

## Les enjeux de la médiation et de l'arbitrage fiscal

Dans son discours prononcé en 2009, à l'occasion du 56<sup>e</sup> anniversaire de la Révolution du Roi et du Peuple, Sa Majesté le Roi Mohammed VI avait souligné la nécessité de « développer les modes alternatifs de règlement des différends comme la médiation, l'arbitrage et la conciliation ».

Le même message a été rappelé aux participants à la deuxième conférence internationale sur la justice, organisée à Marrakech les 21 et 22 octobre 2019, sous le thème : « Justice et investissement : défis et enjeux » en appelant une institutionnalisation des modes alternatifs de règlement des litiges.

Tout le monde a intérêt à repenser la régulation des litiges à l'amiable sans pour autant les remettre entre les mains d'un juge faisant figure d'autorité.

Il est difficile de prévoir les conséquences d'un recours judiciaire qui est souvent long, coûteux, stressant et à l'issue aléatoire. Et, quand on introduit un recours en justice, on ne sait pas quand et comment on va s'en sortir.

Il existe au Maroc la médiation inter et intra entreprises, la médiation bancaire, la médiation des assurances et la médiation sociale. La loi reconnaît la possibilité pour les parties à un conflit de régler, si elles le souhaitent, leur différend par voie de médiation ou toutes autres voies.

Cependant, les modes alternatifs de résolution des conflits peinent à s'installer au Maroc pour de multiples raisons, entre

autres, la carence en matière de formation, de communication, de sensibilisation tous azimuts ou encore de la pression exercée par des lobbys pour freiner sinon empêcher leur institutionnalisation.

Un projet dédié à l'arbitrage et à la médiation conventionnelle a été adopté le 5 mars 2020 par le Conseil de Gouvernement. Il constitue un code juridique à part entière, totalement séparé du Code de procédure civile.

### Pérennisation des partenariats

La médiation est devenue une branche à part entière, plus fréquemment utilisée parmi les modes alternatifs de règlement des différends. Aux États-Unis, elle est intégrée dans le système judiciaire depuis les années soixante.

En France, les réformes successives attestent la volonté réaffirmée des pouvoirs publics en faveur de la médiation. Citons pour mémoire, la Loi du 8 février 1995 qui a institué la médiation judiciaire dans le Code de procédure civile.

La médiation, comme l'arbitrage, suppose l'existence d'un litige et l'intervention d'un tiers dont la mission est d'œuvrer dans le sens de la résolution de ce litige.



**Mansour Belkheiri**  
Docteur d'Etat en fiscalité internationale, Professeur en droit des affaires  
Gérant du cabinet  
MBA-Stratégies fiscales

La médiation prend fin par une solution que les parties elles-mêmes ont négociée. Cette transaction est opposable aux parties et possède la force de la chose jugée, obligeant ainsi les parties à mettre en œuvre la solution négociée, objet de la transaction. Le Président du tribunal territorialement compétent est saisi par la suite pour y apposer la mention exécutoire.

### L'arbitrage fiscal

Il convient de souligner opportunément qu'en droit fiscal marocain, le recours à l'arbitrage fiscal est prohibé s'agissant d'un litige de nature fiscale. C'est ce qui ressort de la lecture de l'article 244 du CGI « les litiges relatifs à l'application de la loi fiscale ne peuvent faire l'objet d'arbitrage ».

### Règlement du contentieux fiscal

Il existe, toutefois, des instances qui statuent sur les litiges fiscaux qui leurs sont soumis par les contribuables conformément aux dispositions des articles 225 et 226 du CGI (cf. tableau ci-après). Il s'agit, en l'occurrence, de la Commission Locale de Taxation (CLT) et de la Commission Nationale de Recours Fiscal (CNRF).

Ces instances présentent des caractéristiques spécifiques en matière d'arbitrage :

- Elles sont des institutions publiques ;
- Elles sont présidées par des juges et non pas par des arbitres ;
- Elles statuent sur les litiges qui leur sont soumis (questions de fait) et doivent se déclarer incompétentes sur les questions de droit ;
- Elles rendent des décisions qui peuvent faire l'objet de recours judiciaires auprès du tribunal administratif aussi bien par le contribuable que par l'administration fiscale (art.242 du CGI).



### Le rôle du médiateur

Le médiateur fluidifie la communication et crée un espace de confiance. Il joue le rôle de garant pour accompagner les parties en conflit. Il facilite leur rapprochement pour les aider à trouver elles-mêmes une solution négociée à leur différend. Elles sont des acteurs et non pas des spectateurs pour la résolution de leurs litiges.

Le médiateur est un tiers, neutre, indépendant, impartial et formé à la médiation. Il ne décide pas et ne tranche pas non plus sur les litiges entre les parties. Il n'est pas un juge qui tranche les litiges selon la règle de droit en vigueur, dans les limites des demandes dont il est saisi, ni un avocat, ni un expert, ni un arbitre. Il n'a aucun pouvoir pour imposer quoi que ce soit pour les parties.

»»» La Loi de Finances 2020 a mis en place un cadre légal obligatoire, au lieu du cadre formel qui existait auparavant, pour engager une procédure de débat oral et contradictoire en matière de contrôle fiscal entre l'administration fiscale et le contribuable. Une telle mesure a pour intérêt : le renforcement des garanties accordées aux contribuables, la sécurisation des redressements résultants du contrôle fiscal. Cela facilite la conclusion des accords et le dénouement des contentieux, sans emprunter les voies de recours notamment administratif (commissions d'arbitrage CLT et CNRF) ou judiciaire (tribunal administratif).

Dans ce débat oral et contradictoire, il n'y a que l'administration face au contribuable. Il n'y a pas de tiers, médiateur ou arbitre, entre les parties pour fluidifier la communication et faciliter, éventuellement, la conclusion d'un accord. Chaque partie défend sa position. Bien entendu, l'administration veille à la conformité fiscale et à la bonne application de la législation et de la réglementation en vigueur. Le contribuable, de son côté, avec ou sans son représentant légal ou son conseil, défend et argumente sa position, avec des pièces justificatives à l'appui.

La conclusion éventuelle d'un accord est considérée comme définitive et irrévocable. Ce dernier vaut désistement des parties signataires (administration fiscale, contribuable) de tous les recours devant les commissions (CLT, CNRF), le contentieux administratif et le tribunal administratif.

## Le conseiller fiscal

Le conseiller fiscal est mandaté par le contribuable pour effectuer une mission précise et ciblée auprès de l'administration, à titre d'exemple, le règlement d'un contentieux fiscal. Il doit être doté d'une longue expérience et d'une grande expertise en matière fiscale pour mieux défendre les intérêts de ses partenaires dans un cadre professionnel de partenariat et de transparence. À ce jour, la profession de conseil fiscal n'a pas de statut propre. Elle n'est pas encore encadrée par un texte législatif, comme celle de la médiation et de l'arbitrage.

## Spécificités de l'arbitrage fiscal international

L'arbitrage fiscal international ne constitue pas une alternative ou un recours supplémentaire, mais un prolongement de la procédure amiable. La résolution d'un cas présenté reste le fruit de la procédure amiable, alors que la résolution d'une question particulière empêchant un accord fait l'objet d'une procédure d'arbitrage.

États, l'arbitrage en tant que moyen de résolution des problèmes de double imposition est encore à un stade précoce de son développement. D'ailleurs, de nombreuses conventions fiscales bilatérales ne prévoient toujours pas de recours à l'arbitrage.

Il convient de rappeler que les conventions fiscales (dont le rôle est la répartition du droit d'imposer, la lutte contre la double imposition et la fraude

## « Dans de nombreux États, l'arbitrage en tant que moyen de résolution des problèmes de double imposition est encore à un stade précoce de son développement. »

L'arbitrage international ne se limite pas uniquement aux traités d'investissements et aux contrats commerciaux, mais, récemment, il a été élargi à la résolution des problèmes relatifs à la double imposition. Dans de nombreux

et l'évasion fiscale entre pays) prévoient des procédures amiables (article 25 de la convention modèle OCDE) pour le règlement des conflits entre pays. Il s'agit d'une démarche bilatérale qui est à l'initiative des États.

Commission Locale de Taxation et Commission Nationale de Recours Fiscal		
Désignation	Commission Locale de Taxation	Commission Nationale de Recours Fiscal
<b>Siège</b>	Elle est instituée par l'administration qui en fixe le siège et le ressort. Son siège social relève de sa compétence territoriale	Elle est placée sous l'autorité directe du Chef de Gouvernement. Elle traite tous les recours du territoire national. Elle siège de manière permanente à Rabat
<b>Compétence</b>	Elle statue sur les recours suivants : <ul style="list-style-type: none"> <li>• La vérification de comptabilité des contribuables, dont le chiffre d'affaires déclaré est inférieur à dix (10) millions de dirhams ;</li> <li>• Les rectifications en matière de revenus.</li> </ul>	Elle statue sur : <ul style="list-style-type: none"> <li>• La vérification de comptabilité des contribuables dont le chiffre d'affaires déclaré, est égal ou supérieur à dix (10) millions de dirhams ;</li> <li>• L'examen d'ensemble de la situation fiscale -Les recours pour lesquels les C.L.T n'ont pas pris de décision dans le délai de douze (12) mois.</li> <li>• Les rectifications des bases d'imposition pour lesquelles l'administration invoque l'abus de droit.</li> </ul>
<b>Présidence</b>	La présidence de la CLT est assurée par un magistrat.	La présidence et le fonctionnement de la CNRF sont assurés par un magistrat désigné par le chef du gouvernement sur proposition du Conseil Supérieur du Pouvoir Judiciaire (Article 6 de la LF n° 70-19 pour l'année budgétaire 2020) et non pas par le Ministre de la Justice
<b>Composition</b>	La CLT est composée d'un magistrat, président la séance, un représentant du gouverneur, un secrétaire-rapporteur qui représente le chef du service local des impôts et un représentant du contribuable appartenant à la branche d'activité la plus représentative.	La CNRF est composée par sept sous-commissions délibérantes. Chacune d'elle comprend un magistrat, qui préside, deux fonctionnaires, deux représentants des contribuables, un secrétaire rapporteur à voix consultative.

En 1990, la convention d'arbitrage de l'Union européenne a été adoptée en matière de prix de transfert afin de résoudre les différends relatifs à la double imposition frappant des entreprises localisées dans différents États membres. La procédure comporte une procédure amiable préalable suivie, en cas d'échec, d'une procédure arbitrale dans les cas où les gouvernements ne parviennent pas à trouver un accord dans un délai raisonnable.

Souvent, certaines entreprises étrangères imposent l'insertion dans les contrats de partenariats de clauses compromissoires pour sécuriser leur investissement et se prémunir contre d'éventuels conflits d'interprétation, d'exécution, de recouvrement ou autres. Ceci exclut de facto la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire.

Elles exigent même que le tribunal d'arbitrage soit installé dans un pays de leur propre choix (France, Suisse, Espagne, États-Unis ou autres), pour en tirer le meilleur profit. Compte tenu de l'internationalisation des entreprises, des engagements pris par le Maroc dans le cadre des traités d'investissements et de partenariats, la mise en place d'une structure appropriée dédiée aux modes alternatifs

## Le pouvoir de l'arbitre fiscal international

L'arbitre fiscal possède une expertise et une expérience en matière de fiscalité internationale. Ce qui n'est pas le cas d'un médiateur formé juste à la médiation.

Il est impartial et indépendant de toutes les parties notamment les autorités compétentes, les administrations fiscales et les Ministères des Finances des États contractants. L'impartialité des arbitres ne signifie, toutefois, pas que la nature de l'arbitrage fiscal international se rapproche de celle de l'arbitrage commercial.

Les arbitres participent à une commission d'arbitrage, non à un tribunal arbitral. La décision qu'ils prennent ne s'assimile pas à une sentence comparable à celle prononcée par des arbitres commerciaux. C'est dire que les arbitres disposent d'un pouvoir très limité et ne peuvent pas, en principe, trancher le litige entre États de la façon qu'ils estiment la plus appropriée.

de résolution des conflits devient de plus en plus indispensable.

D'ailleurs, le Maroc est en pleine diversification-consolidation des relations avec des partenaires étrangers. Beaucoup de sociétés marocaines ont déjà délocalisé leurs filiales ou succursales ou sont en pleine délocalisation, en Afrique ou ailleurs.

L'institutionnalisation des modes alternatifs de résolution des conflits, autre-

ment que par la justice, est vivement souhaitable, ne serait-ce que, pour offrir plus de garanties et de sécurité aux investisseurs.

Bien entendu, l'existence d'une justice irréprochable et, en parallèle, les modes de règlement des litiges alternatifs contribuent à la consolidation de l'État de droit, à la bonne gouvernance, à la sécurisation de l'investissement et, par conséquent, à l'amélioration du climat des affaires. ✱

