Luc, PIERRE Jean-Luc, RICHER Daniel, Dictionnaire de droit fiscal et douanier, Ellipses, 2007.

²⁵ ARGON Laure, Histoire du vocabulaire fiscal, LGDJ : Bibliothèque de science financière, 200.

²⁶ CORNU Gérard, Vocabulaire juridique, 1987.

²⁷ NICOLEAU Patrick, Lexique de droit privé, Ellipses, 1996.

²⁸ ALLAND Denis et RIALS Stéphane, Dictionnaire de culture juridique, Ouafrige, 2003.

4.1.L'Éthique comme élément primordial de l'instauration d'un climat de confiance

Au Maroc, La direction Générale des impôts compte à fin novembre 2018 5.088 collaborateurs dont 3% de middle managers (Chefs de service) et 90% opérant dans les antennes régionales, contre 10% dans les services centraux²⁹. Quant aux contribuables, le nombre total est estimé à 1.099.043³⁰ dont 22% nouvellement créés en 2018³¹. Au Maroc toujours, il convient de noter que l'éthique figure parmi les valeurs essentielles qui sont portées et partagées par les fonctionnaires de la Direction Générale des Impôts.

Tous ces chiffres nous ramènent principalement à la nécessité absolue du respect par le fonctionnaire aussi bien les valeurs que les règles prévues par le statut général de la fonction publique. Prenons l'exemple de détournement de fonds publics, de fausses écritures publiques, omission à la souscription des obligations fiscales peuvent à la fois entraîner la révocation du fonctionnaire ou bien lui condamner de lourdes sanctions fiscales ou pénales en cas de récidive. Ceci explique que le fonctionnaire constitue l'image de l'administration fiscale au regard des contribuables, et tout comportement mal sein peut porter atteinte à l'image de l'administration. Ajoutons à cela, l'agent faisant preuve d'agressivité à l'égard de ses collègues ou ses contribuables pourrait faire l'objet à un blâme et il en va de même pour celui qui s'absente régulièrement sans aucun justificatif. Au final, l'éthique des fonctionnaires de la direction générale des impôts n'est pas évoquée comme un élément qui caractérise un comportement, mais repose sur l'intégrité qui est en réalité un des principes déontologiques aux côtés du professionnalisme, respect, neutralité et innovation.

4.2.La relation entre l'éthique et le contribuable :

Contrairement à un fonctionnaire, le contribuable ne détient pas un code de déontologie à respecter dans le cadre de ses relations avec la direction générale des impôts. Ceci dit, cela n'empêche qu'il est tenu de se comporter sans agressivité ou violence, qu'il fasse preuve de courtoisie chose qui ne lui écarte pas de manifester des accords avec les agents. C'est ainsi qu'il est à noter que l'éthique qui touche les contribuables est basée simplement sur des relations normales qu'entretiennent les hommes dans la vie sociale.

Selon LAMBERT (2011), dans le contexte français, les formes constitutives de l'outrage peuvent être variées. Elles peuvent s'exprimer par de multiples courriers électroniques comportant des allégations outrageantes, de messages injurieux laissés sur un téléphone mobile, la manifestation de mépris qui constitue un délit correctionnel lorsqu'elle est directement ou volontairement adressée, sous forme de parole, geste, menace ou écrit. Ainsi dans ce même sens, ajoute-t-il, que le vol ou tentative de vol, les menaces de mort ou les propos menaçant et outrageant, des actes d'intimidation ou infraction de faux et usage de faux, autrement dit la falsification, tout comme le vol de documents ou matériel informatique sont susceptibles d'être sanctionnés d'une peine d'emprisonnement, dont une partie avec sursis, de dommages et intérêts.

4.3.Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise

Il est normal de sortir avec l'idée que trouver un lien entre la fiscalité et la responsabilité globale de l'entreprise ne serait pas très évidente. Ceci dit, les deux

²⁹ Direction Générale des Impôts. 2018. Rapport d'activité annuel.

³⁰ Les personnes actives (Entreprises et particuliers) ayant déposé au moins une déclaration les 4 dernières années. Ce nombre est scindé en 732 019 personnes physiques, 367 024 personnes morales dont 552 539 assujettis à la TVA.

³¹ Direction Générale des Impôts. 2018. Rapport d'activité annuel.

termes « fiscalité » et « responsabilité » partagent une question délicate qui est la responsabilité fiscale. Le lien est pourtant évident, au regard notamment de l'évolution de la fiscalité mais aussi de l'organisation de sa gestion tant du point de vue de l'administration que de celui des entreprises.

En effet, il est à noter que la fiscalité est considérée comme un instrument de politique économique pour l'État qui en use ou abuse selon la situation économique du pays, parallèlement à cela, pour l'entreprise, la fiscalité est devenue sans aucun doute, un paramètre indispensable de la gestion de toute entreprise.

4.3.1. L'optimisation fiscale de la politique éthique des entreprises :

Durant ces dernières années, on remarque de plus en plus l'implication des entreprises sur des questions d'ordre environnemental ou social. Ces deux éléments peuvent faire partie intégrante dans les stratégies et politiques des entreprises afin de les concilier avec leurs objectifs économiques. Ainsi, intégrer la fiscalité dans les politiques environnementales, sociales et sociétales va faire appel à une optimisation fiscale des charges incombées sur les entreprises dans le domaine de l'éthique. C'est dans cette optique qu'on fera appel à des concepts ayant un lien étroit avec la citoyenneté de l'entreprise, on en tire par exemple la responsabilité sociale des entreprises.

4.3.1.1. La responsabilité sociale des entreprises (RSE)

Partant du droit fiscal ou plus précisément dans le contenu du Code Général des impôts marocain, la notion de responsabilité sociale de l'entreprise ne figure pas dans les textes de loi. Ainsi, dans le but d'apprécier le concept de la RSE d'une manière plus large et multiforme au regard du droit fiscal, Davis (1973) l'a défini comme une sorte de « prise en considération par l'entreprise de problèmes qui vont au-delà de ses obligations économiques, techniques et légales minimales et les réponses que celle-ci apporte à ses problèmes »³². dans ce même sens, Carroll (1999), précise que la responsabilité sociale des entreprises intègre l'ensemble des attentes économiques, légales, éthiques et philanthropiques que peut avoir quatre catégories de RSE : Les responsabilités économique, les responsabilités légales, les responsabilités éthiques et enfin les responsabilités discrétionnaires³³.

En 2011, Gond a élargi plus précisément ces quatre catégories en soulignant que les responsabilités discrétionnaires renvoient aux responsabilités à propos desquelles la société n'émet pas de messages clairs et qui sont laissés à la libre expression des individus, comme le mécénat. Quant aux responsabilités éthiques, sont celles que les membres de la société s'attendent à avoir assumer par les entreprises comme les normes sociales. Alors qu'en ce qui concerne les responsabilités légales, elles correspondent à la nécessité pour les entreprises d'obéir et de se soumettre aux lois en vigueur dans la société. Et finalement, les responsabilités économiques recouvrent les rôles « classiques » de l'entreprise dans la vie économique comme par exemple la capacité de produire les biens et services et la création de l'emploi que souhaite la société dans des conditions de profitabilité³⁴.

Partant de cette définition, on peut la remettre en cause dans la mesure où les deux premières catégories qui sont les aspects économiques et légaux font partie du

³² Davis, K.1973, « The case for and Against Business Assumptions of Social Responsibilities », Academy of management Journal, p312.

³³ Carrol, A.B, 1999 « Corporate Social Responsibility. Evolution of a Definitiona Contrast », Business and Society, Vol38, pg268.

³⁴ Gond J.P, 2011, « l'éthique est-elle profitable ? l'étude des interactions entre performance sociétale et performance financière », Revue Française de Gestion, pp. 77-85,

fonctionnement normal de l'entreprise où elle en est dans l'obligation pour pouvoir assurer sa pérennité. Par ailleurs, on peut retenir une définition volontariste de la Responsabilité Sociale des Entreprises dont la mesure où elle agit au-delà de ce qui fait partie du fonctionnement normal, d'où les aspects éthiques ou philanthropique.

4.3.1.2. Le comportement socialement responsable des entreprises au regard des règles fiscales

Parmi les branches de droit les plus souples au regard de la communauté est le droit fiscal. Cette branche de droit plutôt « souple » permet à toute entreprise un libre choix de régimes ou solutions les moins imposés selon la taille et la capacité contributive de celle-ci. Selon Serlooten (2007), « la liberté de gestion emporte le droit d'opter pour la solution la moins imposée. Ce droit permet d'abord à l'entreprise d'exploiter son activité dans le cadre juridique de son choix. Mais d'une façon plus générale lui permet d'opposer à l'administration toute décision de gestion ». C'est le cas notamment des théories de l'acte anormal de gestion ou de l'abus de droit³⁵ où l'administration fiscale ne peut en aucun remettre en question cette liberté de gestion tant que son respect est manifesté.

Dans le même sillage, quand l'entreprise adopte des mesures ayant une visée sociale ou environnementale en dehors de sa volonté de maximisation de la richesse, va lui permettre de tirer profit des avantages fiscaux de grande importance. Ces avantages fiscaux font l'objet des mesures instituées par le législateur ayant pour objectif d'influer les dirigeants. Ces mesures ont plutôt un caractère incitatif qu'impératif. Parmi ces encouragements, on peut citer par exemple l'investissement dans la recherche, l'achat de matériel diminuant la pollution mais coûteux sous forme de crédit d'impôt, exonération au niveau de la TVA ou encore le bénéfice d'un amortissement accéléré. Dans cette optique, le fait d'inciter le contribuable à l'application de certaines règles fiscales en dehors de celles obligatoires, va permettre à l'entreprise d'avoir un comportement socialement responsable.

Ainsi, la fiscalité s'empare ainsi de la notion de responsabilité sociale des entreprises : sont considérés comme socialement responsable, par la loi fiscale, les comportements de l'entreprise qui ne sont pas motivés par des obligations légales, mais par des régimes fiscaux incitatifs.³⁶

En revenant à la notion de comportement socialement responsable, les trois aspects formant la notion de la RSE sont : la politique sociale, environnementale et sociétale. En premier lieu, la politique sociale fait référence à deux éléments internes et externes. Pour ce qui est interne en l'occurrence les salariés, chaque entreprise peut leur offrir des plans de formation aussi bien au niveau du savoir être qu'en savoir-faire, l'implication des salariés dans les stratégies et politiques d'ensemble de l'entreprise par une participation volontaire ou dérogatoire. Quant à l'élément externe, il s'agit de la contribution de l'entreprise à l'amélioration de la vie sociale dans certaines régions ou zones en besoin.

Pour ce qui est de l'environnemental, cela consiste à l'entreprise de prendre soin au climat et à l'atmosphère par l'acquisition des matériaux plus respectueux de l'environnement.

Et pour le troisième aspect, une entreprise qui contribue au sociétal est une entreprise qui participe dans des actions philanthropiques comme le parrainage, le mécénat, les dons, la culture, les nouvelles technologies ainsi que la protection du patrimoine.

³⁵ Comme c'est précédemment expliqué dans les précédentes sections

³⁶ BUFFA Stéphane et GAINET Céline, 2008, « Optimisation fiscale de la politique éthique des entreprises »

4.3.2. L'intérêt pour les entreprises d'une stratégie fiscale responsable

4.3.2.1. Le risque de la réputation fiscale

En dépit du caractère difficile et compliqué de l'existence des lignes directes claires, l'intérêt de l'entreprise dans la mise en place d'une meilleure stratégie fiscale est toujours demeurant. Une stratégie fiscale bien définie va permettre toute entreprise de se prévenir du risque « morale » qui est la réputation fiscale. Selon une enquête menée par Henderson Global en 2005, « les arrangements qui permettent aux entreprises de minimiser les montants des impôts payés à court terme peuvent être préjudiciables à plus long terme en affectant leurs relations avec les administrations fiscales des pays où leurs activités, en générant des amendes et des coûts juridiques additionnels pour régler des contentieux complexes, ou encore en ternissant la réputation de l'entreprise dans la société civile »³⁷. D'ailleurs dans la même année, 97% des entreprises interrogées par PWC disaient être inquiètes d'une couverture médiatique défavorable sur leur politique fiscal³⁸.

Toujours dans le cas du risque de réputation fiscale, prenons l'exemple de total qui avait dérouté l'opinion publique après avoir affiché le bénéfice le plus élevé du CAC40 en 2011 sans pour autant payer un seul euro en France en raison de ses résultats déficitaires au niveau de l'IS. On peut ajouter un autre exemple encore plus frappant qui est celui de Starbucks. Cette société à fin 2012, avait connu une baisse de 4% de son chiffre d'affaires en grande Bretagne qui abrite à peu près 50% de ses boutiques. Suite à cela, ladite compagnie a pris la décision de s'engager à s'acquitter vingt millions de livre sterling alors qu'elle bénéficiait de certains mécanismes d'exemption fiscales. Cette décision a connu une réaction de la part des députés du parlement anglais où cela était considéré comme contre-productif.

4.3.2.2. Le risque financier :

Outre le risque de la réputation fiscale, mener une stratégie responsable convenable permet l'entreprise à se prévenir du risque financier. Ce risque peut prendre la forme de contrôle fiscaux ou des régularisations d'assiettes générant des amendes et pénalités dans les différents pays où l'entreprise est implantée. Trouver le juste équilibre entre le besoin de minimiser la charge et fiscale et l'entretien de bonnes relations avec les gouvernements où l'entreprise opère est un enjeu de grande importance. C'est d'ailleurs là où dans la plupart des cas, le risque financier rejoint celui de réputation. L'exemple qu'on va prendre dans ce cas est celui d'Amazon où le fisc français lui a émis des arriérés d'impôts y compris les pénalités à hauteur de 200 millions d'euros pour les années 2006 à 2010. Cette émission aurait pour source le pilotage de ses activités depuis des pays où la pression fiscale est très minime et c'est le cas notamment de Luxembourg. Le même exemple concerne aussi Google qui converge ses revenus vers l'Irlande au lieu de la France chose qui a eu pour conséquence la réclamation du fisc français de plus de 1.7 milliards d'euros y compris les amendes et pénalités. Ajoutons comme troisième exemple celui d'Apple qui est redevable au fisc français d'une somme de 317,5 Milliards d'euros d'impôt sur les sociétés alors qu'il aurait payé que 6,7 millions d'euros grâce à ses deux filiales implantées en Irlande dont une domiciliée aux îles caraïbes. Ce même géant du numérique américain, se voit réclamer par le fisc américain des dizaines de milliards de dollars d'impôt en raison de ses ingénieux montages financiers.

³⁷ Henderson Global Investors, Gestionnaire d'actif ayant mené une étude en 2005 sur les 350 premières entreprises britanniques sur leur politique dans ce domaine.

³⁸ PricewaterhouseCoopers, « What is a Responsible Tax Strategy? », 2005.

A terme, les entreprises soupçonnées d'évasion fiscale pourraient bien se voir appliquer une double peine. Car le risque financier est celui d'avoir des relations tendues avec les administrations fiscales et, de manière croissante, celui de se voir refuser aux marchés publics. Ainsi en Angleterre, une loi de 2013 établit que toute société reconnue coupable d'évasion fiscale ne peut plus se présenter sur des appels d'offres pour des marchés publics.³⁹

4.3.2.3. Risque de déstabilisation de l'économie du pays d'accueil :

Dans le cadre de la fiscalité transfrontalière, les entreprises multinationales ont pour but d'optimiser leur charge fiscale dans les normes. Cela ne peut voir la réussite qu'à avec la délocalisation dans d'autres pays qui disposent d'une bonne infrastructure et offrent d'avantages fiscaux. C'est dans cette optique qu'une entreprise menant à bien sa stratégie responsable est tenu de contribuer d'une manière équitable qui permettra bien évidemment les pays en développement –d'accueil- à investir en infrastructure en vue de préserver un environnement législatif, culturel et économique stable.

L'exemple le plus connu aujourd'hui est celui de la Grèce, où les armateurs, les banquiers et l'Église –pourtant premier propriétaire foncier du pays- ne paient pas d'impôt : on y estime l'évasion fiscale à quelque 45 milliards d'euros, soit près de 20% du PIB national. Si le pays ne récupérait la moitié de cette somme « la Grèce n'aurait pas plus de problème », estime Nikkos Lekks, de la brigade fiscale grecque⁴⁰.

4.3.3. La structuration d'une stratégie fiscale responsable

Sous un angle fondamental, une meilleure stratégie fiscale responsable permettant à réaliser une responsabilité sociale et économique repose essentiellement sur une contribution juste permettant d'encourager une certaine économie ou communauté dans un pays en vue d'aller de l'avant. Autrement dit, cela ne se limite pas à opter pour des stratégies d'optimisation fiscale ou bien payer plus d'impôts qu'elle aurait à s'acquitter au départ. En effet, les principes-clefs d'une stratégie fiscale responsable ne sont pas très différents de ceux qui guident généralement une politique de RSE.

Le premier principe qu'on va traiter est celui de la cohérence. Ce principe fait appel à toute entreprise de mener sa stratégie fiscale de la même manière que les autres stratégies dans la mesure où le côté fiscal doit être exempt de tout ce qui est opaque. Ainsi, comme c'est le cas dans le cadre de la RSE, il faut que l'entreprise adopte les mêmes standards de comportements selon les pays et que la stratégie doit être publiquement définie. Pour éviter bien évidemment le risque fiscal où les entreprises multinationales délocalisent leurs activités dans des pays à fiscalité très privilégiée pour échapper à la lourdeur de leur charge fiscale.

En ce qui concerne le deuxième principe, qui est la capacité à rendre des comptes sur ses choix revient à expliquer comment les décisions fiscales sont prises ou révisés et par qui, mais aussi à l'inverse comment la fiscalité intervient dans les décisions de l'entreprise (implantation, investissement, etc.) – et plus globalement à montrer comment l'entreprise apporte une contribution fiscale positive aux pays dans lesquels elle génère des bénéfices du fait des activités qui y sont menées⁴¹.

Et finalement comme troisième principe, il s'agit d'agir en toute transparence dans la mesure où chaque entreprise est tenue de communiquer sur les impôts et taxes effectivement payés par pays ou par nature de taxe, de communiquer aussi les

³⁹ Elisabeth Laville, LA responsabilité fiscale, nouvelle frontière de la responsabilité sociale : Note de position d'Utopies, pg6, novembre 2014.

⁴⁰ « Les 1500 filiales « offshore » des entreprises du CAC 40 », Le monde, 13 février 2014.

⁴¹ Elisabeth Laville, 2014 « LA responsabilité fiscale, nouvelle frontière de la responsabilité sociale », p. 7.

redressements fiscaux en cas d'un éventuel contrôle fiscale, ainsi qu'aviser publiquement sur la connaissance ainsi que les attentes des parties prenantes.

5. Conclusion :

Partant de cet article, nous avons essayé de s'étaler sur la notion du civisme fiscal en précisant qu'elle constitue principalement un état d'esprit que tout citoyen est tenu d'y être conscient afin de minimiser voire d'éliminer toute tentative d'évasion ou de fraude fiscales.

Ceci dit, en remplissant certaines conditions primordiales que l'impôt pourrait être légitimé aux yeux de tous les intervenants dans le processus de la collecte des recettes fiscales de chaque pays. A cet effet, cette conscience de la légitimité de l'impôt contribue d'une manière conséquente à l'amélioration du degré de civisme fiscal permettant en vue d'assurer un meilleur suivi d'application des politiques publiques afin de relancer et développer les économies. Ce que nous pouvons conclure par rapport à ce point, c'est qu'à partir du moment où le contribuable ressent la contrepartie de ses contributions dans la vie de société, ou encore la confiance par rapport aux parlements qui devrait être bien travaillée pour que tout citoyen ou entreprise regagne de l'assurance.

Ainsi, pour qu'un pays réussisse au plus haut degré son civisme fiscal, il est tenu de fournir une multitude d'efforts au profit du citoyen pour que sa participation aux caisses de l'État se fasse manifester. Rendre un service de meilleure qualité, une proximité étendue, un e-service de qualité ainsi que des mesures ressortant de grande justice fiscale à l'égard des entreprises multinationales par exemple avec la mise en place des mesures simplifiées.

S'agissant de l'éthique fiscale, une administration fiscale qui respecte au vrai sens du terme ses valeurs déontologiques notamment l'intégrité, le respect, le professionnalisme et l'innovation, sera en grande mesure de témoigner une meilleure relation avec le contribuable. Il en est de même pour ce dernier qui devra à son tour faire preuve de respect et de courtoisie pour mener à bien une meilleure relation entre les deux parties.

Ajoutons à cela, qu'en encourageant les entreprises à être encore plus citoyennes en réussissant leur politique de la responsabilité sociale d'entreprise que l'État pourrait se rattraper par rapport aux manques énormes à gagner. Ceci pourrait ressortir un double avantage dans la mesure où les entreprises gagneront en réputation fiscale et minimisant davantage le risque financier qui pourrait la conduire vers un éventuel redressement fiscal.

A cet effet, instaurer un meilleur climat de confiance entre l'administration fiscale et le contribuable est une condition sine qua non pour la pérennisation de la sécurité financière du pays.

Références

- (1).BUFFA Stéphane et GAINET Céline. 2008. « Optimisation fiscale de la politique éthique des entreprises ».
- (2).Carroll, A.B; 1999. « Corporate Social Responsibility. Evolution of a Definition Contrust », Business and Society, Vol38, pg268.
- (3).Code Général des Impôts 2019
- (4).Code Général des Impôts 2020
- (5).Constitution Marocaine de 2011, Article 39
- (6).Davis, K.1973. « The case for and Against Business Assumptions of Social Responsibilities », Academy of management Journal, p312.

- (7). Direction Générale des Impôts, 2018, « Rapport d'activité »
- (8). Elisabeth Laville. 2014. « LA responsabilité fiscale, nouvelle frontière de la responsabilité sociale : Note de position d'Utopies », pg6, novembre 2014.
- (9). Gond J.P. 2011. « L'éthique est-elle profitable ? l'étude des interactions entre performance sociétale et performance financière », Revue Française de Gestion, pp. 77-85.
- (10). Henderson Global Investors. 2005. Gestionnaire d'actif ayant mené une étude en 2005 sur les 350 premières entreprises britanniques sur leur politique dans ce domaine.
- (11). Le monde. 2013 « les 1500 filiales « offshore » des entreprises du CAC 40 » le 13 février 2014.
- (12). Note de présentation de la loi de finances 2019
- (13). Note de service de la Direction Générale des impôts, Simplification des procédures de remboursement, le 12 juillet 2019
- (14). OCDE, 2019, Quels sont les déterminants du civisme fiscal ? Document de consultation publique.
- (15). Philippe DUFRESNOY. 2006. Civisme fiscal et « Compliance » : la gestion de la relation aux contribuables dans l'OCDE ; La revue du Trésor, n°5, Mai 2006, p247.
- (16). PricewaterhouseCoopers, « What is a Responsible Tax Strategy ? », 2005.