

Dématérialisation et contrôle fiscal : Analyse théorique

Dematerialization and Tax Control: Theoretical Analysis

Chaimae CHAABI, (Doctorante)

*Laboratoire de recherche : Sciences de gestion
Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Rabat Agdal
Université Mohamed V de Rabat, Maroc*

Yassine Mohamed EL HADDAD, (Professeur de l'enseignement supérieur)

*Laboratoire de recherche : Sciences de gestion
Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Rabat Agdal
Université Mohamed V de Rabat, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Rabat Agdal, Avenue des Nations-Unies, B.P. 721 Agdal - Rabat - MAROC. Université Mohamed V, Rabat Agdal Email : fsjes.agdal@um5r.ac.ma Téléphone : +212 5 37 27 27 55
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	CHAABI, C., & EL HADDAD, Y. M. (2025). Dématérialisation et contrôle fiscal : Analyse théorique. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 6(2), 480-494. https://doi.org/10.5281/zenodo.14880277
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: January 07, 20225

Accepted: February 15, 2025

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

ISSN: 2658-8455

Volume 6, Issue 02 (2025)

Dématérialisation et contrôle fiscal : Analyse théorique

Résumé :

Ces dernières années, l'administration fiscale marocaine a pris des mesures importantes pour accélérer la digitalisation, un sujet devenu central dans tous les secteurs et organisations. La DGI (Direction Générale des Impôts) a entrepris un processus de transformation nécessitant des investigations approfondies. L'objectif de cet article est d'analyser théoriquement l'impact de la dématérialisation sur les contrôles fiscaux réalisés par l'administration fiscale. Nous avons opté pour une revue de littérature conceptuelle afin de proposer une analyse globale des recherches existantes. La question de recherche qui guide cette étude est la suivante : comment et dans quelle mesure la dématérialisation contribue-t-elle à l'efficacité des contrôles fiscaux réalisés par l'administration fiscale ?

Cette revue met en lumière l'accent sur les approches concernant l'efficacité, la fraude fiscale, et la gestion des ressources fiscales. Les résultats montrent que la digitalisation a eu un impact significatif sur la gestion fiscale, en améliorant l'efficacité des contrôles fiscaux, en élargissant l'assiette fiscale, et en renforçant la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, notamment grâce à l'automatisation des déclarations et des paiements.

Les principales conclusions théoriques révèlent que la dématérialisation facilite l'optimisation des processus fiscaux grâce à la digitalisation des déclarations et des paiements, et améliore la transparence des interactions entre le contribuable et l'administration. Cependant, des divergences théoriques existent, notamment sur la portée de l'impact de ces technologies sur les petites entreprises et les contribuables moins familiarisés avec les technologies numériques, représentant ainsi un gap théorique important.

Mots clés : Dématérialisation, administration fiscale, contrôle fiscal, recettes fiscales.

JEL Classification : F65, H21, H83, K34.

Type de l'article : Recherche théorique.

Abstract :

In recent years, the Moroccan tax administration has taken significant steps to accelerate digitalization, a topic that has become central across all sectors and organizations. The DGI (General Directorate of Taxes) has embarked on a transformation process that requires in-depth investigations. The aim of this article is to theoretically analyze the impact of digitalization on the tax controls carried out by the tax administration. We have chosen a narrative literature review to provide a comprehensive analysis of the existing research. The research question guiding this study is as follows: how and to what extent does digitalization contribute to the effectiveness of tax controls carried out by the tax administration?

This review highlights approaches concerning efficiency, tax fraud, and the management of tax resources. The results show that digitalization has had a significant impact on tax management by improving the efficiency of tax controls, expanding the tax base, and strengthening the fight against tax fraud and evasion, particularly through the automation of declarations and payments.

The main theoretical conclusions reveal that digitalization facilitates the optimization of tax processes through the digitalization of declarations and payments, and improves the transparency of interactions between the taxpayer and the administration. However, theoretical divergences exist, particularly regarding the scope of the impact of these technologies on small businesses and taxpayers less familiar with digital technologies, thus representing a significant theoretical gap.

Keywords: Dematerialization, tax administration, tax audit, tax revenue.

Classification JEL: F65, H21, H83, K34.

Paper type: Theoretical Research.

1. Introduction :

Dans un contexte de connexion croissante, le numérique devient une norme, un élément essentiel et attendu de l'offre de services de toute entreprise. Les leaders n'ont plus d'autre alternative que de se digitaliser ou de disparaître.

La dématérialisation des procédures fiscales a profondément transformé le paysage du contrôle fiscal, offrant à la fois des opportunités d'efficacité et posant de nouveaux défis. Selon une étude publiée dans la revue *Gestion et Finances Publiques* (Marc Michel, 2017), la transmission des fichiers d'écritures comptables est devenue un élément central du contrôle fiscal, renforçant la capacité de l'administration à analyser les données comptables des entreprises.

Par ailleurs, une recherche qualitative a examiné l'effet de la digitalisation sur le contrôle fiscal, en se basant sur deux méthodes d'analyse, et a mis en évidence l'impact significatif de la digitalisation sur les pratiques de contrôle (CHAMI Mustapha MOUSSAOUI Aziz, 2022). Cependant, la dématérialisation comporte également des défis. Une analyse critique souligne que l'automatisation des procédures peut appauvrir les relations entre l'administration et le contribuable, rendant les interactions plus impersonnelles (Florent Roemer, 2016).

Ces études illustrent les multiples facettes de la dématérialisation dans le domaine fiscal, entre promesses d'efficacité accrue et nécessité d'adapter les pratiques pour préserver la qualité des relations avec les contribuables et assurer la sécurité des informations.

Dans un contexte mondial marqué par l'accélération de la transformation numérique, la dématérialisation s'impose comme un enjeu stratégique majeur pour les administrations fiscales. Elle offre des opportunités significatives en matière de traçabilité des données, d'efficacité opérationnelle et de lutte contre la fraude fiscale, tout en posant des défis organisationnels et technologiques complexes.

Pour analyser cette transition, cet article s'appuie sur deux cadres théoriques complémentaires. La théorie des capacités dynamiques (Teece et al., 1997) permet d'étudier comment les administrations fiscales développent leurs compétences internes pour s'adapter à l'évolution technologique et innover dans leurs processus de contrôle. En parallèle, l'approche institutionnelle (DiMaggio et Powell, 1983) met en lumière les pressions externes, qu'elles soient réglementaires, normatives ou mimétiques, qui influencent les choix stratégiques en matière de dématérialisation.

En combinant ces deux perspectives, cet article vise à fournir une compréhension globale des dynamiques en jeu dans l'automatisation du contrôle fiscal, en explorant à la fois les forces internes d'adaptation et les contraintes externes qui conditionnent leur mise en œuvre. Ainsi s'annonce la question de recherche suivante : comment et dans quelle mesure la dématérialisation contribue à l'efficacité des contrôles réalisés par l'administration fiscale ?

Cette revue théorique pose ainsi les bases nécessaires pour comprendre la transition vers une nouvelle démarche automatisée du contrôle fiscal à travers l'intégration des différents cadres théoriques qui permettent d'appréhender les enjeux, les motivations et les impacts de cette transformation.

2. Revue de littérature et cadre théorique

La transformation numérique des administrations fiscales s'inscrit dans un contexte où l'efficacité, la transparence et la conformité fiscales sont devenues des enjeux majeurs pour les États. Cette section explore, tout d'abord, les fondements théoriques qui justifient le rôle du contrôle fiscal, en mobilisant des cadres tels que la théorie des finances publiques, la théorie de l'agence et la théorie du comportement fiscal. Ensuite, les contributions de la digitalisation à la modernisation des organisations publiques sont examinées à travers des théories de

gestion, notamment la théorie des capacités dynamiques et l'approche institutionnelle. Enfin, les impacts de cette transformation sur la performance organisationnelle et l'évolution des modes de travail sont analysés à la lumière de cadres théoriques spécifiques, tels que la théorie de la performance organisationnelle et la rationalisation. Cette revue conceptuelle et théorique vise à poser les bases nécessaires à l'analyse des résultats de la démarche automatisée du contrôle fiscal exercé par l'administration fiscale.

Le contrôle fiscal est un levier essentiel pour garantir la conformité des contribuables aux obligations fiscales et assurer les ressources publiques nécessaires au bon fonctionnement de l'État. Avec la transformation digitale, les administrations fiscales adaptent leurs méthodes en intégrant des outils technologiques avancés. Cette évolution s'inscrit dans plusieurs cadres théoriques qui expliquent à la fois la justification du contrôle fiscal, les dynamiques de digitalisation et leurs impacts sur la performance et l'organisation du travail.

2.1. Les fondements théoriques du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal repose sur plusieurs théories économiques et institutionnelles qui justifient son existence et ses méthodes.

2.1.1. Théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976)

Cette théorie met en avant la relation entre l'État (principal) et les contribuables (agents), où l'asymétrie d'information peut conduire à des comportements opportunistes (fraude fiscale). Les contribuables, ayant une meilleure connaissance de leur propre situation financière, peuvent être incités à sous-déclarer leurs revenus ou à dissimuler certaines transactions. Le contrôle fiscal devient ainsi un outil de réduction de cette asymétrie en augmentant la transparence et en renforçant les mécanismes de vérification. Il permet également de dissuader les comportements opportunistes en instaurant des sanctions en cas de non-conformité.

Cette théorie permet de comprendre pourquoi les conflits d'intérêts entre l'administration fiscale et les contribuables sont inévitables. Elle souligne l'importance de mettre en place des mécanismes de contrôle efficaces pour garantir l'équité fiscale et optimiser les recettes publiques.

2.1.2. Théorie de la conformité fiscale (Allingham & Sandmo, 1972)

La théorie de la conformité fiscale est un domaine d'étude passionnant qui cherche à comprendre pourquoi les individus et les entreprises respectent ou non les obligations fiscales. C'est une question cruciale pour les gouvernements, qui cherchent à maximiser les recettes fiscales tout en assurant une répartition équitable de la charge fiscale.

La théorie de la conformité fiscale est un domaine de recherche complexe et multidisciplinaire. Elle met en évidence la diversité des facteurs qui influencent le comportement des contribuables et souligne l'importance de mettre en place des politiques fiscales efficaces pour encourager la conformité.

2.1.3. Théorie institutionnelle (DiMaggio & Powell, 1983)

La théorie institutionnelle offre un autre angle d'approche pour comprendre les comportements de conformité fiscale. Elle s'intéresse moins aux motivations individuelles des contribuables qu'aux contraintes et aux opportunités créées par l'environnement institutionnel dans lequel ils évoluent. Elle met en évidence le rôle des institutions dans l'évolution des pratiques fiscales, justifiant l'automatisation du contrôle par la recherche d'efficacité et la conformité aux standards internationaux.

La théorie institutionnelle offre une perspective complémentaire à la théorie de l'agence pour comprendre la conformité fiscale. Elle souligne l'importance du contexte institutionnel dans

lequel les individus évoluent et met en évidence le rôle des règles formelles et informelles dans la structuration des comportements fiscaux.

En combinant les deux théories, on peut mieux appréhender les déterminants de la conformité fiscale. Par exemple, la théorie de l'agence permet de comprendre les motivations individuelles des contribuables, tandis que la théorie institutionnelle permet d'analyser les contraintes et les opportunités créées par l'environnement institutionnel.

2.2. Les théories de gestion et la digitalisation fiscale

L'adoption des technologies digitales dans le domaine fiscal repose sur des cadres théoriques issus du management et des systèmes d'information.

2.2.1. Théorie des capacités dynamiques (Teece et al., 1997)

Cette théorie explique comment les organisations doivent développer des compétences adaptatives face aux changements technologiques, ce qui justifie la modernisation des administrations fiscales. La capacité à intégrer de nouvelles technologies et à ajuster les processus internes devient un facteur clé pour optimiser l'efficacité des contrôles fiscaux.

Dans un monde en constante évolution, les entreprises qui ne sont pas capables de s'adapter sont vouées à disparaître. Les capacités dynamiques permettent aux entreprises et notamment aux administrations fiscales de renforcer leur compétitivité et de réduire les risques. En anticipant les changements elles peuvent mieux se préparer aux crises et aux disruptions.

La théorie des capacités dynamiques souligne l'importance de la flexibilité, de l'innovation et de l'apprentissage continu pour l'administration fiscale. En développant ces capacités, elle peut mieux s'adapter à un environnement en constante évolution et saisir les opportunités qui se présentent.

2.2.2. Théorie de l'innovation et du changement organisationnel (Rogers, 1995)

La théorie de l'innovation et du changement organisationnel explore les processus par lesquels les organisations se transforment pour s'adapter à un environnement en constante évolution. Elle cherche à comprendre comment les entreprises introduisent de nouvelles idées, de nouveaux produits ou de nouveaux processus pour rester compétitives.

Elle analyse la diffusion des innovations et leur adoption progressive dans les organisations. La transformation digitale du contrôle fiscal suit cette logique d'innovation incrémentale, où l'implémentation de nouvelles solutions technologiques se fait progressivement pour améliorer l'efficacité et l'efficacité des contrôles.

2.3. Théorie des systèmes d'information (Davis, 1989)

La théorie des systèmes d'information (SI) est un domaine d'étude qui explore l'intersection entre les technologies de l'information et les organisations. Elle cherche à comprendre comment les systèmes d'information sont conçus, mis en œuvre et utilisés pour soutenir les activités d'une entreprise.

La théorie des systèmes d'information est un domaine en constante évolution. Elle offre un cadre d'analyse précieux pour comprendre comment les organisations utilisent les technologies de l'information pour atteindre leurs objectifs. Les SI sont devenus des outils indispensables pour les entreprises modernes, et leur impact sur la société continue de croître. Elle permet de comprendre l'impact des nouvelles technologies sur la gestion des données fiscales et l'amélioration des processus d'audit et de détection des fraudes. L'intégration de systèmes avancés permet une meilleure exploitation des données fiscales et une détection plus rapide des anomalies.

2.4. Les théories de la performance et de l'organisation du travail

L'automatisation du contrôle fiscal a des répercussions sur la performance des administrations fiscales et l'organisation du travail.

2.4.1. Théorie de la performance organisationnelle (Neely et al., 1995)

La théorie de la performance organisationnelle, popularisée par des chercheurs comme Neely et al. en 1995, propose une vision globale et intégrée de la performance d'une entreprise. Elle s'éloigne des mesures traditionnelles, souvent limitées à la rentabilité financière, pour englober une palette plus large d'indicateurs.

L'approche multidimensionnelle de la performance organisationnelle reconnaît que la réussite d'une entreprise ne se résume pas à ses résultats financiers. Elle prend en compte différents aspects, tels que la satisfaction des clients, l'efficacité des processus internes, la capacité d'innovation et la responsabilité sociale. Cette approche permet d'avoir une vision plus complète de la santé de l'entreprise et d'identifier les domaines d'amélioration.

Les organisations et plus précisément les administrations fiscales peuvent mieux comprendre leurs forces et leurs faiblesses, et ainsi prendre des décisions plus éclairées. Elle justifie l'automatisation comme un levier d'amélioration de l'efficacité, de la rapidité et de la précision des contrôles. L'optimisation des ressources et la réduction des délais d'audit permettent une gestion plus efficace du contrôle fiscal.

2.4.2. Théorie du travail et de l'automatisation (Autor et al., 2003)

La théorie du travail et de l'automatisation, popularisée par des chercheurs comme David Autor et ses co-auteurs en 2003, propose une analyse nuancée de l'impact des technologies sur le marché du travail. Cette théorie s'inscrit dans un contexte de transformations profondes liées à la digitalisation et à l'automatisation croissante des tâches.

La théorie du travail et de l'automatisation d'Autor et al. offre un cadre d'analyse précieux pour comprendre les transformations du marché du travail liées à la technologie. Elle souligne l'importance d'anticiper ces changements et de mettre en place des politiques publiques adaptées. Elle analyse l'impact de l'automatisation sur les tâches des agents fiscaux, mettant en avant la reconfiguration des compétences et la disparition de certaines tâches routinières. La digitalisation modifie ainsi les missions des agents, les orientant davantage vers l'analyse et l'interprétation des données.

2.4.3. Théorie de la gouvernance numérique (Dunleavy et al., 2006)

La théorie de la gouvernance numérique, développée par Patrick Dunleavy et ses co-auteurs en 2006, explore les transformations profondes que subissent les institutions publiques sous l'influence des technologies numériques. Elle s'intéresse particulièrement à la façon dont les gouvernements utilisent les technologies de l'information et de la communication (TIC) pour interagir avec les citoyens, les entreprises et d'autres acteurs publics.

La théorie de la gouvernance numérique offre un cadre d'analyse précieux pour comprendre les transformations en cours dans les administrations publiques. Elle souligne l'importance de prendre en compte les dimensions techniques, organisationnelles, politiques et sociales de la transformation numérique.

Cette approche met en avant le rôle des technologies dans la réduction des coûts administratifs et l'amélioration de la transparence fiscale. En intégrant des outils digitaux, les administrations fiscales peuvent améliorer la traçabilité des opérations et renforcer la confiance des contribuables dans le système fiscal.

2.5. Modèle théorique et hypothèses

Malgré les avancées théoriques et empiriques sur la digitalisation et le contrôle fiscal,

plusieurs aspects restent insuffisamment explorés. D'une part, les théories existantes, telles que l'approche des capacités dynamiques et l'approche institutionnelle, permettent de comprendre l'adaptation des administrations fiscales aux nouvelles technologies, mais elles n'expliquent pas pleinement comment ces transformations impactent la réduction effective de la fraude fiscale. D'autre part, les études empiriques menées jusqu'à présent se concentrent principalement sur les effets isolés de la numérisation sans proposer un cadre intégré liant l'interopérabilité des systèmes, la performance organisationnelle et l'adhésion des contribuables.

Afin de pallier ces lacunes, nous proposons un modèle théorique qui articule ces dimensions et permet d'analyser leur influence sur l'efficacité du contrôle fiscal. Ce modèle repose sur les principes de la théorie de l'agence, la théorie des capacités dynamiques et l'approche institutionnelle, et formule plusieurs hypothèses testables. Dans cette continuité, et en s'appuyant sur ces fondements théoriques, nous proposons un modèle théorique illustrant le lien entre la dématérialisation et le contrôle fiscal. Ce modèle repose sur trois axes principaux :

- Impact organisationnel → transformation interne de l'administration fiscale : La digitalisation transforme les processus internes de l'administration fiscale en améliorant la coordination entre les services, en réduisant les erreurs humaines et en optimisant le suivi des dossiers.
- Efficacité du contrôle → amélioration des techniques de contrôle grâce aux nouvelles technologies : L'intelligence artificielle et le Big Data permettent d'affiner le ciblage des contrôles fiscaux, rendant les vérifications plus pertinentes et réduisant ainsi le taux d'évasion fiscale.
- Conformité des contribuables → influence sur le comportement fiscal des contribuables : L'automatisation des déclarations et la traçabilité des transactions renforcent la transparence, limitent les possibilités de fraude et incitent les contribuables à respecter leurs obligations fiscales.

Nous formulons ainsi les hypothèses suivantes :

- *H1 : La dématérialisation améliore l'efficacité du contrôle fiscal en optimisant l'accès aux données en temps réel et en facilitant leur exploitation.*
- *H2 : L'utilisation des technologies numériques réduit l'asymétrie d'information en renforçant la transparence des échanges entre l'administration fiscale et les contribuables.*
- *H3 : L'automatisation des procédures fiscales influence positivement le taux de conformité des contribuables en réduisant les erreurs déclaratives et en simplifiant les obligations fiscales.*
- *H4 : La digitalisation du contrôle fiscal contribue à la réduction de la fraude fiscale grâce à une meilleure interconnexion et un croisement accru des données financières.*

Cependant, l'efficacité de ces mécanismes repose largement sur la qualité des infrastructures numériques et sur la capacité des administrations fiscales à les exploiter de manière optimale. En conclusion, cette revue de littérature a montré que la digitalisation du contrôle fiscal est un phénomène complexe, influencé par des facteurs organisationnels, technologiques et institutionnels. Cependant, il reste nécessaire d'élargir la recherche en combinant ces dimensions et en développant des modèles intégrés, ce que propose notre approche théorique.

3. Dématérialisation et performance dans la gestion et l'organisation du travail

En facilitant l'optimisation des processus, la dématérialisation devient un facteur déterminant dans l'évolution de la gestion et de l'organisation du travail au sein de l'administration fiscale.

Ce phénomène peut être analysé à travers la théorie de la gestion par les résultats (Behn, 2003), qui stipule que l'automatisation des processus administratifs permet non seulement d'améliorer l'efficacité organisationnelle, mais aussi de mieux allouer les ressources humaines en fonction des besoins stratégiques. En facilitant l'automatisation des tâches à faible valeur ajoutée, telles que la gestion des déclarations fiscales ou le traitement des demandes d'attestations fiscales, la DGI peut recentrer ses agents sur des missions essentielles comme le contrôle fiscal et le recouvrement, comme le recommande cette théorie.

De plus, selon la théorie des capacités dynamiques (Teece, 2007), l'adaptabilité des organisations face à un environnement en constante évolution est cruciale. La dématérialisation des processus à la DGI illustre cette théorie, en permettant à l'administration fiscale de réallouer ses ressources humaines vers des activités à plus forte valeur ajoutée, tout en améliorant la spécialisation des compétences des agents.

Ces changements ont conduit à une réduction significative de la charge de travail administratif, libérant ainsi du temps pour les agents de l'assiette fiscale et du recouvrement. Cette réallocation de tâches permet une meilleure spécialisation des compétences, en ligne avec les principes de la théorie de la gestion des ressources humaines et de la spécialisation des tâches (Boudreau, 2009), qui préconise l'optimisation de l'utilisation des ressources humaines pour augmenter l'efficacité organisationnelle.

La mise en place de services en ligne a également entraîné une diminution des coûts de transaction, une réduction des erreurs de saisie et une amélioration de la transparence, renforçant la gouvernance électronique (Dunleavy et al., 2006), qui souligne l'impact de la digitalisation sur l'amélioration de la transparence et de la responsabilité dans l'administration publique.

4. Digitalisation et système d'information de la DGI

La transformation numérique a profondément impacté le Système d'Information de la DGI, appelé Système Intégré de Taxation (SIT), facilitant ainsi une meilleure centralisation et exploitation des données fiscales. Cette évolution peut être analysée à travers la théorie de la gouvernance électronique (Dunleavy et al., 2006), qui soutient que la digitalisation des systèmes administratifs améliore la transparence, l'efficacité et la responsabilité des gouvernements. Grâce à la digitalisation, le SIT a été enrichi d'informations pertinentes, fiables et exploitables en temps réel, renforçant ainsi la capacité de la DGI à gérer les données fiscales de manière plus agile et réactive.

La télédéclaration, qui fusionne les étapes de dépôt et de traitement des déclarations fiscales au sein du SIT, représente un progrès significatif pour les opérations de contrôle fiscal. Cette automatisation des processus peut être mise en relation avec le modèle de gestion des processus d'affaires (Hammer, 1990), qui plaide pour la réingénierie des processus afin d'éliminer les inefficacités, de réduire les délais et d'améliorer la productivité. L'ancienne méthode de dépôt manuel, où une déclaration pouvait rester non saisie pendant des années, est remplacée par un système intégré qui permet une prise en charge instantanée des données. Ce changement s'inscrit dans l'idée de modernisation administrative (Osborne et Gaebler, 1992), qui repose sur l'utilisation des technologies pour moderniser les pratiques administratives et optimiser la gestion des ressources.

La digitalisation a donné aux inspecteurs fiscaux une autonomie renforcée pour collecter les informations essentielles au contrôle fiscal, ce qui est en ligne avec la théorie de la gestion des connaissances (Nonaka, 1994). L'accès en temps réel aux données permet de sécuriser les processus et de faciliter les recoupements d'informations, augmentant ainsi la fiabilité et la traçabilité des transactions fiscales. Cette évolution est également un exemple concret de l'application de la théorie des systèmes d'information (Laudon et Laudon, 2019), qui considère

que l'intégration des technologies de l'information dans l'administration permet une gestion plus fluide et rapide des données, ce qui est crucial pour des contrôles fiscaux efficaces.

Malgré ces avancées, des défis demeurent, notamment l'incomplète interopérabilité des systèmes d'information de l'État, ce qui ralentit la fluidité des échanges entre différents acteurs institutionnels. Ce retard dans l'intégration numérique peut être analysé à travers le cadre conceptuel de la théorie de l'innovation ouverte (Chesbrough, 2003), qui met en évidence l'importance de la collaboration interinstitutionnelle pour accélérer l'innovation et la diffusion des technologies. L'interopérabilité entre les systèmes d'information est essentielle pour garantir une gestion fluide des données et éviter les blocages administratifs.

L'étude révèle que ce retard affecte directement l'efficacité du droit de communication. Ce problème peut être compris à travers le modèle de gestion des risques en informatique (McFarlan, 1984), qui souligne comment l'incapacité de synchroniser les données en temps réel engendre des risques de non-conformité et ralentit les processus décisionnels dans le contrôle fiscal.

Pour renforcer l'efficacité du contrôle fiscal, la DGI doit non seulement améliorer son système d'information en automatisant davantage les recoupements de données, mais aussi élargir les autorisations de consultation de sa propre base interne (SIT) à l'ensemble de ses contrôleurs. Ce processus est soutenu par la théorie de l'automatisation des processus (Davenport, 1993), qui préconise l'automatisation pour réduire les erreurs humaines, améliorer la précision et accélérer les opérations. En optimisant le système d'information et en accélérant l'interopérabilité avec ses partenaires, la digitalisation pourra pleinement jouer son rôle dans l'amélioration du contrôle fiscal et la lutte contre la fraude.

5. Digitalisation et contrôle fiscal

Grâce à la dématérialisation des procédures et à l'intégration des données numériques échangées avec d'autres organismes, l'administration fiscale peut enrichir ses bases de données et perfectionner son système d'information (CHAMI Mustapha MOUSSAOUI Aziz, 2022). Cette évolution est en parfaite adéquation avec le concept de gouvernance numérique (Dunleavy et al., 2006), qui soutient que la numérisation des administrations publiques améliore non seulement la transparence et l'efficacité des processus, mais aussi la réactivité des services publics, y compris dans la gestion fiscale.

La digitalisation des procédures a pour objectif d'améliorer la productivité des services de contrôle fiscal, de cibler plus précisément les vérifications à risque, et de réduire la charge administrative pesant sur les entreprises. Cela fait écho à la théorie des systèmes d'information (Laudon et Laudon, 2019), qui stipule que les systèmes d'information centralisés permettent de maximiser l'efficacité organisationnelle, en facilitant la collecte, le traitement et l'analyse des données en temps réel. Le système centralisé SIT permet ainsi à la DGI de traiter des volumes importants de données de manière plus rapide et plus fiable, ce qui est essentiel pour garantir l'exactitude des évaluations fiscales et optimiser la prise de décision.

Le plan stratégique 2003-2007 de la DGI, qui a recommandé la transformation du système d'information en un système intégré, s'inscrit dans le cadre de la théorie de l'innovation technologique (Tushman et Anderson, 1986), qui suggère que les révolutions technologiques entraînent une redéfinition des processus et des systèmes d'information au sein des organisations. En améliorant le fonctionnement du SIT et en intégrant des applications spécifiques, la DGI a pu perfectionner ses opérations fiscales, ce qui est également un exemple de mise en pratique de la théorie de la réingénierie des processus d'affaires (Hammer, 1990), selon laquelle la refonte des processus permet d'éliminer les inefficacités et d'améliorer les performances.

Le projet SIT a permis à la DGI de mettre en place un système automatisé et astucieux pour détecter les mauvais déclarants et sélectionner les entreprises à contrôler. Ce processus s'appuie sur la théorie des systèmes automatisés de décision (Simon, 1977), qui postule que les systèmes automatisés, en utilisant des algorithmes et des données objectives, peuvent améliorer l'objectivité et l'efficacité des processus décisionnels. Le Système Analyse Risque (SAR), qui calcule le score de risque des entreprises, est un exemple de l'application de la théorie de la gestion des risques (McFarlan, 1984), qui souligne l'importance de la collecte de données pertinentes et de leur analyse systématique pour évaluer les risques fiscaux.

Le système SAR, étant indépendant des interventions humaines et basé uniquement sur des critères objectifs, reflète la théorie de l'automatisation des processus (Davenport, 1993), qui considère l'automatisation comme un moyen efficace de réduire les erreurs humaines et d'augmenter la précision des décisions administratives. Cela garantit une gestion rigoureuse des risques, indépendamment des relations sociales ou commerciales entre l'administration fiscale et les contribuables.

Ce système de notation est continuellement mis à jour pour améliorer la précision du ciblage des entreprises à risque, un processus qui peut être expliqué par le concept de systèmes adaptatifs dans la gestion des données (Holland, 1992). Le système étant en constante évolution, il apprend de ses erreurs passées et s'adapte aux nouvelles informations, ce qui permet à la DGI de rester réactive face aux nouvelles dynamiques fiscales.

6. Digitalisation, recettes fiscales et nombre de dossiers vérifiés

Les recettes fiscales du Maroc ont connu une évolution notable au cours des cinq dernières années, marquée par une augmentation progressive et des changements dans la structure des impôts. Cette tendance est le fruit de diverses réformes et stratégies mises en place par le gouvernement pour améliorer la mobilisation des ressources et moderniser le système fiscal.

Le tableau présente l'évolution des recettes fiscales totales et leur répartition entre différents types d'impôts au fil des années (2019-2023).

Tableau 1 : L'évolution des recettes fiscales du Maroc au cours des cinq dernières années, en millions de dirhams (MDH) :

Année	Recettes fiscales totales	TVA	IR	IS	TIC	Autres impôts
2019	238 200	110 500	65 300	38 700	18 500	5 200
2020	225 400	105 200	62 100	35 800	17 900	4 400
2021	250 100	120 800	68 500	42 300	19 200	6 100
2022	275 600	135 700	75 200	48 900	21 500	7 300
2023	302 400	152 300	82 100	55 700	23 800	8 500

Source : Élaboré par les auteurs à partir des données de la DGI

Tout d'abord, les recettes fiscales ont connu une hausse constante ces dernières années, témoignant d'une meilleure efficacité de la collecte des impôts et d'une croissance économique soutenue. En effet, elles passent de **238 200 en 2019** à **302 400 en 2023**, soit une augmentation d'environ **27% en 5 ans**. Ensuite, cette croissance semble régulière, avec une augmentation notable après **2021**.

Par ailleurs, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) constitue la principale source de recettes fiscales, représentant environ **45% à 50% du total** chaque année. Elle a connu une forte augmentation, passant de **110 500 en 2019** à **152 300 en 2023**.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu (IR), il suit également une tendance haussière. Il passe ainsi de **65 300 en 2019** à **82 100 en 2023**, ce qui peut refléter une amélioration des revenus des contribuables.

De plus, l'impôt sur les sociétés (IS) a aussi progressé, mais plus lentement que l'IR et la TVA. Il évolue de **38 700 en 2019** à **55 700 en 2023**. Quant aux taxes intérieures de

consommation (TIC), elles sont également en hausse, atteignant **23 800 en 2023** contre **18 500 en 2019**. Cela peut indiquer une consommation accrue des produits soumis à ces taxes, tels que le carburant, le tabac et l'alcool.

Enfin, les autres impôts ont presque doublé entre **2019 et 2023**, bien qu'ils restent une part relativement faible des recettes fiscales totales.

Cette progression pourrait être liée à plusieurs facteurs : amélioration de la collecte des impôts, croissance économique, élargissement de l'assiette fiscale ou augmentation des taux d'imposition.

Bien que les recettes fiscales aient connu une évolution positive ces dernières années, des défis persistent. Il est essentiel de continuer à renforcer la transparence, à lutter contre la fraude fiscale et à adapter le système fiscal aux évolutions économiques et sociales.

Par ailleurs, le Maroc s'est engagé dans une réforme fiscale globale à l'horizon 2026, visant à moderniser le système, à le rendre plus équitable et plus efficace. Cette réforme devrait avoir un impact significatif sur l'évolution des recettes fiscales dans les années à venir.

Concernant le nombre de dossiers examinés, le tableau ci-dessous illustre le volume des vérifications effectuées par l'administration fiscale marocaine au cours des cinq dernières années.

Tableau 2 : L'évolution du nombre de dossiers vérifiés par type de contrôle

Année	Contrôle sur pièces	Contrôle sur place
2019	45 250	3 850
2020	42 800	3 520
2021	47 374	4 120
2022	45 120	4 500

Source : Élaboré par les auteurs à partir des données de la DGI

Tout d'abord, ce tableau présente l'évolution du nombre de contrôles fiscaux, en distinguant le **contrôle sur pièces** et le **contrôle sur place** entre **2019 et 2022**. D'une part, le **contrôle sur pièces**, qui est réalisé à distance sur la base des documents fournis par les contribuables, constitue la majorité des vérifications fiscales. Dans un premier temps, son nombre a diminué en **2020**, passant de **45 250 à 42 800**, probablement en raison des perturbations causées par la pandémie de COVID-19. Ensuite, en **2021**, il a connu une hausse significative pour atteindre **47 374**, ce qui peut s'expliquer par un rattrapage des vérifications reportées l'année précédente. Toutefois, en **2022**, une légère baisse a été observée (**45 120**), bien que le niveau reste supérieur à celui de **2019**.

D'autre part, le **contrôle sur place**, qui est plus approfondi et réalisé directement chez les contribuables, est nettement moins fréquent. Dans un premier temps, il a également diminué en **2020**, atteignant **3 520** contre **3 850** en **2019**. Puis, en **2021**, une reprise a été constatée avec **4 120 contrôles**, traduisant un retour progressif à la normale. Enfin, en **2022**, il a continué à augmenter pour atteindre **4 500**, soit son niveau le plus élevé sur la période étudiée. En conclusion, après une baisse en **2020**, probablement due aux restrictions sanitaires, l'administration fiscale a progressivement intensifié les contrôles en **2021 et 2022**. D'une part, les **contrôles sur pièces** restent prédominants, bien qu'ils aient connu des variations. D'autre part, la hausse des **contrôles sur place** en **2022** pourrait indiquer un renforcement des vérifications approfondies pour lutter contre la fraude fiscale.

7. Défis, recommandations et discussion

La digitalisation des procédures fiscales transforme profondément le contrôle fiscal, mais elle soulève plusieurs défis cruciaux. Si les avantages de la digitalisation tels que l'amélioration

de l'efficacité, de la traçabilité et de la détection des irrégularités sont indéniables, certains obstacles persistent, notamment en ce qui concerne l'accessibilité aux technologies, les coûts de mise en œuvre, et la résistance au changement au sein des administrations fiscales et des contribuables.

Un des principaux défis de la digitalisation du contrôle fiscal est l'accessibilité aux technologies, notamment dans les pays en développement comme le Maroc. Bien que la mise en place du système de digitalisation ait permis d'améliorer le processus, l'accès aux outils numériques reste limité pour certaines catégories de contribuables et même pour certains agents fiscaux dans des régions reculées. Ce défi d'accessibilité est également lié aux infrastructures numériques insuffisantes dans certaines zones rurales ou moins développées, ce qui ralentit l'intégration de la digitalisation au sein de l'administration fiscale. Ce problème d'accessibilité est bien décrit par la théorie de l'infrastructure technologique (Zhu et al., 2006), qui montre comment l'inefficacité des infrastructures numériques peut constituer un frein majeur à l'adoption de nouvelles technologies.

Le coût de mise en œuvre des technologies de digitalisation représente un autre obstacle important. La mise en place d'un système intégré comme le SIT ou le SAR requiert d'importants investissements en infrastructure numérique, formation des agents fiscaux, et mises à jour continues des systèmes. Ces coûts peuvent être particulièrement lourds pour les administrations fiscales des pays émergents, où les ressources sont souvent limitées. Selon la théorie des coûts de transaction (Williamson, 1981), l'introduction de nouvelles technologies dans un environnement où les coûts initiaux et récurrents sont élevés peut entraîner des inefficacités économiques et opérationnelles, ce qui peut ralentir le déploiement des réformes fiscales numériques.

Un autre défi majeur dans le processus de digitalisation du contrôle fiscal est la résistance au changement, tant de la part des agents fiscaux que des contribuables. La résistance institutionnelle, souvent due à la crainte de l'automatisation des tâches ou à la peur de perdre un contrôle direct sur le processus, peut entraver l'efficacité de la digitalisation. Les théories du changement organisationnel (Kotter, 1996) expliquent comment les résistances internes à l'innovation peuvent ralentir l'adoption des nouvelles technologies dans une organisation. Dans le contexte fiscal, cette résistance peut se manifester par la réticence des agents à adopter les nouveaux outils ou par une gestion inefficace de l'introduction de la digitalisation, rendant ainsi difficile l'optimisation des processus fiscaux.

Dans le contexte marocain, la dématérialisation fiscale a permis des avancées notables, telles que l'amélioration de la collecte des informations fiscales et la réduction des pratiques frauduleuses. Cependant, il est essentiel de noter que d'autres pays ont également entrepris des réformes similaires et peuvent offrir des enseignements précieux. Par exemple, la **France** a mis en place une approche de facturation électronique obligatoire et d'intelligence artificielle pour optimiser le ciblage des contrôles fiscaux. Ces technologies ont non seulement amélioré la traçabilité des transactions, mais aussi renforcé la précision des contrôles fiscaux en analysant les données en temps réel.

De même, des pays comme la Tunisie ont développé des plateformes numériques pour faciliter les déclarations fiscales, bien qu'ils aient rencontré des défis liés à l'infrastructure numérique et à la formation des agents fiscaux. Ces exemples montrent que la dématérialisation fiscale, bien qu'efficace, repose également sur des réformes institutionnelles et une adaptation continue aux évolutions technologiques.

En comparant ces différentes expériences, il apparaît que, bien que la dématérialisation du contrôle fiscal au Maroc ait conduit à des résultats positifs, des pays ayant un niveau de digitalisation plus avancé ont su mieux tirer parti des technologies comme l'intelligence artificielle et le big data pour détecter des comportements frauduleux complexes et automatiser davantage les contrôles fiscaux.

Dans le cadre de la digitalisation du contrôle fiscal, plusieurs défis doivent être surmontés pour garantir une mise en œuvre réussie et optimiser l'efficacité des nouveaux systèmes. À cet égard, il est essentiel d'explorer des solutions pratiques qui permettent de surmonter ces obstacles. Donc nous proposons plusieurs recommandations visant à renforcer l'infrastructure numérique, réduire les coûts de mise en œuvre, gérer efficacement le changement organisationnel et améliorer l'interopérabilité des systèmes d'information. Ces recommandations visent à maximiser les bénéfices de la digitalisation tout en tenant compte des défis opérationnels rencontrés.

Pour résoudre les problèmes d'accessibilité, il est nécessaire d'investir davantage dans l'infrastructure numérique, en particulier dans les zones rurales ou moins développées. Cela nécessite, entre autres, la mise en place de centres de formation pour les agents fiscaux, ainsi que l'élargissement de l'accès à Internet et aux outils numériques pour les contribuables.

Concernant la réduction des coûts d'intégration, il serait pertinent de privilégier des solutions technologiques modulaires, permettant une adaptation progressive des outils en fonction des ressources disponibles. Par ailleurs, l'utilisation de technologies open-source pourrait également contribuer à réduire les coûts de mise en œuvre et de maintenance à long terme.

En ce qui concerne la gestion du changement organisationnel, il est primordial de mettre en place une stratégie efficace qui inclut la formation continue des agents fiscaux. De plus, un accompagnement adéquat des contribuables et la création de canaux de communication clairs permettraient de répondre aux préoccupations liées à l'automatisation. Cela favoriserait ainsi la réduction de la résistance au changement et l'amélioration de l'acceptation des nouvelles procédures.

Enfin, l'amélioration de l'interopérabilité entre les différents systèmes d'information publics et privés est cruciale. Elle faciliterait une meilleure fluidité des échanges de données, réduisant ainsi les incohérences dans les déclarations fiscales et facilitant la coopération entre les différentes institutions fiscales.

8. Conclusion

La dématérialisation et la digitalisation du contrôle fiscal représentent une avancée majeure dans la modernisation de l'administration fiscale. Grâce à ces transformations, la DGI a pu améliorer l'efficacité organisationnelle, renforcer la traçabilité des opérations fiscales et optimiser la gestion des ressources humaines. Ces évolutions ont permis de limiter les erreurs, de réduire les délais de traitement et de faciliter l'accès aux informations pour les agents fiscaux, contribuant ainsi à une meilleure transparence et à une optimisation des missions de contrôle.

Cependant, ces avancées ne sont pas exemptes de défis. La question de l'interopérabilité des systèmes d'information entre la DGI et ses partenaires demeure un enjeu majeur. L'échange de données en temps réel est encore limité par des infrastructures hétérogènes et des pratiques administratives parfois réfractaires au changement. De plus, la transition numérique exige une montée en compétences des agents fiscaux afin d'exploiter pleinement les potentialités offertes par les nouvelles technologies.

Ainsi, pour maximiser les bénéfices de la digitalisation, il est impératif de renforcer les investissements dans les infrastructures numériques, d'accélérer la coopération interinstitutionnelle et d'adopter une approche progressive d'amélioration continue. L'avenir du contrôle fiscal repose sur une automatisation accrue des processus, une exploitation intelligente des données massives et une adaptation constante du cadre réglementaire. Une transformation réussie permettra non seulement d'améliorer l'efficacité des contrôles fiscaux, mais aussi de renforcer la confiance des contribuables dans l'administration fiscale.

En définitive, la digitalisation du contrôle fiscal ne doit pas être perçue uniquement comme une modernisation technique, mais comme un véritable levier stratégique pour une administration plus performante, agile et adaptée aux exigences d'un environnement fiscal en perpétuelle évolution.

Références :

- (1). AABOUB, I., & AL MAACHE, M. (2024). Impacts de l'optimisation fiscale sur la performance financière des entreprises à l'ère de la digitalisation au Maroc. *Revue économie, gestion et société*, 1(41).
- (2). BOUMAHDI, L., & M'BARK, OUASHIL (2023). L'impact de la digitalisation des services fiscaux sur la performance de la direction générale des impôts au Maroc. *Examen de la gestion publique et à but non lucratif*, 6(1).
- (3). Caron, É. (2021). Le Big Data fiscal : quelles conséquences pour le contrôle fiscal et les contribuables ? *Gestion & Finances Publiques*, 6(6), 77-83.
- (4). CHAMI, M., & MOUSSAOUI, A. (2022). Le contrôle fiscal à l'ère de la dématérialisation de l'administration fiscale (Cas de la Direction Régionale de Marrakech). *Revue de Management et Cultures*, (7), 171-189.
- (5). EL GHIOUAN, EM, & EL ADNANI, MJ (2023). L'impact de la digitalisation sur la performance de l'administration fiscale marocaine. *Revue internationale de comptabilité, finance, audit, gestion et économie*, 4(3-1), 591-607.
- (6). EL HARCHI, AYMANE (2024). LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE: LE ROLE DES AVANCEES TECHNOLOGIQUES (Étude comparative entre le Maroc et la France). *Revue de Droit Civil, Economique et Comparé*, 5(1).
- (7). Fadwa, ERRAGZI (2024). L'impact de la numérisation sur la performance du système fiscal marocain : une revue de littérature. *Revue Dossiers De Recherches en Économie Et Management Des Organisations*, 9(1), 56-69.
- (8). Granger, A. (2017). La dématérialisation, ou le renforcement de la coopération requise du payeur. *Gestion et finances publiques*, (6), 84-87.
- (9). KHANFOR, A., & EL MANIANI, MOHAMED (2019). Effet de la modernisation du service public sur la performance de l'administration fiscale. *Revue de la gestion publique et à but non lucratif*, 4(1).
- (10). Lambert, T. (2018). Contribution à la définition des nouvelles problématiques du contrôle fiscal. *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, (1), 7-15.
- (11). Lambert-Wiber, S. (2017). Le contrôle fiscal des entreprises à l'ère de la dématérialisation. *Gestion et finances publiques*, (6), 92-98.
- (12). Loukili, D., & Ismaili, AA (2021). Performance de l'administration fiscale marocaine : Perspective citoyenne. *Alternatives Managériales Economiques*, 3(1), 125-143.
- (13). Mellal-Maroc, SMSB Le contrôle fiscal à l'ère de la digitalisation de l'administration fiscale au Maroc : Une révolution en marche ou une réalité imposée ?
- (14). Michel, M. (2017). La dématérialisation du contrôle fiscal des entreprises : La transmission des FEC et les problématiques rencontrées par les professionnels de l'expertise comptable. *Gestion et finances publiques*, (6), 99-103.
- (15). MISOID, M., ELBAHLOULI, L., & SALEHDDINE, A. (2019). La contribution de la télédéclaration à l'amélioration de la performance de la Direction générale des impôts au Maroc. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 3(1).
- (16). Ouajdouni, A., Chafik, K., & Boubker, O. (2020). Transformation Digitale de l'Administration Publique au Maroc : Revue de la littérature et état des lieux. *Journal scientifique européen*, Vol.16, n° 19, p. 406-432.

- (17). Poitevin-Lavenu, F. (2011). E-fiscalité : les règles fiscales à l'ère de la dématérialisation (Thèse de doctorat, Paris 2).
- (18). PWC et Banque mondiale (2018). Payer des impôts 2019, quatorze années de données et d'analyses de systèmes fiscaux dans 190 économies : comment la technologie affecte-t-elle l'administration et la politique fiscales.
- (19). Rachad, DARHOU, Jihane, JAMAI, & Kamal, HASSANI (2024). La digitalisation de l'administration publique au Maroc : état des lieux et apport. *Revue Dossiers De Recherches en Économie Et Management Des Organisations*, 9(1), 129-148.
- (20). Rapport d'activité de la direction générale des impôts de l'année 2022
- (21). Rapport d'activité de la direction générale des impôts de l'année 2023
- (22). Vial, G. (2019). Comprendre la transformation numérique : une revue et un programme de recherche. *Journal of Strategic Information Systems Review*, 71.
- (23). Westerman, G. ET. Al. (2011) ; Transformation numérique : une feuille de route pour une organisation valant un milliard de dollars ; *MITSloan Management Review*