

La modernisation du contrôle fiscal des multinationales : Quelles alternatives entre l'efficacité et la protection du contribuable.

Auteur 1 : LAMSAOUI SALAHEDDINE.

LAMSAOUI SALAHEDDINE; Doctorant

Déclaration de divulgation : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : LAMSAOUI SALAHEDDINE (2026) « La modernisation du contrôle fiscal des multinationales : Quelles alternatives entre l'efficacité et la protection du contribuable », African Scientific Journal « Volume 03, Num 38 » pp: 001 – 018.



DOI : 10.5281/zenodo.22955854
Copyright © 2026 – ASJ



Résumé :

A l'ère de la mondialisation, les pratiques d'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices ont beaucoup amplifié et les systèmes fiscaux actuels ne sont plus adaptés à l'économie mondialisée et de plus en plus numérisée. Les administrations fiscales cherchent constamment à faire évoluer leurs dispositifs du contrôle fiscal afin de lutter efficacement contre la fraude et l'évasion fiscales.

Le Maroc a entamé le chantier de la modernisation des dispositifs, les outils et les méthodes mobilisés pour un contrôle fiscal de qualité. La transposition dans la législation fiscale nationale des règles issues du cadre international en matière de lutte contre la fraude fiscale, de renforcement des mécanismes du contrôle fiscal et d'amélioration de la sécurité juridique des contribuables constitue une étape importante dans l'histoire de la réforme fiscale adoptée.

Mots-clés : *Le contrôle fiscal, l'efficacité, la sécurité juridique*

Abstract:

In the age of globalisation, tax base erosion and profit shifting have greatly increased and current tax systems are no longer adapted to the globalised and increasingly digitalised economy. Tax administrations are constantly seeking to improve their tax control systems in order to effectively combat tax evasion and avoidance.

Morocco has begun the process of modernising the systems, tools and methods used for quality tax control. The transposition into national tax legislation of the rules stemming from the international framework in the fight against tax evasion, the strengthening of tax control mechanisms and the rules favouring the legal security of taxpayers constitute an important step in the history of the adopted tax reform.

Keywords : *Tax audit, efficiency, legal certainty*

Introduction

Le contrôle fiscal constitue une des missions principales de la Direction Générale des Impôts dont l'objectif est l'incitation à la conformité volontaire des contribuables, l'équité fiscale et la concurrence loyale entre les acteurs économiques. Tout travail de modernisation de contrôle fiscal devrait avoir son fondement sur la base d'une approche novatrice qui veille, certainement, à la recherche d'un équilibre entre l'efficacité du contrôle fiscal et la protection du contribuable et ce afin de promouvoir les investissements, la relance économique et l'équité fiscale.

Par ailleurs, dans le contexte actuel de la mondialisation des économies, la question de délocalisation des firmes et des activités commerciales, financières et industrielles dans l'espace mondial apporte de nouveaux challenges aux administrations fiscales. D'une part, les politiques fiscales doivent être concurrentielles afin d'attirer le maximum d'investissements. D'autre part, les administrations fiscales doivent être plus vigilantes à l'encontre d'évasion et de fraude fiscales, facilitées par cette même mondialisation. Ainsi, le renforcement du dispositif de contrôle fiscal et l'assistance administrative internationale en matière d'échange de renseignement entre les différentes autorités fiscales sont devenues primordiales à toute administration désirant rester au diapason de ces évolutions.

Le contexte marocain est, vraisemblablement, influencé par les développements vécus sur la sphère mondiale. Ainsi, à l'épreuve de la globalisation de l'économie mondiale et l'amplification, de manière exponentielle, des pratiques de planification et de fraude fiscales internationales, il est devenu légitime de s'interroger sur l'appréciation quantitative et qualitative des résultats du contrôle fiscal suite aux derniers travaux de renforcement de l'arsenal répressif menés par la direction générale des impôts ? Et ses effets sur l'amélioration de la sécurité juridique des entreprises d'une part, et sur le civisme fiscal, en d'autre part ?

Dans cet esprit, pour répondre à ces questionnements et après l'analyse des conditions et des contextes de fonctionnement de contrôle fiscal au Maroc, nous allons évoquer, pour objectif de ne pas se limiter à la dimension juridique de la problématique étudiée, d'autres aspects économiques et managériaux (critères de qualité du contrôle fiscal, son rendement et la satisfaction du contribuable).

Le bilan de renforcement de la législation fiscale, au Maroc, se repose objectivement sur un équilibre entre les mesures légitimes de rétorsion et de protection des contribuables.

En outre, le Maroc s'inscrit dans un processus continu de réformes fiscales visant à s'adapter aux priorités économiques qu'il se fixe¹ et en vue d'aligner le système fiscal sur les systèmes les plus modernes des pays développés².

I. Le contrôle fiscal au Maroc

1. Contexte :

Il est universellement admis que, dans un système axé sur la déclaration et le paiement spontané bénéficiant de la présomption de sincérité, le contrôle fiscal doit constituer la principale mission de l'administration fiscale. Plus fondamentalement et au-delà de la réparation de la transgression de la règle fiscale, l'action de contrôle fiscal en matière de dissuasion et de répression de la fraude contribue fortement à la promotion du civisme fiscal et au rétablissement de l'équité fiscale.

Désormais, le contrôle fiscal devient un corollaire indispensable du système déclaratif³.

Il est une mission qui puise sa légitimité dans le fait que :

- ✓ La fraude fiscale fausse inéluctablement les règles les plus élémentaires de la concurrence loyale ;
- ✓ La fraude fiscale entrave l'élargissement de l'assiette et aliène la poursuite du processus de la baisse des taux d'imposition enclenché par la réforme ;
- ✓ Un contribuable honnête supporte, à travers le maintien des taux d'imposition élevés, l'impôt du fraudeur.
- ✓ La fraude fiscale finit par s'apparenter à un véritable détournement des deniers publics si elle n'est pas appréhendée par l'administration dans le délai de reprise (prescription).

Par ailleurs, plusieurs acteurs intervenants dans le système fiscal d'un pays. Ils existent les contribuables, les entreprises, les administrations fiscales, les fiscalistes, les médias, etc...

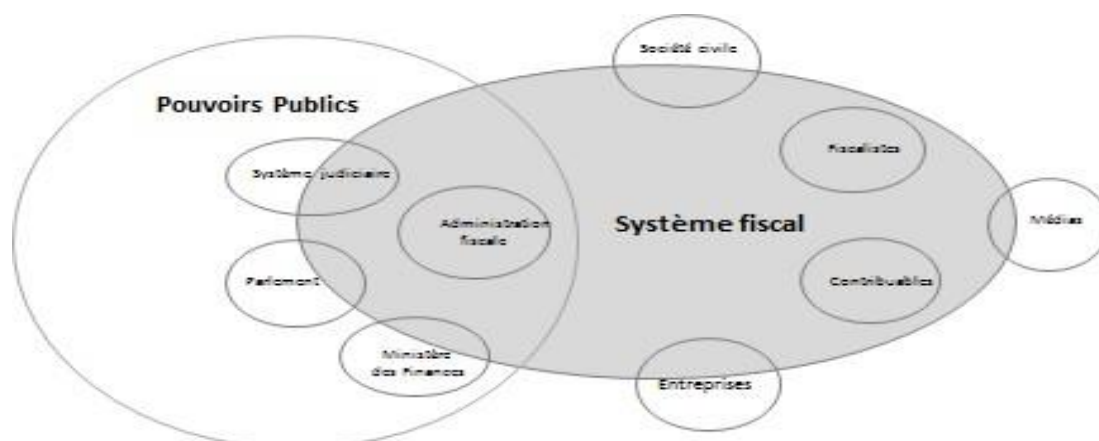
En effet, la performance d'un système fiscal nécessite l'implication des différentes parties prenantes pour sa modernisation.

¹ LAMBERT T. ; *La fiscalité des pays du Maghreb* ; REIDF n° 3/2018 ; BRUYLANT ; P. 331

² SBIHI M.; *Le système fiscal au Maroc*; REIDF n° 3/2018 ; BRUYLANT ; P. 350

³ Mohamed KESRAOUI ; *le contrôle fiscal* ; Editions cabinet KESRAOUI, 2017, p. 11

Figure 1 : Parties prenantes de la performance fiscale



Source : rapport FMI, OCDE, NU et WBG

C'est pourquoi, conscientes des effets négatifs induits par la fraude fiscale, véritable fléau social, les administrations fiscales gérant un système déclaratif à paiement spontané, affectent généralement 36 à 42% de leurs cadres au contrôle fiscal. La vérification de comptabilité peut porter soit sur tous les impôts et taxes afférents à la période non prescrite, soit sur un ou plusieurs impôts ou taxes ou quelques postes ou opérations déterminées figurant sur une déclaration et/ou ses annexes se rapportant à une partie ou à toute la période non prescrite.

Classiquement, on distingue le contrôle sur pièces et le contrôle sur place. **Le contrôle sur pièces** est un contrôle relativement succinct dont l'objet est de permettre aux agents de l'administration de s'assurer que les déclarations fiscales ne présentent pas d'incohérence notoire, ce contrôle devrait porter sur toutes les déclarations fiscales souscrites, ce contrôle sur pièces peut être renforcé par le recours au droit de constatation institué par le code général des impôts (article 210). **Le contrôle sur place** est un contrôle approfondi, il porte le nom de vérification de comptabilité normale ou simplifiée lorsqu'il concerne les entreprises, d'examen de l'ensemble de la situation fiscale personnelle lorsqu'elle est question du revenu global des particuliers et de droit de constatation qui s'opère de manière fortuite.

2. L'appréciation quantitative et qualitative du contrôle fiscal

En termes d'essai d'évaluation des missions du contrôle fiscal réalisées au Maroc, et selon le rapport du Conseil Economique Social et Environnemental⁴ et les rapports d'activité

⁴ CESE Maroc ; Un système fiscal, pilier pour le nouveau modèle de développement ; la commission permanente chargée des affaires économiques et des projets stratégiques; 2019

de la DGI pour les dernières années commencées de 2014⁵, on aperçoit, sur le plan quantitatif et qualitatif, que: Le rendement de contrôle fiscal sur place croît d'une manière importante enregistrant une hausse de 7% entre 2014 et 2015 avec une forte hausse de 42% entre 2015 et 2016 et une légère hausse de 9% entre 2016 et 2017. Entre 2017 et 2019, les recettes émanant de contrôle fiscal ont connu une tendance haussière relativement notable pour s'établir environ 8.6 milliards de dirhams en 2018 et 7,9⁶ milliards en 2019. Néanmoins, ce chiffre représente à peine 5,7% des recettes fiscales nettes de l'année 2018 qui s'élèvent à 149,7 milliards de dirhams et 5,2% pour des recettes fiscales de l'exercice 2019 de 151,3 milliards.

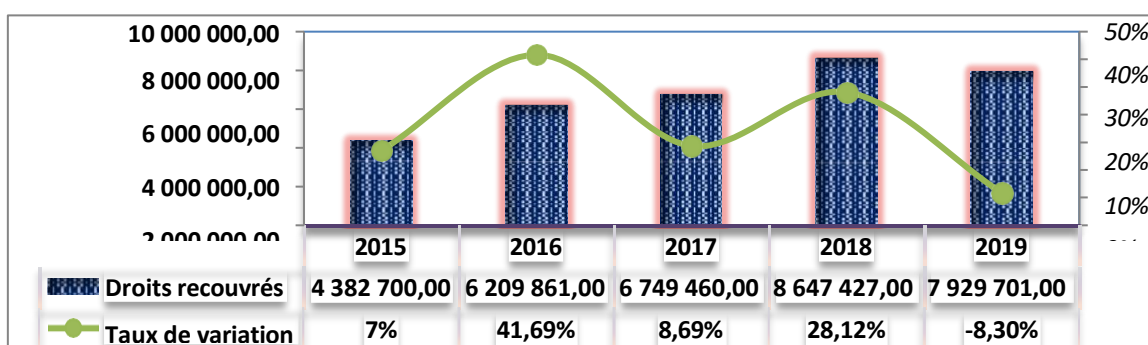
Nous avons limité notre analyse aux données statistiques du 2019 vue que les droits recouverts en 2020, en matière de contrôle sur place, sont principalement constitués des droits afférents aux accords conclus avec les contribuables se rapportant aux contrôles effectués antérieurement à la date de la déclaration de l'état d'urgence sanitaire qui représentent à peine 2 175 MDH, selon le dernier rapport d'activité de la DGI⁷.

Tableau 1 : Evolution du rendement financier du contrôle fiscal sur place (en milliers de DHS)

Désignation	2015	2016	2017	2018	2019	Moyenne
Droits recouverts	4 382 700,00	6 209 861,00	6 749 460,00	8 647 427,00	7 929 701,00	6 783 829,80
Variation	7% (par rapport 2014)	41,69%	8,69%	28,12%	-8,30%	17,55%

Source : Etabli par l'auteur sur la base des statistiques fournies par la DGI

Graphique 1 : Evolution du rendement financier du contrôle fiscal sur place (en milliers de DHS)



Source : Etabli par l'auteur sur la base des statistiques fournies par la DGI

⁵ Rapports disponibles sur le site www.tax.gov.ma

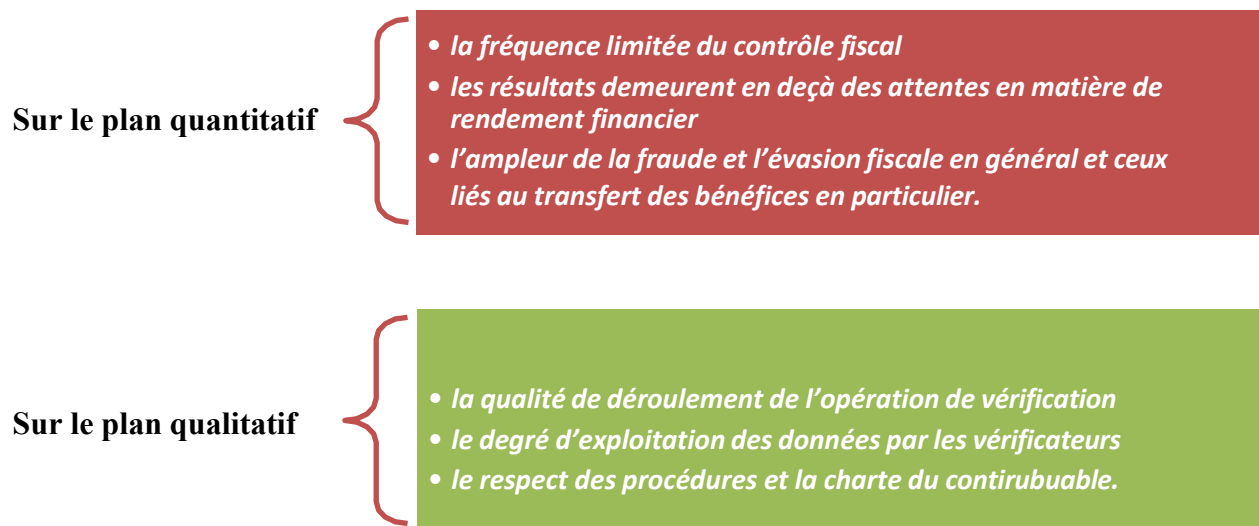
⁶ Les recettes additionnelles, résultant des opérations de contrôle sur place et sur pièces effectuées et donnant lieu à un recouvrement à l'amiable et/ou suite à une action de recouvrement forcé, s'élèvent à 14,27 milliards DHS.

⁷ DGI ; Rapport d'activité pour l'année 2020 ; 2021 ; P.16

L'analyse de ces chiffres montre que l'opération de contrôle fiscal certes n'arrive pas à jouer son rôle indispensable dans les recettes fiscales du trésor compte tenu de l'ampleur des sociétés dans le tissu économique marocain et en particulier, les sociétés et les filiales des groupes multinationaux. Néanmoins, ce rendement financier de contrôle fiscal est non négligeable malgré que les praticiens estiment qu'avec le rendement de contrôle sur place moyen de 6,7 milliards de dirhams entre 2015 et 2019⁸ ces chiffres demeurent insatisfaisants, compte tenu de l'ampleur de la fraude et l'évasion fiscales, en général et ceux liés au transfert des bénéfices, en particulier.

En somme, on aperçoit qu'en dépit de l'importance du rendement des contrôles fiscaux entamés par la direction générale des impôts, *les résultats demeurent en deçà des attentes*, ces derniers restent très **limités sur le côté quantitatif que qualitatif**. On peut conclure, que **le rôle dissuasif de contrôle fiscal**, reste très **borné** pour réprimer les pratiques de fraude et d'évasion fiscales. Ce constat est jugé, sur le plan quantitatif par **la fréquence limitée des missions de contrôle fiscal**, et sur le plan qualitatif, par **la qualité de déroulement** de l'opération de vérification, le respect des procédures et la charte du contribuable, le degré d'exploitation des données par les vérificateurs afin de s'approcher le plus possible à la réalité des revenus et bénéfices réalisés et éludés⁹.

Figure 2 : Evaluation quantitative et qualitative du contrôle fiscal



Source : Elaboration par l'auteur dans le cadre du présent article

⁸ DGI, rapport d'activité pour l'année 2019 ; p. 14

⁹ MOKHLIS et ZAABOUL ; le contrôle fiscal au Maroc : réalités et perspectives ; revue européenne et internationale de droit fiscal n° 3/2018 ; BRUYLANT ; p. 406

Or, au-delà de l'appréciation de contrôle fiscal sur la dimension juridique de la problématique étudiée, des différents déterminants impactent négativement la pertinence de l'opération de contrôle fiscal tels que la qualité de l'environnement de contrôle fiscal sur place, la fragilité de dispositif législatif aux situations de fraude et d'évasion fiscales et aux celles de transfert des bénéfices à l'étranger par les multinationales, l'absence des guides d'application, la défaillance du système d'information et de recoupement et la faible coordination interne et externe ainsi que le degré de compétences et qualifications des vérificateurs.

Pour les groupes multinationaux, nous observons, dans la pratique, l'optimisation fonctionnelle des opérations d'achat et de revente, les restructurations d'entreprises, la centralisation des actifs incorporels, l'optimisation financière via des pratiques de sous-capitalisation et l'exploitation des asymétries en matière de retenue à la source, le choix de l'allocation de certaines fonctions pour pratiquer des redevances en matière d'actifs incorporels¹⁰.

3. Degré de conformité du contrôle fiscal avec le cadre international

Un autre facteur essentiel de repenser le système de fiscalisation des opérateurs économiques en l'occurrence, celui de contrôle fiscal marocain se résume dans sa conformité ou non au cadre international, notamment, la pratique OCDE. En effet, revoir la fiscalité des zones d'accélération industrielles, élaborer des nouvelles dispositions pour la place financière « Casablanca Finance City », instaurer plus d'équité fiscale etc... font partie des mesures importantes que le Maroc entreprend depuis quelques temps dans le cadre de la neutralité fiscale, et pour in fine voir son nom retiré de la fameuse liste grise des Etats non coopératifs en matière fiscale de l'Union européenne.

Le système fiscal marocain se caractérise par son aspect évolutif. En effet, le Maroc s'inscrit dans un processus continu de réformes visant à s'adapter le mieux possible aux priorités économiques qu'il se fixe¹¹. Toutefois, le contrôle fiscal au Maroc se heurte de plusieurs limites et privations qui l'empêchent de jouer pleinement son rôle à l'issue des études des théoriciens et les conseillers fiscaux¹².

¹⁰ F. AUVIGNE, N. COLIN, P. PAINAULT, N. MASON-SCHULER, Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intragroupe, Ministère de l'Economie et des Finances, Inspection Générale des Finances, Note n° 2012-M-032-03, pp.1

¹¹ LAMBERT T. ; *La fiscalité des pays du Maghreb* ; REIDF n° 3/2018 ; BRUYLANT ; P. 331

II. Le législateur et la DGI encouragent la réforme du contrôle fiscal

Les fortes mutations que connaît le monde ces dernières années interpellent souvent les parties prenantes, les décideurs, les experts et les chercheurs de la finance publique au Maroc d'adopter une vision de rénovation du dispositif fiscal pour surmonter la problématique d'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Elles les invitent, désormais, à jeter un regard critique sur le système fiscal marocain consacré à la fiscalisation et le redressement fiscal des entreprises. L'objectif est d'envisager quelques mesures novatrices pour sa modernisation tant en gardant le point de bascule de l'efficacité avec la sécurité juridique des investisseurs.

1. *Le renforcement des moyens d'enquête et l'arsenal répressif de la DGI*

Le bilan de renforcement de la législation fiscale, au Maroc, se repose objectivement sur un équilibre entre les mesures légitimes de rétorsion et protection des contribuables. En effet, le Maroc a entrepris un vaste chantier de modernisation de l'architecture globale de sa fiscalité pour sa mise en conformité au cadre international.

a) **La conformité au cadre international :**

La loi de finances pour l'année 2017 a complété les dispositions des articles 213-V, 226 et 226 bis du CGI, afin d'instituer la notion de l'abus de droit en matière fiscale¹³. A travers ce renforcement du dispositif juridique de lutte contre certaines pratiques de fraude et d'évasion fiscales auxquelles recourent les contribuables, via des montages juridiques artificiels pour profiter indûment des avantages fiscaux, l'administration fiscale peut l'invoquer dans le cadre de contrôle fiscal des prix de transfert à l'instar du cas préconisé par les normes fiscales internationales.

La loi de finances pour l'année 2019¹⁴ a instauré la suppression du régime fiscal dérogatoire qui a 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 fonctionnement¹⁵, la suppression du régime fiscal de faveur prévu pour les banques 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.

¹² MOKHLIS et ZAABOUL ; *Le contrôle fiscal au Maroc : réalités et perspectives* ; revue européenne et internationale de droit fiscal n° 3/2018 ; BRUYLANT ; p. 406

¹³ DGI ; Note circulaire n° 727

¹⁴ Loi de finances n° 80-18 pour l'année budgétaire 2019

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 transfert¹⁶. L'adoption de la déclaration pays par pays serait une étape majeure et un outil puissant pour contrôler les grandes entreprises, c'est une véritable évolution.

La Loi de finances n°70-19 pour l'année budgétaire 2020 s'est fortement inspirée des recommandations des assises fiscales tenues le 03 et 04 mai 2019. A cet égard, elle a inclus les mesures suivantes :

- ✓ Modification du régime fiscal des sociétés de services ayant le statut «Casablanca Finance City» (CFC). De même, le régime fiscal des sièges régionaux ou internationaux ayant le statut CFC et des bureaux de représentation des sociétés non-résidentes disposant dudit statut a été modifié¹⁷.
- ✓ La révision du régime fiscal des zones franches d'exportation (ZFE) et le remplacement de l'expression «**zones franches d'exportation**» par «**zones d'accélération industrielle (ZAI)**» dans le CGI et dans les textes pris pour son application¹⁸;
- ✓ L'institution de l'obligation de déclaration de la répartition mondiale des bénéfices des groupes de sociétés multinationales, dite «**déclaration pays par pays**» suite à l'engagement du Maroc à mettre en œuvre la norme minimale de l'Action 13 de ce projet relatif à l'institution de la « déclaration pays par pays » suite à son adhésion au cadre inclusif pour la mise en œuvre du «Projet sur l'Erosion de la Base d'imposition et Transfert de Bénéfices » (BEPS), le 1er mars 2019.
- ✓ L'adaptation du cadre législatif régissant l'échange de renseignements à des fins fiscales aux normes internationales en complétant et modifiant les dispositions de l'article 214 (I et V) du CGI²⁰. Cette adaptation est issue de la ratification de la Convention relative à l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, le 17 avril 2019²¹, et la signature de l'accord multilatéral entre autorités compétentes pour l'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers, le 25 juin 2019.

¹⁵ CGI ; articles 2 (I-5° et III) et 8-IV ; 2018

¹⁶ CGI, article 210 et 214, année 2019.

¹⁷ DGI ; *Note circulaire n° 730*, première partie ; P.3

¹⁸ *Ibid.* ; P. 44

- ✓ L'adaptation du cadre législatif régissant l'échange de renseignements à des fins fiscales aux normes internationales en complétant et modifiant les dispositions de l'article 214 (I et V) du CGI²⁰. Cette adaptation est issue de la ratification de la Convention relative à l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, le 17 avril 2019²¹, et la signature de l'accord multilatéral entre autorités compétentes pour l'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers, le 25 juin 2019.

b) L'adhésion au cadre inclusif anti-BEPS :

Le Maroc a adhéré au cadre inclusif anti-BEPS le 1^{er} mars 2019, ce qui lui a procuré de se conformer aux cadre international et l'adoption des meilleures pratiques internationales dans la législation nationale à l'instar des standards minimums anti-BEPS qui vont favoriser, d'une part, l'amélioration de transparence à travers l'échange spontané ou sur demande de renseignements concernant certains décisions relatifs aux régimes préférentiels ou susceptibles de donner lieu à des préoccupations en matière de BEPS (action 5) et la mise en œuvre d'un échange de déclarations pays par pays (action 13) ; et d'autre part, l'efficacité des conventions fiscales bilatérales à travers l'insertion dans les conventions fiscales des dispositions contre le chalandage fiscal (action 6) et l'introduction d'une procédure amiable de règlement des différends (action 14).

Le Maroc a aussi participé activement dans la mise en œuvre des standards minimums su projet anti-BEPS. A ce titre, le Maroc a fait objet de l'examen par les pairs au titre des actions 5, 6 et 7 du BEPS²². Pour l'action 5, l'examen a été réalisé par le FHTP de l'OCDE pour les régimes suivants : ZFE, ZAI et CFC. Pour l'action 6, l'examen est fait sur la norme minimale relative l'utilisation abusive des conventions fiscales, les conventions conclues par le Maroc sont conformes à la norme minimale ; et pour l'action 7, l'évaluation de la pratique de règlement de différends a été réalisée a abouti, dans la première phase d'évaluation, à des recommandations à honorer par l'administration fiscale marocaine²³. Désormais, les réformes entreprises par le Maroc pour mettre en conformité son système fiscal marocain avec les normes internationales de bonne gouvernance et de transparence, et après l'appréciation du régime fiscal de CFC par l'OCDE, le 22 Février 2021, l'UE a enlevé officiellement le Maroc de sa liste grise des Etats et juridictions non coopératifs à des fins fiscales (MEF, 2021)²⁴.

¹⁹ *Ibid.* ; P.49

²⁰ *Ibid.* ; P.52

²¹ OCDE ; *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*, tableau des juridictions participantes ; http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf

²² DGI ; *Rapport d'activité* ; 2020 ; P. 53

c) Le développement de la coopération et l'assistance fiscales internationales :

Le Maroc a signé le 21 mai 2013 la convention amendée concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale²⁵, ratifiée le 22 mai 2019 et entrée en vigueur le 1^{er} septembre 2019. 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 financiers²⁶ (levée de secret bancaire²⁷).

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 fiscales²⁸.

L'adoption de ces mesures a favorisé à la DGI la possibilité de concentrer des recettes additionnelles générées du contrôle fiscal des grandes entreprises et autres personnes morales à hauteur de 81% des recettes du contrôle fiscal sur pièce²⁹.

²³ OCDE (2020); *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends - Rapport par les pairs de PA; Maroc (Phase 1) : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 14; Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*; Éditions OCDE; Paris; <https://doi.org/10.1787/486647f9-fr>

²⁴ CGEM, sur le lien suivant : <https://cgem.ma/fr/actualite-cgem/cgem---la-sortie-du-maroc-de-la-liste-grise-de-l-ue--un-nouvel-atout-pour-l-attractivite-du-royaume-2405>, consulté le 22 février 2021

²⁵ 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) ²⁶ Le Maroc a aussi implémenté la loi américaine Fatca dans sa réglementation.

²⁷ P. Saint-Amans, T. Jacques; *les perspectives de la fiscalité internationale*; article de revue de droit fiscal ; Lexisnexis SA n°39 ; 28 septembre 2017

²⁸ 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

2. L'amélioration de la sécurité juridique et le civisme fiscal

Les contribuables et principalement les sociétés multinationales, leur puissance économique et financière est tellement forte. Il est judicieux de parvenir à une fiscalité appropriée garantissant les droits des investisseurs et favorisant le consentement à l'impôt. Dans ce sens, le Maroc s'est engagé dans des tendances fiscales plus bénéfiques et mieux adaptées à l'économie mondialisée et ce par l'encadrement du pouvoir d'interprétation de l'administration fiscale.

a) L'adoption de la procédure d'accord préalable sur les prix de transfert

L'article 6 de la loi de finances pour 2015 a introduit la possibilité pour les entreprises imposables au Maroc et ayant des liens de dépendance avec des sociétés étrangères d'engager avec l'administration des impôts une « *procédure d'accord préalable sur les prix de transfert* »³⁰ conformément au principe de pleine concurrence. Ce renforcement permet d'assurer aux opérateurs économiques, notamment des sociétés multinationales opérant au Maroc, une sécurité juridique et une stabilité de l'environnement fiscal³¹. Cette mesure a été incarnée par la publication par la direction de la législation, des études et de la coopération internationale, entité chargée au sein de la DGI des accords préalables en matière des prix de transfert, de la note circulaire relative aux APP³² en vue de commenter les modalités de conclusion des APP définies dans le décret n° 2-16-571 du 03 juillet 2017 fixant les modalités de conclusion d'accord préalable sur les prix de transfert.

b) La documentation de la politique des prix de transfert et déclaration pays par pays

Selon l'article 210 du CGI, l'administration fiscale marocaine peut demander, lors de la vérification de la comptabilité ou lors d'une vérification ponctuelle à l'égard d'une entreprise exerçant son activité au Maroc et ayant associée à un groupe multinational, des renseignements d'ordre juridiques, économiques, managériales et fiscales permettant d'asseoir ou de contrôler les impôts, droits et taxes dus par cette société exploitée dans le territoire du royaume.

Cette obligation a été renforcée par une mesure instituée dans la LF 2019 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, à la date de début de la période de vérification de la comptabilité, par procédé électronique, une documentation conforme aux normes internationales permettant de justifier leur politique de prix de transfert.

requis 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. »

²⁹ DGI ; Rapport d'activité ; 2020 ; P. 18

³⁰ DGI ; Les modalités d'application des accords préalables sur les prix de transfert ; Décret n°2-16-571 ; B.O n°6596 ; 17 août 2017.

³¹ DGI ; Note circulaire n° 724

³² DGI ; Note circulaire relative aux APP ; n° 36/2018 D.E.L.C.I ; 14 décembre 2018

Ces nouvelles exigences de documentation, seront pour but de permettre à l'administration fiscale d'avoir une meilleure image des activités et des revenus des entreprises afin d'établir une analyse des risques des transactions entre entreprises liées en vue de contrôler efficacement les prix de transfert. En outre, elles permettent au contribuable de procéder lui-même à une évaluation préliminaire de sa politique en matière de prix de transfert.

c) La consultation préalable

La consultation préalable constitue une mesure novatrice en matière de renforcement de la sécurité juridique garantie au profit des investisseurs étrangers. Cette amélioration est très conséquente en matière de la promotion de la croissance économique mondiale, la paix fiscale et l'attraction des investisseurs étrangers. Elle est introduite par la loi des finances pour l'année budgétaire 2018. Elle vient de compléter la CGI par un nouvel article 234 quater offrant aux contribuables potentiels la possibilité de demander à l'administration fiscale, à priori, de préciser le traitement fiscal approprié, au cas d'espèce, à sa situation de fait relatif soit aux montages juridiques et financiers portant sur les projets d'investissement à réaliser, soit aux opérations de restructuration des entreprises et des groupes de sociétés situés au Maroc ou des opérations à réaliser entre entreprises situées au Maroc et ayant des liens de dépendance directs ou indirects³³.

a) La signature de la convention multilatérale

Au Maroc, la mise en œuvre effective des conventions fiscales bilatérales revêt une importance toute particulière du fait que le pays, dans les dernières années, accorde désormais une attention spécifique aux problèmes liés aux doubles impositions et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. En effet, la convention multilatérale constitue une occasion de moderniser et de rendre plus homogène le réseau conventionnel marocain. Ceci se traduit par le remplacement des textes existants par celui de l'instrument multilatéral. Ce dernier est très riche par des dispositions qui offrent des changements importants permettant de faire face à l'érosion de l'assiette imposable et le transfert de bénéfices. Il permettra à l'administration fiscale marocaine de donner plus de visibilité aux entreprises qui cherchent à apaiser leur inquiétude que suscitent les préconisations BEPS.

³³ DGI, note circulaire n° 728 ; p. 77

La signature officielle du Maroc de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfices, le 25 juin 2019, nous mène à penser que le temps opportun de répondre à l'optimisation fiscale agressive et régler les situations de double imposition s'est arrivé. La signature de l'accord multilatéral permettra désormais de donner sa pleine portée au dispositif en rendant possible l'échange automatique entre les administrations fiscales. Demain, l'administration fiscale marocaine n'aura plus besoin de formuler des demandes à ses administrations partenaires pour accéder à l'information. Elle l'aura reçue automatiquement.

Conclusion

A bien des égards, constituant une étape importante dans l'histoire de renforcement de contrôle fiscal au Maroc par la transposition dans la législation fiscale nationale des règles issues de cadre international en matière de lutte contre la fraude fiscale, le renforcement des mécanismes du contrôle fiscal et des règles favorisant la sécurité juridique des contribuables à l'instar de l'adoption du projet BEPS qui va permet d'impulser une nouvelle dynamique, propice à la mobilisation, pleine et entière, de l'expertise acquise par les autorités fiscales et au déploiement efficient des instruments, des outils de la régulation fiscale et d'imposition des bénéfices dans le territoire où la valeur a été créée. Ce package de renforcement est jugé comblant l'incroyable vide qu'avait laissé par le législateur fiscal marocain et qu'avait exploité depuis longtemps par les fraudeurs.

Les enseignements alarmants tirés à l'issue de notre étude terrain en matière des tendances de la fraude et l'évasion fiscales au Maroc incarnés par les insuffisances et les limites observées relatives aux opérations de contrôle fiscal cristallisent la nécessité de l'adoption imminente de ce package d'harmonisation, à l'échelle mondiale, des règles et pratiques d'appréciation de la politique des prix de transfert.

Le Maroc, qui quête l'équilibre approprié entre le maintien d'un système fiscal attractif et la mobilisation des recettes fiscales indispensables pour le financement des dépenses publiques essentielles, est tenu de mener une campagne d'assainissement sérieuse dans le domaine de contrôle fiscal afin de suivre le chemin de la réussite en matière de la lutte contre ce fléau. A ce titre, la DGI est censé envisager quelques mesures novatrices pour son amélioration en vue de se conformer au cadre international en matière de la lutte contre les pratiques BEPS et dupliquer les bonnes pratiques en matière de contrôle fiscal. Néanmoins, toute tentative de renforcer les mécanismes de contrôle fiscal par la dotation de l'administration fiscale des outils juridiques et administratifs permettant de préserver l'assiette fiscale contre l'érosion et le transfert à l'étranger devrait être pondérée par des considérations favorisant le climat des affaires.

Bibliographie

❖ Ouvrage

- ✓ ABOU ABDELJAOUAD M.; *Fiscalité appliquée à l'entreprise marocaine*; Editions Maghrébines ; 2011
- ✓ BENSOUDA N. ; *Analyse de la décision fiscale au Maroc* ; Editions la croisée des chemins ; 2010
- ✓ CARASCO.Y. P; *Prix de transfert et stratégie d'optimisation fiscale de la firme multinationale*; Collection l'esprit économique; L'Harmattan; 2017
- ✓ KESRAOUI M. ; *Le contrôle fiscal* ; Editions cabinet KESRAOUI, 2017

❖ 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.
- ✓ Eric Lesprit et Marie-Charlotte Mahieu; *La convention fiscale multilatérale, un outil juridique promoteur ?* ; Article de revue, bulletin fiscal n° 11/2017
- ✓ F. AUVIGNE, N. COLIN, P. PAINAULT, N. MASON-SCHULER, *Mission de comparaisons internationales sur la lutte contre l'évasion fiscale via les échanges économiques et financiers intragroupe*, Ministère de l'Economie et des Finances, IGF, Note n° 2012-M- 032-03
- ✓ LAMBERT T. ; *La fiscalité des pays du Maghreb* ; REIDF n° 3/2018 ; BRUYLANT
- ✓ MOKHLIS et ZAABOUL ; *Le contrôle fiscal au Maroc : réalités et perspectives* ; revue européenne et internationale de droit fiscal n° 3/2018 ; BRUYLANT
- ✓ 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
- ✓ SBIHI M.; *Le système fiscal au Maroc*; REIDF n° 3/2018 ; BRUYLANT

❖ Rapports

- ✓ CESE Maroc ; *Un système fiscal, pilier pour le nouveau modèle de développement* ; la commission permanente chargée des affaires économiques et des projets stratégiques; 2019
- ✓ 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)* ;

Bruxelles: https://eeas.europa.eu/sites/eeas/files/morocco_enp_ap_final_fr_0.pdf

- ✓ Direction générale des impôts, *Rapports d'activités 2016, 2017, 2018, 2019 et 2020*
- ✓ OCDE (2020); *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends - Rapport par les pairs de PA; Maroc (Phase 1) : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 14; Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices; Éditions OCDE; Paris; <https://doi.org/10.1787/486647f9-fr>*
- ✓ OCDE (2013) ; *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices; 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 bénéfices, 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 bénéfices. 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 bénéfices* », 2015.
- ✓ 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 (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)
- ✓ DGI ; *Les modalités d'application des accords préalables sur les prix de transfert* ; Décret n°2-16-571; B.O n°6596; 17 août 2017
- ✓ Lois de finances pour les années budgétaires 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 et 2021.
- ✓ Notes Circulaires n°717, 724, 725, 726, 727, 728, 729, 730 et 731 relatives aux dispositions fiscales des lois de finances