

ROYAUME DU MAROC



**Direction Générale des
Impôts**



المملكة المغربية



المديرية العامة للضرائب

L'article 6 de la loi de finances (L.F.) n° 73-16 pour l'année budgétaire 2017 promulguée par le dahir n°1-17-13 du 14 ramadan 1438 (9 juin 2017) a modifié et complété les dispositions du Code Général des Impôts (C.G.I.) par de nouvelles mesures fiscales qui s'inscrivent dans le cadre de la poursuite de la mise en œuvre des propositions issues des assises nationales sur la fiscalité tenues les 29 et 30 avril 2013.

Ces mesures s'articulent autour des trois axes principaux suivants :

- ✓ l'encouragement de l'investissement et l'amélioration de la compétitivité des entreprises ;
- ✓ le renforcement de l'équité fiscale ;
- ✓ la clarification et l'harmonisation du texte fiscal.

Ainsi, les mesures d'encouragement de l'investissement et d'amélioration de la compétitivité des entreprises concernent :

- ✓ l'institution d'un régime de transparence fiscale au profit des Organismes de Placement Collectif Immobilier (OPCI) ;
- ✓ l'institution d'une neutralité fiscale temporaire au titre des opérations d'apport d'immeubles à un OPCI ;
- ✓ l'exonération des sociétés industrielles nouvellement créées pendant une durée de 5 ans ;
- ✓ l'institution d'une réduction permanente d'impôt en cas d'introduction en bourse ;
- ✓ l'institution permanente du régime de faveur de fusion et de scission;
- ✓ l'institution de la neutralité fiscale en matière d'IS, pour les opérations de transfert des biens d'investissement entre les sociétés membres d'un groupe ;
- ✓ la clarification du régime fiscal des entreprises installées dans les zones franches d'exportation ;
- ✓ l'institution d'un régime de neutralité fiscale pour les cessions d'immeubles réalisés dans le cadre de contrat de vente à réméré entre professionnels ;
- ✓ l'étalement en matière d'IS de l'imposition des subventions d'investissement affectées à l'acquisition des terrains ;
- ✓ l'encouragement des opérations d'exportation réalisées par l'intermédiaire des entreprises installées dans les zones franches d'exportation ou par des entreprises installées en dehors de ces zones;
- ✓ l'extension de l'avantage de l'export à l'exportateur indirect.

Quant aux mesures de renforcement de l'équité fiscale, elles ont concerné:

- ✓ le renforcement du Pouvoir d'appréciation de l'administration par une disposition anti-abus.

- ✓ l'élargissement des compétences de la CNRF aux recours relatifs aux redressements pour abus de droit.
- ✓ l'institution de la «Commission consultative des recours pour abus de droit »
- ✓ l'institution de sanctions pour non conservation des documents comptables ou des copies de ces documents pendant dix ans.

Enfin, les mesures de clarification et d'harmonisation du texte fiscal ont trait aux essentiellement points suivants :

- ✓ la clarification des modalités de restitution de l'IS, en cas de cessation d'activité ;
- ✓ l'actualisation de la rédaction du paragraphe III de l'article 165 relatif au non cumul des avantages ;
- ✓ la clarification des modalités d'option à l'IS pour les sociétés existantes ;
- ✓ la clarification des dispositions relatives au non cumul des avantages fiscaux ;
- ✓ l'actualisation des dispositions de l'article 146 (alinéa 2) avec les dispositions du paragraphe VIII de l'article 145 du CGI ;
- ✓ l'harmonisation des sanctions concernant des infractions pour défaillance en matière d'obligations déclaratives ;
- ✓ l'harmonisation des dispositions des articles 220-VIII et 221-IV avec ceux de l'article 212-I pour précompter le délai imparti à l'Administration pour communiquer au contribuable l'avis de vérification accompagné de la charte du contribuable ;
- ✓ La clarification des bases d'imposition retenues en cas de litiges portant sur des questions de droit pour lesquelles la CLT ou CNRF se sont déclarées incompétentes ;
- ✓ La réparation d'une omission dans la version arabe de l'article 225-I concernant le seuil limite de chiffre d'affaires des requêtes relevant de la commission locale de taxation.

Les différentes mesures énumérées ci-dessus sont commentées dans la présente note circulaire selon le plan suivant :

- I-** Mesures spécifiques à l'impôt sur les sociétés ;
- II-** Mesures spécifiques à l'impôt général sur le revenu ;
- III-** Mesures spécifiques à la taxe sur la valeur ajoutée ;
- IV-** Mesures spécifiques aux droits d'enregistrement ;
- V-** Mesures spécifiques aux droits de timbre ;
- VI-** Mesures spécifiques à la taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles ;
- VII-** Mesures communes à l'IS et à l'IR ;
- VIII-** Mesures communes à l'IS, à l'IR et à la TVA ;

IX- Mesures communes à tous les impôts, droits et taxes.

I.- MESURES SPECIFIQUES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES

Ces mesures concernent :

- la clarification des modalités d'option à l'IS pour les sociétés existantes ;
- l'institution d'un régime de transparence fiscale au profit des Organismes de Placement Collectif Immobilier (OPCI) ;
- l'exonération des sociétés industrielles nouvellement créées pendant 5 ans ;
- l'institution d'une réduction permanente d'impôt en cas d'introduction en bourse ;
- la clarification du traitement des subventions d'investissement affectées à l'acquisition des terrains ;
- le regroupement de certaines opérations financières considérées comme des produits non imposables ;
- l'extension de la neutralité en matière d'IS aux opérations de prêt des certificats sukuk ;
- l'extension de la neutralité fiscale aux opérations de cession de tous les éléments de l'actif éligibles à la titrisation ;
- l'institution d'un régime de neutralité fiscale pour les cessions d'immeubles réalisées dans le cadre de contrat de vente à réméré entre professionnels ;
- l'institution d'un régime d'incitation fiscale aux opérations de restructuration des groupes de sociétés ;
- l'institution d'un régime fiscal particulier permanent au profit des opérations de fusion et de scission de sociétés ;
- la clarification des modalités de restitution de l'IS en cas de cessation d'activité.

1- Clarification des modalités d'option à l'IS pour les sociétés existantes

Avant l'entrée en vigueur de la L.F. pour l'année budgétaire 2017, les dispositions de l'article 2-II du CGI relatives à l'option pour l'IS concernaient uniquement les sociétés nouvellement créées, en précisant que celles-ci doivent choisir cette option et la mentionner sur la déclaration d'existence prévue à l'article 148 du CGI ou bien en formuler la demande par écrit.

Aussi, ces dispositions ne prévoyaient pas expressément la possibilité d'opter en cours d'exploitation, pour l'IS en ce qui concerne les sociétés existantes soumises depuis le début de leurs activités à l'IR selon le régime du résultat net réel. Il s'agit en fait des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple constituées au Maroc et ne comprenant que des personnes physiques ainsi que des sociétés en participation.

Pour permettre expressément à ces sociétés d'opter pour l'imposition en matière d'IS, l'article 6 de la L.F. pour l'année budgétaire 2017 a complété les dispositions du paragraphe II de l'article 2 du C.G.I. en précisant que les sociétés précitées soumises initialement à l'IR qui désirent opter pour l'imposition en matière d'IS, y sont désormais autorisées expressément. Elles doivent à ce titre formuler ladite option dans les quatre (4) mois qui suivent la clôture de leur dernier exercice, soit avant l'expiration du délai légal de dépôt de la déclaration de l'IR au titre du régime RNR et RNS.

Cette option doit être mentionnée sur une demande établie sur ou d'après un imprimé-modèle établi par l'administration, remise contre récépissé ou adressée par lettre recommandée avec accusé de réception au service local des impôts du lieu de leur domicile fiscal ou de leur principal établissement.

2- Institution d'un régime de transparence fiscale au profit des Organismes de Placement Collectif Immobilier (OPCI)

Dans le but d'encourager la mobilisation de l'épargne longue et l'orienter vers le financement du locatif professionnel, l'article 6 de la L.F. pour l'année budgétaire 2017 a complété les dispositions des articles 6- I (A- 31 et C-1° et 2°) et 7-XI du CGI en instaurant au profit des Organismes de Placement Collectif Immobilier (OPCI) un régime de transparence fiscale, au titre de leurs activités relatives à la location de locaux construits à usage professionnel.

A- Cadre juridique régissant les OPCI

L'article 1^{er} de la loi n° 70-14 définit les Organismes de Placement Collectif Immobilier (O.P.C.I) comme des véhicules d'investissement ayant pour objet **principal**, la construction ou l'acquisition d'immeubles exclusivement en vue de leur location ainsi que toutes opérations nécessaires à leur usage ou leur vente.

Ces organismes peuvent réaliser dans ces immeubles, les travaux de toute nature, notamment, les opérations afférentes à leur construction, leur rénovation et leur réhabilitation en vue de leur location.

A titre **accessoire**, ces organismes peuvent également gérer des instruments financiers.

Il importe toutefois de souligner que l'article 1^{er} de la loi n° 70-14 précitée a précisé qu'en aucun cas les actifs immobiliers ne peuvent être acquis par les OPCI exclusivement en vue de leur revente. La cession d'un bien immeuble constitue ainsi une opération tout à fait exceptionnelle ne pouvant aucunement se rattacher à l'objet social de l'OPCI.

En vertu de l'article 3 la loi n° 70-14 précitée, les actifs des OPCI sont constitués, notamment par :

- les biens immeubles immatriculés acquis ou construits en vue de la location, les immeubles en l'état futur d'achèvement destinés à la location ainsi que les droits réels dont la liste est fixée par voie réglementaire ;
- tout droit réel conféré par un titre ou par un bail à raison d'occupation d'une dépendance du domaine public de l'Etat, d'une collectivité territoriale et d'un établissement sur les ouvrages, constructions et installations de caractère immobilier réalisées sur cette dépendance ou relevant d'un droit étranger ;
- les titres de capital, certificats de sukuk, droits, créances ou titres de créances, donnant accès directement au capital social des sociétés à prépondérance immobilière, à l'exclusion des sociétés de personnes et des sociétés civiles.

Les OPCI prennent la forme :

- soit d'un Fonds de Placement Immobilier (FPI), copropriété n'ayant pas la personnalité morale ;
- soit d'une Société de Placement immobilier (SPI), société anonyme à capital variable.

Sur le plan fiscal, compte tenu de la similitude du régime juridique des OPCI avec les autres véhicules de financement, notamment, les organisme de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM), l'article 6 de la loi de finances n° 73-16 précitée a prévu en leur faveur un régime de transparence fiscale.

B- Avantages fiscaux accordés aux OPCI

Le régime de transparence fiscale précitée se traduit par l'octroi aux OPCI des avantages suivants:

a- Exonération des bénéfices réalisés par les OPCI

L'article 6 de la loi de finances n° 73-16 précitée a complété les dispositions de l'article 6- I-A du CGI par un alinéa 31° pour prévoir l'exonération totale permanente de l'impôt sur les sociétés au profit des OPCI, au titre de leurs bénéfices correspondant aux produits provenant de la location d'immeubles construits à usage professionnel.

Par location d'immeuble à usage professionnel il y a lieu d'entendre la location portant sur tout immeuble destiné soit à l'exercice d'une activité de nature commerciale, industrielle, artisanale soit à l'exercice d'une activité de prestations de services ou d'une profession libérale, à l'exception des locations portant sur des locaux à usage d'habitation.

A ce titre, il y a lieu de signaler qu'à l'instar des OPCVM, le régime de transparence fiscale permet aux OPCI de bénéficier également de l'exonération de l'IS, au titre de leur activité secondaire liée à la gestion des instruments financiers,

dès lors qu'elle est autorisée à titre accessoire par les dispositions de la loi n° 70-14 précitée.

Ainsi, l'exonération de l'IS s'applique à tous les produits liés la gestion des instruments financiers, constitués par les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés, les produits de placements à revenus fixes et les plus-values de cession de valeurs mobilières.

b- Exonération des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés perçus par les OPCI

L'article 6 de la loi de finances n° 73-16 précitée a complété les dispositions de l'article 6-I-C-1° du CGI par :

- l'exonération permanente de l'IS retenu à la source sur les dividendes perçus par les OPCI ;
- l'exonération permanente de l'IS retenu à la source sur les sommes provenant des prélèvements sur les bénéfices pour le rachat d'actions ou de parts sociales des OPCI.

c- Exonération des produits de placements à revenus fixes perçus par les OPCI

L'article 6 de la loi de finances n° 73-16 précité a complété l'article 6-I-C-2° du CGI par l'exonération permanente de l'IS retenu à la source sur les intérêts et autres produits similaires servis aux OPCI.

C- Conditions du bénéfice des avantages fiscaux des OPCI

L'article 6 de la loi de finances n° 73-16 précité a complété l'article 7 du CGI par le paragraphe XI qui prévoit que le bénéfice des exonérations prévues par les dispositions de l'article 6-I (A et C) au profit des OPCI est subordonné au respect des conditions suivantes :

- l'évaluation des éléments apportés à ces organismes par un commissaire aux apports choisi parmi les personnes habilitées à exercer les fonctions de commissaires aux comptes ;
- la conservation des éléments apportés auxdits organismes pendant une durée d'au moins dix (10) ans à compter de la date dudit apport ;
- la distribution de :
 - 85% au moins du résultat de l'exercice afférent à la location des immeubles construits à usage professionnel ;
 - 100% des produits des actions, des parts sociales et des revenus assimilés perçus ;
 - 100% des produits de placements à revenu fixe perçus;

- 60% au moins de la plus-value réalisée au titre de la cession des valeurs mobilières.

Il est rappelé qu'en vertu des dispositions de l'article 6-I-A (dernier alinéa) du CGI, tel que complétées par la loi de finances n° 73-16 susvisée, les OPCI peuvent également bénéficier de l'exonération de l'IS au titre des plus-values de cession de valeurs mobilières.

D- Traitement des produits perçus par les porteurs des titres d'OPCI

L'article 6 de la loi de finances n° 73-16 précité a complété les dispositions de l'article 13-IX et 14-I du CGI pour préciser que les produits perçus par les porteurs de titres OPCI restent soumis aux règles de droit commun applicables aux produits des actions, parts sociales et revenus assimilés et aux produits de placements à revenus fixes.

En effet, conformément aux dispositions de l'article 13-IX du CGI, les produits distribués par les OPCI, en tant que dividendes, sont traités fiscalement comme suit:

- lorsque ces produits sont versés à des personnes morales soumises à l'IS, ils bénéficient de l'exonération de la retenue à la source visée à l'article 6-I-C-1° du CGI et sont compris dans les produits financiers de la société bénéficiaire avec un abattement de 100% ;
- lorsqu'ils sont versés à des personnes physiques, ces produits sont soumis à la retenue à la source au taux de 15%.

Concernant les produits de placements à revenu fixes servis par les OPCI à des personnes morales ou physiques, le taux de la retenue à la source est fixé comme suit :

- 20% avec droit d'imputation, si les personnes bénéficiaires sont soumises à l'IS ou à l'IR selon le régime du résultat net réel (RNR) ou celui du résultat net simplifié (RNS) ;
- 30%, en ce qui concerne les bénéficiaires personnes physiques autres que celles visées ci-dessus.

3- Exonération des sociétés industrielles nouvellement créées pendant cinq (5) ans.

Pour contribuer à l'effort de développement de l'investissement et mettre en œuvre le plan d'accélération industrielle, l'article 6 de la loi de finances n° 73-16 précitée a complété les dispositions de l'article 6 (II-B-4°) en instituant une exonération totale temporaire de l'impôt sur les sociétés en faveur des sociétés industrielles nouvellement créées et ce, pendant les cinq (5) premiers exercices consécutifs à compter de la date du début de leur exploitation.

Les activités industrielles éligibles à cet avantage fiscal seront fixées par voie réglementaire.

Date d'effet :

Le paragraphe V de l'article 6 de la loi de finances n° 73-16 précitée a prévu que les nouvelles dispositions de l'article 6 (II-B-4°) du CGI précitées sont applicables aux sociétés industrielles créées à compter de la date de publication de la loi de finances au bulletin officiel, soit à compter du 12 juin 2017, au titre des investissements réalisés à compter de cette date.

Il est à rappeler que les entreprises industrielles créées entre 1^{er} janvier et la date de publication de la loi de finances au BO le 12 juin 2017 demeurent éligibles à l'exonération quinquennale en vertu du décret n°2-16-1011 du 31 décembre 2016 pris pour l'application

4- Institution d'une réduction permanente d'impôt en cas d'introduction en bourse

L'article 8 de la L.F. pour l'année 2001 avait institué une réduction temporaire de l'impôt sur les sociétés pour une durée de trois (3) ans, du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2003, au profit des sociétés dont les titres sont introduits en bourse par ouverture ou augmentation de capital.

Cette réduction a été prorogée successivement jusqu'au 31 décembre 2016, par les lois de finances pour les années 2004, 2007, 2010 et 2013.

Afin de dynamiser le marché boursier, la L.F. n° 73-16 précitée a complété l'article 6 du C.G.I. par un paragraphe III pour instituer à titre permanent, l'avantage de la réduction d'impôt au profit des sociétés qui s'introduisent en bourse .

A- Sociétés éligibles

Bénéficient de la réduction d'impôt précitée, toutes les sociétés soumises à l'IS qui introduisent leurs titres en bourse par ouverture ou par augmentation de leur capital.

Il est rappelé que les conditions d'introduction en bourse sont fixées dans le règlement général de la bourse des valeurs, conformément aux dispositions de l'article 2 de la loi n° 19-14 relative à la bourse des valeurs, aux sociétés de bourse et aux conseillers en investissement financier, promulguée par le dahir n° 1-16-151 du 21 kaada 1437(25 août 2016).

B- Sociétés exclues du bénéfice de la réduction

Sont exclus du bénéfice de la réduction d'impôt précitée:

- les établissements de crédit et organismes assimilés, y compris les sociétés de financement ;
- les entreprises d'assurances et de réassurances ;

- les sociétés concessionnaires de services publics ;
- les sociétés dont le capital est détenu totalement ou partiellement par l'Etat ou une collectivité publique ou par une société dont le capital est détenu à hauteur d'au moins 50% par une collectivité publique.

C- Taux de la réduction accordée

Le taux de la réduction est fixé comme suit :

- **25%** pour les sociétés qui introduisent leurs titres de capital en bourse par ouverture de leur capital au public et ce, par la cession d'actions existantes ;
- **50%** pour les sociétés qui introduisent leurs titres en bourse par augmentation de leur capital d'au moins 20%, avec abandon du droit préférentiel de souscription destinée à être diffusée dans le public, concomitamment à l'introduction en bourse desdites sociétés.

NB : Les réductions précitées s'appliquent sur le montant de l'IS calculé au taux en vigueur au titre de chaque exercice concerné par la réduction.

D- Condition du bénéfice de la réduction

Pour bénéficier de la réduction d'impôt précitée, les sociétés doivent fournir au service local des impôts du lieu de leur siège social ou de leur principal établissement, en même temps que la déclaration du résultat fiscal et du chiffre d'affaires, une attestation d'inscription à la cote de la bourse des valeurs délivrée par la société gestionnaire visée à l'article 4 de la loi n° 19-14 précitée.

E- Limite du bénéfice de l'avantage

Par dérogation aux dispositions de l'article 232 du C.G.I. relatives au délai de prescription, la radiation de la cote de la bourse des actions des sociétés ayant bénéficié de ladite réduction, avant l'expiration d'un délai de dix (10) ans qui court à compter de la date de leur inscription à la cote, entraîne la déchéance de la réduction d'impôt précitée et le paiement du complément d'impôt sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations de retard prévues à l'article 208 du C.G.I.

En vertu des dispositions de l'article 19 de la loi n° 19-14 précitée, la radiation des titres de capital de la cote de la Bourse des valeurs peut intervenir à la demande de l'émetteur concerné ou à l'initiative de la société gestionnaire.

Les événements qui peuvent entraîner la décision de radiation sont :

- le non respect des conditions de séjour à la cote de la bourse des valeurs ;
- le manque de liquidité du titre concerné ;
- le non respect de la résolution adoptée par l'assemblée générale ordinaire de mise en paiement de dividendes.

Selon l'article 20 la loi n° 19-14 précitée, la radiation des titres de la cote de la Bourse des valeurs peut également être prononcée par la société gestionnaire, à la demande de l'autorité marocaine du marché des capitaux (AMMC), notamment lorsque l'émetteur concerné ne respecte pas les dispositions de la loi 44-12 relative à l'appel public à l'épargne et aux informations exigées des personnes morales et organismes faisant appel public à l'épargne.

Toutefois, au cas où la société produit une attestation délivrée par la société gestionnaire visée à l'article 4 de la loi n° 19-14 sus mentionnée, justifiant que la radiation des actions de la société a eu lieu pour des motifs non imputables à la société, la déchéance de la réduction d'impôt prend effet à partir de l'année de la radiation. Dans ce cas, les avantages fiscaux restent acquis pour la période antérieure.

F- Obligations déclaratives

La société gestionnaire de la bourse est tenue de communiquer annuellement à l'administration fiscale la liste des sociétés dont les actions sont radiées de la bourse et ce, dans les quarante cinq (45) jours qui suivent la date de la radiation, sous peine de l'application des sanctions prévues à l'article 185 du CGI.

G- Abrogation

Suite à l'insertion de ce régime d'une manière permanente à l'article 6-III du code général des impôts, les dispositions de l'article 247-XI du même code, qui prévoyaient l'application de ce régime jusqu'au 31 décembre 2016, ont été abrogées.

H- Date d'effet

Les dispositions de l'article 6-III du code général des impôts sont applicables aux sociétés qui introduisent leurs titres en bourse à compter du 12 juin 2017 date de publication de la loi de finances n° 73-16 au « Bulletin officiel ».

5-Clarification du traitement des subventions d'investissement affectées à l'acquisition des terrains

Les dispositions de l'article 9- II du CGI prévoient que les subventions et dons reçus de l'Etat, des collectivités locales ou des tiers sont rapportés à l'exercice au cours duquel ils ont été perçus. Toutefois, s'il s'agit de subventions d'investissement, la société peut les répartir sur la durée d'amortissement des biens financés par ladite subvention

Ainsi, lorsque la subvention reçue est destinée à l'achat d'un terrain, elle est reprise en totalité dans les produits de l'exercice en cours, du fait que le terrain est considéré comme un bien d'investissement non amortissable.

Dans le but d'atténuer l'impact fiscal du à la reprise de la subvention au niveau d'un seul exercice , l'article 6 de la loi de finances n° 73-16 précitée a complété les dispositions de l'article 9-II du C.G.I., afin de permettre aux sociétés de répartir sur

une durée de dix (10) exercices, les subventions affectées à l'acquisition de terrains pour la réalisation des projets d'investissement.

Date d'effet :

Les dispositions de l'article 9-II du code général des impôts, telles que modifiées et complétées par le paragraphe I de la loi de finances n° 73-16 précitée, sont applicables aux subventions perçues à compter de la date de publication de la présente loi de finances au « Bulletin officiel », soit à compter du 12 juin 2017.

6-Regroupement de certaines opérations financières constituant des produits non imposables

Avant la loi de finances n° 73-16 précitée, l'article 9-I-C-1° du C.G.I. , excluait des produits imposables, les produits de cession des opérations de pension et de prêts de titres ainsi que les produits de cession d'actifs immobilisés réalisées dans le cadre d'une opération de titrisation. De même, la régularisation de la situation des parties aux contrats relatifs aux opérations précitées était prévue au paragraphe III de l'article 9 précité.

En raison des spécificités desdites opérations, et pour bien mettre en évidence leur exclusion des produits imposables dans un souci de clarté, la loi de finances n° 73-16 précitée a transféré les dispositions concernant ces opérations non imposables, de l'article 9-I -C-1° et III du C.G.I. vers un nouvel article 9 bis, créé à cet effet.

Ce nouvel article a également été complété par d'autres opérations financières considérées sur le plan fiscal comme étant des produits non imposables.

Ainsi, ne sont pas considérés comme produits imposables, les produits de cession résultant des opérations suivantes :

- 1°- les opérations de pension ;
- 2°- les opérations de prêt de titres;
- 3°- les opérations de cession d'actifs réalisées entre l'établissement initiateur et les fonds de placements collectifs en titrisation dans le cadre d'une opération de titrisation ;
- 4°- les opérations de cession et de rétrocession d'immeubles figurant à l'actif, réalisées entre les entreprises dans le cadre d'un contrat de vente à réméré.

Les mesures d'harmonisation introduites suite à la création de l'article 9 bis sont les suivantes :

a- Actualisation des références législatives

Suite à l'adoption de la loi n° 19-14 relative à la bourse des valeurs, aux sociétés de bourse et aux conseillers en investissement financier abrogeant et remplaçant le dahir portant loi n° 1-93-211 du 21 septembre 1993 relatif à la bourse des valeurs, la loi de finances n° 73-16 précitée a modifié, au niveau de l'article 9 bis -2°(1^{er} tiret), la référence aux anciennes dispositions relatives au dahir portant loi n° 1-93-211 précité.

b-Aménagement des règles de prescription

La loi de finances n° 73-16 précitée a modifié et complété les dispositions de l'article 232- VIII-3° du C.G.I. pour. Celles-ci prévoient désormais, que lorsque la défaillance d'une partie au contrat relatif aux opérations de pension, de prêt de titres, de titrisation ou de vente à réméré prévues à l'article 9 bis du CGI intervient au cours d'un exercice prescrit, la régularisation s'y rapportant doit être effectuée sur le premier exercice de la période non prescrite, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations de retard prévues à l'article 208 du CGI.

Date d'effet :

Les dispositions de l'article 9 bis-4° du code général des impôts, telles qu'elles sont insérées par le paragraphe II de la loi de finances n° 73-16 précitée, sont applicables aux contrats de vente à réméré conclus à compter de la date de publication de cette loi de finances au « Bulletin officiel », soit à compter du 12 juin 2017.

7- Extension de la neutralité en matière d'IS aux opérations de prêt des certificats sukuk

Avant la loi de finances n° 73-16 précitée, les dispositions de l'article 9-I-C-1° du C.G.I limitaient le bénéfice de la neutralité fiscale, en matière d'IS, aux opérations de prêt de titres réalisées conformément à la législation et la réglementation en vigueur, portant sur les titres suivants :

- les valeurs mobilières inscrites à la cote de la Bourse des valeurs;
- les titres de créances négociables ;
- et les valeurs émises par le Trésor.

Afin d'harmoniser le traitement des sukuk souverains de l'Etat avec les autres valeurs émises par le Trésor (Bons de Trésor), la loi de finances n° 73-16 précitée a complété les dispositions de l'article 9 bis-2° du CGI, pour étendre le régime de la neutralité fiscale précité aux opérations de prêt des certificats sukuk émis par les Fonds de placements collectifs en titrisation (FPCT), conformément aux dispositions de la loi n° 33-06 relative à la titrisation des actifs, lorsque l'Etat est l'initiateur.

8- Extension de la neutralité fiscale aux opérations de cession de tous les éléments de l'actif éligibles à la titrisation

Avant la loi de finances n° 73-16 précitée, les dispositions de l'article 9-I-C-1° du C.G.I. le régime de neutralité fiscale était limité aux opérations de titrisation concernant uniquement les cessions **d'actifs immobilisés** réalisées entre l'établissement initiateur et les fonds de placements collectifs en titrisation.

Or, la titrisation telle qu'elle est prévue par la loi n° 33-06 concerne tous les éléments d'actifs sans restriction.

Aussi, et afin de développer les opérations de titrisation en harmonisation avec les dispositions de la loi n° 33-06, l'article 9 bis-3° du C.G.I. prévoit l'extension de la neutralité fiscale aux opérations de titrisation portant sur tous les éléments de l'actif éligibles à ces opérations.

9- Institution d'un régime de neutralité fiscale pour les cessions d'immeuble réalisés dans le cadre de contrat de vente à réméré entre professionnels

Pour faciliter aux sociétés, l'accès au financement à travers l'instrument de la vente à réméré, la loi de finances n° 73-16 précitée a complété l'article 9 bis susvisé par un paragraphe 4° instituant un régime de neutralité fiscale des opérations de cession et de rétrocession d'immeubles figurant à l'actif, réalisées entre les entreprises dans le cadre d'un contrat de vente à réméré

A- Définition de la vente à rémérée

La vente à rémérée est régie par les dispositions des articles 585 à 600 du dahir de 1913 formant code des obligations et contrats.

Selon lesdites dispositions, la vente à réméré est définie comme étant une vente avec faculté de rachat par laquelle l'acheteur s'oblige, après la vente parfaite, à restituer la chose au vendeur contre remboursement du prix. La vente à réméré peut avoir pour objet des choses mobilières ou des choses immobilières.

La faculté de rachat ne peut être stipulée pour un terme excédant trois ans, sauf prorogation de ce délai par le juge.

Sur le plan juridique, lorsque le réméré est exercé par le vendeur dans un délai n'excédant pas trois ans à compter de la date de conclusion de l'acte de vente à réméré, le contrat de vente initiale est annulé et prend ainsi la forme d'une simple opération de prêt et d'emprunt de fonds. Aussi, la résolution de la vente, suite à l'exercice de la faculté de rachat, place les parties dans leur situation initiale.

Faute par le vendeur d'exercer son droit de rachat dans le terme établi par les parties, le vendeur perd son droit de rachat. Si, au contraire, le vendeur exerce son droit de rachat, la chose vendue est censée n'avoir jamais cessé de lui appartenir.

B- Traitement fiscal des produits de cession résultant de la vente à rémérée

Les dispositions de l'article 9 bis-4° prévoient un régime de neutralité pour les contrats de vente à réméré,. Ainsi ne sont pas considérés comme produits imposables, les produits résultant des opérations de cession et de rétrocession d'immeubles figurant à l'actif, réalisées entre les entreprises dans le cadre de ce type de contrat, sous-réserve du respect des conditions suivantes :

- le contrat de vente à réméré doit être établi sous forme d'un acte authentique, conformément à la législation en vigueur ;
- le rachat doit être effectué dans le terme stipulé au contrat qui ne peut excéder trois ans, à compter de la date de la conclusion du contrat ;
- la réinscription des immeubles à l'actif de l'entreprise, après le retrait de réméré, doit être effectuée à leur valeur d'origine. Cette inscription à la valeur d'origine des biens rétrocédés est entendue dans le sens purement fiscal. L'opération demeure en effet soumise aux règles comptables en vigueur.

Il s'ensuit qu'après le retrait de réméré, la réinscription des immeubles à l'actif de l'entreprise concernée à leur valeur d'origine doit se traduire sur le plan fiscal par:

- le calcul des dotations aux amortissements déductibles sur la base de cette valeur d'origine;
- la détermination de la plus-value résultant de la cession ultérieure de ces immeubles sur la base de ladite valeur.

10-Institution d'un régime d'incitation fiscale aux opérations de restructuration des groupes de sociétés

Dans le cadre de la mise en œuvre des recommandations des assises nationales de la fiscalité de 2013 et afin de renforcer la compétitivité des entreprises et de faciliter leurs opérations de restructuration et de réallocation des moyens de production pour optimiser l'exploitation de leurs actifs, la loi de finances n° 73-16 précitée a complété le C.G.I. par deux nouveaux articles :

- l'article 161 bis-I qui a institué le principe du régime de la neutralité fiscale des opérations de transfert des biens d'investissement entre les membres d'un groupe de sociétés;
- et l'article 20 bis qui a prévu les obligations déclaratives des sociétés du groupe concernées par les opérations de transfert de biens précités.

A- Principe de neutralité fiscale

L'article 161 bis-I du CGI prévoit que les opérations de transfert de biens d'investissement peuvent être réalisées entre les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés sans incidence sur leur résultat fiscal, si lesdites opérations sont effectuées entre les membres d'un groupe de sociétés éligibles.

Cet avantage s'applique aussi bien aux opérations réalisées entre les membres d'un groupe qu'aux opérations réalisées entre la société mère et lesdits membres .

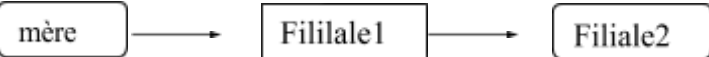
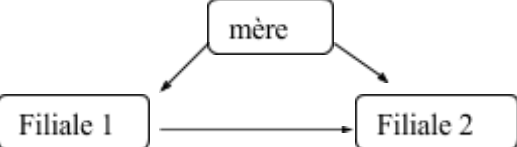
a- Définition du « groupe de sociétés »

Le groupe de sociétés éligible à ce régime fiscal est celui constitué à l'initiative d'une société dite « société mère » qui détient d'une manière continue directement ou indirectement 80% au moins du capital social desdites sociétés.

Les organismes de placement collectif immobilier (OPCI) sont exclus du bénéfice de ce nouveau régime.

b- types de participation

il peut exister plusieurs types de participation. Les cas les plus fréquents sont les suivants :

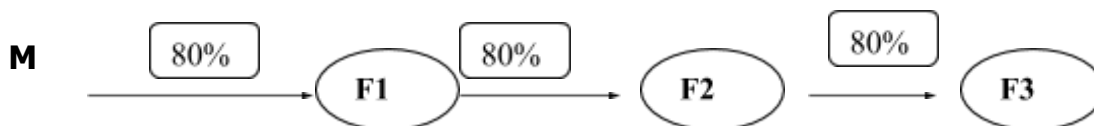
1		Participation directe
2		Participation indirecte
3		Participations croisées ou réciproques
4		Participations complexes

La détention directe de 80% du capital d'une société correspond à la possession en pleine propriété de 80% des droits à dividende et de 80% des droits de vote.

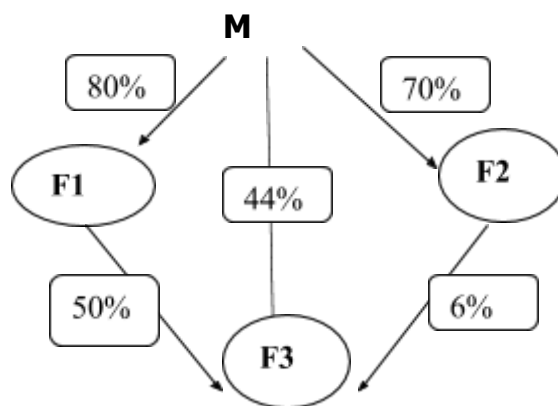
La condition de détention de 80% du capital par la société mère doit être satisfaite de manière continue durant tout l'exercice. Lorsque ce taux cesse même provisoirement d'être atteint, la filiale concernée est considérée avoir quitté le groupe. Cette exclusion prend effet à compter de la date d'ouverture de l'exercice au cours duquel cet événement est intervenu.

Les droits détenus indirectement dans une société s'entendent des droits que la société mère possède par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés dont le capital est détenu à 80% au moins par la société mère.

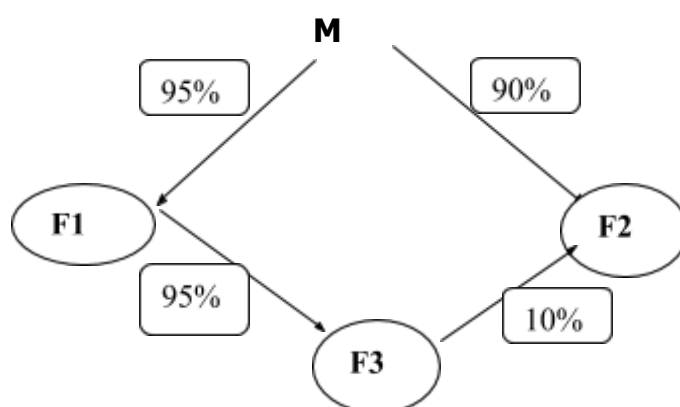
Les schémas ci- après illustrent quelques exemples de détention par la société mère d'une manière indirecte de 80% au moins du capital social des sociétés filiales membres du groupe.



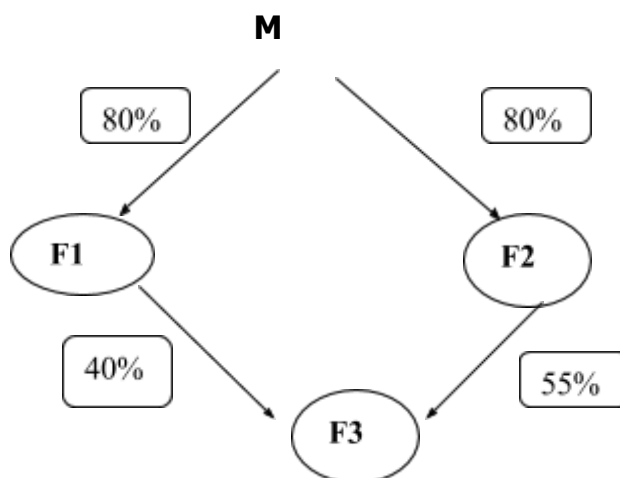
F1, F2 et F3 sont des membres du groupe éligibles au régime de la neutralité fiscale



Seule F1 est éligible au régime de la neutralité fiscale



F1, F2 et F3 sont des membres du groupe éligibles au régime de la neutralité fiscale



F1, F2 et F3 sont des membres du groupe éligibles au régime de la neutralité fiscale

b- Définition du transfert des biens d'investissement

Le transfert des biens d'investissement entre les sociétés membres du même groupe s'entend de toute opération se traduisant par un transfert de propriété des immobilisations corporelles inscrites à l'actif immobilisé.

c- Définition des biens d'investissements éligibles

Les biens d'investissement dont le transfert bénéficie de la neutralité fiscale précitée sont les **immobilisations corporelles** inscrites à l'actif des sociétés concernées.

Il s'agit des immobilisations figurant à "la rubrique 23" du plan comptable prévu par le Code Général de la Normalisation comptable (CGNC), à savoir:

- les terrains;
- les constructions;
- les installations techniques, matériel et outillage;
- le matériel de transport,
- le mobilier, matériel de bureau et aménagements divers;
- les autres immobilisations corporelles;
- les immobilisations en cours.

d- Conditions d'éligibilité

Le bénéfice de la neutralité fiscale est subordonné aux conditions suivantes:

- la société mère et les filiales membres du groupe doivent être soumises à l'impôt sur les sociétés au Maroc, y compris celles exonérées en partie ou en totalité de l'IS ;
- les biens d'investissement objet du transfert doivent être inscrits à l'actif immobilisé des sociétés effectuant l'opération de transfert;
- les biens d'investissement précités ne doivent pas être cédés à une société ne faisant pas partie du groupe ;
- les biens d'investissement précités ne doivent pas être retirés de l'actif immobilisé des sociétés bénéficiaires du transfert desdits biens ;
- les sociétés concernées par les opérations de transfert ne doivent pas quitter le périmètre du groupe défini ci-haut.

e- Modalités d'application de la neutralité fiscale

Les biens d'investissement transférés, selon les conditions susvisées, doivent être évalués à leur valeur réelle au jour du transfert.

La plus-value résultant de cette évaluation n'est pas prise en considération pour la détermination du résultat fiscal des sociétés ayant opéré ledit transfert.

Les sociétés ayant bénéficié du transfert des biens d'investissement ne peuvent déduire de leur résultat fiscal les dotations aux amortissements de ces biens

que dans la limite des dotations calculées sur la base de leur valeur d'origine figurant dans l'actif de la société du groupe ayant opéré la première opération de transfert.

f- Effets de non respect des conditions d'éligibilité

En cas de non respect des conditions visées ci-dessus, la situation de toutes les sociétés du groupe concernées par les opérations de transfert d'un bien d'investissement est régularisée, selon les règles de droit commun, comme s'il s'agit d'opérations de cessions normales.

L'exercice au titre duquel doit être opérée la régularisation est l'exercice au cours duquel la défaillance est intervenue.

Ainsi, chaque société concernée est imposée, dans les conditions de droit commun, sur la plus-value résultant de l'évaluation des biens qu'elle a transférés, compte tenu des amortissements qu'elle aurait pratiqué dans les conditions normales sur la valeur d'acquisition desdits biens.

g- Dérogation aux règles de prescription

La loi de finances n° 73-16 précitée a modifié et complété les dispositions de l'article 232 – VIII- 3° du C.G.I. pour prévoir que lorsque l'exercice au titre duquel doit être opérée la régularisation visée à l'article 161 bis-I du CGI est prescrit, la régularisation s'y rapportant doit être effectuée sur le premier exercice de la période non prescrite, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations de retard prévues à l'article 208 du CGI.

B- Obligations déclaratives des sociétés du groupe

L'article 20 bis du CGI prévoit des obligations déclaratives pour la société mère et pour les sociétés membres du groupe, en vue de réaliser les opérations de transfert des biens d'investissement dans les conditions prévues à l'article 161 bis-I précité.

a- Obligations de la société mère

La société mère doit respecter les obligations suivantes :

1-En cas d'option pour le régime incitatif de transfert des biens d'investissement :

La société mère doit déposer une demande d'option, selon un imprimé-modèle établi par l'administration, auprès du service local des impôts du lieu de son siège social ou de son principal établissement au Maroc, dans les trois (3) mois qui suivent la date d'ouverture du premier exercice d'option.

Elle doit accompagner cette demande de la liste des sociétés membres du groupe, précisant la dénomination, l'identifiant fiscal et l'adresse de ces sociétés ainsi

que le pourcentage de détention de leur capital par la société mère et par les autres sociétés du groupe.

Elle également produire une copie de l'acte constatant l'accord des sociétés pour intégrer le groupe ;

2- En cas de changement dans la composition du groupe

La société mère doit joindre à la déclaration de son résultat fiscal de l'exercice au cours duquel le changement dans la composition du groupe est intervenu, un état selon un imprimé-modèle établi par l'administration, mentionnant les nouvelles sociétés ayant intégré le groupe, avec une copie de l'acte constatant leur accord ainsi que les sociétés ayant quitté ce groupe au cours de l'exercice précédent.

3- Après les opérations de transfert

La société mère doit produire, auprès du service local des impôts du lieu de son siège social ou de son principal établissement au Maroc un état établi selon un imprimé-modèle de l'administration clarifiant:

- toutes les opérations de transfert de biens d'investissement réalisées entre les sociétés membres du groupe durant un exercice déterminé ;
- et le sort réservé auxdits biens après l'opération de transfert.

Cet état doit souscrit dans un délai de 3 (trois) mois suivant la date de clôture de l'exercice au cours duquel le transfert a été effectué ou celui au cours duquel le changement du sort desdits biens a été opéré.

b- Obligations des sociétés membres du groupe

Les sociétés membres du groupe doivent respecter les obligations suivantes :

1- Obligations des sociétés nouvelles qui intègrent le groupe

Lorsqu'une société devient membre du groupe, elle doit produire auprès du service local des impôts, du lieu de son siège social ou de son principal établissement au Maroc :

- un état établi selon un imprimé-modèle de l'administration, faisant ressortir le groupe auquel elle appartient ;
- la société mère l'ayant constitué ;
- et le pourcentage du capital social détenu par la société mère et les autres sociétés du groupe.

Cet état doit être souscrit dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de l'exercice au cours duquel elle a intégré le groupe.

2- Obligation déclarative des sociétés membres ayant transféré les biens d'investissement

Les sociétés ayant transféré les biens d'investissement précités doivent produire un état, selon un imprimé-modèle établi par l'administration, précisant:

- leur valeur d'origine figurant à l'actif de la société du groupe ayant opéré la première opération de transfert ;
- leur valeur nette comptable ;
- et leur valeur réelle au jour du transfert.

Cet état doit être souscrit dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de l'exercice comptable de transfert.

3- Obligations des sociétés bénéficiaires du transfert des biens d'investissement

Les sociétés ayant bénéficié du transfert desdits biens d'investissement doivent produire dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de chaque exercice comptable, un état établi selon un imprimé-modèle de l'administration, précisant :

- la valeur d'origine figurant dans l'actif immobilisé de la société du groupe ayant opéré la première opération de transfert ;
- la valeur nette comptable et la valeur réelle à la date du transfert ;
- les dotations aux amortissements déductibles et celles réintégrées au résultat fiscal.

4- Obligations en cas de sortie d'une société du groupe ou en cas de retrait ou de cession d'un bien d'investissement

En cas de sortie d'une société du groupe ou en cas de retrait d'un bien d'investissement ou de cession dudit bien à une société ne faisant pas partie du groupe, le service local des impôts doit être avisé par la société concernée, dans les trois (3) mois qui suivent la date de clôture de l'exercice concerné, selon un imprimé-modèle établi par l'administration.

C- Clarification de l'application des avantages fiscaux en cas de transfert d'éléments d'actifs entre les entreprises

Pour éviter les divergences d'interprétation liées au bénéfice des avantages fiscaux en cas de transfert d'éléments d'actifs entre les entreprises, sous l'égide des différents régimes prévus par le CGI, la loi de finances n° 73-16 précitée a complété les dispositions l'article 164 par un paragraphe V clarifiant le traitement des avantages fiscaux dans ce cas.

A cet égard, l'article 164 - V précité prévoit que le transfert d'éléments d'actif réalisé entre les entreprises, conformément aux dispositions du CGI, n'interrompt pas la continuité de l'application aux entreprises concernées ou aux activités transférées des avantages fiscaux octroyés avant la date du transfert et n'ouvre pas droit auxdites entreprises de bénéficier doublement de ces mêmes avantages.

11-Institution d'un régime fiscal particulier permanent au profit des opérations de fusion et de scission de sociétés

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances n° 73-16 précitée, l'article 162 du CGI prévoyait un régime particulier permanent auquel pouvaient opté les sociétés qui réalisent des opérations de fusion.

Parallèlement à ce régime, les sociétés pouvaient également opter pour le régime transitoire de fusion ou de scission prévu à l'article 247-XV du CGI qui avait été institué par la loi de finances 2010 et prorogé par la loi de finances 2013 jusqu'au 31 décembre 2016.

Dans le cadre de la continuité de la politique d'encouragement à la restructuration des sociétés, afin d'améliorer leur compétitivité et faire face à la concurrence internationale, la loi de finances n° 73-16 précitée a prévu l'application d'une manière permanente du régime fiscal transitoire prévu à l'article 247-XV du CGI précité.

A cet effet, les dispositions du régime particulier qui étaient prévues à l'article 162 ont été abrogées et remplacées par les dispositions de l'article 247-XV.

Ci-après un rappel des principaux éléments du régime de fusion et de scission, devenu permanent en vertu de la loi de finances n° 73-16 précitée.

A- Définitions

a- Fusion

La fusion est définie comme étant la réunion de deux ou plusieurs sociétés en une seule. Cette opération entraîne la dissolution sans liquidation de la société absorbée qui disparaît et la transmission universelle de son patrimoine, constitué par la totalité de l'actif et du passif, à la société absorbante ou née de la fusion, dans l'état où il se trouve à la date de la réalisation définitive de l'opération.

La fusion peut être réalisée selon deux modalités différentes :

- par la création d'une société nouvelle qui absorbe deux ou plusieurs sociétés existantes ;
- ou par l'absorption d'une société existante d'une ou plusieurs sociétés également existantes.

Dans le premier cas, l'opération se traduit par la participation dans le capital d'une société nouvellement créée, alors que dans le deuxième cas, il s'agit d'une augmentation de capital d'une société existante.

b- Scission

La scission consiste en l'apport simultané d'une partie ou de la totalité de l'actif et du passif d'une société à deux ou plusieurs sociétés existantes ou nouvellement créées.

Sur le plan fiscal, les opérations de scission s'entendent des opérations de scission totale qui se traduisent par la dissolution de la société scindée et l'apport aux sociétés absorbantes ou nées de la scission de l'intégralité des activités susceptibles d'une exploitation autonome.

Il y a lieu de préciser que les cas d'apport partiel d'actif et de la scission partielle ne sont pas concernés par ce nouveau régime particulier de fusion et de scission.

On entend par apport partiel d'actif, l'opération par laquelle une société fait apport d'un ou plusieurs éléments de son actif à une autre société. A titre d'exemple, l'apport d'immobilisations corporelles (construction, matériel, mobilier, etc.) n'est pas éligible à ce régime. Cette opération est traitée fiscalement comme une cession d'éléments d'actif.

La scission partielle s'entend de l'apport d'une partie du patrimoine d'une société à des sociétés nouvelles ou à des sociétés existantes, sans que cette opération ne se traduise par la dissolution de la société scindée. Cette opération est également traitée fiscalement comme une cession d'éléments d'actif.

B- Avantages fiscaux prévus par le nouveau régime particulier de fusion et de scission

Ces avantages sont les suivants :

- a)** les provisions de la société absorbée qui gardent leur objet sont reprises en franchise d'impôt, à la date de la fusion, chez l'absorbante.
- b)** les plus-values latentes réalisées sur l'apport à la société absorbante des titres de participation détenus par la société absorbée dans d'autres sociétés, bénéficient chez la société absorbante d'un sursis d'imposition jusqu'à la cession ou le retrait de ces titres ;
- c)** la prime de fusion ou de scission (plus-value), réalisée par la société absorbante et correspondante à ses titres de participation dans la société absorbée (actions ou parts sociales) est exonérée ;
- d)** les plus-values latentes résultant de l'échange de titres détenus par les personnes physiques ou morales, dans la société absorbée par des titres de la société absorbante, bénéficient du sursis d'imposition jusqu'à leur retrait ou cession ultérieure ;

Ces plus-values sont calculées sur la base du prix initial d'acquisition des titres de la société absorbée ou scindée avant leur échange suite à une opération de fusion ou de scission.

- e) les plus-values nettes réalisées sur l'apport des éléments amortissables à la société absorbante bénéficient d'un étalement d'imposition sur la durée d'amortissement chez ladite société ;

Il y a lieu de préciser que le calcul des amortissements des éléments apportés, à la date de la fusion, à la société absorbante, se fait sur la base de la valeur d'apport arrêtée à la date précitée.

En cas de cession ou de retrait, ultérieurement à la date de fusion, des éléments apportés par la société absorbée à la société absorbante, la valeur d'apport desdits éléments, déterminée d'après la valeur du marché au moment de l'apport, est prise en considération pour le calcul des plus-values réalisées par cette dernière.

- f) le sursis d'imposition des plus-values réalisées sur l'apport des éléments non amortissables (terrains, fonds de commerce, etc.), jusqu'à leur retrait ou cession ultérieure, au lieu de leur imposition immédiate ;
- g) la non imposition des éléments du stock, dans le cas où ils sont apportés à leur valeur d'origine et inscrits au compte de stock de la société absorbante, au lieu de l'imposition de la société absorbée au titre des produits générés de leur évaluation au prix du marché.
- h) l'exonération des droits d'enregistrement pour les opérations prévues à l'article 133 (I- D- 10°) ci-dessus en ce qui concerne les droits de mutation relatifs à la prise en charge du passif, le cas échéant, dans le cas de scission de sociétés par actions ou à responsabilité limitée.

Il est à préciser que les avantages de ce régime s'appliquent aux opérations de fusions et de scissions totales qui se traduisent par la dissolution de la société scindée et l'apport intégral des activités autonomes à d'autres sociétés (existantes ou nouvellement créées).

C- Conditions d'éligibilité au régime des fusions et des scissions

Le bénéfice de ce régime est subordonné au respect des conditions suivantes :

- a) la société absorbante ou née de la fusion ou de la scission doit déposer au service local des impôts dont dépendent la ou les sociétés fusionnées ou scindées, en double exemplaire et dans un délai de trente (30) jours suivant la date de l'acte de fusion ou de scission, une déclaration écrite accompagnée :
 - 1°- d'un état récapitulatif des éléments apportés comportant tous les détails relatifs aux plus-values réalisées ou aux moins-values subies et dégageant la plus-value nette qui ne sera pas imposée chez la ou les sociétés fusionnées ou scindées ;

2°- d'un état concernant pour chacune de ces sociétés, les provisions figurant au passif du bilan avec indication de celles qui n'ont pas fait l'objet de déduction fiscale ;

3°- de l'acte de fusion ou de scission dans lequel la société absorbante ou née de la fusion ou de la scission s'engage à :

- reprendre pour leur montant intégral, les provisions dont l'imposition est différée ;
- réintégrer dans ses bénéfices imposables, la plus-value nette réalisée par chacune des sociétés fusionnées ou scindées sur l'apport de l'ensemble des titres de participation et des éléments de l'actif immobilisé, lorsque ces sociétés possèdent des terrains construits ou non dont la valeur **actualisée** d'apport est égale ou supérieure à 75 % de la valeur globale **actualisée** de l'actif net immobilisé.

Dans ce cas, la plus-value nette est réintégrée au résultat du premier exercice comptable clos après la fusion ou la scission ;

- réintégrer dans ses bénéfices imposables, la plus-value nette réalisée par chacune des sociétés fusionnées ou scindées uniquement sur l'apport des éléments amortissables, lorsque la proportion de 75% de la valeur globale de l'actif net immobilisé n'est pas atteinte.

Dans ce cas, la plus-value nette réalisée sur l'apport des éléments amortissables est réintégrée dans le résultat fiscal, par fractions égales, sur la période d'amortissement desdits éléments.

La valeur d'apport des éléments amortissables est retenue :

- comme base de calcul des amortissements des éléments apportés à la société absorbante ;
 - comme valeur d'acquisition pour le calcul des plus-values réalisées ultérieurement à la date de la fusion, en cas de cession ou de retrait des éléments apportés par la société absorbée.
 - ajouter aux plus-values constatées ou réalisées ultérieurement à l'occasion du retrait ou de la cession des éléments non amortissables (terrains, fonds de commerce, etc.), les plus-values qui ont été réalisées par la société fusionnée ou scindée et dont l'imposition a été différée ;
- b)** la non déductibilité des provisions pour dépréciation des titres objet d'apport, pendant toute la durée de leur détention par la société absorbante ;
- c)** le désistement de la société absorbante du droit au report de ses déficits cumulés figurant dans la déclaration fiscale du dernier exercice précédant la fusion ou la scission.

N.B. : Dans le cas de scission, chaque société bénéficiaire de l'apport doit respecter les conditions d'éligibilité citées ci-dessus.

D- Cas particulier de fusion ou de scission avec effet rétroactif

Lorsque l'acte de fusion ou de scission comporte une clause particulière qui fait remonter l'effet de la fusion ou de la scission à une date antérieure à la date d'approbation définitive de cet acte, le résultat d'exploitation réalisé par la société absorbée au titre de l'exercice de ladite fusion ou scission est rattaché au résultat fiscal de la société absorbante, à condition que :

- la date d'effet de la fusion ou de la scission ne soit pas antérieure au 1^{er} jour de l'exercice de la société absorbée au cours duquel l'opération de fusion ou de scission est intervenue ;
- la société absorbée ne déduise pas de son résultat fiscal les dotations aux amortissements des éléments apportés, du fait que la société absorbante a commencé à comptabiliser ces dotations parmi ses charges déductibles.

E- Régularisation en cas de non respect des conditions du nouveau régime

En cas de non respect de l'une des conditions citées ci-dessus, **ayant un impact sur la base ou le calcul de l'impôt**, l'administration fiscale procède à la régularisation de la situation de la ou des sociétés fusionnées ou scindées, selon la procédure accélérée de rectification des impositions prévue à l'article 221 du C.G.I.

F- Délai de prescription

En vertu des dispositions de l'article 232-VIII-9° du C.G.I. tel que modifiée par la loi de finances n° 73-16 précitée, les droits complémentaires, la pénalité et les majorations y afférentes dont sont redevables les contribuables n'ayant pas respecté l'une des conditions prévues à l'article 262-II du C.G.I sont rattachés au premier exercice de la période non prescrite, même si le délai de prescription a expiré.

G- Date d'effet

Ce nouveau régime s'applique aux actes de fusion ou de scission établis et légalement approuvés par les sociétés concernées à compter de la date de publication de la loi de finances n°73-16 pour l'année budgétaire 2017 au bulletin officiel, soit à compter du 12 juin 2017.

12- Clarification des modalités de restitution de l'IS en cas de cessation d'activité

Il est rappelé que la loi de finances pour l'année budgétaire 2015 avait supprimé la restitution des excédents de l'IS, en permettant leur imputation sur les acomptes

dus au titre des exercices suivants et éventuellement sur l'impôt dû au titre desdits exercices sans limitation dans le temps.

Les dispositions de la loi de finances précitée n'avaient pas traité le cas des sociétés en cessation totale d'activité qui ne pouvaient plus procéder à l'imputation et pour lesquelles, il s'imposait de clarifier les modalités de restitution de l'excédent d'impôt sur les sociétés.

Ainsi, l'article 6 de la loi de finances n° 73-16 précitée a complété les dispositions de l'article 170-IX du C.G.I., pour clarifier les modalités de restitution de l'IS en cas de cessation totale d'activité ou de transformation de la forme juridique de la société entraînant son exclusion du domaine de l'impôt sur les sociétés ou la création d'une personne morale nouvelle.

Cet article a précisé que l'excédent d'impôt versé par la société dans ce cas est restitué d'office, dans un délai de trois (3) mois qui suit celui du dépôt de la déclaration du résultat fiscal de la dernière période d'activité visée au paragraphe I de l'article 150 du CGI ou du dépôt de la déclaration du résultat final, après la clôture des opérations de liquidation, visée au paragraphe II dudit article 150.

Date d'effet :

Les dispositions de l'article 170-IX du code général des impôts, telles que complétées, sont applicables aux déclarations du résultat fiscal déposées à compter de la date de publication de la loi de finances n° 73-16 précitée au « Bulletin officiel », soit à compter du 12 juin 2017.

II- MESURES SPÉCIFIQUES À L'IMPÔT SUR LE REVENU

Les mesures spécifiques à l'impôt sur le revenu concernent :

- l'institution de manière permanente de l'exonération de l'indemnité de stage et la simplification des conditions de son exonération;
- l'exonération des rémunérations et indemnités occasionnelles brutes versées par une entreprise à des étudiants inscrits dans le cycle de doctorat ;
- l'institution d'une neutralité fiscale en matière de profit foncier en faveur des opérations de vente à réméré des biens immeubles ou des droits réels immobiliers ;
- la clarification du régime fiscal applicable aux profits de cession de valeurs mobilières émises par les organismes de placement collectif immobilier (O.P.C.I) ;
- l'institution de la neutralité fiscale pour les opérations d'apport de biens immeubles du patrimoine privé d'un contribuable à l'actif immobilisé d'une société ;

- la dispense de la déclaration de revenu global pour les contribuables disposant exclusivement des revenus ou profits soumis à des taux libératoires ;
- l'institution d'une procédure de régularisation de l'impôt retenu à la source au titre des revenus et profits de capitaux mobiliers de source étrangère ;
- l'institution d'une procédure pour l'application des sanctions pour défaut de déclaration ou déclaration incomplète en matière des traitements et salaires, des pensions et autres prestations servies ;
- l'encouragement du dispositif relatif à l'apport du patrimoine professionnel d'une ou de plusieurs personnes physiques à une société passible de l'IS, et de celui d'un exploitant agricole à une société soumise à l'IS ;
- l'institution d'une neutralité fiscale en faveur des contribuables qui procèdent à l'apport de leurs biens immeubles à un OPCI ;
- le regroupement des dispositions relatives à la restitution en matière d'IR au niveau d'un seul article (Article 241 bis).

1. Institution de manière permanente de l'exonération de l'indemnité de stage

Les dispositions de l'article 57-16° du C.G.I prévoyaient l'exonération de l'indemnité de stage mensuelle brute plafonnée à 6.000 dirhams versée au stagiaire, lauréat de l'enseignement supérieur ou de la formation professionnelle, recruté par les entreprises du secteur privé, pour une période allant du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2016.

Afin de permettre une meilleure insertion des jeunes diplômés dans le marché du travail, les dispositions de l'article 6 de la LF pour l'année budgétaire 2017 ont modifié l'article 57-16° du CGI pour prévoir **l'exonération de manière permanente de cette indemnité, au lieu de l'exonération temporaire prévue initialement.**

Par ailleurs, les dispositions de la LF précitée ont également modifié les conditions d'exonération de ladite indemnité, en supprimant le délai d'inscription, à l'Agence Nationale de Promotion de l'Emploi et des Compétences, nécessaire pour le bénéfice de l'exonération susvisée et qui était fixé à au moins six mois.

Ainsi, cette exonération est accordée aux stagiaires pour une période de 24 mois, dans les conditions suivantes :

- ✓ les stagiaires doivent être inscrits à l'Agence Nationale de Promotion de l'Emploi et des Compétences (ANAPEC) ;
- ✓ les mêmes stagiaires ne peuvent bénéficier deux fois de cette exonération ;
- ✓ l'employeur doit s'engager à procéder au recrutement définitif d'au moins 60% desdits stagiaires.

2. Exonération des rémunérations et indemnités occasionnelles brutes versées par une entreprise à des étudiants inscrits dans le cycle de doctorat

Les dispositions de l'article 6 de la LF pour l'année budgétaire 2017 ont complété l'article 57-21° du C.G.I par une mesure prévoyant l'exonération des **rémunérations et indemnités brutes occasionnelles ou non** versées par des entreprises à des étudiants inscrits dans le cycle de doctorat dans la limite mensuelle de 6.000 DHS.

Cette exonération est accordée, pour une période de 24 mois à compter de la date de la conclusion du contrat de recherche, sous réserve du respect des conditions suivantes :

- Les étudiants susvisés doivent être inscrits dans un établissement qui assure la préparation et la délivrance du diplôme de doctorat ;
- les rémunérations et indemnités susvisées doivent être accordées dans le cadre d'un contrat de recherche ;
- le même étudiant ne peut bénéficier deux fois de cette exonération.

De même, les employeurs qui versent aux étudiants susvisés les rémunérations et indemnités précitées, doivent annexer à la déclaration des traitements et salaires, un état mentionnant **pour chaque bénéficiaire**, les indications suivantes :

- nom, prénom et adresse ;
- numéro de la carte nationale d'identité ;
- montant brut des sommes payées au titre desdites rémunérations et indemnités.

Par ailleurs, cet état doit être accompagné des pièces suivantes :

- une copie du contrat de recherches ;
- une copie certifiée conforme d'attestation d'inscription au cycle de doctorat.

Les dispositions de l'article 57-21° du CGI sont applicables aux rémunérations et indemnités versées dans le cadre de contrats de recherches conclus à compter de la date de publication de la loi de finances n° 73-16 pour l'année budgétaire 2017 au Bulletin officiel.

3. Institution d'une neutralité fiscale en matière de profit foncier en faveur des opérations de vente à réméré des biens immeubles ou des droits réels immobiliers

A- Définition

la vente à réméré a été définie au niveau de la partie relative à l'IS. C'est un instrument de crédit qui permet au propriétaire d'un bien de se procurer les fonds dont il a besoin par le biais de la vente de ce bien, tout en conservant le droit de le racheter ultérieurement dans un délai ne pouvant dépasser trois (3) ans à compter de la date de conclusion de l'acte de vente à réméré.

B- Régime fiscal

- **Avant la date de publication de la LF pour l'année budgétaire 2017**, la vente à réméré portant sur un bien immeuble constitue une opération imposable aussi bien chez le vendeur au moment de la cession dudit bien que chez l'acquéreur au moment de sa rétrocession.
- **A compter de la date de publication de la LF susvisée** et en vue de renforcer les capacités de financement des contribuables et à l'instar des pratiques internationales, les dispositions de l'article 6 de la LDF susvisée ont prévu, en matière d'IR/profits immobiliers, une neutralité fiscale en faveur des opérations de « ventes à réméré » portant sur des biens immeubles.

Cette neutralité se traduit par la restitution du montant de l'IR/profit foncier versé spontanément par le contribuable lors de la vente en réméré d'un bien immeuble ou d'un droit réel immobilier.

Ainsi, en cas de rachat dudit bien ou dudit droit réel immobilier, dans le délai, le contribuable bénéficie, conformément aux dispositions de l'article 241 bis-II du CGI, d'une restitution du montant de l'impôt payé au titre de cette opération, sous réserve du respect des conditions suivantes :

- la vente à réméré et le rachat doivent être établis sous forme d'actes authentiques ;
- le montant du rachat doit être prévu dans l'acte de vente à réméré ;
- le rachat doit intervenir dans un délai n'excédant pas 3 ans à compter de la date de la conclusion du contrat de vente à réméré.

Cette restitution est accordée au vu d'une demande adressée, par le contribuable concerné, au directeur général des impôts ou à la personne désignée par lui à cet effet, dans un délai de trente (30) jours suivant la date du rachat, accompagnée de l'acte de vente à réméré et de l'acte constatant le retrait de réméré.

Toutefois, lorsque le vendeur ne respecte pas l'une des conditions susvisées, l'administration peut procéder à la rectification en matière du profit foncier conformément aux dispositions de l'article 224 du CGI.

En effet, conformément à l'article 224 précité, tel qu'il a été modifié par les dispositions de la LF pour l'année 2017, l'administration garde la possibilité de procéder aux rectifications nécessaires dans les mêmes conditions prévues à l'article 83-I du CGI et dans un délai allant jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant la date du dépôt de la déclaration de profit foncier, en cas de non respect des conditions visées ci-dessus.

Les dispositions des articles 62-III et 241 bis-II du code précité sont applicables aux contrats de vente **à réméré** conclus à compter de la date de publication de la loi de finances n° 73-16 précitée au « Bulletin officiel », soit à compter du 12 juin 2017.

4. Institution de la neutralité fiscale pour les opérations d'apport de biens immeubles du patrimoine privé à l'actif immobilisé d'une société

A- Présentation de la mesure

Avant le 1^{er} janvier 2017, les profits constatés ou réalisés à l'occasion des opérations d'apport en société d'immeubles ou de droits réels immobiliers étaient considérés comme profits fonciers passibles de l'IR.

Afin de renforcer la compétitivité des entreprises et de faciliter leurs opérations de restructuration et de réallocation de leurs moyens de production pour optimiser l'exploitation de leurs actifs, les dispositions de l'article 6 de la LDF pour l'année budgétaire 2017 ont institué une neutralité fiscale en faveur des opérations d'apport des biens immeubles et des droits réels immobiliers du patrimoine privé à l'actif immobilisé d'une société, à **l'exclusion des Organismes de Placement Collectif Immobilier (OPCI)**.

Ainsi, les personnes physiques qui procèdent à l'apport de leurs biens immeubles et/ou de leurs droits réels immobiliers à l'actif immobilisé d'une société autre que les organismes susvisés, ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu au titre des profits fonciers constatés ou réalisés suite audit apport.

Ce sursis d'imposition est subordonné à la production de la déclaration du profit immobilier prévue à l'article 83-II du CGI.

B- Obligation déclarative

La personne physique qui procède à l'apport susvisé doit remettre contre récépissé à l'inspecteur des impôts du lieu de situation de l'immeuble ou du droit réel immobilier, la déclaration du profit foncier prévue à l'article 83-I du CGI, dans les soixante (60) jours qui suivent la date de l'acte par lequel l'apport a été réalisé.

Cette déclaration doit être accompagnée :

- de l'acte par lequel l'apport a été réalisé et comportant le prix d'acquisition et la valeur des éléments apportés évaluée par un commissaire aux apports choisi parmi les personnes habilitées à exercer les missions de commissaire aux comptes ;
- d'un état faisant ressortir le lieu de situation de l'immeuble et/ou du droit réel immobilier ainsi que le siège social, le domicile fiscal ou le principal établissement, le numéro d'inscription au registre du commerce, l'identifiant commun de l'entreprise ainsi que le numéro d'identité fiscale de la société ayant bénéficié dudit apport.

En cas de non production de l'un des documents susvisés, le profit foncier réalisé, suite à l'opération d'apport précitée, est imposable dans les conditions de droit commun.

C- Cas de cession totale ou partielle ou au retrait des biens immeubles ou des droits réels immobiliers par la société bénéficiaire de l'apport ou de cession par la personne physique des titres acquis en contrepartie dudit apport :

Lorsque la société bénéficiaire de l'apport susvisé procède à la cession totale ou partielle ou au retrait des biens immeubles ou des droits réels immobiliers qu'elle a reçus ou lorsque les personnes physiques cèdent les titres acquis en contrepartie dudit apport, le sursis d'imposition est levé et la situation fiscale du contribuable est régularisée comme suit :

Profits fonciers :

- le profit foncier réalisé à la date d'inscription desdits biens immeubles et/ou droits réels immobiliers à l'actif immobilisé de la société, est soumis à l'impôt sur le revenu au titre des profits fonciers, au nom du contribuable ayant procédé à l'opération de l'apport susvisé, dans les conditions de droit commun.

Dans ce cas, ce profit foncier est égal à la différence entre le prix d'acquisition desdits biens immeubles et/ou droits réels immobiliers et la valeur de leur inscription à l'actif immobilisé de la société, sous réserve des dispositions de l'article 224 du CGI.

Profits de capitaux mobiliers :

Le profit net réalisé par les personnes physiques sur les cessions des titres acquis en contrepartie de l'apport susvisé reste soumis à l'impôt sur le revenu au titre des profits de capitaux mobiliers dans les conditions de droit commun.

Plus-values professionnelles :

La plus-value réalisée par la société bénéficiaire de l'apport précité, à la date de cession ou de retrait desdits biens immeubles et/ou droits réels immobiliers, reste soumise selon le cas, soit à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu, dans les conditions de droit commun.

D- Délai de rectification du profit foncier en cas de non respect des conditions d'apport

Les dispositions de l'article 224 précité, tel qu'il a été modifié par les dispositions de la LDF pour l'année 2017, ont accordé à l'administration fiscale la possibilité de procéder aux rectifications du profit foncier, objet du sursis d'imposition, dans les mêmes conditions prévues à l'article 83-I du CGI et dans un délai allant jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant la date du dépôt de la déclaration de profit foncier prévue à l'article 83-II du CGI , en cas de non respect des conditions susvisées.

E- Solidarité en matière d'impôt sur le revenu au titre des profits fonciers

La société ayant bénéficié de l'opération de l'apport susvisé est solidairement responsable avec le contribuable ayant procédé audit apport, du paiement des droits afférents à l'impôt sur le revenu au titre des profits fonciers ainsi que de la pénalité et des majorations y afférentes, conformément aux dispositions de l'article 181-II du CGI, tel qu'il a été modifié et complété par l'article 6 de la LDF pour l'année budgétaire 2017.

F- Levée de la prescription

Le montant de l'impôt sur le revenu au titre des profits fonciers ainsi que la pénalité et les majorations y afférentes dont sont redevables les contribuables contrevenants ayant procédé aux opérations d'apport susvisé, sont immédiatement établis et exigibles en totalité, même si le délai de prescription a expiré.

5. Régime fiscal applicable aux profits de cession de valeurs mobilières émises par les organismes de placement collectif immobilier (O.P.C.I)

Les dispositions de l'article 6 de la LDF pour l'année budgétaire 2017 ont modifié respectivement les articles 66-II et 73-II-F-10° du CGI pour :

- Considérer comme profits de capitaux mobiliers, les profits nets annuels réalisés par les personnes physiques sur les cessions de valeurs mobilières émises par les organismes de placement collectif immobilier (OPCI) ;
- Soumettre **au taux libératoire de 20%**, les profits nets résultant des cessions des valeurs mobilières **non cotées** émises par les organismes susvisés.

Les dispositions de l'article 73-II-F-10° du CGI sont applicables aux cessions réalisées à compter de la date de publication de la loi de finances n° 73-16 précitée au Bulletin officiel, soit à compter du 12 juin 2017.

6. Dispense de la déclaration de revenu global pour les contribuables disposant exclusivement des revenus ou profits soumis à des taux libératoires

Avant le 1^{er} janvier 2017, seuls les contribuables disposant uniquement de revenus et profits soumis à l'impôt sur le revenu selon des taux libératoires sont dispensés du dépôt de déclaration du revenu global conformément aux dispositions de l'article 86-3° du CGI.

Par contre, les contribuables disposant de revenus ou profits soumis à des taux libératoires et d'autres revenus imposés selon les taux non libératoires (taux du barème et taux spécifiques) sont tenus, en vertu des anciennes dispositions, de déposer leur déclaration de revenu global pour l'ensemble desdits revenus et profits,

bien que ces revenus et profits soumis aux taux libératoires ne soient pas pris en considération pour la détermination du revenu global imposable.

Aussi, et dans le cadre de la simplification et d'allégement des obligations déclaratives des contribuables, les dispositions de l'article 6 de la LDF pour l'année budgétaire 2017 ont dispensé de dépôt de la déclaration de revenu global, les revenus ou profits soumis à des taux libératoires, en supprimant au niveau des dispositions de l'article 86-3° précité le terme « uniquement ».

7. Institution d'une procédure de régularisation de l'impôt retenu à la source au titre des revenus et profits de capitaux mobiliers de source étrangère

Les dispositions du CGI prévoient des obligations de déclaration et de versement pour les revenus et profits de capitaux mobiliers de source étrangère.

Toutefois, et avant le 1^{er} Janvier 2017 les dispositions du CGI ne prévoyaient pas de procédure de régularisation des revenus et profits susvisés en cas d'infraction aux obligations de retenue à la source, à l'instar de ce qui est prévu en matière de revenus et profits de capitaux mobiliers de source marocaine.

Aussi et dans le cadre de l'harmonisation de la procédure de régularisation de ces revenus et profits, avec ceux de source marocaine, les dispositions de l'article 6 de la LDF pour l'année 2017 ont modifié l'article 222-A du CGI, pour y prévoir le cas de régularisation des revenus et profits de capitaux mobiliers de source étrangère.

Ainsi, l'inspecteur des impôts peut être amené à apporter des rectifications au montant de l'impôt retenu à la source, que celui-ci résulte d'une déclaration ou d'une régularisation pour défaut de déclaration des revenus et profits de capitaux mobiliers, soumis à l'impôt retenu à la source, prévus à l'article 174-II (B et C) du CGI.

Les dispositions de l'article 222 du CGI sont applicables aux lettres de notification relatives à la régularisation de l'impôt retenu à la source au titre des revenus et profits de capitaux mobiliers de source étrangère, notifiées à compter de la date de publication de la loi de finances n° 73-16 précitée au Bulletin officiel, soit à compter du 12 juin 2017.

8. Institution d'une procédure pour l'application des sanctions pour défaut de déclaration ou déclaration incomplète en matière des traitements et salaires, des pensions et autres prestations servies

Les dispositions du CGI **d'avant la publication de la LDF pour l'année budgétaire 2017**, ne prévoyaient pas de procédure pour l'application des sanctions pour défaut de déclaration ou déclaration incomplète en matière des traitements et salaires, des pensions et autres prestations servies, à l'instar des procédures prévues pour les autres déclarations.

Afin d'accorder des garanties aux employeurs et débirentiers, les dispositions de l'article 6 de la LDF susvisée ont complété le CGI par un article 230 ter qui prévoit une procédure pour l'application des sanctions pour défaut de déclaration ou déclaration incomplète en matière des traitements et salaires, des pensions et autres prestations servies.

Ainsi, lorsque le contribuable ne produit pas dans les délais prescrits les déclarations visées aux articles 79 et 81 du CGI ou produit une déclaration incomplète, il est invité par lettre, dans les formes prévues à l'article 219 du code précité, à déposer ou à compléter sa déclaration dans un délai de trente (30) jours suivant la date de réception de ladite lettre.

Si le contribuable ne dépose pas ou ne complète pas sa déclaration dans le délai précité, l'administration l'informe par lettre, dans les formes prévues à l'article 219 précité, de l'application des sanctions prévues à l'article 200-II du CGI. Ces sanctions sont émises par voie de rôle.

Les dispositions de l'article 230 ter du CGI sont applicables aux lettres de notification pour défaut de déclaration ou déclaration incomplète notifiées à compter de la date de publication de la loi de finances n° 73-16 précitée au Bulletin officiel, soit à compter du 12 juin 2017.

9. Encouragement des opérations d'apport du patrimoine professionnel et agricole d'une ou de plusieurs personnes physiques à une société passible de l'IS

A-Application du dispositif du patrimoine professionnel de manière permanente

En vue d'accompagner davantage les entreprises individuelles à adapter leur structure juridique aux exigences des mutations économiques et aux impératifs de la compétitivité, les dispositions de l'article 6 de la LDF pour l'année budgétaire 2017 ont institué le dispositif relatif à l'apport du patrimoine professionnel d'une ou de plusieurs personnes physiques à une société passible de l'IS d'une manière permanente.

Par ailleurs, l'article 6 précité a intégré à droit constant, le dispositif prévu initialement à l'article 247-XVII-A du CGI au niveau d'un article 161-ter-A créé à cet effet, tout en y prévoyant les modifications suivantes :

- Les personnes physiques ayant procédé aux opérations d'apport, doivent souscrire la déclaration prévue à l'article 82 du CGI, au titre de leur revenu professionnel réalisé au titre de l'année précédant celle au cours de laquelle l'apport a été effectué ;
- La cession des titres acquis par les personnes physiques en contrepartie de l'apport des éléments de leur entreprise ne doit pas intervenir avant l'expiration d'une période de quatre (4) ans à compter de la date d'acquisition desdits titres.

B-Application, du dispositif relatif à l'apport du patrimoine agricole de manière permanente

Dans le même objectif précité, les dispositions de l'article 6 de la LDF pour l'année budgétaire 2017 ont institué de manière permanente, le dispositif relatif aux opérations d'apport d'un exploitant agricole à une société soumise à l'IS.

Ainsi, l'article 6 précité a intégré à droit constant, le dispositif prévu initialement à l'article 247-XVII-B du CGI au niveau d'un article 161-ter-B créé à cet effet.

Par ailleurs, les droits complémentaires ainsi que la pénalité et les majorations y afférentes dont sont redevables les contribuables n'ayant pas respecté l'une des conditions prévues pour le bénéfice des dispositions précitées sont rattachés au premier exercice de la période non prescrite, même si le délai de prescription a expiré, conformément aux dispositions de l'article 232- VIII-9° du CGI.

Les dispositions de l'article 161 ter sont applicables aux opérations d'apport du patrimoine professionnel et agricole réalisées à compter de la date de publication de la LDF au bulletin officiel.

10. Institution d'une neutralité fiscale en faveur des contribuables qui procèdent à l'apport de leurs biens immeubles à un OPCI

A- Neutralité fiscale en faveur des contribuables (professionnels) qui procèdent à l'apport de leurs biens immeubles à un OPCI

a-Personnes concernées

Les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés ou les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu au titre de leurs revenus professionnels selon le régime du résultat réel ou celui du résultat net simplifié.

b-Opérations concernées

Sursis d'imposition au titre de l'IS ou de l'IR afférent aux opérations d'apport de biens immeubles inscrits à leur actif immobilisé à un organisme de placement collectif immobilier (O.P.C.I).

c- Conditions requises

- ledit apport doit être effectué entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2020 ;
- l'entreprise ayant effectué l'apport doit déposer, au service local des impôts du lieu de son siège social, de son domicile fiscal ou de son principal établissement, une déclaration établie sur ou d'après un imprimé-modèle de

l'administration dans un délai de soixante (60) jours suivant la date de l'acte d'apport, accompagnée de l'acte d'apport comportant le nombre et la nature des biens immeubles de l'entreprise concernée, leur prix d'acquisition, leur valeur nette comptable et leur valeur réelle à la date d'apport, la plus value nette réalisée à la suite dudit l'apport, les nom et prénoms ou la raison sociale de la personne ayant effectué l'apport, son numéro d'identification fiscale et le numéro d'identification fiscale de l'organisme de placement collectif immobilier devenu propriétaire des biens immeubles apportés ;

- les biens immeubles apportés doivent être évalués par un commissaire aux apports choisi parmi les personnes habilitées à exercer les fonctions de commissaires aux comptes ;
- l'entreprise ayant effectué l'apport s'engage dans l'acte d'apport à payer l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu lors de la cession partielle ou totale ultérieure des titres.

d- Avantages accordés

En cas de respect des conditions susvisés, l'entreprise ayant effectué l'apport bénéficie d'une réduction de 50% en matière d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu au titre de la plus-value nette résultant de l'apport de biens immeubles à l'OPCI.

Toutefois, en cas de non respect des conditions citées ci-dessus, la situation du contribuable est régularisée dans les conditions de droit commun.

B- Neutralité fiscale en faveur des contribuables qui procèdent à l'apport de leurs biens immeubles à un OPCI

a-Personnes concernées

Les personnes physiques qui procèdent à l'apport de leurs biens immeubles à l'actif immobilisé d'un organisme de placement collectif immobilier (O.P.C.I.).

b-Opérations concernées

Sursis d'imposition au titre de l'IR afférent aux profits fonciers réalisés suite aux opérations d'apport de biens immeubles inscrits à leur actif immobilisé à un organisme de placement collectif immobilier (O.P.C.I.).

c-Conditions requises

- ledit apport doit être effectué entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2020 ;
- Le contribuable doit déposer la déclaration prévue à l'article 83-II du CGI ;
- les biens immeubles apportés doivent être évalués par un commissaire aux

apports choisi parmi les personnes habilitées à exercer les fonctions de commissaires aux comptes ;

- le contribuable s'engage dans l'acte d'apport à payer l'impôt sur le revenu au titre des profits fonciers lors de la cession partielle ou totale des titres.

d-Avantages accordés

En cas de respect des conditions susvisées, le contribuable bénéficie d'une réduction de 50% en matière d'impôt sur le revenu au titre des profits fonciers lors de la cession partielle ou totale des titres.

Dans ce cas, le profit foncier est égal à la différence entre le prix d'acquisition desdits biens immeubles et la valeur de leur inscription à l'actif immobilisé de l'OPCI, sous réserve des dispositions de l'article 224 ci-dessus.

Toutefois, en cas de non respect des conditions citées ci-dessus, la situation du contribuable est régularisée dans les conditions de droit commun.

11. Regroupement des dispositions relatives à la restitution en matière d'IR au niveau d'un seul article (Article 241 bis)

Dans le cadre du regroupement des dispositions particulières traitant de la restitution de l'IR et suite à l'institution de la mesure relative à la restitution de l'IR afférent au profit foncier résultant d'une cession à réméré, les dispositions de l'article 6 de la LDF pour l'année budgétaire 2017 ont regroupé toutes les dispositions relatives à la restitution en matière d'IR au niveau d'un article dédié à cet effet (article 241 bis).

Ainsi, le I de cet article concerne la restitution en matière d'impôt retenu à la source au titre des revenus salariaux et assimilées, des produits de placements à revenu fixe et des profits de capitaux mobiliers, prévue initialement au niveau de l'article 174-IV, et qui a été abrogé suite audit transfert.

Le II de l'article 214 bis concerne les dispositions relatives à la restitution du profit foncier en cas de cession dans le cadre d'un contrat de vente à réméré.

III- MESURES SPÉCIFIQUES À LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Les mesures relatives à la taxe sur la valeur ajoutée se présentent comme suit :

- l'institution du régime de taxation de la marge pour les agences de voyages ;
- la clarification du régime fiscal réservé en matière de TVA aux zones franches d'exportation ;
- le traitement fiscal applicable aux biens d'investissement ;
- la clarification du droit à déduction et du fait générateur de la TVA ;
- la simplification et l'harmonisation de certaines dispositions ;
- l'institution de sanctions en cas d'infraction à certaines obligations.

1-Institution du régime de taxation de la marge pour les agences de voyages

Dans un souci de simplification et afin de tenir compte de l'expérience de certains pays qui prévoient dans leur législation un régime de taxation spécifique aux agences de voyages, l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a introduit un régime spécifique aux agences de voyages en matière de TVA à travers l'institution d'un nouvel article 125 quater au niveau du CGI.

Ce régime spécifique se caractérise par des mesures se rapportant à la territorialité, la base imposable, le taux d'imposition, le droit à déduction et le mode de facturation.

A- Territorialité

En application des dispositions de l'article 88 du CGI, sont réputées faites au Maroc les prestations de services réalisées par les agences de voyages et utilisées ou exploitées au Maroc tels que l'organisation de voyages ou de séjours, la billetterie, la réservation de places de spectacle, de chambres dans un hôtel, de moyens de transport, la mise à disposition de guides, les visites guidées.

Par contre, lorsqu'elles organisent des voyages à l'extérieur du Maroc, ces opérations sont situées hors champ d'application de la TVA. A titre d'exemple, l'organisation de voyages hors territoire national.

Outre ce principe de territorialité de droit commun, l'article 125 quater a étendu le champ d'application de la TVA aux agences de voyages marocaines qui procèdent à la revente au forfait à des tours opérateurs étrangers des services qu'elles ont acquis localement tels que l'hébergement, la restauration, le transport touristique et autres services notamment les visites des monuments historiques.

En définitive, bien que ces prestations soient assimilées à des exportations mais du moment qu'elles sont utilisées au Maroc, elles sont passibles de la TVA en application des dispositions de l'article 125 quater du CGI.

B- Champ d'application

Les agences de voyages peuvent agir en qualité d'organiseurs de voyage ou d'intermédiaires en services. Ces deux activités peuvent être exercées concurremment par le même agent de voyage.

L'organisateur de voyages ou de séjours élabore des circuits ou des séjours sous sa propre responsabilité commerciale. Il achète auprès d'autres prestataires, les services nécessaires (transport, restauration, hébergement, spectacle ...etc) et vend ensuite une prestation unique (voyages ou séjours organisés) moyennant un prix forfaitaire.

Cette opération d'achat et de vente des services liés à l'activité touristique est soumise au régime spécifique de la marge dans la mesure où des dépenses

engagées auprès des non assujettis ne peuvent être justifiées par des factures faisant apparaître le montant de la TVA ouvrant droit à déduction (tel est le cas par exemple des petits prestataires se trouvant dans la campagne).

Lorsque l'agence de voyage propose à la clientèle par intermédiation des voyages ou des séjours organisés par des tiers ainsi que différents services se rapportant auxdits voyages, lesdites prestations de services sont soumises au régime de droit commun.

Il s'agit en l'occurrence de la billetterie, la réservation des places dans les moyens de transport et des chambres dans des hôtels ou dans des locaux d'hébergement collectif, les opérations de changes, la mise à disposition de guides ...etc.

En définitive, les services fournis par les agences de voyages autres que l'organisation du voyage ne bénéficient pas du régime particulier de la marge.

C- Définition de la marge

La marge est déterminée par la différence entre d'une part, le total des sommes perçues par l'agence de voyages et facturées au bénéficiaire du service et d'autre part, le total des dépenses, taxe sur la valeur ajoutée comprise, facturées à l'agence par ses fournisseurs, c'est-à-dire la différence entre les encaissements et les dépenses engagées au cours de la période d'imposition (mensuelle ou trimestrielle).

Par encaissement, il faut entendre le prix du voyage ou séjour payé par le client.

Par dépense, on entend le montant net des sommes facturées à l'agence de voyages par les différents prestataires qui exécutent les services rendus à la clientèle, déduction faite des ristournes et rabais consentis.

D- Taux d'imposition

Les opérations d'organisation de voyages ou de séjours soumises au régime spécifique de la marge, sont passibles de la TVA au taux réduit de 10% en application des dispositions de l'article 99-2° du CGI.

Par contre, lorsque l'agence de voyage intervient en tant qu'intermédiaire pour l'organisation des voyages, le taux de TVA applicable est de 20% conformément aux dispositions de l'article 89(I-10°) du CGI.

E- Base d'imposition

La base d'imposition à la TVA est, en règle générale, constituée par le montant total des sommes demandées au client.

Par dérogation à cette règle, les opérations effectuées par les agences de voyages qui organisent des circuits touristiques, dans le cadre de leur profession, sont soumises à la TVA sur la marge qui est égale à la différence entre le prix total payé TTC par le client et les sommes facturées TTC à l'agence par les transporteurs, hôteliers, restaurateurs, prestataires de spectacles et tous les autres intervenants, qui exécutent matériellement les services utilisés par les clients.

Cette différence TTC dite « marge » constitue la base imposable. Elle est calculée globalement à la fin de chaque période d'imposition (mois ou trimestre) en retranchant du montant total des encaissements taxables la somme des dépenses afférentes à des opérations taxables.

Par ailleurs, et en application des dispositions de l'article 96-12° du CGI, la base d'imposition est déterminée par le montant des commissions et/ou par la marge, pour les agences qui réalisent concurremment des opérations d'organisations de voyages ou de séjours et des opérations d'intermédiation.

F- Droit à déduction

En matière de TVA, le droit à déduction dont peut se prévaloir une agence de voyages suit les règles suivantes :

- la TVA relative aux achats de biens et services effectués pour le fonctionnement de l'agence (frais généraux, frais de publicité, honoraires, etc.), est déductible ;
- la TVA relative aux biens d'investissement acquis par l'agence de voyages, est déductible ;
- la TVA figurant sur les factures des prestataires des services (transporteurs, restaurateurs, hôteliers, organisateurs de spectacle, loueurs de voitures....etc.) utilisés par la clientèle, n'est pas déductible dès lors que l'agence en tant qu'organisateur de voyage est soumise au régime de la marge.

G- Facturation

Les agences de voyages sont normalement soumises aux obligations incombant aux contribuables. Toutefois, compte tenu des règles particulières pour la détermination de la base imposable prévues à l'article 125 quater du CGI, des dispositions particulières ont été prises concernant d'une part, l'établissement des factures et d'autre part la comptabilisation des opérations et les pièces justificatives à produire.

Compte tenu de la règle retenue pour le calcul de la base imposable et par conséquent la non déductibilité de la TVA, il est admis que les agences de voyages soient dispensées de mentionner distinctement la TVA sur les factures établies à leurs clientèles au titre des opérations imposées selon le régime de la marge.

Toutefois, les factures ainsi établies doivent être revêtues d'un cachet portant la mention « Facturation selon le régime de la marge –Article 125 quater du CGI. ».

H- Tenue de comptabilité

Les agences de voyages doivent distinguer dans leur comptabilité entre les encaissements et les décaissements se rapportant aux opérations taxables selon le régime de la marge et ceux se rapportant aux opérations taxables au titre d'intermédiation.

2-Régime fiscal réservé, en matière de TVA, aux zones franches d'exportation

En application des anciennes dispositions de l'article 92(I-36°) du CGI, les opérations effectuées à l'intérieur et entre lesdites zones franches d'exportation étaient considérées hors champ d'application de la TVA en vertu des dispositions du même article.

En vue d'harmoniser les dispositions fiscales régissant les zones franches d'exportation, l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017, a redéfini le régime fiscal applicable en matière de TVA auxdites zones en ce sens que les opérations effectuées à l'intérieur ou entre lesdites zones franches sont désormais considérées en tant qu'opérations exonérées de la TVA avec droit à déduction.

A cet effet, il y a lieu de rappeler que le régime fiscal applicable en matière de TVA aux zones franches d'exportation se présente comme suit :

A-Ventes effectuées et prestations de services rendues aux zones franches

a-Exonération des ventes et des prestations de services

Les opérations de vente effectuées aux zones franches sont exonérées de la TVA en vertu des dispositions de l'article 92 (I-36°) du CGI. Ces ventes étant assimilées à des exportations, sont soumises au contrôle de l'Administration des Douanes et Impôts indirects (ADII) qui délivre aux fournisseurs des déclarations d'exportation leur permettant de bénéficier du remboursement du crédit de TVA généré par lesdites ventes exonérées. Par conséquent, elles ne peuvent pas demander les attestations d'achat en exonération de la TVA des biens d'investissement, prévu par les dispositions de l'article 92(I-6°) du CGI.

En ce qui concerne les prestations de services rendues aux zones franches, elles sont également exonérées en vertu des mêmes dispositions à condition que la facture soit libellée au nom d'une entreprise installée à l'intérieur desdites zones et que le paiement soit effectué en devises.

Par ailleurs, il est à souligner que les entreprises installées à l'intérieur des zones franches d'exportation ne sont pas tenues de déposer des déclarations de chiffre

d'affaires dès lors qu'elles sont exonérées de la TVA en application des dispositions de l'article 107 du CGI.

b- Régime fiscal des travaux de construction ou de montage

Les zones franches d'exportation étaient considérées, du point de vue fiscal, comme un territoire non assujetti à la TVA et les opérations qui y sont exercées sont situées hors champ d'application de la TVA.

L'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a introduit une mesure visant la requalification du régime fiscal applicable aux zones franches d'exportation en ce sens que les opérations réalisées à l'intérieur desdites zones sont exonérées de la TVA à compter de la date de publication au BO de la loi de finances pour l'année 2017, soit à compter du 12 juin 2017.

Ainsi, les travaux de construction ou de montage réalisés par des entreprises marocaines ou étrangères, à l'intérieur de la zone franche, sont exonérés de la TVA en vertu des dispositions de l'article 92(I-36°) du CGI, telles que modifiées et complétées par l'article 6 de la loi de finances précitée. Ces entreprises peuvent bénéficier du remboursement de la TVA grevant les intrants à condition que l'entrée en zone franche des matériaux de construction soit justifiée par la production :

- des factures de vente établies au nom de l'entreprise réalisant l'investissement dans lesdites zones ;
- des avis d'exportation correspondants dûment visés par les services de l'Administration des Douanes et Impôts Indirects.

B- Ventes effectuées et prestations de services rendues au territoire assujetti

Les opérations de vente effectuées sur le territoire assujetti par les entreprises installées dans lesdites zones franches, sont considérées en tant qu'opérations de mise à la consommation à l'intérieur, passibles de la TVA entre les mains de l'Administration des douanes.

Concernant les prestations de services réalisées à l'intérieur des zones franches et facturées aux entreprises établies sur le territoire assujetti, il est à préciser que ces prestations sont soumises à la TVA dès lors que leur exploitation est effectuée dans le territoire assujetti.

Dans ce cas, le prestataire de service concerné est tenu de faire apparaître le montant de la TVA au niveau de sa facture et de se conformer aux obligations fiscales auxquelles sont soumis les contribuables installés dans le territoire assujetti.

3- Exonération des biens d'investissement

A-Rappel historique

Avant la loi de finances 2007, l'acquisition des biens d'investissement bénéficiait de l'exonération de la TVA à l'intérieur et à l'importation avec droit à déduction. Il s'agit en effet de l'acquisition des biens cités ci-après :

- les biens d'investissement à inscrire dans un compte d'immobilisation et ouvrant droit à déduction, acquis par les entreprises assujetties ;
- les biens d'équipement destinés à l'enseignement privé ou à la formation professionnelle, à inscrire dans un compte d'immobilisation, acquis par les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle, à l'exclusion des véhicules automobiles autres que ceux réservés au transport scolaire collectif et aménagés spécialement à cet effet ;
- les autocars, les camions et les biens d'équipement y afférents à inscrire dans un compte d'immobilisation, acquis par les entreprises de transport international routier ;
- les biens d'équipement, outillages et matériels acquis par les diplômés de la formation professionnelle.

Toutefois, il a été procédé à partir du 1^{er} janvier 2008 à la limitation de cette exonération à 24 mois à compter de la date du début d'activité. Le but étant de cerner cet avantage fiscal aux seules entreprises en démarrage de leur projet.

Par ailleurs, la loi de finances pour l'année 2015 a étendu la durée d'exonération de 24 à 36 mois à compter de la date de l'autorisation de construire au lieu de la date du début d'activité afin de ne pas compromettre le délai d'exonération pour les entreprises qui procèdent à la construction d'unités liées à leurs projets d'investissement.

La loi de finances pour l'année 2017 a introduit des mesures concernant les biens d'investissement qui se présentent comme suit :

- exonération de la TVA des projets dans le cadre des conventions d'investissement par des entreprises existantes ;
- prorogation du délai d'exonération de la TVA en cas de force majeure ;
- institution d'un nouveau délai d'exonération de la TVA à l'importation ;
- abrogation de l'obligation de conservation des biens meubles ;
- prolongation de la durée de conservation des biens immeubles.

B- Exonération de la TVA des biens d'investissement dans le cadre des conventions d'investissement

a-Exonération de la TVA à l'intérieur

En application des dispositions de l'article 92(I-6°) du CGI, sont exonérés de la TVA, les biens d'investissement à inscrire dans un compte d'immobilisation et ouvrant droit à la déduction prévue à l'article 101 dudit code, acquis par les entreprises assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée pendant une durée de trente six (36) mois à compter de la date du début d'activité.

le décret n° 2-16-1010 du 1^{er} rabii II 1438 (31 décembre 2016) portant ouverture des crédits nécessaires à la marche des services publics et à l'exercice de leur mission, a introduit une mesure, entrée en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2017, visant l'octroi du bénéfice de l'exonération de la TVA, aux entreprises existantes qui procèdent à la réalisation des investissements ayant fait l'objet de conventions d'investissement dont le montant est égal ou supérieur à cent (100) millions de dirhams pendant 36 mois à partir, soit :

- de la date de signature de la convention d'investissement ;
- de la date d'autorisation de construire pour les entreprises qui procèdent à la construction d'unités liées à leurs projets d'investissement.

Il y a lieu de préciser que les entreprises existantes éligibles à cette exonération sont celles qui procèdent soit à l'extension de leur projet soit à l'aménagement, à l'équipement, à la rénovation ou à la transformation et d'une manière générale à tout investissement additionnel pourvu que les entreprises concernées aient signé des conventions d'investissement.

Le bénéfice d'une nouvelle période d'exonération de TVA pendant 36 mois commence à courir à partir :

- soit de la date de signature de la convention d'investissement, pour les entreprises qui acquièrent leurs biens d'équipement ;
- soit de la date de l'autorisation de construire, pour les entreprises qui procèdent à la construction d'unités liées à leurs projets d'investissement.

A cet effet, les entreprises concernées doivent déposer auprès du service local des impôts dont elles dépendent une demande formulée sur un imprimé-modèle établi à cet effet, accompagnée des pièces suivantes :

- un exemplaire ou copie certifiée conforme de la convention d'investissement concernant lesdits projets d'investissement;
- un état descriptif, établi en triple exemplaire, qui précise le nom et adresse des fournisseurs, la nature et l'utilisation des biens destinés à être achetés sur le marché intérieur en exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, leur valeur en dirhams ainsi que l'intitulé du compte où ils seront inscrits en comptabilité.

Cet état doit comporter en outre, le numéro d'identification des fournisseurs attribué par le service local des impôts, le taux et le montant de la taxe dont l'exonération est sollicitée.

- les factures proforma ou devis de travaux en triple exemplaire.

Au vu de cette demande, le service local des impôts établit une attestation d'exonération en triple exemplaire. Le premier est conservé par ledit service et les deux autres sont remis au bénéficiaire qui fait parvenir un exemplaire à son fournisseur.

b-Institution d'un nouveau délai d'exonération de la TVA à l'importation

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2017, les dispositions de l'article 123-22°-b) du CGI exonéraient de la TVA à l'importation, les biens d'équipement, matériels et outillages nécessaires à la réalisation des projets d'investissement portant sur un montant égal ou supérieur à cent (100) millions de dirhams, dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, acquis par les assujettis pendant une durée de trente six (36) mois à compter du début d'activité tel que défini à l'article 92-I-6° ci-dessus.

Cette exonération est accordée également aux parties, pièces détachées et accessoires importés en même temps que les équipements précités.

Pour les entreprises qui procèdent aux constructions de leurs projets d'investissement, le délai de trente six (36) mois commence à courir à partir de la date de délivrance de l'autorisation de construire avec un délai supplémentaire de six (6) mois en cas de force majeure, renouvelable une seule fois

Dans la pratique, il a été constaté qu'un certain nombre de conventions d'investissement ne bénéficiaient que partiellement de l'exonération de la TVA à l'importation desdits biens étant donné que les travaux de construction s'étalaient au-delà de 36 mois et le délai imparti pour le bénéfice de l'exonération à l'importation des biens d'investissement arrivait à terme souvent avant la fin des travaux sachant que l'importation de ces biens concomitamment avec la phase de construction s'avère difficile pour la majorité des projets (notamment dans le domaine touristique).

A cet effet et afin de remédier à cette difficulté et permettre aux sociétés signataires des conventions d'investissement de bénéficier pleinement de cet avantage, la loi de finances pour l'année 2017 a inséré une mesure prévoyant le décompte du délai de 36 mois à partir de la date de la première opération d'importation avec une possibilité de prorogation de 24 mois.

Par conséquent, à compter de la date de publication au BO de la loi de finances pour l'année 2017, les entreprises qui importent des biens d'investissement dans le cadre des conventions d'investissement ne sont plus tenues de délivrer des attestations de début d'activité à l'ADII.

Il y a lieu de préciser qu'une entreprise ayant bénéficié de l'exonération de la TVA au moment de sa création, peut bénéficier également d'une nouvelle période d'exonération lorsqu'elle procède à la réalisation de nouveaux projets d'investissement. Par conséquent, on doit entendre par « première importation », l'opération d'importation liée à chaque convention d'investissement.

4-Conservation des biens d'investissement

A- Abrogation de l'obligation de conservation des biens meubles

Avant la loi de finances 2013, toute entreprise ayant acquis des biens d'investissement (meubles et immeubles) était tenue de conserver lesdits biens d'investissement pendant une durée de 5 ans. A défaut de cette conservation, elle était tenue de procéder à une régularisation en reversant au Trésor une somme égale au montant de la déduction initialement opérée au titre desdits biens, diminuée d'un cinquième par année ou fraction d'année écoulée depuis la date d'acquisition de ces biens.

Avec l'institution du régime de taxation des biens mobiliers d'occasion, l'obligation de conservation des biens d'investissement prévue à l'article 102 du CGI est devenue sans objet. Il en est de même en ce qui concerne la régularisation pour défaut de conservation prévue à l'article 104(II-2°) du CGI.

B-Institution d'une nouvelle durée de conservation des biens immeubles

Contrairement aux biens meubles d'occasion qui sont devenus taxables à compter du 1^{er} janvier 2013, les biens immeubles, à savoir les constructions, continuent comme par le passé à être conservés et inscrits en comptabilité. La durée de conservation a été prolongée de 5 à 10 ans.

En application des dispositions de l'article 104-II-2° du CGI et à défaut de conservation des constructions pendant la durée de 10 années, le contribuable est tenu de reverser le 1/10^{ème} du montant de la TVA initialement déduite ou de celui de la TVA exonérée dont il a bénéficié.

Les dispositions des articles 102 et 104-II-2° du code général des impôts, telles que modifiées et complétées par le paragraphe I de la LF 2017, sont applicables aux :

- biens immeubles acquis ou dont les certificats de conformité ont été délivrés à compter de la date de publication de ladite loi de finances au bulletin officiel ; soit à compter du 12 juin 2017.
- biens immeubles inscrits en compte d'immobilisation dont la durée de conservation de cinq années n'a pas expiré à la date de publication de cette loi de finances au bulletin officiel, soit à compter du 12 juin 2017.

5- Exonération de la TVA à l'importation des aéronefs utilisés dans le transport commercial international régulier

Les dispositions de la loi de finances pour l'année budgétaire 2016 ont exonéré les importations d'aéronefs d'une capacité de 100 places destinés au transport aérien ainsi que le matériel et pièces de rechange destinés à la réparation desdits aéronefs,

en vertu des dispositions de l'article 123-46° du CGI et ce, à compter du 1^{er} janvier 2016.

Dans un souci d'encouragement de la compétitivité des compagnies marocaines et d'harmonisation du traitement fiscal réservé, en matière de TVA, aux aéronefs avec celui appliqué sur le plan international, la LF pour l'année budgétaire 2017 a institué l'exonération de la TVA à l'importation prévue audit article 123-46° au profit de tous les aéronefs, sans aucune limitation du nombre de places, à la condition qu'ils soient utilisés dans le transport commercial international régulier.

A noter que le décret n°2-16-1010 du 1^{er} rabii II 1438 (31 décembre 2016) portant ouverture des crédits nécessaires à la marche des services publics et à l'exercice de leur mission, avait repris cette mesure de faveur en prévoyant son application à compter du 1^{er} janvier 2017.

6- Exclusion de l'exonération de la TVA des véhicules acquis par les agences de location de voitures

Suite à l'instauration du régime de taxation des biens d'occasion par la loi de finances pour l'année 2013, il a été constaté que certaines agences de location de voitures acquièrent des voitures de luxe en exonération de TVA et procèdent à leur vente à des prix très bas déclarant ainsi un montant dérisoire de TVA à payer bien qu'ils aient bénéficié à l'achat d'un montant de TVA conséquent.

En vue de contrecarrer cette évasion fiscale et d'éviter le contentieux qui en découle, les véhicules acquis par les agences de location de voitures sont exclus du bénéfice de l'exonération des biens d'investissement, à partir du 12 juin 2017, date de publication au B.O de la loi de finances 2017.

Par conséquent, les services concernés sont tenus de ne plus recevoir les demandes d'exonération et de ne pas délivrer des attestations afférentes à des demandes déposées à compter de ladite date.

Toutefois, il y a lieu de préciser que les demandes d'exonération de la TVA déposées au service local des impôts compétents avant la date du 12 juin 2017 demeurent éligibles à ladite exonération.

7- Exonération de la TVA des associations de microcrédit

Les associations de microcrédit ont bénéficié de l'exonération de la TVA pour les opérations de crédit qu'elles effectuent ainsi que de l'exonération à l'importation des équipements et matériels destinés exclusivement à leur fonctionnement durant la période allant du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2016 conformément aux dispositions des articles 91-VII et 123-34° du C.G.I

Afin de soutenir le développement de la micro finance et d'encourager les micros entrepreneurs à développer leurs propres activités permettant leur insertion économique, l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a consacré cette exonération de façon permanente.

8- Mesures concernant le droit à déduction et le fait générateur de la TVA

A-Délai d'exercice du droit la déduction de la TVA

En application des dispositions de l'article 101-3° du CGI, le droit à déduction prend naissance à l'expiration du mois de l'établissement des quittances en douane ou du paiement total ou partiel des factures ou mémoires établis au nom du bénéficiaire.

Dans la pratique, il a été constaté que certains contribuables présentent des factures, ouvrant droit à déduction, à la veille de la prescription quadriennale bien que la dépense y afférente ait été effectivement constatée 4 années auparavant. Cette situation ne permet pas à l'administration de s'assurer de la véracité de la dépense lors d'un contrôle.

A cet effet, et dans le but de permettre à l'administration fiscale de contrôler l'effectivité de la dépense, le droit à déduction doit s'exercer dans un délai n'excédant pas une année, à compter du mois ou du trimestre de sa naissance. Cette mesure est applicable à compter de la publication de la loi de finances pour l'année 2017. Ouvre droit à déduction au titre du mois juin ou du 2^{ème} trimestre 2017, la TVA grevant des acquisitions dont le paiement est effectué au mois de juin ou 2^{ème} trimestre 2016.

A cet égard, il est signalé que certains contribuables doivent respecter le délai d'une année pour opérer la déduction et ne doivent attendre la naissance du fait générateur de taxation pour déposer la déclaration de chiffre d'affaires. Cas des lotisseurs par exemple.

B- Exclusion du droit à déduction des factures irrégulières

La loi de finances pour 2016 a introduit une mesure visant que tout achat de biens et services doit être justifié par une facture probante et régulière établie au nom du contribuable.

Aussi, et dans un souci de transparence fiscale et en vue d'inciter les contribuables à présenter des factures régulières telles que prévues aux articles 145 et 146 du CGI, elle n'ouvre pas droit à déduction la taxe ayant grevé des achats justifiés par des factures jugées irrégulières bien qu'elles comportent les indications prévues à l'article 145-III du CGI.

Dans ces cas, la preuve d'irrégularité incombe à l'administration pour prouver que les biens, marchandises, matières premières, travaux ou services, objet desdites factures fictives n'ont pas été livrés ou exécutés.

C- Délai de dépôt de la déclaration du prorata

En application des dispositions de l'article 104-II-1° du CGI, les biens inscrits dans un compte d'immobilisation sont soumis à régularisation suite à la variation du prorata de déduction au cours de la période de cinq années suivant la date d'acquisition desdits biens.

Lorsque le prorata de déduction, pour l'une de ces cinq années, se révèle supérieur de plus de 5% au prorata initial, les entreprises peuvent opérer une déduction complémentaire. A l'inverse, si au cours de la même période, le prorata dégagé à la fin d'une année se révèle inférieur de plus de 5% au prorata initial, les entreprises doivent opérer un reversement de taxe dans le délai prévu à l'article 113 du CGI, c'est-à-dire avant le 1^{er} avril.

Or, le contribuable soumis à la déclaration trimestrielle ne peut observer cette obligation dès lors que le dépôt de la déclaration électronique de chiffre d'affaires comportant ledit reversement de TVA s'effectue à la fin du mois d'avril.

Pour éviter cette discordance dans les délais, la date de dépôt de déclaration du prorata de déduction prévue à l'article 113 du CGI doit intervenir avant le 1^{er} mars au lieu du 1^{er} avril.

D- Contenu du relevé de déduction

En application des dispositions de l'article 112-II du CGI, la déclaration du chiffre d'affaires doit être accompagnée d'un relevé détaillé de déductions comportant la référence des factures, la désignation exacte des biens, services ou travaux, leur valeur, le montant de la taxe figurant sur la facture ou mémoire, le mode et les références de paiement.

Pour une meilleure exploitation des relevés de déduction, sont insérés également, à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au bulletin officiel, le nom et prénom ou la raison sociale du fournisseur et son identifiant fiscal ainsi que l'Identifiant Commun de l'Entreprise (ICE).

E- Fait générateur des paiements par compensation de créances

En application des dispositions de l'article 95 du CGI, le fait générateur de la taxe est constitué par l'encaissement total ou partiel du prix des marchandises, des travaux ou des services.

Lorsque le règlement des marchandises, des travaux ou des services a lieu par voie de compensation physique ou d'échange ou lorsqu'il s'agit de livraisons à soi même, le fait générateur se situe au moment de la livraison des marchandises, de l'achèvement des travaux, ou de l'exécution du service.

Toutefois, en cas de compensation financière, considérée en tant que moyen de paiement tel que prévu à l'article 106-II du CGI, le fait générateur n'est pas prévu de manière expresse par le CGI.

Ainsi, à compter de la date de publication au BO de la loi de finances 2017, soit à compter du 12 juin 2017, est retenu, comme fait générateur, la date de signature du document établi par les parties concernées portant acceptation du principe de la compensation.

9- Mesures de simplification et clarification

A-Clarification du régime fiscal applicable aux locations de locaux à usage professionnel

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances 2017, les dispositions de l'article 89(I-10°) du CGI ont toujours été source d'interprétations divergentes en ce sens que la lecture de la version en arabe laisse entendre que la taxation ne concernait que les seuls locaux meublés excluant ainsi les locaux à usage commercial et industriel alors que le montant brut des loyers perçus au titre de la location des établissements industriels et commerciaux est retenu comme base imposable, tel que prévu à l'article 96-9° du CGI.

Dans le cadre de l'harmonisation, l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a introduit des modifications au niveau des articles 89 et 96 précités. Ainsi, les dispositions de l'article 89(I-10°) du CGI prévoient expressément la taxation des locations portant sur des locaux meublés ou garnis et des locaux équipés à usage professionnel ainsi que locaux se trouvant dans des centres commerciaux tels que les Mall.

De même, l'article 96-9° du CGI précise que le chiffre d'affaires taxable est constitué par les montants bruts des loyers ainsi que les charges mises par le bailleur pour le compte du locataire, pour les locations de locaux meublés ou garnis et des locaux équipés à usage professionnel ainsi que des locaux se trouvant dans les complexes commerciaux (Mall).

Par contre et en application des dispositions de l'article 89(I-1°-c) du CGI, lorsque le montant brut annuel du loyer est inférieur au seuil d'assujettissement de 500 000 DHS, les contribuables concernés sont hors champ d'application de la TVA. A cet effet, ils ne sont plus tenus de déposer leur déclaration de chiffre d'affaires en application des dispositions de l'article 107 du CGI.

Toutefois, ces contribuables peuvent opter pour l'assujettissement à la TVA conformément aux dispositions de l'article 90-2° du CGI telles que modifiées et complétées par l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017. Ainsi, la demande d'option doit être déposée auprès du service local dont dépend le contribuable. Cette demande prend effet dans les trente (30) jours à compter de la date de dépôt ou d'envoi.

Il est à préciser que cette demande d'option peut porter uniquement sur la partie des locations taxables comme elle peut porter sur l'ensemble des locations.

a-Opérations de locations taxables

a-1- Location de locaux meublés ou garnis

Les opérations de locations de villas ou d'appartements meublés sont imposables à la TVA lorsque l'exploitation a un caractère hôtelier c'est-à-dire lorsqu'elles sont accompagnées des services tels que la réception, le nettoyage quotidien, la blanchisserie, la restauration. Ces opérations sont passibles de la TVA au taux de 10% à l'instar des opérations hôtelières.

Par contre, les opérations de locations qu'elles soient permanentes, temporaires ou occasionnelles de logements meublés ou garnis destinés uniquement à l'habitation, sont assimilées à des opérations de locations de locaux nus, situées hors champ d'application de la TVA.

a-2- Location de locaux équipés à des fins professionnelles

Les locations portant sur des locaux équipés à usage professionnel sont soumises à la TVA. Par locaux équipés il faut entendre les locaux portant sur des immobilisations corporelles ou incorporelles :

➤ les éléments corporels, à savoir les biens d'équipement

Par équipement, il faut entendre les équipements nécessairement liés à l'exploitation professionnelle (matériel médical, matériel de la restauration, matériel didactique pour l'enseignement) à l'exclusion de ceux liés au local lui-même tels que ascenseur, climatisation, chauffage central, Wifi, fibre optique etc.

Il s'agit, à titre d'exemple, des locations de locaux :

- de bureaux de change, de salon de coiffure, des boutiques, des bureaux de tabacs ...etc se trouvant dans l'enceinte d'un établissement hôtelier ;
- de boutiques, de restaurants, de cafés, d'agences banques, de bureaux de tabacs, de pharmaciesetc se trouvant dans les supermarchés, ports, aéroports ;
- de salles de spectacles;
- de salles de fêtes ;
- de stands dans les foires et expositions ;
- d'un cabinet dentaire entièrement équipé ;
- d'hôtel, restaurant et café équipés ;
- de halls d'expositions ;
- de salles meublées à usage de réunions ;
- d'un immeuble à usage de clinique équipé de matériel médical ;
- d'un établissement scolaire équipé pour y effectuer des cours de soutien.

➤ **les éléments incorporels**, tels que la clientèle, l'achalandage, le nom commercial, l'enseigne, la marque de fabrique, les brevets d'invention, le droit au bail.

Il s'agit, à titre d'exemple, des locations de locaux nus à l'intérieur des supermarchés, des hôtels, des ports et des aéroports.

a-3- locations des locaux se trouvant dans des complexes commerciaux « Mall »

Les locations de locaux nus se trouvant dans complexes commerciaux sont soumises à la TVA à compter du 12 juin 2017, date de publication au BO de la loi de finances pour l'année 2017. Il s'agit des locations de locaux se trouvant dans des Mall .

Le « Mall », terme anglais désignant un centre commercial ou un shopping center, est une galerie marchande qui abrite un nombre important de magasins de différentes enseignes (franchises ou marques nationales) et souvent un hypermarché, dont l'attractivité alimente en consommateurs ces magasins.

Le Mall offre généralement une série de services gratuits (parking, chariots d'achat, paniers) ou payants (Photomatons, photocopieurs, etc.), et parfois des attractions (manèges ou jeux pour enfants, animations musicales, foires, etc.). Souvent doté d'un parc de stationnement à la disposition des consommateurs visiteurs. Il est en général conçu et géré comme une entreprise unique.

Par contre, les centres commerciaux traditionnels tels que les « kissariyates » ne sont pas passibles de la TVA.

Toutefois, il est à préciser que lorsque le propriétaire d'un centre commercial traditionnel demande le bénéfice de l'exonération de la TVA grevant les travaux de construction, il devient assujetti à la TVA et il est tenu, par conséquent, de soumettre les loyers perçus à la TVA.

b- Opérations de locations hors champ

b-1- Location de locaux nus à usage professionnel

Il y a lieu de souligner que la location de locaux nécessitant une architecture, un aménagement spécifiques et ayant obtenu une autorisation de construire à cet effet, était soumise à la TVA dans la mesure où ces locaux sont construits et aménagés pour l'exercice d'une activité professionnelle en application des dispositions en vigueur à cette date.

Après la date de publication au BO de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 qui a apporté une précision de taille à ce niveau en limitant l'assujettissement à la TVA aux seuls locaux qui sont équipés et par voie de conséquence, les locaux nus non équipés à un usage professionnel sont hors du champ d'application de la TVA bien qu'ils soient aménagés et construits pour y exercer une activité professionnelle.

Il s'agit notamment de la location d'immeubles pour usage de clinique ou centre de soins, laboratoires d'analyse, établissement scolaire, établissement industriel ou commercial, hôtels, motels, maisons d'hôte, riads, gîtes, auberges, villages de vacances, ensembles immobiliers à destination touristique....etc.

En résumé, toutes les locations de locaux nus à usage professionnel sont hors champ d'application de la TVA tant que ces locations ne portent pas également sur des équipements nécessaires à l'activité du locataire.

b-2- Location dont le loyer annuel est inférieur à 500 000 DHS

Les opérations de locations de locaux à usage professionnel sont situées hors champ d'application de la TVA, lorsque le loyer annuel taxable est inférieur à 500 000 DHS.

b-3- Cessation d'assujettissement à la TVA

Les bailleurs et les exploitants de locaux dont l'activité était taxable et qui ont cessé d'être soumis à compter de la publication au BO de la loi de finances pour l'année 2017, sont tenus, à l'instar de ce qui est prévu lors de la cessation d'activité, de déposer une déclaration de cessation d'assujettissement à la TVA, établie sur la déclaration de cessation d'activité (imprimé modèle n°.....) accompagnant la déclaration de chiffre d'affaires du 2^{ème} trimestre ou du mois de juin 2017 et de régler le montant total de la TVA due.

Conséquences de la cessation d'assujettissement à la TVA :

- les bailleurs bénéficiant de l'exonération de la TVA pour la construction de locaux destinés à la location à usage professionnel et qui se trouvent non assujettis à la TVA à compter de la publication au BO de la loi de finances pour l'année 2017, doivent continuer à déposer leurs déclarations de chiffre d'affaires.

A défaut, lesdits bailleurs sont tenus de reverser le montant de la taxe ayant fait l'objet d'exonération diminué d'un dixième par année ou fraction d'année écoulée depuis la date d'acquisition de ces biens lorsque la durée de conservation de cinq ans n'a pas expiré à la date de la publication au BO de la loi de finances pour l'année 2017 conformément aux dispositions des articles 401(II-2° et la paragraphe V-13 de l'article 6 de la loi de finances 2017, relatif aux dates d'effet ;

- les bailleurs ne peuvent plus récupérer la TVA se rapportant aux biens et services acquis pour les besoins de cette activité ;
- la cessation d'assujettissement n'entraîne aucun reversement de la TVA antérieurement déduite en application de la règle du prorata.

c- Option pour l'assujettissement à la TVA

En application des dispositions de l'article 90-2° du CGI, peuvent opter à l'assujettissement à la TVA, les bailleurs dont le montant brut des loyers perçus annuellement est inférieur à 500 000 DHS.

Dans le même sillage, les bailleurs de locaux nus à usage professionnel devenus non assujettis à la TVA à compter de la date de publication au BO de la loi de finances pour l'année 2017 et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 500 000DHS continuent, s'ils le souhaitent, à déposer leurs déclarations de chiffre d'affaires.

Cette option permet auxdits bailleurs de bénéficier de l'acquisition en exonération de la TVA des biens d'investissement. Dans le cas où le bailleur a acquis lesdits biens TTC, l'option lui permet de récupérer la TVA sur les dépenses engagées.

d-Date d'effet

En application du paragraphe I de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017, les dispositions de l'article 89(I-10°) du CGI s'applique aux loyers perçus à compter de la date de publication au BO de la loi de finances pour l'année 2017.

B- Clarification du traitement fiscal réservé en matière de TVA aux dons

Etaient exonérés de la TVA en vertu des articles 92(I-20°,21°et23°) et 123(19°-20°et 21°) du CGI :

- les biens, marchandises, travaux et prestations de services lorsqu'ils sont livrés à titre de don octroyé par les personnes physiques ou morales marocaines ou étrangères, à l'Etat, aux collectivités territoriales, aux établissements publics et aux associations reconnues d'utilité publique s'occupant des conditions sociales et sanitaires des personnes handicapées ou en situation précaire ;
- les biens, marchandises, travaux et prestations de services lorsqu'ils sont livrés à titre de don octroyé par les gouvernements étrangers ou par les organisations internationales à l'Etat, aux collectivités territoriales, aux établissements publics et aux associations reconnues d'utilité publique, et ce dans le cadre de la coopération internationale;
- les biens, marchandises, travaux et prestations de services financés par des dons de l'Union Européenne.

Cependant, les dispositions l'article 106 du CGI prévoyaient des exclusions au droit à déduction des véhicules de transport de personnes, les frais de mission, de réception, de représentation, d'hébergement et de restauration financés ou livrés à titre de dons.

L'application des exclusions du droit à déduction et par conséquent du bénéfice de l'exonération des véhicules et des prestations de services précitées financés ou livrés à titre de dons, constitue dans plusieurs situations une charge qui prive des bénéficiaires potentiels de recevoir des dons du fait que ces opérations constituent au regard des donateurs des actes de support et d'assistance qui ne revêtent pas un caractère lucratif et qui ne sauraient être tronquées par la TVA.

Par ailleurs, il a été constaté que l'application de l'exonération à l'importation des dons de l'Union Européenne se confronte à des difficultés inhérentes à l'interprétation du texte en ce sens que le bien bénéficiant de l'exonération doit être livré et non pas financé par l'Union Européenne.

Pour remédier à ces situations, l'article 6 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2017, a introduit des modifications ayant pour finalité :

- d'exonérer les véhicules de transport de personnes, les frais de mission, de réception, de représentation, d'hébergement et de restauration en vertu de l'article 106-3° et 6° du CGI telles que modifiées et complétées;
- et d'harmoniser les dispositions 92(I-20°,21°,23°) et 123 (19°,20°,21°) du CGI, en ce sens que la nouvelle rédaction de chaque paragraphe commence comme suit (sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée) « les biens, marchandises, travaux et prestations de services financés ou livrés à titre de don par..... » .

C-Harmonisation des opérations de titrisation et de crédit octroyés à l'Etat

A l'instar de l'exonération dont bénéficient les intérêts afférents aux avances et aux prêts consentis à l'Etat, sont exonérés à compter de la date de publication de la loi de finances dans le bulletin officiel, en vertu des dispositions de l'article 91-V-5° du CGI, les produits provenant des opérations de titrisation pour l'émission des certificats de sukuk par les Fonds de Placement Collectif en Titrisation, conformément aux dispositions de la loi n° 33-06 relative à la titrisation des actifs, lorsque l'établissement initiateur est l'Etat, ainsi que les différentes commissions qui sont liées à ladite émission en vertu des dispositions de la loi précitée

D- Clarification du régime fiscal applicable aux petits fabricants et petits prestataires de service

a-Suppression de la définition du« petit fabricant » et « petit prestataire de service»

La définition du « petit fabricant » et du « petit prestataire de service » bénéficiant de l'exonération de la TVA prévue à l'article 91(II-1°) du CGI, constitue une source de contentieux due aux divergences d'interprétation.

Dans le but de la clarification, l'article 6 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2017 a abrogé lesdites dispositions et a complété les dispositions de l'article 89 (I-1°) par le paragraphe c) visant l'institution d'un seuil d'assujettissement à la TVA fixé à 500 000 DHS.

Ainsi, les petits fabricants et prestataires de services dont le chiffre d'affaires annuel taxable n'atteint pas 500 000 DHS sont situés en dehors du champ d'application de la TVA. Au sens des dispositions de l'alinéa 8 du paragraphe V de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017, cette disposition s'applique à

compter du 1^{er} janvier 2018 pour les petits fabricants et prestataires de services dont le chiffre d'affaires taxable au titre de l'année 2017 est inférieur à 500 000 DHS.

b-Institution d'un seuil d'assujettissement pour les petits fabricants et prestataires de service

Dans le cadre de la clarification, l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a introduit une modification visant l'institution d'un seuil d'assujettissement à la TVA, fixé à 500 000 DHS de chiffre d'affaires annuel taxable pour les petits fabricants et les petits prestataires de services, en complétant les dispositions de l'article 89 (I-1^o) du CGI et abrogeant les dispositions de l'article 91(II-1^o) du CGI.

Il est précisé que les personnes physiques ou morales exerçant des professions libérales visées à l'article 89(I-12^o) du CGI ne sont pas concernés par le seuil d'assujettissement.

En application des dispositions de l'alinéa 8 du paragraphe V de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 relatives aux dispositions transitoires, les dispositions de l'article 89(I-1^o-c) du CGI telles que complétées et modifiées, sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2018.

Ainsi, les petits fabricants et les petits prestataires de services dont le chiffre d'affaires taxable réalisé au titre de l'année 2017 est égal ou supérieur à 500 000 DHS, sont assujettis à la TVA à compter du 1^{er} janvier 2018.

En ce qui concerne les personnes nouvellement assujettis au titre de ces dispositions, elles doivent, en application des dispositions de l'article 125-II du CGI, déposer au service local des impôts dont elles relèvent, avant le 1^{er} mars 2018, l'inventaire des produits, matières premières et emballages détenus dans le stock au 31 décembre 2017.

La TVA ayant grevé lesdits stocks antérieurement au 1^{er} janvier 2018 est déductible de la taxe sur le chiffre d'affaires taxable réalisé à compter de cette date. Par contre, la TVA ayant grevé les biens d'investissement amortissables prévus à l'article 102 du CGI, acquis antérieurement au 1^{er} janvier 2018 n'ouvre pas droit à déduction.

Dans le même sillage et application des dispositions de l'article 125-IV du CGI, les personnes précitées sont tenus de déposer auprès du service local des impôts, avant le 1^{er} mars 2018, une liste nominative des clients débiteurs au 31 décembre 2017 en indiquant pour chacun d'eux, le montant des sommes dues au titre d'opérations non soumises à la TVA au 31 décembre 2017.

E- Simplification du dispositif régissant les opérations de fournitures de logement et de restauration

a- Opérations de fournitures de logement

Conformément aux dispositions de l'article 99-2° du CGI telles que modifiées et complétées par l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 visant le regroupement de toutes les opérations de fournitures de logements, il y a lieu de préciser que lesdites opérations sont soumises au taux de 10%.

Il s'agit notamment des opérations de fourniture de logements réalisées par les hôtels, les résidences immobilières de promotion touristique (RIPT), les ensembles immobiliers à destination touristique, les riads, les auberges, les maisons d'hôtes, les pensions, les chambres meublées ayant une exploitation à caractère d'hôtel, les motels, les villages de vacances, les gîtes, les campings et les caravanings.

Le taux réduit de 10 % s'applique également aux recettes accessoires, appelées « les extra » telles que recettes de téléphone, commissions de change, frais de blanchisserie, location de coffre fort.

b- Opérations de restauration

En application des dispositions de l'article 99-2° du CGI avant l'entrée en vigueur de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017, les opérations citées ci-après étaient soumises à la TVA au taux de 10%, il s'agit des:

- ✓ opérations de vente de denrées ou de boissons à consommer sur place et les opérations de fourniture de logements réalisées par les hôtels à voyageurs, les restaurants exploités dans les hôtels à voyageurs et les ensembles immobiliers à destination touristique ;
- ✓ opérations de vente de denrées ou de boissons à consommer sur place, réalisées dans les restaurants ;
- ✓ opérations de restauration fournies par les prestataires de services au personnel salarié des entreprises ;
- ✓ prestations de restauration fournies directement par l'entreprise à son personnel salarié.

Dans un but de simplification et de clarté, les dispositions de la loi de finances pour l'année budgétaire 2017 ont regroupé ces opérations sous une seule rubrique intitulée « les opérations d'hébergement et restauration ».

Ainsi, les opérations de restauration sont d'une manière générale soumises au taux de 10% qu'elles soient :

- fournies sur place ou à emporter ou livrées à domicile ;
- réalisées par les différentes entités et organismes directement ou par le biais des prestataires de services dans le cadre de l'externalisation de la restauration collective ;
- réalisées par traiteur ou exploitant de salles de fêtes pourvu qu'elles soient facturées séparément. Par contre, lorsque les traiteurs ou l'exploitant de salle de fête se livrent à des activités en sus de la restauration telles que la location du matériel (linge, nappes, tentes, couverts et ustensiles de cuisine, etc.), la mise à disposition du personnel ou d'artistes, de location de matériel de

sonorisation, ces prestations y compris la restauration sont soumises à la TVA au taux normal de 20 %.

Toutefois, il y a lieu de signaler que les prestations de services afférentes à la restauration fournies par les établissements de l'enseignement privé aux élèves et étudiants qui y poursuivent leurs études demeurent exonérées en vertu des dispositions de l'article 91-V-4° du CGI.

F-Simplification et harmonisation de certaines dispositions liées à la promotion immobilière

a-Simplification des formalités pour bénéficier de l'exonération du logement social

En application des dispositions de l'article 93 du CGI, l'acquéreur du logement social est tenu de fournir au promoteur immobilier une attestation délivrée par l'administration fiscale justifiant qu'il n'est pas assujetti à l'impôt sur le revenu au titre des revenus fonciers, à la taxe d'habitation et à la taxe des services communaux et ce, en vue de bénéficier du montant de la TVA grevant le logement social.

Au vu de cette attestation, le notaire est tenu de produire au receveur de l'administration fiscale une copie du compromis de vente et un engagement de produire une copie du contrat de vente définitif.

Suite à l'introduction par la loi de finances pour l'année 2016 de l'obligation pour le notaire de déposer au service local des impôts dont relève le logement social objet de l'exonération, une demande du bénéfice de la TVA grevant ledit logement, l'inspecteur gestionnaire procède au contrôle du non assujettissement dudit acquéreur à l'impôt sur le revenu au titre des revenus fonciers, à la taxe d'habitation et à la taxe des services communaux en servant un formulaire établi à cet effet.

En vue de palier cette situation, les dispositions de la loi de finances pour l'année budgétaire 2017 ont supprimé cette formalité compte tenu de ce contrôle préalable du fait que l'attestation de non assujettissement à l'IR exigée est devenue sans objet.

Ainsi, à compter de la date de publication de la loi de finances 2017 au bulletin officiel, l'acquéreur du logement social est dispensé de fournir au promoteur immobilier l'attestation précitée.

b-Clarification de la définition des « promoteurs immobiliers »

En application des dispositions de l'article 89 (II-5°) du CGI, « les promoteurs immobiliers sont les personnes qui, sans avoir la qualité d'entrepreneur de travaux immobiliers, procèdent ou font procéder à l'édification d'un ou plusieurs immeubles destinés à la vente ou à la location ». Ces promoteurs sont obligatoirement passibles de la TVA en application des dispositions précitées.

Or, suite à l'institution de la contribution sociale de solidarité (CSS) sur les livraisons à soi-même de construction pour les habitations personnelles par la loi de finances pour l'année 2013, une personne qui édifie un immeuble qui est destiné à la location ou à la vente (acte non répétitif) se trouve soumise à la CSS et non pas à la TVA.

Par conséquent, cet alinéa a été reformulé afin d'exclure expressément les personnes citées par l'article 274 du CGI.

c-Harmonisation du régime de taxation des opérations de constructions

Avant la loi de finances 2017, les ventes de constructions inachevées n'étaient pas taxables à la TVA dès lors que les cessions prévues expressément par les dispositions fiscales sous-entendent les ouvrages achevés. Dans ce cas et pour bénéficier de la déduction de la TVA, le vendeur procède au transfert du droit à déduction de la taxe grevant le coût de la construction au nouvel acquéreur.

Aussi, les dispositions de l'article 89 (II-5°) du CGI sont complétées pour inclure parmi les opérations obligatoirement imposables en matière de TVA, les ventes des constructions inachevées au même titre que celles afférentes aux constructions achevées.

Il est précisé que les ventes portant sur les constructions inachevées se rapportant aux livraisons à soi-même de construction d'habitation personnelle, soumises à la contribution sociale de solidarité, ne sont pas concernées par cette mesure. En effet, une fois la construction achevée et le permis d'habiter obtenu, le nouvel acquéreur déclare et paie le montant de ladite contribution dans les conditions prévues aux articles 275, 277 et 278 du CGI.

10- Institution de sanctions pour infraction à certaines obligations

A- Sanction pour défaut de dépôt de la déclaration de cession, de cession ou de transformation de la forme juridique

Conformément aux dispositions de l'article 114 du CGI, tout contribuable qui cède son entreprise ou en cesse l'exploitation doit fournir dans les trente (30) jours qui suivent la date de cession ou de cessation, une déclaration contenant les indications nécessaires à la liquidation de la taxe due jusqu'à cette date.

Actuellement et suite à la cession ou cessation d'activité, la procédure accélérée de rectifications des impositions s'applique d'une manière générale à tous les contribuables aussi bien ceux ayant déposé leur déclaration que ceux n'ayant pas observé cette obligation.

En vue de sanctionner le défaut de dépôt de la déclaration de cession ou cessation d'activité, l'article 6 de la loi de finances à compléter les dispositions de l'article 228 du CGI pour que la taxation d'office s'applique également en matière de TVA en cas de défaut de dépôt de la déclaration de cession ou de cessation

d'activité à l'instar de ce qui prévu en matière d'IS, d'IR. Cette mesure s'applique à compter de la publication au bulletin officiel de la loi de finances pour l'année 2017.

B- Sanction pour défaut ou dépôt hors délai

En application des dispositions des articles 112-II, les contribuables doivent faire accompagner leurs déclarations de chiffre d'affaires le relevé de déduction. Les contribuables qui effectuent simultanément des opérations taxables ou exonérées avec droit à déduction et des opérations hors champ d'application de la TVA ou exonérée sans droit à déduction, sont tenus annuellement avant le 1^{er} mars de chaque année une déclaration du prorata de déduction conformément aux dispositions de l'article 113 du CGI.

Dans le même sillage et conformément aux dispositions de l'article 125 du CGI, les contribuables sont tenus de joindre à leur déclaration de chiffre d'affaires, la liste nominative des clients débiteurs ou l'inventaire des produits, matières premières et emballages détenus en stock de l'année précédente en cas de :

- changement du régime de l'encaissement par l'option au régime des débits en application des dispositions de l'article 95 du CGI ;
- changement du taux d'imposition comme prévu à l'article 125-IV du CGI ;
- assujettissement à la TVA pour la première fois d'une activité tel que prévu à l'article 125-II du CGI.

Ces obligations déclaratives ne sont pas soumises à des sanctions en cas d'infractions. L'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a introduit les sanctions suivantes :

- 500 DHS pour un dépôt hors délai ;
- 2000 DHS pour le défaut de déclaration.

Ces sanctions applicables à compter de la publication au bulletin officiel de la loi de finances pour l'année 2017, soit à compter du 12 juin 2017 et sont de émises par voie d'état de produits.

IV-. MESURES SPECIFIQUES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT

Ces mesures concernent :

- ✓ la clarification du régime fiscal des actes rédigés par les avocats ;
- ✓ l'harmonisation du traitement fiscal des acquisitions de terrains ;
- ✓ la clarification des dispositions relatives aux cessions à titre gratuit d'actions ;
- ✓ l'institution du traitement fiscal à appliquer aux actes réalisés dans le cadre de la « VEFA » ;
- ✓ l'institution de l'obligation pour les notaires d'accomplir la formalité d'enregistrement par procédé électronique ;
- ✓ la clarification des obligations des rédacteurs d'actes ;
- ✓ l'exonération de certains actes réalisés par les Organismes de Placement Collectif Immobilier (O.P.C.I) ;

- ✓ le traitement fiscal des opérations d'apport de patrimoine ;
- ✓ le traitement fiscal des opérations de restructurations des groupes de sociétés.

1-Clarification du régime fiscal des actes rédigés par les avocats

La loi n° 39-08 formant code des droits réels immobiliers, dans son article 4, confère aux avocats agréés près la cour de cassation, l'aptitude de rédiger des actes translatifs de propriété ou de droits réels immobiliers à l'instar des notaires et des adoul.

Par harmonisation et afin de sauvegarder les intérêts des cocontractants et ceux du trésor public, la L.F pour l'année 2017 a :

- consacré les actes à date certaine y compris ceux rédigés par les avocats agréés près la cour de cassation, dans le champ d'application des droits d'enregistrement (Art. 127-I) ;
- chargé les secrétaires greffiers des juridictions de transmettre à l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement, dans un délai de 30 jours, copie des actes rédigés par lesdits avocats (Art.137-IV).

Cette nouvelle mesure s'applique aux actes et conventions conclus à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année budgétaire 2017 au « bulletin Officiel », soit à compter du 12 juin 2017.

2-Harmonisation du traitement fiscal des acquisitions de terrains

Avant l'entrée en vigueur de la L.F pour l'année 2017, l'acquisition de terrains était soumise, en matière de droits d'enregistrement, aux taux suivants :

- un taux de 6% pour l'acquisition de terrains, prévu à l'article 133 (I-A-1°) ;
- un taux réduit de 4%, prévu à l'article 133 (I-F-2°) pour l'acquisition de terrains réservés à la réalisation d'opérations de lotissement ou de construction, sous conditions fixées à l'article 134-I, à savoir :
 - s'engager à réaliser lesdites opérations dans un délai maximum de 7 ans à compter de la date d'acquisition ;
 - fournir un cautionnement bancaire ou consentir une hypothèque au profit de l'Etat en garantie du paiement de droits complémentaires, de la pénalité et des majorations, qui seraient dus en cas de non respect de l'engagement.

Dans le cadre de la simplification, la L.F précitée a supprimé l'engagement de 7 ans et a unifié les droits d'enregistrement applicables aux acquisitions des terrains, en prévoyant un nouveau taux de 5% quelque soit l'affectation des dits terrains : la revente en l'état, la construction ou le lotissement.

Ainsi, l'article 133-I a été complété par un paragraphe "G" qui dispose que sont soumis au taux de 5%, les actes et conventions portant acquisition, à titre onéreux ou gratuit, de terrains nus ou comportant des constructions destinées à être démolies, immatriculés ou non immatriculés, ou de droits réels portant sur de tels terrains, tout en notant que ce taux est applicable aussi pour les terrains agricoles.

Toutefois, demeurent passibles du taux de 6% :

- les acquisitions d'immeubles (terrains ou locaux construits) réalisées par les établissements de crédit et organismes assimilés, Bank Al Maghrib, la Caisse de dépôt et de gestion et les sociétés d'assurances et de réassurance, qui désormais figurent à l'article 133 (I-A-7°), tel que modifié et complété par la L.F 2017 ;

- les cessions, à titre gratuit ou onéreux, d'actions ou de parts sociales des sociétés immobilières visées à l'article 3-3° du CGI, ainsi que des sociétés à prépondérance immobilière visées à l'article 61-II du même code dont les actions ne sont pas cotées en bourse ;

- les baux à rentes perpétuelles de biens immeubles, baux emphytéotiques, ceux à vie et ceux dont la durée est illimitée, visés à l'article 127 (I-A-2°) du CGI ;

- les retraits de réméré exercés en matière immobilière après expiration des délais prévus pour l'exercice du droit de réméré.

Aussi, il y'a lieu de préciser que cette mesure d'harmonisation du traitement fiscal des acquisitions de terrains a nécessité la modification des articles suivants :

- l'article 133 (I-A-1°) : le renvoi à l'article 127 (I-A-1°) a été modifié pour prendre en compte le changement du taux applicable du 6% au 5% pour l'acquisition de terrains;

- l'article 133 (I-F-1°) : les dispositions afférentes aux taux applicables aux acquisitions de locaux construits par les établissements de crédit et organismes assimilés, Bank Al Maghrib, la Caisse de dépôt et de gestion et les sociétés d'assurances et de réassurance, ont été transférées à l'article 133 (I-A-7°) ;

- l'article 133 (I-F-2°) comportant le taux de 4% applicable en cas d'engagement de l'acquéreur de réaliser les opérations de lotissement ou de construction dans un délai maximum de sept (7) ans, a été abrogé ;

- l'article 134-I relatif aux conditions d'application du taux réduit de 4% suscité, a été également abrogé ;

- l'article 129-IV-17° relatif aux exonérations a été modifié en supprimant le renvoi à l'article 134-I, abrogé ;

- l'article 130-II relatif aux conditions d'exonération a été modifié par un changement du renvoi à l'article 133 (I-A) concernant le taux de 6% par un renvoi à l'article 133 (I-G) afférent au nouveau taux de 5 % ;

- l'article 205-I et III relatif aux sanctions a été modifié par la suppression du renvoi à l'article 133 (I-F-2°) abrogé, et par le changement du renvoi à l'article 133 (I-A) par un renvoi à l'article 133 (I-G).

Cette nouvelle mesure s'applique aux actes et conventions conclus à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année budgétaire 2017 au «bulletin Officiel », soit à compter du 12 juin 2017.

3-Harmonisation des dispositions relatives aux cessions à titre gratuit d'actions de sociétés

Avant l'entrée en vigueur de la L.F pour l'année 2017, l'article 133 (I-C-4°) du C.G.I faisait renvoi à l'article 127 (I-A-1°-c) du même code pour soumettre les opérations de cession à titre gratuit, lorsqu'elles interviennent en ligne directe et entre époux, frères et sœurs, au taux de 1,50 %.

Or, ce renvoi ne couvre que les cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique, de parts et d'actions des sociétés non cotées en bourse et ne prend pas en considération les cessions d'actions des sociétés cotées en bourse constatées par actes sous seing privés ou authentiques.

Aussi, et pour harmoniser le traitement fiscal pour toutes les cessions d'actions à titre gratuit réalisées en ligne directe et entre époux, frères et sœurs, la L.F précitée a complété le renvoi susmentionné (Article 127 (I-A-1°,2°,3° et B-3°)) afin de viser également les cessions d'actions des sociétés cotées en bourse constatées par actes sous seing privés ou authentiques.

Cette nouvelle mesure s'applique aux actes et conventions conclus à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année budgétaire 2017 au « bulletin Officiel », soit à compter du 12 juin 2017.

4-Institution du traitement fiscal à appliquer aux actes réalisés dans le cadre de la "VEFA"

Avant l'entrée en vigueur de la L.F pour l'année 2017, les versements effectués lors du contrat d'attribution et du contrat de vente préliminaire conclus dans le cadre de la loi n° 44-00 relative à la vente en l'état futur d'achèvement "VEFA", étaient soumis au taux d'enregistrement proportionnel de 1,50 % prévu à l'article 133 (I-C-5°) du C.G.I.

Afin d'encourager les acquisitions de construction en l'état de futur achèvement, la L.F précitée a soumis le contrat d'attribution et le contrat de vente préliminaire ainsi que les actes constatant les versements réalisés dans le cadre de la VEFA, au simple droit fixe de 200 DH prévu à l'article 135-II-16° du même code.

Cette nouvelle mesure s'applique aux actes et conventions conclus à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année budgétaire 2017 au « bulletin Officiel », soit à compter du 12 juin 2017.

5-Institution de l'obligation pour les notaires d'accomplir la formalité d'enregistrement par procédé électronique

Avant l'entrée en vigueur de la L.F pour l'année 2017, l'article 137-I du C.G.I dispose que les notaires procèdent à l'enregistrement des actes et au paiement des droits au vu :

- ✓ soit des actes qu'ils établissent à cet effet et qu'ils déposent physiquement auprès de l'Administration Fiscale ;
- ✓ soit sur la base des mêmes droits découlant de la formalité et du paiement qu'ils réalisent par procédé électronique.

Dans le cadre de la simplification et la modernisation du système fiscal, la L.F précitée a introduit certaines modifications au niveau des articles du C.G.I ci-après :

- ✓ articles 155 et 169 : l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement uniquement par procédé électronique sans qu'il y a lieu de déposer physiquement les actes ;
- ✓ article 179-I : Les droits d'enregistrement sont recouverts par l'émission électronique d'un ordre de recette ;
- ✓ article 137-I : La transmission d'une copie des actes par procédé électronique et l'acquittement des droits d'enregistrement par le même procédé dans le délai légal, conformément aux dispositions prévues aux articles 155 et 169 du C.G.I.

Cette nouvelle mesure s'appliquera aux actes et conventions conclus par les notaires à compter du 1^{er} janvier 2018.

6-Clarification des obligations des rédacteurs d'actes

Pour renforcer la transparence des transactions et sauvegarder les intérêts des cocontractants, la L.F pour l'année 2017 a complété l'article 139-IV du CGI par l'obligation pour tout rédacteur d'actes soumis à l'enregistrement, de donner lecture aux parties des dispositions des articles du C.G.I ci-après :

- article 186-B-2° relatif aux sanctions applicables en cas de dissimulation ;
- article 187 relatif aux sanctions pour fraude ou complicité de fraude ;
- article 208 relatif aux sanctions en matière de recouvrement ;
- article 217 relatif à la procédure de rectification des prix déclarés dans les contrats.

7-Exonération de certains actes réalisés par les Organismes de Placement Collectif Immobilier (O.P.C.I)

Suite à l'entrée en vigueur de loi n° 70-14 du 25 août 2016, relative aux Organismes de Placement Collectif Immobilier (O.P.C.I) et dans le but d'encourager l'activité de ces organismes, consistant principalement dans l'investissement portant sur la construction ou l'acquisition d'immeubles à usage professionnel en vue, exclusivement, de leur location, la loi de finances n° 73-16 pour l'année 2017 a modifié et complété l'article 129-IV-10° du C.G.I en instaurant l'exonération en faveur des O.P.C.I pour leurs actes relatifs aux variations du capital et aux modifications des statuts ou des règlements de gestion.

8-Traitement fiscal des opérations de restructuration des groupes de sociétés

Afin de renforcer la compétitivité des groupes de sociétés et d'encourager les opérations de restructuration de leurs entreprises membres, la loi de finances n° 73-16 pour l'année 2017 a complété l'article 135-I du C.G.I par une nouvelle disposition prévoyant l'application d'un droit fixe de 1.000 DH au lieu du droit proportionnel pour les opérations de transfert et d'apport visé au nouveau article 161 bis, tel que introduit par ladite loi de finances.

9-Traitement fiscal des opérations d'apport de patrimoine

Dans le but d'encourager les entreprises individuelles à se restructurer dans le cadre de sociétés, la loi de finances n° 73-16 pour l'année 2017, a modifié et complété l'article 135-I du C.G.I par une nouvelle disposition prévoyant l'application d'un droit fixe de 1.000 DH au lieu du droit proportionnel aux opérations d'apport du patrimoine professionnel et agricole d'une ou de plusieurs personnes physiques à une société passible de l'IS, visées au nouveau article 161 ter (I et II), tel que introduit par ladite loi de finances.

NB :En cas de non-respect des obligations et conditions fixées par les articles 161 bis et 161 ter, il y'a lieu de régulariser la situation selon les règles de droit commun applicables en matière de droits d'enregistrement.

V.- MESURES SPECIFIQUES AUX DROITS DE TIMBRE

Ces mesures concernent :

- le recouvrement par l'administration des Douanes, du droit de timbre afférent à la première immatriculation au Maroc de véhicules ;
- le changement du délai de paiement des droits de timbre de quittance sur déclaration.

1-Recouvrement par l'administration des Douanes, du droit de timbre afférent à la première immatriculation au Maroc de véhicules

Avant l'entrée en vigueur de la L.F pour l'année 2017, le droit de timbre proportionnel prévu à l'article 252-I-C et afférent à la première immatriculation au Maroc de véhicules, étaient payable au niveau des R.A.F.

Dans le cadre de la simplification des formalités, la L.F précitée a confié le recouvrement de ce droit de timbre à l'Administration des douanes, pour ce qui concerne les véhicules neufs ou d'occasion, importés par leurs propriétaires ou pour le compte d'autrui.

Toutefois, cette disposition ne s'applique pas aux importations de véhicules effectuées par les concessionnaires agréés.

Cette nouvelle mesure s'appliquera à compter du 1er janvier 2018.

2-Changement du délai de paiement des droits de timbre de quittance sur déclaration

Avant l'entrée en vigueur de la L.F pour l'année 2017, les droits de timbre de quittance étaient payables sur déclaration mensuelle.

Par mesure de simplification, la L.F précitée, a remplacé la déclaration mensuelle de versement prévue à l'article 254-II du C.G.I par une déclaration trimestrielle.

Cette nouvelle mesure s'applique aux droits de timbre perçus à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année budgétaire 2017 au « bulletin Officiel », soit à compter du 12 juin 2017.

VI.- MESURES SPECIFIQUES A LA TSAVA

Ces mesures concernent :

- l'intégration des dispositions de la taxe à l'essieu dans le C.G.I, parmi les dispositions de la TSAVA ;
- l'exonération des véhicules à moteur électrique et ceux à moteur hybrides ;
- la clarification du délai de prescription de la TSAVA ;
- la simplification du contrôle du paiement de la TSAVA.

1-Intégration des dispositions de la taxe à l'essieu dans le CGI, parmi les dispositions de la TSAVA

Avant l'entrée en vigueur de la L.F pour l'année 2017, la taxation des véhicules automobiles était régie par les deux textes suivants :

- les dispositions du C.G.I relatives à la taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles (TSAVA) applicables aux véhicules automobiles pesant en charge moins de 3.000 kilos inclus ;
- les dispositions de la taxe à l'essieu régie par l'article 19 de la loi de finances 2004, applicables aux véhicules automobiles servant au transport de marchandises et de voyageurs, ayant un poids total en charge supérieur à 3.000 kilos ;

Afin d'harmoniser et d'unifier la taxation des véhicules, la L.F précitée a :

- abrogé le texte régissant la taxe à l'essieu ;
- intégré les dispositions de cette taxe au niveau du CGI, parmi celles de la TSAVA ;
- changé l'intitulé "Taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles" (TSAVA) par l'expression "Taxe spéciale annuelle sur les véhicule" (TSAV).

L'intégration de la taxe à l'essieu au niveau du CGI a nécessité la modification de certains articles de ce dernier, comme suit :

- **Champ d'application** : les dispositions de l'article 259 du CGI ont été revues dans le sens de greffer dans le champ de la taxe spéciale annuelle sur les véhicules, les catégories de véhicules auparavant soumises à la taxe à l'essieu.

Ainsi, l'article 259 du CGI, tel que modifié et complété par la L.F 2017 dispose que le champ d'application la taxe spéciale annuelle sur les véhicules, comprend :

- les véhicules automobiles, circulant sur la voie publique sans être liés à une voie ferrée et servant au transport de personnes ou de marchandises, ou à la

traction, sur la voie publique, des véhicules utilisés pour le transport des personnes ou de marchandises, et immatriculés au Maroc ;

- et les ensembles de véhicules, les véhicules articulés composés d'un véhicule tracteur et d'une remorque ou une semi-remorque et les engins spéciaux de travaux publics, sous réserve des dispositions de l'article 260-5° du C.G.I.

Toutefois, les véhicules agricoles à moteur y compris les tracteurs ainsi que les motocycles à deux roues avec ou sans side-car, les tricycles à moteur et les quadricycles à moteur, ont été expressément exclus du champ d'application de la taxe spéciale annuelle sur les véhicules.

● Exonérations :

- L'article 260 du CGI a été modifié et complété de manière à garder les exonérations prévues en matière de la TSAVA et à y introduire celles qui étaient prévues par le texte régissant la taxe à l'essieu.

Ainsi, les tracteurs et les motocycles à deux roues avec ou sans side-car ainsi que les tricycles à moteur ont été ôtés des exonérations, car ils ont été considérées hors champ.

- Afin d'encourager l'utilisation des véhicules non polluants et préserver l'environnement, l'article 260-15° du CGI, tel que complété par la L.F pour l'année 2017, a prévu une nouvelle exonération concernant les véhicules à moteur électrique ou à moteur hybrides (électriques et thermiques), auparavant soumis au tarif réduit afférent aux véhicules essence.

● Tarif :

La L.F pour l'année 2017 a modifié l'article 262 du CGI, dans le sens d'y greffer à droit constant le tarif des véhicules soumis auparavant à la taxe à l'essieu, comme suit :

- le tarif prévu au **I-A** est applicable aux véhicules dont le poids total en charge ou le poids total maximum en charge tracté est inférieur ou égal à 3.000 Kilos ;
- le tarif prévu au **I-B** est applicable aux véhicules dont le poids total en charge est supérieur à 3.000 Kilos ;

Il s'agit de véhicules "poids lourds" constitués en une seule unité.

- le tarif prévu au **I-C** est applicable aux véhicules dont le poids total maximum en charge tracté est supérieur à 3.000 Kilos.

Il s'agit de véhicules "poids lourds" dits « articulés », constitués d'un véhicule tracteur et d'une remorque.

NB : A noter que les modifications afférentes à l'intégration relatée ci-haut, ne prendront effet qu'à compter du 1^{er} janvier 2018.

2-Simplification du contrôle du paiement de la TSAVA

Avant l'entrée en vigueur de la L.F pour l'année 2017, le contrôle du paiement de la TSAVA relevait du ressort de la Direction générale de la sûreté nationale et de celui de l'Administration des douanes.

Afin de simplifier les modalités de contrôle, ce dernier incombe désormais uniquement aux agents de la sûreté nationale en vertu des nouvelles dispositions de la LF pour l'année budgétaire 2017 (Art. 264).

Cette nouvelle mesure ne prendra effet qu'à compter du 1er janvier 2018.

3-Clarification du délai de prescription de la TSAVA

Afin de clarifier le délai de prescription applicable en matière de la TSAVA, la L.F pour l'année 2017 a consacré le délai quadriennal de droit commun prévu à l'article 232 du CGI.

Ainsi, aux termes de l'article 232-IX, tel que modifié et complété par la LF 2017 : « En ce qui concerne la taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles, les droits ainsi que les pénalités et majorations y afférentes sont prescrites à l'expiration du délai de quatre (4) ans qui court à compter de la date de son exigibilité ».

Cette nouvelle mesure s'applique à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année budgétaire 2017 au « bulletin Officiel », soit à compter du 12 juin 2017.

VII- MESURES COMMUNE A L'IS ET A L'IR

Ces mesures concernent :

- l'encouragement des opérations d'exportation réalisées par l'intermédiaire des entreprises installées dans les zones franches d'exportation ou en dehors de ces zones ;
- l'extension de l'avantage de l'export à l'exportateur indirect ;
- l'actualisation des dispositions relatives au non cumul des avantages ;
- l'harmonisation des sanctions concernant des infractions pour défaillance en matière d'obligations déclaratives ;
- l'institution d'une neutralité fiscale temporaire aux opérations d'apport d'immeubles à un OPCI.

A- -Encouragement des opérations d'exportation réalisées par l'intermédiaire des entreprises installées dans les zones franches d'exportation ou en dehors de ces zones

Avant la loi de finances n° 73-16 précitée, les entreprises installées sur le territoire national ne pouvaient bénéficier de l'exonération quinquennale et du taux réduit accordés aux exportateurs que pour leurs opérations d'exportation réalisées directement vers l'étranger. Les exportations réalisées par l'intermédiaire des entreprises installées dans les zones franches d'exportation n'étaient pas éligibles à ces avantages.

De même, les entreprises installées dans une zone franche d'exportation ne pouvaient bénéficier de l'exonération quinquennale et de l'imposition réduite que pour leurs opérations d'exportation réalisées directement vers l'étranger et pour leurs opérations réalisées, sous certaines conditions avec des entreprises installées dans la même zone franche d'exportation ou avec des entreprises installées dans différentes zones franches d'exportation. Ce qui ne permettait pas le bénéfice desdits avantages, lorsque l'exportation est réalisée par l'intermédiaire des entreprises installées sur le reste du territoire national.

Afin de développer l'intégration industrielle entre les ZFE et le reste du territoire national et assurer la continuité des chaînes d'exportation des produits en provenance des ZFE ou du reste du territoire national, la loi de finances n° 73-16 précitée a complété les dispositions des articles 6 (I-B-1° et II-A-1°), 31 (I-B-1° et II-A) du CGI par une nouvelle disposition qui permet le bénéfice des avantages précités, sous certaines conditions prévues à l'article 7-X du CGI.

a-Concernant les entreprises installées sur territoire national

Il a été prévu au niveau des articles 6-I-B-1° et 31-I-B-1° du CGI que l'exonération quinquennale et l'imposition au taux réduit prévues par ces articles s'appliquent également dans les conditions prévues à l'article 7-X du CGI, au chiffre d'affaires réalisé par les entreprises installées sur le reste du territoire national, au titre de leurs ventes de produits aux entreprises installées dans les zones franches d'exportation.

b-Concernant les entreprises installées dans les ZFE

Il a été prévu au niveau des articles 6-II-A-1° et 31-II-A du CGI que l'exonération quinquennale et l'imposition réduite prévues par ces articles s'appliquent également dans les conditions prévues à l'article 7-X du CGI, au chiffre d'affaires réalisé par les entreprises installées dans les zones franches d'exportation, au titre de leurs ventes de produits aux entreprises installées en dehors desdites zones.

b-Conditions d'application des nouveaux avantages

L'article 7 du CGI a été complété par un paragraphe X précisant les conditions de bénéfice desdits avantages comme suit:

- 1) le transfert des produits destinés à l'export entre les entreprises installées dans les zones franches d'exportation et les entreprises installées en dehors desdites zones doit être effectué **sous les régimes suspensifs en douane**, conformément à la législation et à la réglementation en vigueur.

Cette condition le transfert des produits **sous les régimes suspensifs en douane s'applique aussi bien** aux transferts réalisés du territoire national

vers les ZFE que pour le cas inverse des transferts réalisés des ZFE vers le reste du territoire national ;

2) le produit final doit être exporté ;

3) l'exportation doit être justifiée par tout document attestant de la sortie du bien du territoire national.

c-Conséquences de l'inobservation des conditions

L'inobservation des conditions précitées entraîne la déchéance du droit à l'exonération et à l'imposition réduite susvisées, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations prévues par les articles 186 et 208 ci-dessous.

d-Date d'effet

Les nouvelles dispositions des articles 6 [I-B-1° (3^{ème} alinéa) et II-A-1° (3^{ème} alinéa)], 7 -X et 31 (I-B-1° et II-A) du code général des impôts, sont applicables au chiffre d'affaires réalisé au titre des exercices ouverts à compter de la date de publication de la loi de finances n° 73-16 précitée au « Bulletin officiel », soit à compter du 12 juin 2017.

B- Extension de l'avantage de l'export à l'exportateur indirect

Avant la loi de finances n° 73-16 précitée, les entreprises exportatrices de produits ou de services qui réalisent dans l'année un chiffre d'affaires à l'export, bénéficient pour le montant dudit chiffre d'affaires de l'exonération totale de l'impôt sur les sociétés ou de l'IR pendant les cinq premières années d'exportation et de l'imposition au taux réduit de 17,5% en matière d'IS ou 20% en matière d'IR au-delà de cette période.

Toutefois, l'exonération et les taux spécifiques précités ne s'appliquaient qu'à la dernière vente effectuée et à la dernière prestation de service rendue sur le territoire du Maroc et ayant pour effet direct et immédiat de réaliser l'exportation elle-même.

Cette condition constitue un facteur de blocage pour le bénéfice des entreprises intervenant dans le processus de fabrication et de valorisation des produits exportés et freine, par conséquent, le développement des entreprises qui participent indirectement à l'exportation de produits ou de services et au rapatriement de devises.

Afin d'encourager lesdites entreprises, la loi de finances n° 73-16 a complété les dispositions de l'article 7-IV du CGI pour étendre les avantages des exportateurs aux exportateur indirects.

a- Entreprises éligibles

1- Entreprises industrielles qui fabriquent des produits destinés à l'export

Les entreprises éligibles aux avantages des exportateurs indirects visés à l'article 7-IV- 2 du CGI sont les entreprises industrielles exerçant des activités fixées par voie réglementaire, au titre de leur chiffre d'affaires correspondant aux produits fabriqués vendus aux entreprises exportatrices qui les exportent.

Cette exportation doit être justifiée par la production de tout document qui atteste de la sortie des produits fabriqués du territoire national. Les modalités de production desdits documents sont fixées par voie réglementaire.

2- Prestataires de services et entreprises industrielles qui interviennent sur des produits exportés par d'autres entreprises

Les entreprises éligibles aux avantages des exportateurs indirects visés à l'article 7-IV- 3 du CGI sont les prestataires de services et les entreprises industrielles exerçant des activités fixées par voie réglementaire, au titre de leurs chiffre d'affaires en devises réalisés avec les entreprises établies à l'étranger ou dans les zones franches d'exportation et correspondant aux opérations portant sur des produits exportés par d'autres entreprises.

b- Conséquences de non respect des conditions d'éligibilité

L'inobservation des conditions précitées entraîne la déchéance du droit à l'exonération quinquennale et à l'application de l'imposition réduite susvisées, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations prévues par les articles 186 et 208 du CGI.

c- Abrogation des mesures relatives aux plates-formes d'exportation

Suite à l'introduction de ce nouveau régime fiscal des exportateurs indirects, les dispositions prévues actuellement dans les articles 6-I-B-2°, 7- V et 197 du CGI relatives aux plates-formes d'exportation ont été abrogées.

d- Date d'effet

Les nouvelles dispositions de l'article 7- IV du code général des impôts, sont applicables au chiffre d'affaires réalisé au titre des exercices ouverts à compter de la date de publication de la loi de finances^o 73-16 précitée au « Bulletin officiel », soit à compter du 12 juin 2017.

C- Actualisation des dispositions relatives au non cumul des avantages

Antérieurement à la loi de finances n° 73-16 précitée, l'article 165-III prévoyait que les taux de 17,5% et 20 % prévus respectivement aux articles 19 (II-C) et 73 (II-F-7°) du CGI n'étaient pas cumulables avec les provisions non courantes ou toute autre réduction.

Les provisions non courantes étant abrogées par les dispositions de la loi des finances pour l'année 2008, la loi de finances n° 73-16 précitée a actualisé la

rédaction du paragraphe III de l'article 165 précité, en supprimant la référence auxdites provisions, et en se limitant à l'amortissement dégressif, seule dotation non courante demeurant en vigueur à l'article 10 (III-C-1°) du CGI.

D- Harmonisation des sanctions concernant des infractions pour défaillance en matière d'obligations déclaratives

Les dispositions de la loi de finances n° 73-16 précitée ont harmonisé les dispositions relatives aux sanctions pour défaut ou retard dans le dépôt des déclarations prévues aux articles 194, 195, 196 et 200-II du CGI avec celles prévues au niveau de l'article 184 dudit en modulant les taux des majorations appliquées selon le degré de gravité de l'infraction commise.

Ainsi, les sanctions prévues aux articles 194, 195, 196 et 200-II précités sont modifiées comme suit :

- réduction de la majoration de 15% à 5%, dans les deux cas suivants :
 - en cas de dépôt des déclarations, des actes et conventions, dans un délai ne dépassant pas trente (30) jours de retard ;
 - et en cas de dépôt d'une déclaration rectificative hors délai, donnant lieu au paiement de droits complémentaires ;
- maintien de l'application de la majoration de 15% dans le cas de dépôt des déclarations, des actes et conventions, après ledit délai de trente (30) jours ;
- augmentation de la majoration de 15% à 20%, dans le cas d'imposition d'office pour défaut de dépôt de déclaration, déclaration incomplète ou insuffisante ;

Il est rappelé que les sanctions concernées s'appliquent pour les infractions aux déclarations suivantes :

- la déclaration de rémunérations versées à des tiers prévue à l'article 151 ;
- la déclaration de revenus de capitaux mobiliers prévue aux articles 152 et 153 ;
- la déclaration des rémunérations versées à des personnes non résidentes prévue à l'article 154 ;
- la déclaration des traitements et salaires, de pensions et de rentes viagères, prévue aux articles 79 et 81 du CGI.

Date d'effet :

Les dispositions des articles 194, 195, 196 et 200-II du code général des impôts, telles que modifiées et complétées, sont applicables aux infractions commises à compter du 1^{er} janvier 2018.

E- Institution d'une neutralité fiscale temporaire aux opérations d'apport d'immeubles à un OPCI

Afin d'accompagner les OPCI pour constituer leur patrimoine durant la première phase de leur lancement, la loi de finances n° 73-16 précitée a complété les dispositions de l'article 247 par un paragraphe XXVI-A prévoyant un régime de faveur pour les opérations d'apport d'immeubles aux OPCI, effectuées entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2020.

a- Personnes éligibles

Par dérogation aux dispositions des articles 8, 33-II et 38-II du C.G.I. et sous réserve du respect de certaines conditions, les personnes pouvant prétendre au régime de faveur relatif à l'apport de biens immeubles inscrits dans leurs actifs immobilisés à un OPCI sont :

- les personnes morales soumises à l'IS ;
- et les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu au titre de leurs revenus professionnels, selon le régime du RNR ou du RNS.

b- Avantages liés à l'apport d'immeubles à l'OPCI.

L'apport de biens immeubles inscrits à l'actif immobilisé au profit d'un O.P.C.I. ouvre droit à :

- le sursis d'imposition à l'IS ou de l'IR de la plus-value nette réalisée à la suite à l'apport ;
- l'application d'une réduction de 50% en matière d'IS ou d'IR au titre de la plus-value réalisée lors de la cession partielle ou totale ultérieure des titres correspondant à la valeur d'apport à l'OPCI.

c- Conditions du bénéfice du régime de faveur

Pour bénéficier du sursis d'imposition de la plus-value nette réalisée à la suite de l'apport et de la réduction de 50% en matière d'impôt sur les sociétés ou d'impôt sur le revenu en cas de cession ultérieure des titres reçus en contre partie de l'apport, le contribuable est tenu au respect des conditions suivantes.

- l'apport doit être effectué entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2020;
- les biens immeubles apportés doivent être évalués par un commissaire aux apports, choisi parmi les personnes habilitées à exercer les fonctions de commissaire aux comptes ;
- l'entreprise apporteuse doit s'engager dans l'acte d'apport à acquitter l'IS ou l'IR au titre de la plus-value nette résultant de l'apport lors de la cession partielle ou totale ultérieure des titres ;

- l'entreprise ayant effectué l'apport doit déposer au service local des impôts de du lieu de son siège social, de son domicile fiscal ou de son principal établissement, une déclaration établie sur ou d'après un imprimé modèle de l'administration.

La déclaration susvisée doit être accompagnée de l'acte d'apport qui doit indiquer:

- le nombre et la nature des biens immeubles apportés par l'entreprise concernée ;
- le prix d'acquisition des biens immeubles précités ;
- leur valeur nette comptable et leur valeur réelle à la date de l'apport ;
- la plus-value nette résultant de l'apport ;
- les nom et prénoms ou la raison sociale des personnes ayant effectué l'apport et le numéro d'identification fiscale;
- le numéro d'identification fiscale de l'OPCI devenu propriétaire des biens immeubles apportées.

Cette déclaration doit être souscrite par l'entreprise apporteuse dans un délai de soixante (60) jours suivant la date de l'acte de l'apport.

d-Conséquences de non respect des conditions

En cas de non respect des conditions précitées, la situation du contribuable ayant effectué l'apport est régularisé selon les règles de droit commun.

e- Dérogation aux règles de prescription

L'article 232-VIII a été complété par un alinéa 16° qui prévoit que le montant de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu au titre des profits fonciers et des profits de capitaux mobiliers ainsi que la pénalité et les majorations y afférentes dont sont redevables les contribuables contrevenants visés à l'article 247-XXVI du CGI, sont immédiatement établis et exigibles en totalité, même si le délai de prescription a expiré.

VIII- MESURES COMMUNE A L'IS, L'IR ET A LA TVA

Ces mesures concernent :

- l'actualisation des dispositions de l'article 146 relatives aux pièces justificatives de dépenses ;
- la réparation d'une omission dans la version arabe de l'article 225-I concernant le seuil limite de chiffre d'affaires des requêtes relevant de la commission locale de taxation ;
- l'institution de sanctions pour non conservation des documents comptables.

A- Actualisation des dispositions de l'article 146 relatives aux pièces justificatives de dépenses

La loi de finances n° 73-16 précitée a complété les dispositions de l'alinéa 2 de l'article 146 relatif aux pièces justificatives de dépenses en y insérant un renvoi au paragraphe VIII de l'article 145 du CGI.

A ce titre, il est rappelé que les dispositions de l'article 145-VIII du code précité, introduites par la loi de finances 2016 prévoient l'obligation de mentionner l'identifiant commun de l'entreprise (ICE) sur les factures et documents délivrés aux clients ainsi que sur toutes les déclarations fiscales.

B- Réparation d'une omission dans la version arabe de l'article 225-I relatif à la commission locale de taxation

La loi de finances n° 73-16 précitée a réparé une omission dans la formulation de la version arabe de l'article 225-I du C.G.I., en remplaçant le terme "لا يتجاوز" par le terme, "يقفل" pour clarifier le seuil limite de chiffre d'affaires des dossiers de vérification relevant de la compétence de la commission locale de taxation.

Cette modification est établie en harmonie avec la version française des dispositions de l'article 225-I du code précité qui attribuent à la C.L.T. la compétence de traiter des affaires litigieuses pour lesquelles le montant du chiffre d'affaires est inférieur au seuil de 10 millions de DH, tandis que celles dont le montant est égal ou supérieur audit seuil sont du ressort de la C.N.R.F., conformément aux dispositions de l'article 226 du CGI.

C- Institution de sanctions pour non conservation des documents comptables

Dans le but d'adapter la législation marocaine aux normes internationales en matière de transparence fiscale, la loi de finances n° 73-16 précitée a complété le C.G.I. par un article 185 bis qui prévoit l'institution d'une sanction sous forme d'une amende de 50.000 DH par exercice, en cas de non conservation des documents comptables ou des copies de ces documents pendant une période de dix (10) ans, conformément aux dispositions l'article 211 du code précité.

Les copies de documents comptables s'entendent des copies dématérialisées, en perspective du développement de l'archivage électronique.

L'amende pour non conservation des documents comptables ou leurs copies est émise par voie de rôle, au titre de l'exercice de constatation de l'infraction, sans application de procédure.

IX- MESURES COMMUNE A TOUS LES IMPOTS, DROITS ET TAXES

Ces mesures concernent :

- le renforcement du Pouvoir d'appréciation de l'administration par une disposition anti-abus de droit ;
- l'institution d'une Commission consultative du recours pour abus de droit ;

- la clarification des bases d'imposition retenues par les CLT ou la CNRF au cas où elles se déclarent incompétentes ;
- l'harmonisation des dispositions relatives à la notification en matière de contrôle fiscal ;
- la clarification des dispositions relatives à la déclaration rectificative.

A- Renforcement du Pouvoir d'appréciation de l'administration par une disposition anti-abus de droit

Dans le cadre du renforcement du dispositif juridique de lutte contre certaines pratiques de fraude et d'évasion fiscale, auxquelles recourent les contribuables, à travers des montages juridiques artificiels pour profiter indûment des avantages fiscaux, la loi de finances n° 73-16 précitée a complété les dispositions des articles 213- V, 226 et 226 bis du C.G.I, afin d'instituer la notion de l'abus de droit en matière fiscale que l'administration peut invoquer dans le cadre de la procédure de contrôle fiscal en respect des garanties accordées aux contribuables.

a- Principe

L'article 213 du C.G.I prévoit que les opérations constitutives d'un abus de droit ne sont pas opposables à l'administration et peuvent être écartées afin de restituer leur véritable caractère, dans les deux cas suivants:

- 1) lorsque lesdites opérations ont un caractère fictif ou visent uniquement la recherche du bénéfice des avantages fiscaux à l'encontre des objectifs poursuivis par les dispositions législatives en vigueur ;
- 2) ou lorsqu'elles visent à éluder l'impôt ou à en réduire le montant qui aurait été normalement supporté eu égard à la situation réelle du contribuable ou de ses activités, si ces opérations n'avaient pas été réalisées.

b- Garanties accordées aux contribuables

Pour garantir les droits des contribuables et encadrer le pouvoir d'appréciation de l'administration, lorsque l'abus de droit est invoqué par l'Administration dans un dossier de vérification, la loi de finances n° 73-16 précitée a prévu deux dispositions:

- d'une part la possibilité pour le contribuable de demander l'avis d'une commission consultative créée à cet effet, dite «Commission consultative du recours pour abus de droit »;
- et d'autre part, la possibilité du recours devant la CNRF qui a été habilitée pour statuer sur les dossiers dans lesquels cet abus de droit est invoqué.

B- Institution d'une Commission consultative du recours pour abus de droit

L'article 226 bis prévoit l'institution d'une commission permanente paritaire dite « commission consultative du recours pour abus de droit » à laquelle sont adressés

les recours relatifs aux rectifications des bases d'imposition pour lesquelles l'administration invoque l'abus de droit.

a- Composition et fonctionnement de la commission

Cette commission comprend des membres, désignés par voie réglementaire, représentant l'administration fiscale et le monde des affaires.

Sont également fixés par voie réglementaire, l'organisation de la commission et son fonctionnement.

b- Procédure pour demander l'avis de la commission

Le contribuable doit demander le pourvoi devant la commission dans sa lettre de réponse à la première notification prévue aux articles 220-I ou 221-I ci-dessus. L'inspecteur des impôts doit, dans un délai ne dépassant pas quinze (15) jours à compter de la date de réception de la réponse du contribuable à la notification susvisée, transmettre à la commission précitée la demande du contribuable.

La demande envoyée doit être accompagnée des documents relatifs aux actes de la procédure contradictoire permettant à ladite commission de se prononcer et ce, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus.

La commission précitée doit rendre son avis consultatif exclusivement sur les rectifications relatives à l'abus de droit et ce dans un délai ne dépassant pas trente (30) jours, à compter de la date de réception de la lettre de transmission adressée par l'inspecteur des impôts à ladite commission.

De même, elle doit notifier son avis consultatif à l'inspecteur des impôts et aux contribuables dans un délai ne dépassant pas trente (30) jours, à compter de la date d'émission de l'avis et ce, dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus.

c- Effets de l'avis de la commission

L'inspecteur vérificateur doit prendre en considération, l'avis consultatif de cette commission, dans l'analyse globale du dossier avant l'envoi de la deuxième notification au contribuable.

A cet effet, l'article 226 bis précité prévoit que, nonobstant toute disposition contraire, l'inspecteur des impôts doit notifier au contribuable concerné la deuxième lettre de notification prévue aux articles 220-II ou 221-II ci-dessus dans un délai ne dépassant pas soixante (60) jours suivant la date de réception de l'avis de la commission précitée et ce , dans les formes prévues à l'article 219 ci-dessus.

Dans ce cas, la procédure de rectification des impositions est poursuivie selon les dispositions prévues aux articles 220 ou 221 ci-dessus.

d- Recours devant la CNRF

La loi de finances n° 73-16 précitée a complété l'article 226-I par une disposition attribuant à la CNRF la compétence de statuer sur les recours qui lui sont adressés relatifs aux rectifications des bases d'imposition pour lesquelles l'administration invoque l'abus de droit précité.

Cette commission statue sur les litiges qui lui sont soumis et doit se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires, à l'exception des questions d'abus de droit.

e- Date d'effet

Les dispositions de l'article 213-V du code général des impôts, telles que complétées, sont applicables aux opérations constitutives d'abus de droit effectuées postérieurement à la date de publication de la loi de finances n° 73-16 précitée au « Bulletin officiel », le 12 juin 2017. Toutefois vu que la notion d'abus de droit ne peut être invoquée en l'absence de la « commission consultative du recours pour abus de droit », cette mesure prendra effet à compter de la date où ladite commission sera habilitée à rendre ses avis.

C- Clarification des bases d'imposition retenues par les CLT ou la CNRF au cas où elles se déclarent incompétentes.

Antérieurement aux dispositions de la loi de finances n° 73-16 précitée, les dispositions de l'article 220-VI du CGI prévoyaient que sont immédiatement émises, les impositions établies après la décision de la commission locale de taxation ou celle de la commission nationale du recours fiscal.

Au vu des dispositions combinées des articles 220-VI, 225-II-D et 226-V, les décisions de la CLT et de la CNRF, y compris celles portant sur les questions pour lesquelles lesdites commissions se sont déclarées incompétentes donnent lieu à une imposition immédiate, mais sans préciser pour autant la base retenue pour ladite imposition.

Pour clarifier les dispositions susvisées, la loi de finances n° 73-16 précitée a complété l'article 220-VI du C.G.I. par un alinéa précisant que les impositions relatives aux redressements pour lesquelles les commissions locales de taxation ou la commission nationale de recours fiscal se sont déclarées incompétentes sont immédiatement émises, sur la base des redressements envisagés par l'Administration dans la deuxième lettre de notification.

D- Harmonisation des dispositions relatives à la notification en matière de contrôle fiscal

Antérieurement à la loi de finances n° 73-16 précitée, les dispositions de l'article 212-I prévoyaient que l'avis de vérification, accompagné de la charte du contribuable, doivent être **notifiés** au contribuable au moins quinze jours avant la

date fixée pour le contrôle, alors que les dispositions des articles 220-VIII et 221-IV opposent à l'Administration comme motif de nullité de la procédure de notification, **le défaut d'envoi** et non la **notification**, de l'avis de vérification et/ou de la charte du contribuable précités.

Pour consacrer le principe de **notification**, en tant que garantie des droits des contribuables, la loi de finances n° 73-16 précitée a harmonisé la rédaction des dispositions des articles 220-VIII et 221 -IV avec celles de l'article 212-I susvisé en remplaçant l'expression « en cas de défaut d'envoi aux intéressés... » par celle de « en cas de **défait de notification** aux intéressés... ».

E- Clarification des dispositions relatives à la déclaration rectificative

Afin de clarifier les effets de la demande d'explication envoyée par l'administration aux contribuables, concernant les irrégularités constatées dans leurs déclaration, en vertu des dispositions de l'article 221 bis -III du CGI, la loi de finances n° 73-16 précitée a introduit une modification au niveau de l'article 232-V du CGI.

Cette modification vise à préciser que la prescription n'est pas interrompue par la notification relative à de la demande d'explication précitée prévue à l'article 221 bis -III du CGI.