

Réflexions autour de l'articulation des sanctions dans la répression fiscale : une approche comparative entre la France et le Maroc

Reflections on the articulation of sanctions in the application of tax legislation: a comparative approach between France and Morocco

Aymane EL HARCHI, (Doctorant)

Centre d'études fiscales et financières (CEFF)

Faculté de Droit et de Science Politique

Aix-Marseille Université, (France)

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales

Laboratoire de recherche et d'études juridiques, sociales et judiciaires (LAREJS)

Université Chouaib Doukkali, Maroc

Laila EL BENNISSI, (Enseignante-chercheuse)

Laboratoire de recherche et d'études juridiques, sociales et judiciaires (LAREJS)

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales

Université Chouaib Doukkali, Maroc

Adresse de correspondance :	FSJES d'El jadida, Université Chouaib Doukkali. Route Nationale N°1 El haouziya, Boîte Postale n°356 24000 El Jadida Aix-Marseille Université, Aix-En-Provence. 13100 Tel : +212523379301
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	EL HARCHI, A., & EL BENNISSI, L. (2024). Réflexions autour de l'articulation des sanctions dans la répression fiscale : une approche comparative entre la France et le Maroc. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 5(3), 242-257. https://doi.org/10.5281/zenodo.10826318
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: February 13, 2024

Accepted: March 14, 2024

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 5, Issue 3 (2024)

Réflexions autour de l'articulation des sanctions dans la répression fiscale : une approche comparative entre la France et le Maroc

Résumé :

La fraude fiscale, une pratique courante dans tous les systèmes fiscaux, pose d'importants défis en matière de coordination des sanctions fiscales et pénales. Malgré les réformes entreprises, le Maroc continue de lutter contre ce fléau avec des résultats mitigés, ce qui soulève la nécessité de s'inspirer des expériences menées en France. Bien que les législations fiscales diffèrent, des similitudes sont apparues, offrant un terrain propice à une approche comparative.

Les études menées en France ont démontré l'impact positif de l'encadrement des juridictions européennes sur l'articulation des procédures fiscales et pénales, contrairement au Maroc où persiste une ambiguïté dans cet encadrement.

Cet article explore les enjeux liés à l'articulation des sanctions fiscales et pénales dans les deux pays, analyse les cadres juridiques actuels et formule des recommandations pour une amélioration significative du traitement de la fraude fiscale dans un contexte international en constante évolution.

Mots clés : Fraude fiscale, répression bicéphale, sanctions pénales et fiscales, cumul des sanctions, droit comparé.

Classification JEL : K3

Type de papier : Article théorique

Abstract

Tax fraud, a common practice in all tax systems, poses major challenges in terms of coordinating tax and criminal sanctions. Despite the reforms undertaken, Morocco continues to combat this scourge with mixed results, raising the need to draw inspiration from the experiences of France. Although tax laws differ, similarities have emerged, providing fertile ground for a comparative approach.

Studies carried out in France have demonstrated the positive impact of the European jurisdictions' framework on the articulation of tax and criminal proceedings, in contrast to Morocco, where ambiguity persists in this framework.

This article explores the issues linked to the articulation of tax and criminal sanctions in the two countries, analyzes the current legal frameworks and formulates recommendations for a significant improvement in the treatment of tax fraud in a constantly evolving international context.

Keywords: tax fraud, double penalties, criminal and fiscal sanctions, cumulative penalties, comparative law.

JEL Classification : K3

Paper type : Theoretical Research

1. Introduction

Le système fiscal de chaque État a pour objectif de générer des recettes suffisantes afin de financer les dépenses essentielles liées aux biens et services publics. La fiscalité met en jeu principalement deux acteurs : d'une part, l'État vise à accroître ses revenus, tandis que d'autre part, le contribuable s'efforce de minimiser ses obligations fiscales. La persistance du non-respect du principe déclaratif, les retards récurrents dans le paiement de l'impôt, ainsi que les stratégies visant à rendre le contrôle fiscal impossible, font partie des situations que l'administration aborde en tant que problèmes à résoudre et qu'elle cherche à solutionner. En droit fiscal, l'une des pratiques courantes et inhérentes à tout système est la fraude fiscale, indépendamment de son niveau de développement législatif. La volonté d'échapper à l'impôt est aussi ancienne que l'impôt lui-même. La fraude fiscale est définie par l'Organisation de coopération et de développement économiques comme étant : « toute action du contribuable qui implique une violation de la loi, lorsque l'on peut prouver que l'intéressé a agi dans le dessein délibéré d'échapper à l'impôt ». Pour contrer ce phénomène qui perturbe l'équité et compromet les revenus du Trésor public, chaque État s'engage dans une politique de lutte adaptée. Une gamme de sanctions, à la fois administratives et pénales, est à la disposition des autorités administratives compétentes. Il convient de déterminer à quel moment la sphère pénale peut intervenir et quand il est possible de parler du cumul des deux branches, pénale et fiscale. Bien que la fraude fiscale soit un phénomène courant dans tous les systèmes fiscaux, cela ne signifie pas que toutes les législations utiliseront les mêmes méthodes de sanctions et de lutte. Chaque pays a sa propre législation fiscale, ses politiques fiscales et ses méthodes d'application. Les sanctions fiscales et les mesures de lutte contre la fraude peuvent varier considérablement d'un pays à l'autre en fonction de leurs objectifs, de leur culture fiscale et de leurs priorités gouvernementales. Il est important de comprendre les spécificités de la législation fiscale de chaque pays pour traiter efficacement la fraude fiscale dans ce contexte particulier. En France, un cadre juridique bien établi identifie les circonstances dans lesquelles les sanctions pénales peuvent être appliquées en complément des sanctions fiscales, en cas de fraude fiscale. En revanche, au Maroc, bien que des réformes aient été récemment introduites pour renforcer la lutte contre la fraude fiscale en intégrant des dispositions pénales dans la législation fiscale, des lacunes subsistent dans la définition des modalités d'application des sanctions pénales et dans la coordination entre les autorités administratives et judiciaires. Globalement, le Maroc rencontre toujours des défis liés à la coordination interinstitutionnelle, qui entravent une mise en œuvre efficace des sanctions pénales en matière de fraude fiscale. Il convient de noter que le Maroc accorde une grande importance aux sanctions administratives, tandis que les sanctions pénales demeurent largement sous-utilisées. Cette opacité dans l'application des sanctions pénales reste mal comprise, voire même fait l'objet de critiques. L'objet de cet article réside dans l'analyse des hypothèses régissant l'interaction entre les procédures fiscales et pénales en France, à la fois sur le plan national et international. De plus, il vise à mettre en évidence les lacunes observées au Maroc concernant cette question, à travers l'examen des dispositions législatives actuelles et des bases juridiques régissant les pratiques frauduleuses.

Dans cet article, nous examinerons comment le législateur marocain réagit face à cette pratique frauduleuse en utilisant son cadre juridique actuel. Cela nous permettra de déterminer dans quelle mesure il est nécessaire de s'inspirer des travaux réalisés par son homologue français. Toutes ces analyses nous conduisent à poser la question suivante : **quelle est la position de la législation fiscale marocaine en ce qui concerne la mise en œuvre des sanctions pénales et fiscales, comparativement à la législation française ?** Notre étude est structurée selon une méthode détaillée, avec la suivante organisation :

Dans la deuxième section, nous examinons les théories explicatives de la répression fiscale, en définissant leur nature et leur importance.

La troisième section se concentre sur le cadre réglementaire en France concernant les sanctions fiscales et pénales, en analysant les mesures prises tant au niveau national qu'international.

Dans la quatrième section, nous nous penchons sur le mode opératoire de lutte contre les manquements fiscaux au Maroc, mettant en lumière l'importance des réformes entreprises et proposant des recommandations possibles.

La cinquième section, intitulée "**Revue empirique**", mettra en avant quelques études antérieures traitant de la répression de la fraude fiscale et leurs conclusions principales.

La conclusion synthétisera nos principaux enseignements et réflexions tirés de l'étude.

2. Théories explicatives de la répression fiscale :

La fraude fiscale, pratique consistant à échapper ou à contourner les obligations fiscales légales, est un phénomène complexe qui suscite l'intérêt de chercheurs issus de divers domaines tels que l'économie, la sociologie et la psychologie. Plusieurs théories ont été avancées pour expliquer les motivations et les comportements des contribuables en matière de fraude fiscale. Ces théories abordent divers aspects, allant des facteurs économiques et comportementaux aux considérations sociologiques et morales. Parmi les théories explicatives les plus courantes, on trouve la théorie de l'économie comportementale, qui met en lumière les biais cognitifs influençant les décisions fiscales des individus, la théorie de l'équité perçue, qui examine l'impact de la perception de justice dans le système fiscal, ainsi que la théorie de la dissuasion, qui se penche sur les effets des sanctions et des risques de détection sur le comportement des contribuables. D'autres perspectives telles que la théorie de l'impôt, la théorie sociologique de l'impôt et la théorie de l'abus, apportent également des éclairages précieux sur les dynamiques complexes entourant la fraude fiscale. En combinant ces différentes théories, il est possible de mieux comprendre les motivations et les mécanismes sous-jacents à ce phénomène, ce qui peut contribuer à l'élaboration de politiques et de mesures de prévention plus efficaces.

2.1. Théorie de l'impôt :

Cette théorie met l'accent sur le rôle de l'impôt en tant qu'instrument de redistribution des richesses et de financement des dépenses publiques. (Bouvier,2003), selon cette perspective, la perception des impôts comme un fardeau nécessaire pour financer des biens et services publics peut influencer le comportement des contribuables. Si les individus estiment que leurs impôts sont utilisés de manière efficace pour le bien commun, ils peuvent être plus enclins à payer leurs impôts.

2.2. Théorie sociologique de l'impôt :

Plusieurs auteurs parmi (Rubel, 1966) considèrent que cette théorie examine l'impact des normes sociales, des valeurs culturelles et des structures sociales sur le comportement fiscal. Les attitudes envers l'impôt peuvent être influencées par des facteurs tels que la confiance dans les institutions publiques, les normes de conformité sociale et les relations entre contribuables et autorités fiscales. Les individus peuvent être plus enclins à respecter leurs obligations fiscales dans les sociétés où le respect de la loi et des normes sociales est élevé.

2.3. La théorie de l'abus :

Cette théorie suggère que la répression fiscale peut également découler de l'abus de pouvoir ou de la corruption au sein des autorités fiscales elles-mêmes. Lorsque les contribuables perçoivent que les autorités fiscales sont corrompues ou abusent de leur pouvoir, ils peuvent être moins

enclins à payer leurs impôts par crainte d'être exploités ou de voir leur argent mal utilisé. Cette perception d'abus peut compromettre la confiance dans le système fiscal et encourager la fraude.

2.4. La théorie de l'économie comportementale :

Cette théorie soutient que les contribuables ont tendance à minimiser leurs paiements fiscaux en raison de biais cognitifs tels que le manque de rationalité ou la procrastination. Les individus peuvent sous-estimer les conséquences de la fraude fiscale ou avoir une vision optimiste quant à leur capacité à éviter d'être pris.

2.5. La théorie de l'équité perçue :

Selon cette théorie, les contribuables sont plus enclins à se livrer à la fraude fiscale s'ils perçoivent le système fiscal comme injuste. Si les individus estiment que d'autres ne paient pas leur juste part ou que les impôts sont utilisés de manière inéquitable, ils peuvent être moins enclins à respecter leurs obligations fiscales.

2.6. La théorie de la dissuasion :

Cette théorie repose sur l'idée que la probabilité de se faire prendre et les sanctions associées à la fraude fiscale influencent le comportement des contribuables. Si les risques de détection et les pénalités sont faibles, les individus peuvent être plus enclins à frauder.

2.7. La théorie de la charge fiscale perçue :

Selon cette théorie, les contribuables sont plus susceptibles de se livrer à la fraude fiscale si la charge fiscale perçue est jugée trop élevée par rapport aux avantages perçus des services publics fournis par le gouvernement. Si les contribuables estiment que leurs impôts sont excessifs par rapport aux services reçus, ils peuvent être plus enclins à éviter ou à frauder.

2.8. La théorie de la morale fiscale :

Cette théorie soutient que le respect des obligations fiscales dépend de la moralité perçue du contribuable. Les individus qui ont un fort sens de la moralité sont plus susceptibles de payer leurs impôts, même s'ils pensent que d'autres ne le font pas. Cependant, si la confiance dans l'intégrité du système fiscal est compromise, cela peut également influencer négativement la morale fiscale et encourager la fraude.

Après avoir exploré les diverses théories explicatives de la répression fiscale, il est essentiel de mettre en lumière la manière dont ces théories se manifestent dans des contextes pratiques et réglementaires. Un exemple concret de cette dynamique se trouve dans l'encadrement du cumul des sanctions pénales et fiscales en France. Cette question sensible reflète la complexité des enjeux liés à la fraude fiscale et à la justice fiscale.

3. L'encadrement strict du cumul des sanctions pénales et fiscales en France

Pascale Idoux (2019) évoquait que la création d'un code de procédure administrative répressive pourrait potentiellement comporter au moins deux avantages. Premièrement, cela contribuerait à améliorer la clarté et la facilité d'accès au droit administratif répressif. Deuxièmement, dans l'hypothèse où cela serait considéré comme un avantage, cela favoriserait l'harmonisation du droit des procédures administratives. Ainsi, revêtue d'une autorité incontestable, l'autorité judiciaire représente une source essentielle pour encadrer le pouvoir de répression en matière de fraude fiscale. Comme l'affirmait Claire **Sourzat (2016)** au cours des derniers mois, la question des doubles poursuites et sanctions a connu des évolutions significatives, et l'externalisation de la répression ne suit pas une logique de substitution, mais plutôt d'addition.

La distinction entre les sanctions fiscales et pénales est remise en question de multiples manières, comme l'a souligné **Thierry Lambert (2020)**. Cela se produit à la fois pour appréhender des situations de plus en plus complexes et à enjeux financiers élevés, ainsi que pour accroître à la fois les sanctions administratives et pénales. La légitimité d'un système de sanctions multiples pour les mêmes faits est encadrée, comme en témoignent les décisions récentes de la CEDH, de la CJUE et des juridictions nationales, marquées par des évolutions et ajustements fréquents.

3.1. L'encadrement des juridictions européennes

Dans la plupart des États dotés d'un dispositif bicéphale, alliant à la fois les voies administratives et pénales pour réprimer les infractions fiscales les plus graves, les contribuables ciblés plaident en faveur de leur droit de ne pas être doublement sanctionnés pour les mêmes actes. Cela se produit malgré un environnement peu propice, caractérisé par un renforcement des mécanismes de détection des fraudes fiscales et l'aggravation des sanctions. Lorsque l'administration fiscale souhaite sanctionner une infraction fiscale, elle recourt généralement à des sanctions administratives, incluant fréquemment des amendes et des majorations de droits, le tout assorti d'intérêts de retard. Néanmoins, dans le cas de comportements particulièrement graves, le Code général des impôts autorise également l'engagement de poursuites pénales en vue de prononcer des sanctions de nature pénale. L'un des aspects singuliers de la répression de la fraude fiscale réside dans la possibilité qu'un même contribuable puisse faire l'objet de sanctions à la fois fiscales et pénales pour une même infraction. En effet, une sanction peut être imposée par le juge fiscal sous forme de majorations venant s'ajouter à la rectification fiscale, tandis qu'une autre sanction peut être prononcée par le juge pénal, incluant des amendes, des peines d'emprisonnement et des peines complémentaires. Ce cumul de poursuites et de sanctions fiscales et pénales a été rendu possible grâce à la réserve d'interprétation formulée par la France en vertu du principe "non bis in idem" énoncé à l'article 4 du protocole additionnel n° 7 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme. Un certain nombre de décisions récemment prises par les plus hautes juridictions européennes offrent l'opportunité de faire un état des lieux concernant la possibilité de cumuler des sanctions fiscales et pénales, ainsi que de ses conditions. Ces conditions tendent à se standardiser grâce au dialogue constructif entre ces juridictions, bien que la convergence totale ne soit pas encore atteinte. Néanmoins, la faisabilité du cumul varie en fonction de la juridiction, avec des conditions pouvant différer pour son autorisation. Plusieurs facteurs contribuent à expliquer ces variations : l'intensification générale des procédures administratives de sanction les rend quasi-pénal, ce qui peut créer de la confusion. De plus, la nature exacte de ces procédures, leur étendue et leurs connexions avec les sanctions strictement pénales diffèrent d'un État à l'autre. Les normes de référence appliquées varient également, avec des champs d'application et des objectifs qui ne sont pas parfaitement alignés d'un État à l'autre. Les sanctions pénales, dans leur grande majorité, ont pour vocation d'étendre les répercussions des sanctions administratives lorsqu'elles sont associées aux mêmes violations légales, permettant ainsi la possibilité de leur cumul.

Selon **la Cour de Strasbourg**, le cumul de sanctions fiscales et pénales est autorisé sous certaines conditions, notamment l'existence d'un lien matériel et temporel étroit entre les procédures répressives. Pour que le cumul soit acceptable, les objectifs visés et les moyens utilisés doivent être complémentaires, les conséquences juridiques liées à l'infraction doivent être proportionnées et prévisibles pour le contribuable. De plus, il est essentiel que l'intervalle de temps entre les décisions prononçant les sanctions soit limité. Cependant, le cumul des sanctions peut être interdit, et le rôle du juge pénal peut être restreint, si les sanctions administratives qui ont été contestées deviennent définitives plusieurs mois avant la condamnation pénale du contribuable.

- **La Cour énonce que quatre éléments pertinents doivent être considérés :**

L'examen de si les différentes procédures poursuivent des objectifs complémentaires. L'évaluation de si la mixité des procédures découle de manière prévisible, tant en droit qu'en pratique, du même comportement réprimé. L'appréciation de si les procédures en question ont été menées de manière à minimiser toute répétition dans la collecte et l'évaluation des preuves, grâce à une interaction efficace entre les autorités compétentes. En particulier, le fait de vérifier si la sanction imposée à la suite de la première procédure a été prise en compte dans la procédure ultérieure, de manière à éviter d'imposer finalement un fardeau excessif à l'individu. Cela est moins probable s'il existe un mécanisme compensatoire visant à garantir que le montant global de toutes les peines prononcées demeure proportionné.

Article 4 du 7e Protocole additionnel annexé à la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des Libertés fondamentales. Cet article pose le « *Droit à ne pas être jugé ou puni deux fois* », lequel implique de ne pas « [...] être poursuivi ou puni pénalement [...] en raison d'une infraction pour laquelle [on] a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État ». Une interprétation stricte de ces dispositions suggère que le principe ne bis in idem ne s'applique qu'à la sphère purement pénale et ne régit pas les procédures et les sanctions relevant de domaines distincts. Cependant, la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) a étendu sa jurisprudence "Engel" et sa propre interprétation indépendante de l'expression "accusation en matière pénale" figurant à l'article 6§1 de la Convention, afin de déterminer la nature "pénale" d'une sanction. En conséquence, l'application des "critères Engel" (la qualification légale de l'infraction dans le droit national, la nature de l'infraction et la gravité de la sanction encourue) peut conduire à qualifier une procédure administrative comme relevant à la fois du domaine juridictionnel et pénal au sens du droit européen, dès lors qu'une sanction de caractère punitif peut en découler. Par conséquent, l'article 4 du Protocole n° 7 doit être compris comme interdisant la poursuite pénale pour des faits qui ont déjà fait l'objet d'une procédure administrative sanctionnée, conclue par une décision définitive, et vice versa.

La Cour de justice, de son côté, a établi que la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, en particulier son article 50, n'interdit pas la combinaison de sanctions fiscales et pénales pour des actes similaires, à condition que la sanction fiscale n'ait pas de caractère pénal (décision Hans Akerberg Fransson). La Cour a affirmé que le principe ne bis in idem peut être dérogé pour atteindre les objectifs généraux de lutte contre les infractions liées à la TVA, la préservation de l'intégrité des marchés financiers de l'Union, et la confiance du public dans les instruments financiers. Cette position est fondée sur l'article 52 de la Charte. La Cour de justice de Luxembourg ne se conforme pas strictement au raisonnement de la Cour de Strasbourg, mais choisit plutôt une approche sensiblement distincte. La Cour de justice examine attentivement si les deux procédures visent des objectifs complémentaires, pouvant potentiellement couvrir différents aspects du même comportement infractionnel en question. Cela renvoie au lien établi par la Cour européenne des droits de l'homme, mais la Cour de justice de l'Union européenne l'utilise comme un élément intermédiaire dans l'évaluation de la légitimité de l'objectif poursuivi. Après avoir examiné l'encadrement rigoureux du cumul des sanctions pénales et fiscales par les juridictions européennes dans un premier temps, nous tournons désormais notre attention vers les juridictions internes ou nationales, explorant la manière dont elles contribuent à maintenir un équilibre délicat entre ces deux types de sanctions.

3.2. Les juridictions nationales face au cumul des sanctions pénales et fiscales

La question du cumul des sanctions pénales et fiscales, admis par le Conseil d'État, la Cour de cassation et le Conseil constitutionnel est un sujet de préoccupation.

- **Encadrement constitutionnel du cumul des procédures pénales et fiscales :**

Au sein du système juridique interne français, ni le Code pénal ni le code général des impôts ne contiennent des dispositions énonçant des critères spécifiques pour régir les conditions de déclenchement simultané des régimes répressifs envers un contribuable. En l'absence de règles générales interdisant expressément qu'une même infraction fiscale soit soumise à deux procédures distinctes, la nécessité de définir des limites au cumul des procédures pénales et fiscales a conduit à s'appuyer sur un principe constitutionnel issu de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen : **le principe de nécessité des délits et des peines**. Le Conseil constitutionnel exigeant que pour les mêmes faits, le montant cumulé de la sanction administrative et de la sanction pénale ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des deux sanctions encourues. Dans deux décisions rendues le 24 juin 2016, le Conseil constitutionnel, sans expressément faire référence au principe non bis in idem, énonce que les principes énoncés par l'article 8 de la Déclaration de 1789 s'appliquent non seulement aux sanctions prononcées par les juridictions pénales, mais également à toute sanction revêtant le caractère d'une punition. Selon cette jurisprudence, le principe de nécessité des délits et des peines ne s'oppose pas à ce que des faits identiques commis par la même personne puissent donner lieu à des poursuites distinctes en vue d'imposer des sanctions de nature administrative ou pénale, conformément à des régimes juridiques différents. Le Conseil constitutionnel, tout en reconnaissant que le recouvrement de la contribution publique et la lutte contre la fraude fiscale justifient la mise en place de procédures complémentaires dans les cas de fraudes les plus graves, énonce toutefois trois réserves au cumul des sanctions : **Premièrement**, un contribuable ayant été exonéré de l'impôt pour des motifs substantiels par une décision juridictionnelle définitive ne peut être ultérieurement condamné pour fraude fiscale. **Deuxièmement**, la sanction pénale n'est applicable que dans les cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt, cette gravité pouvant découler du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur commission. **Troisièmement**, si deux procédures peuvent conduire au cumul de sanctions, le principe de proportionnalité exige que, en tout état de cause, le montant total des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé parmi les sanctions encourues. **La position des juridictions ordinaires** : Conformément à la jurisprudence préalable de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), **la Cour de cassation** clarifie sa position en ce qui concerne le régime français du cumul des poursuites et des sanctions pénales et fiscales. La Cour de cassation rappelle, en premier lieu, que le devoir de vérifier incombe au juge pénal. Ce dernier doit s'assurer que, au moment où l'infraction a été commise, il était raisonnablement **prévisible** que ladite infraction puisse donner lieu au cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale, en tenant éventuellement compte de la profession du prévenu et des conseils juridiques auxquels il avait accès. Elle insiste sur le fait que les juridictions inférieures auraient dû garantir la prévisibilité, pour le contribuable, du cumul des poursuites et des sanctions pénales et fiscales au moment de la commission des actes répréhensibles. Dans le même ordre d'idées, Le devoir incombe au juge pénal, d'une part, lorsque celui-ci est confronté à un argument en ce sens, de vérifier si au moment de la commission de l'infraction, il était raisonnablement prévisible que cette dernière pouvait donner lieu au cumul de poursuites de nature pénale. Cette évaluation peut également prendre en considération la profession du prévenu et les conseils juridiques auxquels il avait potentiellement accès. D'autre part, après avoir établi les éléments constitutifs de l'infraction conformément à l'article 1741 du Code général des impôts, et préalablement à la prononciation de sanctions pénales, le juge est tenu de vérifier que les faits retenus revêtent un degré de gravité suffisant pour justifier l'application d'une sanction pénale complémentaire. Il est impératif que le juge motive sa décision en ce sens. **Le Conseil d'État** a traditionnellement suivi les réserves émises par la France concernant le Protocole, notamment celle relative à l'article 4, sans toutefois en effectuer un contrôle de

validité. Récemment, lors d'une décision en Assemblée du 12 octobre 2018, le Conseil d'État a décidé qu'il ne lui incombait pas d'évaluer la validité de ces réserves, arguant que leur validité était intrinsèquement liée à la décision de la France de ratifier le Protocole. Par conséquent, il a refusé de considérer ces réserves comme des entités distinctes de la conduite des relations internationales, les plaçant ainsi hors de portée de contestation contentieuse en les classifiant comme des actes de gouvernement. Cette démarche semble être guidée non seulement par des considérations techniques, mais aussi par des considérations jurisprudentielles et politiques. Le Conseil d'État a ainsi choisi de ne pas jouer le rôle d'arbitre entre un gouvernement qui manifeste clairement son soutien à la conservation des réserves et une cour qui semble réticente à cette idée. Il a laissé à la Cour le soin de statuer sur une éventuelle invalidité des réserves et de déterminer les conséquences qui en découleraient, notamment en ce qui concerne l'application des notions de connexité matérielle et temporelle des procédures. *Les études menées en France, tant au niveau européen que national, ont permis de jeter une lumière significative sur la manière d'articuler les sanctions pénales et fiscales. Ces avancées, bien qu'encore imparfaites, sont le fruit d'un dialogue visant à concilier au mieux la protection des droits fondamentaux à divers niveaux, tout en garantissant un mécanisme de répression efficace pour réduire les pertes de recettes fiscales. Néanmoins, il est essentiel de se questionner sur la possibilité que le Maroc suive la même trajectoire que la France dans ce domaine. Cela soulève la question de ce qui fait défaut dans la réglementation actuelle concernant l'intégration des sanctions pénales dans le processus fiscal au Maroc, et quelles suggestions pourraient être envisagées pour renforcer l'efficacité de la lutte contre les manquements fiscaux.*

4. Le modus Operandi de lutte contre les manquements fiscaux au Maroc : analyse juridique et perspectives d'amélioration

La Direction Générale des Impôts (DGI) au Maroc, depuis les années 80 a lancé des initiatives de modernisation et de réforme, illustrant son engagement effectif envers l'amélioration du système fiscal. Dans le but de consolider l'efficacité et la durabilité de ses finances publiques, tout en stimulant une croissance plus robuste et inclusive, le Maroc s'engage activement dans la mise en œuvre d'un ensemble de réformes ambitieuses. Ces réformes visent à propulser le pays vers un stade supérieur de développement, en mettant particulièrement l'accent sur la réforme fiscale.

4.1. Réformes fiscales entreprises :

Étant donné qu'il n'existe pas encore de corpus juridique exhaustif régissant la politique de lutte contre la fraude fiscale au Maroc, ni une réglementation claire concernant l'articulation des procédures fiscales et pénales, notre approche consistera à examiner les textes existants sujets à réforme. Cette démarche vise à mettre en lumière l'étendue de la réglementation actuelle et à identifier ses limites. En 2013, lors des 2^{ème} Assises portant sur la fiscalité au Maroc, économistes et professionnels ont formulé des recommandations visant à promouvoir l'équité du système fiscal, renforcer la compétitivité des entreprises, et encourager le civisme fiscal. Depuis cette période, les lois de finances ont progressivement mis en œuvre ces nouvelles mesures. Malgré les réformes entreprises, le système fiscal marocain présente encore des lacunes manifestes. Il demeure marqué par une instabilité profonde, en grande partie due à la multitude de modifications introduites par les lois de finances successives, ce qui a entraîné une perte de cohérence dans le système fiscal. De plus, l'incivilité fiscale et le refus de l'imposition demeurent des problèmes récurrents. Bien que le système repose principalement sur la déclaration volontaire, un nombre significatif de contribuables ne déclare pas spontanément leurs impôts. La relation entre l'administration fiscale et les contribuables reste souvent

conflictuelle, en grande partie en raison du manque de cohérence et de la complexité du système fiscal. Lors des troisièmes Assises Nationales sur la fiscalité, qui se sont tenues en mai 2019, de nouvelles recommandations ont été formulées. Ces recommandations ont conduit à l'élaboration du projet de **loi-cadre n° 69-19**, conformément aux directives royales. Ce projet de loi-cadre s'est basé sur le rapport de la Commission spéciale sur le modèle de développement, créée par Sa Majesté le Roi Mohamed VI le 12 décembre 2019. Après plus de deux ans d'attente, ce projet a finalement été adopté par le Parlement le 13 juillet 2021. Il marque le début d'une nouvelle ère fiscale au Maroc, visant à corriger les anciens dysfonctionnements et à instaurer un système plus moderne et cohérent. Le nouveau projet de loi aspire à établir un système fiscal "efficace, équitable, et équilibré, capable de mobiliser pleinement les ressources fiscales pour financer les politiques publiques, encourager le développement économique, et promouvoir l'inclusion et la cohésion sociale". Son premier objectif réside dans la création d'un système fiscal caractérisé par son équité et sa justice. En d'autres termes, cela signifie que le principal but de ce projet de loi est de mettre en place un système fiscal qui soit considéré comme équitable et juste par l'ensemble de la population et les acteurs économiques. Cela implique que le système fiscal doit être conçu de manière à ce que chacun contribue de manière équitable en fonction de ses moyens et de sa capacité, de manière à ce que personne ne soit favorisé ou désavantagé de manière injuste par le système fiscal. En d'autres termes, un système fiscal équitable garantit que les charges fiscales sont réparties de manière proportionnelle, de telle sorte que les individus et les entreprises qui ont une capacité financière plus importante paient une part plus substantielle de leurs revenus ou de leurs bénéfices. Cela vise à éviter les inégalités fiscales injustes et à assurer que tout le monde contribue de manière équitable au financement des politiques publiques et au développement économique du pays. Ce projet de loi a également pour but d'élargir la base fiscale, c'est-à-dire d'inclure un plus grand nombre de contribuables et de sources de revenus dans le champ d'application de la fiscalité. Parallèlement, il vise à rationaliser les avantages fiscaux en évaluant leur impact sur la société et l'économie, et en les orientant vers les secteurs prioritaires. En d'autres termes, il s'agit d'ajuster les incitations fiscales de manière qu'elles contribuent davantage à la croissance économique et au bien-être social, tout en évitant les distorsions fiscales inutiles. Enfin, le projet de loi-cadre s'efforce également de renforcer **les mécanismes de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale** en instaurant un système fiscal accessible, simplifié, et en mettant en place des mécanismes de contrôle renforcés. Il est envisageable que cette loi prévoit également des renforcements des sanctions en cas de manquements fiscaux, bien que les détails spécifiques concernant la nature de ces sanctions et leur mode de déploiement ne soient pas explicitement mentionnés dans ce contexte.

Certainement, le contrôle fiscal demeure un outil essentiel pour appréhender la fraude fiscale, mais au Maroc, il présente certaines limites. La pratique du contrôle fiscal et les contribuables qui en font l'objet montrent que ce contrôle est principalement axé sur la collecte de recettes fiscales, ce qui conduit à cibler en premier lieu les contribuables les plus transparents, où il est plus facile de détecter des irrégularités et de récupérer des recettes supplémentaires. Cependant, ce système ne cible pas efficacement les contribuables opérant dans l'informel ou dans l'opacité, ce qui peut décourager la transparence et inciter certains contribuables à se livrer à des activités non déclarées. Par conséquent, le contrôle fiscal ne s'avère pas être un moyen de sanction efficace contre les fraudeurs. Des critiques similaires peuvent également être formulées concernant le système des sanctions. Bien que certaines sanctions aient été instaurées dans le but de lutter contre les fausses déclarations et les déclarations incomplètes, en pratique, ce sont souvent les contribuables les mieux organisés qui se voient appliquer de telles sanctions. Il est donc nécessaire de réfléchir à la manière dont les sanctions sont appliquées, en particulier en ce qui concerne les contribuables opérant dans l'informel.

En ce qui concerne le cumul des sanctions pénales et fiscales, l'**article 192** du Code Général des Impôts (CGI) est une source claire qui stipule que les contribuables enfreignant leurs obligations fiscales peuvent faire l'objet de sanctions pénales en plus des sanctions administratives prévues. Cependant, il est difficile de statuer sur la question du cumul des sanctions pénales et fiscales au Maroc, car il existe actuellement un manque de jurisprudence et de décisions judiciaires claires qui encadrent cette question. Elle demeure donc en suspens et sujette à des clarifications futures. De nombreuses sources favorisent la modernisation de l'administration dans un but d'optimisation des moyens existants pour une meilleure politique fiscale. On parle de **la note de présentation du projet de loi de finances de l'année prochaine 2024** dont les principales actions programmées : La poursuite de la digitalisation, la promotion de la conformité fiscale, automatisation des échanges d'information, l'élaboration d'une convention d'échange et de collaboration avec le ministère de la Justice et l'amendement des conventions de partenariat avec l'administration des Douanes et des Impôts directs, l'Office des changes Etc. **L'édition 2024 du Rapport économique et financier** aborde les récentes tendances mondiales, mettant en lumière les enjeux et risques à venir. Elle examine les progrès et les défis du Maroc, notamment en ce qui concerne l'environnement économique perturbé, mais néglige la question sensible, du renforcement du contrôle et des sanctions liées à la fraude fiscale, un aspect important pour atteindre une compétitivité renforcée. Malgré les dispositifs existants, les résultats en matière de contrôle fiscal et de lutte contre la fraude fiscale au Maroc restent insuffisants, tant sur le plan qualitatif que quantitatif. Les raisons de ces contre-performances sont variées, incluant des aspects législatifs, administratifs et socio-économiques. Pour améliorer l'efficacité du contrôle fiscal, il est essentiel de réduire certaines contraintes, telles que le manque de ressources humaines et de matériel. Une gestion rationnelle visant à préserver les droits et garanties des contribuables est nécessaire pour améliorer la qualité du contrôle fiscal. L'introduction de procédures de vérification ponctuelle basées sur l'analyse des risques est une solution pratique, compte tenu des limites en personnel et de la diversité des cas à traiter. Cependant, cette approche ne couvrira pas tous les aspects du contrôle fiscal. Exploiter les résultats des vérifications pour établir une typologie des infractions basée sur les redressements peut aider à cibler les efforts sur les cas de fraude et d'évasion fiscale. Des actions recommandées pour améliorer l'efficacité du contrôle fiscal comprennent la formation des vérificateurs, le renforcement de l'expertise des agents de l'Administration, l'utilisation d'outils technologiques, la simplification et le renforcement de la législation fiscale. Ces mesures visent à rationaliser l'utilisation des ressources matérielles et humaines tout en préservant les intérêts du trésor public et des contribuables. En conclusion, pour aborder la question des sanctions fiscales et de leur articulation, il est impératif de commencer par identifier les cas de fraude fiscale. Cependant, certains acteurs continuent de contester la nature réglementaire du système de sanctions fiscales au Maroc. Plusieurs raisons expliquent pourquoi les sanctions fiscales disponibles dans la législation marocaine ne sont pas toujours considérées comme suffisantes ou sont jugées ambiguës. Cela peut s'expliquer par la complexité de la fraude fiscale en constante évolution, notamment avec la propagation du commerce informel. De plus, la réglementation fiscale actuelle n'a pas toujours apporté des solutions convaincantes aux problèmes auxquels elle est confrontée, parmi lesquels : **Quel choix, doit-on adopter pour réprimer un acte frauduleux en matière fiscale ? Preuve à la puis, la multiplication des appels à réformer le régime fiscal actuel.**

4.2. Perspectives et recommandations :

Des entretiens ont été menés avec des cadres de l'administration fiscale et des experts en fiscalité au Maroc ont révélé un consensus sur plusieurs points importants. Tout d'abord, il est noté que le législateur marocain a récemment montré un intérêt croissant pour l'aspect pénal des infractions fiscales. Cela s'est matérialisé par la création d'une commission des infractions

fiscales (CIF). Cependant, un défi majeur réside dans le fait que les décrets d'application nécessaires pour établir les modalités de fonctionnement de cette commission ne sont pas systématiquement publiés. En conséquence, il subsiste des incertitudes quant à la manière dont la CIF sera opérationnalisée. Par exemple, sans ces décrets, il n'est pas clair selon quels critères les affaires fiscales seront soumises à des poursuites pénales. Un autre problème soulevé est le manque de coordination entre les autorités judiciaires et fiscales au Maroc. Pour remédier à cela, il est proposé d'adopter une loi visant à créer une "police fiscale" administrative. Cette entité aurait pour mission de mener des enquêtes en matière fiscale, de coopérer étroitement avec la police judiciaire, et de faciliter le partage d'informations pour établir la responsabilité pénale. En outre, il est suggéré d'envisager la création d'une Brigade d'investigation et de lutte contre la fraude fiscale, qui pourrait collaborer de manière plus efficace avec les services judiciaires pour une action coordonnée et efficace contre les contrevenants en matière de fraude fiscale. En France, la lutte contre la fraude fiscale a été renforcée par l'introduction de mécanismes de mesures transactionnelles, tels que **les conventions judiciaires d'intérêt public** et **la comparution sur reconnaissance préalable** de culpabilité, communément appelée "plaider coupable". Ces approches offrent une alternative aux procédures judiciaires classiques en permettant aux individus mis en cause pour certains délits de négocier des accords avec les autorités, évitant ainsi un procès long et coûteux. Les conventions judiciaires d'intérêt public permettent aux entreprises de conclure des accords avec le ministère public pour régler des poursuites judiciaires en échange de sanctions financières et d'engagements à améliorer leurs pratiques. De même, la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité permet aux personnes mises en cause de reconnaître leur culpabilité et d'accepter des sanctions, tout en évitant un procès. Ces mesures offrent une flexibilité précieuse dans le traitement des infractions fiscales et contribuent à désengorger le système judiciaire. Le Maroc pourrait envisager d'adopter des mécanismes similaires pour renforcer sa lutte contre la fraude fiscale. Toutefois, il est essentiel de préciser les conditions dans lesquelles de telles mesures transactionnelles pourraient être appliquées, afin d'assurer la transparence et l'équité du processus. L'élaboration de directives claires concernant les délits éligibles, les sanctions possibles, et les garanties de protection des droits des contribuables serait essentielle. En résumé, les mesures transactionnelles mises en place en France ont montré leur efficacité pour régler rapidement et efficacement les affaires de fraude fiscale. En s'inspirant de ces mécanismes, le Maroc pourrait envisager de renforcer son arsenal juridique contre la fraude fiscale, tout en veillant à établir des critères transparents pour leur application. Cela permettrait non seulement de dissuader la fraude, mais aussi d'offrir une voie plus flexible pour la régularisation volontaire, réduisant ainsi la pression sur le système judiciaire. Après avoir examiné en détail les réformes fiscales mises en œuvre et les recommandations proposées dans le cadre de la lutte contre les manquements fiscaux au Maroc, il est désormais opportun d'approfondir notre compréhension en nous tournant vers une analyse empirique. Dans cette seconde section, nous nous pencherons sur plusieurs études antérieures qui se sont intéressées à la répression de la fraude fiscale, en mettant en lumière leurs méthodologies, leurs résultats et leurs conclusions principales. Cette approche nous permettra de confronter les propositions théoriques et les politiques fiscales avec les données concrètes issues de la recherche empirique, offrant ainsi une perspective plus nuancée et approfondie sur les défis et les opportunités dans la lutte contre la fraude fiscale.

5. Revue empirique :

Le civisme fiscal, la mise en œuvre efficace des sanctions fiscales et pénales, ainsi que la confiance des contribuables sont étroitement liées. Les recherches effectuées montrent que le renforcement du civisme fiscal peut être favorisé par une communication claire sur l'utilisation

des fonds publics et par des politiques fiscales perçues comme équitables et bénéfiques pour la collectivité. De plus, l'effectivité des sanctions administratives et pénales est cruciale pour dissuader la fraude, mais elle dépend de facteurs tels que l'application équitable des lois fiscales. Enfin, les procédures pénales en matière fiscale peuvent contribuer à renforcer la confiance des contribuables en démontrant que les lois fiscales sont appliquées de manière juste et transparente. Ces conclusions soulignent l'importance de la confiance dans les systèmes fiscaux pour encourager la conformité fiscale et décourager la fraude, et elles mettent en évidence la nécessité d'une recherche continue pour comprendre les mécanismes sous-jacents à ces dynamiques. **RGUIG, GUEMMI (2015)**

Il est clair que la construction d'une relation de confiance entre les deux parties est essentielle. Malgré les efforts de modernisation de l'administration publique, les lacunes dans la gestion des relations avec les usagers persistent, entraînant une méfiance persistante de la part des contribuables. Cependant, une réflexion approfondie suggère que l'évolution de la relation administration/contribuable vers un partenariat pourrait être la clé pour surmonter ces obstacles. En favorisant une collaboration plus étroite et transparente, une telle approche pourrait contribuer à dissiper les malentendus, à promouvoir une meilleure compréhension mutuelle et à renforcer la confiance des contribuables dans le système fiscal. Cette confiance accrue constitue un élément crucial dans la prévention des pratiques frauduleuses, soulignant ainsi l'importance de la communication et de la relation entre l'administration fiscale et les contribuables dans la lutte contre la fraude fiscale. **KHANFOR, ELWAZANI (2016).**

En ce qui concerne L'analyse de la décision fiscale au Maroc prend en compte à la fois les procédures formelles et informelles impliquant diverses parties prenantes. Cette approche remet en question le schéma traditionnel d'un processus décisionnel linéaire, mettant en évidence la complexité de la réalité marocaine. En effet, cette dernière est caractérisée par des incertitudes, des contradictions et une multitude de facteurs qui influent sur les choix des acteurs aux positions et intérêts variés. Cette reconnaissance de la nature complexe du processus décisionnel fiscal est essentielle pour comprendre pleinement les dynamiques à l'œuvre dans le système fiscal marocain et pour élaborer des politiques fiscales efficaces et adaptées aux besoins et aux réalités du pays. **BENSSOUDA (2001).**

Le contentieux fiscal joue un rôle crucial en tant qu'indicateur de l'action de l'administration fiscale. Malgré les efforts déployés pour améliorer les relations entre les contribuables et l'administration, le constat d'un nombre croissant de litiges souligne l'existence de défis persistants dans ce domaine. Cette observation met en évidence la complexité des interactions entre l'administration fiscale et les contribuables, ainsi que les lacunes potentielles dans les mécanismes de résolution des conflits.

Cette mise en perspective législative permet de mieux comprendre les dynamiques en jeu dans les litiges fiscaux et les garanties procédurales accordées aux contribuables dans le processus de contestation des décisions de l'administration fiscale.

En explorant les contentieux fiscaux au Maroc, la résolution efficace de ces litiges pourrait jouer un rôle crucial dans l'harmonisation des procédures fiscales avec les préoccupations du droit pénal. Une approche équilibrée et cohérente entre ces deux domaines pourrait favoriser une gouvernance fiscale efficace tout en respectant les droits fondamentaux des contribuables. Cette perspective souligne l'importance de prendre en compte les interactions entre le contentieux fiscal et le droit pénal dans la conception et la mise en œuvre des politiques fiscales, afin de garantir à la fois l'efficacité et la légitimité du système fiscal. **NARHACH (2021).**

La problématique de la fraude fiscale au Maroc est exacerbée par l'absence d'une définition légale précise dans la législation fiscale nationale. Pour combler ce vide, les autorités se réfèrent à la définition de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Ainsi, l'établissement d'une définition claire de la fraude fiscale est indispensable pour élaborer et mettre en œuvre une politique efficace de lutte contre ce fléau. **BENTAHAR (2022).**

Il est souvent évoqué les lacunes dans les procédures de contrôle et de vérification qui facilite la fraude fiscale, ainsi que par l'utilisation de moyens traditionnels et émergents de dissimulation de revenus et d'actifs.

Une analyse approfondie de la fraude fiscale au Maroc révèle un état préoccupant, caractérisé par des pratiques frauduleuses répandues dans divers secteurs de l'économie. Les moyens traditionnels comprennent la sous-déclaration des revenus, la falsification des documents comptables et la manipulation des prix de transfert, tandis que les moyens émergents incluent l'utilisation de structures offshore et de techniques sophistiquées d'évasion fiscale.

Pour lutter efficacement contre la fraude fiscale, il est essentiel de renforcer la coordination entre les acteurs politiques et économiques. Cela implique une collaboration étroite entre les autorités fiscales, les organismes de réglementation, les institutions financières, les entreprises et la société civile. Une coordination efficace permettrait de partager des informations et des ressources, d'améliorer les capacités de détection et de répression de la fraude, et d'adopter une approche intégrée et proactive pour lutter contre ce fléau.

En conclusion, la lutte contre la fraude fiscale au Maroc nécessite une approche holistique et coordonnée, qui combine des mesures préventives, répressives et dissuasives. Il est impératif que les acteurs politiques et économiques unissent leurs efforts pour renforcer l'efficacité des politiques et des actions visant à préserver l'intégrité du système fiscal et à garantir une contribution équitable de tous les contribuables au développement économique et social du pays. **BOUCHAREB (2004).**

Le Maroc a mis en place un système fiscal moderne, mais sa mise en œuvre pratique nécessite des améliorations significatives. Le Conseil économique et social souligne l'importance de considérer ces propositions de réforme comme une entité intégrée, plutôt que comme des mesures indépendantes. Dans le cadre de la réforme fiscale, il est fortement recommandé de préserver la simplicité du système, afin d'éviter la multiplication de prélèvements en réponse à des problèmes conjoncturels d'équilibre des finances publiques. De plus, l'évaluation, en tant qu'outil de prise de décision publique, doit être renforcée et institutionnalisée, englobant à la fois une évaluation a priori avant l'adoption de mesures fiscales et une évaluation a posteriori pour évaluer les effets de la réglementation. Cette approche holistique de la réforme fiscale permettrait de garantir une gestion plus efficace et transparente des ressources publiques, favorisant ainsi le développement économique et social du pays.

6. Conclusion :

Le système fiscal marocain a évolué au fil des années grâce à plusieurs réformes, ce qui a contribué au développement économique du pays, bien qu'ayant connu des réformes marquantes, demeure moins avancé que les systèmes fiscaux des pays développés, tels que la France.

Malgré ces avancées, le système fiscal marocain est actuellement confronté à plusieurs problèmes d'efficacité, en particulier en ce qui concerne la répression pénale des infractions fiscales. Après avoir examiné ces problèmes liés à la coordination entre les procédures fiscales et pénales, une autre question émerge, qui doit être abordée au futur en parallèle avec le sujet principal de cet article : l'application du droit pénal fiscal garantit-elle aux contribuables passibles de sanctions les mêmes droits que ceux octroyés par le droit pénal stricto sensu ?

Références :

- (1). **BARILARI, A., (2018).** *La fraude fiscale : les mots et les chiffres, Gestion & Finances Publiques, vol. 3, n° 3, pp. 50-57.*
- (2). **BAUDU, A., (2018)** *Contribution à un éclairage historique et juridique sur le “verrou de Bercy », Gestion & Finances Publiques, vol. 3, n° 3, pp. 94-102.*
- (3). **BAVITOT, A., (2023)** *Quelques aspects de la répression de la fraude fiscale, Revue européenne et internationale de droit fiscal.*
- (4). **BENJAMIN, R., (2019)** *Actualité du cumul de sanctions pénales et fiscales. Des divergences aux convergences, Lexbase Hebdo.*
- (5). **BENSSOUDA, N., (2010)** *le processus de décision fiscale au Maroc, La croisée des chemins.*
- (6). **BENTAHAR, M., (2022),** *la lutte contre la fraude fiscale au Maroc, », LexisNexisMa.*
- (7). **BOUCHAREB, M., (2006)** *la lutte contre la fraude fiscale au Maroc, Editions magrébines.*
- (8). **CAVALIER, G., (2003),** *La fraude fiscale en France, en Europe et à l'international : contradictions, efficacité et nouvelles technologies, Revue européenne et internationale de droit fiscal.*
- (9). **Dahir n° 1-21-86** du 15 hijra 1442 (26 juillet 2021) portant promulgation de la loi-cadre n° 69-19 portant réforme fiscale.
- (10). **DETRAZ, S., (2019),** *L'Administration et le juge pénal. Quelle articulation possible entre l'administration et le juge pénal ? Le domaine fiscal peut-il servir de modèle ? », Revue de science criminelle et de droit pénal comparé, vol. 1, n° 1, pp. 47-54.*
- (11). **DIAZ-PALACIOS, J.A.S., (2011)** *réflexions à propos de la lutte contre la fraude fiscale en Espagne, revue tunisienne de fiscalité (actes du colloque : la lutte contre la fraude fiscale, con la colaboración de la fundación alemana hanns seidel).*
- (12). **EL BOUHALI, S., (2023)** *la fraude fiscale au Maroc : notion, les causes et méthodes de luttes, Revue al menara. (Article en arabe)*
- (13). **GUTMANN, D., (2011),** *La pénalisation du droit fiscal : mythe ou réalité ? journal de droit fiscal international.*
- (14). **HARDY, C.-H., (2020),** *À la recherche de la cohérence de la répression en matière fiscale, Revue européenne et internationale de droit fiscal, vol. 2, pp. 172-181.*
- (15). **IBRAHIM, A.-L., (2012),** *Le droit pénal fiscal : bilan et perspectives, Revue juridique de l'Ouest, vol. 25, n° 4, pp. 431-456.*
- (16). **IDOUX, P., (2019),** *Faut-il un code de procédure répressive ? Revue de science criminelle et de droit pénal comparé, N°1, p.41-46*
- (17). **KARAM H, BERJAOUI A., (2022),** *la fraude fiscale par sous déclaration du revenu : une décision en présence de risque, revue de littérature et états des lieux, Journal of social Sciences and Organization Management, Vol 3,p.21.*
- (18). **KHANFOR, A.& ELWAZANI, Y., (2016),** *la communication fiscale au Maroc: les obstacles à la socialisation du contribuable.*
- (19). **LAGTATI, K., (2021),** *La réforme fiscale au Maroc : le projet de loi cadre n° 69-19 ». Signatures internationales, n° 3, pp. 396-399.*
- (20). **LAMBERT, T., (2020),** *Editorial – Dossier : le droit fiscal : entre répressions administrative et pénale. Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2, pp149-152.*
- (21). **LAMBERT, T., (dir.), (2007),** *les sanctions pénales fiscales, L'Harmattan, p.173*
- (22). **MARCHESSOU, P. & TRESHER, B., (2019),** *Les sanctions administratives et les sanctions pénales en Droit fiscal français, Studi Tributari Europei, p. II-97-107.*
- (23). **NARHACH, A., (2021),** *Contentieux fiscal, s-d, LexisNexis Maroc.*

- (24). **RGUIG, M. & GUEMMI, F., (2015)**, *civisme fiscal au Maroc : à la recherche du compromis », revue de gestion et d'économie*, vol. 3, n° 3, pp. 340-357.
- (25). **ROUSSEU, A., (2020)**, *Cumul des sanctions pénales et fiscales : quel est le poids du critère de gravité ? la lettre Jur*, octob.
- (26). **RUBEL, M., (1966)** Ardant G., *Théorie sociologique de l'impôt. In : Revue française de sociologie*, 7-2. pp. 253-254.
- (27). **SOURZAT, C., (2016)**, *Essai d'une analyse des rapports entre procédures fiscale et pénale*, *Revue de science criminelle et de droit pénal comparé* (N° 2), pages 199 à 217.
- (28). **TOUZET, P., (2018)**, *La lutte contre la fraude, action collective et actions spécialisées*, *Gestion & Finances Publiques*, vol. 3, n° 3, pp. 72-79.
- (29). **VILLEMOT, D., (2017)**, *Le cumul des sanctions fiscales et pénales est constitutionnel, mais encadré : Non bis in idem n'est pas français*, *Gestion & Finances Publiques*, n° 2, pp. 101-107.
- (30). **ZOUHIR, A., (2020)**, *Le système fiscal marocain et le nouveau modèle de développement : analyse et propositions », Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, vol. 4, pp. 148-167.