

# Les redressements fiscaux des échanges intragroupes dans les entreprises multinationales selon le contexte marocain

ABDEDDAIM SARA, MRANI ZENTAR SARRA

*#Laboratoire interdisciplinaire de recherche et d'étude en Management et Droit de l'entreprise, LIRE-MD. Faculté des sciences juridiques économiques et sociales Marrakech, Maroc*

Email 1 – saraabdeddaim96@gmail.com

Email 2 – mranizentar.sarra2@gmail.com

## *Abstract—*

**The financial globalization of the economy as well as the large share of intra-group transactions in international trade, which represents more than 60%, opened the way for large companies located in several jurisdictions to implement tax schemes and lighten the tax burden, with the aim of improving their competitiveness at national and international level. And in the context of intra-group transactions between companies within the same group. Tax optimization is a very widespread practice to pay less tax, this practice which is sometimes legally questioned by the tax administration, which can lead to adjustments during a tax audit.**

## *Keywords—*

Transfer pricing, tax optimization, international taxation, multinational companies, tax control.

## **Résumé:**

La mondialisation financière de l'économie ainsi que la grande part des transactions intragroupes dans le commerce international qui représente plus de 60%, a ouvert aux grandes entreprises localisées dans plusieurs juridictions de la voie pour réaliser des montages fiscaux et alléger la charge fiscale, dans l'objectif est d'améliorer leur compétitivité sur le plan national et international. Et dans le cadre des transactions intragroupes entre les sociétés du même groupe. L'optimisation fiscale est une pratique très étendue pour payer moins d'impôt, cette pratique qui légale elle est parfois remise en question par l'administration fiscale, ce qui peut engendrer des redressements lors d'un contrôle fiscal.

## **Mots clés:**

Prix de transfert, optimisation fiscale, fiscalité Internationale, entreprises multinationales, contrôle fiscal.

## I. Introduction

La fiscalité est un ensemble de techniques qui sert à définir, gérer et recouvrer l'impôt. Ce dernier qui se définit comme “des prestations pécuniaires mises à la charge des personnes physiques et morales en fonction de leurs capacités contributives et sans contrepartie déterminée en vue de la couverture des dépenses publiques et de la réalisation d'objectifs économiques et sociaux fixés par la puissance publique”<sup>1</sup>

La fiscalité ne se dissocie pas de son contexte juridique. En vrai, la fiscalité est l'application des textes de la loi qui gerent la vie juridique des entreprises et des personnes physiques. Dans chaque juridiction la fiscalité est une discipline du droit interne, les règles et les lignes directrices qui ont comme objectif de permettre la conformité fiscal et d'assurer une équité devant l'exécution de la règle fiscale.

A travers cet article, nous allons essayer de mettre le point sur l'impact de la réglementation fiscale et du contrôle fiscal sur les transaction intragroupes au sein des entreprises multinationales, selon le soubassement juridique relative au contexte marocain et inspire des norms internationales sur les prix de transfert afin de se conformer avec les directives de l'OCDE<sup>2</sup>.

Les questions fiscales se distinguent de celles juridiques, elles se basent sur le respect de la transaction du principe de pleine concurrence. Ce même principe selon la circulaire du directeur des contributions du 27 décembre qui traite la fiscalité des sociétés exerçant des transactions de financement intragroupe, se définit comme exposé en article 9 de la convention modèle OCDE, constitue la norme internationale adoptée par les pays membres de l'OCDE qui doit être utilisé pour la détermination des prix de transfert entre les entreprises du même groupe et réalisant des transactions intragroupes, pour réaliser l'exécution de ce principe fondamentale en fiscalité Internationale, les directives de l'OCDE qui se mettent régulièrement à jour constituent une référence fiscale obligatoire aussi bien pour les entreprises multinationales que pour les administrations fiscales dans le contexte de la fixation des prix de transfert entre les entreprises liées et dans le cadre de leurs transactions intragroupes.

---

<sup>1</sup> Introduction Générale à la fiscalité: chapitre 1 (Nathalie Gonthier, Jennifer Gasmi et Jean-Luc Rossignol, pages 12, 2022).

<sup>2</sup> L'organisation de coopération et de développement économiques.

## **1. Le principe d'appréciation de l'administration fiscale à la lumière de l'article 213 du CGI:**

Le contrôle des prix de transfert au Maroc se tourne autour d'une réglementation qui a connu une évolution considérable au cours de la dernière décennie, basée sur un pouvoir d'appréciation large de l'administration fiscale, ce cadre a évolué au regard des normes fiscales internationales, notamment celles de l'OCDE. Dans cette partie nous mettons la lumière sur l'arsenal juridique qui cadre la politique des prix de transfert au Maroc.

L'article 213 du code général des impôts constitue la base du dispositif du contrôle fiscal des prix de transfert au Maroc. Il donne à l'administration fiscale un pouvoir d'appréciation large pour faire des redressements, lorsqu'elle constate qu'il y a un transfert indirect de bénéfices à l'échelle mondiale, ou réaliser entre sociétés liées et établies au Maroc. L'exécution de cet article nécessite la présence de deux conditions, tout d'abord l'existence d'un lien de dépendance direct ou indirect entre les entreprises réalisant des échanges intragroupes. Ensuite, le fait qu'il y a un transfert indirect de bénéfices. Ce transfert peut se réaliser par divers façons telles que la majoration ou la minoration des prix d'achat ou de vente, le versement de avances excessive ou injustifiées, l'octroi de prêts sans ou à faible taux d'intérêt, ou encore la prise en charge de frais non imputables à l'entité marocaine.

En pratique, pour les transactions entre les sociétés dépendantes au Maroc, l'administration fiscale doit prouver non seulement le caractère anormal de l'acte de gestion, mais aussi le but d'échapper l'impôt. Cet objectif est essentiellement réalisé lorsque le transfert s'effectue entre société bénéficiaire à une société déficitaire ou bénéficiant d'un régime fiscal de faveur (exonération, taux réduit).

Pour réaliser cette rectification, selon l'article 213 du CGI, la direction Générale des impôts procède à la comparaison entre les sociétés opérant dans le même secteur pour évaluer la sincérité des transactions réalisées entre les sociétés dépendantes. Cette comparaison se fait par voie d'appréciation de l'administration fiscale en fonction d'informations dont elle dispose.

En revanche, le caractère historiquement large et parfois opaque du pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale a souvent révélé des redressements basés sur des argumentations réputées faibles par les entreprises multinationales, ouvrant la voie souvent à des accords transactionnels pour être à l'abri des procédures longues et coûteuses. Cette situation a engendré une dynamique où la robustesse juridique du redressement pouvait être secondaire en fonction de la capacité de négociation des parties.

Néanmoins, une lecture plus détaillée montre un progrès stratégique de la part de l'administration fiscale devant les contentieux souvent présentés, et aux défis liés à la défense devant les commissions de recours. Dans ce sillage la direction Générale des impôts s'est lancée depuis longtemps dans un chantier de réformes qui ont pour but d'améliorer la législation fiscal en se conformant aux standards internationaux. En effet, fin 2023 a connu la publication du guide des prix de transfert par la DGI, et l'adoption de bases de données de comparables reconnues au niveau international, tous efforts ont drainé d'avantage un mouvement vers une logique de démonstration objective, suite à un processus de contrôle formalisé et d'outils d'analyse conformes aux meilleures standards internationales. L'administration fiscale marocaine met toujours en avant l'équité fiscale comme élément essentielle lors de ses contrôles fiscaux. Son objectif est de fonder des dossiers de redressement plus robustes, qui seront apte à être défendu devant les commissions de recours fiscal et les tribunaux. Pour les multinationales ce développement engage qu'il sera difficile de se limiter de refuser la méthode de l'administration fiscal, il est devenu obligatoire d'exposer sa propre analyse et qu'elle serait bien exacte et précise ainsi que documentée.

## **2. Les méthodes de fixation des prix de transfert : vers une meilleure conformité fiscal:**

Comme nous avons déjà avancé dans la partie précédente, l'analyse fonctionnelle est une étape primordiale de chaque politique de prix de transfert au sein de la firme. Le principe de pleine concurrence stipule en effet que les revenus soient réalisés dans un pays quelconque ou dans le même territoire comme le Maroc selon les fonctions remplies sur cette juridiction et sur la base des actifs et des risques inhérents. Cette analyse fonctionnelle et des risques vont guider selon le cas le choix de la méthode de fixation des prix de transfert.

Chaque multinationale peut fixer une méthode des prix de transfert, qu'elle réalise la plus adéquate. Chaque méthode choisit par l'entreprise pour sa politique des prix de transfert est censée être valable si elle est bien justifiée, ainsi que la rémunération valable soit alignée avec le principe de pleine concurrence. Cela veut dire, qu'il n'existe pas une manière bien précise de détermination de la politique des prix de transfert. Pourtant, le Maroc à l'instar des autres pays partout dans le monde suit les directives de l'OCDE en ce qui concerne les méthodes de fixation des prix de transfert qui peuvent largement inspirées les entreprises multinationales afin de fixer les prix de transfert les plus justes et être fiscalement conforme avec l'administration fiscale.

### **➤ Les méthodes traditionnelles basées sur les transactions :**

Ce sont les méthodes traditionnelles qui sont pratiquées par les Etats membres de l'OCDE, et qui consiste à comparer des transactions intra groupes avec d'autres réalisées entre sociétés indépendantes, il y en a trois :

- **Méthode du prix comparables sur le marché libre (comparable Uncontrolled Price Method)**

C'est la première méthode traditionnelle instaurée par l'OCDE et qui a pour finalité de comparer le prix pratiquée lors d'une transaction intragroupe avec une transaction réalisée entre sociétés indépendantes dans des conditions comparables (OCDE, 2010).

En revanche, s'il y a une différence entre les opérations, il est essentiel de préciser que les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises liées ne relèvent pas de conditions de pleine concurrence, donc il faut remplacer le prix pratiquer lors d'une transaction entre les sociétés d'un même groupe par le prix fixé entre des sociétés autonomes dans un marché libre. Cette méthode est considérée comme la plus fiable dans une affaire où les échanges sont les mêmes et se passent dans les mêmes conditions, comme les matières premières ou les produits manufacturés simples. La comparaison entre deux opérations est réalisée si les conditions de passation sont similaires entre les deux.

Comme il faut ajouter qu'il peut s'avérer compliqué à appliquer dans le cas d'absence de comparables identiques, tel dans le cas des opérations réalisées dans le cadre de produits spécialisés, des prestations de service, des transactions à fort contenu incorporel ou bien un transfert technique.

- **La méthode de prix de revente (Resale Price Method)**

Cette deuxième méthode est particulièrement préconisée pour les transactions réalisées dans le cadre des opérations de vente ou de distribution, Ce qui signifie que cette méthode est pratiquement valable selon les directives de l'OCDE dans le cas des opérations de vente ou d'achat en état sans apporter de valeur ajoutée importante. Cette méthode détermine le prix de transfert en soustrayant une marge de revente relative au prix auquel un produit acheté auprès d'une entité dépendante est revendu à une société indépendante. Cette marge correspond aux fonctions remplies, les risques encourus, ainsi que les actifs utilisés par le revendeur.

- **La Méthode du coût majoré (Cost Plus Method)**

Contrairement du prix de vente, la méthode du coût majoré est utilisée pour la production ou lorsque la production est l'activité principale du groupe, c'est-à-dire quand il s'agit du domaine des produits

industriels et des services. Cette méthode ajoute une marge de bénéfice relative aux coûts encourus par un fournisseur de biens ou de services dans une opération entreprise apparentées. La marge doit être comme celle appliquée avec une entreprise indépendante réalisée dans des conditions identiques, afin que le prix de transfert appliqué reflète une concurrence loyale comme celle appliquée dans un marché libre entre sociétés indépendantes.

Dans le cas d'absence de comparables ou d'insuffisance, ou si les transactions entre sociétés apparentées sont très intégrées et relatives à des produits très élaborés, il est impossible de procéder à une comparaison avec des transactions identiques réalisées avec des entreprises indépendantes. Dans ce cas on peut procéder à appliquer un autre type de méthode, tel que les méthodes transactionnelles de bénéfice qui peut s'avérer plus adéquates. Ou bien, en se basant sur l'article 213-III du CGI, l'administration fiscale peut procéder par voie d'appréciation directe sur la base d'informations dont elle dispose.

➤ **Les méthodes transactionnelles basées sur les transactions :**

Ces méthodes permettent d'analyser la rentabilité des sociétés en se fondant sur les profits réalisés de leurs transactions. Il est préférable à toute société dépendante de ne pas utiliser les méthodes transactionnelles qu'après avoir examiné les méthodes traditionnelles qui sont en nombre deux :

- **La Méthode transactionnelle de de la marge nette**

Cette méthode qu'on appelle aussi la méthode du bénéfice comparable est une méthode de fixation des prix de transfert qui vise à analyser d'une façon claire les marges nettes (par exemple, les coûts, les ventes ou les actifs) que l'entreprise réalise dans des conditions de pleine concurrence ou les marges nettes réalisées par des sociétés identiques pour les mêmes transactions. Cette méthode est adéquate à tous les biens corporels et incorporels ainsi qu'aux prestations de services. Le prix de transfert est calculé sur la base de la marge nette, dans le cas d'un grand écart dans la marge en comparaison d'une transaction identique cela devrait entraîner une révision du prix de transfert, tout en assurant que la marge soit calculée soit à l'observation d'une période suffisamment longue pour éviter d'impacter sur les fluctuations de prix à court terme.

- **La méthode de partage des bénéfices**

Cette méthode de détermination des prix de transfert ne s'intéresse pas au montant des prix de transfert. En vrai, cette méthode consiste à reconstruire une base imposable qui aurait été celle d'une entreprise autonome qui a réalisé les mêmes opérations qu'une société liée à un groupe. Elle vise à

calculer tout le bénéfice qu'on appelle bénéfices intégrés réalisées des échanges entre sociétés dépendantes. En outre, chaque entité du groupe en fonction de sa participation au groupe dans les transactions internes selon les fonctions remplies, les actifs détenus et les risques encourus, reçoit ses bénéfices consolidés.

## II. Conclusion

Au Maroc, les contrôles programmés pour le compte des sociétés tête de groupe, des filiales, des succursales ou encore des établissements stables membres de groupes multinationaux font quasi-systématiquement l'objet d'un redressement fiscal. Ces redressements fiscaux touchent principalement la majoration ou la minoration des ventes ou des achats, le management fees, le versement de redevances des brevets ou de marques, ou bien la cession des actifs incorporels.

Dans le contexte marocain, à l'instar des autres pays le Maroc ne pouvait pas rester inactif face aux difficultés posées par les prix de transfert. C'est pourquoi l'administration fiscale marocaine redresse automatiquement dans le cadre d'un contrôle fiscal les transactions intragroupes qui peuvent être une source d'existence d'un transfert indirect de bénéfice à une juridiction à fiscalité avantageuse, de plus et dans le cadre de la signature de la convention multilatérale de l'OCDE, le Maroc fait désormais partie du club des pays qui ont officiellement adopté cette mesure pour la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Cette convention sur la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices vise principalement à protéger les pays signataires contre les stratégies d'optimisation fiscale agressives, spécifiquement les entreprises multinationales. Dans ce travail nous allons souligner toutes les dispositions prises par le Maroc pour mettre en lumière la problématique des transactions intragroupes au sein des groupes multinationaux et le risque de redressement lors d'un contrôle fiscal.

## Références :

- **Belkheri, M (1998)**, « la fiscalisation des sociétés étrangères au Maroc », Edition Edisoft, p.186-187.
- **Buffa, S et Gainet, C. (2008)**. « Optimisation fiscale de la politique éthique des entreprises », 56p.
- **CEDRIC, M. (2021)**. Loi de Finances 2021 : La législation prix de transfert à l'épreuve du droit comparé. Revue la lettre d'Artémis. N°18, 1<sup>er</sup> trimestre 2021. Page 36.

- **COLIN Nicols IGF.** (2012). « Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale vis les échanges économiques et financiers intra-groupe ». Rapport inspection générale des finances en France.P13.
- **Conover, T.L., Nichols, N.B.** (2000). A further examination of income shifting through transfer pricing considering firm size and/or distress. The international Journal of Accounting 35. 189-211.
- **Mouline Mohammed Tawfik (2013).** Rapport portant sur “Les accords de libre-échange conclus par le Maroc: incidences sur la compétitivité globale du pays et voies d'optimisation”. Conseil économique, social & environnemental.
- **OCDE.** (2017). Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, OCDE, Juillet 2017- 5.14
- **OCDE.** (2013). Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, 2013.