

Chapitre 1 : Méthodologie

Une politique d'incitation fiscale sélective, compatible avec les impératifs de transparence et d'efficacité doit être axée sur une approche d'évaluation des efforts consentis par la collectivité en matière de dépenses budgétaires et de dépenses fiscales.

Les dérogations fiscales portent soit sur l'assiette imposable, soit sur les taux d'imposition et certaines dérogations allègent la trésorerie de l'entreprise :

- au niveau de l'assiette fiscale, les mesures dérogatoires concernent les exonérations totales ou partielles, les déductions, les abattements, les provisions en franchise d'impôts ;
- au niveau des taux d'imposition, les taux préférentiels accordés à certaines activités sont considérés comme des dépenses fiscales ;
- les taxations différées, les reports d'imposition, les déductions immédiates, les amortissements dégressifs constituent des facilités de trésorerie.

Ces dérogations prennent généralement la forme de mesures visant le développement de secteurs économiques prioritaires, le développement régional et tiennent compte de considérations sociales ou culturelles.

Section 1 : Eléments de définition et objectifs

Les dérogations constituent un enjeu fiscal important. Elles occasionnent un manque à gagner pour le Trésor et leur effet sur le budget de l'Etat est comparable à celui des dépenses publiques. C'est la raison pour laquelle, elles sont appelées « dépenses fiscales », « subventions fiscales » ou « aides fiscales ». Ces deux derniers qualificatifs les placent expressément dans une approche comparative avec les dépenses budgétaires directes.

Seules les dispositions fiscales qui s'écartent d'un régime fiscal de référence préalablement défini constituent des dépenses fiscales.

Le système fiscal de référence regroupe les régimes fondamentaux des différents impôts, souvent désignés sous le vocable « droit commun ». Les dépenses fiscales représentent alors les écarts quantifiés par rapport au référentiel de base.

L'évaluation des dépenses fiscales est une démarche qui permet d'opérer des choix fondés entre la dépense fiscale et la dépense budgétaire, notamment par le renforcement de l'information chiffrée mise à la disposition des instances compétentes.

A l'instar de nombreux pays (USA, Canada, pays de l'Union Européenne) notre pays a adopté le principe de la publication annuelle des données relatives aux dépenses fiscales, en intégrant le processus d'évaluation des dépenses fiscales dans ses instruments de gestion des politiques publiques.

Ce document est le second rapport après celui établi en 2005. Comme le précédent rapport, il est adossé au projet de la loi de finances dans l'objectif d'assurer une meilleure transparence et de fournir un cadre favorable à la mise en œuvre des réformes du système fiscal envisagées par les autorités, notamment en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée et l'impôt sur le revenu.

Ce rapport comprend une présentation de l'ensemble des dérogations fiscales avec leur référence juridique, une estimation de leur coût par type d'impôt et par secteur et une évaluation des impacts économiques de certaines dispositions dérogatoires.

Section 2 : Eléments méthodologiques

Ce rapport a été établi avec la collaboration de l'Administration des Douanes et Impôts Indirects, de la Direction des Etudes et des Prévisions Financières et de la Direction du Trésor et des Finances Extérieures.

Les éléments relatifs au droit d'importation, aux taxes intérieures de consommation et à la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation ont été fournis par l'A.D.I.I.

Les données afférentes aux intérêts des emprunts de l'Etat et ceux garantis par lui ont été fournies par la Direction du Trésor.

Les évaluations de certaines dispositions dérogatoires ont été faites sur la base d'éléments fournis par la Direction des Etudes et des Prévisions Financières qui s'est chargée par ailleurs de la partie du rapport traitant les impacts économiques des dépenses fiscales.

L'approche méthodologique retenue en matière de dépenses fiscales repose sur :

- l'évaluation des régimes dérogatoires par rapport au régime d'imposition de base concernant les différents secteurs d'activité ;
- l'architecture propre à chaque impôt en termes de taux et de base imposable.

Certaines dispositions d'atténuation de taux ou de base imposable visant à éliminer la double imposition ou à se conformer à des pratiques normalisées au plan international, ne sont pas considérées comme des dépenses fiscales.

A. Périmètre

La fiscalité locale et les prélèvements sociaux ne seront pas inclus dans le périmètre des dépenses fiscales car l'inventaire les concernant n'est pas encore disponible.

L'évaluation des dépenses fiscales afférentes aux impôts et taxes recouverts par l'administration des douanes porte sur les droits d'importation qui représentent 10% des recettes du budget général de l'Etat, la T.V.A à l'importation (16%) et les taxes intérieures de consommation (13%).

Les impacts économiques des mesures dérogatoires ont été évalués en ce qui concerne :

- les taux de 7% et 14% au titre de la T.V.A ;
- la provision pour investissement au titre de l'I.S.

B. Système de référence

Dans une perspective pragmatique, le système de référence retenu est le système fiscal de droit commun sur la base des dispositions légales en vigueur en matière d'impôts et taxes gérés respectivement par la Direction Générale des Impôts et par l'Administration des Douanes et Impôts Indirects.

Le système de référence défini pour chaque type d'impôt se décline comme suit :

1 - Impôt sur les sociétés

Taux de référence

- 35 % taux normal de l'I.S ;
- 20 % pour les produits de placements à revenu fixe ;
- 10 % pour les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés, ainsi que les produits bruts perçus par les sociétés étrangères ;
- 8 % (optionnel) sur le chiffre d'affaires réalisé au titre de travaux immobiliers ou de montage effectués par les sociétés étrangères.

Base imposable de référence

- Report déficitaire ;
- Amortissement normal.

2 - Impôt sur le revenu

Taux de référence

- Barème de l'I.R ;
- 20% appliqué aux profits fonciers ;
- 10%, 20% et 30% appliqués aux profits de capitaux mobiliers ;
- Taux libératoire de 30 % appliqué aux rémunérations et indemnités occasionnelles.

Base imposable de référence

- Abattement pour frais professionnels plafonné à 24 000 Dirhams ;
- Abattement de 20 %¹ pour les revenus fonciers ;
- Exonération du personnel diplomatique.

3 - Taxe sur la valeur ajoutée

Le même système de référence est retenu, qu'il s'agisse de la T.V.A à l'intérieur ou de la T.V.A à l'importation.

En ce qui concerne les taux de la T.V.A et pour mieux placer ce travail dans le contexte de la réforme de cette taxe, ce document se fonde sur l'hypothèse d'une T.V.A à deux taux : 20% et 10%.

Taux de référence

- 20 %, 10 %.

Base imposable de référence

- Seuil de 180.000 DH applicable aux petits fabricants et petits prestataires de services ;
- Exonération des opérations d'exportation et de transport international.

4 - Droits d'enregistrement

Taux de référence

- taux de 5%, 2%, 1% et 0,5%
- droits fixes de 100 Dirhams, 200 Dirhams et 300 Dirhams.

5- Taxe sur les contrats d'assurances

Taux de référence

- Taux de 12%

6 - Droits d'importation

Taux de référence

- Taux de 2,5%.

Des exonérations ou des suspensions des droits d'importation sont accordées à certaines marchandises importées en vertu de dispositions particulières en raison de leur nature, de leur origine ou de leur destination ou, eu égard à la qualité de l'importateur.

Le système de référence comprend également le régime fiscal conventionnel, au regard de la pratique universelle, des accords internationaux et ceux de libre échange.

¹ L'abattement de 40% prévu en matière de revenus locatifs n'étant pas en rapport avec les charges, il a été convenu de retenir l'excédent du taux de 40% par rapport au taux de couverture des charges estimé à 20%.

7 - Taxes intérieures de consommation

Le régime de référence retenu est constitué des quotités applicables aux différentes catégories de marchandises. Toute franchise est considérée comme étant une dépense fiscale.

Il est à souligner que le champ des exonérations accordées au titre de ces taxes est limité aux seuls produits énergétiques.

C. Méthodes d'évaluation

Conformément aux expériences internationales, l'estimation portera sur les pertes fiscales directes. Ce choix n'exclut pas, bien entendu, la possibilité de recourir au cas par cas à des estimations plus sophistiquées en menant des études spécifiques.

Les méthodes utilisées ont consisté à estimer le montant des pertes de recettes « toutes choses égales par ailleurs » en mesurant ex-post le coût de « l'écart à la norme » et en supposant inchangé le comportement des agents qui en bénéficient :

1. Mesures dérogatoires à formalité préalable

Les mesures d'exonération pour lesquelles une formalité est obligatoire concernent principalement la T.V.A. Ces exonérations sont traitées par les services de la Direction Générale des Impôts sous deux formes :

- la délivrance d'attestations d'exonération ;
- le remboursement de la T.V.A.

L'évaluation de l'impact budgétaire de ces mesures est effectuée après centralisation de l'ensemble des demandes d'exonération et de remboursement traitées par les services de l'administration fiscale.

2. Mesures d'exonération sous forme de réduction des taux d'imposition

L'évaluation de l'impact budgétaire des mesures d'exonération sous forme de réduction des taux d'imposition a consisté à appliquer aux bases d'imposition des déclarations des contribuables bénéficiant de ces exonérations, les taux normaux d'imposition retenus par le système de référence.

3. Mesures d'exonération sous forme de déductions et d'abattements

L'évaluation des dépenses fiscales sous forme de déductions ou d'abattements consiste à traiter un échantillon de déclarations des contribuables, notamment les liasses fiscales (état des provisions, abattements sur les cessions d'éléments d'actifs...). Le taux en vigueur de l'impôt est appliqué à la base exonérée.

4. Mesures d'exonération dont l'impact budgétaire a été estimé à partir de données extra fiscales

Les dépenses fiscales pour lesquelles l'information n'est pas disponible dans les déclarations des contribuables ont fait l'objet de reconstitution de la base taxable à partir de données non fiscales. A cette base taxable, il a été appliqué un taux effectif moyen. Pour ce type de dépenses fiscales, l'estimation reste approximative.

5. Estimation de certaines dépenses fiscales relatives aux exonérations de TVA sans droit à déduction

(Article 93 du L.A.R, principalement les produits et services de large consommation.)

L'évaluation a été effectuée à partir des données figurant, d'une part, dans l'enquête nationale la plus récente sur la consommation et les dépenses des ménages de 2001, et d'autre part dans le T.E.S¹ de 1998.

L'estimation de la consommation globale des produits et services concernés a été faite en tenant compte de l'autoconsommation des ménages et des consommations intermédiaires des entreprises. La dépense fiscale due aux exonérations a été estimée en application du taux réduit de 10% et du taux normal de 20%.

6. Evaluation des impacts économiques

a) Taxe sur la valeur ajoutée

Les impacts économiques des mesures de T.V.A évaluées, concernent les taux de 7% et 14% qui interviennent pour 37%² dans la dépense fiscale afférente à la T.V.A.

Ces évaluations ont été établies sur la base des dépenses fiscales quantifiées pour 2005. Elles ne tiennent pas compte du relèvement de ces taux pour certains produits ou services intervenus dans le cadre de la Loi de Finances 2006.

Menées à l'aide d'un modèle d'équilibre général, ces évaluations *ex post* essayent d'identifier les résultats des changements de taux de T.V.A sur les comportements des agents, sur les agrégats macroéconomiques et sur les branches d'activités concernées.

Les résultats sont présentés :

- en termes d'écart par rapport à un scénario de référence où les produits et services taxés à 7% ou 14% le sont, respectivement, à 10% et 20% ;
- et de manière cumulée sur une période de moyen terme.

¹ Tableau d'Entrées-Sorties confectionné par le Haut Commissariat au Plan.

² Selon les données de 2005.

b) Impôt sur les sociétés

Au niveau de l'I.S, l'évaluation des impacts économiques de la provision pour investissement s'attache à identifier les divers effets indirects de cette mesure dérogatoire, à l'aide du modèle macroéconomique de prévision et de simulation.

Les résultats de la simulation sont présentés sous forme d'impact moyen annuel sur une longue période afin de juger des effets attendus au regard de la dépense fiscale enregistrée.

D. Codification des dépenses fiscales³

Le code identifiant de chaque dépense fiscale est composé de six positions :

- Les deux premières positions identifient la nature de l'impôt selon le numéro de la nomenclature budgétaire ;
- Les trois positions suivantes correspondent au numéro de l'article du Livre d'Assiette et de Recouvrement instituant la dépense fiscale ;
- Les deux dernières positions contiennent un numéro attribué selon le classement de la dépense fiscale à l'intérieur de l'article en question.

Exemple : Le code attribué à la mesure «Exonération de la T.V.A des ventes des tapis artisanaux » est 40.093.08 :

- 40 : le numéro de la rubrique T.V.A selon la nomenclature budgétaire ;
- 093 : l'article 93 du L.A.R ;
- 08 : le classement de la mesure au niveau de l'article 93.

S'agissant des mesures fiscales prévues par des textes particuliers, les numéros des articles contenant trois positions ont été remplacés provisoirement par des lettres en majuscule (AAA, AAB, AAC ...).



³ Le Livre d'Assiette et de Recouvrement a rendu nécessaire la refonte des codes attribués en 2005.