

Les critères d'évaluation du contrôle fiscal au Maroc : quels indicateurs de performance pour la DGI ?

Tax Audit assessment: Setting up Performance Indicators for the Moroccan Tax Authority

Abderrahman ELGHAZZALI, (Doctorant chercheur)

*Laboratoire de Recherche En Finance, Audit et Gouvernance des Organisations (LRFAGO)
Ecole national de commerce et de gestion (ENCG)
Université Hassan Premier, Settat, Maroc*

Jalal AIT OUAKRIM, (Enseignant chercheur)

*Laboratoire de Recherche En Finance, Audit et Gouvernance des Organisations (LRFAGO)
Ecole national de commerce et de gestion (ENCG)
Université Hassan Premier, Settat, Maroc*

Adresse de correspondance :	Ecole Nationale de Commerce et de Gestion Km 3 route de Casablanca, Settat Université Hassan 1 ^{er} Maroc (Settat) BP 658 Tél:05 23 40 12 02 / Fax: 05 23 40 13 62
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude. Ils assument l'entière responsabilité de tout éventuel plagiat, de l'usage de l'intelligence artificielle dans la rédaction, ainsi que des résultats présentés dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	ELGHAZZALI, A., & AIT OUAKRIM, J. (2025). Les critères d'évaluation du contrôle fiscal au Maroc : quels indicateurs de performance pour la DGI ?. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 6(10), 438–458.
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: 18/08/2025

Accepted: 27/09/2025

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

ISSN: 2658-8455

Volume 6, Issue 10 (2025)

Les critères d'évaluation du contrôle fiscal au Maroc : quels indicateurs de performance pour la DGI ?

Résumé :

Le présent article explore les critères d'évaluation des systèmes de contrôle des administrations publiques avec pour objectif de proposer un modèle équipé d'un ensemble d'indicateurs destinés à l'administration fiscale marocaine. Le travail réalisé est le résultat d'une revue approfondie de la littérature concernant l'évaluation de la performance dans le domaine du management de l'appareil public. Mais, il est également le fruit des expériences que les auteurs ont accumulées soit en travaillant au sein de la direction des impôts au Maroc, soit en interagissant avec celle-ci. L'article aborde d'abord la notion de la performance dans son sens large, en mettant en exergue l'utilité de sa mesure comme étant l'élément déclencheur de la boucle du pilotage dans le domaine de gestion en général, et dans le management public en particulier. La partie suivante porte une attention particulière au recensement des principaux ratios parmi les plus pratiqués dans la gestion publique. Après avoir démontré minutieusement le besoin de mettre en place un système rigoureux pour l'évaluation du processus de contrôle fiscal, l'article présente un modèle bien défini, complet et détaillé qui couvre tous les aspects stratégiques et opérationnels liés au processus de contrôle fiscal. En effet, il est proposé un modèle qui inclut non seulement les aspects financier et quantitatif, mais qui couvre également les volets temporels, qualitatifs et ceux liés aux processus internes et à la gestion des ressources au niveau de la Direction des impôts. Dans sa dernière partie, l'article a pour but de mettre l'accent sur les facteurs clés qui interviennent de manière significative dans le processus de contrôle fiscal ; ces facteurs tantôt endogènes et exogènes à l'administration étant susceptibles de constituer des sources d'influence de la performance recherchée.

Mots clés : Contrôle fiscal, indicateurs de performance, efficacité, efficience

JEL Classification : H83

Type du papier : Recherche Théorique

Abstract:

Based on a study of the various performance indicators in the public sector, and based on the professional experience the authors have accumulated either in working for the Moroccan Tax administration, or in interacting with it, our research aims to develop a set of performance indicators to be used by the Moroccan tax authority in order to assess the performance of tax audits. The article discusses first the concept of performance in its broad sense by highlighting the usefulness of its measurement as the triggering element of the management loop in the field of management in general, and in public management in particular. The following section gives particular attention to identifying the main ratios among the most commonly used in public management. After demonstrating the need to setup a system for assessing the tax audit process, the paper suggests to the Moroccan Tax Authority a well-defined, comprehensive, and detailed model that covers all strategic and operational aspects related to tax audit. Indeed, the proposed model includes not only the financial and quantitative aspects, but it goes beyond them and covers the qualitative aspects related to internal processes and resources management. Finally, the end of the paper aims to underline the key factors that significantly influence the tax audit process. These factors, whether endogenous or exogenous to the tax administration, are likely to constitute sources of influence on the desired performance.

Keywords: Tax control, performance indicators, efficacy, efficiency

Classification JEL: H83

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

Au Maroc, le contrôle fiscal trouve son fondement dans la constitution de 2011 à travers son article 39 qui consacre le principe de l'égalité devant l'impôt et reconnaît implicitement le principe de contrôle fiscal, lequel s'impose donc comme étant la contrepartie évidente d'un système fiscal déclaratif visant à appréhender les manquements à la législation fiscale et comptable (Ourchakou, 2007). Que ce soit du point de vue de l'équité entre contribuables, de l'égalité de concurrence entre entreprises ou professionnels ou recettes budgétaires, on ne pourrait envisager un régime déclaratif sans contrôle (Kesraoui, 2017). Autrement dit, le contrôle fiscal est le moyen dévolu à l'administration fiscale, en vertu de l'article 210 du code général des impôts, pour s'assurer de la sincérité des écritures comptables et des déclarations souscrites par les contribuables, ainsi que de l'existence effective des biens figurant à l'actif. Il inclut également les opérations de recoupement des informations sur les contribuables à travers les opérations de demande de communication auprès des acteurs nationaux qu'étrangers.

Étant une administration publique, la Direction Générale des Impôts (DGI) est soumise au principe constitutionnel de la reddition des comptes ainsi qu'à l'obligation de se soumettre à la nouvelle disposition de la culture de la gestion axée sur les résultats telle qu'elle a été disposée par la dernière loi organique des finances N° 130.13¹ (Loi Organique n° 130-13 relative à la Loi de finances). C'est une disposition qui ambitionne de mettre en œuvre les bonnes pratiques de gestion des appareils publics à l'instar de celles du secteur privé. Le but est de transformer la gestion publique en une gestion axée sur l'efficacité, l'efficience et l'atteinte des objectifs fixés (Lafram & Lamalem, 2021) afin d'aboutir à une performance des finances publiques.

En rapportant les recettes issues du contrôle fiscal aux recettes fiscales nettes, on obtient un taux de 5,85 % pour l'année 2022, 5,78% en 2023 et 6,75% en 2024 sachant que celles-ci sont impactées par l'effet de l'amnistie fiscale de l'année budgétaire 2024 (Rapports d'activité de la DGI des années 2022, 2023 et 2024). De plus, si nous soulignons que la DGI marocaine évalue le manque à gagner fiscal, uniquement pour la TVA, l'IS et l'IR à près de 5,3 points de PIB soit environ 60 milliards de Dirhams en 2020 (Doughmi, 2020), nous réaliserons que le potentiel fiscal non exploité revêt une importance capitale, et que le contrôle fiscal est probablement entaché de lacunes qui limitent sa performance. C'est pourquoi il est jugé essentiel de mettre en place un système de diagnostic et d'évaluation de la performance du système actuel de contrôle fiscal. Ce constat nous interpelle à poser la problématique suivante :

Quels indicateurs de performance permettent-ils à la DGI d'évaluer l'efficacité du contrôle fiscal au Maroc ?

Afin de répondre efficacement à cette problématique, le présent article s'articulera autour de trois axes essentiels. Dans un premier axe, nous allons déceler la notion de performance, découvrir l'utilité de procéder à une évaluation de la performance et les indicateurs adoptés selon des modèles bien définis ainsi que dans le domaine du management public. Par ailleurs, dans un deuxième axe, nous allons proposer, à la lumière des modèles précités, un nouveau modèle spécifique à l'administration fiscale marocaine pour évaluer la performance de son système de contrôle fiscal. Enfin, le dernier axe abordera les facteurs humains, technologiques, socioéconomiques et comportementaux qui impactent la performance du contrôle fiscal.

Le présent travail a un double intérêt : un intérêt académique qui vise à doter les étudiants et les chercheurs d'un document scientifique qui traite la notion de performance, et l'utilité de sa mesure selon les modèles préconisés dans le domaine du management public. Et un intérêt managérial qui vise à alerter l'administration fiscale sur la nécessité d'évaluer le contrôle fiscal, et de se doter d'un modèle spécifique pour évaluer la performance de l'une de ses trois missions.

¹ La loi organique 130-13 au Maroc, relative à la loi de finances, est le texte qui fixe le cadre juridique des lois de finances. Elle a été publiée au Bulletin Officiel en juin 2015 et remplace la loi précédente datant de 1972.

2. Évaluation de la performance : notion, utilité et indicateurs

À travers ce titre, nous explorerons d'abord la notion de performance dans son sens large, avant d'étudier son utilité dans le domaine de la gestion pour se pencher par la suite sur la découverte des principaux indicateurs les plus utilisés pour sa mesure.

2.1. La notion de performance

De nos jours, l'évaluation des performances des organisations publiques est devenue essentielle dans de nombreux pays. Cette tendance est largement influencée par le New Public Management (NPM), qui vise à répondre à la demande croissante de la société pour une gestion efficace des fonds publics, afin d'offrir des services de qualité aux citoyens. L'émergence de nouvelles méthodes de gouvernance administrative conjuguée à l'entrée en vigueur de la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances mise en œuvre à partir de 2016, qui vise à renforcer la performance de la gestion publique, a consacré le nouveau principe de la gestion axée sur les résultats, rendant cruciale la nécessité d'établir un système de contrôle de gestion (Moumene & Benhrimida, 2016).

Dans le domaine des sciences de gestion, le concept de la performance est perçu comme la capacité d'atteindre des objectifs définis tout en maximisant l'équilibre entre valeur et coût. Ce concept englobe trois dimensions clés : le résultat d'une action, qui indique la capacité à réaliser des objectifs préalablement établis ; le processus dynamique de mise en œuvre de cette action ; et enfin, l'évaluation du succès, qui mesure le progrès (Moumene & Benhrimida, 2016).

2.2. L'utilité de l'évaluation de la performance

L'évaluation d'une organisation se fonde sur l'analyse de trois composantes fondamentales : l'organisation, qui inclut sa structure et sa culture ; le leadership, qui englobe le style de management ; et le contrôle, axé sur la définition d'objectifs précis et la mesure de la performance. Les indicateurs de performance sont ainsi cruciaux pour évaluer le degré d'accomplissement des missions, permettant d'identifier les dysfonctionnements et les leviers d'amélioration nécessaires pour promouvoir un progrès continu.

En outre, la notion d'évaluation peut être définie comme l'élément déclencheur de la boucle du pilotage. L'évaluation consiste en la réalisation des mesures qui permettent de dire si un fonctionnement est performant ou pas, et quelles sont les actions de correction et d'amélioration à mener (Autissier & Delaye, 2008). Dès lors, la problématique du pilotage est omniprésente dans les organisations, car il ne suffit pas de faire, mais de savoir si ce que l'on fait correspond à ce qui devrait être fait dans les meilleures conditions de coût et de qualité.

En gestion, l'évaluation occupe une place essentielle, car il est impossible de réaliser un pilotage efficace sans mesurer. Malgré sa nature relative, l'évaluation reste essentielle pour toute démarche de gestion. Elle permet d'évaluer les objectifs obtenus et d'identifier les écarts par rapport aux buts préétablis ou à d'autres standards, en utilisant une méthode comparative. La mesure facilite le diagnostic et l'implication dans des tâches qui requièrent des ressources en objectivant la réalité.

En particulier, dans le contexte d'une administration fiscale qui fonctionne comme un service public chargé du financement des dépenses publiques à travers le budget, la performance est essentielle et s'inscrit dans une logique de la qualité des services offerts aux usagers, de gestion fiscale, de recouvrement et du contrôle qui se traduit essentiellement par la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale et le renforcement de la conformité fiscale (Prince Kifwanisu & Landry Mavila, 2022).

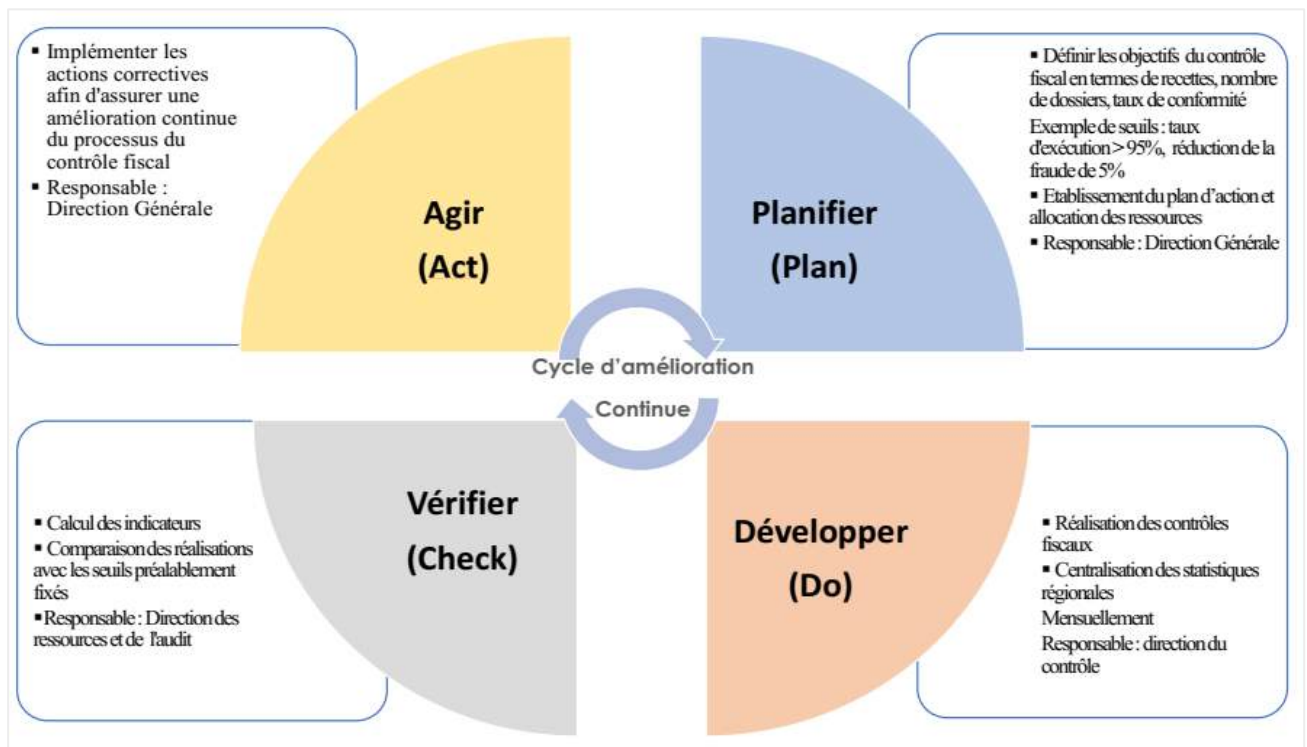
Dans le contexte Marocain, depuis 2012, la DGI a entrepris une démarche de planification stratégique qui s'est traduite par l'élaboration et la mise en œuvre de deux plans stratégiques quinquennaux. Ces initiatives ont entraîné des transformations significatives qui lui ont permise de se positionner comme une administration fiscale moderne et efficace, reconnue pour son rôle

capital dans la stabilité financière du Royaume et son développement socio-économique. De surcroît, le plan stratégique actuel 2024-2028 prône, comme vision : « *l'amélioration de l'expérience du contribuable et de son autonomie ainsi que la promotion de la conformité volontaire et de l'équité fiscale* ». Elle s'appuiera, pour cela, sur « *un capital humain compétent et engagé, une technologie innovante et un système de gestion transparent, moderne et performant* » (Plan Stratégique de la DGI 2024-2028). La lecture de cette vision stratégique démontre clairement que la direction des impôts accorde une attention capitale à certaines valeurs dont la performance prend une place de grande envergure.

Forte de son ambition et de son engagement dans un processus de performance, la DGI s'est lancée dans le défi d'être parmi les administrations les plus modernes et les plus performantes du pays, aussi bien grâce à l'amélioration de la qualité du service rendu à ses usagers et l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale que par la maîtrise de ses coûts, ainsi que l'amélioration de la qualité de la vie professionnelle offerte à ses agents.

Le contrôle fiscal est un métier principal de la DGI, c'est pour cela qu'elle met sa performance au cœur de ses préoccupations. Elle doit être, donc, en mesure de connaissance que ses politiques en matière de contrôle fiscal remplissent les objectifs escomptés. Cela implique une évaluation continue de l'efficacité et de l'efficience de ses actions pour garantir des résultats optimaux, cela se fera à travers des indicateurs bien définis tels qu'ils sont développés dans la section 3 du présent article, et éventuellement, ajuster ou réajuster les stratégies adoptées. Cette démarche s'inscrit dans le cadre d'un processus d'amélioration continue, ce qui interpelle l'administration fiscale quant à la nécessité d'adopter le cycle PDCA comme détaillé dans la Figure 1 ci-dessous. Ce dernier lui permettrait non seulement d'être proactive dans la planification et le suivi des contrôles fiscaux, mais également de renforcer la traçabilité, la transparence et la qualité des interventions.

Figure 1. Processus d'évaluation et d'amélioration du contrôle fiscal selon la méthode PDCA



Source : Auteurs

En outre, et en raison de sa qualité exécutive et de force propositionnelle de la législation fiscale, l'administration fiscale peut également évaluer la performance de la législation fiscale en

vigueur. En général, l'évaluation de la performance du contrôle fiscal est très essentielle pour maintes raisons. Tout d'abord, elle contribue au renforcement de l'efficacité, car elle permet de s'arrêter sur les faiblesses du processus de contrôle fiscal et d'identifier ses opportunités de perfectionnement de manière à renforcer l'efficacité de gestion des ressources fiscales. Ensuite, elle favorise la responsabilité et la transparence dans la mesure où une évaluation draconienne ne peut que renforcer la responsabilité des agents de contrôle et accroître la transparence vis-à-vis des contribuables, ce qui est indispensable pour maintenir la confiance dans l'administration fiscale. Par ailleurs, elle participe à l'optimisation des ressources, puisque la mesure de la performance permet une meilleure affectation des ressources humaines, technologiques et logistiques en fonction des besoins identifiés, ce qui permet d'augmenter l'efficacité des opérations. De plus elle facilite l'adaptation aux changements vu que les mondes économique, social et technologique connaissent des évolutions perpétuelles, et une évaluation continue du processus du contrôle fiscal permet de l'adapter à la situation prévalente pour garantir que les méthodes de contrôle restent pertinentes et efficaces. En outre elle renforce la confiance du contribuable, un contrôle évalué régulièrement quant au respect des droits du contribuable et quant à la justice et au traitement équitable ne peut être qu'en faveur de la relation de confiance entre le contribuable et l'administration avec tout ce que cela implique de répercussions sur la conformité fiscale. Par la suite, elle contribue à l'amélioration des recettes fiscales puisque l'évaluation rigoureuse du contrôle fiscal quant à ses méthodes de programmation et son déroulement permet de compenser le manque à gagner et par conséquent accroître les recettes fiscales. Enfin, l'évaluation de la performance du contrôle fiscal est très utile, car elle joue un rôle dans la prévention de la fraude. En effet, l'identification des lacunes existantes dans le processus de contrôle, à travers son évaluation, permet de mettre en œuvre des mesures préventives contre la fraude fiscale, renforçant ainsi l'intégrité du système fiscal.

Tableau 1. Les données relatives au contrôle fiscal au titre de l'exercice 2023

Contrôle sur place : Nombre de vérifications par catégorie de contribuable					
Catégorie	2022	%	2023	%	Évolution 2022/2023
Personnes Morales	4 248	81%	4 665	81%	10%
Personnes Physiques	967	19%	1 128	19%	17%
Total dossiers vérifiés	5 215	100%	5 793	100%	11%
Contrôle sur place – Droits recouvrés (en MDH)					
Année	Recettes (en MDH)			Évolution	
2020	2 170			—	
2021	2 823			30%	
2022	5 576			97%	
2023	5 801			4%	
Contrôle sur pièces : Nombre de dossiers vérifiés par catégorie de contribuable					
Catégorie	2022	%	2023	%	Évolution 2022/2023
Grandes Entreprises	4 210	9%	4 140	8%	-2%
Autres Personnes Morales	17 648	37%	19 364	35%	10%
Personnes Physiques	25 516	54%	32 092	57%	26%
Total	47 374	100%	55 596	100%	17%
Contrôle sur pièces et régularisation assiettes – Droits recouvrés (en MDH)					
Catégorie	2022	%	2023	%	Évolution 2022/2023
Grandes Entreprises	1 810	37,40%	2 084	38%	15%
Autres Personnes Morales	1 468	30,40%	2 018	37%	37%
Personnes Physiques	1 558	32,20%	1 330	25%	-14%
Total	4 836	100%	5 432	100%	13%

Source : Rapport d'activité de la DGI 2023

En somme, les bienfaits de l'évaluation de la performance de tout processus en général, et ceux du contrôle fiscal en particulier sont très nombreux, ils prennent plus d'importance avec la rigueur et l'approfondissement de l'opération. Par ailleurs, le retour à l'expérience de la DGI souligne la réalité que celle-ci, à travers ses rapports d'activité publiés annuellement au niveau du contrôle fiscal, n'adopte et ne publie que deux indicateurs quantitatifs (voir Tableau 1), à savoir le nombre des dossiers vérifiés avec leur évolution temporelle, et la somme des recettes fiscales issues du contrôle sans pourtant mesurer l'efficacité de la programmation, l'efficacité en matière de ressources allouées et surtout le suivi des dossiers au stade post-vérification pour contrôler les changements éventuels sur le comportement fiscal des contribuables ayant fait l'objet de vérification...

En partant de ce constat, et dans le but de proposer un processus d'évaluation basé sur des indicateurs bien définis et mesurables, il est légitime de procéder à l'examen des principaux indicateurs utilisés dans le domaine de mesure de la performance.

2.3. Les indicateurs de performance

Il existe diverses classifications des indicateurs de performance, ils varient selon les auteurs, la nature des organisations et les objectifs visés.

Selon Autissier Et Delay (2008), les indicateurs peuvent être catégorisés comme suit : d'abord, les indicateurs de coût, qui mesurent la valeur monétaire d'un bien ou d'un service ; ensuite, les indicateurs de résultats, qui évaluent qualitativement et/ou quantitativement les productions ; puis, les indicateurs d'activité, qui fournissent des informations sur les actions mises en œuvre pour atteindre les résultats ; en outre, les indicateurs de performance, qui garantissent que les activités sont réalisées de manière efficace et en conformité avec la stratégie ; et enfin, les indicateurs stratégiques, qui englobent des indicateurs de coût, de résultat ou d'activité et dont les valeurs fournissent des indications directes sur la progression vers la réalisation de la stratégie et de ses objectifs (Prince Kifwanisu & Landry Mavila, 2022).

Pour Kaplan et Norton (1996), les indicateurs de performance sont principalement associés à leur modèle du tableau de bord prospectif « TBP » ou « Balanced Scorecard », qui permet aux organisations de mesurer leur performance au-delà des simples indicateurs financiers. Le TBP est un outil conçu pour formuler la stratégie, la communiquer, établir des objectifs, synchroniser les initiatives des parties prenantes en vue d'atteindre un but commun, et renforcer le retour d'expérience ainsi que le suivi de la stratégie. Par conséquent, il s'agit d'un instrument de gestion qui ne se limite pas uniquement au contrôle des activités, mais il vise aussi à saisir la réalité complexe de la performance des entreprises qui ne peut pas être strictement financière.

Les axes préconisés par le TBP ne forment pas un modèle fixe et universel, mais plutôt une base de réflexion pour l'organisation pour qu'elle puisse établir les indicateurs de performance qui lui sont appropriés en fonction de ses objectifs, de ses stratégies et des diverses caractéristiques de son environnement. En effet, ce modèle ne fige pas les indicateurs à inclure dans chacun des quatre axes parce que ceux-ci sont très variables d'une organisation à l'autre, pourtant, il donne à titre indicatif des déterminants pour chaque axe.

De leur part, les experts du Cercle de Réflexion et d'Échange des Dirigeant des Administrations Fiscales² «CREDAF» ont distingué six indicateurs significatifs des activités d'une administration fiscale, à savoir : les indicateurs de conformité qui contribuent à la mesure du degré de civisme fiscal ; ensuite, les indicateurs de satisfaction qui mesurent le degré de satisfaction des usagers du service public tels qu'ils seront détaillés dans la section suivante ;

² Le CREDAF une association francophone non gouvernementale à but non lucratif, qui regroupe les hauts responsables des administrations fiscales de 30 pays d'expression française situés sur 4 continents. Son objet est de faciliter le dialogue et les échanges entre les pays membres et de promouvoir une coopération internationale multilatérale fondée sur l'intérêt commun et la mutualisation des expériences

puis, les indicateurs de qualité qui montrent la qualité du travail accompli, quel que soit le domaine d'activité ; en outre, les indicateurs des délais qui indiquent si les travaux respectent les délais, souvent légalement définis, dans lesquels il faut les mener à bien dans la mesure où beaucoup d'activités fiscales doivent être réalisées dans lesdits délais ; de plus, les indicateurs du niveau d'activité qui mesurent le niveau atteint par les différentes activités et tâches de l'administration ; enfin, les indicateurs des moyens et de productivité qui donnent une vision du coût des travaux et/ou de fonctionnement de l'administration.

En résumé, la variété des classifications des indicateurs souligne l'importance de les adapter au contexte spécifique de chaque organisation. Cela nous amène à explorer les indicateurs que nous proposons en nous appuyant sur les perspectives d'Autissier, du TBP et du CREDAF afin de définir des outils pertinents pour évaluer la performance du contrôle fiscal dans le contexte de l'administration fiscale Marocaine.

3. Les indicateurs de performance du contrôle fiscal au service de l'administration fiscale

À la lumière de ce qui est précédemment avancé, nous proposons dans le présent titre un ensemble d'indicateurs que l'administration fiscale peut adopter pour mesurer la performance de son système de contrôle fiscal qui constitue la pierre angulaire du système fiscal déclaratif en vigueur. Notre proposition est le résultat d'une réflexion personnelle qui a fusionné les trois modèles d'Autissier, du TBP et du CREDAF pour aboutir à un modèle propre au contrôle fiscal. Le Tableau 2 ci-dessous récapitule ces indicateurs établis au format « GAMUR » et détaillés par : objectif, mode de calcul, unité de mesure, fréquence de mise à jour et responsabilité.

Cependant, il est primordial d'explicitier d'abord le mécanisme de constitution des données qui feront la base de ces indicateurs. Tout d'abord, les contribuables souscrivent leurs déclarations d'une manière électronique via les services des impôts en ligne (SIMPL IS, SIMPL TVA, SIMPL IR...). Celles-ci, après stockage dans les serveurs de l'administration, sont acheminées vers le système d'analyse des risques (SAR) afin de détecter les risques fiscaux potentiels au regard des règles de scoring, des référentiels et des informations en possession de l'administration. Ensuite, les dossiers jugés à risques élevés sont programmés pour le contrôle et affectés, de ce fait, aux services de vérification selon la compétence. Après la mise en œuvre des procédures adéquates de vérification, des statistiques régionales sont établies et communiquées à la fin de chaque mois à la direction du contrôle qui les centralise au niveau national. C'est ainsi que les statistiques nationales servent ensuite au calcul des indicateurs de performance proposés par le présent modèle.

Par ailleurs, et afin d'opérationnaliser le modèle proposé, l'administration fiscale est appelée à tracer une feuille de route nécessaire à décrire comment elle va passer des objectifs aux résultats. Tout d'abord, des réunions de coordination se tiendront au niveau central réunissant les directions et divisions concernées par le contrôle fiscal, le contrôle interne, l'audit et les ressources. L'objectif est de constituer une commission ad-hoc, auprès de la direction générale, composée des représentants de ces parties. Cette commission est en charge d'arrêter un formulaire unique regroupant l'ensemble des indicateurs classés par axe, ainsi qu'un gabarit standard prêt à être alimenté par les statistiques régionales mensuelles en vue de leur centralisation nationale. Les formulaires seront diffusés en interne et mis en production à compter de janvier 2026. Les indicateurs mensuels, trimestriels et semestriels sont destinés au suivi de l'avancement de réalisation des objectifs, et le cas échéant, au déclenchement des actions correctives, alors que les indicateurs annuels serviront à la production des rapports d'activité de la DGI à publier annuellement selon le calendrier habituel.

➤ ***Les indicateurs financiers :***

Les indicateurs financiers relatifs aux redressements fiscaux offrent un aperçu sur l'efficacité des actions entreprises par l'administration fiscale en matière de contrôle. Le montant total des redressements émis indique non seulement l'ampleur des efforts de collecte, mais aussi l'enjeu des anomalies détectées au sein du système fiscal. De plus, l'expression des montants issus du contrôle fiscal est particulièrement pertinente, car elle met en lumière l'impact direct des audits sur le recouvrement. Un taux de recouvrement fiscal élevé, calculé sur la base des montants recouvrés suite à des vérifications, témoigne de l'efficacité des contrôles fiscaux.

Par ailleurs, le budget mobilisé pour le contrôle est un indicateur clé de l'engagement de l'administration à améliorer la conformité fiscale. Un budget adéquat, incluant les ressources humaines et matérielles, est essentiel pour garantir que les vérifications soient réalisées de manière approfondie et efficace. Également, cet indicateur donne une information sur la rentabilité du budget alloué au contrôle fiscal.

➤ ***Les indicateurs quantitatifs :***

Les indicateurs de quantité peuvent prendre plusieurs formes clés pour évaluer l'efficacité des contrôles fiscaux. Tout d'abord, le nombre des contrôles réalisés est calculé en rapportant le nombre des dossiers vérifiés au total des dossiers programmés, ce qui permet d'évaluer la réalisation des objectifs de contrôle.

Ensuite, le taux des contribuables régularisés indique la proportion des dossiers régularisés par rapport aux dossiers vérifiés, ceci fournit une mesure de la conformité des contribuables.

Enfin, le taux des dossiers clôturés par accord est déterminé en rapportant le nombre d'accords conclus au total des vérifications clôturées, ce qui reflète l'efficacité des négociations dans la résolution des litiges fiscaux.

➤ ***Les indicateurs temporels :***

L'indicateur du temps moyen pour finaliser un contrôle est exprimé en jours, il est calculé en divisant le nombre total des jours de vérification par le nombre total des dossiers vérifiés. Cet indicateur permet d'évaluer l'efficacité et la rapidité des processus de contrôle en fournissant une estimation du temps requis pour traiter un dossier. Cet indicateur sera plus significatif s'il est calculé par nature de vérification. En effet, une vérification générale portant sur quatre ans ne peut être comparée à une vérification ponctuelle qui peut se limiter à un poste, opération ou période d'imposition.

➤ ***Les indicateurs du processus interne :***

Les indicateurs liés aux processus internes offrent des signaux clairs sur l'efficacité des opérations de vérification. Le nombre des vérificateurs mobilisés fournit une mesure de l'engagement des ressources humaines au profit du contrôle fiscal. L'indicateur du nombre de dossiers par vérificateur est calculé en divisant le total des dossiers vérifiés par le nombre de vérificateurs mobilisés, ce qui permet d'évaluer la charge de travail individuelle et peut éventuellement donner un aperçu sur la qualité des travaux effectués.

Le stock des dossiers à la fin de l'année représente le nombre des ordres de vérification restant non entamée à la fin de l'exercice concerné par l'évaluation, et offre une vue d'ensemble sur les dossiers en attente. Le taux d'exécution des ordres de vérification est exprimé en pourcentage, il est calculé en rapportant le total des dossiers vérifiés de l'exercice concerné au stock de dossiers hérités de l'année écoulée augmentée des dossiers programmés au titre de l'année objet d'évaluation. Cet indicateur exprime l'efficacité d'exécution des ordres de vérification.

Enfin, le taux de pourvoi devant les commissions d'arbitrage fiscal³ est calculé en rapportant le total des demandes de recours au nombre des dossiers vérifiés. C'est un ratio indicatif sur les litiges ou contestations résultant des opérations de vérification ainsi qu'à la capacité des équipes de vérification de mener des négociations capables d'aboutir à la conclusion des accords à l'amiable.

➤ ***Les indicateurs qualitatifs :***

S'agissant de la mesure qualitative du contrôle fiscal, le taux de réussite des procédures est exprimé en pourcentage, il est calculé en rapportant le nombre des vérifications réussies au nombre total des dossiers vérifiés pour témoigner le degré d'avertissement et de compétence des équipes quant aux procédures de contrôle.

Le taux de pertinence de la programmation est également exprimé en pourcentage, il est calculé en rapportant les droits obtenus de la programmation aux droits attendus précédemment calculés par la direction de contrôle et sur lesquels elle a bâti des prévisions en termes d'objectifs de recettes fiscales. Enfin, le taux de pertinence des recoupements mesure le pourcentage des dossiers dont la pertinence est avérée par rapport au total des recoupements exploités, ce ratio fournit une évaluation de l'efficacité des analyses effectuées par le système analyse risque qui est le moteur principal de détection des risques fiscaux et de programmation à la vérification.⁴

➤ ***Les indicateurs des ressources :***

Les indicateurs de ressources fournissent des informations cruciales sur la compétence des équipes de vérification. L'ancienneté des vérificateurs est mesurée en années, elle est calculée par le total des années d'ancienneté des vérificateurs en activité divisé par le nombre total des vérificateurs, ce qui permet d'évaluer l'expérience globale au sein de l'équipe. En ce qui concerne le niveau de formation des vérificateurs, cet indicateur est exprimé en jours et représente le total des jours de formation reçus par an, rapporté au nombre de vérificateurs en activité. C'est un ratio qui souligne l'engagement de la direction et de l'équipe de vérification envers le perfectionnement professionnel. Ensuite la motivation des vérificateurs est évaluée en prenant en compte des facteurs tels que la satisfaction, le sentiment de reconnaissance et l'engagement envers l'équipe.

S'agissant des moyens logistiques, La qualité du processus et du système d'information est évaluée à l'aide d'un score moyen sur une échelle de 1 à 5, reflétant le degré de satisfaction des vérificateurs vis-à-vis des outils mis à leur disposition.

Quant à la structure de l'effectif, le taux d'encadrement des vérificateurs est calculé en prenant en compte la répartition entre techniciens, cadres et ingénieurs, ce qui donne une idée sur le niveau de compétence et de formation au sein de l'équipe de vérification.

Par ailleurs, l'utilisation des technologies dans le contrôle peut être également notée sur une échelle de 1 à 5 pour mesurer le degré d'intégration des nouvelles technologies dans la mise en œuvre des contrôles fiscaux.

➤ ***Les indicateurs de satisfaction du contribuable et de conformité :***

Les indicateurs liés à la satisfaction des contribuables mesurent leur sentiment de transparence, d'équité du processus de contrôle et du respect de leurs droits. Un score moyen de satisfaction peut être évalué sur une échelle de 1 à 5 pour refléter le degré de leur satisfaction concernant le déroulement de la procédure de contrôle.

³ Les commissions d'arbitrage dans le système fiscal Marocain sont : La commission locale de taxation (CLT), la commission régionale de recours fiscal (CRRF) et la commission nationale de recours fiscale (CNRF)

⁴ Le Système Analyse Risque, abrégé en « SAR », c'est un système d'information disposé à la DGI, il traite les informations et les déclarations pour détecter les contribuables à vérifier et définir le type de contrôle à engager.

Concernant la conformité post-vérification, plusieurs indicateurs peuvent être pris en compte, le pourcentage des cas des non conformes par rapport à la population vérifiée, le pourcentage de récidivistes de fraude par rapport à la même population, ou encore le taux d'évolution de la contribution fiscale des contribuables vérifiés sur une période donnée par rapport à la période vérifiée. À noter que ce taux doit être toujours rapproché au chiffre d'affaires pour impliquer le niveau d'activité. Ces indicateurs fournissent une évaluation complète de la conformité et de la satisfaction des contribuables après les vérifications.

En somme, les indicateurs relatifs à la satisfaction des contribuables et à la conformité post-vérification sont des outils indispensables pour analyser l'efficacité des opérations de contrôle en matière de stimulation de la conformité fiscale et de la lutte contre la fraude. Ils permettent d'identifier les domaines nécessitant des améliorations et de garantir que les droits des contribuables sont respectés. En intégrant ces données dans un processus d'amélioration continue, l'administration fiscale peut, non seulement optimiser ses pratiques, mais aussi renforcer la transparence et l'équité dans ses interactions avec les contribuables. Or, pour enrichir notre analyse, il est important de considérer les éléments qui impactent, directement ou indirectement, la performance des opérations de contrôle fiscal. Cette exploration nous permettra de mieux comprendre les dynamiques en jeu. C'est ce que nous allons traiter dans le titre suivant relatif aux facteurs impactant la performance du contrôle fiscal.

Tableau 2. Les indicateurs de mesure de la performance du contrôle fiscal

Axe	Objectif	Mode calcul	Unité de mesure	Fréquence de mise à jour	Responsabilité
Finance	Montant des redressements fiscaux émis	Montant des émissions dont la source est « vérification »	Dirham	Mensuelle Annuelle	Direction du contrôle
	Montant des redressements fiscaux recouvrés	Montant du recouvrement dont la source est « vérification »	Dirham	Mensuelle Annuelle	
	Taux de recouvrement fiscal	$\frac{\text{Recouvrement dont la source est vérification}}{\text{Emission suite à Vérification}} * 100$	Pourcentage	Mensuelle Annuelle	
	Budget mobilisé pour le contrôle	Budget alloué à la vérification y compris les moyens matériels	Dirham	Annuelle	Direction des ressources et de l'audit
Quantité	Nombre de contrôles réalisés (par rapport à la programmation)	$\frac{\text{Nombre des dossiers vérifiés}}{\Sigma \text{ des dossiers programmés}} * 100$	Pourcentage	Mensuelle Annuelle	Direction du contrôle
	Taux des contribuables régularisés	$\frac{\text{Nombre des dossiers régularisés}}{\Sigma \text{ des dossiers Vérifiés}} * 100$	Pourcentage	Mensuelle Annuelle	
	Taux des dossiers clôturés par accord	$\frac{\text{Nombre accords conclus}}{\Sigma \text{ des dossiers clôturés}} * 100$	Pourcentage	Mensuelle Annuelle	
Temps et délais	Temps moyen pour finaliser un contrôle	$\frac{\text{Nombre de jours de vérification}}{\Sigma \text{ des dossiers Vérifiés}}$	Jour	Annuelle	Direction des ressources et de l'audit
Processus interne	Nombre de vérificateurs mobilisés	Nombre de vérificateurs ayant mené des opérations de vérification	Nombre	Annuelle	
	Nombre de dossiers par vérificateur	$\frac{\Sigma \text{ des dossiers Vérifiés}}{\Sigma \text{ vérificateurs mobilisés}}$	Nombre	Trimestrielle	
	Stock des dossiers	Nombre des ordres des vérifications restant non entamées au 31/12/N	Nombre	Annuelle	
	Taux d'exécution des ordres de vérification	$\frac{\Sigma \text{ des dossiers Vérifiés de N}}{\text{Stock au 31/12/N} - 1 + \text{nombre des Ordres de vérification de N}} * 100$	Pourcentage	Annuelle	Direction du contrôle

	Taux des pourvois devant les commissions d'arbitrage	$\frac{\sum \text{des demandes de recours}}{\sum \text{des dossiers Vérifiés}}$	Pourcentage	Semestrielle	
Qualité	Taux de réussite des procédures	$\frac{\sum \text{des vérifications réussies}}{\sum \text{des dossiers Vérifiés}} * 100$	Pourcentage	Mensuelle Annuelle	Division du contrôle interne et du suivi des mesures de répression de la fraude fiscale
	Taux d'abandon moyen	$\frac{\text{Droits correspondant aux chefs de redressement abandonnés}}{\sum \text{Des droits notifiés avant conclusion des accords}} * 100$	Pourcentage	Annuelle	
	Taux de pertinence de la programmation	$\frac{\text{Droits obtenus de la programmation}}{\text{Droits attendus de la programmation}} * 100$	Pourcentage	Trimestrielle Annuelle	
	Taux de pertinence des recoupements	$\frac{\text{Nombre des recoupements dont la pertinence est avérée}}{\sum \text{des recoupements exploités}} * 100$	Pourcentage	Trimestrielle Annuelle	
Ressources	Ancienneté des vérificateurs	$\frac{\sum \text{années d'ancienneté des vérificateurs en activité}}{\text{Nombre des vérificateurs en activité}}$	Année	Annuelle	Direction des ressources et de l'audit
	Niveau de formation vérificateurs	$\frac{\sum \text{des jours de formation des vérificateurs par an}}{\text{Nombre des vérificateurs en activité}}$	Jour	Annuelle	
	Qualité du processus et système d'information	Une échelle de 1 à 5 selon le degré de satisfaction des vérificateurs du système de d'information	Score moyen	Annuelle	Direction de la facilitation, du système d'information et de la stratégie
	Taux d'encadrement des vérificateurs	$\frac{\text{Nombre des cadres vérificateurs}}{\text{Effectif total des vérificateurs}}$	Pourcentage	Annuelle	Direction des ressources et de l'audit
	Utilisation des technologies dans le contrôle	Une échelle de 1 à 5 selon le degré d'utilisation des nouvelles technologies par les équipes de vérification	Score moyen	Annuelle	
	Motivation	Une échelle de 1 à 5 selon le degré de motivation notamment la satisfaction, le sentiment de reconnaissance et l'engagement vers l'équipe	Score moyen	Annuelle	Direction des ressources et de l'audit
Contribuable et conformité	Satisfaction des contribuables de la transparence, de l'équité du processus de contrôle et du respect de leur droits	Une échelle de 1 à 5 selon le degré de satisfaction des contribuables contrôlés du déroulement de la procédure de contrôle	Score moyen	Annuelle	Division du contrôle interne et du suivi des mesures de répression de la fraude fiscale

	Conformité post-vérification	$\frac{\text{Cas des non conformes}}{\text{Population vérifiée}} * 100$ Ou $\frac{\text{Nombre des récidivistes de fraude}}{\text{Population vérifiée}} * 100$ Ou le taux d'évolution de la contribution fiscale des contribuables vérifiés au titre d'une période N par rapport à la période vérifiée	Pourcentage	Annuelle	Division du contrôle interne et du suivi des mesures de répression de la fraude fiscale
--	------------------------------	---	-------------	----------	---

Source : Auteurs

À la différence des autres modèles, les plus pratiqués par les administrations fiscales, notamment le TADAT qui offre une évaluation globale, standardisée et comparative de la performance de toute l'activité de l'administration fiscale, en évaluant plusieurs dimensions fiscales comme la gouvernance, la conformité volontaire, la gestion du recouvrement Et le Balanced Scorecard qui s'intéresse également à l'organisation de la performance de l'activité entière d'une administration fiscale autour de quatre axes comme détaillés au titre 2 ci-dessus, le présent modèle se distingue par sa particularité, car il s'articule spécialement autour du contrôle fiscal, comme mission principale de l'administration fiscale. Pour ce faire, il offre sept axes répartis en 25 indicateurs et ratios non limitatifs afin de produire une vision multidimensionnelle pour aider l'administration fiscale à optimiser son processus de contrôle fiscal. Au terme d'analyse, le Tableau 3 présente une comparaison très fine entre les trois modèles précités.

Tableau 3 Comparaison du modèle spécialisé du contrôle fiscal avec le TADAT et le Balanced Scorecard

Critère	Notre modèle du contrôle fiscal	Le TADAT	Le Balanced Scorecard
Objectif principal	Évaluer et piloter finement la performance des processus et des résultats du contrôle fiscal	Diagnostic global de la performance de l'administration fiscale	Pilotage stratégique global et alignement des objectifs
Conduite	Contrôle fiscal exclusivement	Tous domaines fiscaux (gouvernance, recouvrement, conformité)	Toute l'activité de l'administration fiscale
Axes et indicateurs	7 axes et 25 indicateurs spécifiques non limitatifs	9 domaines larges, indicateurs macro et qualitatifs	4 axes équilibrés
Granularité	Très fine, et opérationnelle	Macro, diagnostic général	Variable, souvent synthétique
Approche méthodologique	Suivi continu, orienté et contrôlé	Diagnostic ponctuel, audits, benchmarking	Cycle annuel/pluriannuel et stratégique
Orientation stratégique vs opérationnelle	Opérationnelle forte avec retours rapides	Stratégique et réforme long et moyen terme	Orientation stratégique forte et communication pour l'alignement des équipes
Flexibilité et personnalisation	Spécifique, adaptée contexte local	Standardisé et multinational	Très flexible, adaptable
Utilité pour les décideurs	Direction générale et autres responsables opérationnels du contrôle	Direction générale et hauts responsables	Direction générale et autres responsables opérationnels du contrôle
Soutien à l'amélioration continue	Indicateurs précis pour ajustements rapides	Diagnostic fédérateur avec moins de suivi opérationnel et continu	Feedback stratégique soutenant apprentissage organisationnel

Source : Auteurs

4. Les facteurs influençant la performance

Étant un métier essentiel de l'administration fiscale, le contrôle fiscal est exercé à l'aide de moyens humains et technologiques internes. De surcroît, il est exercé dans un environnement

multidimensionnel qui englobe la réglementation, la société, l'économie et la culture du contribuable.

➤ ***La gestion des ressources humaines :***

La gestion des ressources humaines représente un élément central dans l'optimisation de la performance du contrôle fiscal. Cette mission ne se limite pas à la simple gestion des vérificateurs, mais elle englobe presque toutes fonctions liées aux ressources humaines. Ce processus débute par le recrutement et la sélection des vérificateurs où il est impératif de privilégier des candidats qui possèdent non seulement des compétences techniques robustes, mais également des aptitudes interpersonnelles leur permettant d'interagir de manière efficace avec les contribuables, ce qui ne se convertit pas le choix du bon profil aux besoins du bon poste. Une fois intégré au sein de l'entité chargée du contrôle fiscal, le vérificateur doit bénéficier d'un accompagnement approprié afin de faciliter son adaptation à la culture organisationnelle ainsi qu'aux exigences spécifiques de ses fonctions, ce qui permet une intégration rapide et souple. L'évaluation des compétences s'avère également cruciale, car elle permet d'identifier les forces et les faiblesses de l'agent, et ouvre par conséquent la voie à des programmes ciblés de formation continue.

Parallèlement, la motivation des vérificateurs constitue un facteur déterminant pour leur engagement et leur performance. La mise en place des systèmes de reconnaissance et de promotion, fondés sur des critères objectifs, contribue à instaurer un environnement de travail sain qui stimule et encourage l'excellence (Deci & Ryan, 2000). Ainsi, une gestion des ressources humaines bien structurée et proactive se traduit par des équipes de vérification plus compétentes et motivées, ce qui améliore de manière significative l'efficacité des opérations de contrôle fiscal. Cette approche intégrée favorise le développement professionnel des vérificateurs et la confiance des contribuables envers l'administration fiscale qui constitue un élément essentiel pour garantir un système fiscal à la fois efficace et équitable (OCDE, 2020). À titre de confirmation, et selon une étude du fonds monétaire international « FMI », dans les administrations fiscales des économies avancées, la gestion des ressources humaines vise l'attraction et la fidélisation du personnel expérimenté ayant fait preuve de compétence et d'intégrité et elle alloue, également, une part importante des effectifs aux tâches de contrôle. Cette part dépasse 30% contre environ 20% dans les administrations fiscales des pays à faibles revenus (Benitez, J. C. et al., 2023).

➤ ***Les ressources technologiques :***

Les ressources technologiques jouent un rôle capital dans la gestion de l'administration moderne comme il est appuyé par les orientations du plan Maroc digital 2030⁵. Consciente de ce constat, la DGI fait des avancées technologiques contemporaines un levier pour optimiser ses missions en général et le contrôle fiscal en particulier, comme le souligne son plan stratégique pour la période 2024-2028. L'automatisation des processus, grâce à des outils de gestion spécifiques et des logiciels adaptés, permet de diminuer le temps consacré à des tâches administratives répétitives notamment en ce qui concerne l'examen des déclarations des contribuables et leur confrontation avec les données collectées auprès de ses partenaires pour détecter la fraude et l'évasion, et par conséquent déclencher le besoin d'engager un contrôle spécifique. Cela offre aux vérificateurs l'opportunité de se concentrer sur des analyses plus approfondies et sur l'évaluation des risques, ce qui se traduit par le renforcement de l'efficacité globale des opérations fiscales. En effet, les ressources technologiques ont un impact direct sur

⁵ Le plan Maroc Digital 2030 est une feuille de route gouvernementale extrêmement ambitieuse et prometteuse pour positionner le Maroc comme un leader du numérique en Afrique et dans le monde

le contrôle fiscal. À titre d'exemple, le système digital du Royaume-Uni « connect » de HMRC⁶ se base sur le big-data et l'intelligence artificielle spécialement pour détecter la fraude fiscale, il a permis de générer plus de 3 Millard de livres de recettes supplémentaires en seulement quelques années (OCDE, 2023). Par ailleurs, grâce à la digitalisation, notamment la facturation électronique et la dématérialisation des déclarations, le Rwanda a pu bénéficier d'une croissance de 14% des recettes fiscales entraînant ainsi une augmentation du ratio « recettes fiscales/PIB » de 13,1% à 16,6% entre 2010 et 2018 tout en améliorant la transparence et réduisant la corruption (ATAF, 2022).

Les technologies numériques jouent également un rôle clé dans la facilitation des interactions entre l'administration fiscale et les contribuables. La révolution réalisée par la DGI en termes de généralisation du dépôt en ligne des obligations fiscales des professionnels que des particuliers via les services des impôts en ligne (SIMPL) pour la télédéclaration et le télépaiement, permet de grandes possibilités et d'opportunités pour le traitement massif des données en temps record. Ce mécanisme facilite l'accès et l'exploitation de l'information fiscale et par conséquent la détection de la fraude. Cet instrument, doublé par l'accès et l'exploitation de l'intelligence artificielle, constitue une véritable locomotrice pour la performance du contrôle fiscal.

En somme, l'incorporation des technologies dans la gestion de l'administration fiscale est une étape cruciale qui a pour effet non seulement l'optimisation de l'efficacité opérationnelle, mais également le renforcement de la transparence, de la réduction des fraudes fiscales, et de l'amélioration de la satisfaction des contribuables.

➤ *Le cadre juridique et réglementaire :*

Le cadre juridique et réglementaire pèse lourdement sur la performance du contrôle fiscal à travers plusieurs aspects. Tout d'abord, à travers sa solidité qui peut se manifester par un arsenal juridique bien défini, capable de lutter contre la fraude. En effet, des procédures de rectification doivent être disponibles pour tous types de contribuables et dans tous contextes. Nous donnons ici un exemple concret qui présentait une lacune du système de contrôle marocain. Avant l'année budgétaire 2024, l'administration fiscale ne pouvait pas contrôler une personne physique que dans le cadre de ses revenus déclarés, taxation d'office ou dispense de déclaration et entrant dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu. Ainsi elle ne pouvait appliquer la procédure de l'EESF⁷ qu'aux contribuables disposant de revenus professionnels, agricoles et fonciers. Ce constat constituait un manque à gagner très important en termes de recettes fiscales. Cependant, en 2024, et avec l'avènement du nouveau visage de l'EESF, l'administration peut donc étendre la procédure à toute personne physique, ce qui permet d'inclure également les contribuables non identifiés et générant des revenus passibles de l'impôt sur le revenu. En raison de ce qui est avancé, des règles fiscales fermes et bien définies constituent un facteur clé pour contrecarrer la fraude et optimiser le contrôle. Par ailleurs, et selon la banque mondiale, des systèmes fiscaux simplifiés réduisent les coûts administratifs et les erreurs, facilitant ainsi le respect des obligations fiscales. Par exemple, des déclarations simplifiées ou des plateformes numériques pour accomplir les obligations fiscales peuvent alléger le fardeau sur les contribuables, et les incitent à s'acquitter de leurs obligations en temps voulu (Barne & Divyanshi, 2019).

⁶ HMRC, ou Her Majesty's Revenue and Customs, est l'autorité fiscale du Royaume-Uni. Cette institution gouvernementale est responsable de la collecte des impôts, de l'administration des prestations sociales et de l'application des lois fiscales

⁷ La procédure de l'examen de l'ensemble de la situation fiscale (EESF), c'est une procédure fiscale prévue par l'article 216 CGI qui dévolue à l'administration fiscale le pouvoir de vérifier la cohérence entre les revenus déclarés d'un contribuable, personne physique, et son train de vie, notamment ses dépenses et avoirs.

De plus, les règles claires et transparentes favorisent la clarté, la prévisibilité et l'information des contribuables de leurs droits et obligations. Elles constituent également des éléments qui manifestent un équilibre entre les pouvoirs étendus de l'administration et les garanties offertes au contribuable, instaurent ainsi leur confiance mutuelle et contribuent par conséquent à la conformité volontaire aux exigences fiscales (Gheriss, 2007).

En effet, des législations fiscales de certains pays développés, notamment la France et l'Allemagne, ont mis en place des systèmes fiscaux robustes et détaillés. Ces cadres favorisent des garanties procédurales, des pouvoirs d'enquête étendus aux contrôleurs fiscaux, et des arsenaux de sanctions dissuasifs qui ont permis d'augmenter le taux des redressements. Ces systèmes fiscaux favorisent, également, l'échange international des données, un point fort qui encourage la détection de la fraude et le renforcement de la conformité fiscale. Tous sont des points clés qui ont pu augmenter la conformité et la performance des contrôles fiscaux (OCDE, 2023).

En résumé, un système juridique fort ne se contente pas d'établir des règles. D'autres mesures sont aussi déterminantes, le renforcement de la transparence, la préservation des privilèges des contribuables et la rationalisation des procédures peuvent considérablement améliorer la rapidité des contrôleurs fiscaux et parvenir à une collecte plus équitable des recettes fiscales.

➤ ***L'environnement économique et social :***

La performance du contrôle fiscal est extrêmement impactée par l'environnement économique et social. Des facteurs socio-économiques, notamment la croissance économique et le niveau de développement humain et social d'une nation, impactent largement la conformité fiscale des contribuables. Pour illustration, dans les pays où les niveaux de la croissance économique et du développement humain sont acceptables notamment si ceux-ci sont répercutés sur l'emploi, les revenus, et les services publics, les contribuables ont tendance à être plus disposés à respecter leurs obligations fiscales, car ils perçoivent la contrepartie de leurs contributions sur le développement de leur pays. Cependant, dans un environnement économique marqué par l'instabilité notamment, les crises financières, le taux de chômage élevé ou une inflation galopante, peut redoubler la culture de non-conformité. Également, un contribuable qui se trouve sous ces pressions est moins prêt à se conformer. La conformité fiscale devient alors pour lui comme une pression additionnelle. Par conséquent, dans une circonstance ou dans l'autre, l'administration doit veiller au maintien d'un niveau adéquat de conformité qui fera la base d'un contrôle fiscal performant (Frey & Feld, 2002).

De plus, dans un contexte où la fraude fiscale est largement répandue comme une norme, l'administration fiscale rencontre des difficultés à obtenir la conformité des contribuables. De plus, lorsque la fraude est socialement permise, elle engendre des effets de propagation entre les individus et peut inciter d'autres à agir de la même manière, ce qui génère ainsi un cercle vicieux de la non-conformité. Dans ce cas, le défi pour l'administration est de grande envergure et consiste à installer un climat de confiance et à promouvoir une culture de conformité fiscale (Bazart & Blayac, 2022).

En d'autres termes, la multiplication des comportements malhonnêtes constitue un problème majeur pour l'administration fiscale. Dans une société où la corruption est largement répandue, tant parmi les agents de l'administration fiscale que parmi les contribuables, la confiance dans le système fiscal est considérablement secouée. Les contribuables peuvent penser que les impôts sont injustes. Parfois, la réflexion des contribuables peut les amener à ne pas se conformer, mais plutôt à adhérer à des comportements illégaux pour éluder du paiement de l'impôt dû (Bazart & Blayac, 2022).

À titre de confirmation, dans la zone de l'OCDE, des pays disposant des économies structurées comme la France enregistrent un ratio « recettes fiscales/PIB » de premier rang (45,1% en 2021, 45,8% en 2022, et 43,8% en 2023). Cependant, et sous l'effet du contexte économique instable

de la période post-covid 19, les encaissements suite aux contrôles fiscaux sont stabilisés malgré la croissance des droits notifiés. Donc, c'est une confirmation que la performance du contrôle fiscal a tendance à stagner ou décliner avec le ralentissement de l'activité économique.

➤ **La conformité des contribuables :**

S'agissant de la relation entre la conformité et la performance du contrôle fiscal, le degré élevé de la conformité réduit le besoin de contrôle. De plus, il facilite la mission aux agents de l'administration fiscale. De surcroît, un haut niveau de conformité fiscale augmente le degré d'adhésion des contribuables au contrôle et de coopération lors de son déroulement (Alm & Torgler, 2006). Ce constat est motivé par le cas Allemand où le taux de recouvrement a atteint 80% des droits notifiés avec une croissance de 15% des revenus des contrôles fiscaux entre 2020 et 2023 bénéficiant d'un taux de conformité fiscale parmi les plus élevés de la zone de l'OCDE (OCDE, 2023).

Cependant, la conformité des contribuables, considérée par la DGI dans son rapport d'activité de l'année 2023 comme étant un comportement qui, « *constitue le pilier de tout système fiscal. Sa promotion repose sur la nécessité d'un respect rigoureux des obligations déclaratives et d'un engagement spontané du contribuable envers la législation en vigueur* », dépasse le caractère d'un facteur de performance du contrôle fiscal. En effet, elle présente également un résultat direct des autres facteurs. En effet, l'impact des ressources technologiques, du cadre juridique et réglementaire et de l'environnement économique et social, sur la performance du contrôle fiscal, passe inévitablement par la promotion de la conformité fiscale du contribuable. En résumé, la performance du contrôle fiscal est affectée par de nombreux facteurs dont certains se croisent en passant par la conformité fiscale. Ceci fait de cette dernière un facteur décisif de la performance du contrôle fiscal et sur lequel les États doivent agir pour optimiser le contrôle fiscal, réduire son besoin et augmenter la coopération des contribuables.

Les autorités fiscales marocaines sont conscientes de cet enjeu, surtout après le rapport du conseil économique, social et environnemental de 2019 sur « un système fiscal, pilier pour le nouveau modèle de développement ». En effet, le rapport a envoyé des signaux alarmants au sujet de la conformité, de la perception de l'impôt et du civisme fiscal. Selon le rapport, environ 6% des entreprises s'acquittent de plus de 95% de l'impôt sur les sociétés, et moins de 1% des entreprises versent plus de 50% de l'impôt sur les revenus salariaux. Le rapport a avancé, également, que le secteur informel est largement propagé au détriment de l'assiette fiscale, que la relation administration-contribuable est souvent conflictuelle et marquée par un sentiment d'injustice et de méfiance, et que les contribuables perçoivent que l'administration est dotée d'un large pouvoir interprétatif des textes fiscaux. De surcroît, au sujet du civisme fiscal, le conseil a avancé qu'il présente un problème majeur avec une part significative des contribuables qui n'honorent pas leurs obligations fiscales spontanément.

5. Conclusion

De nos jours, l'évaluation de la performance n'est plus une option pour les administrations publiques. Avec l'instauration du principe constitutionnel de la reddition des comptes et de la gestion axée sur les résultats prévue par la loi organique des finances, la mise en place d'un système de mesure de la performance des actions publiques est devenue incontournable pour une bonne gouvernance de l'appareil public d'une part, et pour une bonne rationalisation des fonds publics d'autre part.

La direction générale des impôts n'est pas exclue de l'obligation de se conformer à ces nouveaux principes. Dans ce cadre, elle est appelée à instaurer un système pour l'évaluation de la performance de ses actions en matière de gestion de l'assiette fiscale, du recouvrement et notamment du contrôle fiscal. Le nouveau système contribuera non seulement à éclairer

l'administration sur la cohérence de ses actions avec sa stratégie, mais également à lui permettre de jouer efficacement son rôle dans le chantier ouvert par le gouvernement pour l'assainissement et la soutenabilité des finances publiques.

Le contrôle de gestion est un processus qui consiste à mesurer, analyser et optimiser les performances d'une organisation afin d'atteindre ses objectifs stratégiques. Dans ce contexte, l'évaluation de la performance du contrôle fiscal n'est que le début de ce processus. Par ailleurs, évaluer n'est pas un objectif en soi, mais c'est un outil de diagnostic pour déterminer les lacunes qui entachent le système de contrôle fiscal sur les plans financiers, administratif et procédural. Le but escompté de cette opération est d'identifier les axes d'amélioration en procédant aux actions correctives et en ajustant les stratégies en fonction des résultats obtenus. En effet, les pistes d'amélioration peuvent porter sur la révision des méthodes de management et du déroulement du contrôle fiscal, mais également, l'introduction de nouvelles dispositions légales pour mettre en place un contrôle fiscal de demain capable de surmonter les contraintes actuelles et de répondre aux défis futurs. Elles concernent aussi l'adaptation du système de contrôle fiscal en fonction des changements technologiques, socio-économiques... ainsi que l'ajustement du cadre administratif et technique du contrôle fiscal afin d'accompagner l'évolution des comportements frauduleux...

Le contrôle fiscal est la pierre angulaire de tout système fiscal, les effets de sa performance ne se voient pas exclusivement sur la mobilisation des recettes fiscales, mais ils s'étendent pour contribuer à l'émergence d'une administration fiscale moderne et responsable concrétisant les principes d'intégrité et de transparence, alignée aux standards internationaux en termes de management, et favorisant les droits du contribuable, la justice fiscale, la conformité fiscale et la sécurité juridique.

Dans cette continuité, une perspective de recherche pertinente serait d'analyser l'impact des outils digitaux sur la performance du système de contrôle fiscal au Maroc. En effet, une telle recherche pourrait permettre de déterminer dans quelle mesure la digitalisation influence l'efficacité et l'efficience des actions de l'administration fiscale en matière de contrôle fiscal. Plus encore, il serait intéressant d'étudier l'impact d'un contrôle fiscal performant sur la sécurité fiscale du contribuable.

Références :

- (1). Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*.
<https://doi.org/10.1016/j.joep.2005.09.002>
- (2). ATAF. (2022). La transformation numérique dans les pays PFA: normes, opportunités, défis et impératifs politiques (Policy note). Retrieved September 15, 2025, from https://ataftax.org/fr/wp-content/uploads/2025/07/100104_FR_ATAF_Digital-transformation-in-ATO-Countries_FRENCH_131222.pdf
- (3). Autissier, D., & Delaye, V. (2011). Mesurer la performance du système d'information : Prix spécial Qualité et performance des fonctions supports du Prix du livre Qualité et performance 2008. Editions Eyrolles.
- (4). Barne, D., & Divyanshi, W. (2019). L'année 2019 en 14 graphiques. Retrieved July 1, 2025, from banque mondiale website: <https://www.banquemonnaie.org/fr/news/feature/2019/12/20/year-in-review-2019-in-charts>
- (5). Bazart, C., & Blayac, T. (2022). Les déterminants de la non-conformité et de la perception du fardeau fiscal en France. *Revue Économique*.
<https://doi.org/10.3917/reco.734.0605>

- (6). Benitez, Juan Carlos, Mansour, Mario et al. (2023). Renforcer la capacité fiscale dans les pays en développement. Note de réflexion des services du FMI SDN/2023/006. Fonds monétaire international, Washington, DC.
- (7). CESE (2019), Un système fiscal, pilier pour le nouveau modèle de développement. Retrieved September 15, 2025 from :<https://www.cese.ma/media/2020/10/Rapport-Un-syst%C3%A8me-fiscal.pdf>
- (8). Deci, E. L., & Ryan, R. M. (2000). The “what” and “why” of goal pursuits: Human needs and the self-determination of behavior. *Psychological Inquiry*. https://doi.org/10.1207/S15327965PLI1104_01
- (9). Doghmi, H. (2020). La capacité de mobilisation des recettes fiscales au Maroc. Bank Al Maghrib.
- (10). Frey, B. S., & Feld, L. P. (2021). Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.341380>
- (11). GHERISS, I. (2007). Thèse professionnelle : la performance du contrôle fiscal au Maroc.
- (12). Kesraoui, M. (2017). Le contrôle fiscal. Editions Cabinet Kersraoui.
- (13). LAFRAM, N., & LAMALEM, A. (2021). La performance de l’administration publique marocaine à la lumière des exigences du nouveau management public. *Revue Du Contrôle, de La Comptabilité et de l’audit*, 5(3).
- (14). LE PRINCE, P. K., & MALAMBU, L. M. (2022). DIAGNOSTIC ET INDICATEURS DE PERFORMANCE DANS LE PILOTAGE DES MISSIONS DE CONTRÔLE FISCAL : « CAS DE LA DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS ». *REVUE AFRICAINE INTERDISCIPLINAIRE*, 75(1), 281–306.
- (15). Loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances. (n.d.). Retrieved July 1, 2025, from https://www.finances.gov.ma/Publication/db/2015/loi_organique_130-30_fr.pdf
- (16). MOUMENE, J., & BENHRIMIDA, M. (2016). La performance de l’Administration Publique Marocaine : Contribution du contrôle de gestion. *Moroccan Journal of Business Studies*, 1(1).
- (17). Norton, D. P., & Kaplan, R. S. (2018). Balanced scorecard. In *The Palgrave encyclopedia of strategic management* (pp. 80–84). Springer.
- (18). OECD. (2020). Tax Administration 2017. In *Tax Administration 2017*. <https://doi.org/10.1787/db6a9062-zh>
- (19). OCDE (2023), Administration fiscale 2023 : Informations comparatives sur les pays de l'OCDE et autres économies avancées et émergentes, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/678bbe59-fr>.
- (20). OURCHAKOU, S. (2007). Organisation et pratique de la vérification de comptabilité. Université Paris I (Panthéon-Sorbonne).