

# **La fiscalité des prix de transfert au Maroc : quelles perspectives à l'ère du projet BEPS**

## **Résumé :**

Le projet BEPS de l'OCDE et G20 constitue un sujet d'actualité au niveau mondial en matière de la régulation des effets pervers des prix de transfert sur les recettes des pays, en particulier les pays en développement. Or, ce sujet constitue, pour le Maroc, un challenge à concrétiser pour renforcer ( les standards existants) et instaurer (des nouveaux standards) en matière de la réglementation et la pratique d'appréciation des prix de transfert.

C'est vrai que ce projet est de nature complexe, son incorporation dans la législation fiscale nationale nécessite des moyens lourds et un budget significatif mais sa mise en place dépasse ces déterminants. Elle est conjuguée par des facteurs liés à la vision stratégique du Royaume en matière de volonté politique de faire face à la fraude et l'évasion fiscale internationale et instaurer une équité fiscale accrue en parallèle de sa vision d'honorer ses engagements avec ses partenaires économiques (l'union européenne par exemple) et ceux découlant des conventions internationales.

**Mots-clés** : *fiscalité internationale, prix de transfert, BEPS, équité fiscale*

## **Abstract :**

The BEPS project of the OECD and G20 is a current topic at the global level in terms of regulating the adverse effects of transfer pricing on the revenue of countries, especially developing countries. However, this subject is, for Morocco, a challenge to concretize to strengthen (existing standards) and establish (new standards) in the field of regulation and transfer pricing practice.

It is true that this project is of a complex nature, its incorporation in the national tax legislation requires heavy resources and a significant budget but its implementation exceeds these determinants. It is linked to factors related to the Kingdom's strategic vision of the political will to deal with fraud and international tax evasion and to introduce increased tax

fairness alongside its vision of honoring its commitments with its economic partners. (the European Union, for example) and those deriving from international conventions.

**Keywords** : *international taxation, transfer pricing, BEPS, greater tax*

## Introduction

L'évolution observé, actuellement, dans les législations fiscales nationales et les conventions bilatérales, et plus particulièrement, en matière de l'appréciation des prix de transfert<sup>1</sup> sont les fruits de travaux récents de coopération en matière fiscale des Etats et juridictions notamment ceux de l'OCDE et G20. L'objectif primordial est de suivre l'intégration des économies et des marchés du monde entier afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale internationale. Car l'interaction des relations économiques et financières et bien évidemment les règles fiscales nationales, conjuguées par les effets de la souveraineté des pays, ouvrent souvent des portes exploitables par les entreprises multinationales, pour transférer, artificiellement, leurs bases imposables vers pays et juridictions à fiscalité modérée ou inexistante<sup>2</sup>.

Pour n'aborder que le travail de l'OCDE<sup>3</sup>, l'initiative dans ce sens est prise, en février 2013, par les ministres des Finances du G20 en donnant le feu vert à l'OCDE d'élaborer un plan d'action devant apporter des réponses coordonnées et globales au problème de *l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices (BEPS)*<sup>4</sup>. Et ce en juillet 2013 que la plan d'action a été fini par l'OCDE et validé par le G20. Ce plan d'action, qui selon l'OCDE, constitue le socle du projet BEPS<sup>5</sup>, a incité de concevoir des nouvelles mesures internationales pour empêcher efficacement contre la double non-imposition et l'imposition

---

<sup>1</sup> Selon la définition de l'OCDE, les prix de transfert sont "*les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées*" et selon le modèle de la convention fiscale de l'OCDE « *Deux entreprises sont considérées comme étant associées si l'une d'entre elles participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre, ou si les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital* »

<sup>2</sup> Selon l'ONG Tax Justice Network (TJN), le manque à gagner causé par les mécanismes d'évitement fiscaux des grandes entreprises multinationales, au Maroc, coûte 2,45 milliards de dollars soit 2,34% du PIB publié le 23 mars 2017 sur <https://docs.google.com/spreadsheets/d/1r7jdXvQ1NaGjUUKH1afniE3xvTyCu7NC8BZWZjkkQ-k/edit#gid=389779094>

<sup>3</sup> Alexandre LAUMONIER ; *le projet BEPS : contexte, contenu et perspectives* ; Revue de droit fiscal n° 17, 28 avril 2016 ; page 25.

<sup>4</sup> OCDE, « Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE. », 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>.

<sup>5</sup> Centre de politique et d'administration fiscales, « les travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal », s. d., [www.oecd.org/fr/fiscalite](http://www.oecd.org/fr/fiscalite).

faible ou nulle. Ce travail de l'OCDE a permis d'étouffer, en octobre 2015, treize rapports ficelés contenant quinze actions organisées autour de trois piliers à savoir : la cohérence de l'impôt sur les sociétés au niveau international, le réalignement des règles d'imposition sur la substance économique et l'amélioration de la transparence et la sécurité juridique<sup>6</sup>. Ce travail, très conséquent dans la recherche de la régulation fiscale de la globalisation de l'économie mondiale, a permis d'enrichir la réglementation des prix de transfert.

Au Maroc, l'administration fiscale n'a pas formulé expressément dans le code générale des impôts (CGI) de se référer aux principes de l'OCDE dans la pratique des prix de transfert tandis qu'elle respecte, habituellement et entièrement, ces principes dans la pratique des prix de transfert. Ces mesures deviennent une nécessité pour une bonne gouvernance fiscale<sup>7</sup>.

L'application des actions anti-BEPS relatives aux prix de transfert au Maroc prétendra l'incorporation de ces mesures dans le code général des impôts (CGI) afin d'octroyer à ce projet la qualité d'un droit véridique et incontestable. C'est dans cet esprit que nous avons rédigé cet article, par lequel, nous voulons survoler sur les actions du projet BEPS (I) et apprendre l'avenir du projet BEPS de l'OCDE/G20 en matière de prix de transfert (II).

## **I. Un paquet anti-BEPS enrichi et innovant**

Les rapports de projet BEPS contiennent un arsenal des normes internationales nouvelles ou actualisées et des solutions concrètes grâce auxquelles les Etats et juridictions pourront évoluer leurs dispositifs fiscaux nationaux et leurs conventions fiscales bilatérales. La décision de l'OCDE et G20 de publier ces rapports s'explique par la volonté de lutter contre l'évasion fiscale par le transfert de bénéfices vers des Etats et juridictions à faible fiscalité. Le travail est organisé selon des critères et objectifs bien définis pour bénéficier des avantages fiscaux (A) et qui touchent la quasi-totalité des principes applicables aux prix de transfert (B)

---

<sup>6</sup> OCDE, « Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », 2015, [www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf).

<sup>7</sup> L'article 8 de la loi de finances n° 68-17 pour l'année budgétaire 2018 a instauré 19 mesures visant la bonne gouvernance fiscale dont une visant la mise en œuvre des engagements découlant des conventions fiscales internationales.

## A. Les trois piliers organisationnels phares

Les actions de ce projet tournent autour des nouveaux critères que sont les piliers de la refonte à savoir *la cohérence, la transparence et la substance économique*<sup>8</sup>. Ils sont tracés et décrits depuis l'élaboration du plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice. Ce plan d'action a également fait appel à l'adoption de nouveaux standards minimums<sup>9</sup>.

### 1. Plus de cohérence :

Le plan d'action BEPS souligne qu'« *Il faut concevoir de nouvelles normes internationales afin d'assurer la cohérence du régime d'imposition des bénéfices des sociétés à l'échelle internationale.* »<sup>10</sup> Ainsi par cet objectif, l'OCDE cible d'assurer, le maximum possible, une harmonisation fiscale des législations nationales ayant des effets pervers sur les opérations transfrontalières et éliminer les discordances qui peuvent résulter des caractéristiques spécifiques de système fiscal de chaque Etat ou juridiction. Il est donc nécessaire de surmonter la souveraineté fiscale des pays. Les Etats sont tenus, donc, de concevoir leurs règles fiscales internes selon les nouveaux exigences de la mondialisation de l'économie en convergeant les stratégies fiscales des différents pays.

### 2. La prééminence de la substance économique sur le juridique

Pour supprimer les fragilités du système fiscal international actuel qui laisse des opportunités pour les entreprises multinationales de faire fuir les bénéfices vers les juridictions à fiscalité modérée et favoriser une concurrence fiscale loyale avec une imposition équitable, il est crucial d'adopter une approche purement économique que juridique à savoir la notion du lieu réel de création de valeur. Cette notion de la substance de l'activité met en avant le lien entre l'imposition des bénéfices et la création de valeur. Autrement dit, il faudrait l'existence d'une organisation matérielle réelle pour bénéficier des avantages fiscaux. Le plan d'action a, pour remédier à ce problème, soulevé qu'« *Il est nécessaire de réaligner les règles d'imposition sur la substance économique pour rétablir les*

---

<sup>8</sup> OCDE, « Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE. »

<sup>9</sup> OCDE, « Note d'information: Cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS », mars 2016.

<sup>10</sup> OCDE (2013) ; plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, p. 13 ; Éditions OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>

*effets et avantages escomptés des normes internationales, qui n'ont peut-être pas évolué à la même vitesse que les modèles économiques et les progrès technologiques<sup>11</sup> »*

La notion de la réalité économique se voit dans les actions du projet BEPS, à titre d'exemple, dans la rémunération des actifs incorporels que la propriété légale ne confère, en soi, aucun droit de conserver in fine les revenus tirés par le groupe de l'exploitation de cet actif incorporel. Mais les entités du groupe qui utilisent des actifs dans le cadre du développement, de l'amélioration, l'entretien, la protection et l'exploitation des actifs incorporels doivent recevoir une rémunération appropriée<sup>12</sup>.

### **3. La transparence et la sécurité juridique**

*« Les mesures engagées pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ne peuvent réussir sans un surcroît de transparence, ni sans certitude et prévisibilité pour les entreprises »* l'OCDE a souligné dans son plan d'action sur les BEPS en 2013. Par ce message l'OCDE veut déclarer la guerre informationnelles sur les contribuables par les administrations fiscales en leur procurant des données utiles aux moments opportuns via la collecte, l'analyse et la diffusion des données sur le phénomène d'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices en obligeant les contribuables de respecter des procédures et formalités déclaratives sur les transactions, les dispositifs et structures<sup>13</sup> selon un formulaire de déclaration pays par pays à côté des règles de documentation des prix de transfert.

Quant à la sécurité juridique comme a souligné Pascal Saint-Amans, le directeur du centre politique et d'administration fiscales à l'OCDE, dans un acte de colloque sur la fiscalité internationale *« Nous allons donc proposer d'améliorer les procédures amiables et l'arbitrage »*.

### **B. La quasi-totalité des solutions pour la fixation des prix de transfert sont apportées par les actions anti-BEPS**

---

<sup>11</sup> OCDE (2013) ; plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, p. 13 ; Éditions OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>

<sup>12</sup> OCDE, « Action 8-10: Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices » (Paris, 2015), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264249202-fr>.

<sup>13</sup> OCDE, « Action 12: Règles de communication obligatoire d'informations, Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252417-fr>.

L'ossature du projet anti-BEPS se base sur trois types de règle à savoir: les recommandations consacrées aux législations fiscales nationales, les modifications apportées aux conventions fiscales bilatérales et celles relatives aux principes applicables en matière de prix de transfert. Nous présenterons, très brièvement, le contenu de chacune de ces actions de l'ensemble final BEPS de l'OCDE et G20 et ce dans l'ordre numérique du projet BEPS<sup>14</sup> :

- La première action : *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* ; le rapport apporte les solutions sur la réflexion de territorialité de l'impôt sur les sociétés et la TVA.
- L'action 2 : *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides* ; la réflexion porte sur la conception des dispositions conventionnelles et règles nationales pour limiter la double déduction de charge ou une déduction de charge sans imposition en parallèle du produit y rattaché soit de bénéficiaire artificiellement de report d'impôt par l'utilisation des entités et des instruments hybrides.
- L'action 3 : *Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées* ; par laquelle l'OCDE vise le renforcement des règles relatives au transfert de revenu à l'étranger par les droits des actifs incorporels, la rémunération des services des filiales.
- L'action 4 : *Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions des intérêts et autres frais financiers* ; le souci est d'empêcher la localisation de l'endettement dans les pays à fiscalité élevée en vue de réaliser des déductions exagérées d'intérêts ou afin de bénéficier des revenus dont l'imposition est exonérée ou différée, ainsi que d'autres paiements équivalents à des intérêts.
- Action 5 : *lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables* ; cette action réunit les deux objectifs phares organisationnels des mesures anti-BEPS à savoir : la recherche de plus de transparence et de visibilité par le biais de l'échange spontané et obligatoire d'informations sur les décisions anticipées susceptibles de donner lieu à de non-imposition ou relatives à des régimes de faveur<sup>15</sup>, ainsi que le critère de la substance économique qui exige que toute attribution d'un régime fiscal de faveur est subordonnée par l'existence d'une activité réelle.

---

<sup>14</sup> OCDE, « Résumés rapports finaux 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », 2015.

<sup>15</sup> Cette obligation de visibilité sur les activités transfrontalières des entreprises concerne toute décision portant sur les régimes de faveur sans exception, surtout les « patent boxes », sans qu'il soit nécessaire de vérifier si le souci recherché de ces décisions est susceptible de porter atteinte ou pas aux objectifs du projet BEPS.

- Action 6 : *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des **conventions fiscales*** ; par la mise en œuvre d'une règle conventionnelle minimale relative à l'abus des conventions et des mesures en vue d'éviter que les avantages prévus par les conventions puissent créer, via des pratiques d'évasion ou de fraude fiscale, des possibilités de double exonération ou d'imposition réduite en matière de dividendes, de sociétés immobilières et de résidence fiscale.
- Action 7 : *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le **statut d'établissement stable*** ; cette norme permet de modifier la définition de l'établissement stable pour prévenir qu'une installation puisse fuir artificiellement à ce statut, notamment par le recours à des accords de commissionnaire, des exceptions liées à quelques activités spécifique et le fractionnement de contrats.
- Actions 8, 9 et 10 : *Aligner les **prix de transfert** calculés sur la création de valeur* ; et plus particulièrement ceux relatifs au transfert d'actifs incorporels au sein d'un même groupe, la prise en charge des risques inappropriés ou l'attribution d'une rémunération du capital exagérée à un membre de groupe et certaines transactions irrégulières et des paiements fréquents.
- L'action 11 : *Mesurer et suivre les **données relatives au BEPS*** ; l'objectif de cette action est de mesurer l'impact économique des pratiques BEPS selon des indicateurs clefs comme celui de la déconnection entre les flux financiers et l'activité économique réelle<sup>16</sup> (rapport IDE/PIB) et d'apprécier les actions engagées pour y remédier dans chaque Etat et juridiction.
- L'action 12 : *Règles de **communication obligatoire d'informations*** ; qui recommandent aux entreprises d'honorer des obligations déclaratives des transactions et des stratégies afin de mettre à la disposition des administrations fiscales leurs mécanismes de gestion fiscale agressive.
- Action 13 : *Documentation des **prix de transfert et déclaration pays par pays*** ; cette norme vise à accroître plus de transparence et à réduire les coûts de mise en conformité en révisant les normes employées en matière de la documentation des prix de transfert et la publication d'un formulaire de déclaration pays par pays<sup>17</sup>.
- Action 14 : *Accroître l'efficacité des mécanismes de **règlement des différends*** ; cette action vise d'instaurer la sécurité juridique et fiscale dans les conventions fiscales internationales en

<sup>16</sup> Selon le même rapport de l'OCDE, l'activité réelle économique est mesurée par le PIB, les ventes, les effectifs ou le montant du capital utilisé par l'entreprise

<sup>17</sup> Un descriptifs des entreprises membres d'un même groupe multinational fournissant des données juridiques et économiques sur chaque entité (pays d'installation, nature des activités, montant de bénéfice, impôts acquittés, effectifs ...etc.)

introduisant une règle minimale relative à la procédure amiable et en inspirant le modèle de l'arbitrage proposée par les Etats-Unis<sup>18</sup> en laissant la possibilité aux Etats de l'appliquer.

- Action 15 : *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales* ; le but est déployé rapidement les mesures anti-BEPS dans le réseau des conventions fiscales bilatérales à savoir les actions 2, 6, 7 et 14 citées ci-dessus.

L'appréciation initiale de cet arsenal des mesures est que ce projet constitue une refonte totale de la fiscalité internationale en vue de l'adapter aux problématiques de la fiscalité à l'époque de l'évolution exponentielle de l'économie mondiale moderne et ses propres exigences comme l'économie numérique, les dépenses de recherches et développement, le financement, la documentation des prix de transfert. Mais il reste à savoir comment on aperçoit les chances de mise en œuvre de ce projet dans la pratique des prix de transfert au Maroc ?

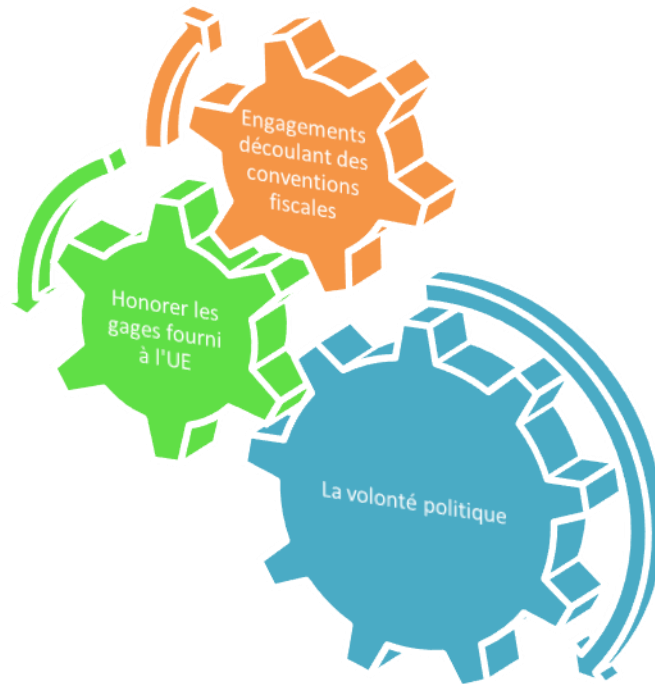
## **II. L'avenir du projet BEPS en matière des prix de transfert au Maroc**

Parallèlement à l'ancrage des priorités du Gouvernement sur les questions transversales qui interpellent notre pays et dans le but de mobiliser les synergies et mutualiser les moyens techniques, l'avenir possible de l'implantation de ces mesures anti-BEPS dans la législation fiscale nationale et plus particulièrement dans la pratique d'appréciation et de contrôle des prix de transfert est attachée considérablement à trois facteurs clefs constituant une complémentarité entre eux à savoir : la volonté politique du royaume (A) l'obligation d'honorer ses gages fourni au conseil de l'UE pour sortir de « la liste grise » des pays non coopératifs avec l'UE (B) la mise en œuvre des engagements découlant des conventions fiscales internationales (C).

---

<sup>18</sup> Eric Lesprit et Marie-Charlotte Mahieu, avocats en société d'avocats, entité du réseau Deloitte ; *la convention fiscale multilatérale, un outil juridique promoteur ?* ; article de revue, bulletin fiscal n° 11/2017 ; page 5





### A. La volonté politique du Royaume

La volonté du Maroc de renforcer la législation fiscale dans sa globalité (y compris les règles relatives à la détermination des prix de transfert) s'aperçoit, donc, depuis les deuxièmes assises nationales sur la fiscalité, tenues à Sekhirate, les 29 et 30 Avril 2013 et qui ont porté sur les débats entre les économistes, les praticiens et l'autorité fiscale portant sur la réforme fiscale en vue de développement socio-économique du pays, tout en sortant, parmi les cinq grands axes de propositions, avec l'axe de lutter contre la fraude et assurer une concurrence fiscale loyale<sup>19</sup>. Cette volonté s'est incarnée dans les troisièmes assises nationales sur la fiscalité du 03 et 04 Mai 2019 via son thème « l'équité fiscale » qui amorce une réflexion toute particulière sur la volonté du Royaume d'harmoniser ses règles fiscales avec la fiscalité internationale en intégrant les principes universels de conformité fiscale.

Néanmoins, il est nécessaire de s'interroger sur le degré d'implication réelle du Maroc dans ce stade avancé de projet, malgré qu'il constitue un canal de faire entendre sa voix dans la mise en œuvre de ce projet, surtout que presque la totalité des mesures ont été déjà prescrites. Heureusement, l'OCDE a développé dès le début du projet BEPS en 2014 un

<sup>19</sup> Pour plus de détail voir la synthèse des propositions issues des assises nationales sur la fiscalité disponible sur le site de la direction générale des Impôts sur le lien suivant : [https://portail.tax.gov.ma/wps/wcm/connect/b17fb93c-f2bf-48ec-9065-e31023bd7caf/synthese\\_recommandations\\_assises\\_fr.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=b17fb93c-f2bf-48ec-9065-e31023bd7caf](https://portail.tax.gov.ma/wps/wcm/connect/b17fb93c-f2bf-48ec-9065-e31023bd7caf/synthese_recommandations_assises_fr.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=b17fb93c-f2bf-48ec-9065-e31023bd7caf)

mécanisme pour faire participer les pays en développement dans l'élaboration de ce projet via des consultations régionales sur des besoins spécifiques et des difficultés propres aux pays en développement et des pays africains<sup>20</sup>.

En effet, l'idée pour le Maroc de rejoindre le cadre inclusif en Mars 2019 et mettre en œuvre les recommandations BEPS s'est naît depuis le lancement de ce projet.

Dans le même esprit, la DGI a participé, activement, dans les travaux de séminaire dans le cadre de la mutualisation des expériences des administrations des pays du CREDAF portant sur le projet BEPS et le développement des boîtes à outils sur la documentation des prix de transferts et le transfert indirects d'actifs animé à Dakar le 22 et 23 février 2016 et celui de Tunis du 22 à 25 novembre 2016, fait conjointement avec l'OCDE portant sur le cadre inclusif BEPS<sup>21</sup>.

A ce stade, nous pouvons tirer que la mise en œuvre de ces recommandations s'est débutée à partir de la publication de la loi des finances pour l'année 2014 et c'est qu'en 2015 que l'article 6 de la loi des finances n° 100.14 a introduit la première disposition de renforcement des règles de prix de transfert en instaurant une procédure d'accord préalable sur les prix de transfert dans le CGI, et ce à côté de deux articles « podiums » en matière de redressement des prix de transfert à savoir l'article 213 et 214, tels qu'ils sont complétés et mis à jour par l'article 7 de la loi de finances 40-08 pour l'année 2009. Ces deux articles régissent les méthodes et les modalités d'ajustement des prix de transfert, les obligations d'information et de documentation des opérations et services intra-groupes. Ainsi, pour motif de renforcer l'équité fiscale, l'article 6 de la loi de finances n° 43-16 pour l'année 2017 a introduit dans le CGI une mesure qui concerne le renforcement du pouvoir d'appréciation de l'administration par l'institution d'un dispositif permettant de lutter contre les opérations constitutives d'un abus de droit. Malgré ces renforcements et par rapport aux évolutions des législations internationales, on constate que le CGI est encore pauvre et incomplet par des dispositions pouvant faire face à l'évasion fiscale et le risque de l'érosion de la base imposable et le transfert des bénéfices par les multinationales est omniprésent.

### **L'obligation d'honorer ses gages fournis au conseil de l'UE**

---

<sup>20</sup> OCDE ; le projet BEPS et les pays en développement : de la consultation à la participation ; novembre 2014

<sup>21</sup> DGI ; rapport d'activité 2016 ; page 26

Une liste établie, le 05 décembre 2017, pour la première fois dans l’histoire de l’union européenne et qui énumère les juridictions, hors espace européen, qui ne sont pas coopératives en matière fiscale, a fait apparaître le Maroc sur une liste grise<sup>22</sup> de 47 (55 actuellement) pays qui seront suivis par l’union européen dans l’application de leurs engagements pour changer leurs pratiques. C’est dans cet esprit, que le Maroc est tenu d’honorer ses engagements de bonne conduite en matière fiscale en traitant les problèmes portant sur la transparence fiscale, la taxation équitable et l’absence de mesures anti-BEPS.

Dans un autre sens le plan d’action<sup>23</sup> pour la mise en œuvre du « Statut Avancé », tel qu’il a été approuvé le 16 décembre 2013 par le Maroc et l’union européenne, a prévu parmi ses recommandations :

- la poursuite de la mise en place d’une politique et d’une administration fiscale conformes aux normes internationales et européennes ;
- la coopération fiscale et la convergence progressive vers le régime européen en matière de relations avec les entreprises.

Cette adhésion se manifeste dans la loi de finances pour l’année 2019<sup>24</sup> par la suppression du régime fiscal dérogatoire qui été prévu pour les centres de coordination et qui consistait dans la détermination forfaitaire de leur base imposable par l’application d’un taux de marge égale à 10 % à leurs dépenses de fonctionnement<sup>25</sup>, la suppression du régime fiscal de faveur prévu pour les banque offshore qui seront désormais imposées selon les règles de droit commun à l’instar des banques on-shore et la suppression du régime fiscal prévu en faveur des sociétés holding offshore. En outre, La LF 2019 a institué une mesure qui prévoit l’obligation pour les entreprises ayant des liens de dépendance directe ou indirecte avec des entreprises situées hors du Maroc, de mettre à la disposition de l’administration fiscale, une documentation conforme aux normes internationales, permettant de justifier leur politique de prix de transfert<sup>26</sup>.

---

<sup>22</sup> La liste noire contient neuf pays à savoir : Bahreïn, Guam, les Îles Marshall, la Namibie, les Palaos, Samoa, les Samoa américaines, Sainte Lucie, Trinidad et Tobago ; cette liste est consultable sur l’article de Europe1 ; économie ; Paradis fiscaux : l’UE retire huit pays de sa liste noire, dont le Panama ; publié le 23 janvier 2018, sur le lien suivant : <http://www.europe1.fr/economie/paradis-fiscaux-lue-retire-huit-pays-de-sa-liste-noire-dont-le-panama-3553805>

<sup>23</sup> Le plan d’action dans le cadre de la mise en œuvre du statut avancé est accessible sur le lien suivant : [https://eeas.europa.eu/sites/eeas/files/morocco\\_enp\\_ap\\_final\\_fr\\_0.pdf](https://eeas.europa.eu/sites/eeas/files/morocco_enp_ap_final_fr_0.pdf)

<sup>24</sup> Loi de finances n° 80-18 pour l’année budgétaire 2019

<sup>25</sup> CGI ; articles 2 (I-5° et III) et 8-IV ; 2018

<sup>26</sup> CGI, article 210 et 214, année 2019.

## **B. la mise en œuvre des engagements découlant des conventions fiscales internationales**

L'initiative de la mise en action des conventions conclues entre le Maroc et les autres pays est prise depuis les assises nationales sur la fiscalité en 2013. C'est depuis cette date que le Maroc a signé le 21 Mai 2013 la convention amendée concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale<sup>27</sup> mais il n'est pas encore la ratifiée à ce jour. Cette convention a pour objectif la coopération fiscale pour lutter contre l'évasion et la fraude fiscale par l'échange de renseignements sur demande ou spontané, contrôles fiscaux à l'étranger, contrôles fiscaux simultanés et assistance au recouvrement et même l'assistance au recouvrement des créances fiscales à l'étranger. Or, c'est en vertu de son article 6 qu'il a demandé aux parties signataires de s'engager pour l'échange automatique de renseignements pays par pays et pour l'échange automatique des renseignements relatifs aux comptes financiers (levée de secret bancaire<sup>28</sup>).

Selon le ex-directeur général des impôts, M. Omar FARAJ, le Maroc a réussi à obtenir une note (rating) « conforme pour l'essentiel », suite de l'examen par les pairs mené dans le cadre du Forum Mondial sur la Transparence et l'Echange de renseignements à des fins fiscales<sup>29</sup>. Ce mot émanant de la tête de la DGI, est considéré comme un facteur pour relever le challenge de conformité avec les règles internationales dans le proche avenir.

C'est dans le sens de la mise en œuvre des engagements découlant des conventions fiscales internationales que l'article 8 de loi de finances pour l'année 2018 a complété l'article 214-V par une obligation pour certains organismes de communiquer à l'administration fiscale les informations requises pour l'application des conventions conclues par le Maroc, permettant un échange automatique d'informations à des fins fiscales<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> La convention amendée est consultable depuis le site de l'OCDE sur le lien suivant : [http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/FR\\_Consolidated\\_Tex\\_MAC\(2\).pdf](http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/FR_Consolidated_Tex_MAC(2).pdf)

<sup>28</sup> Pascal Saint-Amans, Thomas Jacques; *les perspectives de la fiscalité internationale*; article de revue de droit fiscal ; Lexisnexis SA, °39 ; 28 septembre 2017

<sup>29</sup> Direction générale des impôts, *rapport d'activité 2016, mot du directeur* ; page 3

<sup>30</sup> la note circulaire n° 728 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances pour l'année budgétaire 2018 explique le contexte de cet alinéa « *Dans le cadre de la mise en œuvre des conventions conclues entre le Maroc et les autres pays, concernant l'échange automatique d'informations à des fins fiscales et afin de satisfaire aux obligations en découlant pour l'Etat marocain, l'article 8 de la F.L. 2018 a complété les dispositions de l'article 214 et 185 du CGI pour instituer un soubassement juridique pour la collecte et le transfert des informations requises pour l'application desdites conventions et pour prévoir une sanction, en cas d'infraction des organismes concernés aux dispositions relatives au droit de communication des informations demandées par l'administration.* »

## Conclusion

A vrai dire, en conclusion, que les perspectives de prix de transfert au Maroc, à l'heure de la réforme de la fiscalité internationale par l'OCDE, se manifestent dans le renforcement de la législation fiscale en matière d'appréciation et de redressement des prix de transfert entre les entreprises de même groupe. Ce renforcement est tributaire d'une part par l'incorporation des règles anti-BEPS dans le CGI et les notes circulaires internes, et d'autre part, par la ratification de l'instrument multilatéral<sup>31</sup> pour modifier le réseau des conventions fiscales bilatérales couvertes par des règles relatives aux clauses anti-abus, l'établissement stable et la résolution des différends telles qu'elles sont citées dans les actions 6, 7 et 14 du projet BEPS. Autrement dit, avec ces changements la fiscalité des prix de transfert au Maroc « sera passé d'une logique d'évitement de la double imposition à une logique d'évitement de la double non-imposition, sous forme de revenus dits « apatrides ». »<sup>32</sup>.

## Bibliographie

### ❖ Ouvrages et rapports

- ✓ Conseil de l'UE (2013) ; *politique européenne de voisinage projet de plan d'action Maroc pour la mise en œuvre du statut avance (2013-2017)*. Accessible sur le lien suivant : [https://eeas.europa.eu/sites/eeas/files/morocco\\_enp\\_ap\\_final\\_fr\\_0.pdf](https://eeas.europa.eu/sites/eeas/files/morocco_enp_ap_final_fr_0.pdf)
- ✓ Direction générale des impôts, *rapport d'activité 2016*,

---

<sup>31</sup> Cet instrument multilatéral a été signé par 68 chefs d'Etats et juridictions le 07 juin 2017 dans une cérémonie de signature à paris (le nombre est de 78 aujourd'hui y compris la Tunisie), il est disponible sur le site de l'OCDE par le lien suivant : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf>

<sup>32</sup> Benoît DELAUNAY ; *les évolutions de la fiscalité internationale depuis la crise de 2008* ; revue de droit fiscal n° 39 ; LEXISNEXIS SA ; page 16

- ✓ OCDE (2013) ; *plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques*; Éditions OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>
- ✓ OCDE (2013), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques*, Éditions OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192904-fr>
- ✓ OCDE (2015), *Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques*. [www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf)
- ✓ OCDE (2015), *Résumés rapports finaux 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques* », 2015.
- ✓ OCDE (2017), *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques*, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252141-fr>
- ✓ OCDE (2017), *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Action 2 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques*, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255104-fr>
- ✓ OCDE (2015), *Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées, Action 3 – Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques*, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264248489-fr>
- ✓ OCDE (2015), *Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers, Action 4 - 2015 Rapport final, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques*, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264250154-fr>
- ✓ OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques*, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>
- ✓ OCDE (2017), *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques*, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264278035-fr>
- ✓ OCDE (2016), *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 -Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques*, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255227-fr>
- ✓ OCDE (2016), *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10 - Rapports finaux 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques*, éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264249202-fr>

- ✓ OCDE (2017), Mesurer et suivre les données relatives au BEPS, Action 11 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264282711-fr>
- ✓ OCDE (2016), Règles de communication obligatoire d'informations, Action 12 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252417-fr>
- ✓ OCDE (2015) ; Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays ; Action 13 - Rapport final 2015 ; Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ; Éditions OCDE ; Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264248502-fr>
- ✓ OCDE (2016), Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252370-fr>
- ✓ OCDE (2015), L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264248588-fr>
- ✓ OCDE (2016), Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ». Paris, novembre 2016. <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-beps.htm>
- ✓ OCDE (2016), Note d'information: Cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS », mars 2016. <http://www.oecd.org/fr/ctp/note-information-cadre-inclusif-pour-la-mise-en-oeuvre-du-projet-beps.pdf>
- ✓ OCDE (2010), Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », 22 juillet 2010.
- ✓ OCDE (2013), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* : mis à jour en 2010, version complète, Éditions OCDE, Paris, 2013.

#### ❖ **Lois et circulaires**

- ✓ Code Générale des Impôts (CGI)
- ✓ Loi de finances n° 68-17 pour l'année budgétaire 2018
- ✓ Loi de finances n° 73-16 pour l'année budgétaire 2017
- ✓ Note Circulaire n°717 publiée le 24 mai 2011 par la Direction Générale des Impôts.
- ✓ Note circulaire n° 728 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances pour l'année budgétaire 2018

- ✓ Note circulaire n° 727 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances pour l'année budgétaire 2017
- ✓ Note circulaire n°724 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances pour l'année budgétaire 2015
- ✓ Note circulaire n°726 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances pour l'année budgétaire 2016
- ✓ Note circulaire n°722 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances pour l'année budgétaire 2014

#### ❖ **Articles de revue**

- ✓ Alexandre LAUMONIER ; *le projet BEPS : contexte, contenu et perspectives* ; Revue de droit fiscal n° 17, 28 avril 2016
- ✓ Centre de politique et d'administration fiscales, les travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal , s. d., [www.oecd.org/fr/fiscalite](http://www.oecd.org/fr/fiscalite).
- ✓ Eric Lesprit et Marie-Charlotte Mahieu, avocats en société d'avocats, entité du réseau Deloitte ; *la convention fiscale multilatérale, un outil juridique promoteur ?* ; Article de revue, bulletin fiscal n° 11/2017
- ✓ OCDE ; *Le Projet BEPS et les pays en développement : de la consultation à la participation* ; Novembre 2014
- ✓ Pascal Saint-Amans, Thomas Jacques; *les perspectives de la fiscalité internationale*; article de revue de droit fiscal ; Lexisnexis SA, °39
- ✓ Trait d'union N° 198, la Newsletter de la délégation de l'union européenne auprès du Royaume du Maroc ; statut avancé Maroc-Union européenne; Avril 2013

#### ❖ **Articles de journal**

- ✓ Hayat Gharbaoui. « Comment le Maroc a échappé à la liste noire des paradis fiscaux », 5 décembre 2017, Telquel édition.
- ✓ GERARD CERLES; *Paradis fiscaux : l'UE retire huit pays de sa liste noire, dont le Panama* ; Europe1 ; économie ; 23 janvier 2018. <http://www.europe1.fr/economie/paradis-fiscaux-lue-retire-huit-pays-de-sa-liste-noire-dont-le-panama-3553805>
- ✓ Y SEDDIK. « Paradis fiscaux : un an pour sortir de la liste «grise» de l'UE ». <http://fnh.ma>, 16 février 2018, Financenews édition. <http://fnh.ma/article/alaune/paradis-fiscaux-un-an-pour-sortir-de-la-liste-grise-de-l-ue>
- ✓ Zakaria Lahrach. « Paradis fiscaux: Le Maroc sur la "liste grise" de l'UE ». HuffPost Maroc, 6 décembre 2017.

#### ❖ **Webographie**

- ✓ Délégation de l'Union européenne au Royaume du Maroc: [https://eeas.europa.eu/delegations/morocco\\_fr](https://eeas.europa.eu/delegations/morocco_fr)



- ✓ Direction générale des Impôts sur le lien suivant : <https://portail.tax.gov.ma/>
- ✓ Ministère de l'économie et des finances accessible sur le lien : <https://www.finances.gov.ma/>
- ✓ OCDE : <http://www.oecd.org/fr/>
- ✓ ONG Tax Justice Network : <https://www.taxjustice.net/>