



**HAL**  
open science

## Le contrôle fiscal des prix de transfert

Abderrahim Tazi El Mezouguy

► **To cite this version:**

Abderrahim Tazi El Mezouguy. Le contrôle fiscal des prix de transfert. Gestion et management. Faculté Pluridisciplinaire Larache (Maroc), 2019. Français. NNT : . tel-02934093

**HAL Id: tel-02934093**

**<https://hal.science/tel-02934093>**

Submitted on 9 Sep 2020

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



---

# Le contrôle fiscal des prix de transfert

---

**Doctorat en Sciences de Gestion**

THÈSE

**Faculté Polydisciplinaire Larache**

Spécialité “Finance d’Entreprise”

*Présentée et soutenue par*

**M. EL MEZOUGUY ABDERRAHIM**

Le 11 Octobre 2019

Directeur de thèse : Pr. EJBARI Abdelbar

Co-encadrant : Pr. KHETTAR Houcine

Jury

Pr. BOUNID Samira	Professeure HDR, Faculté Polydisciplinaire Larache	Rapporteur
Pr. EJBARI Abdelbar	Professeur HDR, Faculté Polydisciplinaire Larache	Rapporteur
Pr. Abdelmajid STITOU	Chef de division du contrôle des multinationales DGI Rabat	Examineur

Université Abdelmalek Essaadi (UAE)  
Faculté Polydisciplinaire Larache (FPL)  
Route de Rabat, Larache 92000

## **Résumé**

*Les prix de transfert peuvent être définis d'une manière générale, comme les prix associés aux transferts de biens, de services ou d'incorporels entre des sociétés d'un même groupe, situées dans des pays différents. Ils peuvent être utilisés comme un levier permettant d'affecter ou de transférer à telle ou telle entité du groupe une part plus ou moins grande du résultat fiscal d'ensemble et par conséquent de soumettre ces résultats à des taux d'imposition différents.*

*En fixant les prix de transfert, les groupes jouent sur leurs assiettes et influencent les recettes fiscales des Etats où ils opèrent, ce qui résulte par la suite un manque à gagner pour l'Etat. Au Maroc, les prix de transfert font quasi-systématiquement l'objet d'un redressement lors des contrôles fiscaux de sociétés filiales ou succursales ou établissements stables membres de groupes multinationaux. Du fait, on observe que l'administration fiscale a tendance à rehausser les bases taxables des contribuables pour des montants significatifs. Le paiement de « management fees », le versement de redevances ou encore le niveau des prix d'achat de marchandises sont ainsi fréquemment remis en cause par l'administration fiscale dans le cadre des procédures de vérification de comptabilité.*

*Cet article vise à proposer un cadre normatif pour renforcer la législation interne et le cadre fiscal de la politique des prix de transfert au Maroc. Commençant par l'état des lieux et le contexte général en évaluant la législation fiscale marocaine actuelle relative aux prix des transferts ainsi que les difficultés rencontrées dans le cadre des missions du contrôle ou de vérification proprement dite. Par la suite, nous proposerons nos recommandations détaillées dédiées au contrôle fiscal des prix de transfert au Maroc.*

## **Abstract**

*Transfer prices can be defined generally, such as the prices associated with transfers of goods, services or intangibles between companies of the same group, located in different countries. They can be used as leverage to allocate or transfer to a particular group entity a greater or lesser share of the overall tax result and therefore subject these results to different tax rates. By fixing transfer prices, the groups play on their plates and influence the tax revenues of the states where they operate, which subsequently results in a shortfall for the state.*

*In Morocco, transfer prices are almost always subject to adjustment during tax audits of subsidiary companies or branches or permanent establishments which are members of multinational groups. In fact, we observe that the tax administration tends to raise the taxable bases of taxpayers by significant amounts. The payment of "management fees", the payment of royalties or even the level of purchase prices of goods are thus frequently called into question by the tax administration within the framework of the procedures of verification of accounting.*

*This article aims to propose a normative framework to reinforce the internal legislation and the fiscal framework of the transfer pricing policy in Morocco. Beginning with the inventory and the general context by assessing the current Moroccan tax legislation relating to transfer prices as well as the difficulties encountered in the context of control or verification missions proper. Thereafter, we will offer our detailed recommendations dedicated to the tax control of transfer prices in Morocco.*

**Mots clés :** *Prix du transfert, Transfert indirect du bénéfice, évasion fiscale, Contrôle fiscal du prix du transfert, Montages intergroupe, Redressement des bases imposables, Méthode de fixation du prix du transfert.*

## **Sommaire**

i-	Contexte général de la thématique de recherche .....	0
ii-	Objectifs ou intérêt du sujet de recherche.....	6
iii-	La problématique de recherche.....	6
iv-	Les aspects recherches par le sujet.....	7
v-	Méthodologie d’approche .....	7
vi-	Question centrale, questions dérivées, hypothèse principale et hypothèses dérivées de la recherche .....	8
vii-	La structure générale ou plan adopté.....	9
viii-	Introduction générale .....	9
	<b>CHAPITRE INTRODUCTIF.....</b>	<b>14</b>
	<b>GENERALITES SUR LES PRIX DE TRANSFERT.....</b>	<b>14</b>
1.	Notions de base.....	15
2.	Méthodes des prix de transfert.....	19
	<b>CHAPITRE I.....</b>	<b>25</b>
	<b>LA LEGISLATION FISCALE MAROCAINE ACTUELLE RELATIVE AUX PRIX DE TRANSFERT .....</b>	<b>25</b>
1.	Les prix de transfert en matière fiscale .....	26
2.	Les redressements opèrent au titre des transferts indirects de bénéfices .....	29
3.	La détermination du bénéfice imposable, en cas de mise en œuvre des dispositions de l’article 213 – II du code général des impôts .....	40
4.	Droit de communication et contrôle fiscal des opérations internationales ...	42
5.	Méthodes destinées à éviter les litiges avec les administrations fiscales en matière de prix de transfert et place de l’expert-comptable .....	47

<b>Conclusion du premier chapitre .....</b>	<b>55</b>
<b>CHAPITRE II .....</b>	<b>56</b>
<b>LES DIFFICULTES DE CONTROLE FISCALE AU MAROC .....</b>	<b>56</b>
<i>(La complexité des montages intragroupes : Entrave au contrôle fiscal au Maroc).....</i>	<b>56</b>
1. L'évitement total ou partiel de l'impôt à travers la manipulation intragroupe de la valeur des biens.....	57
2. L'évitement total ou partiel de l'impôt à travers la manipulation de la valeur des services intragroupes .....	61
3. La manipulation de crédit – bail international.....	65
4. Le recours à l'affacturage et au contrat de sous – traitance .....	67
<b>Conclusion deuxième chapitre .....</b>	<b>70</b>
<b>CHPITRE III.....</b>	<b>71</b>
<b>PRPOSITION DE CADRE NORMATIF .....</b>	<b>71</b>
<i>(Proposition de cadre normatif dédié au contrôle fiscal des prix de transfert au Maroc).....</i>	<b>71</b>
1. Le renforcement des mesures juridiques de détection de la manipulation illicite des prix de transfert .....	72
2. L'amplification des mesures juridiques de collaboration entre l'administration fiscale, les groupes de société et les autres partenaires internes .....	74
3. L'élaboration d'un cadre institutionnel de droit marocain des prix de transfert .....	76
4. L'élaboration et le renforcement de droit international des prix de transfert	78
<b>Conclusion troisième chapitre .....</b>	<b>80</b>
<b>Conclusion générale .....</b>	<b>81</b>

**Rapport détaillé d'un entretien déroulé dans les locaux de l'administration fiscale marocaine à rabat portant sur les modalités du contrôle fiscal des prix de transfert au Maroc ..... 82**

1. La méthode de fixation des prix de transfert préconisée par l'AF marocaine .....	84
2. Les modalités et les conditions d'application d'un indicateur financier de marge approprié à la fixation de la politique des prix de transfert .....	84
3. Critère de choix des comparables .....	87
4. Conditions de base avant le démarrage du contrôle fiscal des prix de transferts .....	88
5. La démarche du contrôle fiscal préconisé par l'administration fiscale marocaine dans le cadre des opérations intragroupes .....	88
6. Modalités de résolution des litiges à priori : signature des APP avec l'entreprise apparentée concernée.....	89
7. Limites des APP .....	93
<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>94</b>
<b>Annexes.....</b>	<b>96</b>
<b>Liste des figures .....</b>	<b>105</b>
<b>Liste des tableaux.....</b>	<b>106</b>

## I- CONTEXTE GENERAL DE LA THEMATIQUE DE RECHERCHE

Les prix de transfert peuvent être définis d'une manière générale, comme les prix associés aux transferts de biens, de services ou d'incorporels entre des sociétés d'un même groupe, situées dans des pays différents. Ils peuvent être utilisés comme un levier permettant d'affecter ou de transférer à telle ou telle entité du groupe une part plus ou moins grande du résultat fiscal d'ensemble et par conséquent de soumettre ces résultats à des taux d'imposition différents.

En fixant les prix de transfert, les groupes jouent sur leurs assiettes et influencent les recettes fiscales des Etats où ils opèrent, ce qui résulte par la suite un manque à gagner pour l'Etat. Parler de la fiscalité et le contrôle fiscal des prix de transfert pose de façon aiguë le problème permanent de la fiscalité dans les économies ouvertes dont l'objectif primordial est la croissance du produit intérieur brut et la relance économique tout en assurant une base taxable permettant le financement des dépenses publiques.

Le centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE<sup>1</sup> mène des recherches et publie des principes applicables en matière des prix de transfert à l'intention d'entreprises multinationales et des administrations fiscales ; parmi eux on trouve un principe moteur la « pleine concurrence », en anglais « arm's length principle » prévue par l'article 9 du modèle de la convention fiscale internationale de l'OCDE, selon lequel, « *des prix sont normaux lorsque des entreprises liées négocient entre elles dans les mêmes conditions que celles pratiquées entre entreprises indépendantes placées dans des circonstances comparables* ».

Au Maroc, les prix de transfert font quasi-systématiquement l'objet d'un redressement lors des contrôles fiscaux de sociétés filiales ou succursales ou établissements stables membres de groupes multinationaux. De fait, on observe que l'administration fiscale a tendance à rehausser les bases taxables des contribuables pour des montants significatifs. Le paiement de « management fees », le versement de redevances ou encore le niveau des prix d'achat de marchandises sont ainsi fréquemment remis en cause par l'administration fiscale dans le cadre des procédures de vérification de comptabilité.

Pour lutter contre l'optimisation agressive des multinationales, l'OCDE a publié en Octobre 2015 un ensemble de rapports très médiatisés portant sur la lutte contre BEPS<sup>2</sup>, c'est-à-dire l'érosion des bases taxable et le transfert indirect des bénéfices vers les pays à faible imposition. Le Maroc vient de faire un pas important en matière de conformité fiscale, le 25/07/2019, en signant la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales visant à prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, plus communément appelée mesures anti-BEPS.

---

<sup>1</sup> OCDE : Organisme de coopération et de développement économique

<sup>2</sup> BPES: Base erosion and profit shifting. Le projet BPES est un projet lancé par le G20 en 2012 et mis en œuvre par l'OCDE. Il vise proposer des actions préventives anti l'érosion de la base taxable et le transfert indirect de bénéfices.

## II- OBJECTIFS OU INTERET DU SUJET DE RECHERCHE

Pour le traitement de ce sujet, une thématique d'importance significative, nous voulons démontrer ce qui suit :

- Maitriser la plupart des actions et des pratiques frauduleuses visant l'érosion de la base d'imposition et le transfert indirect de bénéfices manipulés dans le cadre des transactions intragroupes entre entreprises apparentées, filiales, société mère et entreprises sœurs par l'administration fiscale marocaine via ses inspecteurs vérificateurs amenés à détecter d'une part la dépendance entre entreprise implantée au Maroc et une autre située à l'étranger et d'autre part prouver une infraction du principe de pleine concurrence commise par l'entreprise apparentée par un transfert indirect de bénéfice. Cela par référence aux conventions de non double imposition et le droit interne dans le cadre du code général des impôts.
- Adopter et exécuter un cadre normatif pour lutter contre les pratiques frauduleuses de transfert indirect de bénéfices par le fait de multiplier les actions visant à verrouiller le terrain de jeu pour les entreprises apparentées en respectant certaines normes de qualité dans le cadre des transactions intragroupes et des déclarations réalisées par les entreprises apparentées dans le cadre du droit de communications.

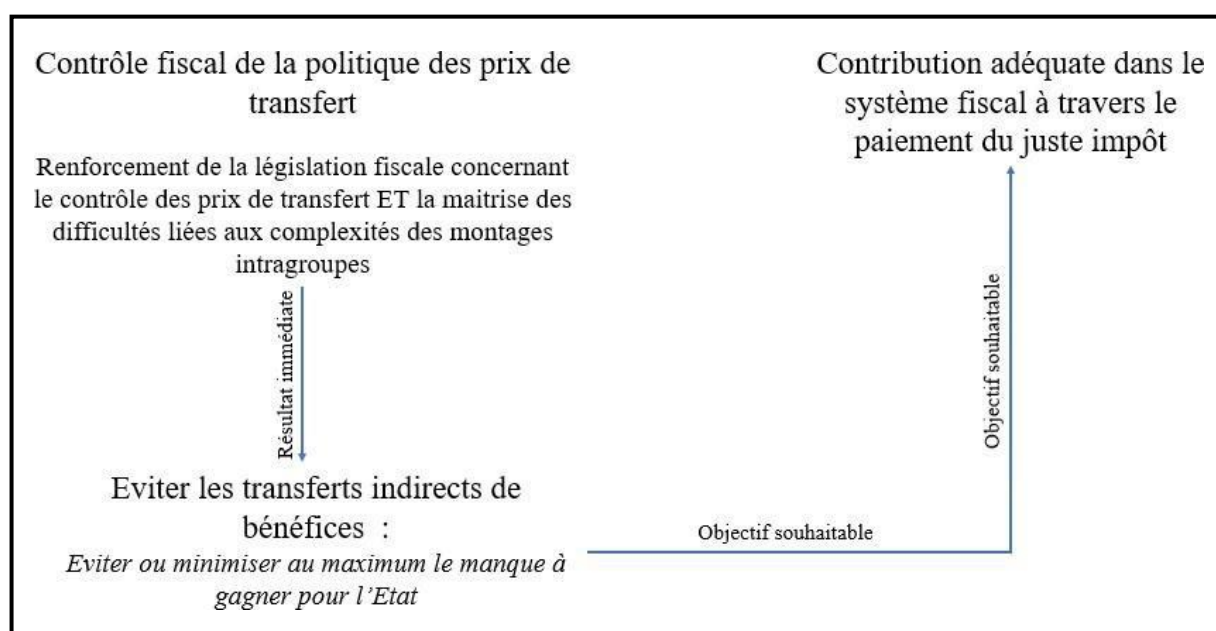


Figure 1: *l'intérêt de la problématique de recherche, réalisée par nos soins*

## III- LA PROBLEMATIQUE DE RECHERCHE

Notre problématique de recherche s'articule autour de la thématique des prix de transfert issus d'un problème crucial portant sur les transferts indirects de bénéfices ou ce qu'on appelle par l'érosion de la base d'imposition ce qui résulte par la suite un manque à gagner pour l'Etat.



Dans le développement de notre sujet de recherche, on s'intéresse par la démarche de contrôle fiscal des prix de transfert pratiqués par les entreprises apparentées dans le cadre de leurs transactions intragroupes et son impact sur la contribution adéquate dans le système fiscal à travers le paiement du juste impôt.

Dans le cadre de notre thématique de recherche on suppose qu'un contrôle fiscal des prix de transferts pratiqués par les entreprises apparentées à travers l'exécution de la législation concernant le contrôle des prix et la maîtrise des montages intragroupes pourrait éviter les transferts indirects de bénéfices ce qui pourrait éviter ou minimiser le manque à gagner pour l'Etat, ce qui implique par la suite une contribution adéquate dans le système fiscal à travers le paiement de la juste impôt.

### **IV- LES ASPECTS RECHERCHES PAR LE SUJET**

Notre thématique de recherche s'intéresse essentiellement par le fait que le Maroc est engagé depuis des décennies dans la lutte contre le transfert indirect de bénéfices et l'érosion de la base d'imposition, une raison pour laquelle nous voulons démontrer à quel niveau le Maroc est engagé dans la lutte contre les manipulations frauduleuses des prix de transfert par l'analyse et l'interprétation de législation fiscale marocaine actuelle relative aux prix de transfert.

Dans le cadre du contrôle fiscal des entreprises apparentées, filiales, établissements stables ou succursales des entreprises multinationales, implantées au Maroc, l'administration fiscale marocaine à travers ses inspecteurs vérificateurs coïncide avec des difficultés majeures par le fait de la complexité des montages intragroupes constituant une substance fraîche et un terrain favorable aux transferts indirects de bénéfices ce qui génère une entrave primordiale au contrôle fiscal des prix de transfert des entreprises apparentées, à ce niveau-là nous venons pour décortiquer les manipulations frauduleuses les plus fréquentes dans le cadre des transactions intragroupes permettant un guide pratique à destination aux inspecteurs vérificateurs d'impôts.

Souvent et dans le cadre des missions du contrôle fiscal des prix de transfert l'administration fiscale coïncide avec des insuffisances juridiques et/ou institutionnelles ce qui nécessite un effort crucial pour prouver et détecter les transferts indirects de bénéfices d'une part et d'autre part la faible ou les manques de collaboration des administrations fiscales étrangères avec complique la situation et s'avère être une pratique limitant l'action et le terrain d'intervention de l'administration fiscale marocaine, un point de départ pour notre thématique de recherche afin de proposer un cadre normatif dédié au contrôle fiscal des prix de transfert des entreprises apparentées implantées au Maroc.

### **V- METHODOLOGIE D'APPROCHE**

Dans le cadre de notre démarche de recherche scientifique, préconisons un paradigme de recherche constructivisme, en étudiant la relation entre les transferts indirects de bénéfices ou

l'érosion de la base d'imposition et le manque à gagner pour l'Etat en d'autres termes ce mémoire consiste à comprendre la relation entre le contrôle de la politique des prix de transfert (*la législation fiscale actuelle et les difficultés rencontrées au contrôle*) et la contribution adéquate dans le système fiscal à travers le paiement du juste impôt, nous voulons comprendre d'abord l'état des lieux de la législation fiscale actuelle concernant le contrôle de la politique des prix de transfert des entreprises apparentées implantées au Maroc ainsi les entraves et les difficultés rencontrées lors des missions de contrôle fiscales de ces prix pratiqués par ces dernières.

Tandis que ce paradigme de recherche scientifique consiste à comprendre un phénomène et agir, dans le cadre de notre intervention, ce mémoire propose un cadre normatif englobant plusieurs recommandations consistant à minimiser ou éviter le risque des transferts indirects de bénéfices par les entreprises apparentées.

Comme choix du mode d'investigation, ce mémoire préconise l'approche qualitative, dans ce cadre un entretien réalisé auprès de l'administration fiscale fait ressortir des résultats d'importance significative. Objectif étant de comprendre la démarche et les pratiques de contrôle fiscal des prix de transfert préconisées par l'administration fiscale.

## **VI- QUESTION CENTRALE, QUESTIONS DÉRIVÉES, HYPOTHÈSE PRINCIPALE ET HYPOTHÈSES DÉRIVÉES DE LA RECHERCHE**

### **1. Question centrale de recherche**

De quelle manière le contrôle fiscal de la politique des prix de transfert parvient pour éviter les transferts indirects de bénéfices de telle sorte à réaliser une contribution adéquate dans le système fiscal à travers le paiement du juste impôt ?

### **2. Questions dérivées posées par la recherche**

Quels sont les moyens juridiques dont dispose le Maroc pour assurer la conformité des prix intragroupes au principe de pleine concurrence ?

Quelles sont les difficultés qui entravent le contrôle fiscal des prix transfert liées à la complexité des montages intragroupes ?

De quelle manière l'adoption d'un cadre normatif sera un volet crucial pour dissuader les transferts indirects de bénéfices ?

### **3. Hypothèse principale de recherche**

La démarche du contrôle fiscal de la politique des prix de transfert préconisée par l'administration fiscale pour éviter les transferts indirects de bénéfices pourrait réaliser une contribution adéquate dans le système fiscal à travers le paiement du juste impôt.

### **4. Hypothèses dérivées de la recherche**

La législation fiscale marocaine actuelle concernant le contrôle des prix de transfert pourrait assurer une conformité des prix intragroupes au principe de pleine concurrence.

Les complexités des montages intragroupes une entrave prépondérante au contrôle fiscal des prix pratiqués par les entreprises apparentées.

L'adoption et l'exécution d'un cadre normatif liée au contrôle fiscal des prix de transfert pourrait résulter un moyen efficace en vue de dissuader toute tentative d'érosion de la base d'imposition et de transfert indirect de bénéfices.

## **VII- LA STRUCTURE GENERALE OU PLAN ADOPTE**

Dans le premier chapitre, ce mémoire viendra pour analyser la législation fiscale marocaine actuelle relative aux prix de transfert, rappeler la pratique internationale en matière de détermination des prix de transfert. Les redressements opérés au titre des transferts indirects de bénéfices à l'étranger ainsi que des moyens de solutionner ou d'éviter les litiges y afférents, tout en mettant l'accent sur la place que pourrait avoir l'expert-comptable.

Dans le deuxième chapitre, ce mémoire viendra pour présenter les différentes difficultés dans le cadre de la mission de contrôle fiscale des prix de transfert. La complexité des montages intragroupe : Entraves au contrôle fiscal au Maroc.

Dans le troisième chapitre, ce mémoire proposera plusieurs démarches à suivre pour élaborer un cadre normatif dédié au contrôle fiscal des opérations intragroupes.

## **VIII- INTRODUCTION GENERALE**

Malgré l'actualité du sujet, les origines des prix de transfert sont anciennes. « Plusieurs études historiques ont montré l'existence de formes primitives de prix de transfert dès le début de la première révolution industrielle ». Les industries de pointe de l'époque, comme les aciéries ou les manufactures de coton, furent parmi les premières à programmer un éclatement de leur centre de production et à multiplier les activités complémentaires. Néanmoins, les problématiques soulevées se concentraient uniquement sur des difficultés organisationnelles et économiques, les questions fiscales étant secondaires.

Portant, dès la fin du 19<sup>ème</sup> siècle, les conditions d'imposition changeaient de nature et taxaient les revenus d'activité, en même temps que le commerce international prenait un essor phénoménal. La première Guerre mondiale accélérera ce mouvement et très tôt les premières réglementations fiscales relatives aux prix de transfert furent édictées par les Etats. Dès 1915, le Royaume – Uni adoptait une loi visant à réprimer les transferts indirects de bénéfices, suivi notamment par les Etats – Unis en 1917, par l'Allemagne en 1925 et par la France en 1933 (le fameux article 57 du CGI). La notion de principe de pleine concurrence est introduite dès 1932 par la Société des Nations, prédécesseur de l'ONU<sup>3</sup>.

Malgré l'ancienneté du phénomène, la question des prix de transfert n'est pourtant devenue un

---

<sup>3</sup> ONU : Organisme des nations unies.

enjeu crucial de la fiscalité qu'à partir du milieu des années 1980. Auparavant, elle était restée discrète. En France, ce n'est qu'en décembre 1981 que le législateur modifie pour la première fois les règles instituées en 1933. La fiscalité des prix de transfert a pris toute son importance lorsque les Etats – Unis ont modifié leur législation en 1986. Cette modification législative fut suivie par la publication du « White Paper » de 1988. Ce rapport avait été commandé par le congrès américain à l'administration fiscale.

Ce rapport mit l'accent sur le fait que les entités d'origine étrangère payent moins d'impôts aux Etats – Unis que les entreprises américaines et collaboraient moins facilement avec les services vérificateurs. Ce rapport entraîna la rédaction d'une nouvelle réglementation américaine qui fut finalisée en 1994, presque à la même année que la publication des nouvelles recommandations de l'OCDE en 1995. Dès lors, la question fiscale des prix de transfert a acquis une importance majeure et est devenue la principale crainte de redressement pour les entreprises multinationales.

Aujourd'hui, la notion de prix de transfert est malaisément définissable car il n'existe pas une définition homogène. Selon une approche étymologique, un prix est une valeur d'échange d'un bien, d'un service, exprimée en monnaie. Un prix est une somme d'argent due par l'acquéreur au vendeur. Un transfert, quant à lui, est le processus ou l'action de transférer, de déplacer un bien ou une personne. En droit, il s'agit donc de l'acte par lequel une personne acquiert un droit d'une autre personne qui le lui transmet.

Le prix de transfert, quant à lui, ne revêt aucun sens précis. Le prix de transfert a pour objectif de déterminer la valeur de prestation réciproque entre des entités liées. A titre liminaire, il convient de préciser que le prix de transfert se distingue du prix de marché. Lorsque le prix du marché résulte du jeu de l'offre et de la demande dans un marché libre, le prix de transfert, en revanche, a été fixé par l'autorité compétente au sein du groupe. Ainsi s'opposent le prix résultant du « *marché libre* », sur lequel les acteurs sont indépendants et les négociations reposant sur la loi de l'offre et de la demande. Un prix du marché libre est considéré comme étant « *juste* » car deux intérêts opposés et indépendant entrent en conflit. Le prix de marché est une notion objective reflétant la rencontre des forces du marché. Afin que le prix de transfert se rapproche de l'idéal du prix de marché, il devrait se calculer en conséquence comme s'il avait été déterminé par des entreprises indépendantes, soumises aux règles normales du marché et de la concurrence.

Afin de surmonter les difficultés inhérentes au prix de transfert, les Etats se sont mis d'accord pour utiliser un standard communément admis qui permet la fixation d'un prix de transfert juste : il s'agit du principe de pleine concurrence « *arm's length principle* ». Il résulte du principe de pleine concurrence qu'une transaction transfrontalière doit s'effectuer dans des conditions qui ne devraient pas s'écarter de celles qui seraient définies entre entreprises non associées. Ce principe, connu sous le nom de principe de pleine concurrence est consacré par l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

Ainsi les sociétés qui réalisent des opérations transfrontalières (transfert de biens ou de services, cession ou concession de bien incorporels) avec des entreprises qui leur sont liées, c'est – à – dire des entreprises qu'elles contrôlent ou qui les contrôlent en fait ou en droit, doivent s'assurer que les prix de ces opérations sont fixés conformément au principe de pleine concurrence, c'est – à – dire qu'ils sont comparables aux prix habituellement pratiqués sur le marché libre à des conditions similaires.

La notion de prix de transfert est l'objet de définitions divergentes. Il est donc nécessaire, dès le début, d'esquisser une définition claire et neutre de cette notion afin que l'analyse du prix de transfert ne soit pas obscurcie par des approximations ou surtout des préjugés. Selon la définition de l'OCDE les prix de transfert sont « *les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées* ».

Deux entreprises sont associées si l'une d'elles participe directement ou indirectement à la direction, ou au contrôle ou au capital des deux entreprises. Les autorités américaines proposent la définition suivante : « *Les prix de transfert sont les prix des transactions intragroupes qui ont lieu entre les entreprises affiliées. Le processus de fixation des prix de transfert détermine le montant des revenus de chaque partie* ». Hubert Hamaeckers, spécialiste européen de l'impôt, propose une définition similaire : le prix de transfert est « *le montant facturé par un segment d'une organisation pour un produit ou service qu'il fournit à un autre segment d'une même organisation* ». Le prix de transfert est donc l'expression monétaire d'un mouvement de biens ou de services entre deux unités d'une même entreprise ou le prix auquel les biens et les services s'échangent au sein des entités d'un groupe international.

Ainsi, pour les développements ultérieurs, la définition suivante pourra être retenue : les prix de transfert visent à attribuer une valeur à une transaction réalisée entre deux entreprises d'un même groupe, établies dans deux Etats différents. Trois éléments sont essentiels, à savoir d'abord un prix en contrepartie des biens ou des services, ensuite la présence de deux entreprises associées et, en fin, que ces deux entreprises sont implantées dans deux Etats différents.

En pratique, le champ d'application est très large, puisque l'ensemble des transactions intragroupe est concerné. Il s'agit d'abord des transactions classiques comme l'achat et la vente réalisés, par exemple, dans le cadre de contrats de distribution ou de sous traitance de fabrication. Sont également visé les services intragroupes, dont notamment les services de recherche et de développement et les services de siège « *management fees* », les transactions impliquant des biens incorporels, ainsi que les accords de répartition des couts conclus en commun par plusieurs membres du groupe. Il importe de ne pas oublier les opérations financières et les conditions dans lesquelles elles sont pratiquées. Notamment, le taux d'intérêt mérite une attention particulière. Mais les situations dans lesquelles aucune contrepartie n'a été versée sont également concernées, comme par exemple l'abandon d'une créance, une avance sans intérêts, une garantie non rémunérée, une mise à disposition gratuite d'un brevet, d'une marque ou d'une technologie. En définitive, la notion de biens ou services transférés englobe une multitude de situations.

La notion d'entreprise associée doit être précisée. Les entreprises associées sont des sociétés sous contrôle commun ou sous contrôle l'une de l'autre, réalisant entre elles des transactions commerciales ou financières « *transactions contrôlées* ». La transaction doit être conclue entre une société mère et une filiale (ou vice versa) ou entre deux filiales du même groupe. Les deux entreprises sont liées par des liens de dépendance et de contrôle plus ou moins étroits, sachant que l'entreprise est l'exercice d'une activité industrielle ou commerciale. Récemment, les travaux de l'OCDE ont recommandé d'étendre les dispositions de prix de transfert aux établissements stables.

En effet, les entreprises associées doivent être implantées dans deux Etats différents. Il est évident que c'est surtout lorsque deux entreprises sont implantées dans des Etats différents que l'administration fiscale sera plus vigilante. Lorsque les entreprises associées sont localisées dans un même Etat, l'administration fiscale n'a pas à craindre une érosion de la base taxable puisque le bénéfice transféré demeure à l'intérieur de ses frontières et ainsi soumis à son autorité fiscale. C'est seulement au regard du droit fiscal international que les prix de transfert conclus entre entreprises soumises à souverainetés fiscales différentes représentent un enjeu budgétaire et fiscale primordial.

### **Une illustration d'un transfert indirect de bénéfice au moyen des prix de transfert**

Un calcul simple permet de mieux appréhender la logique de la fixation d'un prix de transfert. Envisageons, par exemple, la situation d'une société mère française dont l'unique filiale est localisée en Maroc. Supposons que la filiale achète des composants sur le marché marocain, au prix unitaire de 50 €, les transforme, les conditionne (à un coût de 50 €) et les vende ensuite à la société mère à 200 € pour l'unité (100 € de frais plus 100 € de marge bénéficiaire). Le produit est, ensuite, mis sur le marché français à 300 €. Le coût de commercialisation du produit est de 10 €.

Le profit avant impôt de la filiale marocaine est de 100 € par unité (prix de transfert de 200 € moins la somme des coûts de 100 €). Le profit avant impôt de la société mère française s'élève à 90 € par unité (prix de marché 300 €, diminué de la somme des coûts 210 €). Supposant que le taux d'imposition des profits soit de 20 % en au Maroc et de 60 % en France. Dans ce cas, l'impôt payé au Maroc égal à 20 € ( $0,2 * 100$  €) et le profit après impôt de la filiale est égal à 80 €. De même, l'impôt payé en France est égal à 54 € ( $0,6 * 90$  €) et le profit après impôt de ma société mère est de 36 €.

Supposant que la maison mère puisse également acquérir le produit qu'elle commercialise auprès d'un fournisseur indépendant, au prix de 200 € l'unité. Dans ce cas, comme le prix de transfert (prix que la filiale facture à la maison mère) est égal au prix du marché (prix que le fournisseur indépendant facture à la maison mère), nous pouvons conclure que le profit après impôt est bien obtenu en conformité avec le principe de pleine concurrence.

Pourtant, pour quelle raison ne pas fixer un prix de transfert différent du prix de marché ? Puisque le taux d'imposition des profits en France (60 %) et plus élevé qu'au Maroc (20 %),

## CONTROLE FISCAL DES PRIX DE TRANSFERT : DIFFICULTES & PROPOSITION DE CADRE NORMATIF

L'entreprise peut exploiter cette différence et fixer le prix de transfert à 290 €. Le profit de la société mère est alors entièrement transféré à la filiale. Cependant, une telle politique méconnaît le principe de pleine concurrence et entraîne une correction des bénéfices sur la base des réglementations nationales en matière des prix de transfert.

Pour illustrer la problématique des prix de transfert, il est utile d'évoquer l'affaire jugée par la CAA (La cour administrative d'appel) Paris le 8 octobre 2010, société *technipex*. En l'espèce, la société française *technipex* avait acheté 20 000 paires de jumelles militaires à la société *Hexagon Holding Ltd* domiciliée à Jersey, pour un prix total de 46 200 000 €. Ces marchandises furent revendues la même année à l'administration chargée de la défense marocain à un prix de 48 400 000 €. Dans le cadre d'une demande de renseignements adressée à l'administration fiscale allemande il est apparu que la société allemande *Steiner Optik* avait vendu les mêmes lots de jumelles à la société *Hexagon Holding Ltd*. Pour un montant global d'environ 20 000 000 €. Un bénéfice s'élevant à 26 000 000 € a été réalisé par la société implantée à Jersey. Notons qu'à actuellement Jersey applique un taux d'IS de 0 %, il s'agit donc d'un territoire à régime fiscal privilégié. Cet exemple montre qu'au moyen de la fixation d'un prix de transfert, des bénéfices peuvent être transférés aisément vers des paradis fiscaux. Ces exemples montrent que la fixation d'un prix de transfert, ou plutôt sa manipulation constituent un moyen habile pour transférer les bénéfices.

Le Maroc ne pouvait rester insensible aux problèmes posés par les prix de transfert. Outre la présence de nombreuses filiales de groupes américains, européens voire même arabes, l'ouverture de l'économie qu'induit la multiplication des accords de libre-échange ne peut que faire de la problématique des prix de transfert, un souci majeur, pour l'administration fiscale marocaine.

Aujourd'hui, à la lecture des motifs de redressement évoqués dans les notifications suite aux contrôles fiscaux opérés, auprès des filiales de multinationales, il ressort que les prix de facturation intragroupe est l'une des préoccupations de l'administration fiscale marocaine. L'objectif étant, bien entendu, de s'assurer que l'impôt qui doit être payé au Maroc n'est pas transféré ailleurs. Parmi les dossiers qui sont soumis à la commission nationale de recours fiscal, plusieurs portent sur les prix de facturation entre entités appartenant à un même groupe multinational. Ce qui est reproché, le plus souvent, aux filiales de sociétés multinationales, c'est de minorer les prix de vente au groupe, de majorer le prix des intrants achetés auprès du groupe ou de pratiquer une rémunération excessive des services rendus par le groupe. L'enjeu fiscal est le cœur même de la problématique des prix de transfert.

CHAPITRE INTRODUCTIF

GENERALITES SUR LES PRIX DE TRANSFERT



Ce premier chapitre mettra en évidence certaines notions de base et détaillera les différentes méthodes de détermination des prix de transfert.

## 1. Notions de base

Cette section aura pour objet de présenter certaines notions de base jugées importantes pour traiter le sujet de prix de transfert.

### 1.1. Groupe

La notion de groupe recouvre des aspects variés du fait de la spécificité et la diversité des données qui caractérisent son existence. C'est un phénomène évolutif qui ne touche pas uniquement les grandes entreprises mais aussi la petite et moyenne entreprise. Malgré l'ampleur qu'il a prise dans le monde des affaires, le groupe est toujours privé d'existence juridique ; c'est une construction économique qui est dépourvue de la personnalité morale.

Il n'y a pas à ce jour de définition juridique de la notion de groupe. Toutefois, au regard de son essence économique plusieurs auteurs ont tenté de le définir.

D'après C. Champaud : « *Le groupe est une unité de contrôle patrimonial destinée à assurer une unité de décision économique* » Thèse Rennes, 2008 « Le pouvoir de concentration de la société par action », cité par Laure Nuit-Pontier dans « Les groupes de sociétés », collection le Droit en question, p.9.

Y. Chartier propose la définition suivante : « *Le groupe est couramment analysé comme étant un ensemble de sociétés qui, tout en étant juridiquement distinctes, se trouvent cependant liées les unes aux autres de telle sorte que l'une d'entre elles, qualifiée de société mère ou de société dominante, est en mesure d'imposer, en fait ou en droit, une unité de décision aux autres composantes du groupe qui se trouvent ainsi dans la situation de sociétés dominées* ». Droit des affaires, tome 2, P.U.F., 2013, cité par Laure Nuit-Pontier dans « Les groupes de sociétés » Collection le Droit en question, p. 9.

Le Mémento - Groupes de sociétés- Francis Lefebvre a donné la définition suivante : « *Le groupe est un ensemble constitué de plusieurs sociétés ayant chacune leur existence juridique propre mais unies entre elles par des liens divers en vertu desquels l'une d'elles, dite société mère, qui tient les autres sous sa dépendance, exerce un contrôle sur l'ensemble et fait prévaloir une unité de décision* ».

De ces différentes définitions, nous retenons ce qui suit : Le groupe est formé par plusieurs sociétés ayant chacune son existence juridique propre et qui sont liées entre elles par des intérêts économiques et financiers durables et/ou par un ou plusieurs dirigeants communs. L'une de ces sociétés, dite société mère ou société de tête, exerce un contrôle sur l'ensemble et fait prévaloir une unité de décision.

## CONTROLE FISCAL DES PRIX DE TRANSFERT : DIFFICULTES & PROPOSITION DE CADRE NORMATIF

Le groupe n'est pas un sujet de droit, il ne peut disposer de patrimoine propre ni agir en justice ou faire l'objet de redressement ou de liquidation judiciaire. C'est une réalité économique dont l'existence repose principalement sur :

- Le lien de dépendance entre les entités qui le composent ;
- Le centre unique de décision visant à coordonner la stratégie du groupe pour la recherche d'un intérêt commun.

Cette inexistence juridique n'a cependant pas empêché la formation et le développement des groupes qui n'ont pas cessé de prendre de l'ampleur depuis ces deux dernières décennies et ce, pour des motivations essentiellement économiques et organisationnelles. Ces motivations ainsi que les modes de formation et d'organisation des groupes sont multiples et varient en fonction des objectifs poursuivis.

Malgré le poids économique et financier que représentent aujourd'hui les groupes de sociétés dans les économies contemporaines, le droit marocain des sociétés, à l'instar du droit français, ne leur reconnaît pas d'existence juridique propre. Néanmoins, la référence au groupe apparaît dans plusieurs définitions juridiques notamment à travers la notion de « Contrôle ».

Ainsi la loi 17-95 actualisée par 20 – 05 régissant la société anonyme notamment dans ses articles 143 et 144 définit les notions de filiales et participations et la notion de contrôle en se basant sur l'importance du lien en capital :

L'article 143 énonce : on entend par :

- « *Filiale, une société dans laquelle une autre société, dite mère, possède plus de la moitié du capital ;*
- *Participation, la détention dans une société par une autre société d'une fraction du capital comprise entre 10 et 50% ».*

L'article 144 a défini la notion de contrôle comme suit :

« *Une société est considérée comme en contrôlant une autre :*

- *Lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction de capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;*
- *Lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;*
- *Lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société.*

*Elle est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40% et qu'aucun autre actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction de ces droits supérieure à 30% ».*

Cette définition fait une distinction entre deux types de contrôle. Un contrôle de droit et un contrôle de fait.

### 1.2. Notion de la filiale

« On entend par filiale, toute société ayant sa propre personnalité juridique et dans laquelle une autre société, dite mère, possède plus de la moitié du capital, conformément aux dispositions de l'article 143 de la loi n° 17-95 relative aux sociétés anonymes. »

La notion fiscale de filiale est reprise de la définition juridique telle que prévue dans l'article 143 de la loi 17-95 sur les sociétés anonymes telle que complétée et modifiée par la loi 20-05.

- Filiale, une société dans laquelle une autre société, dite mère, possède plus de la moitié du capital ;
- Participation, la détention dans une société par une autre société d'une fraction du capital comprise entre 10% et 50% »

Il ressort de ce qui précède que le groupe n'a pas d'existence juridique, puisqu'il est défini comme étant un ensemble d'entités juridiques indépendantes les unes par rapport aux autres. Par conséquent, le groupe ne peut disposer de la personnalité morale, posséder un patrimoine, ou ester en justice.

La filiale est dépendante de la maison mère, à la fois :

Sur le plan juridique, par le nombre des actions détenues dans son capital ou lorsque la société mère exerce directement ou par personne interposée un pouvoir décisionnel dans la société filiale.

Les personnes interposées peuvent être :

- Des gérants, des administrateurs, des directeurs ou des membres de leur famille ;
- Toute société contrôlée par la société exerçant le contrôle ;
- Toute personne ou entité qui a un intérêt dans l'activité ou le capital de la société exerçant le contrôle.

Sur le plan économique, par les liens étroits pouvant régir les activités exercées, telle qu'une dépendance au niveau de la fourniture des matières premières, des pièces détachées, de la marque, des brevets détenus par la maison mère, etc.

### 1.3. Transaction

La notion de prix de transfert est intimement liée à la notion de transaction. Ainsi, il peut s'agir d'opération d'achat, de vente de biens ou de services, de cession de biens incorporels, de prêts, etc. Les éléments mis gratuitement à disposition entre sociétés liées (biens corporels, incorporels, services), sont, également, concernées en vertu du principe de pleine concurrence.

#### 1.4. Principe de pleine concurrence

Le principe de pleine concurrence édicté dans l'article 9 du modèle de convention OCDE, repose sur la notion de juste prix.

L'article 9 dispose : « *lorsque les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais qui n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.* »

L'OCDE définit le juste prix entre sociétés liées comme étant, celui qui est le résultat de la confrontation de l'offre et la demande sur le marché libre.

Pour se faire, cette comparaison doit être réalisée pour des transactions similaires, dans des conditions similaires entre entreprises indépendantes. Ceci est désigné en terme technique « principe de pleine concurrence »

Pour procéder à ces comparaisons, il y'a lieu de considérer en premier lieu les prix pratiqués dans des conditions comparables entre sociétés liées et sociétés indépendantes. Cependant, ces informations ne sont pas toujours disponibles et dans ce cas la comparaison se fera sur la base d'indicateurs indirects tels que les marges brutes ou nettes. Ces méthodes de comparaison sont détaillées dans le cadre de la 2<sup>ème</sup> section ci-après.

Le prix de pleine concurrence repose sur certaines caractéristiques :

- Il doit être fixé transaction par transaction ;
- Les transactions analysées doivent être similaires sinon identiques ;
- Le prix doit être le reflet des conditions normales de marché.

#### 1.5. Transfert indirect des bénéfices

Certains groupes agissent sur le prix de transfert de façon à faire apparaître le profit là où il sera le moins imposé. La distorsion au niveau des prix de transfert peut donc masquer une technique de transfert indirect de résultat d'une filiale bénéficiaire ou fortement imposée, vers une autre déficitaire ou dont l'imposition est moins lourde (exonérée ou soumis à un taux réduit).

Le transfert indirect des bénéfices trouve un terrain propice non seulement dans les opérations réalisées sur un même territoire mais également dans les opérations internationales. En effet, il est possible pour une entreprise transnationale, par simple manipulation du prix de transfert, de réduire son bénéfice dans le pays à forte fiscalité et d'augmenter ses bénéfices dans le pays à faible fiscalité.

Le transfert indirect de bénéfices à, en tout état de cause, pour effet de réduire l'assiette de l'impôt dû par la société opérant le transfert afin de réaliser une économie de l'impôt pour le

Groupe et inversement un manque à gagner au trésor de l'Etat victime de ce transfert.

Face à cette situation, les Etats se sont dotés d'une législation permettant à l'administration fiscale de vérifier que les prix pratiqués lors des transactions intragroupes ne dissimulent pas un transfert de l'assiette fiscale et donc n'engendrent pas, pour elle, une perte de recette fiscale. En fait, le transfert indirect de bénéfice est constitué par l'attribution artificielle d'un revenu à l'occasion des relations internes entre entreprises liées membres du groupe.

En réalité, cette technique « consiste à déplacer le résultat d'une société du groupe vers une autre qui est aussi son partenaire commerciale (client ou fournisseur) en obligeant la première à consentir à la seconde des prix d'achat ou de vente, exceptionnellement favorable de telle sorte que la marge qui aurait été normalement réalisée par la première société se trouve d'abord ponctionné, soit sous forme de supplément de prix d'achat, soit se forme d'une réduction de ses prix de vente ou toute autre méthode de transfert indirect de bénéfice, et ensuite transférée chez la société en faveur de la collecte des fonds est réalisée.

Le transfert indirect de bénéfices a pour effet de réduire indument l'assiette de l'impôt éligible par la société qui a opéré le transfert. Il est donc nécessaire de doter l'administration fiscale d'une réglementation spécifique portant sur les prix de transfert. Cette nécessité est d'autant plus grande que l'enjeu dépasse le territoire.

## 2. Méthodes des prix de transfert

Les méthodes de prix de transfert le plus fréquemment rencontrées sont les cinq méthodes préconisées par l'OCDE. Ces méthodes sont fondées sur le principe de pleine concurrence (« *arm's length principal* »), lequel repose sur une comparaison des prix, de la marge ou des bénéfices réalisés dans le cadre de transactions entre entreprises associées avec le prix, la marge ou les bénéfices de transactions comparables réalisées entre des entreprises indépendantes.

Parmi les cinq méthodes Ocde, trois sont dites traditionnelles, il s'agit de la méthode du prix comparable sur le marché libre, du prix de revente minoré, et de prix de revient majoré.

Deux méthodes sont dites transactionnelles, elles sont fondées sur les bénéfices, il s'agit de la méthode du partage des bénéfices et de la méthode transactionnelle de la marge nette, cette dernière étant la plus fréquemment utilisée.

Les méthodes traditionnelles sont considérées comme les plus directes pour déterminer si les conditions des relations commerciales et financières sont des conditions de pleine concurrence. En règle générale, lorsqu'une méthode traditionnelle et une méthode transactionnelle peuvent être utilisées avec un degré de fiabilité identique, la méthode traditionnelle doit être préférée à la méthode transactionnelle.

Le processus conduisant à la sélection d'une méthode de prix de transfert doit tenir compte essentiellement des quatre critères suivants :

- Les forces et les faiblesses des méthodes ;
- La cohérence de la méthode envisagée avec la nature de la transaction contrôlée ;
- La disponibilité d'informations fiables;
- Le degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes.

Ajoutons que l'administration fiscale pourra accepter une méthode alternative à condition qu'elle soit justifiée, cohérente avec les fonctions exercées et les risques assumés, et que la rémunération soit conforme aux attentes de l'administration au principe de pleine concurrence.

Par ailleurs, le choix de la méthode et l'importance des justificatifs apportés devront être adaptés aux enjeux : Le recours à une méthodologie sophistiquée et la rédaction d'une documentation élaborée doivent être réservés aux refacturations d'un montant significatif.

La méthode la plus adaptée à une transaction est celle qui fournit la mesure la plus fiable et la plus cohérente. Cela implique également que le contribuable puisse utiliser une méthode qui n'appartient pas à la liste des méthodes proposées par l'OCDE (« méthode non spécifiée »). Il est, en effet, impossible pour l'administration fiscale de prévoir toutes les possibilités offertes dans le monde des affaires, celle – ci laisse donc aux entreprises la plus grande liberté dans le choix de la méthode de prix de transfert la mieux adaptée à leurs transactions, mais, en contrepartie de ces libertés, il est attendu que les entreprises justifient les choix qui les portent à sélectionner une méthode et à rejeter les autres.

### 2.1. Méthode du prix comparable sur le marché libre (« CUP »)

Cette méthode consiste en une comparaison des prix d'un bien ou d'un service transféré dans le cadre d'une transaction contrôlée, entre entreprises apparentées, à ceux d'un bien ou d'un service transféré dans des conditions comparables avec une entreprise indépendante (comparables internes) ou entre entreprises indépendantes (comparables externes).

Lorsqu'il est possible d'identifier des transactions comparables, la méthode du prix comparable sur le marché libre constitue le moyen le plus direct et le plus fiable pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence. Lorsqu'elle est applicable, cette méthode doit être préférée à toute autre.

Il peut s'avérer difficile d'identifier une transaction suffisamment comparable entre entreprises indépendantes. Les principes OCDE indiquent qu'une différence mineure peut avoir une incidence sensible sur le prix, même si la nature des activités industrielles ou commerciales entreprises est suffisamment similaire pour dégager la même marge bénéficiaire globale. Lorsque c'est le cas, il faudra apporter des correctifs.

Admettons, par exemple, une entreprise qui produit et vend à ses filiales des plaques de plastique. Si cette entreprise vend les mêmes produits à des entreprises indépendantes, dans des conditions et des volumes similaires, l'analyse consistera donc en une simple comparaison

Entre prix et les prix pratiqués avec des entreprises indépendantes.

Dans le cas où les volumes ne seraient pas comparables, il convient de savoir si des différences de volumes doivent se traduire par une correction du prix de transfert. Le cas échéant, il faut déterminer les rabais normalement appliqués sur les marchés en fonction du volume fourni.

Dans le cas où aucun comparable interne ne serait disponible, l'entreprise devra déterminer si elle a accès aux prix pratiqués par des entreprises indépendantes dans le cadre de leurs transactions avec d'autres entreprises indépendantes (comparables externes). Ce travail de recherche des comparables externes est simplifié lorsque les produits échangés sont cotés sur un marché (or, pétrole, gaz).

Lorsqu'une comparaison des prix pratiqués par ou avec des entreprises indépendantes s'avère impossible du fait du manque d'informations disponibles, il faudra alors analyser l'application d'une comparaison fondée sur les marges (méthode du prix de revente et méthode du prix majoré).

### 2.2. Méthode du prix de revente minoré

Dans le cadre de la méthode du prix de revente, le point de départ est le prix auquel un produit est revendu à une entreprise tierce. On défalque de ce prix de revente une marge brute appropriée. Cette marge est déterminée par référence aux marges brutes réalisées dans des transactions comparables sur le marché libre. Elle représente, en théorie, le montant permettant au revendeur de couvrir ses frais de commercialisation et autres dépenses d'exploitation et de réaliser un bénéfice convenable. Cette méthode convient particulièrement aux activités de distribution.

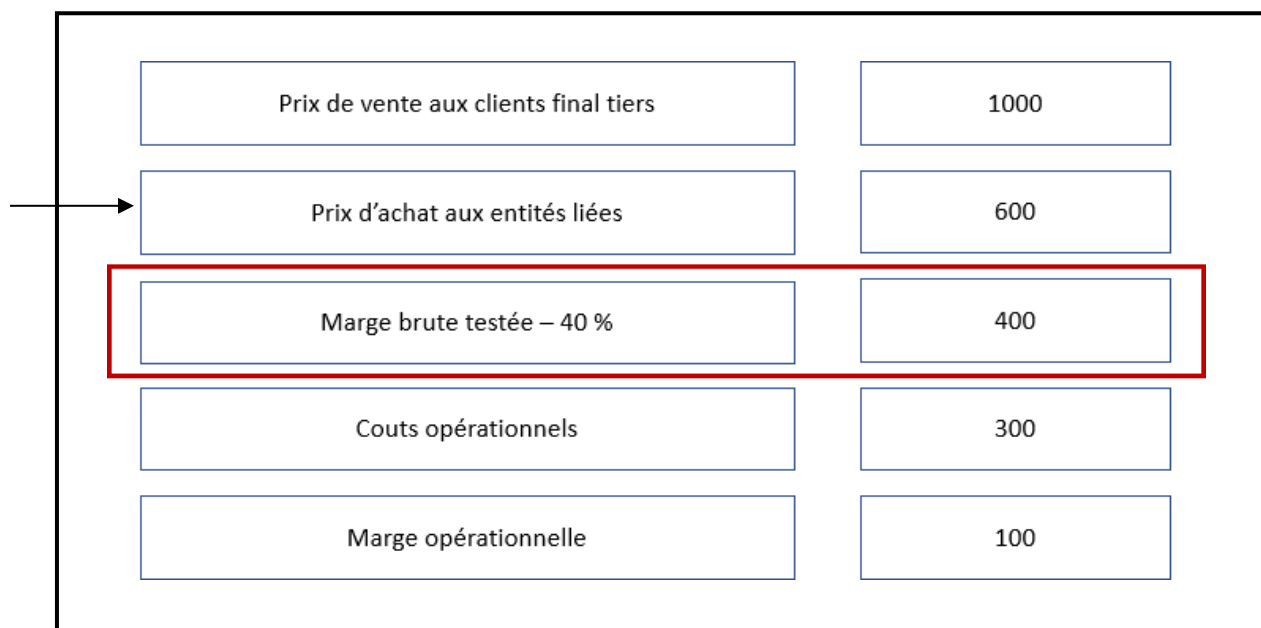


Figure 2 : Démarche de fixation de prix de revente minoré, prix de transfert et stratégie d'optimisation fiscale des firmes multinationale, 2017

## CONTROLE FISCAL DES PRIX DE TRANSFERT : DIFFICULTES & PROPOSITION DE CADRE NORMATIF

Dans certaines circonstances, la marge brute utilisée pour déterminer un prix de pleine concurrence peut être déterminé par référence à la marge que le même revendeur réalise dans le cadre de transactions d'achat/revente qu'il réalise sur le marché libre (« comparable interne »). Dans d'autres circonstances, la marge sur le prix de revente peut être déterminée par référence à la marge sur le prix de revente réalisée par des entreprises indépendantes dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre (« comparables externes »). Le prix obtenu après soustraction de la marge brute peut être considéré comme un prix de pleine concurrence et servir au transfert de propriété entre entreprises associées.

Cette méthode est particulièrement conseillée dans le cadre d'opérations de vente et de commercialisation, celles réalisées par un distributeur par exemple. L'application de cette méthode n'est possible que si aucune différence significative entre les transactions analysés » et les transactions réalisées sur le marché libre n'est pas susceptible d'avoir une incidence sur la fiabilité de l'analyse ou si des ajustements suffisamment fiables peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de ces différences.

### 2.3. Méthode du cout majoré

La méthode du cout majoré consiste à ajouter, aux couts supportés par un fournisseur de biens ou de services, une marge appropriée – ou *mark up*, calculée à partir de la marge réalisée par des fournisseurs dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre. Cette marge doit permettre au fournisseur de générer un bénéfice approprié compte tenu des fonctions exercées et des conditions de marché. On obtient alors un prix pouvant être considéré comme un prix de pleine concurrence.

Cout des matières premières	200
Autres couts de production	100
Total des couts	300
Mark – up de 20%	60
Prix de vente à l'entité liée	360

Figure 3 : Démarche de fixation du cout majoré, prix de transfert et stratégie d'optimisation fiscale des firmes multinationales, 2017



Une marge de pleine concurrence peut être déterminée, soit par référence à la marge sur cout de ce même fournisseur dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre (« comparables internes »), soit par référence à la marge sur cout qui aurait été obtenue dans des transactions comparables par des entreprises indépendantes (« comparables externes »).

Cette méthode est adaptée aux situations dans lesquelles des produits semi – finis sont vendus entre entreprises associées, lorsque des entreprises associées ont conclu des accords de mise en commun d'équipements, ou lorsque la transaction contrôlée consiste en des prestations de services.

En règle générale, la méthode du cout majoré se fonde sur les marges estimées après comptabilisation des couts directs et indirects de production ou d'approvisionnement, mais avant comptabilisation des autres dépenses d'exploitation de l'entreprise (les frais généraux par exemple).

### 2.4. Méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN)

La MTMN consiste à déterminer un indicateur financier. L'indicateur utilisé est un ratio de bénéfice divisé par un dénominateur approprié (par exemple les couts, le chiffre d'affaire ou les actifs).

Généralement, le bénéfice employé est le bénéfice d'exploitation (avant charges financières et impôts sur le résultat)

Prenons l'exemple suivant : Deux distributeurs vendant le même produit sur le même marché sous la même marque. Le premier vendeur offre une garantie - constructeur, le second n'en offre pas. Considérant qu'il est impossible d'évaluer l'impact de cette garantie sur les prix. Dans ce cas, grâce à cette méthode, s'il n'existe pas de différence fonctionnelle importante entre les deux sociétés et si l'on connaît la ration (*Bénéfice/chiffre d'affaires*), nous pouvons procéder à une comparaison de cet indicateur entre ces deux entreprises – société analysée & société comparable.

Pour plus de détails sur les modalités et la démarche d'utilisation de cette méthode dans le contexte marocain voir le rapport détaillé d'un entretien déroulé dans les locaux de l'administration fiscale marocaine à Rabat portant sur les modalités du contrôle fiscal des prix de transfert au Maroc.

### 2.5. Méthode transactionnelle du partage des bénéfices

La méthode transactionnelle du partage des bénéfices consiste à déterminer une juste formule permettant de procéder au partage des bénéfices – ou des pertes – combinés entre les entreprises associées. Le critère de répartition retenu doit refléter les contributions respectives des parties à la création de bénéfices. Le bénéfice est réparti entre les entreprises associés en fonction d'une

## CONTROLE FISCAL DES PRIX DE TRANSFERT : DIFFICULTES & PROPOSITION DE CADRE NORMATIF

Base économique valable qui se rapproche du partage des bénéfices qui aurait été anticipé entre entreprises indépendantes.

Les bénéfices combinés sont donc répartis sur base s'approchant économiquement de la division des bénéfices qui aurait été accordée dans le cadre d'un accord prévu dans des conditions de pleine concurrence. Le calcul des bénéfices à répartir et la définition d'une clé de répartition doivent répondre à plusieurs contraintes, ils doivent être :

- Cohérents avec l'analyse fonctionnelle et refléter l'allocation des risques entre les parties ;
- Conformes à la répartition des bénéfices à laquelle seraient convenues des entreprises indépendantes ;
- Conforme à l'approche retenue en matière de partage des bénéfices.

## CHAPITRE I

### LA LEGISLATION FISCALE MAROCAINE ACTUELLE RELATIVE AUX PRIX DE TRANSFERT

Le cadre législatif de contrôle fiscal de la politique des prix de transfert au Maroc mis en considération et donne une place privilégiée aux pratiques liées aux transferts indirects du bénéficiaires ou l'érosion de la base imposable à travers la manipulation des prix intragroupes entre entreprises apparentées.

Les textes de loi portant sur le contrôle fiscal des prix de transfert s'intéressent aux modalités de contrôle et de redressement en cas du transfert indirect du bénéficiaire ainsi qu'à la communication et l'échange d'information surtout dans le cadre des conventions internationales signées avec le Maroc et portant sur la communication et l'échange d'informations entre les administrations fiscales soit dans le cadre de l'assistance administrative, la non double imposition ou la prévention contre l'érosion de la base d'imposition.

Notons ainsi que le cadre législatif du contrôle fiscal des prix de transfert au Maroc s'intéresse également à proposer des méthodes destinées à éviter préalablement les litiges avec l'administration fiscale principalement la conclusion des accords préalables en matière des prix, une méthode destinée à mettre fin au conflit qui opèrent avec l'ADM<sup>4</sup> en mettant en accord la méthode de détermination et de transfert des bénéficiaires ainsi que certaines obligations de fond et de la forme essentielles dans le cadre des accords conclus.

Dans le cadre de ce premier chapitre, ce mémoire propose de traiter en mettant sur pied les points suivants :

- Les prix de transfert en matière fiscale ;
- Les redressements opèrent au titre du transfert indirect du bénéficiaire ;
- La notion de la charge de preuve dans le cadre du contrôle des transferts indirects des bénéficiaires ;
- La détermination des bénéficiaires imposables en cas de mise en œuvre des dispositions de l'article 213 – II ;
- Le droit de communication et d'échange d'informations ;
- Les méthodes destinées à éviter les litiges avec l'ADM.

### 1. Les prix de transfert en matière fiscale

Comme dans de nombreux pays, au Maroc les prix de transfert adoptés par les sociétés internationales font l'objet de fréquentes divergences d'interprétation avec l'administration fiscale. En effet, ces prix donnent lieu, dans la plupart des cas, à des redressements.

Les prix de transfert peuvent être définis d'une manière générale, comme les prix associés aux transferts de biens, de services ou d'incorporels entre sociétés d'un même groupe, situées dans des pays différents.

---

<sup>4</sup> ADM : Administration fiscale marocaine

Ils peuvent être utilisés comme un levier permettant d'affecter à telle ou telle entité de groupe une part plus ou moins grande du résultat fiscal d'ensemble et par conséquent de soumettre des résultats à des taux d'imposition différents.

Au Maroc, les prix de transfert font quasi systématiquement l'objet d'un redressement lors des contrôles fiscaux de sociétés ou succursales membres de groupes multinationaux. De fait que l'administration fiscale a tendance à rehausser les bases taxables des contribuables pour des montants significatifs.

Le paiement des « *managements fees* », le versement des redevances ou encore le niveau de prix d'achat de marchandises sont ainsi fréquemment remis en cause par l'administration fiscale dans le cadre des procédures de vérification de la comptabilité.

Le prix de transfert constitue une problématique fiscale internationale sur la fixation des prix au sein d'un groupe de société dont les entités sont implantées dans différents pays.

Dans ce cadre, nous allons préalablement à l'étude de la législation fiscale marocaine actuelle relative aux prix de transfert, rappeler la pratique internationale en matière de détermination des prix de transfert.

### 1.1. Les pratiques internationales en matière de détermination des prix de transfert

La détermination des prix de transfert des biens et services par les groupes multinationaux constitue l'une des questions les plus problématiques en fiscalité internationale. Sa complexité et les difficultés que rencontrent les administrations fiscales de tous les Etats pour repérer les situations dans lesquelles les prix de transfert sont majorés ou minorés abusivement sont largement débattues sur les plans nationaux et internationaux.

Les recommandations les plus fréquentes, dont font partie celle de l'Organisation pour la Coopération et Développement Economique, convergent vers la nécessité de produire une documentation appropriée en quantité et en qualité.

L'entreprise concernée doit être en mesure de justifier le fait qu'elle comptabilise des opérations « Intragroupes » de ventes et/ou d'achats de biens et services, selon les principes de « libre concurrence ».

Dans le cas où la détermination de ces prix ait été influencée par les liens de dépendance existant à l'intérieur du groupe multinational, l'entreprise se placerait dans la zone de risque fiscal latent.

Un APP<sup>5</sup> peut être défini comme un accord conclu entre le contribuable et la ou les autorité(s) fiscale(s) compétente(s), permettant à une entreprise multinationale, par la détermination

---

<sup>5</sup> APP : Accord préalable aux prix

Concertée d'une méthode de prix de transfert, de s'assurer que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales et financières intragroupe sont conforme au principe de pleine concurrence.

En théorie, un APP peut porter soit sur l'ensemble des transactions entre les entreprises liées, soit, à la demande du contribuable, ne concerner qu'un segment d'activité, une fonction, voir un seul produit ou type de transaction.

### 1.2. La législation fiscale marocaine actuelle relative aux prix de transfert

Préalablement à l'étude de la législation actuelle des prix de transfert, nous allons présenter l'historique de ladite législation

La loi n°24 – 86 relative à l'impôt sur les sociétés en son article 35 a traité de la problématique des prix de transfert. De même que le livre des procédures fiscales.

Le CGI<sup>6</sup>, mis en place en 2007, a repris à l'article 213 – II les dispositions du livre des procédures fiscales qui prévoit que : « *lorsqu'une entreprise marocaine a directement ou indirectement des liens de dépendance avec des entreprises situées au Maroc ou hors du Maroc, les bénéfices indirectement transférés, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achats ou de ventes, soit par tout autre moyen, sont rapportés au résultat fiscal ou au chiffre d'affaire déclarés.*

*En vue de cette rectification, les prix d'achat ou de vente de l'entreprise concernée déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires ou par voie d'appréciation directe sur la base d'information dont dispose l'administration. »*

Il est à noter qu'en 2009, l'article 213 – II du CGI a été modifié comme suit : « *lorsqu'une entreprise marocaine a directement ou indirectement des liens de dépendance avec des entreprises situées au Maroc ou hors du Maroc, les bénéfices indirectement transférés, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont rapportés au résultat fiscal et/ou au chiffre d'affaires déclarés.*

*En vue de cette rectification, les bénéfices indirectement transférés indiqués ci – dessus, de l'entreprise concernée sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires ou par voie d'appréciation directe sur la base d'informations dont dispose l'administration. »*

Par ailleurs, il y a eu introduction en 2009 de l'article 214 – III du CGI qui stipule ce qui suit : « *Pour les opérations effectuées avec des entreprises situées hors du Maroc, l'administration des impôts peut demander à l'entreprise imposable au Maroc communication des informations et documents relatifs :*

---

<sup>6</sup> CGI : Code général des impôts. Le CGI celui qui définit le cadre législatif d'imposition, de contrôle et de recouvrement à l'intérieur du territoire marocain

- À la nature des relations liant l'entreprise imposable au Maroc à celle située hors du Maroc ;
- À la nature des services rendus ou des produits commercialisés ;
- À la méthode de détermination des prix des opérations réalisées entre lesdites entreprises et les éléments qui la justifient ;
- Aux régimes et aux taux d'imposition des entreprises situées hors du Maroc.

*La demande de communication est effectuée dans les formes visées à l'article 219 du CGI relatif aux modalités de notification des contribuables. L'entreprise concernée dispose d'un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de la demande précitée pour communiquer à l'administration les informations et les documents demandés.*

*A défaut de réponse dans le délai susvisé ou de réponse ne comportant pas les éléments demandés, le lien de dépendance entre ces entreprises est supposé établi ».*

Par ailleurs, l'article 6 de la loi de finance n°100 – 14 pour l'année budgétaire 2015 a introduit la possibilité aux entreprises ayant directement ou indirectement des liens de dépendance avec des entreprises situées hors du Maroc de conclure un accord préalable sur les prix de transfert pour une durée ne dépasse pas 4 années (CGI, Art 234 bis).

Ces articles se présentent comme suit :

*Art 234 bis : « Les entreprises ayant directement ou indirectement des liens de dépendance avec des entreprises situées hors du Maroc peuvent demander à l'administration fiscale un accord préalable sur la méthode de détermination des prix des opérations mentionnées à l'article 214 – III pour une durée ne dépasse pas quatre années. Les modalités de conclusion dudit accord sont fixées par voie réglementaire ».*

*Art 234 ter : « L'administration ne peut remettre en cause de la méthode de détermination des prix des opérations mentionnées à l'article 214 – III ayant fait l'objet d'un accord préalable avec l'entreprise ».*

## 2. Les redressements opèrent au titre des transferts indirects de bénéfiques

### 2.1. Le champ d'application de l'article 213 – II du code général des impôts

Pour lutter contre certaines formes d'évasion fiscale, l'article 213 – II du code général des impôts stipule que :

*« Lorsqu'une entreprise marocaine a directement ou indirectement des liens de dépendance*

## CONTROLE FISCAL DES PRIX DE TRANSFERT : DIFFICULTES & PROPOSITION DE CADRE NORMATIF

*Avec des entreprises situées au Maroc ou hors du Maroc, les bénéfices indirectement transférés, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont rapportés au résultat fiscal ou au chiffre d'affaires déclarés.*

*En vue de cette rectification, les bénéfices indirectement transférés indiqués ci – dessus, de l'entreprise concernée sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires ou par voie d'appréciation directe sur la base d'informations dont dispose l'administration. »*

L'analyse de cet article fait ressortir les points suivants :

- L'article fait référence aux liens de dépendance existant entre les sociétés. Cette notion est donc primordiale dans l'établissement de transferts indirects de bénéfices. Cependant, la notion de dépendance n'a pas été définie.
- L'article prévoit que la dépendance peut être vis-à-vis d'entreprises situées au Maroc ou hors du Maroc.
- Le transfert indirect de bénéfice peut être le résultat de majoration ou de minoration de prix d'achat ou de vente ou tout autre moyen. Les circulaires de l'administration fiscale viennent compléter l'article en précisant les autres moyens de manière à couvrir la majeure partie des procédés auxquels peuvent recourir les entreprises multinationales.
- L'article renvoi vers la notion de comparaison avec des sociétés similaires. Cette comparaison se fait opération par opération ce qui est en adéquation avec le principe de pleine concurrence prévu par l'OCDE.
- En cas d'absence de comparables, l'article prévoit le recours aux informations dont dispose l'administration fiscale comme moyen pour rétablir la base d'imposition.
- L'article ne fait donc aucune référence aux méthodes de prix de transfert prévues par l'OCDE.
- La rectification de la base imposable se fait en rapportant les bénéfices indirectement transférés au résultat fiscal ou au chiffre d'affaires.

Les dispositions de l'article 213 – II s'appliquent dans les situations suivantes :

Celle où une entreprise marocaine a directement des liens de dépendance avec des entreprises situées hors Maroc (le cas des entreprises situées au Maroc ne nous concerne pas) ;

Celle où une entreprise marocaine a indirectement des liens de dépendance avec des entreprises situées hors du Maroc (le cas des entreprises situées au Maroc ne nous intéresse pas).



### 2.1.1. Existence de liens de dépendance

Dans le cadre de l'analyse des prix de transfert, la notion de dépendance est d'une importance capitale. Toute la problématique des prix de transfert suppose l'existence d'un lien de dépendance entre les sociétés. Sans ce lien, les parties sont alors indépendantes et aucun problème de prix de transfert ne saurait se poser. L'existence d'un tel lien constitue donc un préalable à l'application des mesures sur les prix de transfert.

Il ressort de l'article 213 – II que pour qu'il y soit transfert de prix, il faut qu'il y soit des liens de dépendance directe ou indirecte. Par ailleurs, et au-delà de la notion juridique de dépendance, il y'a lieu de distinguer la notion de dépendance de fait. Ces notions de dépendances ont été explicitées dans la circulaire qui les définit comme suit :

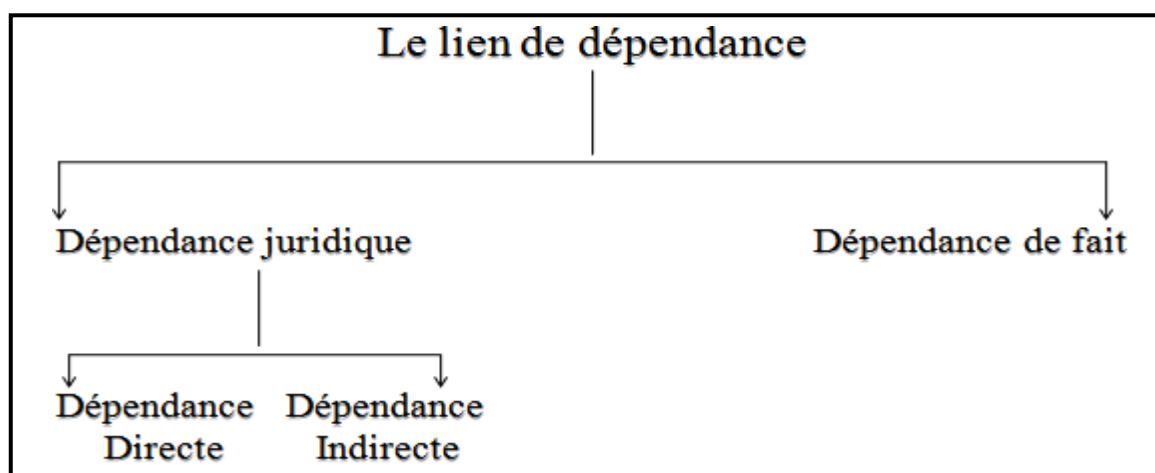


Figure 4 : *Les catégories des liens de dépendances entre entreprises apparentées, réalisée par nos soins*

#### 2.1.1.1. La dépendance juridique : Dépendance directe

La dépendance directe ne peut être conçue que dans le cadre des relations suivantes :

- Sociétés mères et leurs filiales ;
- Sociétés non résidentes et leurs établissements stables au Maroc ;
- Sociétés et leurs succursales.

#### 2.1.1.2. Dépendance juridique : Dépendance indirecte

Quant aux liens de dépendance indirecte, ce type de relations s'établit notamment entre sociétés filiales apparentées à l'intérieur d'un même groupe de sociétés qui lui-même est sous le contrôle de la société mère.

#### 2.1.1.3. Dépendance de fait

Indépendamment des situations de dépendance de droit (directe & indirecte), il peut être établi des liens de dépendance de fait, en particulier lorsque existe une situation de monopole ou de quasi – monopole ou d'intérêt commun.

Il s'agit notamment le cas de certain dirigeant de société, par le biais de leurs participation financière dans d'autres sociétés, influent la gestion et la prise de décisions au sein de ces sociétés, tout en étant membres actifs des conseils d'administration ou de surveillance.

Concrètement les liens de dépendance de fait peuvent se manifester à travers des relations contractuelles conférant un certain contrôle à une société donnée ou encore par la nature des relations économiques et les conditions dans lesquelles se déroulent les transactions entre les sociétés en question.

Ceci se traduit par l'exercice d'un véritable pouvoir de décision d'une société sur l'autre. L'exemple suivant illustre ce genre de situations : le conseil d'état français a considéré qu'il y'a une situation de dépendance dans l'affaire liant un fabricant français à une société suisse qui détenait la marque, du fait de l'inexistence d'un contrat liant les deux sociétés et que cette dernière pouvait interdire à n'importe quel moment l'usage de la marque à la société française.

Cependant, il est à noter que la charge de la preuve des liens de dépendance incombe à l'administration fiscale ce qui n'est pas évident dans les cas de dépendance de fait.

L'administration fiscale peut avoir recours à tout moyen pour prouver le lien de dépendance. Dans la pratique, nous avons constaté que l'administration fiscale marocaine invoque souvent la dépendance juridique, qu'elle soit directe ou indirecte, à l'occasion des contrôles fiscaux, plutôt que la dépendance de fait.

En règle générale, l'administration fiscale, à l'occasion du contrôle fiscal, demande l'organigramme du groupe aux entreprises multinationales. Ces dernières peuvent tenter d'omettre certaines structures du groupe de l'organigramme fourni à l'administration. Cette attitude est très risquée car une administration peut toujours parvenir à reconstituer un organigramme.

### 2.1.2. Existence d'un transfert indirect de bénéfices

Les opérations réalisées à l'international peuvent donner lieu à des transferts indirects de bénéfices entre entreprises dépendantes. C'est pour cela qu'un certain nombre de dispositions sont prévues par les lois fiscales nationales pour en limiter la portée.

En vertu des dispositions de l'article 213 – II du code général des impôts, les transferts indirects de bénéfices peuvent être opérés soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen.

L'approche préconisée par l'article 213 – II énonce les moyens pouvant entraîner des transferts indirects de bénéfices. Ainsi, l'analyse ne porte pas sur le résultat global d'un exercice. Le contrôle porte sur chaque opération prise individuellement. Le régime de base fait donc appel au principe de comparabilité, opération par opération, prise individuellement. La méthode de comparaison préconisée est compatible avec la convention OCDE.

La majoration et la diminution des prix d'achat ou de vente sont expressément citées comme des moyens pouvant conduire au transfert de bénéfices. Ledit transfert est donc lié à une manipulation de prix constatée. En outre, l'association de la notion de transfert indirect de bénéfice à la mention « autre moyen » peut poser des difficultés. Par ailleurs, il faut peut-être interpréter cette apparente imprécision comme une volonté du législateur de rédiger un texte souple permettant de contrôler une réalité économique très variée.

L'administration fiscale précisait que les transferts indirects des bénéfices pouvaient résulter notamment :

- De la majoration des prix de biens et services importés ou acquis localement ;
- De la minoration des prix de vente des biens et services exportés ou vendus localement ;
- De la pratique de taux d'intérêt réduits ou majorés ;
- De la pratique des prix excessifs pour les redevances et autres rémunérations ;
- De la prise en charge des frais de gestion excessifs ou fictifs ;
- De l'abandon de créance ou renonciation à des recettes ;
- D'opérations diverses de compensation.

### 2.1.2.1. Achat à prix majoré ou vente à prix minoré

Un transfert de bénéfices peut, comme nous l'avons vu, être réalisé par des achats d'une entreprise marocaine auprès d'une entreprise étrangère à des prix majorés ou des ventes de cette même entreprise à la société étrangère à des prix minorés.

Pour apprécier l'existence d'un transfert de bénéfices, nous estimons que l'administration fiscale devrait éviter d'utiliser une méthode purement comparative. Elle devrait faire application du principe du prix de pleine concurrence. Il faut réellement que les termes de la comparaison soient très proches et qu'il s'agisse d'entreprises opérant dans le même secteur, fonctionnant dans des conditions identiques. Souvent, la spécificité des produits importés rend délicats les termes de la comparaison.

Il est à noter que l'administration des douanes devrait appliquer le principe de pleine concurrence pour disposer d'un critère neutre de comparaison entre les valeurs à attribuer aux marchandises importées par des entreprises associées et la valeur d'articles similaires importés par des entreprises indépendantes.

Les autorités douanières et l'administration fiscale peuvent poursuivre un objectif similaire

dans l'examen des valeurs déclarées de transactions transfrontières entre entreprises associées, les contribuables peuvent avoir des motivations contradictoires, lorsqu'ils fixent la valeur de leurs transactions à l'intention des autorités douanières et des autorités fiscales.

En général, un contribuable qui importe des produits a intérêt à fixer le prix de la transaction à un faible niveau à l'intention des autorités douanières de manière que le droit de douane applicable soit faible. En revanche, en matière fiscale, le contribuable peut avoir intérêt à déclarer un prix plus élevé pour ces mêmes biens afin d'accroître ses charges déductibles. La coopération entre les administrations fiscales et douanières pourrait être utile.

Il s'agira notamment de voir si :

- Les prix/taux pratiqués respectent le principe de pleine concurrence. Pour ce faire, il y'a lieu de procéder à une comparaison entre les prix/taux pratiqués entre les sociétés indépendantes comparables.
- Il y'a une contrepartie à l'avantage consentit par rapport au prix de pleine concurrence.
  - Le prix de pleine concurrence ne peut pas être respecté vu les conditions de marché. Les conditions de marché peuvent imposer certaines conditions de fixation de prix/taux au regard d'une concurrence rude ou des conditions de marché particulières.
  - Le prix de pleine concurrence n'est pas respecté en raison d'un intérêt commercial. Ce dernier doit être chiffrable et clairement déterminé.
  - Le taux de marge pratiqué au sein du groupe inférieur à celui pratiqué avec les autres clients est justifié par le fait que les prestations ne sont pas de même nature.
  - Les rabais, remises et ristournes accordées sont la contrepartie d'un avantage concret. Cette correction apportée au prix pratiqué doit être la contrepartie d'un avantage consenti.

Cas pratique de redressement lié à un achat à prix majoré

Pour opérer un redressement de prix de transfert, au titre d'un achat à prix majoré, l'administration fiscale a comparé le prix d'achat de la matière première (M) importée auprès d'une société du groupe, au titre des exercices n et n+1 au prix d'achat de la même matière première importée auprès d'une autre société du groupe (située dans un pays différent de la première), au titre de l'exercice n+2. Ayant remarqué que le prix de la matière première enregistré au titre de n+2 est largement inférieur au prix enregistré au titre des années n et n+1, l'inspecteur a considéré qu'il y avait transfert indirect de bénéfices, au titre des exercices n et n+1 et a retenu comme prix de marché, pour les années n et n+1, le prix enregistré au titre de n+2.

### Nos Commentaires

Nous considérons que l'inspecteur ne s'est pas conformé au principe de pleine concurrence et aux dispositions de l'article 213 – II du code général des impôts car cet article prévoyait clairement que lorsqu'une société a directement ou indirectement des liens de dépendance avec des entreprises situées au Maroc ou hors du Maroc, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont rapportés au résultat fiscal déclaré.

- En vue de cette rectification, les prix d'achat ou de vente de la société concernée sont comparés avec ceux des entreprises similaires.
- En effet, l'inspecteur aurait dû comparer les prix pratiqués par la société au titre des années n et n+1 à ceux pratiqués par des entreprises similaires, pour la même période.
- La méthode des études comparatives porte sur la comparaison des entreprises exerçant dans des conditions normales, des activités similaires à celles des sociétés ayant procédé au transfert desdits bénéfices.
- L'inspecteur n'a nullement procédé à des comparaisons avec des entreprises similaires mais s'est contenté d'une analyse de l'évolution du prix d'achat de la matière première importée sur trois exercices.
- Une baisse importante du prix d'achat d'une année à l'autre ne saurait constituer un argument valable, en faveur du transfert indirect de bénéfices à l'étranger, au regard de l'article 213 – II.

### Cas pratique de redressement lié à une vente à prix minoré

Pour opérer un redressement de prix de transfert, au titre d'une vente à prix minoré, l'inspecteur a comparé les prix à l'exportation aux prix pratiqués localement et à réintégré au chiffre d'affaires à l'exportation, la différence de prix constatée.

### Nos Commentaires

Nous considérons que l'inspecteur n'a pas appliqué les dispositions de l'article 213 – II du CGI.

- En effet, il aurait dû comparer les prix à l'exportation aux prix pratiqués par des entreprises similaires, vendant les mêmes produits, à l'exportation, sur le même pays.
- Les prix pratiqués à l'exportation sont fixés, en fonction de la conjoncture internationale. Le marché international et le marché local n'ont pas les mêmes caractéristiques et de ce fait, ne sont pas comparables.

- L'OCDE insiste sur le fait que le prix de pleine concurrence peut varier selon les marchés, même pour des transactions portant sur un même bien. Il faut que les marchés sur lesquels opèrent les entreprises associées et les entreprises indépendantes soient comparables.

### 2.1.2.2. Versement de redevances excessives

Les redevances servent à rémunérer divers services spécifiques rendus, au titre de la concession d'une licence d'exploitation, d'un brevet ou d'une formule de fabrication, ou encore au titre de l'assistance dans les domaines technique, scientifique, commercial ou administratif.

Les sommes payées à ce titre peuvent constituer des transferts indirects de bénéfices si elles ne sont pas légitimes ou si leur montant est anormal, par référence aux principes de l'OCDE. L'appréciation de la normalité des sommes payées pourra se faire, par le biais des comparaisons, pourvu que celles-ci soient exactes.

Il est à noter que la réglementation des changes a édicté des mesures de convertibilité applicables aux opérations courantes. Les établissements bancaires chargés d'opérer le paiement sont tenus, toutefois, d'informer à posteriori, l'office des changes de l'opération en lui adressant un compte rendu la concernant. Ainsi pour exécuter l'ordre de virement et pour préparer ce compte rendu, les banques exigent généralement la présentation du contrat conclu entre l'entité marocaine et l'entité étrangère en question.

Il s'agira notamment de vérifier que :

- Les redevances versées sont conformes au principe de pleine concurrence.
- La différence entre le taux pratiqué et le taux de pleine concurrence est justifiée. En effet, des redevances excessives versées aux sociétés liées risquent d'être considérées comme des transferts indirects de bénéfices si la société ne peut justifier l'importance des montants versés.
- Les redevances versées et les prestations réalisées font l'objet de contrats.
- Les redevances versées correspondent à des prestations effectives et non excessives par rapport au résultat d'exploitation.
- La base et la méthode de calcul est en proportion avec l'objet de la redevance et les incorporels utilisés.

Cas pratique de redressement lié aux redevances excessives

En matière de redevances, le motif principal de redressement qui revient le plus souvent est lié

au caractère excessif de la redevance.

Par ailleurs, une entreprise se fait redresser sur la base des données de sociétés que l'administration présente comme comparables mais dont elle ne divulgue pas l'identité, sous prétexte qu'elle est tenue par le secret professionnel.

Nos Commentaires

- Les comparables sont des rouages importants à l'appui d'une politique de prix de transfert. Ils doivent être collectés auprès de sociétés n'appartenant pas à un groupe et ayant des fonctions identiques.
- Pour pouvoir s'assurer de la pertinence des comparables utilisés par l'administration fiscale, cette dernière devrait en principe révéler la source et l'identité des sociétés visées.
- En tout état de cause, nous considérons que l'administration doit le faire devant les commissions compétentes et le cas échéant, devant le tribunal.

### 2.1.2.3. La pratique de taux d'intérêts réduits ou majorés

Les transactions financières doivent faire l'objet d'une attention particulière car elles couvrent souvent des opérations qui sont qualifiées de transferts indirects de bénéfices. Les prêts sans intérêts en constituent un exemple flagrant.

D'une manière générale, il y aura lieu de réintégrer, dans le bénéfice imposable de la société marocaine, un intérêt correspondant à un taux normal qui doit être apprécié dans chaque cas particulier.

Par ailleurs, il ressort de la jurisprudence de l'administration fiscale marocaine qu'un avantage financier peut être admissible, si la société en retire par ailleurs une contrepartie.

Il s'agira notamment de vérifier que :

- Les prêts consentis sont assortis de taux d'intérêts en ligne avec le taux de marché. Le taux d'intérêt de marché peut être soit le taux de la banque centrale, soit le taux déductible publié par l'administration fiscale chaque année, soit le taux auquel aurait été rémunérée la société si elle avait placé son argent auprès du système bancaire.
- La société n'a pas fait d'abandon de créance sur les intérêts qui lui sont dus. Les sociétés ayant accordé des prêts sans intérêts à des sociétés liées sans intérêts sont réputées transférer indirectement des bénéfices.
- Le taux d'intérêts inférieur à celui du marché ou nul, est la contrepartie d'un avantage

Consentit équivalent. Les sociétés qui octroient des prêts sans intérêts à une société liée peuvent apporter la preuve qu'il n'y a pas de transfert indirect de bénéfices en démontrant que le manque à gagner causé par cette situation est compensé par une amélioration de la rentabilité globale et la marche des affaires.

### 2.1.2.4. Abandon de créance

L'abandon de créance consenti par une société marocaine au profit d'une société liée, constituée, aux yeux de l'administration fiscale marocaine, un transfert indirect de bénéfices.

L'abandon de créance est considéré comme une charge non déductible. Cependant, il y a lieu de noter que l'abandon de créance à caractère commercial qui viserait à maintenir des débouchés commerciaux ou à préserver les sources d'approvisionnement, a un intérêt de premier ordre pour l'entreprise, et de ce fait pourrait constituer une charge déductible du résultat fiscal.

### 2.1.2.5. La prise en charge de frais excessifs

Les entreprises multinationales ont souvent des filiales communes dont l'objet est d'entreprendre, pour l'ensemble des membres du groupe, des études, la fabrication ou bien de réaliser des achats ou des ventes pour l'ensemble des membres du groupe. La répartition des charges de ces filiales entre les associés soulève des problèmes complexes.

Il s'agit de vérifier si la société étudiée a pris en charge des frais de gestion excessifs ou fictifs pour le compte de sociétés du groupe. De manière plus générale des charges qui ne relèvent pas de la gestion normale de la société.

### 2.1.2.6. Opérations diverses de compensation

Il s'agira notamment de vérifier que :

- La société ne donne pas de cautions gratuites à une société du groupe.

L'octroi de caution sans contrepartie à une filiale risque d'être considéré comme un transfert indirect de bénéfices s'il n'est pas assorti d'une contrepartie équivalente. Il est bien entendu difficile de valoriser ou d'apporter la preuve d'une contrepartie équivalente à la caution donnée.

- La société n'accorde pas des délais de paiement importants sans intérêts.

La société qui accorde un délai de paiement important à une société du groupe étrangère est réputée faire un transfert indirect de bénéfices sauf si cet avantage à une contrepartie reçue équivalente.



Observation générale :

Il ressort des cas de redressements présentés ci-dessus et rencontrés dans la pratique que le prix de référence auquel l'administration fiscale compare à celui de la transaction conclue n'est pas toujours pertinent. En effet, le prix retenu est parfois pratiqué par des entreprises qui interviennent sur un marché différent de celui sur lequel se situe l'entreprise visée par le redressement. Il arrive même, comme nous l'avons vu, que l'administration fiscale se limite aux données de l'entreprise vérifiée. Il arrive également que les éléments de comparaison utilisés par l'administration ne se rapportent pas à la même période que les opérations incriminées.

Conformément aux principes retenus par l'OCDE, l'analyse comparative de l'administration ne peut être validée que si elle détermine le prix de pleine concurrence, par référence à des transactions dont les conditions sont comparables à celles des transactions opérées par les entreprises dépendantes. Dès lors, si les transactions comparées par les autorités fiscales comportent des différences déterminantes, la société contrôlée pourra en faire état à l'appui de sa défense.

Les comparables qui sont utilisés par l'administration fiscale devraient, en principe, être extraits de bases de données et doivent être sélectionnés pour s'assurer que les fonctions et les risques assumés par l'entreprise vérifiée sont identiques à ceux des comparables retenus et être ajustés pour que la comparaison soit idoine.

### 2.2. La charge de la preuve dans le cadre du contrôle des transferts indirects de bénéfices

La charge de la preuve est un aspect fondamental dans l'approche d'un contrôle fiscal. En effet, la partie qui supporte cette charge est en position de faiblesse car les preuves tangibles sont, la plupart du temps, difficiles à apporter.

L'un des principes fondamentaux du droit est la présomption d'innocence. Nul n'est déclaré coupable jusqu'à preuve du contraire. De même que la preuve incombe à celui qui prétend. En fiscalité, ces principes se traduisent par le fait que c'est, en principe, à l'administration fiscale de prouver que la base imposable calculée par le contribuable est inexacte. C'est à elle d'apporter les éléments nécessaires à cette démonstration.

Pour opérer les redressements prévus par l'article 213 – II, nous estimons, par conséquent, que l'administration fiscale doit prouver l'existence de liens de dépendance, mais encore que les opérations incriminées soient constitutives d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger.

C'est à l'administration d'assumer la charge de la preuve, avec son cortège de difficultés pratiques. Le contribuable aura à critiquer les éléments apportés par l'administration fiscale et prouver que son prix est juste, que sa base imposable est exacte, bref qu'il n'a pas transféré du

Revenu imposable à l'étranger, qu'il n'a pas manipulé ses prix de transfert.

Sur le plan juridique, le contribuable ne pourra être aucunement tenu de démontrer qu'il a correctement calculé ses prix de transfert, tant que l'administration fiscale n'aura pas fourni la preuve montrant que la fixation des prix n'est pas conforme au principe de pleine concurrence.

L'article 213 – II du code général des impôts ne fixe de procédures particulières quant à l'établissement de la preuve qui permet de présumer le transfert indirect de bénéfices. C'est donc, selon les procédures de droit commun qu'il appartient à l'administration de prouver le caractère anormal de l'opération qu'elle entend redresser.

### 3. La détermination du bénéfice imposable, en cas de mise en œuvre des dispositions de l'article 213 – II du code général des impôts

Rappelons les dispositions de l'article 213 – II du code général des impôts :

*« Lorsqu'une entreprise marocaine a directement ou indirectement des liens de dépendance avec des entreprises situées au Maroc ou hors du Maroc, les bénéfices indirectement transférés, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont rapportés au résultat fiscal ou au chiffre d'affaires déclarés.*

*En vue de cette rectification, les bénéfices indirectement transférés indiqués ci – dessus, de l'entreprise concernée sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires ou par voie d'appréciation directe sur la base d'informations dont dispose l'administration ».*

Il est à noter que cette mesure précise que la rectification des prix d'achat ou de vente doit être rapportée au résultat fiscal ou au chiffre d'affaires des entreprises dépendantes, et pour en faire l'administration recourt à la méthode des études comparatives portant sur des entreprises exerçant des activités similaires à celles d'entreprises ayant procédé au transfert desdits bénéfices ou par voie d'appréciation directe, sur la base d'informations dont dispose l'administration.

Il découle de ces dispositions les redressements à opérer :

#### 3.1. La rectification de la base imposable

Dans un premier temps, les bénéfices transférés sont rapportés au résultat fiscal ou au chiffre d'affaires déclarés. Par conséquent, ils sont soumis à l'IS<sup>7</sup> (ou à l'IR<sup>8</sup>) et à la TVA<sup>9</sup> (si le chiffre

---

<sup>7</sup> IS : Impôt sur les sociétés ou impôt sur résultats

<sup>8</sup> IR : Impôt sur les revenus

<sup>9</sup> TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

D'affaires est assujetti à la TVA).

Dans certains cas, l'administration fiscale n'a pas besoin de recourir à la comparaison avec d'autres entreprises pour déterminer le montant des sommes à réintégrer dans les bénéfices imposables de la société marocaine, si elle peut trouver, dans la comptabilité de cette dernière, des éléments lui permettant d'opérer les redressements. C'est le cas notamment lorsque des rémunérations ont été accordées, sans contrepartie, des prêts ont été octroyés, sans intérêts etc.

Dans le cas contraire, l'administration évaluera les bases d'imposition pour la rectification du résultat fiscal et/ou chiffre d'affaires déclaré en cas de transfert indirect de bénéfice entre entreprises dépendante, à partir

- Soit d'une comparaison avec les données des entreprises similaires ;
- Soit par voie d'appréciation directe sur la base d'informations dont dispose l'administration.

Quant à l'évaluation, par l'administration, et dans le cadre d'appréciation directe sur la base d'informations dont elle dispose, l'administration fiscale a des moyens énormes qu'elle peut se constituer plusieurs preuves, ce qui met le contribuable dans une position de faiblesse. La base d'informations utilisée par l'administration doit être crédible, vérifiable et légale. Elle ne doit pas être discrétionnaire.

Par ailleurs, il y a lieu de noter que l'article 6 de la loi de finance n°100 – 14 pour l'année budgétaire 2015 a introduit la possibilité aux entreprises ayant directement ou indirectement des liens de dépendance avec des entreprises situées hors du Maroc de conclure un accord préalable sur les prix de transfert (APP) pour une durée ne dépassent pas 4 années.

### 3.2. Le redressement de la TVA

Au niveau de la TVA, on a deux cas de figure qui doivent être distingués :

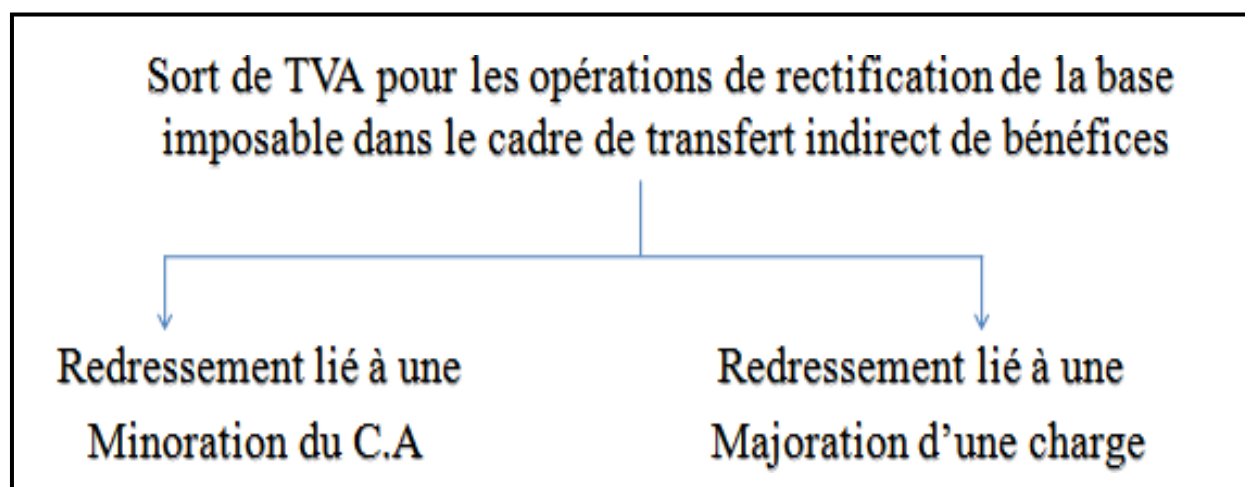


Figure 5 : Sort de la TVA dans le cadre des opérations de rectifications de la base imposable, réalisée par nos soins

Cas où le redressement est lié à une minoration de chiffre d'affaires

Le redressement du chiffre d'affaires engendrera un redressement, au niveau de la TVA, encore faut-il que le chiffre d'affaires en question soit assujéti à la TVA. En effet, en application des dispositions de l'article 213 – II du code général des impôts, les bénéfices indirectement transférés, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont rapportés au résultat fiscal ou au chiffre d'affaires déclarés. Le problème de TVA se pose moins, en matière de chiffre d'affaires car souvent, il s'agit d'opérations d'exportation de produits ou de services, qui sont exonérées de TVA.

Cas où le redressement est lié à une majoration d'une charge (achat ou autre)

L'administration fiscale peut rejeter la récupération de la TVA afférente à la partie de la charge dont la déductibilité fiscale a été remise en cause, du fait de l'existence d'un transfert indirect de bénéfices. Cette position ne serait fondée sur aucune base légale. En effet, l'article 106 du code général des impôts de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée énonce les cas d'exclusion de droit à déduction.

Les charges assimilées à des bénéfices transférés qui ont été engagées dans l'intérêt de l'exploitation et ne sauraient constituer, à notre sens, une libéralité (la libéralité, étant l'acte par lequel une personne procure à autrui un bien ou un autre avantage, sans contrepartie), la TVA y afférente, lorsqu'elle a été payée, doit ouvrir droit à récupération, dans les conditions prévues par la loi.

Le refus, par l'administration fiscale, de la récupération de la TVA, sous prétexte que la base est majorée devrait engendrer un remboursement de la TVA payée sur cette base majorée.

#### **4. Droit de communication et contrôle fiscal des opérations internationales**

Pour la détermination de l'assiette et du contrôle des impôts, droit et taxes dues par des tiers, l'administration des impôts peut, en plus de l'exercice de droit de communication prévu à l'article 214 du CGI à l'intérieur du Maroc :

- Demander la communication des informations auprès des administrations fiscales des Etats ayant conclus avec le Maroc des conventions de non double imposition en matière d'impôt sur le revenu. (Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale)
- Demander la communication des informations et des documents pour les opérations effectuées avec des entreprises situées hors du Maroc. (Art 214 – III)

4.1. Echange d'informations avec les administrations fiscales étrangères  
(*Les conventions concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*)

La souveraineté fiscale dont dispose un Etat lui permet d'édicter les lois fiscales, mais celles – ci n'étant applicables en principe qu'à l'intérieur du territoire national, le service chargé du contrôle n'a aucun titre de compétence pour agir au – delà des frontières nationales.

Or, la stricte limitation du pouvoir fiscal de chaque Etat à ses propres frontières comporte à la fois le risque d'entraîner une double imposition d'une même matière imposable et aussi celui de favoriser l'évasion et la fraude fiscales internationales.

Cependant la coopération fiscale internationale s'est avérée nécessaire pour éviter les doubles impositions et combattre les pratiques préjudiciables au développement des échanges internationaux. En effet, les conventions fiscales conclues par le Maroc organisent, ce qu'il est convenu d'appeler, l'assistance administrative.

Selon administration fiscale marocaine, l'assistance administrative peut être définie comme, « L'ensemble des opérations traduisant une coopération entre les administrations fiscales de deux (ou plusieurs) Etats en vue de permettre une application correcte des dispositions régissant l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts. En d'autres termes, les Etats qui se prêtent d'assistance acceptent de mettre en œuvre les divers moyens juridiques et pratiques pour aider une administration étrangère à remplir ses attributions fiscales sans se heurter aux limites de souveraineté que constituent les frontières nationales ».

4.1.1. Les modalités d'échange des renseignements

L'administration des impôts peut demander la communication des informations auprès des administrations fiscales des Etats ayant conclu avec le Maroc des conventions tendant à éviter des doubles impositions en matière impôts sur le revenu, conformément aux dispositions de l'article 214 – II du CGI. A ce titre, l'échange d'informations ou de renseignements ne peut être exercé que dans le cadre des conventions fiscales conclues avec les Etats partenaires. Il y a lieu de se référer, selon le cas, aux termes de chaque convention, notamment aux clauses relatives à l'assistance administrative internationale et aux échanges d'informations pour déterminer :

- Les autorités des Etats contractants, compétentes en matière d'échange d'informations.
- Les impôts concernés par ces clauses.
- Les personnes objet des demandes d'informations.

L'échange d'information peut être effectué :

- Soit d'office, en cas de transmission automatique sans demande préalable d'informations relatives à certaines catégories de revenus (dividendes, intérêts,

- Redevances)
- Soit sur demande, à l'occasion d'un contrôle fiscal.

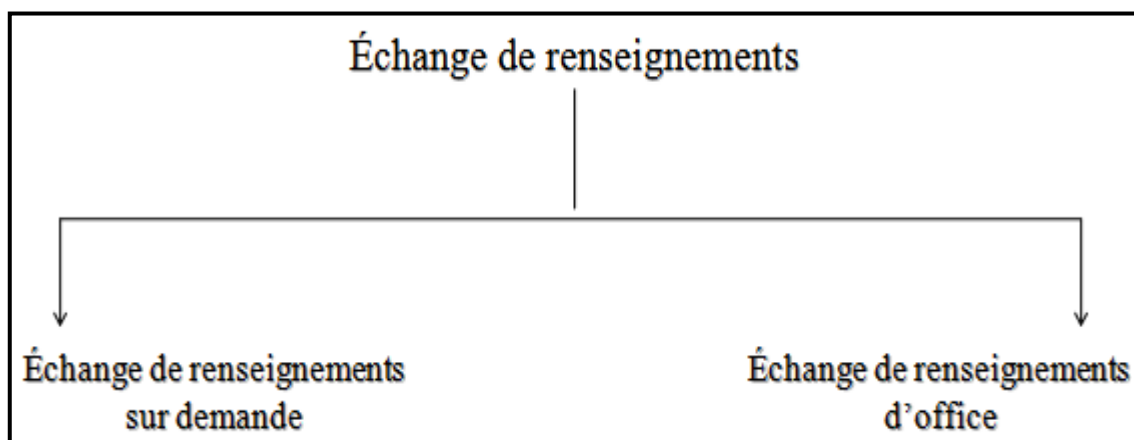


Figure 6 : Modalités d'échanges d'informations, réalisée par nos soins

Il convient de noter que les demandes d'informations auprès des administrations fiscales étrangères sont adressées par la DGI aux autorités compétentes des Etats contractants.

Echange des renseignements sur demande : (*Art 5 : convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*)

L'échange des renseignements sur demande, consiste à demander, par l'administration fiscale marocaine, des renseignements lorsqu'elle contrôle la situation fiscale d'un contribuable opérant à l'étranger.

Echange des renseignements d'office : (*Art 6 : convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*)

L'échange des renseignements d'office ou automatique se caractérise par une transmission sans demande préalable et d'une manière périodique d'information relative à une ou plusieurs catégories des revenus. Ce mécanisme ne peut évidemment mis en œuvre qu'en vertu d'un accord formel entre les Etats contractants, comportant une énumération précise des matières concernées.

#### 4.1.2. Les limites de l'assistance à l'assiette (*Art 21 : convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*)

L'échange des renseignements déroge aux principes de la souveraineté fiscale des Etats. En effet, les pouvoirs et les moyens d'action de l'administration fiscale, dans le cadre de l'assistance à l'assiette, sont mis en œuvre non pour établir une imposition nationale, mais pour assister l'administration d'un autre Etat à assurer correctement l'application de sa législation fiscale. Cette dérogation repose sur l'idée qu'il y a, pour les Etats, un intérêt mutuel et réciproque à coopérer dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationales.

Cependant, cette assistance s'exerce dans le cadre des pouvoirs d'investigations et de contrôle des administrations fiscales et s'opère sous réserve de réciprocité.

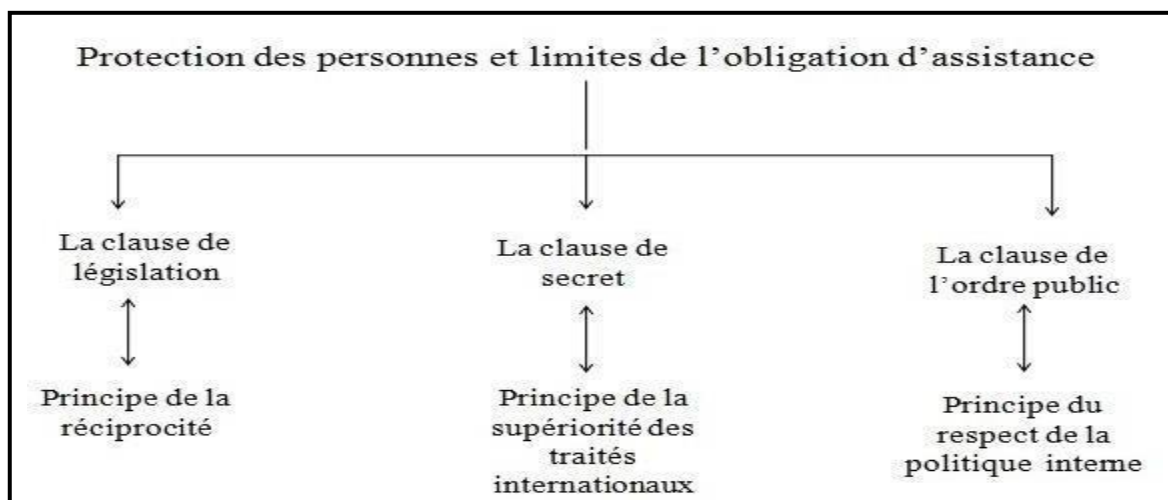


Figure 7 : *Limites d'assistance administrative en matière fiscale dans le cadre des conventions concernant l'assistance administrative, réalisée par nos soins*

Le principe de réciprocité est également l'origine des problèmes de l'assistance fiscale internationale dans la mesure où l'Etat requis n'est pas obligé de fournir des renseignements qu'il serait en mesure d'obtenir, lorsque des informations de même nature ne pourraient pas lui être communiquées par l'Etat requérant sur la base de sa législation ou de sa pratique administrative.

#### La clause de législation

La clause de législation peut s'entendre, comme le principe selon lequel l'échange de renseignements ne peut porter sur des informations que l'Etat requérant ne serait pas en mesure d'obtenir lui-même sur la base de sa propre législation ou sa pratique administrative normale. Par ailleurs on doit considérer que l'Etat requis n'est pas tenu de communiquer des renseignements qu'il serait pourtant en mesure d'obtenir, lorsque de tels renseignements ne pourraient lui être transmis par l'Etat requérant, en raison de sa législation ou sa pratique administrative.

Cette première limite à l'assistance à l'assiette fondée sur la base d'une *réciprocité* des renseignements analogues communicables.

#### La clause de secret

Les renseignements communiqués à une administration fiscale étrangère, dans le cadre de l'assistance à l'assiette, déroge à la règle du secret fiscal, qui, dans la majorité des Etats membres de OCDE, lie les administrations fiscales nationales. En effet, le secret fiscal connaît de nombreuses dérogations nécessaires au contrôle de l'impôt dans la lutte contre l'évasion et

La fraude fiscale internationale.

En ce qui concerne le Maroc, l'insertion d'une clause d'assistance à l'assiette dans une convention fiscale internationale délie l'administration fiscale, *en vertu du principe de supériorité des traités par rapport à la législation interne*, de sa obligation au secret pour tous les impôts visés par la convention.

La clause de l'ordre public

En raison du caractère dérogatoire à la souveraineté fiscale, la transmission des renseignements au titre de l'assistance fiscale internationale est généralement assortie d'une clause d'ordre public. En effet, l'Etat requis peut opposer une fin de non-recevoir à la demande de renseignement formulée par l'Etat requérant s'il estime qu'une réponse favorable à une telle demande est de nature à porter atteinte à l'ordre public.

#### 4.2. Communication des informations sur les opérations effectuées avec les entreprises situées hors du Maroc (Art 214 – III)

L'article 214 – III du CGI prévoit l'obligation pour les entreprises imposables au Maroc de communiquer à l'administration fiscale sur sa demande, les informations et documents concernant les opérations effectuées avec des entreprises situées hors du Maroc.

*« Pour les opérations effectuées avec des entreprises situées hors du Maroc, l'administration des impôts peut demander à l'entreprise imposable au Maroc la communication des informations et documents relatifs :*

- *À la nature des relations liant l'entreprise imposable au Maroc à celle située hors du Maroc ;*
- *À la nature des services rendus ou des produits commercialisés ;*
- *À la méthode de détermination des prix des opérations réalisées entre lesdites entreprises et les éléments qui la justifient ;*
- *Aux régimes et aux taux d'imposition des entreprises situées hors du Maroc. La demande de communication est effectuée dans les formes visées à l'article 219 du CGI relatif aux modalités de notification des contribuables. L'entreprise concernée dispose d'un délai de (30) jours suivant la date de réception de la demande précitée pour communiquer à l'administration les informations et les documents demandés.*

*A défaut de communication dans le délai susvisé ou de réponse ne comportant pas les éléments demandés, le lien de dépendance entre ces entreprises est supposé établi ».*

La demande de communication est faite dans les formes visées à l'article 219 du CGI soit par lettre recommandée avec accusé de réception, soit par remise en main propre. Cette mesure s'inscrit dans l'exercice du droit de communication, en vue d'établir l'existence de lien de dépendance, et le cas échéant, de contrôler les bénéfices transférés à l'étranger.



## 5. Méthodes destinées à éviter les litiges avec les administrations fiscales en matière de prix de transfert et place de l'expert-comptable

### 5.1. La nécessité de mettre en place une documentation et de l'actualiser : La place de l'expert – comptable dans l'élaboration et la justification des prix de transfert dans le cadre de la consultation externe.

Il est indispensable que les entreprises conservent une trace écrite témoignant de leurs analyses menées pour se conformer au principe de pleine concurrence.

#### 5.1.1. Documentation de la politique de prix de transfert

L'étude menée par la société pour permettre de justifier sa politique de prix de transfert ne saurait être utile sans l'établissement d'une documentation complète qui rassemble l'ensemble des travaux effectués car c'est celle – ci qui pourrait aider à diminuer de manière considérable les risques de redressement.

Aujourd'hui au Maroc, il n'existe aucune obligation légale concernant la préparation d'une documentation justifiant les prix de transfert pratiqués par les entreprises. Néanmoins, en cas de contrôle fiscal, la politique des prix de transfert peut être remise en cause et le chiffre d'affaires redressé en conséquence.

Dans ce genre de circonstances, le temps dont dispose la société pour répondre et justifier le bien fondé de ses prix de transfert est limité et en général insuffisant pour pouvoir préparer une documentation en bonne et due forme à présenter à l'administration fiscale pour appuyer et justifier sa position.

Par ailleurs, le travail effectué à travers toutes les étapes détaillées dans les sections précédentes perdrait son intérêt s'il n'était pas documenté et formalisé suivant une méthodologie à même de justifier et défendre sa position vis-à-vis du fisc et de faciliter l'actualisation ultérieure de l'étude menée.

Ainsi, nous présentons dans cette section une proposition de documentation, inspirée des recommandations du FCPT<sup>10</sup> et permettant de faciliter le travail de l'expert-comptable pour la préparation d'une telle documentation. Cette documentation est prévue en deux niveaux, une première concernant le groupe et une deuxième concernant la société objet de l'étude.

Documentation relative au groupe

Celle-ci devrait comprendre :

---

<sup>10</sup> FCPT : Forum conjoint sur les prix de transfert. Un groupe d'expert dénommé FCPT assiste et conseille la Commission européenne sur les questions fiscales liées aux prix de transfert

- La description générale du groupe et de sa stratégie.
- La description générale de la structure organisationnelle, juridique et opérationnelle.
- Inventaire général des entreprises associées, engagées dans des transactions contrôlées.
- Description générale des transactions contrôlées.
- La description générale des fonctions exercées, des risques assumés ainsi que les changements intervenus à ce niveau par rapport à l'exercice fiscal précédent.
- La liste des actifs incorporels détenus et des redevances versées ou perçues.
- Une description de la politique du groupe en matière de prix de transfert pratiqués et une description des méthodes de prix de transfert adoptées expliquant dans quelle mesure celles-ci respectent le principe de pleine concurrence.

Documentation relative à la société objet de l'étude :

Celle-ci devrait comprendre :

- La description générale de l'entreprise et de sa stratégie.
- Description générale des transactions contrôlées
- Analyse de comparabilité englobant notamment :
  - ✓ Les caractéristiques des biens et services.
  - ✓ Une analyse fonctionnelle.
  - ✓ Les clauses contractuelles.
  - ✓ La situation économique.
  - ✓ Les stratégies commerciales poursuivies.
- L'explication relative au choix et à l'application de la méthode de fixation des prix de transfert.
- Description de la mise en œuvre et de l'application de la politique du groupe en matière de fixation des prix de transfert.

#### 5.1.2. Mise en place de procédures internes pour actualiser et conserver toute documentation

La mise en place de procédures internes concernant les prix de transfert doit permettre d'actualiser régulièrement la documentation, de vérifier sa pertinence, de la conserver et enfin, de la reconstituer, en cas de besoin.

En effet, la documentation établie par la société doit être remise à jour régulièrement. Les conditions qui ont prévalu à son élaboration changent en permanence : les fonctions réelles exercées par les entreprises peuvent se modifier, de nouvelles méthodes de fixation des prix de transfert mieux adaptées peuvent apparaître, les transactions comparables évoluent. Pour respecter le principe du prix de pleine concurrence, les prix de transfert doivent être revus fréquemment. Or, chaque changement doit être justifié (en montrant que la nouvelle méthode est davantage conforme au prix de pleine concurrence) et matérialisé afin de pouvoir défendre la position retenue devant l'administration fiscale.

Une procédure d'archivage, de protection et de mise à jour sera mise en place pour s'assurer de la cohérence des informations stockées avec l'actualité et de leur sécurité. De même, il faut prévoir une procédure de rapatriement de toutes ces informations en un même lieu, en cas de contrôle fiscal, ou une procédure d'envoi vers une filiale ou une succursale située à l'étranger.

### 5.1.3. La documentation liée au contrôle fiscal

Enfin, en cas de contrôle fiscal, la consultation externe dans la personne de l'expert-comptable qu'il pourra assister l'entreprise, tant pendant le déroulement de la procédure de contrôle que dans la phase contentieuse, élément fondamental dans l'élaboration de la politique des prix de transfert.

Un délai de 15 jours accordé au contribuable avant le démarrage d'un contrôle fiscal après envoi de l'avis de vérification par l'administration fiscale

L'expert – comptable intervient dans le cadre d'un contrôle fiscal avant même le début des opérations de contrôle : il bénéficie d'un délai de (15 jours) pour identifier les principales zones de risques et se préparer à répondre aux questions de l'administration fiscale sur ces différents points :

1. Dans un premier temps, *l'expert-comptable rencontrera les dirigeants de la société et du groupe auquel elle appartient afin de prendre connaissance d'éventuels risques identifiés et des sujets auxquels il faudra se préparer à répondre (contrôles fiscaux précédents, risques assumés etc.).*
2. *L'expert-comptable devra déterminer si les prix de transfert ont été fixés avec la plus grande attention (études fonctionnelles, recherche de comparables) et s'ils correspondent aux prix de pleine concurrence.*
3. Sinon si ce n'est pas le cas, les dirigeants devront en convenir et déterminer en collaboration avec leur conseil l'écart qui existe entre les prix de transfert et le prix de pleine concurrence, et les conséquences financières qui peuvent en découler pour la société.  
*A l'issue de cette rencontre, l'expert – comptable doit connaître les risques assumés par les dirigeants et le montant de redressement afférent à ces risques qu'ils sont prêts à envisager.*
4. Dans un second temps, *l'expert-comptable va se faire décrire précisément les principes retenus en matière de prix de transfert. Pour cela, il pourra prendre connaissance de la documentation préparée par la société.*
5. En l'absence d'une telle documentation, l'expert-comptable et les dirigeants devront rédiger une note de synthèse décrivant précisément les principes retenus et les principales justifications sur lesquels ils reposent
6. Sinon, si l'entreprise a documenté sa politique de prix de transfert (ce qui réduit les risques de redressement fiscal sur ce point), l'expert-comptable veillera à ce que celle-ci soit à jour : il la passera en revue avec les dirigeants des différentes entreprises concernées par les différentes transactions du groupe, afin de s'assurer que tous les principes décrits sont toujours valables et correctement appliqués.

Dans le cadre de contrôle fiscal opéré par des inspecteurs vérificateurs de l'administration fiscale :

7. L'expert – comptable doit, en effet, essayer de savoir, au plus vite, si les transactions

Intragroupes font partie des points que le contrôleur souhaite étudier. L'expert – comptable devra bâtir un contre argumentaire aussi étayé que possible.

Durant les 6 mois qui suivent la date de la fin de contrôle fiscal : Envoi de la 1<sup>ère</sup> lettre de notification :

8. Une fois la notification de redressements reçue, malgré les explications fournies au contrôleur fiscal, celui-ci peut demeurer en désaccord avec la position retenue et notifier à la société un redressement concernant les prix de transfert

Dans un délai de 30 jours : Réponse du contribuable à la 1<sup>ère</sup> lettre de notification :

9. Les dirigeants et l'expert-comptable devront rédiger la réponse en reprenant leur argumentation et en recherchant, si possible, de nouveaux éléments permettant de prouver que la position adoptée par la société n'aboutit pas à un transfert indirect de bénéfices.

Dans un délai de 60 jours : Envoi de la 2<sup>ème</sup> lettre de notification :

10. Si ces différentes actions restent sans effet et si l'administration, dans sa deuxième notification, maintient ses différents redressements, l'expert-comptable devra présenter aux dirigeants de l'entreprise et du groupe la possibilité de soumettre le litige soit devant des commissions d'arbitrages, soit par des voies de recours judiciaires ou administratives.

Dans un délai de 30 jours : Réponse du contribuable à la 2<sup>ème</sup> lettre de notification :

11. Si les redressements notifiés sont acceptés par l'entreprise, les dirigeants et l'expert-comptable devront en tirer toutes conséquences. Tout d'abord les impacts financiers devront être chiffrés. Au niveau de la société, il y aura peut-être lieu de provisionner les risques concernant les transactions ayant fait l'objet de redressements fiscaux pour les exercices non encore contrôlés.
12. Sinon le contribuable dans sa réponse à la deuxième lettre de notification attache l'observation de sa demande de poursuivre la procédure en respectant les voies de recours disponibles

Il serait peut-être utile de réajuster la politique de prix de transfert existante pour tenir compte de la position de l'administration fiscale. Dans ce cadre, la documentation des prix de transfert devra également être revue. La notification d'un redressement fiscal concernant les prix de transfert peut constituer une occasion, pour les dirigeants et leur conseil, de procéder à une réflexion stratégique sur l'organisation du groupe.

### 5.2. L'accord préalable sur les prix de transfert

L'accord préalable sur les prix de transfert (APP) est un instrument de sécurité juridique mis à la disposition des entreprises liées par l'administration fiscale.

L'APP vis à les rassurer que les prix qu'elles pratiquent dans leurs transactions industrielles ou

Commerciales ne seront pas remis en cause dès lors que les méthodes de détermination de ces prix ont été validées au préalable par l'administration fiscale.

Il est à noter que l'existence d'un accord préalable ne signifie pas la suppression du contrôle, mais il garantit l'entreprise contre la remise en cause de la méthode retenue, sauf existence des irrégularités graves ou de dissimulations à des fins frauduleuses.

Les prix auxquels sont conclus les flux intragroupes internationaux, les transactions entre filiales sœurs et celles avec leurs maisons mères sont placées sous haute surveillance par l'administration.

Cette vigilance vise à contrer le transfert d'une partie de la base imposable vers des pays à faible taux d'imposition. Les transactions ciblées peuvent prendre différentes formes : transfert des biens, de services y compris les « *managements fees* », ventes, concession d'incorporels économiques et juridiques (licences, brevets, etc.), opérations financières, mises à la disposition de biens ou de personnes, etc.

Il découle de l'examen de ces articles que l'APP serait une option offerte. Mais, en fait, l'APP devrait être considéré comme une garantie juridique que l'entreprise déciderait de prendre si elle juge que la détermination de ses prix de transfert serait difficilement défendable en cas de vérification.

### 5.2.1. Exposé des règles fiscales applicables au Maroc en matière de prix de transfert

#### A. Option pour l'accord préalable sur les prix de transfert

L'entreprise ayant directement ou indirectement des liens de dépendance avec des entreprises situées hors du Maroc et qui désire conclure un accord préalable sur les prix de transfert portant sur la méthode de détermination des prix des opérations effectuées avec lesdites entreprises ainsi que les éléments qui la justifient, doit déposer au siège de l'administration fiscale une demande, six mois au moins, avant l'ouverture de premier exercice de la période concernée par ladite demande.

*Le projet de décret ministériel prévoit que préalablement au dépôt de sa demande, l'entreprise peut tenir une réunion préliminaire avec l'administration fiscale pour examiner les conditions dans lesquelles l'accord pourra être conclu (type, nature des informations nécessaires à l'analyse de la politique des prix de transfert, calendrier prévisionnel des réunions relatives aux modalités de conclusion de l'accord).*

#### B. Durée de l'accord préalable sur les prix de transfert

Selon l'article 234 bis du CGI, la durée d'un accord préalable sur les prix de transfert ne doit pas dépasser quatre (4) exercices.

Les accords sur les prix de transfert ont été introduits par la loi de finance 2015, leur entrée en vigueur est suspendue jusqu'à la publication d'un décret ministériel N°2 – 16 – 571 le 3 juillet 2017 fixant les modalités de conclusion d'accord préalable sur les prix de transfert et ce, selon le plan suivant :

*Le décret ministériel relatif aux modalités de conclusion des accords sur les prix de transfert prévoit que la demande de l'entreprise doit notamment préciser :*

- *Les entreprises associées en relation avec l'entreprise demanderesse ;*
- *Les opérations objet de l'accord préalable ;*
- *La période visée par l'accord préalable ;*
- *La méthode de détermination des prix de transfert proposée et ses hypothèses de base.*

*Le décret ministériel précise également que la demande de l'entreprise doit être accompagnée des documents nécessaires permettant à l'administration fiscale d'étudier la demande d'accord préalable, notamment ceux portant sur :*

- *Le cadre général de l'exercice des activités des entreprises associées précisant :*
  - *La structure organisationnelle de l'ensemble des entreprises associées et leurs liens juridiques ainsi que la répartition du capital de ces entreprises ;*
  - *La stratégie prévisionnelle de l'entreprise (business plan) ;*
  - *Les documents financiers et fiscaux des entreprises associées certifiés par les autorités compétentes et couvrant les quatre derniers exercices comptables ;*
  - *Les normes comptables appliquées par les entreprises associées et qui ont une incidence directe sur la méthode de prix de transfert proposée ;*
  - *L'activité des entreprises associées*
- *La description générale des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par les entreprises associées ;*
- *La description des actifs incorporels détenus par les entreprises associées ;*
- *La description du marché économique et des domaines d'activité des entreprises associées et de l'ensemble des transactions contrôlées ;*
- *Les accords contractuels entre les entreprises associées ;*
- *Les accords de répartition de cout entre les entreprises associées ;*
- *Les accords préalables en matière de prix de transfert conclus par l'entreprise demanderesse avec d'autres autorités étrangères ainsi que les consultations fiscales établies par ces dernières ;*
- *L'identification, l'analyse et la sélection des comparables ainsi que la justification et éventuels ajustements de la comparabilité ;*
- *La méthode détermination des prix de transfert proposée et ses hypothèses détaillées ainsi que ses conditions d'ajustement.*

*L'entreprise peut appuyer sa demande par toute autre information ou document supplémentaires jugés pertinents.*

*L'administration fiscale peut également demander à l'entreprise demanderesse de lui communiquer des compléments d'informations relatives aux documents précités pour lui permettre d'analyser la demande objet de l'accord.*

*En cas de validation des termes de l'accord par les parties concernées, celui – ci doit préciser notamment :*

- *La période couverte par l'accord et sa date d'entrée en vigueur ;*
- *La description précise des opérations objet de l'accord ;*
- *La description de la méthode retenue pour la détermination du prix de transfert ;*
- *Le dispositif de suivi de l'accord ainsi que les renseignements et les informations à porter dans le rapport de suivi <sup>11</sup>;*
- *Les hypothèses de base pour la détermination du prix de transfert ;*
- *Le cas de révision ou d'annulation de l'accord.*

#### C. Garanties liées à l'accord préalables sur les prix de transfert

L'accord préalable sur la méthode de détermination des prix de transfert permet à la société concernée de bénéficier des garanties suivantes :

- La garantie que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales ou financières intragroupes ne feraient pas l'objet de rectification au titre de bénéfices indirectement transférés.
- La garantie que ledit accord s'applique à toutes ses transactions futures réalisées durant la période de l'accord.

Par conséquent, l'administration fiscale ne peut remettre en cause la méthode de détermination des prix de transfert ayant fait l'objet d'un accord préalable avec une entreprise, conformément aux dispositions de l'article 234 bis ci-dessus que dans les cas suivants :

- La présentation erronée des faits, la dissimulation d'informations, les erreurs ou omissions imputables à l'entreprise ;

---

<sup>11</sup> Le rapport de suivi, prévu dans le cadre de décret ministériel relatif aux modalités de conclusion des accords sur les prix de transfert, doit être déposé annuellement au siège de l'administration fiscale et doit contenir notamment :

- Un état détaillé du calcul des prix de transfert prévus par l'accord ;
- Un état récapitulatif des modifications éventuelles apportées aux conditions d'exercice concernant les transactions visées par l'accord ;
- Une copie de la structure organisationnelle de l'ensemble des entreprises associées et leurs liens juridiques ainsi que la répartition du capital de ces entreprises ;
- Une copie du rapport annuel d'activité des entreprises associées.

- Le non-respect de la méthode convenue et des obligations contenues dans l'accord par l'entreprise ou l'usage de manœuvre frauduleuse.

Ainsi, lorsque la sincérité des faits présentés initialement par le contribuable, lors de l'accord, n'est pas vérifiée ou lorsque le contribuable ne respecte pas les obligations contractuelles mises à sa charge, l'accord est jugé comme nul et sans effet depuis sa date d'entrée en vigueur.

Toutefois, les cas visés ci – dessus ne peuvent être soulevés par l'administration fiscale que dans le cadre des procédures (normales et accélérées) de rectification prévue aux articles 220 et 221 du CGI. Les impositions sont alors établies selon les conditions de droit commun.

### 5.2.2. Limites de la législation actuelle en matière de prix de transfert

Dans sa forme actuelle, le texte relatif à l'accord préalable sur les prix de transfert comporte néanmoins quelques limites.

A titre d'illustration, le dispositif n'est prévu que de manière unilatérale, c'est-à-dire sans concertation aucune avec les administrations fiscales des autres Etats concernés (et ce, malgré les récentes avancées en matière de procédure de coopération).

Autrement dit, rien ne garantit que l'administration fiscale dont dépend l'entreprise située hors du Maroc suivre la position retenue dans l'APP marocaine. Le risque de rehaussement de la base taxable n'est donc pas éliminé au niveau du groupe.

Les APP unilatéraux du fait de leur conclusion avec l'administration d'un seul pays risquent de ne pas atteindre les objectifs attendus en termes de limitation de l'imposition et de couverture du risque global des opérations internationales si les administrations fiscales des autres pays ne sont d'accord avec les termes de l'APP signé. Cette situation risque de se traduire par une surimposition dans les autres pays et de ce fait les objectifs d'optimisation ne seront pas atteints au niveau global.



## Conclusion du premier chapitre

Le transfert indirect de bénéfices une question affreuse pour les organisations et les administrations fiscales internationales ainsi que pour l'administration fiscale marocaine. Une raison suffisante pour renforcer le cadre législatif et déployer l'ensemble des moyens offerts pour lutter contre toutes manipulations des prix intragroupes allant de renforcement du cadre législatif interne vers la multiplication des conventions internationales portant sur l'assistance et la prévention contre l'érosion de la base taxable.

D'après notre traitement du chapitre ci – dessus on pourrait conclure qu'une application d'un tel cadre législatif en respectant l'ensemble des renseignements allant des principes fondamentaux tel que la vérification des liens de dépendance et le respect du principe de pleine concurrence par l'entreprise apparentée concernée vers l'application d'une procédure de redressement des prix de transfert en cas de transfert indirect des bénéfices en se basant d'abord sur les conventions de non double imposition signée par le Maroc et le cadre d'imposition interne, le code générale des impôts, pourrait résulter une contribution adéquate dans le système fiscales par les contribuables à travers le paiement du juste impôt.

## CHAPITRE II

### LES DIFFICULTES DU CONTROLE FISCAL AU MAROC

La complexité des montages intragroupes : Entrave au  
contrôle fiscal au Maroc

Les groupes de sociétés sont des entités complexes, dynamiques et dont la fluctuation des mouvements transnationaux rend difficile toute initiative de décryptage de la destination des biens et services ainsi que leur valeur. L'unité de contrôle caractéristique des groupes implique une harmonisation des comportements entre entreprises associées dans le but d'échappement d'impôt et d'optimisation de leurs résultats d'ensemble.

A la lumière du principe de précaution, les agents vérificateurs des impôts marocaines doivent éviter toute qualifications susceptibles de générer un contentieux infructueux, parce que plusieurs montages intragroupes sont licites et obéissent à une logique d'optimisation à la lumière des possibilités offertes par la loi et à l'appui d l'exploitation de ses insuffisances.

Les entreprises apparentées ne cessent de renforcer et multiplier ses montages intragroupes et ses pratiques de transfert indirect des bénéfices pour objet de diminuer ou d'affaiblir la base imposable dans des pays à fiscalité élevée et les transférer vers les pays à fiscalité privilégiée ce qui impacte négativement la fiscalité et le système fiscale en globalité à travers une contribution non adéquate avec l'exploitation de l'entreprise apparentée.

Toute manipulation d'érosion de la base imposable à travers des montages intragroupe pose une question affreuse pour les administrations fiscale de la manière de comment détecter à la base ses montages pour les dissuader et éviter toute sorte de transfert indirect de bénéfices.

Dans le cadre de ce deuxième chapitre, ce mémoire présente les fameuses pratiques déployées par les entreprises apparentées dans le cadre de transfert indirect de bénéfices et d'échappement du système fiscale en manipulant les prix de transfert davantage d'érosion de la base taxable.

- La pratique d'évitement total ou partiel de l'impôt à travers la manipulation intragroupe de la valeur des biens ;
- La pratique d'évitement total ou partiel de l'impôt à travers la manipulation de la valeur des services intragroupes ;
- La pratique de manipulation du crédit – bail international ;
- Le recours à l'affacturage et au contrat de sous – traitance pour des fins d'érosion de la base imposable.

## 1. L'évitement total ou partiel de l'impôt à travers la manipulation intragroupe de la valeur des biens

### 1.1. La majoration et minoration des prix intragroupe

### 1.1.1. Les majorations des prix des transactions intragroupes

Les charges nécessitées par l'exploitation sociale, non excessives, sont en principe déductible du bénéfice imposable. Certaines entreprises apparentées implantées au Maroc « gonflent » artificiellement les prix de cession ou de location à l'effet de canaliser indirectement les bénéfices vers des entités du groupe situées dans des pays à fiscalité modérée. L'Etat marocain est appauvri à travers ce montage à un double degré :

- D'une part le prix excessivement payé est déductible du bénéfice imposable en tant que charge d'exploitation lorsque les administrations fiscales n'auront pas pu prouver le transfert indirect ;
- D'autre part il y a fuite de la matière imposable.

Dans la pratique, les supports les plus utilisés sont : les achats de biens ou de produit – les redevances versées en contrepartie de la location ou de la concession de licence d'exploitation ou de brevet – Les intérêts dus à raison des prêts obtenus et de manière générale, toutes les sommes payées en rémunération d'un service, quelle que soit la nature du service et de la rémunération.

Ce faisant, il est facilement observable que certaines entreprises apparentées implantées au Maroc préfèrent s'approvisionner à l'étranger en termes de matière première, d'équipement d'exploitation et de tous autres biens et services utilitaires à l'entreprise alors que le marché local offre des biens et services équivalents.

On pourrait donc questionner ce besoin de payer des commissions, de payer des droits de douane, de faire face aux charges de transport et d'assurance, de s'exposer aux aléas dus au commerce international alors que localement l'entreprise peut se fournir auprès des tiers.

On pourrait comprendre que, par le mécanisme de la déductibilité, ces charges seront diminuées au bénéfice imposable. Autant de question que l'on pourrait se poser indéfiniment, mais le principe de la liberté des choix de gestion nous commande d'être précautionneux, même si nous semble – t – il, cette liberté ne donne pas droit au détournement de l'institution qu'est l'impôt. C'est cette indiscipline fiscale qui donne corps à l'industrie de la fraude.

### Illustration pratique de la majoration des prix

La société A implantée au Maroc est filiale d'une société Y située en Suisse. A passe un contrat d'achat de la matière première M avec une autre filiale B du groupe installée à Malte en vue de la fabrication des boissons. La filiale A qui est implantée au Maroc achète une tonne de la matière M à 100 000 € auprès de la société B. Or, dans le marché libre, une tonne de la matière première M de même désignation vaut 25 000 €. La société (A) a donc majoré les charges à hauteur de 75 000 €.

Elle a déduit du bénéfice imposable 100 000 € par ce que la matière première M est nécessité directement par l'exploitation sociale. Face à cette situation, l'inspecteur vérificateur doit se référer au prix que les entreprises indépendantes auraient pratiqué sur le marché libre. Une fois cette tâche préliminaire opérée, l'inspecteur vérificateur doit pouvoir trouver le prix de pleine concurrence en l'occurrence 25 000 € et déterminer le montant du transfert indirect de bénéfice c'est – à – dire 75 000 €. Ce dernier montant sera réintégré au bénéfice imposable. Pour trouver le montant de transfert indirect l'inspecteur appliquera la formule suivante :

Montant du transfert indirect = différence entre le montant des sommes versées et celui qui aurait normalement dû l'être.

### 1.1.2. Les minorations des prix des transactions intragroupes

La minoration des recettes est un procédé traditionnel et régulièrement utilisé par certaines sociétés apparentées en vue de soustraire à une majeure partie de leurs charges et obligations fiscales.

En effet, la minoration des prix et des recettes peut pratiquement se faire en jouant sur le montant des paiements effectués au profit de l'entreprise apparentée implantée au Maroc, soit sur leur date.

- Dans le premier, les entreprises apparentées prendront des dispositions afin de diminuer, de minimiser le montant des paiements que, située au Maroc, l'entité reçoit afin que les sommes entrant dans le champ d'application de l'impôt soient réduites à leur plus simple expression. Il s'agit pour l'entité située au Maroc de refuser de s'enrichir pour éviter que les sommes en question ne soient appréhendées par la juridiction fiscale marocaine. En refusant de s'enrichir, l'entité marocaine du groupe procède à un transfert indirect de bénéfice en direction de son débiteur – apparenté dans un pays à fiscalité modérée.
- Dans le second cas, la minoration des recettes peut se faire en jouant sur la date des paiements. Ainsi, le report par un contribuable du paiement des sommes qui lui sont dues à une date postérieure à l'expiration du délai qui est normalement accordé dans la pratique commerciale usuelle : doit être analysé comme un prêt indirect. Le montant de prêt est égal à celui de la somme dont le paiement a été différé et d'une durée égale au délai de paiement consenti au-delà du délai normal.

—————> Il s'opère dans ce cas un transfert indirect de bénéfice par le fait de l'octroi de prêt résulte du report de l'échéance du paiement. Il est nécessairement consenti sans intérêts. Il y a alors transfert de bénéfice pour un montant égal à la somme des intérêts. Qui auraient dus normalement être perçus.

Un tel montage est difficilement identifiable par un inspecteur vérificateur. La société soumise à vérification et contrôle de sa base imposable prendra soin de modifier la date de l'échéance du paiement dans les documents comptables. Ainsi, les sommes qui auraient dû être imposées seront à l'abri dans les caisses de l'entreprise située dans un autre pays. C'est ainsi que les sociétés du groupe peuvent se financer sans recourir à des établissements financiers. De telle pratique rendent difficile le contrôle fiscal des prix de transfert.

### Illustration pratique de la minoration du montant des paiements reçu

Une société A implantée au Maroc, filiale d'une société X située en France, vend des et des produits semis – fabriqués à une société B du même groupe implantée à Monaco. La valeur réelle de la quantité de produits semis – fabriqués vendue est de 200 000 €. Portant, la société A vend à la société B cette quantités à 50 000 € seulement.

Dans un tel cas, la société (A) a refusé de s'enrichir à hauteur de 150 000 €. Ce montant

représente les bénéficiaires indirectement transférés de la société A implantée au Maroc, vers la société B domiciliée à Monaco.

Il faut noter qu'un tel montage peut être détecté par inspecteur vérificateur efficace dès lors que celui-ci recherche le prix de cette quantité de produits semis-fabriqués sur le marché libre. Ce recours à la méthode du prix comparé c'est-à-dire à celui pratiqué entre entreprises indépendantes permet de déterminer le prix de pleine concurrence. Toutefois, en présence d'actifs incorporels, la minoration des prix ne sera pas de détection fiscale.

### 1.2. La déduction des charges fictives à l'intérieur du groupe

Afin de maximiser leurs revenus et de minimiser les charges fiscales, les entités d'un groupe peuvent procéder à des déductions des charges fictives. En effet, les charges dont la déduction est opérée ne sont pas fondées matériellement. La pratique est telle que, en l'absence de toute efficacité de l'inspecteur vérificateur marocain, aucun indice de fraude ou d'évasion fiscale ne peut être décelé.

Concrètement, il peut arriver qu'une entité du groupe supporte des charges qui ne lui concernent pas uniquement dans le but de diminuer son bénéfice imposable. Généralement, cette entité est située dans un pays à forte pression fiscale et pour des besoins d'optimisation illicite des résultats, celle-ci décide de supporter les charges qui ne lui incombent pas.

Dans bien des cas, cette entité est propriétaire de biens corporels et incorporels, de technique, de technologie ou des marques, qu'elle se fait louer par l'intermédiaire d'une entité du groupe. Les charges fictives de location seront déduites de son résultat imposable et au préalable ces charges fictives seront majorées.

Dans ce montage, le trésor public marocain perd doublement en raison de la diminution du bénéfice imposable à travers la déduction de la charge d'une part et par les sommes indirectement transférées au titre de la location fictive d'autre part. Il s'agit là d'une pratique fiscale dommageable à réprimer fermement au regard de ses effets dévastateurs pour les finances publiques marocaines.

### Illustration pratique relatives aux déductions des charges fictives à l'intérieur du groupe

La filiale X d'une société des Antilles néerlandaises est implantée au Maroc et met sur pied un logiciel dont elle attribue la propriété à un prête-nom, une autre société Z du groupe située aux Iles Bahamas. Ce prête-nom Z conclut un contrat de location dudit logiciel avec la filiale X moyennant une rémunération indexée au chiffre d'affaires pendant quelques années, puis le lui vend.

La société X située au Maroc déduit de son bénéfice imposable le montant de la rémunération versée à la société Z au titre de la location du logiciel dans un premier temps et puis déduit le montant du prix de vente du logiciel de son bénéfice imposable. Le transfert indirect de bénéfice ainsi réalisé s'apprécie concrètement en centaine de millions, parfois en milliards et le montant des impôts soit être suffisamment futé pour restaurer à l'opération sa véritable nature.

Il pourrait s'informer auprès de l'OMPIC (office marocain de propriété intellectuelle et

commerciale) ou alors initier des recherches avec l'administration auprès de la brigade de la fiscalité internationale traitent de la propriété afin de s'enquérir de la paternité du logiciel.

Cette situation est frauduleuse parce que la société marocaine a procédé à des déductions fictives alors que le logiciel lui appartient. De plus, la société marocaine a effectué des dépenses de rachat de son propre logiciel.

## 2. L'évitement total ou partiel de l'impôt à travers la manipulation de la valeur des services intragroupes

La manipulation de la valeur des services pose un important problème aux inspecteurs vérificateurs marocain parce qu'il est peu évident de les quantifier et par conséquent, de déterminer la valeur réelle. Certaines entreprises apparentées en profitent pour canaliser indirectement les bénéfices vers les pays à fiscalité modérée au soutien de plusieurs montages. Nous mettons particulièrement l'accent sur les accords de répartition des couts et les relations financières anormale entre sociétés liées, notamment les prêts intragroupes et les abondons de créances ainsi que la rémunération anormale des prestations de services.

### 2.1. La perversion des accords de partage des couts

Notons d'emblée que ce montage relevait tantôt d'un besoin d'optimisation légale parfois d'un souci de transfert indirect de bénéfice et pouvait aussi bien être analysé dans le cadre du paragraphe suivant.

Les accords de partage des couts encore appelés accord de répartition des couts (ARC) ou accords de contribution aux dépenses de recherche et développement sont des arrangements intragroupes par lesquels les entreprises apparentées partagent forfaitairement les couts réels et les risques des activités de développement et de recherche profitables à toutes les entités du groupe.

L'objectif légal étant « *d'éviter une inutile duplication des efforts et des couts qui serait inévitable si les sociétés travaillaient isolément les unes des autres* ». Il peut aussi s'agir de la centralisation des services du groupe qui impose la contribution de chaque entité par exemple aux charges de fonctionnement du centre administratif, comptable, juridique du groupe. Ces accords sont fondés sur l'attente d'avantages mutuels et doivent reposer sur un équilibre entre le cout que chaque membre du groupe incorpore à ses charges déductible et l'avantage qu'il en tirera en vertu du principe de pleine concurrence.

Il y a perversion de ces accords par certaines entreprises associées et par conséquent manipulation de la valeur du service rendu dès lors qu'il y a disproportion significative entre l'avantage escompté et le niveau de contribution. Concrètement, les ARC sont un astucieux moyen de drainer les revenus des entités situées dans des pays à forte pression fiscale vers l'entité qui recueille les fonds et généralement, cette dernière sera localisée dans un paradis fiscal.

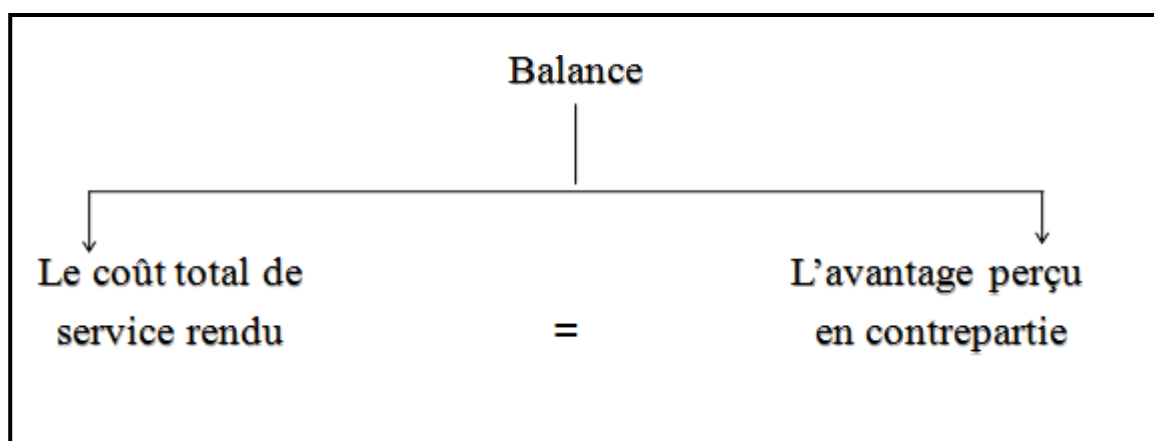


Figure 8 : La condition nécessaire pour l'acceptation de la valeur d'un service rendu dans le cadre d'une transaction intragroupe, réalisée par nos soins

Le déséquilibre de la contribution sera organisé de sorte que l'entité ou les entités situées dans les pays à forte pression fiscale participent de façon plus consistante à l'effet de diminuer leur bénéfice imposable. Ce sont ces dernières entités qui financent en réalité le projet qui ne leur sera pas toujours utile. En même temps qu'il est opéré un transfert indirect de bénéfice, l'entité déduit de ses bénéfices imposable le montant de sa contribution et c'est l'Etat marocain qui en souffre en termes d'impôt sur les sociétés, de la retenue à la source au titre de la rémunération de la prestation de service et en matière de TVA sur les prestations de services si les conditions d'imposition sont réunies.

Dans le cadre de droit de communication et de contrôle fiscal opéré par l'administration fiscale, les entreprises doivent communiquer la liste des accords de répartition des couts intragroupes de manière à établir leur sincérité et déterminer que ceux – ci ne constituent pas un paravent qui cache l'indiscipline fiscale ; encore faut – il pouvoir apprécier la normalité des indices de contribution des entités du groupe surtout en matière de biens incorporels. On pourrait par exemple apprécier la normalité de l'indice de participation de chaque entité du groupe par référence aux indices pratiqués par d'autres groupes du même domaine pour des biens similaires ou alors identiques.

Cependant l'approche comparative n'est pas toujours efficace étant entendu que la réalité des groupes différent et le marché est évolutif. En tout état de cause, il s'agit là d'une appréciation directe sur la base d'informations dont dispose l'administration fiscale.

### Illustration pratique de la manipulation des accords de répartition des couts à des fins de transfert indirect de bénéfices

A, B, C, D et E, cinq filiales d'un groupe hollandais et leur société mère F sont toutes des entreprises de téléphone mobile. La filiale A est implantée au Maroc, la filiale B est située en France, la filiale C est domiciliée au Gabon, les filiale D et E sont respectivement localisées à Panama et aux Bahamas. La société mère F a son siège aux Antilles néerlandaises. Sous l'impulsion de la société mère F, les entreprises du groupe décident d'initier un programme de recherche à l'effet de mettre au point un logiciel de traitement des appels en absence.

Le cout total du programme de recherche, un milliard. La répartition de la contribution de chaque entité du groupe est ainsi effectuée :



- La filiale marocaine A participe à hauteur de 25%
- La filiale française B contribue à hauteur de 25%
- La filiale gabonaise C à concurrence de 25%
- Les deux filiales D et E participent à proportion de 12,5% l'une.

Dans cette répartition, on le perçoit, les filiales situées dans les paradis fiscaux contribuent à très petite échelle dans le but d'éviter de les appauvrir parce que les bénéficiaires y sont imposés faiblement ou pratiquement pas. Il est donc question de sortir de l'argent des filiales situées dans des pays à fiscalité forte pour le loger dans le paradis fiscal qui est les Antilles néerlandaises parce qu'il reviendra à la société mère initiatrice de collecter les fonds.

Aucune certitude n'établit que seules les filiales non situées dans les paradis fiscaux ont plus besoin du logiciel que celles qui sont localisées dans les paradis fiscaux. Les inspecteurs vérificateurs marocains pourraient appliquer la méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN) qui est particulièrement conseillée en matière d'actifs incorporels.

### 2.2. Les relations financières anormales entre sociétés liées : cas des prêts intragroupes et des abandons de créances

Les prêts intragroupes et les abandons de créances sont généralement liés parce que le premier entraîne le second.

S'agissant des prêts intragroupes, mentionnons que ceux – ci interviennent dans deux logiques : d'une part dans une logique normale, l'une des sociétés du groupe financièrement florissante consent un concours financier à une autre entité nécessitante.

Cette pratique a l'avantage d'éviter de recourir à des concours bancaires et les contraintes y relatives. D'autre part, les prêts intragroupes obéissent à une logique anormale en ce qu'une entreprise du groupe consent à une autre des concours financiers à taux réduit ou à taux élevé.

Lorsque l'objectif recherché est de canaliser indirectement les bénéficiaires du Maroc vers une entité située dans un paradis fiscal, la filiale marocaine prêtera un montant élevé à un taux d'intérêt super réduit ou alors sans intérêts de manière à sortir de la juridiction fiscale marocaine premièrement le principal du prêt et secondement, refuser de s'enrichir en bissant le taux d'intérêt.

Il peut également arriver qu'une filiale située dans un paradis fiscal prête des fonds minimes à la filiale marocaine tout en majorant le taux d'intérêt pour ainsi capter à travers ces intérêts une partie des bénéficiaires imposables localement.

Dans la pratique, ces prêts sont généralement successifs et au cours d'un exercice, la même filiale peut avoir consenti plusieurs concours financiers à la même autre filiale ou à une autre entité du groupe. Il y a manipulation des prix de transfert et dissimulation parce que le prix du loyer des fonds n'est pas conforme à celui qui aurait eu cours sur le marché libre et très souvent il y a création artificielle d'un besoin de financement à travers l'organisation frauduleuse des pertes.

L'abandon de créances consiste pour l'entité prêteuse de renoncer à sa créance auprès de son débiteur apparenté. Lorsque cet abandon est justifié, celui – ci représente un profit exceptionnel

pour l'entité bénéficiaire et une perte exceptionnelle pour l'entité emprunteuse est cette perte est déductible du bénéfice imposable pour autant que toutes les voies de recours tendant à son recouvrement ont été épuisées.

Par contre, lorsque l'abandon de créance est gouverné par des raisons de transfert indirect de bénéfices, les inspecteurs vérificateurs des impôts marocains vont conclure à une cession de créances et l'imposer en conséquence en termes de TVA, de réintégration du montant objet d'abandon de bénéfice imposable et en termes des droits d'enregistrement.

### Illustration pratique mettant en exergue des prêts intragroupes et des abandons de créances

Un groupe multinational spécialisé dans le domaine bancaire est constitué d'une société mère Z implanté au Maroc et de plusieurs filiales à travers le monde dont la filiale X localisée en Suisse. Pour mémoire, en termes de chiffre d'affaires, la filiale Suisse X est l'une de celles qui rapportent le plus au groupe en raison de la richesse de son portefeuille constitué d'opérateurs économique, de salariés et de petits épargnants. Cette dernière disposait en janvier 2007 d'un capital de 5000 000 000 €.

Après avoir créé des pertes artificielles à travers des montages, pertes faussement justifiées par la crise financière de 2008, la filiale Suisse X ne dispose plus que 1 000 000 000 €. Elle manifeste un besoin en financement que lui rappelle d'ailleurs l'autorité de contrôle des banques. La société mère Z décide de secourir sa filiale Suisse X en lui prêtant 4000 000 000 € contre un taux d'intérêt de 0,5% par an. En janvier 2017, la société marocaine décide d'abandonner sa créance en principal et en intérêts au motif que sa filiale présente une situation nette négative et que la dette est irrécouvrable après avoir une mascarade de procédures de recouvrement.

Dans ce montage, il y a prêt à bas taux en vue d'empêcher de s'enrichir pour ne pas imposer les intérêts réels au Maroc, il y a abandon de créance que la société mère déduit le montant de la créance abandonnée au titre des charges non courantes (pertes exceptionnelles).

### 2.3. La rémunération anormale des prestations de services (Cas de versement des commissions et redevances abusives)

Le versement des commissions abusives peut prendre deux formes : d'une part il peut s'agir des versements de commissions abusives à une entité située dans un pays à fiscalité normale qui, à son tour, les rétrocède à un paradis fiscal. Cette hypothèse met en exergue une interposition.

D'autre part, les versements abusifs de commissions et redevances se feront directement dans une entité située dans un paradis fiscal. Les entreprises multinationales réalisent très souvent des transferts indirects de bénéfices par les rémunérations exagérées versées aux entités du groupe situées dans les paradis fiscaux à l'occasion des transactions qu'elles effectuent et portant sur des prestations de services rendues et les redevances.

Par ce montage, les entités affiliées gagnent sur deux plans : par le jeu des prix de transfert, les commissions sont gonflées, ce qui réalise un transfert indirect de bénéfices d'une part et sur le plan interne, les commissions en question viennent en déduction du bénéfice imposable si elles

remplissent les critères de déduction d'autre part.

On notera dans ce sillage le gonflement des rémunérations versées aux agences de publicité affinitaires au groupe et le versement abusif des commissions aux centrales d'achat d'espace publicitaire du groupe, la perversion des contrats de sponsoring à des fins d'évasion fiscale ainsi que la rémunération abusive des cabinets de recrutement internationaux apparentés entre autres.

Au Maroc, le législateur consacre un taux de 10% de la retenue à la source et un taux de TVA de 20% appliqué sur les commissions versées au titre de prestations de service rendues. Malgré l'application des impositions qui frappent les commissions versées, les entreprises ne cessent de gonfler et verser des rémunérations abusives à des entités étrangères.

Le postulat est simple : si l'avantage que tire le groupe est plus grand en transférant indirectement les bénéfices à travers le gonflement exponentiel des commissions rémunérant les prestations de services intragroupes, alors la retenue en droit interne marocain d'une partie des dites commissions est moins importante et négligeable. Autrement dit, l'intérêt du groupe dans son entièreté peut simplement résider dans le transfert indirect des bénéfices et non dans la retenue d'une fraction des dites commissions.

### Illustration pratique du transfert indirect de bénéfices à travers le versement des commissions abusives à une entité située dans un paradis fiscal

C'est l'exemple d'une filiale X située au Maroc qui verse 1 000 000 000 € de commissions à une autre filiale Z du groupe située à Malte. Or, dans le marché libre, pour le même service, dans la même période et les mêmes conditions, les entreprises indépendantes du même domaine d'activité versent 100 000 000 € de commissions.

La filiale marocaine X a en effet, indirectement transféré 900 000 000 € par référence au prix pratiqué sur le marché libre qui est 100 000 000 € sachant que le montant total des commissions versées s'élevait à 1 000 000 000 €. Il reviendra à l'inspecteur vérificateur des impôts, par référence au principe de pleine concurrence de démontrer l'anormalité des rémunérations afin de procéder aux redressements qui s'imposent. Les inspecteurs vérificateurs marocains doivent particulièrement doubler de vigilance à chaque fois qu'ils ont affaire aux commissions et prestations de services intragroupes. La valeur inscrite dans les documents comptables n'est pas toujours le reflet de la réalité.

### 3. La manipulation de crédit – bail international

Au sens du législateur marocain, le crédit – bail est « *une opération de crédit destinée au financement de l'acquisition de biens meubles ou immeubles à usage professionnel. Il constitue en la location de biens d'équipement, de matériel d'outillage ou de biens immobiliers à usage professionnel, spécialement achetés ou construits, vue de cette location, par des entreprises qui en demeurent propriétaires. Ces opérations de locations donnent au locataire la faculté d'acquérir, tout ou partie des biens loués, moyennant un prix convenu, et tenant compte des versements effectués à titre de loyers* ».

Concrètement, le crédit – bail est une opération qui consiste en la location de matériel à usage professionnel sélectionné et négocié par l'entrepreneur auprès d'un fournisseur. Par la suite,

l'entrepreneur s'adresse à une société de crédit – bail pour qu'elle assure le financement. Celle – ci achète le matériel professionnel sollicité aux conditions préalablement négociées et loue à l'entrepreneur avec la possibilité de lever l'option d'achat à terme.

Le crédit – bail met en exergue trois acteurs à savoir le crédit – bailleur encore appelé le bailleur ou loueur représentant l'établissement de crédit qui finance les opérations de crédit – bail ; le crédit – preneur encore appelé preneur ou locataire qui est la personne physique ou morale qui utilise les biens loués pour les besoins de son activité professionnelle.

Le crédit – bail ou leasing international qui nous intéresse spécifiquement est en effet une opération triangulaire mettant en relation un bailleur, un preneur et un fournisseur qui ne sont pas tous résidents du même pays.

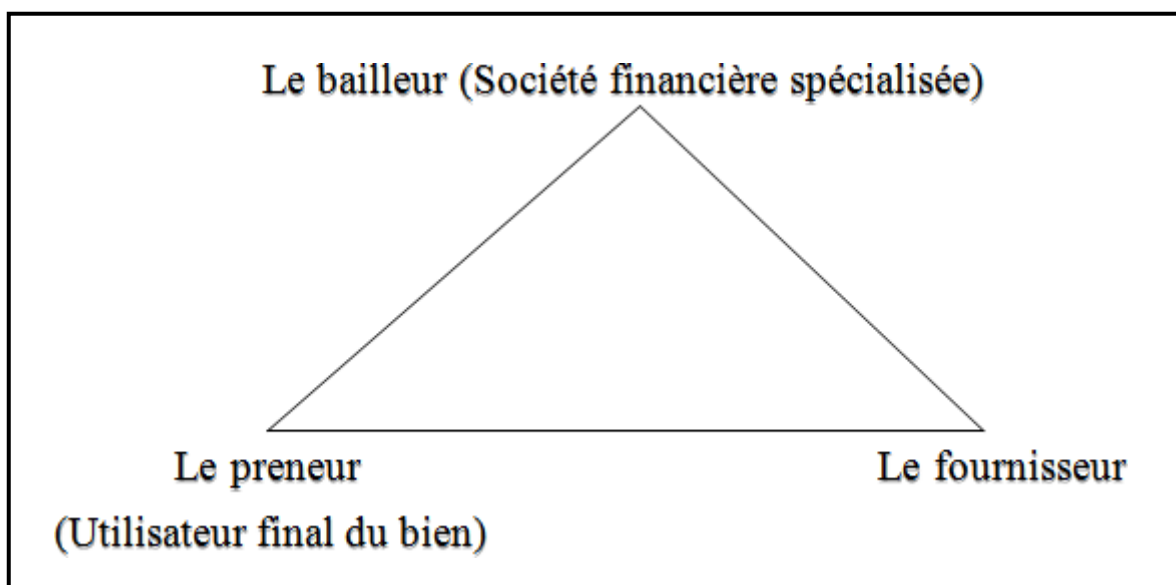


Figure 9 : L'opération triangulaire montant en liaison les trois compartiments fondateurs d'une transaction en crédit-bail, réalisée par nos soins

Lorsque le fournisseur et le bailleur se situent dans le même pays et le preneur à l'étranger, l'opération est plus particulièrement qualifiée de crédit – bail à l'exportation.

Bien le leasing international soit un moyen approprié de financement intragroupe en l'occurrence il y a aussi lieu d'admettre qu'il est un excellent moyen de réalisation de transferts indirects de bénéfices. Celui – ci pose des problèmes financiers, monétaires et fiscaux liés à la localisation du bailleur dans une logique d'optimisation illicite.

Dans le cadre d'un groupe de société par exemple, la société de leasing aura intérêt à s'installer dans un *paradis fiscal*. De plus, afin de bénéficier des avantages dus au crédit à l'export liés à l'achat des biens, le bailleur a intérêt à traiter avec un fournisseur installé dans un autre pays. Pour des raisons fiscales, la société de leasing s'installera donc dans un paradis fiscal et procédera à la surfacturation artificielle des charges des sociétés locataires à l'effet de drainer indirectement les bénéfices vers la société de leasing en même temps que lesdites charges seront déductibles au bénéfice imposable au Maroc.

### Illustration pratique des transferts indirects de bénéfices à travers le leasing international

La filiale marocaine X située à Casablanca est appartenant à un groupe américain voudrait acheter du matériel et l'outillage en vue de la construction de sa succursale de Tanger (Maroc). La société mère D implantée à New York crée à cette occasion une société de crédit – bail Z localisée dans les Iles Caraïbes (sud de Miami). La filiale marocaine X prête d'abord d'important fonds à la société sœur de crédit – bail à taux d'intérêt faible. En réalité, c'est avec les fonds du *pseudo – prêt* que la société de crédit –bail Z achètera le matériel et l'outillage sollicités pour le louer à la filiale X moyennant un prix élevé des loyers.

Enfin, la filiale marocaine aura transféré indirectement une partie de ses bénéfices à travers le prêt à taux d'intérêt nul d'une part et par le versement des loyers surfacturés d'autre part. Elle se sera fait louer puis vendre le matériel et l'outillage qui lui appartiennent en principe.

#### 4. Le recours à l'affacturage et au contrat de sous – traitance

##### 4.1. L'usage de l'affacturage en vue de transférer indirectement les bénéfices

L'affacturage ou *factoring* est une pratique qui consiste pour une entreprise à confier à une autre société appelée le facteur, la gestion de ses créances.

Le facteur règle les créances immédiatement, moyennant un intérêt et une commission. Dès lors, le facteur est propriétaire des créances, surveille les encaissements, effectue éventuellement les relances et prend à sa charge le risque de non – paiement et la procédure de recouvrement contentieuse.

L'externalisation de la gestion des comptes clients peut être un astucieux moyen de canaliser indirectement les bénéfices vers un facteur étranger situé dans un paradis fiscal à travers la surfacturation des commissions et intérêts.

Dans ce cas, il suffira pour un groupe de créer une entreprise d'affacturage située dans un pays à fiscalité privilégiée et qui se chargera de gérer le compte client des entreprises de groupe. Les bénéfices remonteront vers cette société d'affacturage pour être réorientés en franchise d'impôt et de retenue à la source vers un holding qui les redistribuera aux associés.

#### Illustration pratique de l'indiscipline fiscale à travers la manipulation de l'affacturage

Une banque A située au Maroc, filiale d'un groupe anglais, confie la gestion du recouvrement de ses créances à une entreprise d'affacturage B, filiale du groupe et implantée à Hamilton aux Bermudes (paradis fiscal des Iles de l'Atlantique situé au sud – est de New York).

En vue de transférer indirectement une partie des bénéfices réalisés par la banque A vers le paradis fiscal, il est procédé à la surfacturation artificielle des commissions et intérêts versés à l'entreprise d'affacturage B et à travers toute une autre chaîne les bénéfices reviendront vers les associés en franchise d'impôt et de retenue à la source.

#### 4.2. La perversion du contrat de sous – traitance internationale à des fins fiscales

La sous – traitance internationale est la situation d’une entreprise nommée sous – traitant, juridiquement indépendante, mais économiquement dépendante d’un client unique ou important appelé donneur d’ordre.

Cette pratique d’optimisation de la gestion permet au donneur d’ordre d’externaliser une partie de ses activités en la confiant au sous – traitant qui s’assure tout ou partie ses débouchés. Cette formule procure au donneur d’ordre une flexibilité et de moindre cout.

Techniquement, il s’agit de l’opération par laquelle une entreprise confie à une autre le soin d’exécuter pour elle et selon un cahier des charges préétabli, une partie de ses actes de production et de service dont elle assume la responsabilité finale.

La sous – traitance fait alors intervenir un entrepreneur principal et un donneur d’ordre ainsi que le sous – traitant. La sous – traitance donne lieu à une rémunération devient internationale à chaque fois qu’elle met en exergue plusieurs droit nationaux, lorsque le contrat de sous – traitance entre dans le champ d’application d’une convention internationale ou encore dès lors qu’il y a un élément d’externalité, mieux lorsque les intérêts du commerce international sont en jeu.

Certaines entreprises multinationales sont susceptibles d’utiliser le contrat de sous – traitance internationale à l’effet de transférer indirectement les bénéfices vers les sous – traitant membre du groupe et situé dans un paradis fiscal. Il suffira simplement de majorer artificiellement la rémunération qui lui est due pour capter des bénéfices pour les loger dans un paradis fiscal et en même temps, l’entrepreneur principal qui est une autre filiale déduira de ses bénéfices lesdites rémunérations à titre de charge d’exploitation.

Ce sera à l’inspecteur vérificateur des imports marocains d’établir l’anormalité des rémunérations, la comparaison sur le marché libre peu évidente en raison de la spécificité de certaines prestations effectuées par certains sous – traitants qui interviennent dans des domaines où il y a très peu de concurrents pour établir une espèce de juste prix de pleine concurrence

C’est par exemple le cas de certains travaux hydroélectrique où les concurrents locaux sont quasi inexistantes tandis qu’un inspecteur vérificateur ne pourra pas toujours se référer au prix pratiqué à l’international cas les réalités locaux sont susceptibles d’influencer le prix.

#### Illustration pratique de la manipulation du contrat de sous – traitance internationale à des fins fiscales

La filiale X située au Maroc d’un groupe chinois spécialisé dans la construction des barrages hydroélectrique est attributaire par voie de marché public de la construction d’un barrage hydroélectrique dans le fleuve Ourika dans la région du Marrakech au Maroc.

Montant du marché : 10 000 000 €. La filiale X confie par voie de contrat de sous – traitance internationale à une filiale Y située Macao (paradis fiscal situé au sud de la chine et au sud – ouest de Hong – Kong) la réalisation des travaux préliminaire à hauteur de 6 000 000 €. Or, les travaux préliminaires pour des barrages hydroélectriques similaires sont facturés à 2 000 000 €.

Il y aurait donc eu transfert indirect de bénéfices à hauteur de 4 000 000 €.

Le travail de l'inspecteur vérificateur des impôts marocains consiste à se poser la question de savoir si les travaux préliminaires constituent l'essentiel des tâches concourant à la construction d'un barrage hydroélectrique. Le concours des experts sera utilitaire pour établir l'anormalité de la facturation de la prestation du sous – traitant.

La méthode de pleine concurrence doit être appliquée avec prudence dans ce cas parce que les barrages hydroélectriques n'ont pas tous la même capacité, le cout de construction peut faire intervenir certains paramètres non identiques comme la qualité de sols, le niveau de l'eau, les prix des matériels et matériaux ne sont pas statiques et bien d'autres facteurs doivent être pris en compte.

## Conclusion deuxième chapitre

La maîtrise des montages intragroupes vient avec l'accumulation des expériences et d'expertise essentielle à la détection d'un tel montage qui s'avère être un transmissible à capaciter de favoriser le terrain de ces pratiques frauduleuses.

Un inspecteur vérificateur d'impôt est dans l'obligation d'avoir cette expertise pour avoir la capacité à déceler et faire remarquer le fait d'existence d'un tel transfert indirect de bénéfices ce qui peut déclencher d'une telle procédure de redressement et de rectification de la base imposable.



## CHPITRE III

### PRPOSITION DE CADRE NORMATIF

Proposition de cadre normatif dédié au contrôle fiscal des prix  
de transfert au Maroc

On ne peut pas le contester, le contrôle fiscal des prix de transfert au Maroc est ému par d'importantes difficultés dont il faut préciser qu'elles ne sont pas insurmontables. Le Maroc devrait davantage consolider sa souveraineté fiscale en assurant un contrôle efficace et un recouvrement effectif des impôts dus par les entreprises apparentées appréhendées par sa juridiction fiscale.

Le principe de l'égalité devant l'impôt impose que tous les contribuables petits et grands soient traités de façon uniforme. La tolérance perceptible et qui profite aux entreprises apparentées traduit, tantôt un aveu d'impuissance face aux géants que sont les multinationales, tantôt un besoin d'attractivité et de fidélisation des investisseurs internationaux.

Mais la souveraineté commande également que les impôts soient prélevés en vue de préserver les intérêts supérieurs de l'Etat. D'où la nécessaire émergence d'un droit des prix de transfert sachant que ces derniers représentent la principale source d'appauvrissement de l'Etat en raison de leur manipulation quasi systémique par les entreprises apparentées.

Ce présent chapitre propose certaines mesures pour aboutir le cadre législatif rendant la démarche de contrôle des prix de transfert des entreprises apparentées une tâche maîtrisable par les inspecteurs vérificateurs d'impôt à travers :

- Le renforcement des mesures juridiques de détection de la manipulation illicite des prix de transfert ;
- L'amplification des mesures juridiques de collaboration entre l'administration fiscale, les groupes de société et les autres partenaires internes ;
- L'élaboration d'un cadre institutionnel de droit marocain des prix de transfert ;
- L'élaboration et le renforcement de droit international des prix de transfert.

## 1. Le renforcement des mesures juridiques de détection de la manipulation illicite des prix de transfert

Le renforcement des mesures juridiques de détection de la manipulation frauduleuse des prix de transfert implique le renforcement de la réglementation relative aux transactions intragroupes, en matière :

- Le renforcement du droit de communication ;
- La signature d'un engagement de la bonne conduite et de transparence.

Renforcement du droit de communication	La signature d'un engagement de la bonne conduite et de transparence
<ul style="list-style-type: none"><li>• Evolution des contenus de l'obligation déclarative ;</li><li>• Déclaration par les entreprises apparentées relevant de la juridiction fiscale marocaine des lieux de domiciliation de leurs différents comptes bancaires situés à l'étranger ;</li><li>• La transmission d'informations nécessaires aux opérations de transfert effectuées à l'étranger au profit de l'administration fiscale marocaine sans opposition par le secret d'accès aux informations privilégiées.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Signature d'une clause pénale, en cas de violation dudit engagement signé avec l'administration fiscale marocaine, cette dernière bénéficie d'un montant proportionnel du chiffre d'affaires hors taxes sans préjudices de recouvrement et de l'application des sanctions fiscales et pénales appropriées.</li></ul>

Tableau 1 : *Le renforcement des mesures juridiques de détection de la manipulation frauduleuse des prix de transfert, réalisé par nos soins*

### 1.1. Renforcement de droit de communication

- L'obligation d'information de l'administration fiscale par les multinationales dans le cadre de droit de communication devrait davantage être amplifiée. Dans cette perspective, le contenu de l'obligation déclarative doit évoluer.
- Le versement des fonds et revenus à des entreprises apparentées ou non, à toute institution financière locale ou étrangère, à toute personne physique liée à un groupe, doit donner lieu à une déclaration en détail spontanée auprès de l'administration fiscale au plus tard le 15 du mois suivant celui au cours duquel il y a eu mouvement financier.
- Dans cette logique, les entreprises apparentées relevant de la juridiction fiscale marocaine devraient communiquer les lieux de domiciliation de leurs différents comptes bancaires situés à l'étranger.
- Cette dernière obligation déclarative pourrait rencontrer de la résistance de la part de certaines entreprises apparentées, c'est pourquoi il revient à l'administration fiscale marocaine d'initier des relations contractuelles de coopérations avec des *institutions financières étrangères* afin que ces dernières communiquent d'office et ce, périodiquement, des informations financières concernant les multinationales et les personnes physiques relevant de la compétence des autorités fiscales marocaines. *Concrètement, tous revenus d'origine marocaine appréhendés par ces institutions financières devraient faire l'objet de communication. En contrepartie, l'Etat accorde à ces institutions financières des facilités spécifiques à investir au Maroc par exemple.*
- D'une manière générale, dès lors qu'une entreprise apparentée ou une personne physique effectuant des opérations à l'étranger est de nationalité marocaine ou alors est domiciliée ou réside au Maroc, celle – ci est concernée par l'exigence d'information sans que le secret professionnel puisse être opposé.

### 1.2. La signature d'un engagement de la bonne conduite et de transparence

- Le législateur marocain pourrait dans le cadre du dossier fiscal de la constitution d'une

société commerciale, d'une succursale ou de toute organisation à vocation industrielle et commerciale, d'imposer la signature d'un engagement de bonne conduite et de transparence assorti de clause pénale par laquelle, en cas de violation dudit engagement, l'administration fiscale bénéficie d'office d'un montant proportionnel au chiffre d'affaires hors taxes, sans préjudice du recouvrement des impôts y afférents et de l'application des sanctions fiscales et pénales appropriées.

- Ainsi, l'adhésion des investisseurs étrangers au code de la bonne conduite devrait également être imposée dans le cadre des mesures incitatives à l'investissement. Toute entreprise s'installant au Maroc devra d'office signer le code de bonne conduite et en cas de présomption de transfert indirect, l'administration fiscale marocaine retient immédiatement le montant de la clause pénale.
- Nous insisterons sur l'importance pour l'Etat à fournir aux entreprises une liste des comparables, à former davantage les inspecteurs d'impôts en matière de prix de transfert. Toutes ces mesures juridiques n'ont d'intérêt que dans le cadre d'une collaboration effective entre l'administration fiscale avec ses partenaires.

## 2. L'amplification des mesures juridiques de collaboration entre l'administration fiscale, les groupes de société et les autres partenaires internes

Création de cellule mixte impôts – douanes	L'implication des professions libérales	Explorer la collaboration avec les agences de notation
<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'amplification de collaboration entre l'administration fiscale et l'administration de douanes et impôts indirects</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'obligation de dénonciation de toute manipulation frauduleuse des prix de transfert observée</li> <li>• Amplifier la sécurité financière en posant le principe d'une déclaration de soupçon fiscal ou alors une obligation spéciale de dénonciation de toute manipulation dont il a connaissance.</li> <li>• Instaurer un système de prime à la dénonciation</li> <li>• La présomption de complicité devrait donner lieu à une procédure disciplinaire restrictive sans préjudice du paiement solidaire des pénalités et amendes mis en causes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Instaurer une communication spéciale légalement encadrée avec les banques et les agences de notation sur qui devrait peser une déclaration de soupçon fiscale</li> </ul>

Tableau 2 : L'amplification des collaborations entre l'administration fiscale et ses partenaires internes, réalisé par nos soins

### 2.1. Création de cellule mixte impôts – douanes

L'efficacité de la lutte contre la manipulation frauduleuse des prix de transfert passe surtout par le renforcement de mesure de collaboration entre l'administration fiscale et d'autres partenaires publics et privés internes.

- L'amplification de la collaboration entre l'administration fiscale et l'administration des douanes et impôts indirects devrait conduire à l'amplification des pouvoirs de la cellule mixte impôts – douanes de sorte de l'existence d'une base numérique de données mixte impôts – douanes de sorte que l'existence d'une base numérique de données mixtes permette de détecter les manipulations frauduleuses des prix.
- En général, un contribuable qui importe des produits a intérêt à fixer le prix de la transaction à un faible niveau à l'intention des autorités douanières de manière que le droit de douane applicable soit faible. En revanche, en matière fiscale, le contribuable peut avoir intérêt à déclarer un prix plus élevé pour ces mêmes biens afin d'accroître ses charges déductibles. La coopération entre les administrations fiscales et douanières pourrait être utile.
- A cette occasion, il serait opportun de doter cette cellule d'un important pouvoir d'investigation. Il s'agira en effet des pouvoirs d'investigation complémentaires à ceux effectués par les inspecteurs vérificateurs d'impôts pris isolément et les résultats de leurs enquêtes seront immédiatement communiqués la direction générale des impôts.
- D'ailleurs, le secret professionnel a été levé entre la douane, l'administration fiscale, les brigades économiques et financières, le trésor, l'administration judiciaire et les administrations fiscales étrangères en vertu des conventions fiscales internationales.
- Ceci devrait faciliter la collaboration institutionnelle et l'encadrement plus efficace de la pratique des prix de transfert.

### 2.2. L'implication des professions libérales

Une autre forme de mesure de collaboration préconisé concerne l'implication des professions dites libérales notamment les experts comptables, les comptables agréés et les comptables indépendants.

- Le législateur marocain devrait faire poser sur ces professions une obligation de dénonciation de toute manipulation frauduleuse des prix de transfert observée. A l'image d'un commissaire aux comptes sur qui pèse l'obligation de révélation qui doit mettre en œuvre sa déclaration de soupçon en cas de besoin. Le législateur marocain devrait davantage amplifier la sécurité financière en posant le principe d'une déclaration de soupçon fiscal ou alors une obligation spéciale de dénonciation de toute manipulation dont il a connaissance.
- En contrepartie, l'administration fiscale devrait instaurer un système de prime à la dénonciation parce qu'il faut bien comprendre qu'il sera quasiment impossible pour un cabinet de dénoncer u éventuel client au seul motif de la lutte contre la fraude fiscale des multinationales.
- Un système de pourcentage devrait donc être institué de sorte que le commissaire aux comptes dénonce dans l'anonymat reçoive une partie du montant en cause.
- En même temps, toute présomption de complicité devrait donner lieu à une procédure disciplinaire restrictive sans préjudice du paiement solidaire des pénalités et amendes mis en causes.

- Ceci devrait s'appliquer à toutes les professions libérales et non libérales susceptibles d'apporter un concours direct ou indirect à la fraude fiscale.
- L'encadrement du contrôle fiscal des prix de transfert au Maroc passe aussi la maîtrise des professions libérales à l'instar des cabinets d'audit comptables et de conseils juridiques et fiscales. Le rôle de la confédération générale des entreprises au Maroc est donc décisif dans la moralisation des opérateurs économiques relevant de sa compétence notamment dans la formation et l'information.

### 2.3. Explorer la collaboration avec les agences de notation

Le législateur gagnerait également à explorer la collaboration avec les agences de notations. Les entreprises désireuses de bénéficier des concours financiers auprès d'institutions financière passent généralement par des agences de notation qui étudient leur situation patrimoniale, leur perspective d'avenir afin de déterminer leur fiabilité et leur capacité d'endettement et de remboursement.

- Lorsque l'agence donne son quitus, l'institution financière accorde le crédit. Or, les entreprises communiquent généralement aux agences de notation un dossier assis sur des valeurs fiables ainsi que les experts de ces agences mènent des enquêtes pour vérifier la fiabilité et la validité des dossiers.
- Il suffit à l'administration fiscale d'accéder à ces informations pour détecter les fraudes et les manipulations frauduleuses des prix. Il est fort probable qu'il y ait écart significatif entre le dossier soumis à l'agence de notation et le dossier fiscal de l'entreprise soumis à l'administration fiscale.
- Au Maroc, la notation est rattachée aux banques. L'administration fiscale devrait instaurer une communication spéciale légalement encadrée avec ces banques sur qui devrait peser une déclaration de soupçon fiscale.

## 3. L'élaboration d'un cadre institutionnel de droit marocain des prix de transfert

Le cadre institutionnel du contrôle fiscal des prix de transfert que nous préconise peut prendre plusieurs colorations.

La création d'une agence nationale d'investigation financière, l'érection de la police fiscale, la création d'un guichet unique de certification des prix de transfert et la création d'un observatoire nationale des prix de transfert seront ex – post une clef de sécurisation de contre les transferts indirects de bénéfice.

<p>La création d'une agence nationale d'investigation financière (<i>ANIF</i>), l'érection de la police fiscale et la création d'un guichet unique de certification des prix de transfert</p>	<p>La création d'un observatoire national des prix de transfert</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• La création d'une agence nationale d'investigation financière qui devrait intervenir activement dans l'appréciation de la régularité des transactions intragroupes, à travers des missions d'enquêtes indépendamment des investigations effectuées par les inspecteurs vérificateurs des impôts</li> <li>• L'érection d'une police fiscale, les procédures judiciaires fiscales viendront en complément des prérogatives dévolues à la direction générale des impôts au Maroc</li> <li>• La création à la direction générale des impôts du Maroc d'un guichet unique de certification et de validation préalable des prix pratiqués entre entreprises apparentées</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mener un soutien de poids dans l'encadrement efficace de la pratique de prix de transfert au Maroc. Il pourra activer des clignotants pour alerter la direction générale des impôts sur les forces et faiblesses d la gestion des prix de transfert par les entreprises apparentées et l'administration fiscale et suggérer éventuellement des solutions.</li> </ul>

Tableau 3 : *L'adoption d'un cadre institutionnel relatif au prix de transfert, réalisé par nos soins*

### 3.1. La création d'une agence nationale d'investigation financière (*ANIF*), l'érection de la police fiscale et la création d'un guichet unique de certification des prix de transfert

- Nous proposons d'abord la création d'une agence nationale d'investigation financière qui devrait intervenir activement dans l'appréciation de la régularité des transactions intragroupes, notamment à travers des missions d'enquêtes indépendamment des investigations effectuées par les inspecteurs vérificateurs des impôts. Les résultats de ces enquêtes seraient ainsi communiqués à l'administration fiscale à l'effet de prendre les mesures qui s'imposent.
- Nous préconisons une forte intervention du droit en action dans le contrôle fiscal des prix de transfert au Maroc. Dans cette perspective, le concours juridictionnel et l'érection d'une police fiscale seraient utilitaires dans l'implémentation de la transparence dans le management des sociétés commerciales transfrontalières.
- Vont ainsi naître un parquet fiscal, le casier fiscal des entreprises, de flagrances fiscales, de garde à vue fiscale et de récidive fiscale. Les procédures judiciaires fiscales viendront en complément des prérogatives dévolues à la direction générale des impôts au Maroc.
- Les officiers fiscaux judiciaires mèneront des enquêtes fiscales à côté des officiers et agents de police judiciaire qui exercent dans d'autres compétences.
- Bien entendu, les missions de recouvrement de l'impôt relèvent de la compétence des agents de l'administration fiscale. Cette proposition n'amenuise pas les compétences de l'administration fiscale, au contraire, la police fiscale en sera un support important dans la recherche des fraudeurs ainsi la sécurisation des recettes fiscales.

- D'où la proposition de créer dans le corps de la police judiciaire marocaine une division de la délinquance fiscale constituée de policiers formés en fiscalité et soutenus sur le terrain par des consultants et experts comptables et en fiscalité.
- Il est fortement préconisé la création à la direction générale des impôts du Maroc d'un guichet unique de certification et de validation préalable des prix pratiqués entre entreprises apparentées. Ceci limiterait les suspicions de transfert indirect de bénéfice entre entreprises apparentées.

### 3.2. La création d'un observatoire national des prix de transfert

L'idée de la création d'un observatoire des prix de transfert n'est pas nouvelle. Dans le cadre spécifique de l'encadrement de la pratique des prix de transfert au Maroc, la création d'un observatoire permettra de juguler plusieurs problèmes y afférents.

- Il s'agira d'un organe mixte dont la création serait initiée par le directeur général des impôts du Maroc et constitué des représentants des entreprises apparentées, des représentants de la confédération générale des entreprises au Maroc, de certains membres de professions libérales à l'instar des cabinets de conseils juridique et fiscal et des cabinets d'audit et de commissariat aux comptes. Bien entendu, les représentants de l'administration fiscale et douanière, des universitaires et académiciens gestionnaires et fiscalistes. Cet observatoire sera sous le contrôle du ministre des finances.
- Le rôle prépondérant de l'observatoire sera purement consultatif. Ses membres auront pour mission de réfléchir au fond et en la forme sur la conciliation des intérêts de l'Etat et ceux des entreprises multinationales et de réduire progressivement les divergences inhérentes à la pratique des prix de transfert.
- A cet effet, des rapports annuels seront dressés et adressés aux directeurs généraux des impôts et des douanes, au ministre de la finance, au chef de gouvernement au moment de début de la préparation de projet de la loi de finance, de manière à faire évoluer le droit marocain de prix de transfert.
- Cet organe sera d'un soutien de poids dans l'encadrement efficace de la pratique de prix de transfert au Maroc. Il pourra activer des clignotants pour alerter la direction générale des impôts sur les forces et faiblesses d la gestion des prix de transfert par les entreprises apparentées et l'administration fiscale et suggérer éventuellement des solutions.

## 4. L'élaboration et le renforcement de droit international des prix de transfert

Le plus grand espoir d'encadrement efficace de la pratique des prix de transfert vient certainement de la construction d'un droit international des prix de transfert.



## CONTROLE FISCAL DES PRIX DE TRANSFERT : DIFFICULTES & PROPOSITION DE CADRE NORMATIF

La mise sur pied des conventions fiscales internationales relatives à l'encadrement des prix de transfert	Le renforcer les procédures fiscales internationales, notamment l'application des dispositifs de coopération multilatérale en matière fiscale à l'instar de la convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures anti BPES	La levée du secret bancaire, l'amélioration de l'échange de renseignements, l'assistance mutuelle et l'isolement des pays abritant des paradis fiscaux	La Multiplication des conventions fiscales bilatérales et multilatérales de manière à assurer la transparence dans la pratique des prix de transfert	La création d'une cour fiscale internationale chargée de sanctionner les cas d'indiscipline fiscale transnationale et l'érection d'une police fiscale internationale
---	--	--	--	--

Tableau 4 : *Actions proposées dans la cadre de la mise en place d'un droit international des prix de transfert, réalisé par nos soins*

- Matériellement, ce droit prendre corps avec la mise sur pied des conventions fiscales internationales relatives à l'encadrement des prix de transfert. D'où le besoin de renforcer les procédures fiscales internationales, notamment l'application des dispositifs de coopération multilatérale en matière fiscale à l'instar de la convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures anti BPES élaborées par le conseil de l'Europe et l'OCDE.
- La levée du secret bancaire, l'amélioration de l'échange de renseignements, l'assistance mutuelle, l'isolement des pays abritant des paradis fiscaux. L'uniformisation des comparables et des méthodes de détermination des prix de transfert, des sanctions identiques et austères sont autant des points sur lesquels le droit international des prix de transfert devrait être assis.
- De toute évidence, seule une action commune et mondiale, une véritable coopération globale peut efficacement juguler progressivement la manipulation frauduleuse des prix de transfert.
- Dans l'attente d'une loi fiscale internationale, les Etats en général et le Maroc en particulier devraient multiplier les conventions fiscales bilatérales et multilatérales de manière à assurer la transparence dans la pratique des prix de transfert et tous les Etats devraient adhérer à la convention d'assistance administrative et la convention anti BPES.
- Un droit international des prix de transfert a pour vocation la création d'une cour fiscale internationale chargée de sanctionner les cas d'indiscipline fiscale transnationale et l'érection d'une police fiscale internationale. Ces deux institutions seraient composées de fiscalistes internationales. La compétence universelle de ces deux institutions leur permettra d'assurer progressivement la transparence dans le domaine de la fiscalité internationale.

## Conclusion troisième chapitre

Les propositions citées formant l'élaboration d'un cadre normatif des prix de transfert qui viennent pour aboutir le cadre législatif portant le contrôle fiscal des prix de transfert. Ces propositions sont là pour offrir aux inspecteurs vérificateurs d'impôt un terrain de jeu assez large pour procéder aux contrôles nécessaires et déclencher les redressements convenants si c'est le cas.

Une nécessité importante et légitime aujourd'hui pour renforcer le cadre normatif pour déceler toutes tentatives frauduleuses d'érosion de la base imposable rendant l'adoption et l'exécution de ce cadre normatif un aspect glorieux et nécessaire pour renforcer la législation d'un côté et d'autre côté pour assurer une contribution adéquate dans le système fiscal à travers le paiement du juste impôt qui est l'objectif de notre thématique de recherche.

## Conclusion générale

Le transfert indirect de bénéfices une question affreuse pour les organisations et les administrations fiscales internationales ainsi que pour l'administration fiscale marocaine. Une raison suffisante pour renforcer le cadre législatif et déployer l'ensemble des moyens offerts pour lutter contre toutes manipulations frauduleuses des prix intragroupes allant de renforcement du cadre législatif interne vers la multiplication des conventions internationales portant sur l'assistance et la prévention contre l'érosion de la base taxable.

D'après notre traitement des chapitres ci – dessus on pourrait conclure qu'une application d'un tel cadre législatif en respectant l'ensemble des renseignements, allant des principes fondamentaux tel que la vérification des liens de dépendance et le respect du principe de pleine concurrence par l'entreprise apparentée concernée vers l'application d'une procédure de redressement des prix de transfert en cas de transfert indirect des bénéfices en se basant d'abord sur les conventions de non double imposition signée par le Maroc et le cadre d'imposition interne, le code générale des impôts, pourrait résulter une contribution adéquate dans le système fiscales par les contribuables à travers le paiement du juste impôt.

La maîtrise des montages intragroupes vient avec l'accumulation des expériences et d'expertise essentielle à la détection d'un tel montage qui s'avère être un transmissible à capaciter de favoriser le terrain de ces pratiques frauduleuses.

Un inspecteur vérificateur d'impôt est dans l'obligation d'avoir cette expertise pour avoir la capacité à déceler et faire remarquer le fait d'existence d'un tel transfert indirect de bénéfices ce qui peut déclencher d'une telle procédure de redressement et de rectification de la base imposable.

Les propositions citées formant l'élaboration d'un cadre normatif des prix de transfert qui viennent pour aboutir le cadre législatif portant le contrôle fiscal des prix de transfert. Ces propositions sont là pour offrir aux inspecteurs vérificateurs d'impôt un terrain de jeu assez large pour procéder aux contrôles nécessaires et déclencher les redressements convenants si c'est le cas.

Une nécessité importante et légitime aujourd'hui de renforcer le cadre normatif et législatif pour déceler toutes tentatives frauduleuses d'érosion de la base imposable rendant l'adoption et l'exécution de ce cadre normatif un aspect glorieux et nécessaire pour renforcer la législation d'un côté et d'autre coté pour assurer une contribution adéquate dans le système fiscal à travers le paiement du juste impôt qui est l'objectif de notre thématique de recherche.



المديرية العامة للضرائب  
ⵜⴰⵎⴳⴷⴰⵏⵜ ⵜⴰⵖⴻⵔⴰⵏⵜ ⵜⴰⵎⴳⴷⴰⵏⵜ ⵜⴰⵖⴻⵔⴰⵏⵜ  
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

RAPPORT DETAILLE D'UN ENTRETIEN  
DEROULE DANS LES LOCAUX DE  
L'ADMINISTRATION FISCALE MAROCAINE A  
RABAT PORTANT SUR LES MODALITES DU  
CONTROLE FISCAL DES PRIX DE TRANSFERT  
AU MAROC



Av. Haj Ahmed Cherkaoui, q. Administratif  
10180 Rabat, Maroc  
Phone : 05 37 27 37 27  
Direction des impôts  
Direction de contrôle  
Service du contrôle des multinationales  
M. Abdelmajid STITOU

Chère lecteur ;

Notre visite animée le 5 septembre 2019 auprès de la direction générale des impôts à Rabat, que nous avons rencontré M. Abdelmajid STITOU chef de division du contrôle des multinationales qu'il nous communique des informations concernant la problématique des prix de transfert au Maroc, surtout la partie de contrôle et la méthode préconisée par l'administration fiscale.

Ainsi, il nous a expliqué la démarche de la conclusion des accords préalables avec les firmes multinationales au Maroc et les avantages de ces derniers. Il a expliqué aussi la façon de calcul des prix de transfert avec les pondérations nécessaires pour obtenir des indicateurs adéquats avec les situations des entreprises associées. Et voilà un extrait de cette visite.

Signé : EL MEZOUGUY Abderrahim

## 1. La méthode de fixation des prix de transfert préconisée par l'AF marocaine

L'administration fiscale marocaine se réfère lors de la fixation de la politique des prix de transfert à la liste des méthodes préconisées par OCDE, l'administration fiscale choisie comme méthode des prix de transfert, la méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN).

Pour l'application de la méthode du prix fréquentée par l'administration fiscale marocaine, il faut d'abord choisir un indicateur financier de marge qui va ensuite nous permettre de faire une comparaison avec le bénéfice réalisé dans le cadre des transactions comparables sur le marché libre.

## 2. Les modalités et les conditions d'application d'un indicateur financier de marge approprié à la fixation de la politique des prix de transfert

L'administration fiscale marocaine choisie comme indicateur :

$$IFM^{12} = \frac{\text{Résultat d'exploitation}}{\text{Chiffre d'affaires}}$$

Après délimitation de la population fiscale, les entreprises indépendantes comparables ayant une activité similaire à l'entreprise testée, on détermine l'intervalle de pleine concurrence ou un panel des entreprises indépendantes comparables.

Après délimitation de la population fiscale et calcul des indicateurs financiers, l'administration fiscale elle peut constater deux cas de figures :

- Soit des indicateurs convergents ;
- Soit des indicateurs divergents.

Pour bien maîtriser les modalités de choix qui opèrent lors de calcul des indicateurs financiers de marge, le schéma suivant vous indique les modalités possibles.

Noté bien, dans le cadre de transfert, on pourrait constater comme objet de transfert soit des produits finis destinés à la vente, semi – finis, des services intragroupes ou même corporels ou incorporels.

---

<sup>12</sup> IFM : Indicateur financier de marge

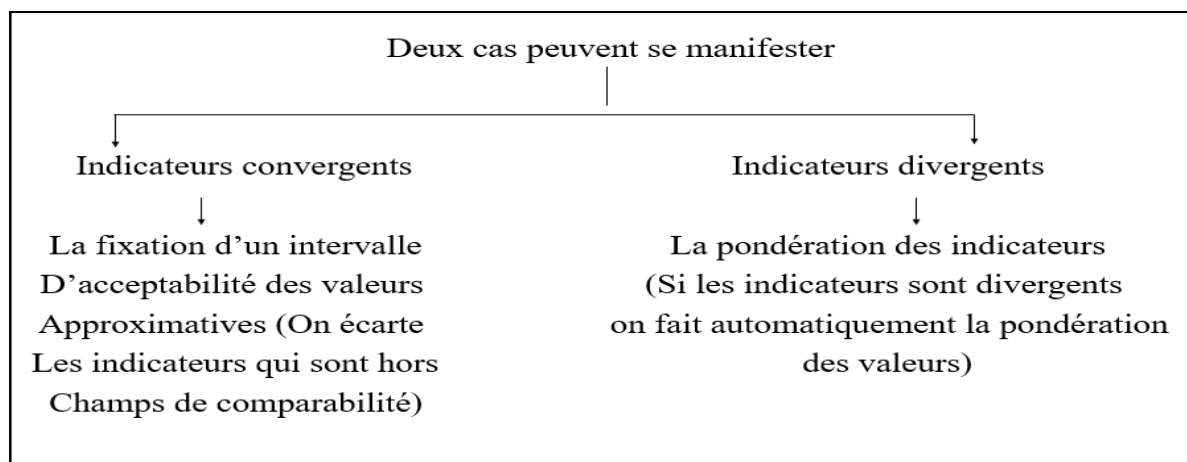


Figure 10 : Les cas possible résultant du calcul des indicateurs financiers de marge, réalisée par nos soins

- Pratiquement, les indicateurs qui sont hors champs de comparabilité, sont les valeurs qui sont supérieurs ou inférieurs à l'intervalle d'acceptabilité, d'une manière générale, ils n'appartiennent pas à intervalle précité.
- Dans le cadre des indicateurs divergents : on calcul l'indice de pondération comme suit :

$$IP^{13} = \frac{\sum \text{indicateurs}}{\text{Nombre des entreprises indépendantes}} \\ (\text{formant notre population fiscale})$$

Le choix de la pondération des valeurs divergentes est une nécessité pour déterminer un indice commun pondéré. Vu la difficulté de traitement des valeurs divergentes, l'inspecteur vérificateur d'impôt essaie le mieux possible de converger les valeurs pour faciliter le choix des comparables et par la suite la fixation d'un niveau de profit pour la firme concernée.

Le travail d'inspecteur vérificateur d'impôt, après la détermination d'un indicateur de référence, coïncide avec la fixation d'abord des indicateurs ayant des valeurs similaires à l'indicateur de référence calculé et par la suite les indicateurs divergents deviennent convergents.

Par la suite, on donne deux exemples pour montrer le travail d'un inspecteur vérificateur lors de calcul et de détermination d'un indicateur financier de marge dans le cadre des indicateurs convergents :

- Exemple de manipulation lors des indicateurs convergents ;
- Exemple de manipulation lors des indicateurs divergents.

---

<sup>13</sup> IP : Indice de pondération

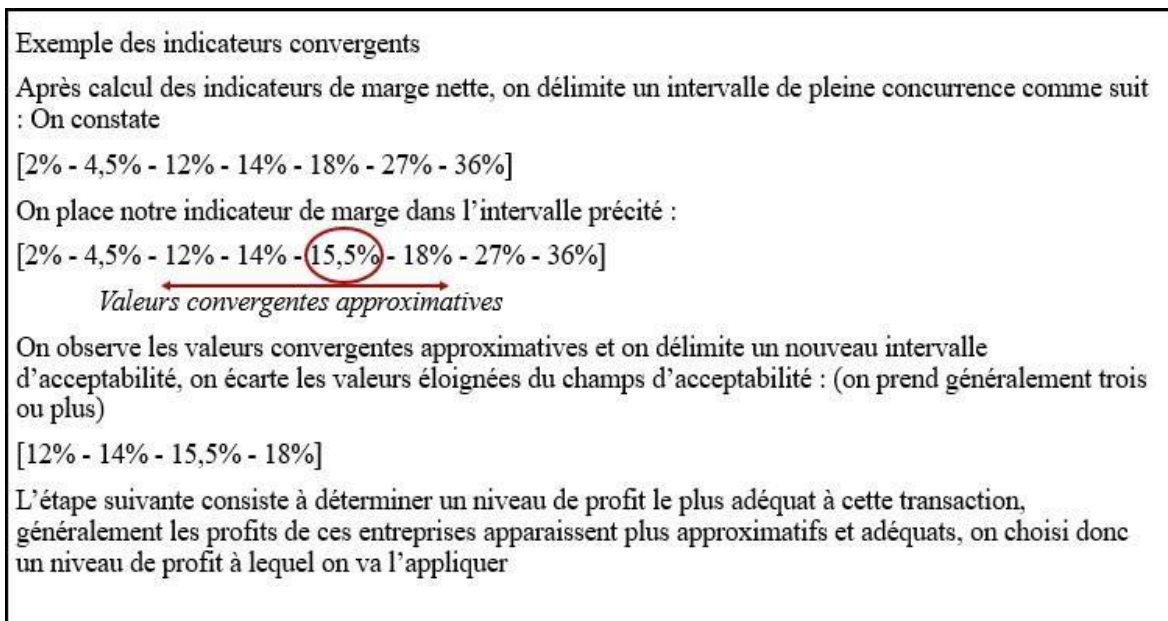


Figure 11 : Exemple de calcul et de détermination d'un indicateur financier de marge dans le cadre des indicateurs convergents, réalisée par nos soins

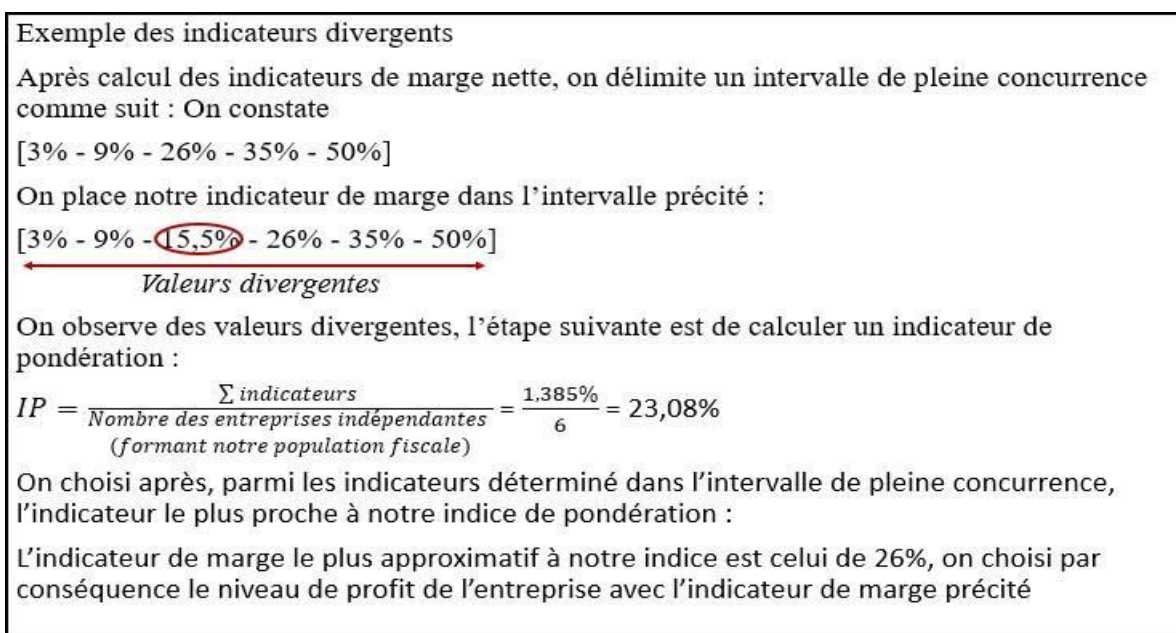


Figure 12 : Exemple de calcul et de détermination d'un indicateur financier de marge dans le cadre des indicateurs divergents, réalisée par nos soins

## RECAPUTILATION DE LA DEMARCHE

La MTMN, une méthode transactionnelle, ne vise pas à calculer un prix de transfert mais à fixer un niveau de profit pour la filiale concernée. Le profit est calculé par comparaison au profit réalisé par des entreprises comparables.

La MTMN consiste à comparer un indicateur de marge avec le bénéfice réalisé dans le cadre



de transactions comparables sur le marché libre. L'indicateur utilisé est un ratio de bénéfice (résultat d'exploitation) divisé par un dénominateur bien approprié (chiffre d'affaire). Le bénéfice de pleine concurrence peut être déterminé par référence au bénéfice que le contribuable réalise à l'occasion de transactions comparables avec des entreprises tierces, *comparables internes*, ou par référence au bénéfice réalisé par une entreprise indépendante lors de transactions comparables, *comparables externes*.

Dans le cadre de la recherche des comparables, l'administration fiscale se rencontre souvent avec des difficultés d'accès aux informations jugées confidentielles.

N.B. S'il n'existe pas des comparables à l'intérieur du territoire national, l'administration fiscale cherche des comparables ayant des activités similaires à l'entreprise testée dans des pays ont des niveaux de développement et de croissance économique identiques au Maroc.

### 3. Critère de choix des comparables

Les critères de comparabilité de l'OCDE :

Il doit apparaitre évident que des différences dans les caractéristiques spécifiques des biens ou des services permettent d'expliquer les différences de valeur sur le marché libre.

A titre d'illustration:

- Dans le cadre de transfert des biens corporels, les caractéristiques essentielles à considérer sont : les caractéristiques physiques du bien, sa qualité et sa fiabilité, ainsi que la facilité d'approvisionnement et le volume de l'offre.
- Dans le cas de prestation des services, il s'agira de la nature et l'étendue des services.
- Dans le cas d'actifs incorporels, La forme de transaction (par exemple concession d'une licence ou vente), le type d'actif (par exemple, brevet, marque de fabrique ou savoir-faire), la durée et le degré de protection et l'avantage escompté de l'utilisation de l'actif en question.

D'autres critères sont également considérés. En tout, se sont cinq facteurs qui doivent être analysés préalablement à la conduite d'une analyse de comparabilité et pris en compte dans la détermination d'un prix de transfert. Ces facteurs économiques pertinents sont définis par les principes de l'OCDE, il s'agit des :

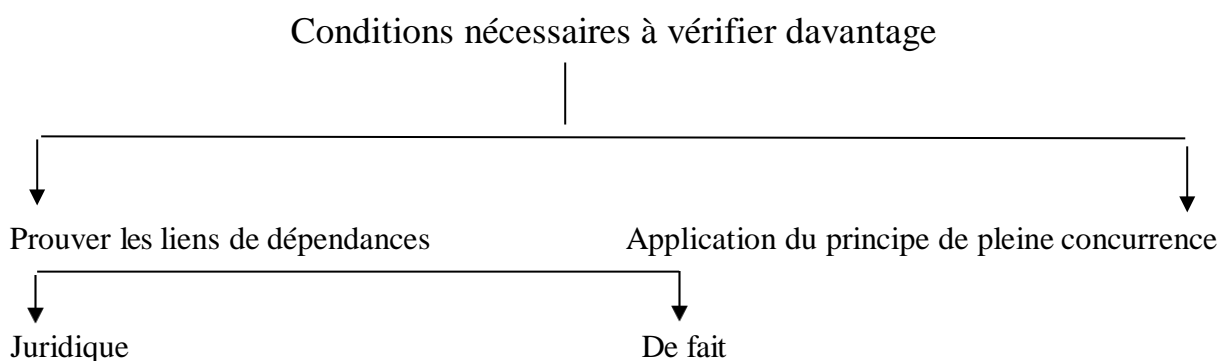
- Dispositions contractuelles;
- Fonctions exercées par chacune des parties à la transaction, compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés ;
- Caractéristiques du bien transféré, des services rendus ou de l'actif échangé ;
- Circonstances économiques des parties et du marché sur lequel les parties exercent leurs activités ;
- Stratégies économiques poursuivies par les parties.

L'importance relative des éléments comparables peut varier au cas par cas. Ils dépendront à la fois de la nature de la transaction contrôlée et de la méthode de prix de transfert adoptée. A titre d'illustration, les informations relatives aux caractéristiques des produits sont plus importantes dans le cadre de l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre (CUP) que dans le cadre de l'application de la méthode transactionnelle de ma marge nette.

L'obligation d'utiliser les informations les plus fiables impose de recourir en priorité à des comparables locaux plutôt qu'à des comparables régionaux (dès lors que des comparables locaux sont raisonnablement accessibles).

#### 4. Conditions de base avant le démarrage du contrôle fiscal des prix de transferts

Deux conditions nécessaires avant le démarrage du contrôle fiscal des prix de transfert des entreprises apparentées, la vérification des liens de dépendance et le principe des pleine concurrence.



(Tableau de répartition des bénéfices :  
Au niveau de la liasse : table 13)

N.B : Pour un inspecteur vérificateur d'impôt deux source de droit sont applicable avant de démarrer la mission de contrôle : Les conventions fiscales signées avec le Maroc et le CGI.

#### 5. La démarche du contrôle fiscal préconisé par l'administration fiscale marocaine dans le cadre des opérations intragroupes

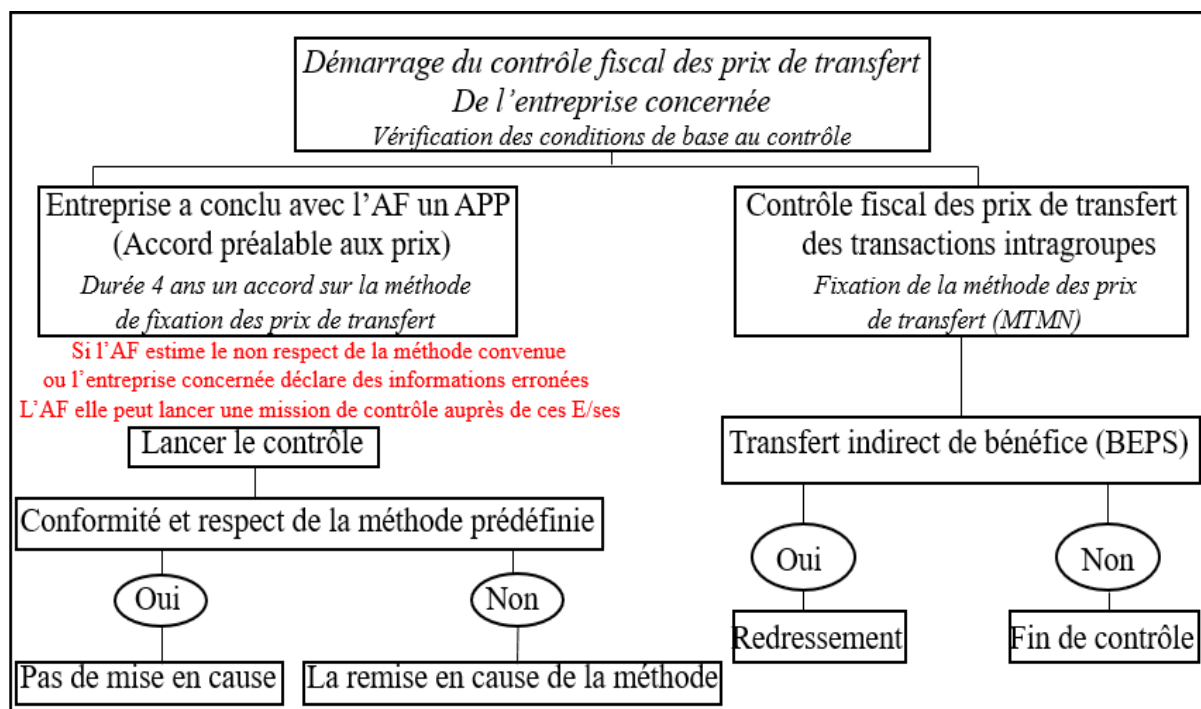


Figure 13 : La démarche du contrôle fiscal des prix de transfert préconisé par l'administration fiscale marocaine, réalisée par nos soins

## 6. Modalités de résolution des litiges à priori : signature des APP avec l'entreprise apparentée concernée



Figure 14 : Processus de traitement des demandes dans le cadre des accords préalables aux prix de transfert APP, réalisée par nos soins

Les autorités fiscales marocaines ont publié un décret détaillant la manière dont les demandes d'accords préalables sur les prix de transfert (APP) devraient être faites, et dans cet article nous résumons les exigences.

En vertu de l'article 234 bis du Code Fiscal Local Marocain (CGI), les entreprises ayant un lien de dépendance avec des sociétés situées en dehors du Maroc et souhaitant conclure un APP doivent soumettre une demande aux autorités fiscales. Toutefois, ces sociétés peuvent tenir des réunions préliminaires avec les autorités fiscales avant de déposer une demande d'APP, afin de présenter leur vision de l'accord préalable.

### Réunions préliminaires

Ces réunions ont pour but de discuter avec les autorités fiscales des conditions dans lesquelles un APP pourrait être demandé et rédigé.

Les objectifs des réunions préliminaires sont notamment les suivants :

- Donner l'occasion de négocier une entente préalable (unilatérale, bilatérale ou multilatérale) ;
- Discuter du type et de la portée de l'information nécessaire à l'analyse de la politique de prix de transfert de l'entreprise ;
- Discuter du calendrier proposé des travaux, ainsi que de toute question relative à la méthode d'examen de la demande.

### Contenu d'une demande

La demande d'APP doit être déposée au moins six mois avant le début du premier exercice visé par l'accord. Cette demande doit préciser notamment:

- Les sociétés associées par rapport à la société requérante ;
- Les opérations couvertes par l'accord ;
- Les exercices couverts par l'accord ;
- La méthode de prix de transfert proposée et ses hypothèses de base.

L'objectif des éléments susmentionnés est d'avoir un point de départ qui fait l'objet de discussions entre les parties. Ainsi, la méthode et les hypothèses proposées peuvent être modifiées pendant la négociation de l'accord antérieur.

À cet effet, il convient de souligner que :

- La société requérante peut indiquer dans sa demande qu'elle souhaite conclure un APP unilatéral, bilatéral ou multilatéral. Dans ce cas, il doit indiquer les parties concernées par l'accord. À cet égard, il convient de noter que ces parties peuvent être une ou plusieurs autorités fiscales étrangères qui ont conclu des conventions fiscales internationales avec le Maroc contenant une disposition sur la procédure amiable pour le règlement des différends.
- Les transactions visées par l'accord demandé doivent être transfrontalières et peuvent concerner des biens, des services et des biens incorporels et peuvent cibler une ou plusieurs transactions.
- Le contribuable est tenu de proposer une période initiale pour un APP qui tient compte, entre autres, de l'activité, des opérations en cause, des faits, des circonstances et de l'issue de l'affaire. Toutefois, cette période ne peut excéder 4 ans.
- La société requérante est tenue de décrire brièvement dans sa demande :

- Les hypothèses de base sur lesquelles elle est fondée pour justifier l'application de la méthode de prix de transfert proposée ;
- La méthode de prix de transfert la plus appropriée proposée pour l'activité en question.
- La demande doit être signée par un représentant dûment accrédité de la société.

*Document accompagnant la demande*

Afin de fournir aux autorités fiscales toutes les informations nécessaires pour prendre une décision éclairée sur une demande d'APP, les documents suivants doivent être fournis :

1. Le cadre général pour l'exercice des activités des sociétés associées :
  - La structure organisationnelle de toutes les sociétés associées et leurs liens juridiques, ainsi que la répartition du capital de ces sociétés ;
  - La stratégie commerciale de l'entreprise (plan d'affaires) ;
  - Les documents financiers et fiscaux des sociétés associées certifiés par les autorités compétentes, couvrant les quatre derniers exercices ;
  - Les normes comptables appliquées par les associés qui ont une incidence directe sur la méthode de prix de transfert ;
  - Les activités des entreprises associées.
2. Une description générale des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par les sociétés associées ;
3. Une description détaillée des actifs incorporels détenus par les sociétés associées ;
4. Une description du marché économique et du ou des domaines d'activité des sociétés et de toutes les transactions contrôlées ;
5. Les accords contractuels entre les sociétés associées ;
6. Les ententes de répartition des coûts entre les entreprises associées ;
7. Les accords de prix de transfert antérieurs conclus entre la société requérante et d'autres autorités étrangères, et les consultations fiscales établies par ces dernières ;
8. L'identification, l'analyse et la sélection des comparables, ainsi que les justifications et les ajustements possibles de la comparabilité ;
9. La méthodologie de prix de transfert proposée et ses hypothèses détaillées et conditions de réajustement.

*Rédaction et conclusion de l'accord préalable*

1. Rédaction de l'APP

Le projet d'APP nécessite une coopération étroite et régulière entre la société requérante et l'administration fiscale.

## CONTROLE FISCAL DES PRIX DE TRANSFERT : DIFFICULTES & PROPOSITION DE CADRE NORMATIF

A cette fin, des réunions techniques sont organisées afin de permettre à l'entreprise de présenter les documents nécessaires à l'évaluation des transactions concernées et de justifier la méthode qu'elle entend utiliser.

Les équipes en charge de l'APA peuvent effectuer une visite sur place dans les installations de l'entreprise requérante afin de mieux comprendre la nature des activités de l'entreprise. À cet égard, il peut rencontrer les membres du personnel pour obtenir des éclaircissements sur certains points et recueillir des renseignements supplémentaires afin d'examiner la demande. Elle peut également demander d'autres analyses comptables ou économiques.

### 2. Conclusion de l'APP

Comme chaque APP est unique, les exigences relatives aux modalités de l'entente seront traitées au cas par cas. Néanmoins, les termes de l'accord doivent préciser notamment:

- La période couverte par l'accord et sa date d'entrée en vigueur ;
- Une description précise des opérations couvertes par l'accord ;
- Une description de la méthode utilisée pour déterminer le prix de transfert ;
- Le mécanisme de suivi de l'accord, ainsi que les informations et les données à inclure dans le rapport de suivi annuel ;
- Les hypothèses de base pour la détermination du prix de transfert ;
- Dispositions relatives à la révision et à l'annulation de l'accord.

Il convient de noter que l'accord doit être signé par les personnes habilitées.

#### *Le rapport de suivi*

Étant donné que le suivi d'un APP dépend de plusieurs paramètres, notamment de la situation de la société requérante, les éléments des rapports de suivi seront déterminés lors de la négociation de l'accord. Toutefois, la société qui a conclu un APP doit déposer un rapport de suivi annuel auprès de l'administration fiscale, lequel doit contenir au moins les éléments suivants :

- Un relevé détaillé du calcul des prix de transfert prévu dans l'accord ;
- Un résumé des modifications apportées aux conditions d'exercice concernant les opérations couvertes par l'accord ;
- Une copie de la structure organisationnelle de toutes les sociétés associées et de leurs entités juridiques, ainsi que de la répartition du capital de ces sociétés, détaillant toute modification ;
- Une copie du rapport annuel d'activité des sociétés associées.

Le contribuable est également tenu de produire, dans les conditions déterminées par l'accord, des documents conventionnels afin d'assurer la conformité des méthodes utilisées dans l'accord.

Il convient de noter qu'en cas de non production du rapport annuel et des documents annexés, l'accord peut être annulé avec effet à partir de l'exercice pour lequel les informations requises n'ont pas été soumises à l'administration fiscale.

## 7. Limites des APP

Dans sa forme actuelle, le texte comporte néanmoins quelques limites. Par exemple, le dispositif n'est envisagé que de manière unilatérale, c'est-à-dire sans concertation aucune avec les autres administrations fiscales concernées (et ce, malgré les récentes avancées en matière de procédures de coopération). Autrement dit, rien ne garantit que l'administration fiscale dont dépend l'entreprise située hors du Maroc suive la position retenue dans l'APP marocain. Le risque de rehaussement de la base taxable n'est donc pas éliminé au niveau du groupe.

Enfin, n'oublions pas que la contrepartie de la sécurité juridique que confère l'APP est constituée par un engagement de transparence totale du contribuable qui doit dévoiler sa politique de prix de transfert à l'administration fiscale. Cette transparence n'est pas sans risque en cas de désaccord d'interprétation, dans la mesure où il ne peut alors être exclu que l'administration fiscale marocaine procède pour le passé à des redressements, qui pourraient être assortis de pénalités pour mauvaise foi.

Dans ces conditions, un audit approfondi de la politique de prix de transfert appliquée par l'entité marocaine semble constituer un préalable indispensable pour tout contribuable désireux de se lancer dans un programme APP.

## BIBLIOGRAPHIE

### OUVRAGES DE REFERENCES

- DALUZEAU.X & GIBERT.S, Prix de transfert, Francis Lefebvre, 3<sup>ème</sup> édition 2016
- CARASCO.Y. P, prix de transfert et stratégie d'optimisation fiscale de la firme multinationale, Collection l'esprit économique, L'Harmattan, 2017
- AYANGMA AYANGMA.J, La pratique du contrôle fiscal des prix de transfert dans l'espace CEMAC, L'Harmattan, 2015
- GHARBI.N, Le contrôle fiscal des prix de transfert, L'Harmattan, 2015
- KESRAOUI.M, Le contrôle fiscal, Edition cabinet kesraoui, 2017
- BELKHEIRI.M, la fiscalisation des sociétés étrangères au Maroc, EDISOFT, Casablanca, 2011
- EJBARIA & BOUCHARATAT.H, L'essentiel de la fiscalité marocaine, Volk imprimerie, Tanger, 2017

### THESES ET MEMOIRES

- MDALLEL.H, Prix de transfert intragroupe : proposition d'une démarche d'audit, 2016
- VIANEZ.U & VERZENI.R, Prix de transfert et aide d'Etat : les liaisons dangereuses, 2016
- BARTHEL.E, Les prix de transfert en Europe : Exemple des dispositions françaises et allemandes, 2014
- BENSAIH.Y, Elaboration et justification de la politique des prix de transfert, 2014
- CHRAIBI.M, La problématique des prix de transfert, 2015

### CONVENTIONS ET LE CADRE LEGISLATIF APPLICABLE EN MATIERE DES PRIX DE TRANSFERT

- Principe de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, juillet 2010
- Convention multilatérale anti BPES, Paris, 20 juin 2019
- Conventions de non double imposition signées par le Maroc et ses partenaires
- Conventions concernant l'assistance administrative en matière fiscale



**CONTROLE FISCAL DES PRIX DE TRANSFERT : DIFFICULTES & PROPOSITION DE  
CADRE NORMATIF**

---

Code générale des impôts, CGI 2019

Note circulaire relative aux accords préalables aux prix, APP 36/2018

# Annexes

Exemple de lettre de demande d'APP (unilatérale, bilatérale ou multilatérale)

*EN-TÊTE DE L'ENTREPRISE DEMANDERESSE*

IF : .....

Date.....

RC :

Raison sociale : ....

Adresse.....

À l'attention de Monsieur .....

Objet : Demande d'accord préalable en matière de prix de transfert (APP)

Références légales :

- Conventions fiscales internationales conclues par le Maroc
- Articles 234 bis et 234 ter du Code Général des Impôts
- Décret n° 2 16-571 du 03/07/2017 publié au Bulletin Officiel n° 6596 du 17/08/2017

En vertu des références légales susvisées, j'ai l'honneur de vous formuler par la présente ma demande de conclusion d'un APP avec la Direction Générale des Impôts. A cet effet vous trouverez ci-après, les éléments accompagnant la présente demande :

- *[Identification de l'entreprise associée en relation avec l'entreprise demanderesse objet de l'accord (Nom, adresse, identifiant fiscal, pays de résidence, etc.) .....*
- *Identification des opérations objet de l'accord préalable (description des biens et services visés) .....*
- *Précision de la période visée par l'accord préalable (La demande doit être présentée six mois au moins avant l'ouverture du premier exercice de la période concernée par ladite demande) .....*
- *Brève description de la méthode de détermination des prix de transfert proposée.....*
- *Brève description des hypothèses de base sur lesquelles elle se fonde pour justifier l'application de la méthode de détermination des prix de transfert proposée.....*
- *Indication du type de la demande (unilatérale, bilatérale ou multilatérale) en précisant des pays cibles dans le cas des demandes, bilatérale ou multilatérale.....*
- *Identification et délégation de pouvoir des personnes qui vont négocier un APP .....* ]

Veillez agréer l'expression de nos sentiments distingués.

Signature et qualité du signataire

Liste de contrôle (check-list) pour le dépôt d'une demande de conclusion d'un accord préalable sur les prix de transfert (APP).

Cette liste est fournie par la Direction Générale des Impôts à titre indicatif afin d'aider les contribuables à organiser et à préparer leur dossier de demande de conclusion d'un accord préalable sur les prix de transfert (APP).

Il est à souligner que les exigences en matière de renseignements seront déterminées de façon précise et détaillée pendant la rencontre préliminaire ou après le dépôt de la demande. Ainsi, la liste des éléments qui suivent est donnée à titre indicatif. Elle demeure par conséquent modulable en fonction de la situation de chaque entreprise demanderesse.

Eléments	Observations
Pièces accompagnant la demande ( <i>veuillez cocher la case correspondant au document produit</i> )	
<input type="checkbox"/> La structure organisationnelle de l'ensemble des entreprises associées et leurs liens juridiques ainsi que la répartition du capital de ces entreprises (organigramme du groupe)	
<input type="checkbox"/> La stratégie prévisionnelle de l'entreprise (business plan)	
<input type="checkbox"/> Les documents financiers et fiscaux des entreprises associées certifiés par les autorités compétentes et couvrant les quatre derniers exercices comptables	
<input type="checkbox"/> Les normes comptables appliquées par les entreprises associées ayant une incidence directe sur la méthode de prix de transfert	
<input type="checkbox"/> L'activité des entreprises associées	
<input type="checkbox"/> Description générale des fonctions exercées par les entreprises associées	
<input type="checkbox"/> Description générale des actifs utilisés par les entreprises associées	
<input type="checkbox"/> Description générale des risques assumés par les entreprises associées	

**CONTROLE FISCAL DES PRIX DE TRANSFERT : DIFFICULTES & PROPOSITION DE CADRE NORMATIF**

---

Eléments	Observations
<input type="checkbox"/> Description détaillée des actifs incorporels détenus par les entreprises associées	
<input type="checkbox"/> Description du marché économique et du (des) domaine (s) d'activité des entreprises associées et de l'ensemble des transactions contrôlées	
<input type="checkbox"/> Description des transactions contrôlées	
<input type="checkbox"/> Les accords contractuels entre les entreprises associées	
<input type="checkbox"/> Les accords de répartition de coûts entre les entreprises associées	
<input type="checkbox"/> Les accords préalables en matière de prix de transfert conclus par l'entreprise demanderesse avec d'autres autorités étrangères ainsi que les consultations fiscales établies par ces dernières	
<input type="checkbox"/> L'identification, l'analyse et la sélection des comparables ainsi que les justifications et éventuels ajustements de la comparabilité	
<input type="checkbox"/> Description détaillée de la méthode de détermination des prix de transfert proposée	
<input type="checkbox"/> Description détaillée des hypothèses ainsi que des conditions d'ajustement de la méthode proposée.	
<i>Autres documents que vous jugez pertinents</i>	

## Table de matière

I-	CONTEXTE GENERAL DE LA THEMATIQUE DE RECHERCHE.....	0
II-	OBJECTIFS OU INTERET DU SUJET DE RECHERCHE.....	6
III-	LA PROBLEMATIQUE DE RECHERCHE.....	6
IV-	LES ASPECTS RECHERCHES PAR LE SUJET .....	7
V-	METHODOLOGIE D'APPROCHE .....	7
VI-	QUESTION CENTRALE, QUESTIONS DÉRIVÉES, HYPOTHÈSE PRINCIPALE ET HYPOTHÈSES DÉRIVÉES DE LA RECHERCHE .....	8
VII-	LA STRUCTURE GENERALE OU PLAN ADOPTE.....	9
VIII-	INTRODUCTION GENERALE .....	9
	CHAPITRE INTRODUCTIF .....	14
	GENERALITES SUR LES PRIX DE TRANSFERT .....	14
1.	Notions de base.....	15
	1.1. Groupe	15
	1.2. Notion de la filiale.....	17
	1.3. Transaction .....	17
	1.4. Principe de pleine concurrence .....	18
	1.5. Transfert indirect des bénéfices.....	18
2.	Méthodes des prix de transfert .....	19
	2.1. Méthode du prix comparable sur le marché libre (« CUP »).....	20
	2.2. Méthode du prix de revente minoré.....	21
	2.3. Méthode du cout majoré .....	22
	2.4. Méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN) .....	23
	2.5. Méthode transactionnelle du partage des bénéfices .....	23
	CHAPITRE I.....	25

---

LA LEGISLATION FISCALE MAROCAINE ACTUELLE RELATIVE AUX PRIX DE TRANSFERT .....	25
1. Les prix de transfert en matière fiscale .....	26
1.1. Les pratiques internationales en matière de détermination des prix de transfert.....	27
1.2. La législation fiscale marocaine actuelle relative aux prix de transfert .....	28
2. Les redressements opèrent au titre des transferts indirects de bénéfices .....	29
2.1. Le champ d’application de l’article 213 – II du code général des impôts .....	29
2.1.1. Existence de liens de dépendance .....	31
2.1.1.1. La dépendance juridique : Dépendance directe .....	31
2.1.1.2. Dépendance juridique : Dépendance indirecte .....	31
2.1.1.3. Dépendance de fait .....	31
2.1.2. Existence d’un transfert indirect de bénéfices .....	32
2.1.2.1. Achat à prix majoré ou vente à prix minoré .....	33
2.1.2.2. Versement de redevances excessives .....	36
2.1.2.3. La pratique de taux d’intérêts réduits ou majorés .....	37
2.1.2.4. Abandon de créance .....	38
2.1.2.5. La prise en charge de frais excessifs .....	38
2.1.2.6. Opérations diverses de compensation .....	38
2.2. La charge de la preuve dans le cadre du contrôle des transferts indirects de bénéfices .....	39
3. La détermination du bénéfice imposable, en cas de mise en œuvre des dispositions de l’article 213 – II du code général des impôts.....	40
3.1. La rectification de la base imposable .....	40
3.2. Le redressement de la TVA .....	41
4. Droit de communication et contrôle fiscal des opérations internationales .....	42
4.1. Echange d’informations avec les administrations fiscales étrangères.....	43
4.1.1. Les modalités d’échange des renseignements.....	43
4.1.2. Les limites de l’assistance à l’assiette .....	44

## CONTROLE FISCAL DES PRIX DE TRANSFERT : DIFFICULTES & PROPOSITION DE CADRE NORMATIF

---

4.2. Communication des informations sur les opérations effectuées avec les entreprises situées hors du Maroc (Art 214 – III).....	46
5. Méthodes destinées à éviter les litiges avec les administrations fiscales en matière de prix de transfert et place de l'expert-comptable.....	47
5.1. La nécessité de mettre en place une documentation et de l'actualiser : La place de l'expert – comptable dans l'élaboration et la justification des prix de transfert dans le cadre de la consultation externe .....	47
5.1.1. Documentation de la politique de prix de transfert .....	47
5.1.2. Mise en place de procédures internes pour actualiser et conserver toute documentation.....	48
5.1.3. La documentation liée au contrôle fiscal .....	49
5.2. L'accord préalable sur les prix de transfert.....	50
5.2.1. Exposé des règles fiscales applicables au Maroc en matière de prix de transfert .....	51
5.2.2. Limites de la législation actuelle en matière de prix de transfert .....	54
Conclusion du premier chapitre .....	55
CHAPITRE II.....	56
LES DIFFICULTES DE CONTROLE FISCALE AU MAROC.....	56
La complexité des montages intragroupes : Entrave au contrôle fiscal au Maroc .....	56
1. L'évitement total ou partiel de l'impôt à travers la manipulation intragroupe de la valeur des biens .....	57
1.1. La majoration et minoration des prix intragroupe.....	57
1.1.1. Les majorations des prix des transactions intragroupes .....	58
1.1.2. Les minorations des prix des transactions intragroupes .....	59
1.2. La déduction des charges fictives à l'intérieur du groupe .....	60
2. L'évitement total ou partiel de l'impôt à travers la manipulation de la valeur des services intragroupes .....	61
2.1. La perversion des accords de partage des couts.....	61
2.2. Les relations financières anormales entre sociétés liées : cas des prêts intragroupes et	



## CONTROLE FISCAL DES PRIX DE TRANSFERT : DIFFICULTES & PROPOSITION DE CADRE NORMATIF

des abandons de créances.....	63
2.3. La rémunération anormale des prestations de services (Cas de versement des commissions et redevances abusives).....	64
3. La manipulation de crédit – bail international .....	65
4. Le recours à l’affacturage et au contrat de sous – traitance .....	67
4.1. L’usage de l’affacturage en vue de transférer indirectement les bénéfices.....	67
4.2. La perversion du contrat de sous – traitance internationale à des fins fiscales .....	68
Conclusion deuxième chapitre .....	70
CHPITRE III.....	71
PRPOSITION DE CADRE NORMATIF.....	71
Proposition de cadre normatif dédié au contrôle fiscal des prix de transfert au Maroc.....	71
1. Le renforcement des mesures juridiques de détection de la manipulation illicite des prix de transfert .....	72
1.1. Renforcement de droit de communication.....	73
1.2. La signature d’un engagement de la bonne conduite et de transparence .....	73
2. L’amplification des mesures juridiques de collaboration entre l’administration fiscale, les groupes de société et les autres partenaires internes .....	74
2.1. Création de cellule mixte impôts – douanes .....	74
2.2. L’implication des professions libérales .....	75
2.3. Explorer la collaboration avec les agences de notation .....	76
3. L’élaboration d’un cadre institutionnel de droit marocain des prix de transfert .....	76
3.1. La création d’une agence nationale d’investigation financière ( <i>ANIF</i> ), l’érection de la police fiscale et la création d’un guichet unique de certification des prix de transfert .....	77
3.2. La création d’un observatoire national des prix de transfert .....	78
4. L’élaboration et le renforcement de droit international des prix de transfert.....	78
Conclusion troisième chapitre .....	80
Conclusion générale .....	81
RAPPORT DETAILLE D’UN ENTRETIEN DEROULE DANS LES LOCAUX DE	

**CONTROLE FISCAL DES PRIX DE TRANSFERT : DIFFICULTES & PROPOSITION DE CADRE NORMATIF**

---

L'ADMINISTRATION FISCALE MAROCAINE A RABAT PORTANT SUR LES MODALITES DU CONTROLE FISCAL DES PRIX DE TRANSFERT AU MAROC ..... 82

1. La méthode de fixation des prix de transfert préconisée par l'AF marocaine ..... 84
2. Les modalités et les conditions d'application d'un indicateur financier de marge approprié à la fixation de la politique des prix de transfert ..... 84
3. Critère de choix des comparables..... 87
4. Conditions de base avant le démarrage du contrôle fiscal des prix de transferts ..... 88
5. La démarche du contrôle fiscal préconisé par l'administration fiscale marocaine dans le cadre des opérations intragroupes ..... 88
6. Modalités de résolution des litiges à priori : signature des APP avec l'entreprise apparentée concernée ..... 89
7. Limites des APP ..... 93

BIBLIOGRAPHIE ..... 94

Annexes ..... 96

## Liste des figures

Figure 1 : l'intérêt de la problématique de recherche, réalisée par nos soins .....	6
Figure 2 : Démarche de fixation de prix de revente minoré, prix de transfert et stratégie d'optimisation fiscale des firmes multinationale, 2017.....	21
Figure 3 : Démarche de fixation du cout majoré, prix de transfert et stratégie d'optimisation fiscale des firmes multinationales, 2017.....	22
Figure 4 : Les catégories des liens de dépendances entre entreprises apparentées, réalisée par nos soins.....	31
Figure 5 : Sort de la TVA dans le cadre des opérations de rectifications de la base imposable, réalisée par nos soins .....	41
Figure 6 : Modalités d'échanges d'informations, réalisée par nos soins .....	44
Figure 7 : Limites d'assistance administrative en matière fiscale dans le cadre des conventions concernant l'assistance administrative, réalisée par nos soins.....	45
Figure 8 : La condition nécessaire pour l'acceptation de la valeur d'un service rendu dans le cadre d'une transaction intragroupe, réalisée par nos soins .....	62
Figure 9 : L'opération triangulaire montant en liaison les trois compartiments fondateurs d'une transaction en crédit-bail, réalisée par nos soins .....	66
Figure 10 : Les cas possible résultant du calcul des indicateurs financiers de marge, réalisée par nos soins.....	85
Figure 11 : Exemple de calcul et de détermination d'un indicateur financier de marge dans le cadre des indicateurs convergents, réalisée par nos soins.....	86
Figure 12 : Exemple de calcul et de détermination d'un indicateur financier de marge dans le cadre des indicateurs divergents, réalisée par nos soins .....	86
Figure 13 : La démarche du contrôle fiscal des prix de transfert préconisé par l'administration fiscale marocaine, réalisée par nos soins .....	89
Figure 14 : Processus de traitement des demandes dans le cadre des accords préalables aux prix de transfert APP, réalisée par nos soins .....	89

## Liste des tableaux

Tableau 1 : Le renforcement des mesures juridiques de détection de la manipulation frauduleuse des prix de transfert, réalisé par nos soins .....	73
Tableau 2 : L'amplification des collaborations entre l'administration fiscale et ses partenaires, réalisé par nos soins.....	74
Tableau 3 : L'adoption d'un cadre institutionnel relatif au prix de transfert, réalisé par nos soins .....	77
Tableau 4 : Actions proposées dans la cadre de la mise en place d'un droit international des prix de transfert, réalisé par nos soins .....	79