

L'approche concertée des prix de transfert, une coopération fiscale pour plus de sécurité juridique

The concerted approach to transfer pricing, tax cooperation for greater legal certainty

EL GDAIHI Mohamed

Docteur en droit privé,

École supérieure de technologie de Sidi Bennour,

Chercheur associé au laboratoire management agriculture durable (M.A.D)

Université Chouaib Doukkali, El-Jadida, Maroc.

juristeconseil.grenoble@gmail.com

Date de soumission : 15/06/2021

Date d'acceptation : 02/08/2021

Pour citer cet article :

EL GDAIHIM (2021) « L'approche concertée des prix de transfert, une coopération fiscale pour plus de sécurité juridique. », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, « Volume 5 : Numéro 3 », pp : 95-113.

Résumé

Bien que le phénomène soit ancien, les prix de transfert n'ont commencé à susciter l'intérêt des fiscalistes qu' à compter des dernières décennies du siècle dernier, les Etats ont trouvé un intérêt commun à utiliser comme une unité de mesure acceptée par tous permettant la fixation d'un prix de transfert juste, ce qui est rien d'autre que le principe de pleine concurrence qui fait qu'une transaction dépassant la frontière d'un Etat ne doit pas déroger aux exigences de l'OCDE en la matière.

Cette démarche est nécessaire mais insuffisante, pour garantir la sécurité juridique, il ne suffit pas de mettre en place des indices de prix et de faire des vérifications systématiques, les Etats et les contribuables sont gagnants dans une approche contractualisée des prix de transfert à travers des accords préalables.

L'objectif du présent article est de mesurer les avantages et les inconvénients des accords préalables, d'une part quant au gain de temps et d'argent pour les deux parties et d'autre part, au sort des droits fondamentaux des contribuables.

Mots clés : Accord préalable ; contrôle fiscal ; prix de transfert ; sécurité juridique ; fiscalité des groupes.

Abstract

Although the phenomenon is old, transfer prices did not begin to arouse the interest of tax experts until the last decades of the last century, in order to face the difficulty inherent in transfer pricing, states found a common interest to use as a unit of measurement accepted by all allowing the setting of a fair transfer price , which is nothing more than the principle of competitive penalty, which means that a transaction crossing the border of a State must not derogate from the oecd requirements in this area. This approach is necessary but insufficient, to guarantee legal certainty, it is not enough to set up price indices and carry out systematic checks, states and taxpayers are winners in a contractualized approach to transfer pricing through prior agreements. The purpose of this article is to measure the advantages and disadvantages of prior agreements, on the one hand in terms of saving time and money for both parties and, on the other hand, in terms of the fate of taxpayers' rights.

Keywords : Prior agreement; tax control. Transfer pricing; Legal security; group taxation.

Introduction

Plus de 60% du commerce mondial se fait en intragroupe, il est logique que le risque d'évasion fiscale soit élevé, ce qui se complique par le contexte de l'opacité des prix par les entreprises au sein d'un même groupe (MICHEL, 2010).

Alors que les administrations fiscales étatiques agissent en fonction de leurs compétences territoriales, les multinationales jouissent d'une sphère de liberté d'action plus ample, il y a partout une recherche d'optimisation fiscale aux antipodes des buts recherchés par les Etats et la montée d'arrangements fiscaux de plus en plus dissuasifs voire agressifs (BOUVIER, 2010).

Au Maroc, comme dans de nombreux pays, au Maroc, la fixation des prix de transfert par les entreprises internationales fait l'objet de fréquentes divergences d'interprétation par l'administration fiscale, et donc d'ajustements, parfois lourds.

Les prix de transfert peuvent être définis par le truchement de leur destination à savoir les transferts de biens, services ou actifs incorporels entre sociétés d'un même groupe, situées dans différents Etats ; ils auront comme finalité d'attribuer une part plus ou moins importante du résultat fiscal global à une entité particulière du groupe et donc soumettre ces résultats à des taux d'imposition différents (EL AKRRAOUI, 2006).

Au Maroc, les entreprises concernées par les prix de transfert sont systématiquement exposées à des procédures de vérification comptable, par conséquent, l'administration fiscale marocaine est encline, de manière presque automatique à l'augmentation de la base imposable dans le but de contrecarrer les pertes causées par les opérations d'optimisation fiscales entreprises par les multinationales. (Francis Lefebvre Maroc, 2015).

En réalité le législateur marocain s'y est intéressé depuis sa loi de finances de 2005 et y disposait que:

«... Lorsqu'une entreprise marocaine a une dépendance directe ou indirecte vis-à-vis d'entreprises situées au Maroc ou à l'étranger, les bénéfices indirectement transférés, soit par le biais d'une augmentation, soit d'une réduction des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont liés au résultat ou au chiffre d'affaires déclaré (article 4 du livre des procédures fiscales).

L'analyse de cet article appelle les commentaires suivants :

1- La législation marocaine met l'accent sur le concept d'ajustement des prix de transfert sur la base de « prix comparables » sans faire expressément référence au principe de la pleine concurrence ;

2- Dans la pratique, cet article a la particularité d'étendre les dispositions prévues avant la promulgation du livre des procédures fiscales à l'impôt sur les sociétés aux entreprises marocaines ayant des liens de dépendance entre elles ;

3- Ces dispositions mettent en évidence le pouvoir discrétionnaire conféré à l'administration fiscale afin de lutter contre toutes les formes de transfert de bénéfices ;

4- Cet article ne définit pas la notion de dépendance (EL AKRRAOUI, 2006).

Il ne faut pas oublier que dans le même contexte le concept de dépendance juridique a été défini bien avant cela par le législateur dans la gouvernance des sociétés de capital. (article 144 de la loi sur la S.A, n° 17-95).

En outre, si la loi marocaine punit tout transfert indirect de bénéfices à l'étranger dans les mêmes conditions sans distinction entre la nature des pays bénéficiaires de ces bénéfices, il n'en demeure pas moins que toutes ces dispositions relèvent du droit interne, tandis que les transactions avec des entités étrangères sont régies au niveau fiscal, en cas d'existence, par des conventions fiscales internationales signées pour éviter la double imposition (RADOUANI& al (2019).

Par conséquent, l' administration fiscale sont de plus en plus incapables de faire face à l'évasion fiscale internationale par elles-mêmes; toutefois, étant donné que la voie de l'harmonisation des systèmes fiscaux est particulièrement difficile et que les mécanismes répressifs qui peuvent être utilisés ou mis en place sont peu nombreux, les Etats ont de plus en plus tendance à opter pour des solutions autres que le redressement pur et simple, ils passent par une coopération internationales afin de rassembler un maximum de données sur les multinationales, cette approche leur permet d'agir en amont et ainsi éviter des procédures contentieuses sans grands intérêt.(CASTAGNEDE, 2010).

Par le biais de conventions fiscales, les administrations devraient travailler bilatéralement ou multilatéralement pour renforcer leurs pouvoirs respectifs dans le cadre du contrôle répressif des prix de transfert et sont amenés à instituer ou à améliorer leur coopération et à établir un cadre administratif et juridique pour un échange efficace des données à l'international, tout en respectant les droits des contribuables (GEST, 2010).

À cet égard, les Etats utilisent de plus en plus l'assistance administrative internationale, elle est définie comme l'ensemble des règles d'échange d'informations qui reflètent la coopération entre deux administrations fiscales ou plus pour permettre l'application correcte des dispositions régissant l'assiette fiscale, le contrôle et la perception de chacun des pays concernés (BELKHEIRI, 2011).

Nous formulons la problématique du présent travail dans les termes suivants :

L'administration fiscale peut-elle éviter que les prix de transferts pratiqués dans les transactions intra-groupes ne soient pas synonymes d'évasion fiscale sans passer par une systématisation de vérification fiscales ? et partant, n'a-t-elle pas tout à gagner dans une approche « contractuelle » des prix de transfert par le truchement des accords préalables sur les prix ?

Nous mettrons en évidence dans un premier temps la légitimité et le fondement de cette approche, avant de présenter le bilan des effets tant positifs que négatifs des accords préalables sur les prix de transfert.

1. La nécessité d'adopter une politique d'accord préalable

Le Maroc n'est pas à l'abri des effets de la mondialisation, l'espace économique des multinationales transcende les frontières, alors que l'espace budgétaire est encore largement enfermé dans des espaces politiques; l'administration applique les dispositions légales dans ce domaine (article 213 II de le code général des impôts) ; cela montre que l'administration fiscale serait vulnérable à la stratégie des multinationales dans le domaine des prix de transfert si elle n'utilise pas une politique de « concertation fiscale ».

En effet, l'action répressive des prix de transfert n'est fondamentalement avantageuse ni pour l'Etat ni pour les entreprises, chacun des protagonistes trouve son compte dans l'action préventive; par conséquent, la direction générale des impôts, forte de la disposition de la loi de finances (l'article 234 bis de la loi de finances marocaine de 2015) doit promouvoir la prévention afin d'éviter l'incertitude des audits, des procédures contentieuses et de la double imposition qui peut résulter des ajustements des prix de transfert; par conséquent, les multinationales doivent être impliquées dans la recherche de solutions adaptées au problème des prix de transfert .

Les stratégies préventives de contrôle des prix de transfert sont l'occasion pour les autorités fiscales et les contribuables de consulter et de coopérer dans un esprit de concertation; cette concertation entre l'administration et les contribuables est très utile, en ce sens qu'elle élimine l'incertitude en rendant prévisible le régime fiscal des transactions internationales et qu'elle est un facteur de sécurité juridique pour les transactions en question (SILBERZTEIN & PRIOL, 1998).

1.1 L'accord préalable en droit interne, un substitut du rescrit fiscal à la française

Le système de prix de transfert au Maroc a donc des particularités par rapport à d'autres lois ou réglementations comparables, en ce qu'il s'applique autant aux transactions entre sociétés marocaines dépendantes qu'aux transactions entre sociétés étrangères et marocaines dépendantes ; la direction générale des impôts précise que les transferts indirects de bénéfices entre sociétés dépendantes peuvent résulter de diverses pratiques, telles que :

- l'augmentation des prix d'achat des biens et services importés ou acquis localement ;
- la réduction des prix de vente des biens et services exportés ou vendus localement ;
- la pratique d'une baisse ou d'une hausse des taux d'intérêt ;
- la pratique des prix excessifs des redevances et autres rémunérations ;
- la prise en charge de frais de gestion excessifs ou fictifs (note circulaire relative aux accords préalables aux prix, 2018).

Le fondement juridique d'une telle procédure doit être recherché dans le cadre du régime législatif ou conventionnel et à première vue, il n'y a actuellement aucune objection à l'établissement d'une procédure préalable à l'accord, le but de l'accord préalable est de compléter les mécanismes administratifs, judiciaires et conventionnels traditionnels de résolution des questions de prix de transfert; l'accord préalable trouve toute sa place lorsque les procédures unilatérales arrivent à leurs limites (ELMEZOUY, 2019).

1.2 Le fondement de l'accord préalable en matière de prix de transfert

Le concept de prix de transfert a fait l'objet d'une attention particulière de la part du législateur, le Maroc a introduit une dose par la loi de finances de 2015, d'un point de vue théorique, l'accord préalable est fondé sur la volonté de l'administration de donner sa position à l'avance sur une question qui lui a été soumise par les contribuables, et il peut être considéré, en droit interne, comme un substitut au rescrit fiscal existant en droit positif français; considérant que, d'un point de vue pratique, la capacité l'administration à prendre de tels actes trouve le plus souvent sa base juridique dans la procédure à l'amiable prévue par les conventions fiscales (BELKHEIRI, 2011).

L'administration fiscale marocaine pourrait s'appuyer sur les prérogatives générales qui lui sont conférées en droit interne pour conclure des accords antérieurs, elle peut être saisie par les contribuables afin d'obtenir des décisions spécifiques à diverses fins; bien que ces

décisions n'aient pas été spécifiquement conçues pour les l'accords préalables, leur portée est souvent suffisamment large(OCDE, Lignes directrices sur les prix de transfert, 2017);à l'heure actuelle, il n'y a aucune disposition dans le code général des impôts marocain prévoyant que l'administration conclut un tel accord.

Le rescrit fiscal est l'exemple type de l'accord préalable, en ce sens qu'il permet à l'entreprise d'avoir une vision de son avenir fiscal et partant, contribue à plus de sécurité juridique(POULLAIN, 2002), mais aussi un élément de renforcement de la citoyenneté fiscale (LADOUX, 2010).

Le rescrit est absent des textes législatifs et réglementaires marocains, cependant, la pratique révèle l'utilisation par l'administration et les praticiens de l'accord préalable; en effet, il arrive souvent que le directeur général des impôts soit interrogé par les contribuables sur une question relative au traitement fiscal d'une transaction donnée, les demandes d'informations et d'informations ainsi faites par les utilisateurs constituent une garantie significative de sécurité pour les entreprises, les protégeant d'un risque fiscal différent des prévisions (COLLET, 2007); l'opinion positive de l'administration est particulièrement importante sur les montages complexes ou inédits (COZIAN, 2007).

Il est clair que le législateur fiscal Marocain tirerait profit de l'officialisation de la pratique du rescrit en le réglementant, c'est un mécanisme qui offre une solidité aux choix de gestion ainsi qu'aux arrangements fiscaux des contribuables (BENOIT, 1989);en effet, ce mécanisme conduit l'administration fiscale à mettre en place le régime juridique adéquat en réponse au montage prévu par l'entreprise(BOULLEZ, 1997).

Le pouvoir de l'administration de rétablir sa véritable nature à des actes qui dissimulent la portée de tout contrat ou d'un acte juridique quelconque et dissimulant ou déguisant une réalisation ou un transfert de bénéfices ; en effet, les qualifications données par les personnes soumises aux transactions ou aux actes qu'elles effectuent ne sont pas exécutoires à l'encontre de l'administration qui a le droit de rétablir leur véritable caractère(article 210 de code général des impôts).

D'une part, la théorie de l'abus de droit, notamment en France, couvre en fait deux comportements différents : simulation et fraude de la loi, la simulation est un « mensonge juridique » destiné à tromper la vigilance des agents des impôts, elle consiste à dissimuler la véritable nature d'un acte, l'acte fictif créant une apparence trompeuse est de loin le cas le plus habituel(COZIAN, 1993); la dissimulation de la vérité résultera, soit d'une simulation d'un acte par un acte de nature différente ou par l'implication d'une personne autre que celle

qui est à l'origine de l'acte originelle (cour de cassation, 1995), ou de la conclusion d'actes de personnes fictives (cour de cassation, 1995). La fraude à la loi, d'autre part, est une transaction qui peut être apparemment valide, mais dépasse les limites tolérables (DURAND, 1997), il y a abus si la motivation de la mise en place est exclusivement fiscale, cette affaire d'abus de droit est d'origine prétorienne. En France, la fraude à la loi n'est pas directement couverte par l'article L.64 du livre des procédures fiscales, elle est le résultat de la jurisprudence administrative (Conseil d'Etat, 1981), reprise plus tard, en termes presque identiques, par la cour de cassation en 1988.

En France, le livre des procédures fiscales dispose que la procédure qui traite de l'abus de droit, n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, avant la conclusion d'un contrat ou d'un accord, a consulté l'administration fiscale par écrit, lui fournissant tous les éléments pertinents pour évaluer la portée réelle de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans les six mois suivant cette demande (article L. 64 B du LPF).

Ainsi, pour que la demande soit recevable, elle doit d'abord être formulée par les parties avant la conclusion du contrat ou de l'acte, sinon, la demande serait une demande de renseignements et ne bénéficierait pas alors de la garantie attachée à une position officielle de l'administration. Pour que l'administration fiscale rende une décision éclairée, la loi a fixé certaines conditions pour la demande de rescrit : elle doit être écrite, pré-écrite ; il doit préciser la situation de fait du contribuable et cibler le texte fiscal auquel l'administration prendra position. Il doit également énoncer explicitement l'identité des parties. Enfin, pour bénéficier de la garantie offerte par le rescrit, la démarche du contribuable doit être empreinte de bonne foi en transmettant toutes les données nécessaires au traitement de sa demande, c'est ce qui produit la saisine de l'administration fiscale (COZIAN, 1994).

1.3. L'enjeu des accords préalables en matière des prix de transfert

Comme défini en amont du présent travail, les prix de transfert sont les prix que les entreprises d'un même groupe se facturent mutuellement pour la vente d'un bien ou d'un service ; à cette occasion, et pour des raisons d'optimisation fiscale, une filiale peut facturer à des prix plus élevés les ventes réalisées à la société mère lorsqu'elle est établie sur le territoire d'un Etat où les bénéfices sont lourdement imposés, de telles pratiques donnent lieu à des corrections des assiettes fiscales lors d'un contrôle fiscal, elle risque une double imposition, une fois dans le pays qui fait la correction et une deuxième fois dans l'autre pays.

Il est entendu qu'il s'agit d'un enjeu majeur de la fiscalité internationale, d'autant plus que depuis vingt ans, les Etats renforcent leurs lois et contrôles, c'est pourquoi les entreprises devraient pouvoir développer et justifier leur politique de prix de transfert et que les autorités fiscales devraient être en mesure de répondre clairement à ce problème (HUBLOT, 2014).

Afin de résoudre ce problème, l'Organisation de coopération et de développement économiques a proposé des modèles de conventions fiscales entre pays sur la procédure à l'amiable qui peut être suivie; l'union européenne, ainsi que le forum européen sur les prix de transfert, mis en place par le comité en 2002, propose également un guide des bonnes pratiques depuis 2006; il est important de souligner à cet égard que les normes de prix de l'OCDE ne lient pas l'administration fiscale lorsque l'entreprise exerce plusieurs activités distinctes, en fait les services centraux d'audit peuvent, à la suite d'un arrêt intéressant du juge administratif français et qui montre que l'analyse des prix de transfert est effectuée par secteur d'activité (cour administrative d'appel de Lyon, 2015).

En outre, entre mars 2005 et septembre 2006, le forum a proposé des procédures pour prévenir les différends concernant les prix de transfert ; la France, pour sa part, a publié un manuel sur les bonnes pratiques en matière de prix de transfert afin de mieux informer les entreprises sur le sujet (instruction du 28 novembre 2006 conformément aux exigences de l'OCDE, 2017).

Afin de s'attaquer à ce problème et en accord avec le principe de la procédure à l'amiable que lorsque les accords préalables au prix ont été conclus entre l'administration fiscale et la société, ceci interdit toute augmentation des prix s'ils se conforment à l'accord; il convient de noter que l'entente se rapporte à la méthode utilisée pour calculer le prix et non au prix lui-même, une fois l'entente préalable sur les prix de transfert conclue, le contribuable doit produire un rapport annuel afin que soit vérifiée la conformité du calcul à la méthode figurant aux termes de l'accord(ELMEZOUGUY,2019).

Il convient de noter que, pour tenir compte des spécificités des petites et moyennes entreprises, une procédure d'accord préalable allégée a été mise en place ; ainsi, ces accords permettent ou non à une multinationale, par la détermination concertée d'une méthode de prix de transfert, de s'assurer auprès des autorités fiscales que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales et financières intra-groupe ne relèvent pas des prévisions de transfert de bénéfices dans le code général des impôts.

1.4. Les effets bénéfiques de l'approche conventionnelle des accords préalables

L'adoption des accords préalables sur les prix de transfert dans la législation fiscale marocaine est une suite logique au succès qu'ils ont pu avoir au niveau international, les avantages qui en découlent profitent à la fois aux autorités fiscales et aux multinationales (SILBERZTEIN, 1999) ; en effet, le mécanisme d'accord préalable présente divers avantages ; il reste un outil efficace et une réelle alternative aux procédures contentieuses aussi longues que coûteuses pour les deux parties.

La mise en œuvre d'une politique d'accords préalables, en vue de l'établissement d'un prix de transfert, évite des audits longs et coûteux et des actions en justice tant pour les contribuables que pour les autorités fiscales ; lorsqu'une entente préalable est conclue, l'administration fiscale devra probablement consacrer moins de ressources aux vérifications subséquentes des déclarations de revenus du contribuable, la procédure préalable à l'accord peut également faire gagner du temps aux contribuables et aux autorités fiscales par rapport aux audits traditionnels (OCDE, Lignes directrices sur les prix de transfert, 2017).

L'approche concertée par le biais d'accords préalables est assez au fait de garantir un cadre plus serein, pour la résolution des conflits à venir entre les contribuables et l'administration fiscale, que celui d'un audit des prix de transfert peut favoriser la libre circulation de l'information entre les parties concernées, en vue d'un résultat juridiquement correct et réalisable dans la pratique ; l'absence de confrontation peut également conduire à plus d'objectivité dans l'examen des données et des informations fournies que dans un contexte plus ou moins litigieux (MEZZINE, 2014).

L'étroite coopération entre l'administration fiscale et les entreprises pour la mise en œuvre d'un régime d'accords préalables se traduit également par des relations plus sincères entre les pays parties à la convention en ce qui concerne la fixation des prix de transfert (OCDE, Lignes directrices sur les prix de transfert, 2017) ; la coopération en la matière permet aux administrations fiscales une certaine compréhension des transactions internationales complexes dans lesquelles les multinationales s'engagent ; grâce à un système d'accord, il est possible de mieux comprendre les aspects hautement techniques et de fait de certaines transactions, telles que les transactions financières mondiales et les problèmes fiscaux qu'elles soulèvent (ELMEZOUZ, 2019).

Un système d'accords est particulièrement utile aux contribuables en ce sens qu'il élimine l'incertitude en rendant le régime fiscal international des transactions plus prévisible, une fois que les conditions sont remplies, les accords participent à plus de sécurité juridique pour le régime fiscal des opérations négociées; dans certains cas, l'accord préalable pourra être reconduit, voire être renégocié à son terme; les termes de l'accord préalable permettent au contribuable d'être en mesure d'anticiper son fardeau fiscal, ce qui est susceptible d'encourager l'investissement (PELLAS, 1997).

Les accords bilatéraux et multilatéraux réduisent ou éliminent considérablement la possibilité d'une double imposition juridique ou économique ou d'une non-imposition, puisque tous les Etats concernés y participent, l'accord unilatéral n'offre pas de certitude pour la réduction de la double imposition, car d'autres administrations fiscales devant connaître les transactions engendrées par ces accords pourraient considérer que l'approche utilisée ne réalise le principe de la pleine concurrence¹.

En outre, les accords bilatéraux ou multilatéraux peuvent améliorer la procédure à l'amiable en économisant beaucoup de temps pour un accord à l'amiable, car les autorités compétentes traitent des données actuelles et non des données des années précédentes, qui peuvent être difficiles à recueillir et nécessiter de longs retards (ELMEZOUZ, 2019).

2. Les effets de l'accord préalable en matière des prix de transfert

Le principal effet de l'accord préalable est d'obtenir des prix de transfert à la suite d'un accord contractuel entre les autorités fiscales et les contribuables, mais bien que très efficaces et pratiques, les accords de prix de transfert restent non seulement limités en termes d'effets mais présentent certains inconvénients.

2.1. Les prix de transfert sous forme de contrat

Le but de ce contrat est de permettre non seulement l'adhésion des personnes concernées, mais aussi l'ajustement de la règle aux situations individuelles ; ces formes de négociation, apparemment contraires aux principes de légalité fiscale et d'égalité devant l'impôt, se sont développées en matière fiscale (COLLET, 2007).

C'est en ce sens que l'accord antérieur constitue un « contrat fiscal » en tant que position officielle de l'administration sur les effets fiscaux d'une transaction proposée, l'accord permet

¹La législation marocaine est compatible avec le principe de la pleine concurrence, notamment par le biais de l'article 4 du livre des procédures fiscales.

une garantie des transactions et une réduction de nombre de redressements fiscaux (FOUQUET, al., 2008).

En effet, l'approche préalable à l'accord est l'un des moyens de prévenir le risque d'ajustements et la double imposition qui en découle, les deux parties négocient préalablement le calcul des prix pour une période donnée, ce qui participe de la stabilisation de l'environnement fiscal des multinationales et partant, de la sécurité juridique en général (HUBLLOT, 2014), il donnerait aux sociétés apparentées établies au Maroc ou à l'étranger la possibilité d'obtenir un accord de l'administration fiscale sur la méthode de détermination des prix de transfert qui s'appliqueront à ses futures transactions intragroupes; elle résoudrait préventivement les difficultés rencontrées par les multinationales tout en veillant à ce que la méthode adoptée soit conforme au principe de la pleine concurrence; en cas d'opération externe de contrôle fiscal relative aux exercices couverts par l'accord, les enquêtes de l'auditeur ne mèneront pas à remettre en cause les termes de l'accord, ainsi, le service sera amené à vérifier la sincérité des faits présentés par le contribuable lors de la procédure d'enquête de l'accord ainsi que le respect des obligations placées en vertu de cet accord, ainsi que l'état des hypothèses sous-jacentes à l'accord ou le déclenchement de sa révision éventuelle (article 4 du livre des procédures fiscales).

En cas de modification des paramètres de l'entente, celle-ci sera révisée d'un commun accord entre les parties ou suspendue à cette date, de sorte que l'entente antérieure ne peut être rétroactive ; mais, à la demande de la compagnie, elle peut s'appliquer à partir de l'année où la demande a été déposée.

2.2 Les inconvénients liés aux accords préalables

Bien qu'ils soient très efficaces pour prévenir les différends relatifs aux prix de transfert, les accords préalables ont certaines limites; malgré son objectif préventif, la procédure préalable à l'accord peut ressembler à un contrôle répressif, car elle a des points communs avec la procédure de vérification même si les garanties de contrôle ne sont pas fournies; au demeurant, puisque l'objectif principal de l'approche conventionnelle n'est pas toujours réalisé, la sécurité juridique est automatiquement mise à mal (MICHEL & al., 2003).

2.3. La fragilisation des droits et garanties des contribuables

L'accord préalable ou lève le problème de la protection juridique des contribuables qui le contracte, la production des documents nécessaires à l'examen des prix de transfert peut créer une incertitude juridique pour le contribuable qui n'obtiendrait pas à la fin de la procédure la conclusion d'un accord préalable ; en ce sens que les documents versés en vue de l'instruction du dossier peuvent constituer une sorte d'insécurité quant aux droits fondamentaux notamment si, après étude du dossier, l'accord ne passe pas à l'étape de la concrétisation ; le régime est ainsi similaire au contrôle fiscal sans pour autant présenter les garanties fondamentales reconnues au contribuable en la matière (GHARBI, 2015), ce qui fait de la procédure préalable à l'accord une « procédure de contrôle fiscal sans garantie de contrôle » (SILBERZTEIN & SCHMITT, 1999).

Il est juste qu'il y a lieu de craindre qu'un accord préalable ne soit un prétexte pour que les autorités fiscales examinent les transactions en question plus en profondeur en cas d'audit des prix de transfert en fonction des circonstances de l'affaire, le contribuable devra fournir des informations détaillées sur l'existence de ses prix de transfert et se plier à toute autre obligation que les autorités fiscales pourraient lui opposer en vue d'exécuter les dispositions de la convention (GHARBI, 2015).

Force est de rappeler que l'entreprise reste assujettie à un contrôle fiscal sur un plan autre que les prix de transferts, en effet, elle peut encore devoir démontrer qu'elle s'est conformée de bonne foi aux termes de l'entente, que les principales déclarations de l'entente demeurent valides, que les données à l'origine de l'accord soient exactes et systématiquement exécutées; il peut arriver que les autorités fiscales utilisent abusivement les données fournies par l'entreprise ; si cette dernière retire sa demande ou si celle-ci est rejetée, tous les renseignements qu'elle a fournis ne devraient, en principe, pas être utilisés à des fins de vérification; en outre, afin d'améliorer la sécurité juridique des contribuables, une demande infructueuse d'un accord préalable ne devrait pas inciter les autorités fiscales à engager une procédure d'audit (LADOUX, 2010).

Dans le même sens, l'administration fiscale doit préserver la confidentialité des secrets commerciaux, d'autres informations sensibles et des documents qui leur ont été soumis au cours de la procédure préalable à l'accord, par conséquent, les règles du droit interne concernant la divulgation des informations doivent être appliquées; en cas d'accord bilatéral, les règles de confidentialité doivent s'appliquer aux Etats avec lesquels une convention fiscale

a été conclue, afin d'empêcher la divulgation publique de données confidentielles (OCDE, Lignes directrices sur les prix de transfert, 2017).

2.4. le risque ambiant de l'insécurité juridique et fiscale

La conclusion d'un accord préalable entre l'administration fiscale et l'entreprise n'est pas à elle seule une garantie de sécurité juridique, en ce sens que les accords unilatéraux peuvent soulever des difficultés tant pour l'administration fiscales que pour les contribuables; ils sont rarement une solution satisfaisante pour les multinationales et elles ne donnent qu'une illusion d'espoir d'obtenir la sécurité fiscale (GHARBI, 2015); en effet, si d'autres administrations fiscales ne partagent pas les conclusions des accords, son application peut ne pas produire les effets souhaités (LARAILLE, 2003)

Contrairement aux conventions bilatérales ou multilatérales, les accords unilatéraux n'éliminent pas la double imposition pour la multinationale (OCDE, Lignes directrices sur les prix de transfert, 2017); de même, pour éviter des procédures longues et coûteuses, elle accepte un accord entraînant une sur-imputation des revenus au profit du pays avec lequel il conclut l'accord, les autres Etats accusent, par ricochet, une augmentation des frais de fonctionnement de leurs propres administrations fiscales.

Pour être juste et équitable, la possibilité d'accord préalable en matière des prix de transfert doit être à la portée de toutes les catégories d'entreprises, les contribuables devraient être traités de manière équitable, mais en pratique l'accord préalable, de par sa nature, peut limiter son accessibilité aux grandes entreprises; la solution idéale serait de mettre en place une procédure simplifiée au profit des petites entreprises,(OCDE, Lignes directrices sur les prix de transfert, année 2017).

vu l'importance des frais engendrés par la procédure des accords préalables sur les prix de transfert, les petites entités ne peuvent faire faces aux frais et charges qui en résultent, ce sera le cas en particulier si des experts indépendants doivent intervenir; à défaut, l'accord ne peut donc aider qu'à résoudre les cas de prix de transfert à grande échelle; en outre, un régime préalable à l'accord exigeant des ressources importantes de la part des autorités fiscales, il est probable qu'il ne puisse répondre qu'à une partie des demandes, la pratique nous renseigne que dans certains Etats les petites entreprises ne sont pas attirées par les prix de transferts en raison de leurs moyens et leurs tailles(OCDE, Lignes directrices sur les prix de transfert, 2017).

Les autorités fiscales font souvent preuve de pragmatisme face aux complications soulevées par les cas qui leur sont posés par les grands groupes, la communication transparente que tiennent les multinationales avec les administrations fiscales serait pour beaucoup dans la création d'un climat de confiance et l'établissement des meilleures conditions pour atteindre le résultat souhaité; dans ce sens, par exemple, la France publie un rapport public annuel dans lequel les contribuables peuvent mesurer l'ampleur des demandes et l'efficacité de cette approche concertée et bilatérale (Rapport annuel sur l'activité en matière de rescrit, 2013).

L'administration fiscale se réserve le droit de remettre en cause les prix pratiqués par une société marocaine avec des sociétés non résidentes dépendantes, la disposition précise que : « lorsqu'une société marocaine a des liens directs ou indirects de dépendance avec des entreprises situées à l'extérieur du pays, les bénéfices lui sont indirectement transférés, soit par le biais d'une augmentation ou d'une réduction des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen , sont réintégrés dans son résultat fiscal². »

En supposant que la dissimulation concerne une distribution déguisée de dividendes, l'ajustement se traduit par une retenue à la source et les dépenses engagées à l'étranger comprennent la participation de la filiale au siège social de la société mère et l'assistance technique (EL MEZOUGUY, 2019).

Mais, bien que très efficaces, les accords antérieurs demeurent un instrument plutôt limité, un grand nombre d'entreprises n'optent pas pour ce type d'accords, elles préfèrent plutôt sauvegarder leurs droits fondamentaux en tant que contribuables dans cette phase précontentieuse et y voient une identité avec une vérification comptable qui ne dit pas son nom

Il est souhaitable que les Etats acquièrent des mécanismes de transactions internationales de sorte qu'ils puissent faire face aux montages complexes dans ce monde globalisé (BOUVIER, 2014).

²C'est l'ancien article 35 de la loi marocaine sur l'impôt sur les sociétés qui a consacré ce principe.

Conclusion

Les groupes de sociétés sont des entités complexes et dynamiques, ce qui rend difficile toute entreprise de le traçage de la destination des biens et services ainsi que leur valeur ; devant la multiplication des montages intragroupes dans le but exclusif d'éluder l'impôt, les Etats ont tout intérêt à ne pas compter que sur la machine administrative coercitive à travers l'arme de vérification de la comptabilité et le redressement systématique suite aux transfert des prix, c'est une perte de temps et d'argent plus qu'autre chose(ELMEZOUGUY,(2019).

Les accords préalables sur les prix de transfert demeurent un très bon palliatif en ce sens que, d'une part, l'administration fiscale détient toutes les informations qu'elle n'aurait peut-être jamais collectés ; d'autre part, les contribuables savent sur qu'elle base ils seront taxés sans mauvaises surprises (GHARBI, (2015).

Comme toute démarche, l'approche concertée des prix de transfert garantie plus de sécurité juridique mais n'échappe pas aux inconvénients quant aux droits des contribuables qui sont garantis dans le cadre de la procédure normale de vérification.

Pour plus de sécurité juridique, nous recommandons à l'administration fiscale de limiter l'application de l'article de l'article 213 II du CGI aux transactions internationales, symétriquement, au niveau des opérations entres groupes marocains, elle peut fonder son action sur la notion civiliste de l'abus de droit ; aussi, en acceptant régulièrement les méthodes de calcul utilisés au niveau internationales notamment, ceux adoptés par l'OCDE, le Maroc a tout à gagner dans sa quête de compétitivité et d'attractivité des investisseurs étrangers (MEZZINE, (2014).

BIBLIOGRAPHIE

Article 144 de l'acte de société anonyme du Maroc, loi n° 17-95.

Article 210 du code général des impôts.

Article 213 II du code général des impôts.

Article 234 bis de la loi de finances 2015.

Article 4 du livre des procédures fiscales.

Article 4 du livre des procédures fiscales.

BELKHEIRI, M. (2011). La taxation des entreprises étrangères au Maroc, édition EDISOFT.

BENOIT. M. (1989). Le rescrit fiscal, le journal français de comptabilité.

BOULLEZ. C. (1997). Le règlement non litigieux des litiges en droit fiscal, Bulletin fiscal, édition Francis Lefebvre.

BOUVIER, M. (2010). La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? Revue des finances publiques.

BOUVIER, M. (2014). Accords fiscaux préventifs, revue des finances publiques.

CASTAGNEDE, B. (2010). Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : le nouvel accord, magazine des finances publiques.

COLLET, M. (2007). Droit fiscal, presse universitaire de France, Paris.

Conseil d'Etat, le 10 juin 1981.

Conseil d'Etat, le 19 avril 1988.

Cour administrative d'appel de Lyon, le 31 décembre 2015.

Cour de cassation de Français, 21 février 1995.

Cour de cassation française, 11 février, juin 1995.

COZIAN, M. La notion d'abus de droit en matière fiscale, Gazette du palais, 1993.

COZIAN, M. (2007). Précis de la fiscalité des entreprises, édition LITEC.

COZIAN, M. (1994). Qu'est-ce que l'abus de droit ? les petites affiches.

DURAND, P. (1997). L'abus de droit, un concept en crise, revue journal du droit administratif.

EL AKRRAOUI, I. (2006). Prix de transfert dans les groupes d'entreprises marocains : risques spécifiques et proposition de due diligence mise en œuvre par l'auditeur, ISCAE.

ELMEZOUGUY, M. (2019). Contrôle fiscal des prix de transfert, Thèse, université Abdelmalek ESSAADI.

FOUQUET, O., MONSELLATO, G., et BOUCHARD J.-C., (2008). Vers de nouvelles relations entre l'administration fiscale et le contribuable : quelle sécurité juridique et quelle confiance ? Revue de droit fiscal.

GEST, G. (2010). Une année charnière pour l'échange d'informations à des fins fiscales : le cas de la France, l'évasion fiscale internationale.

GHARBI, N. (2015). Contrôle fiscal des prix de transfert, L'Harmattan.

HUBLLOT, M.L. (2014). Procédures de double imposition résultant de la correction des prix de transfert entre sociétés associées.

HUBLLOT, M.L. (2014). Récrire ou pas... ? Nouvelles fiscales.

Instruction conformément aux exigences de l'OCDE du 28 novembre 2006.

LADOUX, L. (2010). Le Rescrit : une procédure de sécurité juridique et de citoyenneté fiscale, Actualités fiscales.

LARAILLE, C. (2003). Insécurité fiscale : quelle protection pour le contribuable, Actualités fiscales

Equipe fiscale de CMS, Maroc, (2015). Maroc : la question fiscale des prix de transfert, ce que vous devez savoir et ce qui change, article produit par Francis Lefebvre.

MEZZINE, M. (2014). Les pratiques des prix de transfert : Théorie et contrôle fiscal, ISCAE.

MICHEL, A. (2010). Ces entreprises qui s'échappent vers des paradis fiscaux, journal le monde.

Michel. K, MARICHAL, O et LUQUET P. (2003). Pourquoi et comment améliorer la procédure de Français d'accord préalable sur les prix de transfert ? Décideurs : Financement de la stratégie et droit.

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

OCDE, Lignes directrices sur les prix de transfert, 2017.

PELLAS, J.R. (1997). Le principe de la sécurité juridique en droit fiscal, LGDJ.

POULLAIN, B. (2002). L'abus du droit fiscal, Journal des sociétés.

Rapport annuel sur l'activité rescrit, (2013).

RADOUANI, A HAITOU, Y, AMEDJAR, A. (2019). Conventions fiscales internationales et flux Maroc-Afrique, Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, Numéro 9 : / Volume 4 : numéro 1.

SILBERZTEIN, C & CPRIOL, J.M. (1998). Contrôle des prix de transfert ; un régime critique, examen du droit fiscal. Revue de droit fiscal.

SILBERZTEIN, C & SCHMITT, V. (1999). Le français d'accord préalable sur les prix de transfert : une petite révolution fiscale, révision du droit fiscal. Revue de droit fiscal.

SILBERZTEIN, C & SCHMITT, V. (1999). Prix de transfert : négociez un accord préalable avec l'administration, Option finance. Revue de droit fiscal.