

ROYAUME DU MAROC



**Direction Générale des
Impôts**



المملكة المغربية



المديرية العامة للضرائب

NOTE CIRCULAIRE N°727

**RELATIVE AUX DISPOSITIONS FISCALES
DE LA LOI DE FINANCES N° 73-16
POUR L'ANNEE BUDGETAIRE 2017**

L'article 6 de la loi de finances n° 73-16 pour l'année 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 (CGI) 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 fiscal spécifique applicable aux 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 de l'impôt sur les sociétés (IS) 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 en matière de TVA 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 réalisées 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 ;
- ✓ l'institution en matière d'IR 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 ;
- ✓ l'encouragement des opérations d'apport du patrimoine professionnel ou agricole d'une ou de plusieurs personnes physiques à une société passible de l'IS ;

- ✓ l'institution de manière permanente de l'exonération de l'indemnité de stage et la simplification des conditions d'exonération ;
- ✓ l'exonération des rémunérations et indemnités occasionnelles brutes versées par une entreprise à des étudiants inscrits dans le cycle de doctorat ;
- ✓ l'exonération de la TVA des 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 ;
- ✓ l'exonération de la TVA à l'importation des aéronefs utilisés dans le transport commercial international régulier ;
- ✓ l'exonération des associations de microcrédit de la TVA de manière permanente ;
- ✓ l'harmonisation du taux applicable aux acquisitions de terrains en matière des droits d'enregistrement ;
- ✓ l'institution de l'obligation pour les notaires d'accomplir la formalité d'enregistrement par procédé électronique.

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

- ✓ le renforcement du pouvoir d'appréciation de l'administration par l'institution d'un dispositif permettant de lutter contre les opérations constitutives d'un abus de droit ;
- ✓ 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'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 ;
- ✓ le réaménagement des taux applicables aux actes réalisés dans le cadre de la « VEFA » en matière des droits d'enregistrement.

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

- ✓ la clarification des modalités de restitution de l'IS, en cas de cessation d'activité ;
- ✓ la dispense de la déclaration de revenu global pour les contribuables disposant des revenus ou profits soumis à des taux libératoires ;
- ✓ le regroupement des dispositions relatives à la restitution en matière d'IR au niveau d'un seul article ;

- ✓ 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 ;
- ✓ Clarification du régime fiscal applicable aux locations de locaux à usage professionnel ;
- ✓ Clarification du traitement fiscal réservé en matière de TVA aux dons ;
- ✓ Simplification et harmonisation de certaines dispositions liées à la promotion immobilière ;
- ✓ Clarification du régime fiscal applicable aux petits fabricants et petits prestataires de service ;
- ✓ l'actualisation des dispositions de l'article 146 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 celles 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 la CNRF se sont déclarées incompétentes ;
- ✓ la réparation d'une omission dans la version arabe de l'article 225-I concernant le seuil limite du chiffre d'affaires des requêtes relevant de la CLT ;
- ✓ la clarification du traitement fiscal des actes rédigés par les avocats ;
- ✓ la clarification des dispositions relatives aux cessions à titre gratuit d'actions en matière des droits d'enregistrement ;
- ✓ la clarification des obligations des rédacteurs d'actes.

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 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 fiscal spécifique applicable aux Organismes de Placement Collectif Immobilier (OPCI) ;
- l'exonération des sociétés industrielles nouvellement créées pendant 5 ans ;
- l'institution d'une réduction permanente d'IS en cas d'introduction en bourse ;
- la clarification du traitement des subventions d'investissement affectées à l'acquisition des terrains ;
- le regroupement au niveau d'un article distinct, 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 transfert de biens d'actifs immobilisés corporels entre des sociétés membre d'un groupe ;
- 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.

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

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 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 devaient 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.

Ainsi, pour les sociétés existantes soumises depuis le début de leurs activités à l'IR selon le régime du résultat net réel, les dispositions de l'article susvisé ne prévoyaient pas expressément, la possibilité d'opter en cours d'exploitation pour l'IS. Il s'agit 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 loi de finances pour l'année 2017 a complété les dispositions du paragraphe II de l'article 2 du CGI 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. Elles doivent, à ce titre, formuler ladite option dans les quatre (4) mois qui suivent la clôture de leur dernier exercice.

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.

B.- Institution d'un régime fiscal spécifique applicable aux Organismes de Placement Collectif Immobilier (OPCI)

Dans le but de diversifier les instruments de mobilisation de l'épargne longue, l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a complété les dispositions des articles 6-I (A-31 et C-1° et 2°) et 7-XI du CGI en instaurant le cadre d'un régime fiscal spécifique applicable aux OPCI au titre de leurs activités relatives à la location de locaux construits à usage professionnel.

1- Cadre juridique régissant les OPCI

L'article 1 de la loi n° 70-14 promulguée par le dahir n° 1-16-130 du 25 Août 2016 relative aux OPCI définit ces derniers 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 les 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 organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM), l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a prévu en leur faveur un régime fiscal spécifique.

2- Avantages fiscaux accordés aux OPCI

Le régime fiscal spécifique précité se traduit par l'octroi aux OPCI des avantages suivants :

2-1- Exonération des bénéfices réalisés par les OPCI

L'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a complété les dispositions de l'article 6-I-A du CGI par un alinéa 31° pour prévoir l'exonération totale permanente de l'IS 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 notamment à l'exercice d'une activité de nature commerciale, industrielle, artisanale ou 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.

2-2- 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.

2-3- Exonération des produits de placements à revenu fixe perçus par les OPCI

L'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 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.

3- Conditions du bénéfice des avantages fiscaux des OPCI

L'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 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 commissaire 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 à rappeler qu'en vertu des dispositions de l'article 6-I-A (dernier alinéa) du CGI, tel que complétées par la loi de finances pour l'année 2017, les OPCI peuvent également bénéficier de l'exonération de l'IS au titre des plus-values de cession de valeurs mobilières.

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

L'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 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 respectivement aux produits des actions, parts sociales et revenus assimilés et aux produits de placements à revenu fixe.

C.- Exonération des sociétés industrielles nouvellement créées pendant cinq ans

1- Principe

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 pour l'année 2017 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.

2- Date d'effet

Le paragraphe V de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a prévu que les nouvelles dispositions sont applicables aux sociétés industrielles créées à compter de la date de publication de la loi de finances au B.O., soit à compter du 12 juin 2017, au titre des investissements réalisés à compter de cette date.

Toutefois, il est à rappeler que les sociétés industrielles créées entre le 1^{er} janvier et le 12 juin 2017 date de publication de la loi de finances au B.O., demeurent éligibles à l'exonération quinquennale en vertu des dispositions de l'article 3 du décret n°2-16-1011 du 1^{er} rabii II 1438 (31 décembre 2016) relatif à la perception de certaines recettes pour l'année 2017.

D.- Institution d'une réduction permanente de l'IS en cas d'introduction en bourse

L'article 8 de la loi de finances pour l'année 2001 avait institué une réduction temporaire de l'IS 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 loi de finances pour l'année 2017 a complété l'article 6 du CGI par un paragraphe III pour instituer, à titre permanent, l'avantage de la réduction de l'IS au profit des sociétés qui s'introduisent en bourse.

1- Sociétés éligibles

Bénéficiaire de la réduction de l'IS, 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).

2- Sociétés exclues du bénéfice de la réduction

Sont exclus du bénéfice de la réduction de l'IS :

- les établissements de crédit et organismes assimilés, y compris les sociétés de financement ;
- les entreprises d'assurance 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 au moins 50% par une collectivité publique.

3-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 ;
- ou **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.

N. B : La réduction précitée s'applique sur le montant de l'IS calculé, au taux en vigueur, au titre de chaque exercice concerné par la réduction.

4-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.

5-Limite du bénéfice de l'avantage

Par dérogation aux dispositions de l'article 232 du CGI 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 CGI.

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 de 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 n° 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 susmentionnée, 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.

6- Obligations déclaratives

La société gestionnaire de la bourse est tenue de communiquer 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.

7- Abrogation

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

8- Date d'effet

Les dispositions de l'article 6-III du CGI sont applicables aux sociétés qui introduisent leurs titres en bourse à compter du 12 juin 2017, date de publication au B.O de la loi de finances pour l'année 2017.

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

1- Principe

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 dû à la reprise de la subvention au niveau d'un seul exercice, l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a complété les dispositions de l'article 9-II du CGI, 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.

Il est précisé que chaque fraction d'exercice est comptée pour un exercice entier.

2- Date d'effet

Les dispositions de l'article 9-II du CGI, telles que modifiées et complétées par le paragraphe I de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017, sont applicables aux subventions perçues à compter de la date de publication de ladite loi au B.O., soit à compter du 12 juin 2017.

F.- Regroupement de certaines opérations financières constituant des produits non imposables

Avant la loi de finances pour l'année 2017, l'article 9-I-C-1° du CGI, 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 mettre en évidence leur exclusion des produits imposables dans un souci de clarté, la loi de finances pour l'année 2017 a transféré les dispositions concernant ces opérations non imposables prévues à l'article 9 (I-C-1°) et III du CGI vers un nouvel article 9 bis, créé à cet effet.

Ce nouvel article a également été complété par d'autres opérations financières dont le produit de cession n'est pas considérées comme imposable sur le plan fiscal.

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 :

1-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 pour l'année 2017 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.

2-Aménagement des règles de prescription

La loi de finances pour l'année 2017 a modifié et complété les dispositions de l'article 232-VIII-3° du CGI. 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.

3-Date d'effet

Les dispositions de l'article 9 bis-4° du CGI, telles qu'elles sont insérées par le paragraphe II de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017, sont applicables aux contrats de vente à réméré conclus à compter de la date de publication de cette loi de finances au B.O, soit à compter du 12 juin 2017.

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

Avant la loi de finances pour l'année 2017, les dispositions de l'article 9-I-C-1° du CGI 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 pour l'année 2017 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'État est l'initiateur.

H.- 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 pour l'année 2017, les dispositions de l'article 9-I-C-1° du CGI limitaient le régime de neutralité fiscale aux opérations de titrisation concernant uniquement les cessions d'actifs immobilisés réalisées entre l'établissement initiateur et les FPCT.

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 CGI prévoit l'extension de la neutralité fiscale aux opérations de titrisation portant sur tous les éléments de l'actif éligibles à ces opérations.

I.- Institution d'un régime de neutralité fiscale pour les cessions d'immeuble réalisées 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 pour l'année 2017 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.

1- 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.

2-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.

J.- 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 sur 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 pour l'année 2017 a complété le CGI 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.

1- 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'IS 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.

1-1- 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.

A noter que les OPCV sont exclus du bénéfice de ce nouveau régime.

1-2- Détermination du seuil de détention de 80% du capital

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

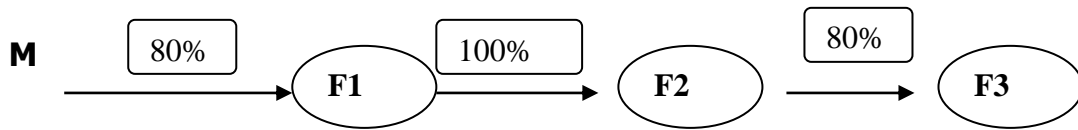
La condition de détention de 80% du capital par la société mère doit être satisfaite de manière continue durant tout l'exercice. Lorsque ce taux cesse même provisoirement d'être atteint, la filiale concernée est considérée avoir quitté le groupe. Cette exclusion prend effet à compter de la date d'ouverture 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. Le pourcentage de 80% est apprécié en multipliant entre eux les taux de détention successifs.

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

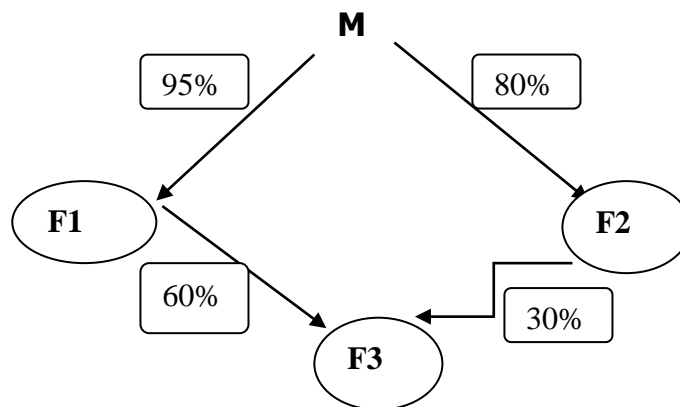
Cas d'illustration :

Exemple 1 :



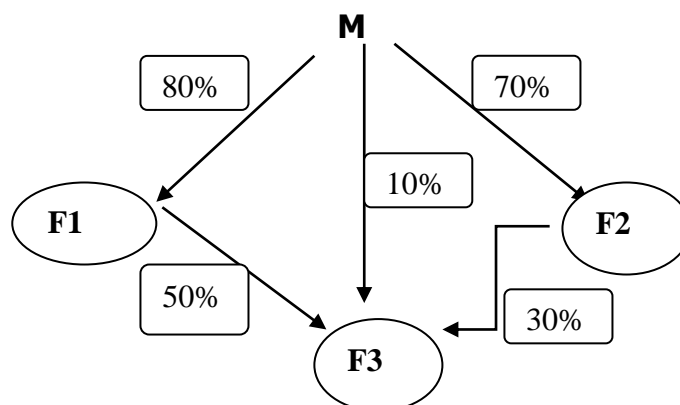
- M détient 80% de F1, donc F1 est éligible au régime de la neutralité fiscale.
- M détient 80% de F2 ($80\% \times 100\%$), donc F2 est éligible au régime de la neutralité fiscale.
- M détient 64% de F3 ($80\% \times 100\% \times 80\%$), donc F3 ne peut être éligible au régime de la neutralité fiscale.

Exemple 2 :



- M détient 95 % de F1, donc F1 est éligible au régime de la neutralité fiscale
- M détient 80 % de F2, donc F2 est éligible au régime de la neutralité fiscale
- M détient 81 % de F3 ($95\% \times 60\% + 80\% \times 30\%$), donc F3 est éligible au régime de la neutralité fiscale.

Exemple 3 :

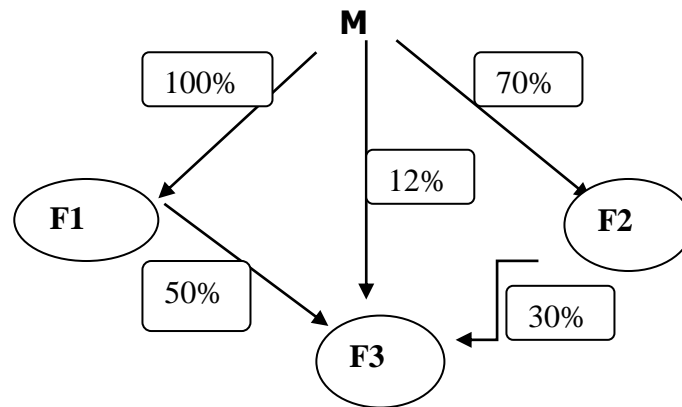


F1 est éligible au régime de la neutralité fiscale car M détient 80% de F1.

F2 n'est pas éligible au régime de la neutralité fiscale, car M ne détient que 70% de son capital

M détient 71% de F3 ($80\% \times 50\% + 70\% \times 30\% + 10\% =$), donc F3 n'est pas éligible au régime de la neutralité fiscale.

Exemple 4 :



F1 est éligible au régime de la neutralité fiscale, car M détient 100% de F1

F2 n'est pas éligible au régime de la neutralité fiscale, car M ne détient que 70% de son capital

M détient 83% de F3 ($100\% \times 50\% + 70\% \times 30\% + 12\% =$), donc F3 est éligible au régime de la neutralité fiscale.

1-3- 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, par voie de vente, d'apport en société ou autrement, des immobilisations corporelles inscrites à l'actif immobilisé.

1-4- 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.

1-5- 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'IS au Maroc, y compris celles exonérées en partie ou en totalité dudit impôt ;
- 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.

1-6- 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.

1-7- Effets de non respect des conditions d'éligibilité

Dans le cas où les conditions visées ci-dessus ne se trouvent plus remplies, 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 cession 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 pratiqués dans les conditions normales sur la valeur d'acquisition desdits biens.

1-8- Dérogation aux règles de prescription

L'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a modifié et complété les dispositions de l'article 232-VIII-3° du CGI 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.

2-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 du CGI.

2-1- Obligations de la société mère

La société-mère doit respecter les obligations suivantes :

a- 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 doit également produire une copie de l'acte constatant l'accord des sociétés pour intégrer le groupe.

b- 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.

c- En cas de réalisation des 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 selon un imprimé-modèle établi par 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 être 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 de celui au cours duquel le changement du sort desdits biens a été opéré.

2-2- Obligations des sociétés membres du groupe

Les sociétés membres du groupe doivent respecter les obligations suivantes :

a- 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 selon un imprimé-modèle établi par 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.

b- 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.

c- 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 selon un imprimé-modèle établi par 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 réintégréées au résultat fiscal.

d-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.

3-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 pour l'année 2017 a complété les dispositions de l'article 164 par un paragraphe V clarifiant, dans ce cas, le traitement des avantages fiscaux.

A cet égard, l'article 164 - V du CGI 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.

Exemple d'illustration :

La Société F1 fait partie d'un groupe composé de la société mère (M) et de 4 filiales (F1, F2, F3 et F4), éligibles au régime d'incitation fiscale prévu à l'article 161 bis du CGI.

La Société F1 a acquis un bien immobilier le 1^{er} janvier 2010 au prix de 10 000 000 DH, dont:

- Terrain : 3 000 000 DH
- et Constructions: 7 000 000 DH

Cette société a constaté les amortissements suivants au taux de 4% l'an :

2 010	280 000
2 011	280 000
2 012	280 000
2 013	280 000
2 014	280 000
2 015	280 000
2 016	280 000
2 017	280 000

En 2018, la Société M, en tant que société mère, a déclaré le groupe à l'administration fiscale.

Le 1^{er} juillet 2018 la société F1 a cédé le bien immobilier en question à la société F3 au prix de 14 000 000 DH, dont:

- Terrain : 5 500 000 DH
- et Constructions: 8 500 000 DH

Incidences fiscales chez F1 ayant cédé le bien immobilier en 2018

- Valeur nette comptable (10 000 000 - 280 000 x 8,5) = 7 620 000 DH

- Plus- value comptable (14 000 000 - 7 620 000) = 6 380 000 DH

Cette plus- value sera sans incidence sur le résultat fiscal de l'exercice 2018, conformément aux dispositions de l'article 161 bis-I du CGI et par conséquent, elle sera déduite extra-comptablement du résultat fiscal de cet exercice.

Incidences fiscales chez F3 ayant acquis le bien immobilier en 2018

Il est supposé que F3 a retenu une durée d'amortissement de 25 ans, pour les constructions acquises.

- Amortissement en 2018 (8 500 000 x 4%/2): 170 000 DH (a)

- Amortissement fiscalement admis (7 000 000 x 4%/2): 140 000 DH (b)

- Amortissement à réintégrer en 2018 : (a) - (b): 30 000 DH

En 2019, le traitement suivant sera retenu par F3:

- Amortissement en 2019 (8500000 x 4%) : 340 000 DH (a)

- Amortissement fiscalement admis (7000000 x 4%) : 280 000 DH (b)

- Amortissement à réintégrer en 2019 (a) - (b): 60 000 DH

En 2020, le traitement suivant sera retenu par F3:

- Amortissement en 2020 (8500000 x 4%): 340 000 DH (a)
- Amortissement fiscalement admis (7000000 x 4%): 280 000 DH (b)
- Amortissement à réintégrer en 2020 (a) - (b): 60 000 DH

Le 1^{er} janvier 2021, la société F3 cède le bien immobilier à une société hors groupe constitué par la société M, au prix de 17 000 000 DH, dont:

- Terrain : 8 000 000 DH
- et Constructions: 9 000 000 DH

Incidences fiscales chez F3 en 2021

- valeur nette comptable (14 000 000 - 340 000 x 2,5) : 13 150 000 DH
- Plus-value comptable (17 000 000 - 13 150 000): 3 850 000 DH

Cette plus- value est imposable et doit être prise en considération pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice 2021.

Ainsi, les amortissements réintégrés durant la période allant de 2018 à 2020 devront être déduits extra-comptablement, puisqu'ils ont été déduits de la VNC pour le calcul de la plus value, soit à déduire :

$$(60\,000 \times 2,5 \text{ ans}) = 150\,000 \text{ DH.}$$

Donc, Résultat imposable = Plus- value - Amortissements réintégrés

$$\text{Soit : } (3\,850\,000 - 150\,000) = 3\,700\,000 \text{ DH}$$

Incidences fiscales chez F1 en 2021

La plus-value ayant bénéficié du sursis d'imposition en 2018 et qui a été déduite extra-comptablement du résultat fiscal de cet exercice sera imposable au titre de l'exercice 2021 et par conséquent, elle sera réintégrée d'une manière extracomptable au résultat fiscal de ce dernier exercice, soit la somme de 6 380 000 DH.

K.- 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 pour l'année 2017, l'article 162 du CGI prévoyait un régime particulier permanent auquel pouvaient opter 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 pour l'année 2017 a prévu l'application de manière permanente du régime fiscal transitoire qui était prévu à l'article 247-XV du CGI.

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

Ci-après un rappel des principaux éléments du régime de fusion et de scission, devenu permanent en vertu de la loi de finances pour l'année 2017.

A-Définitions

1- 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.

2- 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 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°) du CGI 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 fusion et de scission 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 fusionnée(s) ou scindée(s), 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 fusionnée(s) ou scindée(s) ;
 - 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 d'apport est égale ou supérieure à 75 % de la valeur globale 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 les sociétés fusionnée(s) ou scindée(s), selon la procédure accélérée de rectification des impositions prévue à l'article 221 du CGI.

F- Délai de prescription

En vertu des dispositions de l'article 232-VIII-9° du CGI tel que modifié par la loi de finances pour l'année 2017, 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 CGI 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 pour l'année 2017 au B. O, soit à compter du 12 juin 2017.

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

1-Principe

Il est rappelé que la loi de finances pour l'année 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 de l'IS.

Ainsi, l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a complété les dispositions de l'article 170-IX du CGI, 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.

2- Date d'effet

Les dispositions de l'article 170-IX du CGI, telles que complétées, sont applicables aux déclarations du résultat fiscal déposées à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au B.O., soit à compter du 12 juin 2017.

II- MESURES SPECIFIQUES A L'IMPOT 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 d'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 OPCI ;
- l'institution d'une 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 de revenus ou profits soumis à des taux libératoires ;
- la clarification de la sanction pour infraction aux dispositions relatives au non respect des conditions d'exonération du salaire mensuel brut plafonné à 10 000 dirhams ;
- 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'institution de manière permanente du dispositif relatif à l'apport du patrimoine professionnel ou agricole d'une ou de plusieurs personnes physiques à une société passible de 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.

A.- Institution de manière permanente de l'exonération de l'indemnité de stage

Les dispositions de l'article 57-16° du CGI 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 loi de finances pour l'année 2017 ont modifié l'article 57-16° du CGI pour prévoir de manière permanente l'exonération de cette indemnité, au lieu et place de la mesure temporaire d'exonération prévue initialement.

Par ailleurs, les dispositions de la loi de finances 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 (ANAPEC), 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'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.

B.- 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 loi de finances pour l'année 2017 ont complété l'article 57-21° du CGI 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.

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.

Par ailleurs, la situation des entreprises qui ne respectent pas les conditions d'exonération susvisées est régularisée d'office sans procédure conformément aux dispositions de l'article 200-III du CGI.

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, au B.O, de la loi de finances pour l'année 2017, soit à compter du 12 juin 2017.

C.- 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

1- Définition

La vente à réméré est définie au niveau de la partie relative à l'IS. Pour rappel, 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.

2- Régime fiscal

En vue de renforcer les capacités de financement des contribuables, les dispositions de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 ont prévu, en matière d'IR/profits fonciers, une neutralité fiscale en faveur des opérations de vente à réméré portant sur des biens immeubles.

Cette neutralité se traduit par :

- l'exclusion du champ d'application de l'IR au titre des profits fonciers, des opérations du retrait de réméré portant sur les biens immeubles ou de droits réels immobiliers exercé dans un délai n'excédant pas trois (3) ans à

compter de la date de conclusion du contrat de vente à réméré, et ce conformément aux dispositions de l'article 62-III du CGI.

Cette exclusion dispense le contribuable qui rétrocède le bien à son propriétaire initial, du paiement du montant de la cotisation minimale prévue à l'article 144-II du CGI ;

- la restitution du montant de l'IR/profit foncier versé spontanément par le contribuable lors de la vente à réméré d'un bien immeuble ou d'un droit réel immobilier conformément aux dispositions de l'article 241 bis- II du CGI.

En effet, en cas de rachat dudit bien ou dudit droit réel immobilier, dans le délai précité, 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 trois (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, le contribuable concerné perd le bénéfice de la restitution et l'administration peut procéder ainsi à la rectification 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 loi de finances pour l'année 2017, l'administration garde la possibilité, en cas de non respect des conditions visées ci-dessus, de procéder aux rectifications nécessaires 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-I du CGI.

Les dispositions des articles 62-III et 241 bis-II du CGI sont applicables aux contrats de vente à réméré conclus à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au B.O, soit à compter du 12 juin 2017.

N. B : A noter que les produits résultant des opérations de cession et de rétrocession d'immeubles figurant à l'actif, réalisées entre les entreprises dans le cadre des opérations de vente à réméré ne sont pas considérés en matière d'IR comme produits imposables sous réserve du respect des conditions prévues à l'article 9 bis-4° du CGI.

En effet, seuls les produits prévus à l'article 34 du CGI et visés à l'article 9-I du CGI sont considérés comme des produits imposables en matière de revenus professionnels soumis à l'IR.

D.- Institution de la neutralité fiscale en faveur des opérations d'apport de biens immeubles du patrimoine privé à l'actif immobilisé d'une société

1-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 des 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 loi de finances pour l'année 2017 ont complété le CGI par un nouvel article 161 bis-II qui a institué une neutralité fiscale en faveur des opérations d'apport des biens immeubles et des droits réels immobiliers du patrimoine privé du contribuable à l'actif immobilisé d'une société, à l'exclusion des 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'IR 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.

Par ailleurs, il convient de préciser qu'en cas d'héritage, les héritiers bénéficient, dans les mêmes conditions, du sursis d'imposition relatif au profit foncier réalisé suite à l'opération d'apport effectuée par le de cujus.

Toutefois, en cas de donation des titres reçus par le contribuable en rémunération de l'apport susvisé, ou en cas d'échange de titres dans le cadre d'une opération de fusion, le sursis d'imposition est levé, et le profit foncier est soumis à l'IR dans les conditions de droit commun au nom de l'apporteur initial.

2-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-II 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.

3-Cas de cession par la personne physique des titres acquis en contrepartie dudit apport

Lorsque la personne physique cède les titres acquis en contrepartie dudit apport, le sursis d'imposition est levé et la situation fiscale du contribuable est régularisée comme suit :

3-1- En matière de 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'IR au titre des profits fonciers, dans les conditions de droit commun, au nom du contribuable ayant procédé à l'opération de l'apport susvisé.

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.

L'impôt sur le revenu afférent au profit foncier est versé, par la personne physique ayant effectué ledit apport, au receveur de l'administration fiscale, dans les trente (30) jours qui suivent la date de la cession des titres.

3-2- En matière de profits de capitaux mobiliers

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

Par ailleurs, il y a lieu de préciser que lorsque la société bénéficiaire de l'apport devient une société à prépondérance immobilière, la cession des titres reçus, par la personne physique, en contrepartie dudit apport, est soumise, selon le cas à l'IR, dans les conditions de droit commun comme suit :

- soit, dans la catégorie des profits fonciers, lorsque lesdits titres ne sont pas cotés en bourse ;
- ou dans la catégorie des profits de capitaux mobiliers, lorsque les titres en question sont cotés en bourse.

4-Cas de cession totale ou partielle ou du retrait des biens immeubles ou des droits réels immobiliers par la société bénéficiaire de l'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, la plus-value réalisée, à ce titre, par la société bénéficiaire de l'apport précité reste soumise selon le cas, soit à l'IS ou à l'IR, dans les conditions de droit commun.

Par ailleurs, 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'IR au titre des profits fonciers, dans les conditions de droit commun, au nom du contribuable ayant procédé à l'opération de l'apport susvisé.

A ce titre, l'IR afférent au profit foncier est versé, par la personne physique ayant effectué ledit apport, au receveur de l'administration fiscale, dans les trente (30) jours qui suivent la date de la cession totale ou partielle ou du retrait des biens immeubles ou des droits réels immobiliers par la société bénéficiaire de l'apport.

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

Les dispositions de l'article 224 du CGI, tel qu'il a été modifié par les dispositions de la loi de finances pour l'année 2017, ont accordé à l'administration fiscale, en cas de non respect des conditions susvisées, la possibilité de procéder aux rectifications du profit foncier, objet du sursis d'imposition, 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.

6-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'IR 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 loi de finances pour l'année 2017.

7-Levée de la prescription

Le montant de l'IR 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.

E.- Régime fiscal applicable aux profits de cessions de valeurs mobilières émises par les OPCI

Les dispositions de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 ont modifié respectivement les articles 66-II et 73-II-F-10° du CGI pour considérer comme profits de capitaux mobiliers soumis à l'IR, les profits nets annuels réalisés par les personnes physiques au titre des cessions de valeurs mobilières émises par les OPCI.

Ces profits nets résultant des cessions des valeurs mobilières sont soumis à l'IR au taux libératoire de 20%, lorsque lesdites valeurs ne sont pas cotées en bourse.

Par contre, lorsque les profits nets résultent des cessions de valeurs mobilières cotées en bourse et émises par les OPCI, ils sont soumis au taux libératoire de 15% prévu à l'article 73-II-C-1° du CGI.

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 pour l'année 2017 au B.O., soit à compter du 12 juin 2017.

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

Les dispositions de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 ont consacré au niveau de l'article 86-3° du CGI, la dispense du dépôt de la déclaration de revenu global portant sur les revenus ou profits soumis à des taux libératoires, pour qu'ils ne soient pas pris en considération pour la détermination du revenu global imposable du contribuable.

De même, lorsque le contribuable dispose de revenus et profits soumis à des taux non libératoires et d'autres revenus et profits soumis à des taux libératoires, ces derniers ne doivent pas figurer au niveau de la déclaration du revenu global du contribuable prévue à l'article 82 du CGI.

G.- Clarification de la sanction pour infraction aux dispositions relatives au non respect des conditions d'exonération du salaire mensuel brut plafonné à 10 000 DHS

Les dispositions de l'article 57-20° du CGI prévoient l'exonération du salaire mensuel brut versé par une entreprise, dans la limite de cinq salariés, sous réserve du respect de certaines conditions.

En vue d'assurer un traitement fiscal identique à celui prévu en matière d'indemnité de stage et de rémunérations versées aux étudiants inscrits dans le cycle de doctorat, les dispositions de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 ont complété l'article 200-III du CGI par un renvoi aux dispositions de l'article 57-20° du

CGI, pour prévoir une régularisation d'office des entreprises n'ayant pas respecté les conditions d'exonération précitées.

H.- 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, 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 loi de finances 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 quelle que soit leur source, soumis à l'impôt retenu à la source et 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 pour l'année 2017 au B.O, soit à compter du 12 juin 2017.

I.- 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 loi de finances pour l'année 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 loi de finances pour l'année 2017 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 CGI, 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 du CGI, 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 pour l'année 2017 au B.O, soit à compter du 12 juin 2017.

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

1- Application de manière permanente du dispositif relatif à l'apport du patrimoine professionnel

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 loi de finances pour l'année 2017 ont institué, d'une manière permanente, le dispositif relatif à l'apport du patrimoine professionnel d'une ou de plusieurs personnes physiques à une société passible de l'IS.

Ainsi, 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 nouvel article 161-ter-I dédié 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.

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

Dans le même objectif précité, les dispositions de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 ont institué de manière permanente, le dispositif relatif aux opérations d'apport du patrimoine 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 nouvel article 161-ter-II dédié 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 du CGI sont applicables aux opérations d'apport du patrimoine professionnel et agricole réalisées à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au B.O., soit le 12 juin 2017.

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

Les dispositions de l'article 247-XXVI (A et B) du CGI traitent de la neutralité fiscale accordée, à titre transitoire, aux contribuables soumis à l'IR au titre des revenus professionnels déterminés selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié et aux particuliers, ayant procédé à l'apport de leurs biens immeubles à un OPCI.

Les commentaires relatifs à l'avantage accordé aux personnes physiques soumises à l'IR au titre des revenus professionnels sont traités au niveau de la partie commune à l'IS et à l'IR.

S'agissant de la neutralité fiscale accordée aux contribuables particuliers qui procèdent à l'apport de leurs biens immeubles à un OPCI, il y a lieu de préciser ce qui suit :

1-Personnes éligibles :

Les personnes physiques qui procèdent à l'apport de leurs biens immeubles à l'actif immobilisé d'un OPCI.

2-Conditions requises

- ledit apport doit être effectué entre le 1^{er} 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 commissaire aux comptes ;
- le contribuable s'engage dans l'acte d'apport à payer l'IR au titre des profits fonciers lors de la cession partielle ou totale des titres.

3-Avantages accordés

En cas de respect des conditions susvisées, le contribuable bénéficie des avantages suivants :

- un sursis d'imposition au titre de l'IR afférent au profit foncier réalisé suite aux opérations d'apport d'immeuble ;
- une réduction de 50% en matière d'IR au titre des profits fonciers, objet du sursis d'imposition, 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 du CGI.

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

L.- Regroupement des dispositions relatives à la restitution en matière d'IR au niveau d'un seul article

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 de l'opération de vente à réméré, les dispositions de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 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 du CGI.

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

Le paragraphe II de l'article 241 bis du CGI traite des dispositions relatives à la restitution du profit foncier en cas de cession dans le cadre d'un contrat de vente à réméré.

III- MESURES SPECIFIQUES A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

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.

A.- 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.

1- Territorialité

L'article 125 quater du CGI institué par l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a précisé, en matière de TVA, la territorialité des opérations réalisées par les 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.

Ainsi, lesdites prestations de services sont passibles de la TVA dès lors qu'elles sont utilisées au Maroc en application des dispositions de l'article 125 quater du CGI.

2- Champ d'application

Les agences de voyages peuvent agir en qualité d'organisateur de voyage communément appelé Tours opérateurs (TO) ou d'intermédiaires en services. La loi n°31-96 relative aux agences de voyages ne fait pas de distinction entre les agences de voyages et les TO. 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 non soumis à la TVA).

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 et tous les services pour lesquels les agences de voyages perçoivent une commission.

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.

3- Définition de la marge

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

Par encaissement, il faut entendre le prix total du voyage ou séjour payé par le client diminué des avoirs accordés aux clients en cas d'annulation.

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.

4- Fait générateur

Le fait générateur de la déclaration de la marge telle que définie précédemment, est constitué par l'encaissement total des sommes perçues par l'agence de voyage.

Ainsi, les avances et les paiements partiels de la prestation d'organisation du voyage ou de séjours, ne constituent pas le fait générateur de la TVA dans le cadre du régime particulier de la marge.

5- Taux d'imposition

Les opérations réalisées par les agences de voyages sont soumises au taux de 20% qu'elles soient des opérations d'intermédiation ou d'organisation de voyages ou de séjours soumises au régime spécifique de la marge conformément aux dispositions de l'article 89 (I-10°) du CGI.

6- Base d'imposition

Par dérogation à la règle du droit commun, 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 par le client et les sommes facturées, TVA comprise, à l'agence par les transporteurs, hôteliers, restaurateurs, prestataires de spectacles et par tous les autres intervenants, qui exécutent matériellement les services utilisés par les clients.

Cette différence TTC dite « marge », reconvertie en HT, constitue la base imposable. Elle est calculée opération par opération et déclarée à la fin de chaque période d'imposition (mois ou trimestre).

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

7- Droit à déduction

Les agences de voyages soumises au régime de la marge peuvent déduire, dans les conditions de droit commun, la taxe afférente aux biens et services acquis pour les besoins de leur activité à savoir :

- la TVA relative aux achats de biens et services effectués pour le fonctionnement de l'agence de voyages (frais généraux, frais de publicité, honoraires, etc.) ;
- la TVA relative aux biens d'investissement acquis par l'agence de voyages.

Toutefois, lesdites agences de voyages ne peuvent pas déduire la TVA figurant sur les factures délivrées par les entrepreneurs de transport, les hôteliers, les restaurateurs, les entrepreneurs de spectacles, les loueurs de voitures et autres prestataires de services qui exécutent matériellement les services utilisés par le client et qui constituent pour lesdites agences des décaissements ou des débours.

8- Facturation

Compte tenu de la règle retenue pour le calcul de la base imposable selon le régime de la marge, 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 ».

9- Tenue de comptabilité

Les agences de voyages doivent distinguer dans leur comptabilité d'une part, entre le chiffre d'affaires taxable et le chiffre d'affaires exonéré ou hors champ d'application de la TVA et d'autre part, entre les encaissements et les décaissements se rapportant au régime de la marge et ceux se rapportant aux commissions.

10- Date d'effet

En application du paragraphe V-14 de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017, les dispositions de l'article 125 quater du CGI sont applicables aux encaissements perçus par les agences de voyages au titre de la marge à compter du 1er janvier 2018.

11- Cas d'illustration

Exemple 1

Soit une agence de voyage ayant organisé un voyage au profit de 45 personnes pour assister à un séminaire de 5 jours organisé à Marrakech du 5 au 9 février 2018. Le montant de cette prestation est arrêté à 1 170 000 DHS et dont le paiement est fractionné comme suit :

- Avance de 10% à la signature du contrat, soit le 1^{er}/12/2017 ;
- Paiement partiel de 20% à la réalisation du contrat, soit le 10/2/2018 ;
- Paiement définitif intervenu 90 jours après la réalisation, soit le 10/5/2018.

Pour ce faire, l'agence a acheté les prestations de services facturées comme suit :

-Hébergement, le 10/4/2018	=	405 000
-Restauration, le 05/5/2018	=	275 000
-Transport, le 31/3/2018	=	180 000
-Guides, le 11/2/2018	=	34 000
-Randonnées en calèches, le 11/2/2018	=	4 500
-Visites de musées et monuments historiques, le 11/2/2018	=	<u>1 500</u>
Soit un total de	=	900 000

Il y a lieu de préciser que ladite agence a remboursé un montant de 112 000 DHS à son client suite au désistement de 9 personnes.

L'agence de voyage a payé un montant de TVA de 17 000 DHS au titre :

- de l'acquisition d'une immobilisation = 15 000
- des frais généraux = 2 000

Au cours du mois de mai 2018, l'agence de voyage a réalisé des prestations de services en tant qu'intermédiaire dont le montant de la commission s'élève à 12 000 DHS.

La déclaration du chiffre d'affaires (marge) doit s'effectuer au titre du mois de mai 2018, à déposer au cours du mois de juin 2018, dès lors que l'encaissement total de la prestation est intervenu le 10/5/2018. Les avances et les paiements partiels ne constituent pas un fait générateur dans le cadre du régime particulier de la marge.

- Calcul de la marge

- Marge TTC : (1170 000 – 112 000) – 900 000	=	158 000
- Marge HT : (158 000/1,20)	=	131 667

- La déclaration du mois de mai se présente ainsi :

- Montant imposable HT : (131 667 + (12 000/1,20))	=	141 667
- TVA exigible : (141 667 x 20%)	=	28 334
- TVA déductible (autres que celle des débours)	=	17 000
- TVA due : (28 334 – 17 000)	=	11 334

Exemple 2

Soit une agence de voyages marocaine qui prend en charge, par l'intermédiaire d'un TO international, des touristes allemands pour un séjour de 15 jours à Fès au cours du mois de juin 2018. L'agence de voyages leur a facturé des prestations de services réalisées dans le cadre d'un pack global.

- Les débours effectués par ladite agence, se présentent comme suit :

✓ Hébergement facturé le 28/6/18	=	250 000
✓ Restauration réglée le 30/6/18	=	100 000
✓ Transport facturé le 20/6/18	=	50 000
✓ Guides réglés le 10/6/18	=	15 000
✓ Location de bicyclettes, réglée 18/6/18	=	3 000
✓ Spectacles réglés le 25/6/18	=	8 000
Soit un total	=	<u>426 000</u>

- Les encaissements du montant total de la prestation s'élevant à 560 000 DHS, s'effectuent comme suit :

✓ Avance de 10% reçue le 1 ^{er} /6/18	=	56 000
✓ Paiement partiel de 20% reçu le 15/6/18	=	112 000
✓ Paiement définitif par virement reçu le 1 ^{er} /7/18	=	392 000

L'agence a bénéficié d'une ristourne de 3% de l'hôtelier et un rabais d'un montant de 2500 DHS de la part du restaurateur. Cette agence a perçu des commissions au cours du mois de juillet 2018 s'élevant à 15 000 DHS. Elle a réglé un montant de 8.014 DHS de TVA relative aux frais d'exploitation.

La déclaration de la marge doit s'effectuer au titre du mois de juillet 2018, à déposer au cours du mois d'août 2018.

- Calcul de la TVA sur la marge se présente comme suit :

-Marge TTC :	(560 000- (426 000-7500-2500))	=	144 000
-Marge HT :	(144 000/1,20)	=	120 000

- La déclaration du mois de juillet se présente ainsi :

- Montant imposable HT (120 000+(15 000/1,20))	=	132 500
- TVA exigible : (132 500 x 20%)	=	26 500
- TVA déductible (autres que débours)	=	8 014
- TVA due : (26 500 – 8 014)	=	18 486

B.- Régime fiscal réservé, en matière de TVA, aux zones franches d'exportation (ZFE)

En application des anciennes dispositions de l'article 92 (I-36°) du CGI, les opérations effectuées à l'intérieur et entre lesdites ZFE 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 ZFE, 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 ZFE se présente comme suit :

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

1-1 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 telles que modifiées par l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017. 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.

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.

1-2-Régime fiscal des travaux de construction ou de montage

Il y a lieu de rappeler que 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'ADII.

2-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 sur 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.

C.- Exonération des biens d'investissement

1- 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 limiter cet avantage fiscal aux seules entreprises en démarrage de leur projet.

La loi de finances pour l'année 2011 a introduit une mesure précisant que pour les entreprises qui procèdent à la construction de leurs projets d'investissement, la date à prendre en considération comme date de début d'activité est celle de l'autorisation de construire. Par ailleurs, la loi de finances pour l'année 2015 a prorogé la durée d'exonération de 24 à 36 mois.

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 réalisés par des entreprises existantes ;
- modification des obligations relatives à la conservation des biens d'investissement.

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

2-1- 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 du CGI, acquis par les entreprises assujetties à la TVA pendant une durée de trente six (36) mois à compter de la date du début d'activité.

Le décret n° 2-16-1011 du 1^{er} rabii II 1438 (31 décembre 2016) relatif à la perception de certaines recettes pour l'année 2017, 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 dont le montant est égal ou supérieur à cent (100) millions de DHS.

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'investissement ;
- 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 par l'administration, 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 TVA, 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.

2-2- 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° du CGI.

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 trente six (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 intervient concomitamment avec la phase de construction qui 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 trente six (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, soit le 12 juin 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.

2-3- Institution d'un nouveau délai d'exonération de la TVA en cas de force majeure

L'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a complété les dispositions de l'article 92-I-6° du CGI par une mesure visant l'institution, en cas de force majeure, d'un nouveau délai d'exonération de la TVA supplémentaire de six (6) mois, renouvelable une seule fois, accordé aux entreprises qui construisent leurs projets d'investissement ou qui réalisent des projets d'investissement dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat.

Le bénéfice dudit délai supplémentaire est subordonné au dépôt par la société d'une demande de prorogation auprès du service local des impôts avant l'expiration du délai légal de 36 mois.

Au sens de l'article 92-I-6° du CGI, le délai supplémentaire de six (6) mois ne peut être accordé que lorsque le cas de force majeure prévu à l'article 269 du DOC est dûment justifié. Sachant par ailleurs que la force majeure s'apprécie pour chaque cas d'espèce, et s'entend uniquement des faits qui rendent l'exécution de l'obligation

impossible et non pas des évènements qui la rendent plus difficile telles que les difficultés financières.

Ainsi, la force majeure désigne un événement à la fois imprévu, insurmontable, et indépendant de la volonté d'une personne. Il s'agit notamment des catastrophes naturelles (inondations, incendies, intempéries, tremblement de terre, etc.). En matière contractuelle et en raison des conséquences qu'elle recouvre, la force majeure doit être un événement, à la fois :

- irrésistible (il ne permet pas de poursuivre l'exécution du contrat) ;
- imprévisible (il ne peut être prévu au moment de la conclusion du contrat).

2-4- Date d'effet

En application du paragraphe V-10 de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017, les dispositions des articles 92-I-6° et 123-22°-b) du CGI telles que modifiées et complétées sont applicables aux conventions d'investissement conclues à compter de la date de publication de ladite loi de finances au B.O., soit le 12 juin 2017.

3- Conservation des biens d'investissement

3-1- 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 cinq (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.

Par conséquent, les biens d'occasion relèvent désormais du droit commun quelle que soit la date d'acquisition.

3-2- 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 CGI, telles que modifiées et complétées par le paragraphe I de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 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 B.O., soit le 12 juin 2017.
- biens immeubles inscrits en compte d'immobilisation dont la durée de conservation de cinq (5) années n'a pas expiré à la date de publication de cette loi de finances B.O., soit à compter du 12 juin 2017.

D.- 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 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 loi de finances pour l'année 2017 a institué l'exonération de la TVA à l'importation prévue à l'article 123-46° précité 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° 2-16-1011 du 1^{er} rabii II 1438 (31 décembre 2016) relatif à la perception de certaines recettes pour l'année 2017, avait repris cette mesure de faveur en prévoyant son application à compter du 1^{er} janvier 2017.

En outre, les dispositions de l'article 123-46° du CGI ont été complétées par le paragraphe I de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 par une mesure précisant que l'exonération de la TVA à l'importation ne concerne que le transport commercial international régulier.

E.- 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 plus 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 compétent avant la date du 12 juin 2017 demeurent éligibles à ladite exonération.

F.- 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 CGI.

Afin de soutenir le développement de la micro finance et d'encourager les petits 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.

En application du paragraphe I de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017, les dispositions des articles 91-VII et 123-34° du CGI s'appliquent à compter de la date de publication au BO de la loi de finances pour l'année 2017, soit le 12 juin 2017.

Par conséquent, les associations en question sont soumises à la TVA pour la période allant du 1^{er} janvier au 11 juin 2017.

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

1- Délai d'exercice du droit à 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 quatre (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 date de publication au BO de la loi de finances pour l'année 2017, soit le 12 juin 2017.

2- Exclusion du droit à déduction des factures irrégulières

Dans le cadre de l'uniformisation des règles ayant trait à la nécessité de justifier tout achat de biens et services par une facture probante et régulière, la loi de finances pour l'année 2017 a introduit au niveau de l'article 106-I-9° du CGI, une mesure en matière de TVA précisant que les assujettis doivent se conformer aux dispositions de l'article 146 du CGI. Ainsi, n'ouvre pas droit à déduction, la taxe justifiée par une facture portant sur des achats de biens et services non effectifs.

Dans ce cas, l'administration doit prouver que les biens, marchandises, matières premières, travaux ou services, objet desdites factures fictives n'ont pas été réellement livrés ou exécutés.

3- 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 (5) 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 pas 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.

4- 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, ces derniers sont complétés à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au B.O le 12/06/2017, le nom et prénom ou la raison sociale du fournisseur et son identifiant fiscal ainsi que l'Identifiant Commun de l'Entreprise (ICE).

5- 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.

H.- Mesures de simplification et de clarification

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

L'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a introduit des clarifications au niveau des articles 89 et 96 du CGI. Ainsi, les nouvelles dispositions de l'article 89 (I-10°) du CGI ont clarifié le régime de taxation des locations aux locaux équipés à usage professionnel ainsi qu'aux locaux se trouvant dans des complexes commerciaux tels que les Mall y compris les éléments incorporels du fonds de commerce.

1-1- Opérations de locations taxables

Il y a lieu de distinguer entre la location portant sur les locaux équipés et la location en meublé. Cette dernière est réservée à la location de locaux d'habitation, alors que la location de locaux équipés vise la location de bureaux, de locaux commerciaux, ou de locaux industriels dès lors que ces derniers sont munis du mobilier et du matériel nécessaire à leur exploitation.

a- Location de locaux meublés ou garnis

La loi de finances pour l'année 2017 n'a pas apporté de changement quant aux locations de locaux meublés ou garnis.

Ainsi, il est précisé à titre de rappel qu'il importe peu que le loueur assure ou non un service ou des fournitures au locataire, le seul fait par exemple de louer une villa, un appartement en meublé entraîne l'imposition à la TVA sur le prix total réclamé au locataire.

b- Location de locaux équipés à des fins professionnelles

Les locations portant sur des locaux équipés à usage professionnel sont soumises à la TVA conformément aux nouvelles dispositions de l'article 89-I-10° du CGI. Par locaux équipés comprenant des éléments corporels, il faut entendre les locaux comportant les équipements nécessaires à l'exploitation professionnelle (matériel médical, matériel de restauration, matériel didactique pour l'enseignement, etc).

Il s'agit, à titre d'exemples, des locations de locaux équipés à usage de :

- salle de spectacles ;
- salle de fêtes ;
- stand dans les foires et expositions ;
- cabinet dentaire;
- hôtel, restaurant et café;
- hall d'exposition;
- salle meublée à usage de réunions ;
- immeuble à usage de clinique ;
- établissement scolaire.

Ne sont pas considérés comme des locaux équipés, au sens fiscal, les locaux comportant uniquement les équipements liés au local lui-même tels que l'ascenseur, la climatisation, le chauffage central, le Wifi, les compteurs d'eau, d'électricité, l'installation téléphonique etc.

c- Locations portant sur les locaux nus à usage professionnel auxquels se rattache un élément incorporel du fonds de commerce

Il s'agit de locaux non équipés mais qui comprennent des éléments incorporels. Par éléments incorporels, on entend essentiellement la clientèle, l'achalandage, l'enseigne, la marque de fabrique ou les brevets d'invention.

Il s'agit, à titre d'exemple des locaux mis en location dans les conditions d'exploitation suivantes :

- bureaux de change, salons de coiffure, boutiques, bureaux de tabacs ...etc se trouvant dans l'enceinte d'un établissement hôtelier ;
- boutiques, restaurants, cafés, agences bancaires, bureaux de tabacs, pharmaciesetc, se trouvant dans les supermarchés, ports, et aéroports.

d- Location de locaux se trouvant dans les complexes commerciaux

Les locations de locaux nus se trouvant dans des complexes commerciaux sont soumises à la TVA à compter du 12 juin 2017, date de publication au B.O. 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, licences ou marques) et souvent un hypermarché.

Le Mall offre généralement une série de services gratuits ou payants (parking, chariots d'achat, paniers, 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.

Ainsi, les centres commerciaux traditionnels telles que les « kissariyates », ne sont pas considérés au sens fiscal comme un complexe commercial pouvant être assimilé à un « Mall ».

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

1-2- Opérations de locations situées hors champ

a- Location de locaux nus à usage professionnel

L'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a limité l'assujettissement à la TVA aux seules locations de locaux équipés. Par conséquent, les locations portant sur les locaux à usage professionnel non équipés sont hors champ d'application de la TVA.

b- Location de locaux équipés dont le chiffre d'affaires 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 chiffre d'affaires annuel taxable est inférieur à 500 000 DHS.

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

Etaient exonérés de la TVA en vertu des articles 92 (I-20°, 21° et 23°) 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 de 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, fait peser le risque sur la réception de dons potentiels 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 soumis à la TVA par application stricto sensu des dispositions de l'article 92 du CGI les concernant.

Par ailleurs, il a été constaté que l'application de l'exonération à l'importation des dons de l'Union Européenne nécessitait une clarification afin que le bien bénéficiant de l'exonération soit aussi bien celui financé que celui livré par l'Union Européenne.

Pour remédier à ces situations, l'article 6 de la loi de finances pour l'année 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 des dispositions de l'article 106-3° et 6° du CGI telles que modifiées et complétées;
- d'harmoniser les dispositions des articles 92(I-20°,21°,23°) et 123 (19°, 20°, 21°) du CGI, afin que la nouvelle rédaction de chaque paragraphe fasse apparaître expressément qu'il s'agit des biens, marchandises, travaux et prestations de services financés ou livrés à titre de don ;
- d'étendre le bénéfice de l'exonération de la TVA des dons octroyés à tout donateur national ou étranger dans le cadre des dispositions des articles 92-I-20° et 123-19° du CGI.

3-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 au B.O., soit le 12 juin 2017, 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 Placements Collectifs 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.

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

4-1- 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 clarification, l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017 a abrogé lesdites dispositions et a complété les dispositions de l'article 89 (I-1°) du CGI 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 les petits 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.

4-2- Institution d'un seuil d'assujettissement pour les petits fabricants et petits prestataires de services

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°) du CGI et abrogeant les dispositions de l'article 91 (II-1°) du CGI.

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

En application du paragraphe V-9 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 les petits prestataires de services dont le chiffre d'affaires taxable, au titre de l'année 2017, est inférieur à 500 000 DHS.

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.

A ce titre, les personnes nouvellement assujetties au titre de ces dispositions sont tenues de se conformer aux dispositions de l'article 125-II et IV du CGI.

4-3- Option pour l'assujettissement à la TVA

En application des dispositions de l'article 90-2° du CGI tel que modifié par l'article 6 de la loi de finances 2017, peuvent opter à l'assujettissement à la TVA, les fabricants et prestataires de services qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 500 000 DHS.

Ainsi, la demande d'option doit être adressée sous pli recommandé ou déposée auprès du service local dont dépend le contribuable, et prend effet à l'expiration d'un délai de trente (30) jours à compter de la date d'envoi ou de dépôt.

5- Simplification du dispositif régissant les opérations d'hébergement et de restauration

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

5-1- Opérations d'hébergement

Par opérations d'hébergement il faut entendre les 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.

5-2- Opérations de restauration

Avant l'entrée en vigueur de l'article 6 de la loi de finances pour l'année 2017, les opérations portant sur des prestations de restauration étaient ventilées comme suit :

- ✓ 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 souci d'exhaustivité visant à préciser que les différentes prestations de restauration sont soumises au taux réduit de 10%, les dispositions de la loi de finances pour l'année 2017 ont regroupé les prestations susvisées sous l'intitulé unique : « opérations de restauration ».

Toutefois, il convient de rappeler 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.

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

6-1- Simplification des formalités pour bénéficiaire de l'exonération du logement social

Avant la loi de finances pour l'année 2017, l'acquéreur du logement social était tenu de fournir au promoteur immobilier concerné, une attestation délivrée par l'administration fiscale attestant qu'il n'est pas assujéti à l'IR au titre des revenus fonciers, à la taxe d'habitation et à la taxe des services communaux.

L'article 6 de la loi de finances précitée a introduit une modification en faisant accomplir la formalité susvisée par les soins du notaire. C'est ce dernier qui doit désormais déposer, auprès du service local des impôts dont dépend le logement social, une demande d'éligibilité à l'exonération, selon un imprimé modèle établi par l'administration (modèle AAP210), comportant le nom, le prénom et le numéro de la carte nationale d'identité du futur acquéreur.

L'inspecteur compétent établit et remet au notaire une attestation d'éligibilité ou non de la personne concernée selon le formulaire AAP220. Ce modèle est utilisé également dans le cas des propriétaires dans l'indivision.

Ainsi, à compter du 12 juin 2017, les acquéreurs du logement social ne sont plus tenus de se présenter eux-mêmes pour se faire délivrer lesdites attestations nécessaires à l'éligibilité à l'exonération de la TVA afférente au logement social.

6-2- 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.

6-3- Harmonisation du régime de taxation des opérations de constructions

Avant la loi de finances pour l'année 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-elles 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 CSS, 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.

I.- Institution de sanctions pour infraction à certaines obligations

1-Sanction pour défaut de dépôt de la déclaration de cessation, 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 pour l'année 2017 a complété 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 est prévu en matière d'IS et d'IR. Cette mesure s'applique à compter de la publication au B.O. de la loi de finances pour l'année 2017, soit le 12 juin 2017.

2-Sanction pour défaut ou dépôt hors délai

2-1- Principe

En application des dispositions de l'article 112-II du CGI, les contribuables doivent faire accompagner leurs déclarations de chiffre d'affaires du 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 exonérées sans droit à déduction, sont tenus de déposer 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'infraction. 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.

2-2- Date d'effet

Ces sanctions sont applicables à compter de la publication au B.O. de la loi de finances pour l'année 2017, soit à compter du 12 juin 2017 et sont 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 OPCI ;
- ✓ le traitement fiscal des opérations d'apport de patrimoine ;
- ✓ le traitement fiscal des opérations de restructuration des groupes de sociétés ;
- ✓ le traitement fiscal des opérations de fusion et de scission de sociétés.

A.- Clarification du régime fiscal des actes rédigés par les avocats

1- Principe

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 les 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 loi de finances 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 en application des dispositions de l'article 127-I du CGI ;
- chargé les secrétaires greffiers des juridictions de transmettre à l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement, dans un délai de 30 jours à compter de la date d'homologation de la signature de l'avocat agréé près la cour de cassation par le secrétaire greffier en chef du tribunal de première instance compétent, copie des actes à date certaine rédigés par ledit avocat et soumis aux droits d'enregistrement, de par leur nature ou en raison de leur contenu conformément aux dispositions de l'article 137-IV du CGI.

2- Date d'effet

Cette nouvelle mesure s'applique aux actes et conventions établis à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au B.O, soit à compter du 12 juin 2017.

B.- Harmonisation du traitement fiscal des acquisitions de terrains

1- Principe

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances 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°) du CGI ;
- un taux réduit de 4%, prévu à l'article 133 (I-F-2°) du CGI pour l'acquisition de terrains réservés à la réalisation d'opérations de lotissement ou de construction, sous conditions fixées à l'article 134-I du CGI, 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 loi de finances pour l'année 2017 a supprimé l'engagement de 7 ans précité et a unifié les droits d'enregistrement applicables aux acquisitions de terrains. Celles-ci sont désormais soumises à un nouveau taux unifié de 5% quel que soit l'usage auquel lesdits terrains sont destinés.

Ainsi, l'article 133-I du CGI 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 également applicable aux terrains agricoles.

Il y a lieu de rappeler qu'en cas d'acquisition de locaux construits, par des personnes physiques ou morales, les terrains qui dépassent la limite de cinq (5) fois la superficie couverte, sont également soumis au taux de 5%.

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'assurance et de réassurances, qui désormais figurent à l'article 133 (I-A-7°) du CGI, tel que modifié et complété par la loi de finances pour l'année 2017 ;
- les actes et conventions prévus à l'article 127 (I-A-1°-b) du CGI, à savoir les mutations entre vifs, à titre gratuit ou onéreux de propriété, de nue propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle;
- 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 CGI dont les actions ne sont pas cotées en bourse ;
- les baux à rente perpétuelle 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 cessions de droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail, visées à l'article 127 (I-A-3°) 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 du CGI comme suit :

- l'article 133 (I-A-1°) : le renvoi à l'article 127 (I-A-1°-a) et b)) a été modifié comme suit : article 127 (I-A-1°-b) pour prendre en compte l'application du nouveau taux de 5% ;
- l'article 133 (I-F-1°) : les dispositions afférentes au taux applicable 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°) traitant du 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 et de la limite de cinq (5) fois la superficie couverte prévue au même article, a été abrogé ;

- l'article 134-I relatif aux conditions d'application du taux réduit de 4%, 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).

2- Date d'effet

Cette nouvelle mesure relative à l'application du taux de 5% concernant les acquisitions de terrains nus, y compris les terrains agricoles, s'applique aux actes et conventions conclus à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au B.O, soit à compter du 12 juin 2017.

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

1- Principe

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2017, l'article 133 (I-C-4°) du CGI faisait renvoi à l'article 127 (I-A-1°-c) du CGI pour soumettre, en matière de droits d'enregistrement, 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 loi de finances pour l'année 2017 a complété l'article 127-I par le renvoi au B-3° du paragraphe I du même article afin de viser également les cessions d'actions des sociétés cotées en bourse constatées par actes sous seing privés ou authentiques.

2- Date d'effet

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 2017 au B.O, soit à compter du 12 juin 2017.

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

1- Principe

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances 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 CGI.

Afin d'encourager les acquisitions de construction en l'état futur d'achèvement, la loi de finances pour l'année 2017 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 deux cent (200) DH prévu à l'article 135-II-16° du CGI.

2- Date d'effet

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 2017 au B.O, soit à compter du 12 juin 2017.

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

1- Principe

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2017, l'article 137-I du CGI disposait que les notaires procèdent à l'enregistrement des actes et au paiement des droits au vu :

- ✓ des actes qu'ils établissent à cet effet et qu'ils déposent physiquement auprès de l'Administration fiscale ;
- ✓ ou 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 loi de finances pour l'année 2017 a introduit certaines modifications concernant les actes notariés au niveau du CGI comme suit :

- ✓ articles 155 et 169 : l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement uniquement par procédé électronique sans qu'il y ait lieu de déposer physiquement les actes ;
- ✓ 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 CGI ;

- ✓ article 179-I : les droits d'enregistrement sont recouverts par l'émission électronique d'un ordre de recette. Toutefois, demeurent recouvrables par voie d'ordre de recette physique, les droits complémentaires dus à l'issue de la procédure de rectification de la base imposable prévue à l'article 220 du CGI ou résultant de la régularisation des insuffisances de perception, des erreurs et omissions totales ou partielles constatées dans la liquidation des droits prévus à l'article 232 du CGI.

2- Date d'effet

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

F.- Clarification des obligations des rédacteurs d'actes

1- Principe

Pour renforcer la transparence des transactions et sauvegarder les intérêts des cocontractants, la loi de finances pour l'année 2017 a complété l'article 139-VI du CGI par l'obligation pour tout rédacteur d'actes soumis à l'enregistrement, de donner lecture aux parties des dispositions des articles du CGI 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.

2- Date d'effet

Cette nouvelle mesure s'applique aux actes et conventions établis à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au B.O., soit à compter du 12 juin 2017.

G.- Exonération de certains actes réalisés par les OPCI

1- Principe

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

2- Date d'effet

Cette nouvelle mesure s'applique aux actes établis à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au B.O, soit à compter du 12 juin 2017.

H.- Traitement fiscal des opérations de restructuration des groupes de sociétés

1- Principe

Afin de renforcer la compétitivité des groupes de sociétés et d'encourager les opérations de restructuration de leurs membres, la loi de finances pour l'année 2017 a institué en matière d'IS un régime de neutralité fiscale des opérations de transfert des biens d'investissement.

A cet effet, la loi de finances précitée a complété l'article 135-I du CGI par un deuxième alinéa prévoyant l'application d'un droit fixe d'enregistrement de mille dirhams (1.000) DH au lieu du droit proportionnel pour les opérations de transfert et d'apport visées au nouvel article 161 bis, tel que introduit par ladite loi de finances.

2- Date d'effet

Cette nouvelle mesure s'applique aux opérations de transfert et aux opérations d'apport des biens immeubles et des droits réels immobiliers réalisées à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au B.O, soit à compter du 12 juin 2017.

I.- 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 pour l'année 2017 a :

- institué de manière permanente le dispositif incitatif relatif à l'apport du patrimoine figurant auparavant à l'article 247-XVII du CGI ;
- transféré ce dispositif en matière d'IR vers l'article 161 ter, créé nouvellement à cet effet.

Ainsi, et pour les besoins d'amélioration de l'architecture du CGI, la loi de finances précitée a transféré la disposition relative au droit fixe d'enregistrement de mille dirhams (1.000) DH applicable aux opérations d'apport, visée au nouvel article 161 ter précité, vers l'article 135-I-3° du CGI, tel que modifié et complété par ladite loi de finances.

J.- Traitement fiscal des opérations de fusion et de scission de sociétés

1- Principe

Dans le cadre de l'encouragement des restructurations de sociétés, la loi de finances pour l'année 2017 a :

- institué de manière permanente le régime fiscal incitatif relatif aux opérations de fusion et de scission de sociétés, figurant auparavant à l'article 247-XV du CGI ;
- transféré ce dispositif à droit constant vers l'article 162 du CGI dont notamment l'exonération en matière des droits d'enregistrement prévue dorénavant au « II-F » du même article.

2- Date d'effet

Cette nouvelle mesure s'applique aux opérations réalisées à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au B.O, soit à compter du 12 juin 2017.

N.B : En cas de non respect des obligations et conditions fixées par les articles 161 bis, 161 ter et 162 du CGI, il y a lieu de régulariser la situation fiscale 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'ADII, du droit de timbre afférent à la première immatriculation au Maroc de véhicules importés ;
- le changement du délai de paiement des droits de timbre de quittance sur déclaration.

A.- Recouvrement par l'ADII du droit de timbre afférent à la 1^{ère} immatriculation au Maroc de véhicules importés

1- Principe

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances 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 importés, était payable au niveau des R.A.F.

Dans le cadre de la simplification des formalités, la loi de finances précitée a confié le recouvrement de ce droit de timbre à l'ADII, 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.

2- Date d'effet

Cette nouvelle mesure s'applique à compter du 1^{er} janvier 2018.

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

1- Principe

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

Par mesure de simplification, la loi de finances précitée, a remplacé la déclaration mensuelle de versement prévue à l'article 254-II du CGI par une déclaration trimestrielle.

2- Date d'effet

Cette nouvelle mesure s'applique à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au B.O., soit à compter du 12 juin 2017.

Il s'ensuit que les droits de timbre perçus au cours du mois de mai 2017 doivent être déclarés au titre du mois de juin 2017 selon les anciennes dispositions (déclaration mensuelle).

Quant à ceux perçus durant le mois de juin 2017, ils doivent figurer sur une seule déclaration (déclaration trimestrielle) à souscrire au mois de juillet 2017 auprès du R.A.F compétent.

VI.- MESURES SPECIFIQUES A LA TSAVA

Ces mesures concernent :

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

A.- 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 loi de finances pour l'année 2017, la taxation des véhicules automobiles était régie par les deux textes suivants :

- les dispositions du CGI 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 loi de finances 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 véhicules" (TSAV).

Il découle en outre de cette unification de taxation des véhicules les points suivants :

- le maintien du délai du paiement prévu par le CGI (Art. 261), à savoir le mois de janvier de chaque année d'imposition ;
- le maintien des sanctions de recouvrement prévues par le CGI (Art. 208 et suivants), sachant que le CGI fait renvoi aux dispositions du Code de Recouvrement des Créances Publiques ;
- l'adoption de la sanction prévue auparavant dans le texte relatif à la taxe à l'essieu en cas d'infraction aux conditions d'exonération des véhicules déclarés en état d'arrêt (Art. 208-III, tel que complété par la loi de finances pour l'année 2017) ;
- l'extension des avantages de la dématérialisation du paiement de la taxe aux propriétaires de véhicules soumis auparavant à la taxe à l'essieu.

Par ailleurs, l'intégration de la taxe à l'essieu au niveau du CGI a nécessité la modification de certains ses articles concernant le champ d'application, les exonérations et le tarif.

1- Champ d'application

Les dispositions de l'article 259 du CGI ont été revues pour insérer dans le champ d'application 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 loi de finances 2017 dispose que le champ d'application de 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 CGI.

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.

2- 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 soustraits des dispositions relatives aux exonérations du fait qu'ils sont considérés hors champ d'application de cette taxe.

- A noter que l'exonération des véhicules déclarés en état d'arrêt prévue auparavant au texte de la taxe à l'essieu a été reconduite à droit constant dans le CGI au niveau d'un nouvel article 260 bis créé par la loi de finances pour l'année 2017.
- Afin d'encourager l'utilisation des véhicules non polluants et préserver l'environnement, l'article 260-15° du CGI, tel que complété par la loi de finances pour l'année 2017, a prévu une nouvelle exonération concernant les véhicules à moteur électrique ou à moteur hybride (électriques et thermique), auparavant soumis au tarif réduit afférent aux véhicules essence.

3- Tarif

La loi de finances pour l'année 2017 a modifié l'article 262 du CGI pour y insérer à droit constant le tarif des véhicules soumis auparavant à la taxe à l'essieu, comme suit :

- le tarif prévu au **I-A** de cet article 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** de cet article 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** de cet article 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.

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

B.- Simplification du contrôle du paiement de la TSAVA

Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2017, le contrôle aux frontières du paiement de la TSAVA relevait du ressort de la Direction Générale de la Sûreté Nationale et de celui de l'ADII.

Pour des raisons de simplification, ce contrôle incombe désormais uniquement aux agents de la sûreté nationale conformément aux dispositions de l'article 264 du CGI telles que modifiées et complétées par les dispositions de la loi de finances pour l'année 2017.

Cette nouvelle mesure prend effet à compter du 1^{er} janvier 2018.

C.- Clarification du délai de prescription de la TSAVA

1- Principe

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

Ainsi, selon l'article 232-IX du CGI, tel que modifié et complété par la loi de finances 2017, les droits en matière de TSAVA ainsi que les pénalités et majorations y afférentes sont prescrits à l'expiration du délai de quatre (4) ans qui court à compter de la date de son exigibilité.

2- Date d'effet

Cette nouvelle mesure s'applique à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au B.O, soit à compter du 12 juin 2017.

VII- MESURES COMMUNES 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 pour l'année 2017, 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 (ZFE) n'étaient pas éligibles à ces avantages.

De même, les entreprises installées dans une ZFE ne pouvaient bénéficier de l'exonération quinquennale et de l'imposition au taux réduit 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 ZFE ou avec des entreprises installées dans différentes ZFE. 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 d'assurer la continuité des chaînes d'exportation des produits en provenance des ZFE ou du reste du territoire national, la loi de finances pour l'année 2017 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.

1- Pour les entreprises installées sur le territoire national

Il a été prévu au niveau des articles 6-I-B-1° et 31-I-B-1° du CGI tels que complétés par la loi de finances pour l'année 2017, 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 ZFE.

2- Pour les entreprises installées dans les ZFE

Il a été prévu au niveau des articles 6-II-A-1° et 31-II-A du CGI, tels que complétés par la loi de finance pour l'année 2017, 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 ZFE, au titre de leurs ventes de produits aux entreprises installées en dehors desdites zones.

3- Conditions d'application des nouveaux avantages

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

- le transfert des produits destinés à l'export entre les entreprises installées dans les ZFE 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 de 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 ;

- le produit final doit être exporté ;
- l'exportation doit être justifiée par tout document attestant de la sortie du bien du territoire national.

4- Conséquences de l'inobservation des conditions

L'inobservation des conditions précitées entraîne la déchéance du droit à l'exonération et à l'imposition au taux réduit susvisées, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations prévues aux articles 186 et 208 du CGI.

5- 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 CGI, sont applicables au chiffre d'affaires réalisé au titre des exercices ouverts à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au B.O., soit à compter du 12 juin 2017.

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

Avant la loi de finances pour l'année 2017, 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'IS 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 de 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 national 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 entrave, 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 pour l'année 2017 a complété les dispositions de l'article 7-IV du CGI pour étendre les avantages des exportateurs aux exportateurs indirects.

1- Entreprises éligibles

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

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

1-2 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 leur chiffre d'affaires en devises réalisés avec les entreprises établies à l'étranger ou dans les ZFE et correspondant aux opérations portant sur des produits exportés par d'autres entreprises.

2- Conséquences du 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 au taux réduit susvisées, sans préjudice de l'application de la pénalité et des majorations prévues aux articles 186 et 208 du CGI.

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

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

4- Date d'effet

Les nouvelles dispositions de l'article 7-IV du CGI, sont applicables au chiffre d'affaires réalisé au titre des exercices ouverts à compter de la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au B.O., soit à compter du 12 juin 2017.

C.- Actualisation des dispositions relatives au non cumul des avantages

Antérieurement à la loi de finances pour l'année 2017, 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 de finances pour l'année 2008, la loi de finances pour l'année 2017 a actualisé la rédaction du paragraphe III de l'article 165 précité, en supprimant la référence auxdites provisions et en se limitant uniquement 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

1- Principe

Les dispositions de la loi de finances pour l'année 2017 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 du CGI 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 du CGI sont modifiées comme suit :

- réduction de la majoration de 15% à 5%, dans les deux cas suivants :
 - dépôt des déclarations, des actes et conventions, dans un délai ne dépassant pas trente (30) jours de retard ;
 - 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'une 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 du CGI ;
- la déclaration de revenus de capitaux mobiliers prévue aux articles 152 et 153 du CGI ;
- la déclaration des rémunérations versées à des personnes non résidentes prévue à l'article 154 du CGI ;

- la déclaration des traitements et salaires, de pensions et de rentes viagères, prévue aux articles 79 et 81 du CGI.

2- Date d'effet

Les dispositions des articles 194, 195, 196 et 200-II du CGI, 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 la phase de leur lancement, la loi de finances pour l'année 2017 a complété les dispositions de l'article 247 du CGI 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.

1- Personnes éligibles

Par dérogation aux dispositions des articles 8, 33-II et 38-II du CGI 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 leur actif immobilisé à un OPCI sont :

- les personnes morales soumises à l'IS ;
- et les contribuables soumis à l'IR au titre de leurs revenus professionnels, déterminés selon le régime du résultat net réel (RNR) ou celui du résultat net simplifié (RNS).

2- Avantages liés à l'apport d'immeubles à l'OPCI

L'apport de biens immeubles inscrits à l'actif immobilisé au profit d'un OPCI ouvre droit :

- au sursis d'imposition à l'IS ou à l'IR de la plus-value nette réalisée suite à l'apport ;
- à 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.

3- Conditions du bénéfice du régime de faveur

Pour bénéficier du sursis d'imposition de la plus-value nette réalisée suite à l'apport et de la réduction de 50% en matière d'IS ou d'IR en cas de cession ultérieure des titres reçus en contrepartie 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 sur ou d'après un imprimé modèle établi par 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 apportés.

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.

4- Conséquences du non respect des conditions

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

5- Dérogation aux règles de prescription

L'article 232-VIII du CGI a été complété par un alinéa 16° qui prévoit que le montant de l'IS ou de l'IR 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 COMMUNES A L'IS, L'IR ET A LA TVA

Ces mesures concernent :

- l'actualisation des dispositions de l'article 146 du CGI 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 relatives aux pièces justificatives de dépenses

La loi de finances pour l'année 2017 a complété les dispositions de l'alinéa 2 de l'article 146 du CGI relatif aux pièces justificatives de dépenses en y insérant un renvoi au paragraphe VIII de l'article 145 du CGI.

En effet, il est rappelé que les dispositions de l'article 145-VIII du CGI, 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 du CGI

La loi de finances pour l'année 2017 a réparé une omission dans la formulation de la version arabe de l'article 225-I du CGI, en remplaçant le terme "لا يتجاوز" par le terme "يقبل" 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 introduite en harmonisation avec la version française des dispositions de l'article 225-I du CGI 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 pour l'année 2017 a complété le CGI par un nouvel 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 de l'article 211 du CGI.

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 COMMUNES A TOUS LES IMPOTS, DROITS ET TAXES

Ces mesures concernent :

- le renforcement du pouvoir d'appréciation de l'administration par une disposition permettant de lutter contre l'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 l'institution d'une disposition permettant de lutter contre les opérations constitutives d'abus de droit

Dans le cadre du renforcement du dispositif juridique de lutte contre certaines pratiques de fraude et d'évasion fiscales, auxquelles recourent les contribuables, à travers des montages juridiques artificiels pour profiter indûment des avantages fiscaux, la loi de finances pour l'année 2017 a complété les dispositions des articles 213-V, 226 et 226 bis du CGI, afin d'instituer la notion de l'abus de droit en matière fiscale.

Il est précisé que l'administration ne peut invoquer ce droit que dans le cadre de la procédure de contrôle fiscal en respect des garanties accordées aux contribuables.

1- Principe

L'article 213 du CGI 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.

2-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 le cadre d'une procédure de contrôle fiscal, la loi de finances pour l'année 2017 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 du CGI 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.

1-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.

2-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 du CGI.

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 du CGI.

La commission précitée doit rendre son avis consultatif exclusivement sur les rectifications relatives à l'abus de droit 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 du CGI.

3- Effets de l'avis de la commission

L'avis consultatif de cette commission revêt une importance particulière dans la détermination de la position que l'administration doit prendre au niveau de la deuxième lettre de notification.

A cet effet, l'article 226 bis du CGI 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 du CGI dans un délai ne dépassant pas soixante (60) jours suivant la date de réception de l'avis de la commission précitée dans les formes prévues à l'article 219 du CGI.

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

4- Recours devant la CNRF

La loi de finances pour l'année 2017 a complété l'article 226-I du CGI par une disposition attribuant à la CNRF la compétence de statuer sur les recours qui lui sont adressés concernant les 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.

5- Date d'effet

Les dispositions de l'article 213-V du CGI, telles que complétées, sont applicables aux opérations constitutives d'abus de droit effectuées postérieurement à la date de publication de la loi de finances pour l'année 2017 au B.O., 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 pour l'année 2017, les dispositions de l'article 220-VI du CGI prévoyaient que sont immédiatement émises, les impositions établies après la décision de la CLT ou celle de la CNRF.

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 pour l'année 2017 a complété l'article 220-VI du CGI par un alinéa précisant que les impositions relatives aux redressements pour lesquelles les CLT ou la CNRF 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 pour l'année 2017, les dispositions de l'article 212-I du CGI prévoyaient que l'avis de vérification, accompagné de la charte du contribuable, doivent être notifiés au contribuable au moins quinze (15) jours avant la date fixée pour le contrôle, alors que les dispositions des articles 220-VIII et 221-IV du CGI 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 pour l'année 2017 a harmonisé la rédaction des dispositions des articles 220-VIII et 221-IV du CGI 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 défaut 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 déclarations, en vertu des dispositions de l'article 221 bis-III du CGI, la loi de finances pour l'année 2017 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 la demande d'explication prévue à l'article 221 bis-III du CGI.

Le Directeur Général des Impôts

Signé: Omar FARAJ