NOTE CIRCULAIRE
N° 717

RELATIVE AU
CODE GENERAL DES IMPOTS

LIVRE I : REGLES D'ASSIETTE ET DE RECOUVREMENT

PREMIERE PARTIE : REGLES D'ASSIETTE

- TITRE III : Taxe sur la valeur ajoutée

- TITRE IV : Droits d'enregistrement

D.G.I.

Avril 2011

TITRE III

LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

CHAPITRE PREMIER
PRINCIPES GENERAUX

INTRODUCTION

Conformément aux dispositions de l'article 87 du CGI, la taxe sur la valeur ajoutée est une taxe sur le chiffre d'affaires qui s'applique :

- ✓ aux opérations de nature industrielle, commerciale, artisanale ou relevant de l'exercice d'une profession libérale, accomplies au Maroc ;
- ✓ aux opérations d'importation ;
- ✓ aux opérations visées à l'article 89 du CGI effectuées par les personnes, autres que l'Etat non entrepreneur, agissant à titre habituel ou occasionnel, quels que soient leur statut juridique, la forme ou la nature de leur intervention.

La taxe sur la valeur ajoutée présente les mêmes caractéristiques que celles que l'on retrouve dans de nombreux systèmes fiscaux étrangers.

C'est une taxe indirecte sur la consommation dont le rendement est étroitement lié à la conjoncture économique. Bien qu'elle s'applique sur la livraison des biens et prestations de services, elle ne constitue pas un impôt général sur la dépense. Certes son champ d'application est très large. Néanmoins, certains secteurs restent en dehors de la taxation, notamment le secteur agricole, une partie de la vente au détail et certaines activités ou produits exonérés par disposition expresse de la loi.

L'analyse des principes généraux qui gouvernent l'application de la taxe sur la valeur ajoutée conduit à examiner, dans un premier temps deux notions essentielles à savoir:

- les opérations imposables;
- les personnes imposables.

SECTION I.- OPÉRATIONS IMPOSABLES

Il s'agit de toute opération de nature industrielle, commerciale, artisanale ou relevant de l'exercice d'une profession libérale accomplie au Maroc.

Hormis l'agriculture et les activités à caractère non commercial, ou non industriel et les activités à caractère civil, et sous réserve des exonérations prévues

par le C.G.I, le législateur soumet à la T.V.A. la quasi-généralité des opérations économiques.

A/-ACTIVITÉS AGRICOLES

Des considérations d'ordre économique et social ont amené le législateur à exclure du champ d'application de la T.V.A. le secteur agricole.

Aussi, la situation des opérations effectuées par les agriculteurs au regard de la législation en matière de T.V.A, mérite-t-elle d'être définie comme suit :

1) Ventes de produits de récolte

La vente par un agriculteur des produits de sa récolte à l'état naturel (céréales, légumes, fruits ...) ou obtenus après transformation, pourvu que celle-ci se situe dans le prolongement normal de son activité agricole et que ces produits soient vendus avec ou sans présentation commerciale, en gros ou en détail, ne constitue pas une opération imposable à la T.V.A.

Tel est le cas de la vente par un agriculteur de fromage fabriqué à partir du lait de son cheptel, du miel provenant de sa ruche, des plantes ou d'arbrisseaux provenant de sa pépinière, etc.

2) Ventes de produits agricoles transformés

Un agriculteur devient assujetti, lorsque les transformations effectuées ne constituent plus le prolongement normal de son activité agricole, soit parce que ces transformations portent sur des produits agricoles achetés, soit en raison de l'utilisation de procédés industriels pour l'obtention des produits transformés ou conditionnés.

Exemples

- **Agriculteur et éleveur** : L'agriculteur ou l'éleveur qui vend du beurre ou du fromage, n'est pas assujetti à la taxe à condition que les produits fabriqués proviennent exclusivement du lait de son cheptel et que les conditions d'exploitation ne s'apparentent pas à une activité industrielle. Cependant, s'il achète du lait et procède à sa transformation pour obtenir lesdits produits, l'opération devient taxable.

- **Apiculteur** : L'apiculteur qui vend en l'état le miel de sa récolte ne doit pas être recherché en paiement de la taxe. Il devient assujetti lorsqu'il fabrique, par exemple, des bonbons ou des pains d'épice en incorporant au miel de son rucher, des produits tels que le sucre, la farine, les arômes, etc.

- **Pépiniériste** : Le pépiniériste n'est pas assujetti pour la vente d'arbustes provenant de plantes d'achat, lesquels ont été incorporés au fond et sont devenus des produits récoltés sur une exploitation agricole.

- **Accouveur** : Les opérations accomplies par les accouveurs dans l'exercice de leur profession et consistant, à l'aide d'installations appropriées, à transformer en poussins des oeufs, se rattachent par leur nature au cycle biologique naturel de l'évolution du poulet. Elles constituent donc des opérations hors champ d'application de la taxe.

- Elevage : Le propriétaire d'une écurie de course qui exploite un domaine agricole dans lequel il se livre à l'élevage des chevaux, exerce une activité de nature agricole se situant hors du champ d'application de la T.V.A.

3) Opérations autres que les ventes

Pour les opérations autres que les ventes effectuées par des personnes qui exercent à titre principal une activité à caractère agricole, la situation de ces personnes au regard de la T.V.A. doit être examinée dans les mêmes conditions que pour les autres assujettis.

Exemples

- **Agriculteur prestataire de services**

L'agriculteur effectuant pour le compte de tiers, même occasionnellement, des prestations de services tels que transport, location de matériel agricole, etc. exerce une activité imposable par nature à la T.V.A.

- **Entraîneur de chevaux ou de lévriers de courses**

Le dressage et l'entraînement des animaux relèvent de l'exercice d'une activité à caractère non commercial et la rémunération perçue à ce titre par l'entraîneur constitue une opération non taxable.

Cependant, son activité peut revêtir un caractère commercial si son objet principal est l'exploitation de l'écurie qui consiste à rendre des services notamment d'hébergement et de nourriture des chevaux au profit de tiers.

B/- ACTES CIVILS

Les actes réputés civils non imposables sont ceux exercés dans des conditions ne leur conférant pas un caractère commercial, industriel ou de prestation de services au sens des dispositions des articles 87 et 89 du C.G.I.

Exemples

- **Locations immobilières**

La location portant sur un terrain nu ou un immeuble non meublé ou non agencé à des fins professionnelles constitue une opération civile non taxable.

Par local agencé, il faut entendre un local aménagé et équipé pour un usage industriel, commercial ou destiné à l'exercice d'une profession libérale.

Par contre, le fait pour une personne propriétaire ou locataire d'un terrain, de charger un tiers d'ouvrir et d'exploiter une carrière sur ce terrain, moyennant paiement d'une redevance sous quelque forme que ce soit, constitue une opération passible de la taxe au même titre que l'extraction elle-même.

- Location de caves

La location de la totalité d'un domaine agricole qui porte également sur une cave aménagée se situant sur ce domaine, constitue un acte civil du fait que la location de la cave, qui représente l'accessoire, ne peut être dissociée de la location de l'ensemble du domaine.

Par contre, la location ou la sous-location exclusive de la cave aménagée à un viticulteur, revêt un caractère commercial passible de la taxe.

- Cession d'un fonds de commerce

La cession d'un fonds de commerce donnant lieu à l'application de droits d'enregistrement, constitue au regard de la T.V.A. une opération civile. Par contre, les cessions de marchandises corrélatives à la vente du fonds de commerce effectuées par les assujettis, sont soumises à la T.V.A. dans les conditions de droit commun.

- Acquisition des œuvres d'art

Les opérations d'acquisition portant sur les œuvres d'art réalisées par des artistes peintres et sculpteurs, sont considérées comme des actes civils, dès lors qu'elles constituent des travaux de créations artistiques portant sur des pièces uniques créées par lesdits artistes dans le cadre de leur activité artistique.

Toutefois, lorsque les œuvres en question font l'objet de vente par des commerçants, elles doivent être soumises à la T.V.A.

SECTION II.- PERSONNES IMPOSABLES

Sont considérées comme assujetties à la T.V.A, toutes les personnes physiques ou morales, autres que l'Etat non entrepreneur, qui effectuent des opérations entrant dans le champ d'application de la taxe et ce, quels que soient:

*** Le statut juridique et la nationalité des personnes qui réalisent les opérations imposables**

Cette règle consacre le caractère réel de la taxe dont l'application est liée à la matérialité de l'opération. Elle permet, à titre d'exemple, d'imposer une personne physique ou morale dont l'activité est réputée non commerciale (associations, coopératives, cercles privés, établissements publics...) dès lors que l'opération réalisée entre dans le champ d'application de la taxe.

*** Le caractère permanent ou occasionnel des opérations effectuées**

Une personne qui effectue des opérations taxables occasionnellement est redevable de la taxe au même titre qu'un assujetti agissant dans un cadre professionnel.

*** La forme ou la nature de l'intervention de l'assujetti**

Une opération de livraison à soi-même ou une transaction par voie d'échange entre assujettis constitue une opération taxable.

*** Les résultats atteints**

Il n'est pas nécessaire que l'opération effectuée débouche sur un résultat positif pour donner lieu à taxation. Le caractère bénéficiaire ou déficitaire de l'opération est sans influence sur l'exigibilité de la taxe, dès lors que celle-ci entre, de par sa nature, dans le champ d'application de la taxe.

Toutefois, la notion de personne imposable mérite d'être précisée comme suit :

A/ OPERATIONS REALISEES PAR DES PERSONNES N'AGISSANT PAS A TITRE INDEPENDANT

Il convient de rappeler au préalable que le contrat de travail est une convention qui met en rapport deux personnes, l'employeur et l'employé, en vertu de laquelle l'employé s'engage à travailler pour le compte de l'employeur pendant une durée déterminée ou indéterminée, moyennant un salaire fixé à l'avance. Le contrat se fonde sur deux critères à savoir, la continuité des rapports et le lien de subordination juridique dans l'exécution du travail de l'employé.

Les opérations réalisées par des personnes salariées, dans le cadre d'un contrat de travail, ne sont pas imposables à la T.V.A. dès lors que la personne en question n'agit pas à titre indépendant ou dans le cadre d'un contrat d'entreprise (contrat de fournitures de biens ou services).

A contrario et à titre d'exemple, doit être considéré comme exerçant, à titre indépendant, et par conséquent assujetti à la taxe pour ses prestations, le dépositaire de produits ou de marchandises, qui n'est tenu par aucun horaire pour l'exécution de ses obligations, perçoit à titre de rémunération des remises proportionnelles à la valeur des marchandises distribuées et assume les obligations et responsabilités incombant normalement à un employeur (recrutement, rétribution de personnel), sans rendre compte à son commettant des décisions prises à l'égard des employés.

B/ OPERATIONS REALISEES PAR L'ETAT ET ORGANISMES ETATIQUES

1) Règle générale

En application des dispositions de l'article 87 du C.G.I, les opérations effectuées par l'Etat entrepreneur sont passibles de la T.V.A, dans la mesure où elles rentrent dans le champ d'application de la taxe. En effet, le développement du rôle économique de l'Etat et des organismes étatiques, a conduit ceux-ci à effectuer des opérations économiques comparables à celles des entreprises privées. Le respect du principe de neutralité qui fonde l'impôt sur la dépense, amène donc à soumettre à la T.V.A. les personnes morales de droit public, lorsqu'elles effectuent des opérations

de nature industrielle, commerciale ou de prestation de services dans des conditions analogues à celles des personnes de droit privé.

Bien entendu, les activités à caractère administratif, social, éducatif et culturel sont situées hors champ d'application de la taxe. Il en va de même des activités d'enseignement, œuvres sociales, œuvres d'art, etc.

2) Cas d'espèce

- Collectivités locales : Elles sont assujetties à la T.V.A. à raison des opérations et prestations à caractère industriel, commercial ou de services qu'elles effectuent.

A titre d'exemple, les opérations de distribution d'eau et d'électricité, exploitation de piscines, locations de fonds de commerce (buvettes, salles de fête, de conférence, etc) munis de leur matériel et de leur agencement, location de stands dans les foires, location de parking, etc.

- Offices, établissements publics, régies, agences…... Ils doivent être recherchés en paiement de la taxe dans les conditions de droit commun pour les opérations imposables qu'ils effectuent.

- Administration des Douanes et Impôts Indirects (A.D.I.I): Les ventes par l'A.D.I.I de marchandises constituées en dépôt et qui n'ont pas été retirées par leurs propriétaires à l'expiration du délai fixé par les règlements de magasinage, doivent être soumises à la TVA lors du dédouanement dans les conditions de droit commun.

Par contre, les ventes de marchandises dont l' A.D.I.I devient propriétaire suite à abandon ou confiscation, ne peuvent être recherchées en paiement de la TVA. Cette opération ne constitue nullement une activité commerciale, mais rentre dans l'exercice normal des fonctions de cette administration.

CHAPITRE II
CHAMP D'APPLICATION

L'étude du champ d'application de la TVA conduit à examiner successivement:

- la territorialité de la taxe;
- les opérations imposables de droit ou par option;
- les exonérations :
  - exonérations sans droit à déduction ;
  - exonérations avec droit à déduction ;
  - régime suspensif.

SECTION I.- TERRITORIALITÉ

Le lieu d'imposition à la T.V.A. est défini par les dispositions de l'article 88 du C.G.I qui prévoient qu'une opération est réputée faite au Maroc :

- s'il s'agit d'une vente lorsque celle-ci est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise au Maroc;
- s'il s'agit de toute autre opération lorsque la prestation fournie, le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué sont exploités ou utilisés au Maroc.

La TVA s'applique donc aux opérations réalisées ou exploitées à l'intérieur du territoire du Royaume compris entre les frontières terrestres et dans les eaux territoriales.

A/ VENTES AU MAROC

Une vente est faite au Maroc lorsque celle-ci est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise au Maroc.

Par livraison, il faut entendre le transfert de la chose vendue en la jouissance et possession de l'acheteur, c'est à dire la remise effective de la marchandise à l'acheteur. Sont donc sans influence sur les conditions d'exigibilité de la taxe :

- le lieu de conclusion de la vente ;
- le lieu où s'effectue le paiement ;
- le lieu où se trouve l'objet au moment de la vente dès lors qu'il est destiné à être livré au Maroc ;
- la nature de la monnaie de règlement ;
- la nationalité des vendeurs et acheteurs.

En somme, une vente est réputée faite au Maroc lorsque la délivrance de la marchandise est effectuée sur le territoire marocain.

L'application stricto sensu de cette règle ne conduit-elle pas cependant à imposer les ventes marocaines destinées à l'exportation dans la mesure où la marchandise est livrée au Maroc et à ne pas imposer les achats effectués par les nationaux de marchandises dont ils ont pris livraison à l'étranger ? Certainement, s'il n'y a pas de dispositions particulières réglementant l'exportation et l'importation.

Ainsi, pour déterminer si une opération est passible ou non de la T.V.A, il faut combiner la règle de territorialité avec les dispositions régissant les opérations d'importation et d'exportation.

A l'importation, et sous réserve de certaines exclusions prévues par les régimes économiques en douane, la T.V.A. s'applique aux biens importés.

A l'exportation, la loi prévoit expressément l'exonération des produits et services livrés à l'exportation.

B/ OPERATIONS AUTRES QUE LES VENTES

1) Règle Générale

Pour les prestations de services, le principe fondamental qui détermine leur imposabilité est constitué par le lieu d'utilisation et d'exploitation du service.

En principe, le lieu où le service est rendu n'est pas déterminant. Il en est de même du lieu de résidence du prestataire ou du bénéficiaire du service.

Toutefois, la preuve de l'utilisation et d'exploitation en dehors du territoire marocain devrait être à la charge du prestataire.

Exemple

Soit une entreprise marocaine liée par un contrat avec un client situé à l'étranger pour la réalisation d'études d'ingénierie.

S'agissant de prestations de services réalisées au Maroc et qui sont exploitées ou utilisées à l'étranger en vertu d'un contrat libellé en devises, elles sont analysées comme des exportations de services.

Exemple

- Centres d'appel :

Les prestations de services rendues par des centres d'appel marocains à des clients situés à l'étranger ne sont pas passibles de la TVA dès lors qu'elles sont destinées à être utilisées ou exploitées en dehors du territoire marocain.

- Etudes

Quel que soit le lieu où sont réalisées les études, celles-ci sont taxables dès lors qu'elles sont utilisées ou exploitées au Maroc.

2) Cas particuliers

a) Intérêts de prêts

Les intérêts de prêts réglés par une entreprise installée au Maroc à une entreprise étrangère domiciliée ou non au Maroc, en rémunération de crédits ayant servi à financer l'achat au Maroc ou à l'étranger de biens et marchandises, sont passibles de la T.V.A. La prestation étant considérée avoir été utilisée au Maroc.

b) Formation

Les dépenses relatives à la formation à l'étranger du personnel d'une entreprise, constituent un investissement dans le capital humain susceptible d'améliorer le rendement des employés de l'entreprise et partant d'augmenter sa capacité productive. Pour cette prestation, le principe fondamental qui détermine son imposition au Maroc est constitué par l'exploitation et l'utilisation de la formation sur le territoire marocain.

c) Cession de droits, brevets, marques, locations d'objets

Ces opérations qui concernent principalement l'exploitation de brevets, licences, permis de recherche, logiciels, licences informatiques ou de marques et la location de matériel ou de droits de jouissance, sont réputées faites au Maroc, lorsque ces droits ou objets sont utilisés ou exploités au Maroc.

Ainsi, la location par une entreprise marocaine de matériel dont elle est propriétaire à l'étranger, à une société étrangère qui ne l'utilise pas au Maroc, ne constitue pas une opération faite au Maroc.

Par contre, la location par une société étrangère à une société marocaine de matériel utilisé au Maroc, rend la société étrangère redevable de la taxe.

d) Cession de droits d'auteur

Lorsque les droits sont cédés par l'auteur, l'opération ne doit pas être soumise à la T.V.A. même si le droit est utilisé au Maroc, car il ne s'agit pas de prestation de services de nature commerciale ou industrielle. Par contre, la cession des droits devient une opération taxable lorsqu'elle est effectuée par une entreprise commerciale.

SECTION II.- OPERATIONS IMPOSABLES

Sous section I.- Opérations obligatoirement imposables

Les opérations obligatoirement imposables à la T.V.A. citées à l'article 89 du C.G.I, peuvent être classées en 4 catégories :

- les opérations portant sur les biens meubles;
- les opérations portant sur les biens immeubles;
- les livraisons à soi-même;
- les prestations de services.

I.- OPERATIONS PORTANT SUR LES BIENS MEUBLES

Ce sont les opérations visées aux 1° - 2° - 3° et 8° de l'article 89- I du Code précité, à savoir :

- ✓ les ventes et les livraisons par les entrepreneurs de manufacture, de produits extraits, fabriqués ou conditionnés par eux, directement ou à travers un travail à façon;
- ✓ les ventes et les livraisons en l'état réalisées par:
  - les commerçants grossistes ;
  - les commerçants dont le chiffre d'affaires hors taxe (C.A bilan) réalisé au cours de l'année précédente est égal ou supérieur à 2.000.000 de dirhams.
- ✓ les ventes et les livraisons en l'état de produits importés, réalisées par les commerçants importateurs;
- ✓ les opérations d'échange et les cessions de marchandises, corrélatives à une vente de fonds de commerce, effectuées par les assujettis.

A/ Notion d'entrepreneur de manufacture

1) Processus de fabrication et de transformation

L'article 89-II-1°-a) du C.G.I définit l'entrepreneur de manufacture comme étant toute personne qui habituellement ou occasionnellement, à titre principal ou accessoire, fabrique les produits, les extrait, les transforme, en modifie l'état ou procède à des manipulations tels qu'assemblage, assortiment, coupage, montage, morcellement ou présentation commerciale, que ces opérations comportent ou non l'emploi d'autres matières et que les produits obtenus soient ou non vendus à sa marque ou en son nom.

Sont rangées dans la catégorie des entrepreneurs de manufacture, les personnes qui font effectuer par des tiers les mêmes opérations, soit en fournissant à un fabricant ou à un façonnier tout ou partie du matériel ou des matières premières nécessaires à l'élaboration des produits, soit en lui imposant des techniques résultant de brevets, de dessins, de plans, de procédés ou de formules dont elles ont la jouissance.

Cette définition de l'entrepreneur de manufacture est très étendue et permet de soumettre à la taxe toutes les opérations, qu'elles soient de fabrication ou de transformation proprement dites ou de manipulation ayant simplement pour effet de modifier l'aspect d'un produit en vue de sa commercialisation, mise sous emballage, apposition d'une marque, etc.

- fabriquer un produit doit s'entendre de la création d'un produit soit qu'on l'extrait du sol, soit qu'on le constitue avec des éléments divers;
- transformer consiste à apporter à un produit donné des modifications de forme ou de composition par un traitement physique ou chimique, par opérations manuelles ou mécaniques, qu'il y ait ou non apport de matières premières ;

- façonner signifie adapter un produit, le travailler, le préparer en vue de l'emploi auquel il est destiné ultérieurement.

La notion de manufacture indique donc l'ensemble des opérations par lesquelles une personne procède à la fabrication, au façonnement ou à la modification des matières premières pour les adapter aux besoins des usagers ou des utilisateurs.

2) Présentation commerciale et conditionnement de produits

La présentation commerciale s'entend de l'opération qui consiste à placer dans l'emballage définitif sous lequel ils sont vendus, les produits destinés au consommateur (emballages de dimensions réduites adaptées aux nécessités de la vente au détail).

Il convient de préciser que l'emballage de produits exonérés ou hors champ tels qu'œufs, viandes ou poissions.., n'est pas taxable.

Pour qu'il y ait présentation commerciale il faut, en outre, que la mise sous emballage de faibles dimensions ait lieu préalablement à la vente. Il en découle que lorsqu'un commerçant détaillant vend au consommateur par petites quantités des marchandises extraites d'emballages de grandes dimensions et qu'il loge au moment de la vente ces marchandises dans des emballages de format réduit, pour permettre à l'acheteur de les emporter, il n'y a pas présentation commerciale, au sens de la loi fiscale.

En conséquence, la présentation commerciale et le conditionnement de produits finis constituent des opérations taxables lorsque les conditions suivantes sont remplies:

- le conditionnement est préalable à la vente;
- l'emballage est définitif et identifié.

3) Apposition de marque

Le fait de faire apposer sa marque représentée par « une griffe », ne constitue une opération imposable entrant dans le cadre de la présentation commerciale que dans la mesure où elle confère une valeur ajoutée aux articles identiques vendus par d'autres commerçants sous une marque différente ou sans marque. Par contre, l'apposition de « griffe » sur des articles standard n'est pas suffisante pour considérer l'opération comme étant un acte de production.

En conclusion, l'élément principal qui ressort de la notion d'entreprise de manufacture est la valeur ajoutée conférée aux produits soit par des manipulations effectuées par l'opérateur soit par la vente après apposition d'une marque.

4) Exemples

4-1- Cas des exploitants agricoles

Les opérations de transformation effectuées par les agriculteurs et portant sur des produits de leur récolte, lorsqu'elles se situent dans le prolongement normal de l'activité agricole, ne constituent pas sur le plan fiscal des actes de production (séchage, maintien du produit en bon état de conservation, conditionnement, etc).

A titre d'illustration, soit un agriculteur qui procède lui même au conditionnement des produits de sa récolte, par ses propres moyens.

Il en va autrement lorsque:

- les opérations ont pour effet de modifier, par un procédé industriel ou commercial, l'état des produits agricoles, en l'occurrence l'agro-industrie;
- l'opération consiste à traiter et à conditionner des produits agricoles : conditionnement du maïs, mise en bouteille du miel… ;
- les opérations de conditionnement sont confiées à des tiers.

4-2- Déchets neufs d'industrie

Les déchets d'industrie suivent le sort des produits dont ils sont issus. Si le produit final est imposé, les déchets d'industrie sont soumis à la taxe. Par contre, si le produit final est situé hors du champ d'application de la T.V.A. ou exonéré, les déchets d'industrie bénéficient de la même exemption.

A titre indicatif, il y a lieu de citer:

- les déchets de liège : les déchets provenant des plaques de liège à l'état naturel bénéficient de l'exonération au même titre que le produit principal. Par contre, les déchets provenant de la fabrication des bouchons ou des plaques de liège usinées sont imposables au même titre que les produits fabriqués;
- les déchets de poissons : les déchets, les coupures de poissons sont taxables s'ils sont préalablement cuits, desséchés ou transformés en huile, colle ou autre produit;
- les chutes de métaux neufs : les chutes de métaux (tournures, rognures) doivent supporter la taxe soit à l'importation, alors qu'ils sont à l'état de matières premières , soit à l'intérieur, lors de leur vente par un fabricant.

Toutefois, il est précisé que les métaux de récupération n'étant pas considérés comme des déchets neufs d'industrie, bénéficient de l'exonération de la T.V.A. ;

- les noyaux : les noyaux de fruits bruts vendus sans transformation par les fabricants de confiture sont considérés comme des déchets de fabrication imposables.

Exception à cette règle

La vente au Maroc de déchets neufs d'industrie provenant des matières premières admises sous l'un des régimes douaniers suspensifs, constitue une opération imposable, bien que le produit fini dont ils sont issus soit exonéré en vertu des dispositions de l'article 92-I-2° du CGI**.**

4-3- Notion de production par tiers

L'article 89-II-1°-b) du CGI précise que les personnes qui font effectuer par les tiers, les opérations de production, de transformation ou de présentation commerciale sont rangées dans la catégorie d'entrepreneurs de manufacture.

Pour cela, la personne qui n'accomplit pas elle-même les opérations décrites au 1°-a) de l'article 89-II précité, doit remplir l'une des conditions suivantes:

- soit fournir à un fabricant ou à un façonnier tout ou partie du matériel ou des matières premières nécessaires à l'élaboration des produits;
- soit imposer au fabricant des techniques résultant de dessins, marques, plans, brevets, procédés ou formules dont elle possède la jouissance.

Il s'ensuit qu'on ne peut considérer comme acte de fabrication par tiers, le fait de commander à un fournisseur des produits finis standard ne présentant pas une caractéristique particulière ou une mention quelconque susceptible de leur conférer une distinction spécifique par rapport aux articles habituellement fabriqués par ce fournisseur pour l'ensemble de sa clientèle.

C'est le cas d'une personne qui commande à un fabricant la livraison d'un certain nombre de produits manufacturés conçus selon un type standard. Cette personne n'a pas effectué une opération de production par tiers dans la mesure où elle n'a ni fourni au fabricant les matières premières, ni avoir imposé une technique particulière de fabrication ni exigé que l'article soit conçu selon un modèle particulier dont elle possède la jouissance.

B/ Ventes et livraisons en l'état réalisées par les commerçants

Selon les dispositions de l'article 89-I-2° du C.G.I, sont soumises à la TVA, les ventes et les livraisons réalisées en l'état par:

- les commerçants grossistes;
- les commerçants dont le chiffre d'affaires hors taxe (CA bilan) réalisé au cours de l'année précédente est égal ou supérieur à 2.000.000 DH.

Les commerçants réalisant un chiffre d'affaires égal ou supérieur à 2.000.000 DH sont soumis à la T.V.A., sans tenir compte du fait qu'ils vendent au détail ou à des revendeurs même si une partie des ventes portent sur des produits hors champs ou exonérés de la TVA.

Ainsi, le champ d'application de la T.V.A. est étendu aux commerçants non inscrits à la taxe professionnelle en tant que grossistes ou demi grossistes et ayant réalisé un chiffre d'affaires hors taxe supérieur ou égal à 2.000.000 DH au cours de l'année précédente.

Il est à préciser que lesdits commerçants détaillants ne peuvent remettre en cause leur assujettissement à la TVA que lorsqu'ils réalisent un chiffre d'affaires inférieur audit montant pendant trois années consécutives.

Il convient de définir cette catégorie de commerçants et leurs opérations taxables.

1) Définition du commerçant assujetti à la T.V.A.

1-1- Qualité de commerçant

Est réputé commerçant, pour l'application de la TVA, toute personne qui achète pour vendre en l'état, des biens et marchandises et ce, quels que soient:

- la qualité ou le statut juridique;
- le caractère occasionnel ou habituel de l'opération;
- le mode d'écoulement de sa marchandise (en gros ou en détail);
- le résultat de l'opération de vente (bénéfice ou perte).

1-2- Assujettissement à la T.V.A.

L'assujettissement à la T.V.A. est obligatoire dès lors que le chiffre d'affaires réalisé hors taxe au cours de l'année précédente atteint ou dépasse 2.000.000 DH.

Le chiffre d'affaires à prendre en considération pour la détermination du seuil de 2.000.000 DH comprend le chiffre d'affaires taxable (hors taxe), le chiffre d'affaires exonéré et le chiffre d'affaires hors du champ d'application de la T.V.A.

2) Opérations taxables

En vertu des dispositions de l'article 89-I-2° du CGI, sont soumises à la T.V.A. toutes les ventes et livraisons en l'état des biens ou marchandises réalisées par les commerçants susmentionnés et ce, quel que soit le mode d'écoulement de ces produits.

Il est à préciser que les commerçants dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année précédente est égal ou supérieur à 2 000 000 de DH, étaient obligatoirement assujettis à la TVA conformément aux dispositions de l'article 89-I-2°-b) du C.G.I, à l'exclusion des ventes portant sur le sucre et les produits pharmaceutiques dont les prix sont réglementés.

A compter du 1er janvier 2009, et dans le cadre de la réforme de la TVA visant l'harmonisation et la simplification des modalités d'assujettissement à ladite taxe, le seuil d'assujettissement de 2.000.000 de DH est applicable aux ventes de tous les produits sans aucune exclusion.

Toutefois, ne sont pas soumises à la T.V.A. bien qu'elles soient prises en considération pour la détermination du seuil de 2.000.000 DH, les ventes portant sur:

- Les produits situés hors du champ d'application

Le secteur agricole est situé hors du champ d'application de la T.V.A. et, par conséquent, les produits agricoles non transformés quoique conditionnés, ne sont pas soumis à ladite taxe lors de leur vente par les commerçants tels que légumes, fruits, œufs, féculents …

- Les produits exonérés

Certains produits, bien qu'entrant dans le champ d'application de la TVA, en sont expressément exonérés par la loi. Il s'agit des biens, produits et marchandises énumérés aux articles 91, 92 et 94 du C.G.I.

Exemple

Un commerçant qui vend des produits et marchandises à des consommateurs, a réalisé pendant l'année 2008.

- produits taxables.....=1.350.000
- produits agricoles hors champ ..... = 350 000
- produits exonérés (art 91) .....= 400 000
- produits détaxés (art 92).....= 150 000
- produits vendus en suspension(art 94) .....=...100 000
- C.A. total .....=2 350 000

A compter du 1-1-2009 ce commerçant devient assujetti à la TVA, étant donné que son chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année 2008, a dépassé le seuil de 2 000 000 DH.

Ce commerçant a réalisé un chiffre d'affaires total de 560 000 DH au titre du 1er trimestre de 2009, réparti comme suit:

- produits hors champ .....= 100 000
- produits détaxés.....= 50 000
- produits exonérés .....= 80 000
- produits vendus en suspension .....= 30 000
- produits taxables TTC ....= 300 000

560 000

La déclaration trimestrielle du chiffre d'affaires au titre de la période allant du 1er janvier au 31 mars 2009 déposée au cours du mois d'avril, concerne les encaissements perçus au titre de la vente de produits taxables dont le montant est de 300.000 DH TTC, réparti comme suit :

(180 000 /1,20) x 20 % .....= 30 000,00
(45 000 /1,14) x 14 %.....= 5 526,31
(75 000 /1,07) x 7 %.....= 4 906,54
Total des taxes exigibles.....=40 433,85
arrondi à.....=40 433,00

Ce commerçant demeure imposable au cours des années 2008 et 2009, même si son chiffre d'affaires réalisé au cours des 3 années consécutives est inférieur à 2.000.000 DH hors taxe.

C/ Ventes et livraisons en l'état de produits importés, réalisées par les commerçants importateurs

Les importateurs sont donc redevables de la TVA à l'intérieur au titre de la revente de marchandises qu'ils ont importées sans qu'il y ait lieu de distinguer:

- ✓ que l'importateur vend en gros ou en détail les produits importés, abstraction faite du chiffre d'affaires réalisé à ce titre;
- ✓ que l'importateur a ou non des liens de dépendance avec une entreprise installée à l'étranger.

Par contre, lorsque l'importateur vend à l'intérieur des produits qui sont situés hors champ ou exonérés de la TVA, lesdits produits importés ne doivent pas être soumis à cette taxe à l'intérieur.

D/ Opérations d'échange et cessions de marchandises corrélatives à une vente de fonds de commerce, effectuées par les assujettis

La taxation des opérations de l'espèce répond au souci de neutralité inhérente à la TVA.

1) Echange

La cession par un assujetti d'un article imposable en échange d'un objet ou d'un autre article, intervenant dans le cadre de l'exercice d'une activité imposable, présente toutes les caractéristiques d'une opération commerciale.

Ainsi, un fabricant qui échange des produits de son industrie contre des matières premières ou d'une prestation, réalise une opération imposable par nature.

Par contre, on ne peut considérer comme une opération commerciale, l'échange par un assujetti d'un objet qui a été utilisé pour ses besoins privés contre un objet destiné à usage personnel.

Soit un assujetti qui échange sa voiture particulière contre une autre voiture ou autre objet. Cet assujetti ne réalise pas une opération taxable au sens des dispositions de l'article 89-I-8° du C.G.I.

2) Cession de stocks

La cession de stock de marchandises (matières premières, produits semi-ouvrés ou produits finis soumis à la TVA) intervenue dans le cadre d'une cession de fonds de commerce s'analyse comme une vente taxable dès lors que l'opération est effectuée par un assujetti.

II.- OPERATIONS PORTANT SUR LES BIENS IMMEUBLES

Il s'agit des opérations de travaux immobiliers, des opérations de lotissement et de viabilisation des terrains à bâtir et des opérations de promotion immobilière.

A/ Entreprises de travaux immobiliers

Sont considérées comme entrepreneurs de travaux immobiliers, les personnes qui, au moyen d'une entreprise disposant du personnel et du matériel nécessaires, mettent en oeuvre des matériaux destinés à la construction, à la réfection, à l'entretien, à la réparation ou à la transformation d'immeubles.

Les travaux immobiliers peuvent être exercés dans un cadre professionnel ou simplement à titre occasionnel et sans qu'il y ait lieu à considérer si les matériaux, objets ou appareils sont fournis par l'entrepreneur lui-même, ou par le maître de l'ouvrage.

B/ Opérations de lotissement

Les travaux d'aménagement et de viabilisation de terrains à bâtir (pose de canalisations d'eau et d'égouts, électrification, câblage de communication, construction de chaussées, bordures, trottoirs, etc.) revêtent un caractère immobilier.

La situation fiscale des propriétaires de terrains qui procèdent eux-mêmes à ces opérations ou qui les font effectuer par des tiers, doit être définie selon que les terrains lotis et viabilisés sont destinés à la vente ou à la construction.

1) Terrains lotis et viabilisés destinés à la vente

Deux situations peuvent se présenter :

1-1- Travaux de viabilisation confiés à des tiers

Dans le cas où l'ensemble des travaux d'aménagement et de viabilisation ont été confiés à une ou plusieurs entreprises, la TVA correspondante auxdits travaux est payables entre les mains desdites entreprises et le lotisseur n'est pas recherché pour le paiement de la TVA à condition qu'il produise, lors de l'obtention du certificat de conformité, les contrats et les factures portant sur lesdits travaux.

La déclaration à déposer comporte uniquement la taxe ayant grevé les travaux de viabilisation, facturée par l'entrepreneur ou les entreprises concernées ayant réalisé ces travaux.

1-2-Travaux de viabilisation exécutés par le propriétaire lui-même

Dans ce cas, le propriétaire agit en qualité d'entrepreneur occasionnel. Il s'agit alors d'une livraison à soi-même.

2) Terrains lotis et viabilisés destinés à la construction

La personne qui édifie ou fait édifier des immeubles sur des terrains lui appartenant qu'elle a elle-même viabilisés ou fait viabiliser par des tiers, doit être rangée parmi les promoteurs immobiliers.

Exemple

	Coût (hors taxe)	TVA
Achat de terrain	200.000 DH	0
Travaux de viabilisation : -Terrassement :	100.000 DH	20.000 DH
- Pose de canalisation d'eau et d'égouts	200.000 DH	40.000 DH
- Branchement eau, électricité et travaux d'électrification :	150.000 DH	30.000 DH
- Construction de chaussées	200.000 DH	40.000 DH
- Honoraires architecte	100.000 DH	20.000 DH
- Mains d'œuvre :	200.000 DH	0
- **Taxe sur les opérations de lotissement**	100.000 DH	0
- Intérêts bancaires sur le crédit	30.000 DH	3.000 DH
Coût total	1.280.000 DH	153.000 DH
Coût taxable (ou base imposable)	1.080.000 DH	

Dans ce cas, le contribuable doit déposer sa déclaration avant le vingt (20) du mois qui suit le trimestre dans lequel il a obtenu le certificat de conformité.

Cette déclaration doit comporter uniquement le coût de l'opération de viabilisation de ce terrain soit:

1.280.000 DH – 200.000 DH (prix du terrain)=1.080.000 HT

T.V.A correspondante:

Base d'application de la TVA	
- Coût de l'opération de viabilisation	1.080.000 DH (HT)
- TVA exigible à 20%	216.000 DH
- Taxe figurant sur les factures produites	153.000 DH
Taxe due	63.000 DH

C/ Opérations de promotion immobilière

L'article 89-II-5° du CGI définit le promoteur immobilier comme étant toute personne qui, sans avoir la qualité d'entrepreneur de travaux immobiliers procède ou fait procéder à l'édification d'un ou de plusieurs immeubles destinés à la vente ou à la location.

Que ces personnes participent directement aux opérations de construction, en agissant comme entrepreneur occasionnel, ou se comportent en simple maître de l'ouvrage en confiant les travaux de construction à un entrepreneur général ou à différents corps de métiers, elles sont assujetties de droit à la T.V.A.

III.- OPERATIONS DE LIVRAISON A SOI-MÊME

L'imposabilité de l'opération de livraison à soi-même vise à rétablir au niveau de la consommation l'égalité de taxation entre ceux qui s'approvisionnent auprès de commerçants ou de fabricants et ceux qui fabriquent eux-mêmes des produits ou utilisent pour leurs propres besoins des marchandises taxables prélevées sur des marchandises destinées à la vente.

A cet effet, il faut faire la distinction entre les opérations de livraison à soi-même portant sur les biens meubles et celles portant sur les biens immeubles.

Il s'agit :

- ✓ des livraisons faites à eux-mêmes par les entrepreneurs de manufactures et les commerçants assujettis, de produits qu'ils fabriquent ou de marchandises dont ils font le commerce pour leurs propres besoins, ou pour ceux de leur entreprise.

Toutefois, ne sont pas passibles de la taxe au niveau de la consommation intermédiaire, les livraisons à soi-même portant sur des matières ou produits consommables utilisés dans une opération taxable ou exonérée avec bénéfice du droit à déduction, en vertu de l'article 89 (I- 6°) du C.G.I. ;

- ✓ des livraisons à soi-même portant sur les biens immeubles, effectuées occasionnellement par des personnes physiques pour leurs besoins ou par des personnes morales pour les besoins de leur exploitation.

A/ Livraisons à soi-même taxables

Est imposable à titre indicatif:

- le fabricant de meubles qui prélève sur les articles fabriqués par lui ceux qu'il destine à son usage personnel ;
- le fabricant des lustres qui affecte une partie de sa production pour l'équipement des appartements qu'il loue murs nus ;
- l'entreprise qui fabrique ou assemble une machine qu'elle utilise dans ses unités de trituration d'olives ;
- le fabricant de citernes qui se livre à lui-même une citerne qu'il destine à son domaine agricole ;
- le producteur qui fabrique ou façonne des pièces de rechange destinées à être montées sur une machine utilisée dans l'aviculture.

B/ Livraisons à soi-même non taxables

- La production par une unité de production de l'énergie nécessaire à la marche des machines ;
- l'usinage par un fabricant de pièces (boutons, vis, rondelles...) entrant dans la composition du produit final ;
- la fabrication de cadres d'impression utilisés dans l'industrie textile.

IV.- OPERATIONS DE PRESTATIONS DE SERVICES

La notion de prestations de services est très large et recouvre en général les opérations autres que les livraisons de biens meubles et immeubles corporels.

A/ Opérations d'installation ou de pose, de réparation ou de façon

Les opérations de l'espèce qui peuvent porter aussi bien sur des biens meubles que sur des biens immeubles, sont effectuées par des personnes qui fournissent leur travail autrement qu'en qualité de salariés et qui appliquent leur industrie à des objets ou articles dont ils ne sont pas propriétaires.

1) Installation et pose

Ce sont des opérations qui consistent à placer des objets conservant leur caractère mobilier et qui sont susceptibles d'être déplacés ultérieurement sans subir de détérioration.

Exemples

* Installations de tous objets ou appareils non scellés et susceptibles d'être vendus sans pose: appareils ménagers, armoires frigorifiques, appareils autonomes de chauffage, appareils d'éclairage, etc.

* Installations de meubles dont le scellement a simplement pour but d'en assurer la stabilisation : éléments de cuisine, rayonnage, glaces murales, appareils sanitaires, etc.

* Installations de machines et appareils dans les usines: matériels et machines qui, constituant des éléments autonomes, peuvent être démontés sans détérioration et être réutilisés en l'état dans un autre lieu de travail (séchoirs, pompes, fours, groupes électrogènes, grues et trémie sur rails, etc.)

2) Réparation

Les opérations consistant à remettre en l'état un objet sans en modifier les caractéristiques, se distinguent des opérations de transformation et de rénovation :

- la transformation aboutit à une modification des caractéristiques initiales d'un objet ou d'un produit. Cas d'une voiture de tourisme transformée en camionnette ;
- la rénovation: c'est la remise en l'état d'un bien dont la valeur hors taxe des éléments nouveaux utilisés (matières premières, pièces) est supérieure à la valeur comptable réelle de l'objet, augmentée du coût hors taxe de l'opération. Cas de la rénovation d'un hôtel.

En résumé, la réparation a le caractère d'une prestation puisque le bien conserve sa qualité d'objet d'occasion, alors que les opérations de rénovation ou de transformation se traduisent par la création d'un bien assimilable à un bien neuf et par conséquent, sont traitées comme des ventes.

3) Travaux à façons

Les travaux à façons consistent à adapter un objet aux besoins auxquels il est destiné, ou bien transformer une matière, produit ou objet appartenant à un tiers.

Le façonnier est considéré comme un prestataire de services et imposé à ce titre pour la commission perçue.

B/ Opérations d'hébergement et/ou de vente de denrées ou de boissons à consommer sur place

Par hébergement, il faut entendre la fourniture de logements réalisée par les hôtels à voyageurs, les résidences touristiques, les auberges, les maisons d'hôtes, les pensions, les chambres meublées, les motels, les villages de vacances, les gîtes, etc.

Par vente de denrées ou de boissons à consommer sur place, il faut entendre les opérations de consommation effectuées en tous lieux : restaurants, pâtisseries aménagées pour la consommation sur place, débits de boissons, wagons-restaurants, buffets, stands, foires, expositions, etc.

Ainsi, les ventes par un épicier de boissons présentées dans des récipients décapsulés ne sont pas passibles de la T.V.A. si le magasin ne comporte aucun agencement particulier (tables, chaises...) permettant au client de consommer sur place les produits qu'il acquiert. Dans le cas d'espèce, l'opération de vente s'analyse en une simple vente de denrées (vente en détail).

Il est précisé que les recettes provenant des ventes à consommer sur place, sont soumises à la T.V.A. pour leur totalité sans qu'il y ait lieu de distinguer si ces recettes proviennent de la vente de produits taxables ou non.

C/ Autres prestations de services

Il s'agit des locations portant sur les locaux meublés ou garnis y compris les éléments incorporels du fonds de commerce, les opérations de transport, de magasinage, de courtage, de louage de choses ou de services, les cessions et les concessions d'exploitation de brevets, de droits ou de marques et d'une manière générale toute prestation de services en application de l'article 89-I-10° du CGI.

Il s'agit donc de toutes les opérations et activités qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise donnant lieu à la perception de rémunérations diverses (participations, redevances, etc.)

Ainsi, le louage de choses doit être pris dans son sens le plus large (location de matériel, de machines, de véhicules, de personnel, de stand, de salles de fêtes ou de congrès, etc.)

Exemples

*** Caves**

La location d'une cave nue est une opération à caractère non commercial. Par contre, la location d'un local comportant un agencement permettant une exploitation particulière telles que caves cimentées, canalisations, pompes, etc. est considérée comme une opération commerciale passible de la taxe.

*** Entrepôt frigorifique**

La location portant sur un entrepôt frigorifique constitue une prestation passible de la taxe.

*** Fonds de commerce**

- Location simple : la location de locaux nus n'est pas une opération commerciale, mais la location d'un fonds de commerce comprenant le mobilier ou le matériel constitue une opération commerciale imposable à la TVA sans qu'il y ait lieu de distinguer si la location porte sur tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce.

- Location-gérance : la mise en gérance libre d'un fonds de commerce constitue un mode d'exploitation de ce fonds et la redevance perçue par le propriétaire est passible de la TVA indépendamment de la taxe que le gérant doit éventuellement acquitter en sa qualité de gérant.

D/- Opérations de banque et de crédit, les commissions de change

Les opérations de banque, de crédit et les commissions de change sont effectuées par les établissements de crédit tel que défini par la loi n ° 34-03 relative aux établissements de crédit et organismes assimilés. Ces établissements effectuent, à titre de profession habituelle, une ou plusieurs des activités suivantes :

- la réception de fonds du public ;
- les opérations de crédit ;
- la mise à la disposition de la clientèle de tous moyens de paiement ou leur gestion.

Ils peuvent aussi effectuer, conformément aux dispositions de ladite loi et sous réserve du respect des dispositions législatives et réglementaires applicables en la matière, les opérations connexes à leur activité.

A titre indicatif :

1) Opérations de banque et de crédit

1-1- Produits classiques

a) Opérations de crédit :

- commissions de paiement, commissions de couverture, commissions de confirmation, commissions de transfert ;
- intérêts sur prêts ;
- intérêts des comptes débiteurs ;

b) Opérations de portefeuille :

- commissions d'encaissement d'effets ;
- commissions d'acceptation d'effets ;
- agios d'escomptes;
- commissions de la banque au titre de frais de retours d'effets impayés.

c) Commissions pour cautions, acceptations, avals ;

d) Commissions perçues par la banque sur les transferts de fonds.

1-2- Produits alternatifs

a) Mourabaha :

Le contrat de Mourabaha est un contrat d'achat et de revente par lequel l'établissement de crédit achète, à la demande d'un client, un bien meuble ou immeuble en vue de le lui vendre à son coût d'acquisition en plus d'une rémunération convenue d'avance.

b) Ijara :

L'Ijara est un contrat de crédit-bail par lequel une partie loue un bien pour un loyer et une échéance déterminés. Le propriétaire du bien (la banque) supporte tous les risques liés à la propriété. Le bien peut être vendu à un prix négociable, ce qui entraîne la vente du contrat Ijara. Ce contrat peut être structuré sous forme d'une location-vente, dans laquelle chaque loyer versé comprend une partie du prix du bien convenu, et il peut porter sur une échéance qui couvre la durée de vie prévue du bien.

c) Moucharaka :

La Moucharaka est un contrat de prise de participation dans lequel la banque et son client participent ensemble au financement d'un projet. Le droit de propriété est réparti en proportion de la contribution de chaque partie.

2) Opérations de change

- Commissions sur achats ou ventes de monnaies étrangères.

3) Opérations diverses

- crédit à la consommation ;
- droits de garde de titres en dépôts ;
- location de coffres forts ;

- convoyage de fonds ;
- les opérations sur or, métaux précieux et pièces de monnaie ;
- le placement, la souscription, l'achat, la gestion, la garde et la vente de valeurs mobilières, de titres de créances négociables ou de tout produit financier ;
- la présentation au public des opérations d'assurance de personnes, d'assistance et d'assurance-crédit ;
- l'intermédiation en matière de transfert de fonds ;
- le conseil et l'assistance en matière de gestion de patrimoine ;
- le conseil et l'assistance en matière de gestion financière, l'ingénierie financière et, d'une manière générale, tous les services destinés à faciliter la création et le développement des entreprises ;
- les opérations de location simple de biens mobiliers ou immobiliers, pour les établissements qui effectuent, à titre habituel, des opérations de crédit-bail.

4) Opérations assimilées

4-1- Opérations de Bourse

- Commissions perçues sur le donneur d'ordre.
- Commissions des intermédiaires en bourse sont les commissions perçues par :
  - les sociétés de bourse agréées ;
  - les personnes qui, à titre habituel :
    - se livrent à la gestion des valeurs mobilières pour le compte d'autres personnes ;
    - proposent à d'autres personnes l'acquisition ou l'aliénation de valeurs mobilières ;
    - offrent des services ou donnent des conseils pour l'acquisition ou l'aliénation des valeurs mobilières.

4-2- Opérations des O.P.C.V.M

- commissions pour placement des titres ;
- commissions perçues par les OPCVM au titre des transactions portant sur les valeurs mobilières ;
- commissions perçues au titre d'opérations d'encaissement et de transfert de coupons de valeurs mobilières marocaines;
- courtage sur vente de valeurs mobilières.

Les O.P.C.V.M sont des intermédiaires entre l'épargnant et les marchés financiers. Ils collectent l'épargne à travers un réseau bancaire et l'investissent en valeurs mobilières cotées à la bourse et en liquidités.

Il existe deux types d' O.P.C.V.M:

- les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV);
- et les fonds communs de placement (FCP).

On entend par SICAV, une société anonyme à capital variable qui a pour objet exclusif la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières, actions, obligations et liquidités dont les titres sont émis et rachetés à tout moment et à la demande de tout souscripteur ou actionnaire et à un prix déterminé appelé valeur liquidative.

Par contre, le F.C.P, qui n'a pas de personnalité morale, est une copropriété de valeurs mobilières dont les parts sont émises et rachetées à tout moment et la demande de tout souscripteur. Son fonctionnement nécessite donc la création d'un établissement de gestion ayant pour seul objet la gestion du portefeuille détenu par le F.C.P.

E/ Professions libérales ou assimilées

Il s'agit d'opérations prévues à l'article 89 -I- 12° du C.G.I effectuées dans le cadre de leur profession par toute personne, association ou société au titre des professions énumérées ci-après :

- avocat, interprète assermenté ou non, notaire, adel, huissier de justice;
- architecte, métreur vérificateur, géomètre ou topographe, arpenteur;
- ingénieurs ;
- conseils et experts en toute matière ;
- Vétérinaire.

F/ Jeux de hasard

L'organisation des jeux de hasard est une activité située dans le champ d'application de la TVA conformément aux dispositions de l'article 89-I-10° du C.G.I

Ainsi, sont passibles de la TVA :

- la loterie nationale ;
- le pari mutuel urbain ;
- les casinos ;
- et autres jeux (Toto-foot, Loto, keno, Quatro, etc.).

Sous-section II.- Opérations imposables par option

En vertu de l'article 90 du CGI, l'option pour l'assujettissement à la TVA est ouverte limitativement à certaines personnes exerçant des activités, soit exonérées par une disposition expresse de la loi, soit situées en dehors du champ d'application de la TVA

Il s'agit :

- ✓ des commerçants et prestataires de services qui exportent directement les produits, objets, marchandises ou services pour leur chiffre d'affaires à l'exportation, en vertu des dispositions de l'article 92-I-1° du CGI ;
- ✓ des petits producteurs et des petits prestataires bénéficiant de l'exonération en vertu des dispositions de l'article 91-II- 1° du CGI, c'est à dire ceux dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas le seuil de 500.000 dirhams par an et qui exercent leur activité dans les conditions définies au même article ;
- ✓ des commerçants non assujettis, revendeurs en l'état de produits et denrées autres que le pain, le lait, le sucre brut, les dattes conditionnées fabriquées au Maroc, les raisins secs et figues sèches, en vertu des dispositions de l'article 91- I- A (1°-2°-3° et 4°) du CGI.

A/ INTERET DE L'OPTION

1) Pour les commerçants exportateurs

L'option leur permet, soit de s'approvisionner en suspension de la TVA en vertu de l'article 94 du C.G.I , soit d'obtenir le remboursement prévu à l'article 103 du C.G.I de la taxe ayant grevé les achats de biens et services ouvrant droit à déduction.

2) Pour les petits fabricants, les petits prestataires et les revendeurs en l'état

La position d'assujetti à la TVA leur permet de déduire la taxe ayant grevé leurs achats de biens et services déductibles et de transmettre à leurs clients assujettis le droit à déduction. Autrement dit, l'assujettissement volontaire, peut dans ce cas atténuer les coûts de production, de distribution ou de prestations effectuées par les intéressés.

B/ PORTÉE DE L'OPTION

L'option peut être globale ou partielle et peut porter sur tout ou partie des ventes ou des prestations. C'est ainsi que lorsqu'un contribuable exerce deux ou plusieurs activités exonérées ou situées en dehors du champ d'application de la taxe, l'option peut porter sur une seule de ses activités professionnelles.

De même, l'option peut concerner une seule opération ou un seul client.

Toutefois, ladite option est maintenue pour une période d'au moins trois années consécutives.

C/ MODALITES DE L'OPTION

L'option s'exerce sur simple demande de la personne intéressée. La déclaration doit être adressée sous pli recommandé au service local des impôts dont le contribuable dépend.

L'option devient effective dans un délai de 30 jours à compter de la date de l'envoi de la demande et s'exerce à toute époque de l'année.

Toutefois, pour les contribuables déjà identifiés au service en tant qu'exportateurs de produits ou de services, l'option s'exerce du seul fait d'avoir réalisé des opérations d'exportation.

D/ CONSEQUENCES DE L'OPTION

La personne qui a opté pour l'assujettissement volontaire à la TVA, est soumise à toutes les obligations déclaratives et comptables prévues par le CGI.

Bien entendu, en cas de renonciation, le contribuable est tenu de procéder aux régularisations prévues par la loi pour les entreprises qui cessent leur activité (cf: obligations des contribuables).

SECTION III. – EXONERATIONS A L'INTERIEUR

Certaines opérations de production, de distribution ou de prestation de services, bien que situées dans le champ d'application de la TVA ou effectuées par des personnes légalement assujetties, en sont expressément exonérées en vertu des articles 91, 92 et 94 du CGI.

Les exonérations en matière de TVA trouvent leur justification principalement dans des considérations d'ordre social, économique ou culturel.

En règle générale, les exonérations sont d'application restrictive et ne sauraient être étendues par voie d'analogie à des opérations non expressément visées par le Code.

De même, et sauf dérogations légales et expresses, les exonérations ne peuvent donner lieu à paiement volontaire de la TVA

Les opérations exonérées peuvent être classées en deux catégories :

- exonération sans droit à déduction ;
- exonération avec droit à déduction.

Par ailleurs, et à l'intérieur de ces deux catégories d'exonérations, il convient de distinguer entre les exonérations de plein droit et les exonérations soumises à formalités.

I.- EXONERATIONS SANS DROIT A DÉDUCTION

Il s'agit des ventes et des prestations énumérées à l'article 91 du CGI.

A/ Exonérations de plein droit

1) Ventes autrement qu'à consommer sur place portant sur :

a) Le pain, le couscous, les semoules et les farines servant à l'alimentation humaine ainsi que les céréales servant à la fabrication de ces farines et les levures utilisées dans la panification.

Par pain, on doit entendre le produit qui ne renferme pas d'autres matières que la farine, la levure, l'eau et le sel, à l'exclusion des biscottes, bretzels, biscuits et autres produits similaires.

De manière générale, le pain composé de produits autres que ceux énumérés dans la définition légale (notamment lorsqu'on ajoute à ces matières du lait écrémé ou des oeufs) ne bénéficie pas de l'exonération. Il en est de même pour les pâtisseries.

Les farines et les semoules servant à l'alimentation humaine provenant de la mouture de céréales bénéficient de l'exonération. Les céréales sont, entre autres : le blé, le seigle, l'avoine, l'orge, le maïs, le millet...etc.

Les levures exonérées de la taxe s'entendent des levures naturelles, artificielles ou chimiques, utilisées dans la panification.

Par contre, les levures utilisées en distillerie, en brasserie... sont taxables.

Le bénéfice de l'exonération est en définitive conditionné par l'utilisation de la levure dans la panification.

b) Le lait

L'exonération s'applique aux laits et crèmes de lait frais conservés ou non, concentrés ou non, sucrés ou non, aux laits spéciaux pour nourrissons, ainsi que le beurre de fabrication artisanale non conditionné à l'exclusion des autres produits dérivés du lait.

Les produits dérivés du lait, non exonérés sont les yoghourts, fromages, raibi, etc.

c) Le sucre brut

Par sucre brut, on doit entendre le sucre de betterave, de canne et les sucres analogues tel que le saccharose qui est un sucre alimentaire constitué de glucose et de fructose.

La mélasse, ainsi que les sous-produits de la fabrication du sucre, ne sont pas couverts par l'exonération.

d) Les dattes conditionnées produites au Maroc, ainsi que les raisins secs et les figues sèches, bénéficient de l'exonération de la TVA sans droit à déduction.

Il convient de préciser que conformément à certains accords de libre échange, notamment l'accord maroco-tunisien, signé le 16/03/1999, le traitement fiscal appliqué aux produits obtenus au Maroc, est identique à celui appliqué aux produits importés.

Ainsi, les dattes conditionnées importées de la Tunisie, doivent être exonérées de la TVA, aussi bien à l'intérieur qu'à l'importation, dès lors que celles conditionnées produites au Maroc sont exonérées.

Par ailleurs, il y a lieu de préciser que les dattes, les raisins secs et les figues sèches produites et vendues en vrac au Maroc sont situées en dehors du champ d'application de la TVA.

e) Les produits de la pêche à l'état frais ou congelés, entiers ou découpés.

Ces produits ne doivent avoir fait l'objet d'aucune transformation. L'état frais est reconnu aux poissons conservés par un procédé frigorifique ou simplement étêtés ou vidés.

Il en est de même de la congélation qui vise à maintenir le produit en bon état de conservation.

f) La viande fraîche ou congelée.

Est exclue de l'exonération, la chair à saucisses obtenue à l'aide de moyens industriels faisant l'objet d'un assaisonnement et éventuellement d'une présentation commerciale.

g) L'huile d'olive et les sous-produits de la trituration des olives fabriqués par les unités artisanales.

Il y a lieu de préciser, toutefois, que l'huile d'olive ainsi que les sous-produits issus de la trituration des olives tels que les tourteaux fabriqués par les unités artisanales, demeurent exonérés de la TVA

Par unités artisanales, il faut entendre celles qui procèdent à la fabrication d'huile par des moyens traditionnels différents de ceux utilisés par les unités industrielles. L'usage de l'électricité par lesdites huileries artisanales n'est pas déterminant pour leur conférer le caractère industriel.

2) Ventes portant sur :

a) Les bougies et paraffines entrant dans leur fabrication à l'exclusion de celles à usage décoratif et des paraffines utilisées dans leur fabrication.

Les bougies de décoration ainsi que les paraffines servant à leur fabrication sont passibles de la TVA au taux normal de 20%, aussi bien à l'intérieur qu'à l'importation.

Toutefois, les bougies ordinaires et les paraffines entrant dans leur fabrication demeurent exonérées comme par le passé.

b) Les bois en grumes, écorcés ou simplement équarris, le liège à l'état naturel, les bois de feu en fagots ou sciés à petite longueur et le charbon de bois.

Les déchets provenant des plaques de liège à l'état naturel bénéficient également de l'exonération. Par contre, les déchets provenant de la fabrication industrielle des bouchons et des plaques de liège usinées sont imposables au même titre que les produits fabriqués.

c) Le crin végétal.

Par crin végétal, on doit entendre les fibres végétales (Halfa).

d) Les tapis d'origine artisanale de production locale.

e) Les métaux de récupération.

Par métaux de récupération, il y a lieu d'entendre tous les métaux ayant déjà fait l'objet d'une utilisation en tant que bien et qui ne se trouvent plus en état d'usage.

Il en est ainsi des métaux tels que le fer, le cuivre, le zinc, le plomb ou l'aluminium qui ne présentent plus le caractère de déchets neufs d'industrie.

L'exonération concerne les métaux de récupération qu'ils soient pressés, découpés, broyés ou quelle qu'en soit la forme de leur présentation.

3) Opérations portant sur :

a) Les ventes des ouvrages en métaux précieux fabriqués au Maroc.

Les métaux précieux s'entendent du platine, de l'or et de l'argent.

Les ouvrages en métaux précieux englobent tous les bijoux, articles ou objets autres que les outils, composés en tout ou en partie de métal précieux.

En ce qui concerne les outils, il est précisé que les "creusets" en platine ainsi que tous autres ouvrages pour usages techniques ou pour laboratoires, tels que coupelles, capsules et spatules, treillis pour catalyse ou toutes autres utilisations industrielles, ne bénéficient pas de l'exonération.

Il en est ainsi pour:

- les filières en platine servant au filage des fibres artificielles ou synthétiques;
- les coussinets antifriction en alliage d'argent;
- les parties en platine, d'appareils pour les industries chimiques;
- les contacts électriques en argent, en platine ou en alliages ;
- les ligatures stériles pour sutures chirurgicales.

b) Les ventes de timbres fiscaux, papiers et impressions timbrés, émis par l'Etat.

c) Les prestations réalisées par les sociétés ou compagnies d'assurance et qui relèvent de la taxe sur les contrats d'assurance prévue par l'annexe II au décret n°2-58-1151 du 12 joumada II 1378 (24 décembre 1958) portant codification du timbre.

4) Opérations de vente portant sur :

a) Les journaux, les publications, les livres, les travaux de composition, d'impression et de livraison y afférents, la musique imprimée ainsi que les CD-ROM reproduisant les publications et les livres.

La reproduction des livres par des CD-ROM étant considérée comme des travaux de composition et d'impression, est exonérée aussi bien à l'intérieur qu'à l'importation.

Cette exonération ne doit bénéficier qu'aux CD-ROM relatifs aux ouvrages et livres ayant un caractère exclusivement culturel ou éducatif.

L'exonération s'applique également aux ventes de déchets provenant de l'impression des journaux, publications et livres.

En vertu de cette définition, l'exonération bénéficie à toute publication quelle que soit la qualité de la brochure, et s'étend à la vente de déchets d'impression.

La musique imprimée exonérée s'entend des morceaux imprimés sur papier ou carton (par impression simple, gravure ou lithographie) sans qu'il y ait lieu de distinguer entre les morceaux de musique en feuilles, brochés ou reliés.

Sont exclus de l'exonération:

- la musique gravée, c'est à dire celle enregistrée sur disque ou sur bande magnétique ;
- le produit de la publicité.

Il faut entendre par livre :

«une publication imprimée sous un titre s'appliquant soit à une oeuvre signée d'un ou plusieurs auteurs, soit à la reproduction d'oeuvres d'auteurs, ayant pour objet l'enseignement ou la diffusion de la pensée et de la culture, et impliquant essentiellement un travail intellectuel».

➢ ouvrages répondant à la définition du livre :

Doivent notamment être considérés comme susceptibles de bénéficier de l'exonération:

- les ouvrages traitant de lettres, de sciences ou d'art ;
- les dictionnaires et les encyclopédies ;
- les livres d'enseignement ;
- les livres d'images, avec ou sans textes, lorsqu'ils présentent un caractère éducatif ;
- les répertoires juridiques, bibliographiques, culturels ou artistiques, dans la mesure où ils comportent une partie rédactionnelle suffisante permettant de conférer aux ouvrages le caractère d'une oeuvre intellectuelle ;
- les almanachs renfermant principalement des articles littéraires, scientifiques ou artistiques et plus généralement, lorsque les éléments d'intérêt général ou éducatif sont prédominants.

➢ ouvrages ne répondant pas à la définition du livre :

- les almanachs renfermant des pages en blanc ou ne traitant pas de questions littéraires, scientifiques, artistiques ou historiques ;
- les calendriers et les agendas, même illustrés ;

- les guides contenant des listes d'hôtels ou de restaurants, guides pour villes et guides à caractère éventuellement publicitaires ;
- les annuaires ;
- les catalogues et albums philatéliques ;
- les indicateurs de chemins de fer et publications similaires;
- les répertoires qui ne comportent que de simples énumérations.

L'exonération des travaux de composition s'applique aux imprimeries spécialisées qui procèdent à la mise en page des articles et des images d'un journal ou d'une publication, qui en composent le cliché et qui impriment ensuite ce cliché en fournissant non seulement leur travail, mais encore les matières premières nécessaires à l'exécution de ce travail.

Lorsqu'il s'agit de journaux et de publications répondant à la définition légale, l'exonération trouve son application et les opérations réalisées par les imprimeurs ne sont pas imposables.

La fabrication de clichés typographiques destinés à des journaux et à des publications, est assimilée aux travaux de composition.

En ce qui concerne les travaux de photocopie, ils doivent être assimilés à des travaux de photographie, donc passibles de la taxe au taux normal.

b) Les films cinématographiques, documentaires ou éducatifs.

Il s'agit principalement de films conçus à des fins culturelles qui sont généralement projetés dans les établissements d'enseignement ou au cours de manifestations culturelles. La qualification en tant que films documentaires ou éducatifs est celle donnée par le centre cinématographique marocain.

La production de films ne répondant pas à cette définition constitue une opération imposable dans les conditions de droit commun. Exemple des films long métrage, films publicitaires dont le caractère commercial ne fait aucun doute.

c) La distribution de films cinématographiques.

d) Les recettes brutes provenant de spectacles cinématographiques ou autres à l'exclusion de celles provenant de spectacles donnés dans les établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances.

5) Les ventes et les prestations réalisées par les petits fabricants et les petits prestataires qui réalisent un chiffre d'affaires annuel égal ou inférieur à 500.000 DH.

- **Personnes exonérées**

Sont considérés comme "petit fabricant" ou "petit prestataire":

- ✓ toute personne dont la profession consiste dans l'exercice d'une industrie principalement manuelle, qui travaille des matières premières, et qui tire son gain de son travail manuel, lequel doit demeurer prédominant par rapport à celui des machines éventuellement utilisées ;

- ✓ les façonniers qui opèrent pour le compte de tiers sur des matières premières fournies par ce dernier ;
- ✓ les exploitants de taxis ;
- ✓ toute personne qui, dans un local sommairement agencé vend des produits ou denrées de faible valeur ou exécutent de menues prestations de services.

➢ **Portée de l'exonération**

L'exonération concerne les personnes exerçant leur activité dans des conditions modestes, pour lesquelles la TVA, taxe devant être répercutée sur le client, revêt le caractère d'un prélèvement direct sur leur revenu.

Par ailleurs, l'exonération est subordonnée à la réalisation combinée des conditions objectives afférentes à l'exercice de l'activité et au seuil du chiffre d'affaires fixé à 500 000 DH.

Sont donc susceptibles de bénéficier de l'exonération :

✓ les petits fabricants et les façonniers, exerçant une activité principalement manuelle. Le recours essentiellement au petit outillage et accessoirement aux machines, ne s'oppose pas à l'octroi de l'exonération dans la mesure où il y a intervention personnelle et constante du fabricant ou du façonnier.

Par contre, l'emploi de machines automatiques pour le fonctionnement desquelles l'intervention du fabricant ou du façonnier se borne à l'approvisionnement en matières premières, à la mise en marche, à l'arrêt de la machine et à l'enlèvement du produit fini, doit être regardé comme entrant dans le cadre de l'exercice d'une profession industrielle.

De même, la qualité de "petit fabricant" ne peut être reconnue à la personne qui, en dehors des achats indispensables nécessaires à l'exercice de sa profession, constitue d'importants stocks de matières premières sans proportion avec les besoins normaux de l'exploitation.

✓ les exploitants de taxis : l'exonération couvre l'exploitation du petit et du grand taxi ;

✓ les petits prestataires : sont ceux qui vendent dans des locaux sommairement agencés des produits ou des denrées de faible valeur ou qui exécutent eux-mêmes de menues prestations de services.

<u>Exemples</u>

- exploitants de cafés maures ;
- gargotiers ;
- marchands de beignets, de brochettes, de menue confiserie ;
- exploitants de fondouks situés dans les anciennes médinas ;

- mécaniciens ;
- coiffeurs.

Par contre, ne peuvent prétendre à l'exonération notamment :

- les personnes dont la base taxable est égale ou inférieure à 500.000 DH, mais le chiffre d'affaires total est supérieur à cette limite tels que les boulangers-pâtissiers, etc. ;

- les personnes exerçant des professions libérales, les personnes donnant en location des locaux meublés ou garnis, des établissements industriels ou commerciaux, les loueurs de licence d'agréments de transport ainsi que les entreprises de transport public de voyageurs et de marchandises, à l'exclusion des petits et grands taxis.

L'exonération est remise en cause dans le cas où les conditions l'ayant motivée ne sont plus réunies. A cet effet, le service local des impôts doit s'assurer de l'existence de ces conditions et de procéder, le cas échéant, à la prise en charge des contribuables concernés.

6) Les opérations d'exploitation de douches publiques, de "Hammams" et de fours traditionnels.

Cette disposition doit être interprétée strictement, à savoir que l'exemption ne doit s'appliquer qu'aux recettes provenant de l'exploitation elle-même, c'est-à-dire aux prix des bains et aux fournitures accessoires, linge, savon, massage, etc.

Par contre, la location portant sur ces établissements constitue une opération taxable.

De même, les exploitants d'établissements de bains dotés d'équipements et matériels modernes qui fournissent des prestations tels que sauna, massage, thalassothérapie, etc. autres que celles fournies dans les "Hammams" traditionnels, sont taxables.

7) Les opérations et prestations portant sur:

a) les livraisons à soi-même de construction dont la superficie couverte n'excède pas 300 m², effectuées par toute personne physique, à condition que ladite construction :

- porte sur une unité de logement indivisible ayant fait l'objet de délivrance d'une autorisation de construire ;
- soit affectée à l'habitation principale de l'intéressé pendant une durée de quatre ans courant à compter de la date du permis d'habiter ou de tout autre document en tenant lieu.

Cette exonération est applicable également aux :

- sociétés civiles immobilières constituées par les membres d'une même famille pour la construction d'une unité de logement destinée à leur habitation personnelle principale;

- personnes physiques et morales qui édifient dans le cadre d'un programme agréé, des constructions destinées au logement de leur personnel.

Les dispositions précédentes s'appliquent aux constructions pour lesquelles l'autorisation de construire est délivrée postérieurement au 31-12-2005.

Rappel

Avant le 31/12/2005 étaient exonérées de la TVA, conformément aux dispositions de l'article7 (IV- 2°) de la loi 30- 85 relative à la TVA, les livraisons à soi-même de constructions dont la superficie couverte n'excédait pas 240 m^2, effectuées par toute personne physique, à condition que ladite construction soit affectée à l'habitation principale de l'intéressé pendant une durée de quatre ans courant à compter de la date du permis d'habiter ou de tout autre document en tenant lieu.

Cette exonération était applicable également :

- aux sociétés civiles immobilières constituées par les membres d'une même famille pour la construction d'une unité de logement destinée à leur habitation personnelle principale;

- aux personnes physiques et morales qui édifient dans le cadre d'un programme agréé, des constructions destinées au logement de leur personnel.

Les dispositions précédentes s'appliquaient aux constructions pour lesquelles l'autorisation de construire était délivrée postérieurement au 1er janvier 1992.

b) les opérations de construction de logements réalisés dans les conditions fixées au a) ci-dessus pour le compte de chacun de leurs adhérents par les coopératives d'habitation constituées et fonctionnant conformément à la législation en vigueur.

Ainsi, l'octroi de l'exonération de la TVA est subordonné aux conditions suivantes :

- la superficie couverte ne doit pas dépasser 300 m² pour chaque unité de logement destinée à chacun des adhérents ;
- l'affectation de la construction à l'habitation principale de l'adhérent pendant une période de 4 années, à compter de la date de délivrance du permis d'habiter ou de tout autre document en tenant lieu.

➢ **Définition de la superficie couverte**

Cette superficie exclut les vides tels que terrasses, cours, balcons et patios. Ces éléments sont considérés comme vides toutes les fois qu'ils ne supportent pas de dallage.

➢ Définition de l'habitation principale

Par cette expression, il convient d'entendre le logement individuel tels une maison, une villa ou un petit immeuble, réservé à l'habitation principale de la personne, de ses descendants ou ascendants.

L'exonération ainsi prévue est subordonnée à la condition que ladite construction soit affectée à l'habitation principale de l'intéressé pendant une période de 4 années à compter de la date de délivrance du permis d'habiter.

Il convient de préciser que cette disposition est applicable aux constructions pour lesquelles l'autorisation de construire est délivrée à partir du 1er janvier 2006. En cas de prorogation ou de modification de l'autorisation de construire délivrée avant cette date, il y a lieu de retenir la date de l'autorisation initiale.

Il importe à cet effet de définir le régime fiscal applicable à certaines situations particulières.

➢ Cas particuliers

Cas de cession

Les personnes ayant cédé l'immeuble exonéré pendant la période de 4 années, doivent procéder à la régularisation de leur situation fiscale à l'égard de la TVA

Lorsque la cession porte sur la totalité de l'immeuble initialement exonéré, la régularisation s'effectue sur la base du prix total de cession diminué de la valeur actualisée du terrain par référence aux coefficients prévus à l'article 65-II du CGI.

Lorsque la cession porte sur une partie de l'immeuble initialement exonéré, la régularisation s'effectue sur la base du prix de cession diminué de la valeur actualisée du terrain, au prorata de la partie cédée.

Les déductions qui sont imputées sur le montant de la taxe due, doivent être calculées au prorata de la superficie couverte cédée.

Cas de location

Lorsque la construction initialement exonérée est louée en totalité, la régularisation s'effectue sur la base du coût de l'ouvrage tel que déterminé à partir d'une comptabilité probante et, à défaut, par application du barème, prévu par l'article 21 du décret pris pour l'application de la TVA, fixé par arrêté du ministre des finances (cf. annexe II).

Lorsque la construction initialement exonérée est louée en partie, la régularisation s'effectue sur la base du coût de la partie louée déterminée selon les modalités suivantes :

- en cas de tenue de comptabilité, ce coût est calculé selon un prorata obtenu par le rapport de la surface louée sur la surface totale ;

- en cas d'application du barème, ce dernier porte seulement sur la superficie couverte louée.

Les déductions à imputer sur le montant de la taxe due sont également calculées sur la base du rapport précité.

Le fait générateur de la taxe coïncide avec la date d'achèvement des travaux ou de la délivrance du permis d'habiter.

Cas d'extension de construction

Lorsque l'addition de construction intervient dans le délai légal de 4 ans et porte le total de la superficie couverte au delà des 300 m² initialement exonérée, cette exonération est remise en cause et c'est l'ensemble de la construction qui est soumis à imposition.

Lorsque l'addition porte la surface totale couverte à plus de 300 m² et intervient au delà du délai de 4 ans, seule la construction additionnelle est soumise à la TVA.

Le fait générateur de la taxe se situe au moment de l'achèvement des travaux, de la délivrance du permis d'habiter ou du certificat de conformité correspondant à la partie additionnelle de l'habitation.

Cas de l'habitation personnelle de type économique

Les règles énoncées ci-dessus sont applicables aux habitations de type économique édifiées dans les quartiers populaires.

Toutefois, pour les constructions de ce type dont la superficie totale couverte n'excède pas 300 m², lorsque le bénéficiaire de l'exonération occupe une partie de l'immeuble et loue l'autre pour un usage strictement d'habitation, l'exonération de la totalité demeure acquise.

Il en est de même lorsque la construction est habitée totalement ou partiellement par les ascendants ou les descendants du bénéficiaire.

Exemples

Une personne acquiert le 15 février 2008 un terrain d'une superficie de 500 m² au prix de 1000 DH/m². Les frais d'acquisition du terrain s'élèvent à 30000 DH.

Sur ce terrain, il est édifié une construction dont la superficie couverte est de 280 m² (date d'obtention du permis d'habiter : 1er mars 2009).

Le montant des taxes figurant sur les factures produites (amont) est de 80 000 DH. Les taxes admises en déduction s'élèvent à 25.000 DH.

1er Cas : habitation principale

La construction est destinée à l'habitation principale. Cette opération remplit les conditions prévues par les dispositions de l'article 91-III-1-a) du CGI et se trouve donc exonérée.

2ème Cas : Vente totale

Vente de la construction le 30 mars 2010, soit avant l'expiration du délai légal d'occupation qui est de 4 années, pour un montant de 1 800 000 DH.

Le coefficient d'actualisation[1] prévu à l'article 65-II du CGI est de 1,064 à la date de cession.

Régularisation :

Prix d'achat du terrain	=	500 000
Frais d'acquisition	=	30 000
Total	=	530 000
Prix du terrain actualisé:530 000 x 1,064	=	563 920
Base imposable 1 800 000/1,20 – 563 920	=	936 080
T.V.A. exigible 936.080 x 20 %	=	187 216
Déductions admises	=	25 000
Taxe à payer: 187 216 - 25 000	=	162 216

3ème Cas : Vente partielle

Vente partielle d'une partie de la construction (130m²) moyennant un prix de 600 000 DH avant l'expiration du délai de 4 années.

Régularisation :

Prix d'achat du terrain	=	500 000
Frais d'acquisition	=	30 000
Total	=	530 000
Prix du terrain actualisé:530 000 x 1,064	=	563 920
Prorata du terrain correspondant à la partie vendue :		
130/280 x 563 920	=	261 820
Base imposable 600 000/1,20 – 261 820	=	238 180
Taxe exigible 238 180 x20%	=	47 636
Déductions admises (au prorata) :		
130/280 x 25 000	=	11 608
Taxe à payer : 47 636 – 11 608	=	36 028

4ème Cas : Location totale

Location en janvier 2010 de la totalité de la construction.

Régularisation :

Pour défaut de présentation de comptabilité et pour la taxation du coût de la construction, le prix du m² déterminé par le barème est de 2 500 DH.

Coût de revient de la construction :

280 x 2 500	=	700 000
Taxe exigible à 20 % : 700 000 x 20 %	=	140 000
Déductions admises :	=	25 000

[1] coefficient actualisé chaque année par arrêté du ministre des finances.

Taxe due: 140 000 - 25 000.....= 115 000

5ème Cas : Location partielle

Location d'une partie seulement de la construction (130 m²) avant l'expiration des 4 années.

Régularisation :

Coût de revient de la construction :

280 x 2 500..... ....= 700 000

Coût de revient de la partie louée :

130/280 x 700 000.....= 325 000
Taxe exigible : 325 000 x 20 %.....= 65 000
Déductions admises.....= 25 000
Déductions au prorata: $\frac{130 \times 25\,000}{280}$ .....= 11 608
Taxe à payer 65 000 – 11 608.....= 53 392

6ème Cas : extension de construction

Extension de la construction dans le délai de 4 ans.

100 m² ont été construits en plus et sont destinés à l'habitation personnelle.

Dans ce cas, l'intéressé est passible de la TVA dès lors que la superficie couverte dépasse 300 m² (280 + 100). Le fait générateur prend naissance à partir de la date du permis d'habiter de l'extension de la construction, avec taxation de l'ensemble de la construction.

Coût de la construction initiale .....= 700 000
Coût de l'extension (comptabilité).....= 200 000
Coût total taxable.....= 900 000
Taxe exigible 900.000x 20%..... = 180 000
Déductions admises 25.000+50.000.....= 75 000
Taxe à payer.....= 105 000

8) Les opérations de crédit foncier et de crédit à la construction, se rapportant aux acquisitions de logements sociaux visés à l'article 92-I-28° du CGI et destinés à usage exclusif d'habitation principale, dont la superficie couverte est comprise entre cinquante (50) et cent (100) m^2 et le prix de vente n'excède pas deux cent cinquante mille (250.000) dirhams, hors taxe sur la valeur ajoutée.

9) Exonération des coopératives

Sont exonérées de la TVA, les opérations réalisées par les coopératives et leurs unions légalement constituées dont les statuts, le fonctionnement et les opérations sont reconnus conformes à la législation et à la réglementation en vigueur régissant la catégorie à laquelle elles appartiennent.

Cette exonération est accordée dans les conditions prévues au II de l'article 93 du CGI.

Il convient, à cet égard, de se référer au développement concernant les conditions d'éligibilité à l'exonération des coopératives cité à la section VI du titre premier relatif à l'IS.

10) Les prestations fournies par les associations à but non lucratif reconnues d'utilité publique, les sociétés mutualistes ainsi que les institutions sociales des salariés constituées et fonctionnant conformément aux dispositions du dahir nº 1-57-137 du 24 joumada II 1383 (12 novembre 1963) portant statut de la mutualité tel qu'il a été modifié ou complété.

Toutefois, l'exonération ne s'applique pas aux opérations à caractère commercial, industriel ou de prestations de services réalisées par les organismes précités.

11) Les opérations portant sur :

a) Les opérations d'escompte, de réescompte et les intérêts des valeurs de l'Etat et des titres d'emprunt garantis par lui ainsi que les diverses commissions allouées pour le placement des mêmes valeurs.

b) Les opérations et les intérêts afférents aux avances et prêts consentis à l'Etat par les organismes autorisés à cet effet.

L'exonération s'applique à tous les stades des opérations aboutissant à la réalisation des avances et des prêts et à la mobilisation des effets créés en représentation de ces prêts.

c) Les intérêts des prêts accordés par les établissements de crédit ou par les organismes assimilés aux étudiants de l'enseignement privé ou de la formation professionnelle et destinés à financer leurs études.

Au sens de la loi bancaire, on doit entendre par sociétés de financement, les sociétés dont l'activité est expressément précisée dans leur agrément en tant que sociétés d'affacturage, de cautionnement, de leasing et de crédit à la consommation telles que : Assalaf Chaâbi, Attijari, Wafa Salaf, Eqdom, Acred, Salafin, etc.

d) Les prestations de services afférentes à la restauration, au transport et aux loisirs scolaires fournies par les établissements de l'enseignement privé au profit des élèves et des étudiants qui sont inscrits dans lesdits établissements et y poursuivent leurs études.

Toutefois, lorsqu'un établissement d'enseignement s'adresse à une société de transport pour la location d'un moyen de transport (autocar, bus, minibus) pour des excursions avec chauffeur et conserve entièrement la responsabilité des déplacements effectués, l'opération de transport est assujettie à la T.V.A.

Par ailleurs, la location de voiture automobile avec ou sans chauffeur, sans engagement de la responsabilité du loueur, est considérée comme opération de louage de choses imposable à la T.V.A au taux normal.

12) Les opérations portant sur :

a) les prestations fournies par les médecins, médecins dentistes, masseurs kinésithérapeutes, orthoptistes, orthophonistes, infirmiers, herboristes, sages-femmes, exploitants de cliniques, maisons de santé ou de traitement et exploitants de laboratoires d'analyses médicales.

De même, les analyses médicales prescrites au malade en vue de diagnostiquer une maladie ou d'en déterminer l'évolution, sont exonérées de la TVA au même titre que les actes médicaux. Il s'agit notamment d'analyses médicales d'anatomo-pathologie, d'hématologie, de parasitologie, de bactériologie, de virologie, etc.

Il s'ensuit que le secteur médical a un régime fiscal homogène en ce sens qu'il n'y a plus à distinguer entre l'acte médical proprement dit et les autres prestations fournies à un malade au sein d'un même établissement hospitalier notamment les frais de séjour, la restauration, la location du bloc opératoire, la vente de médicaments, etc.

b) les médicaments anticancéreux et les antiviraux des hépatites B et C

Antérieurement au 1er janvier 2009, l'exonération portant sur l'importation des médicaments de lutte contre le cancer se limitait aux médicaments antimitotiques relevant des rubriques tarifaires 3004.10.20, 3004.20.20, 3004.32.20, 3004.39.20, 3004.40.20 et 3004.90.20 conformément aux dispositions de l'article 123-36° du CGI. Or ces médicaments ne constituent qu'une partie des anti-cancéreux.

Afin de consacrer un même traitement à ce type de médicaments et permettre à tous les malades atteints du cancer de bénéficier de l'exonération, le terme "anti-mitotique" a été remplacé par celui de "anti-cancéreux" au niveau des articles 91-IV-3° et 123-36° du CGI.

De même, et dans le but de réduire le coût du traitement médical des personnes atteintes des hépatites virales B et C, considérées comme des maladies chroniques, les médicaments prescrits à cet effet sont exonérés aussi bien à l'intérieur qu'à l'importation à compter du 1er janvier 2009.

13) Les opérations de crédit effectuées par les associations de micro crédit régies par la loi n° 18-97 (5 février 1999), au profit de leur clientèle.

Ces opérations étaient exonérées de la TVA, sans droit à déduction à l'intérieur, conformément aux dispositions de l'article 91-VII du CGI durant la période allant du 1er/01/2006 au 31/12/2010.

En vue d'encourager l'activité du micro crédit, la loi de finances pour l'année 2011 a prorogé le délai d'exonération jusqu'au **31/12/2011**.

14) les opérations nécessaires à la réalisation du programme de travaux objet des associations d'usagers des eaux agricoles régies par la loi n° 02-84 promulguée par le Dahir n° 1.87.12 du 3 joumada II 1411 (21 décembre 1990).

15) l'ensemble des actes, activités ou opérations réalisés par l'Office National des Oeuvres Universitaires Sociales et Culturelles, créé par la loi n° 81.00 promulguée par le Dahir n° 1.01.205 du 10 joumada II 1422 (30 août 2001).

16) les opérations réalisées par les centres de gestion de comptabilité agréés créés par la loi n° 57.90 relative auxdits centres, pendant un délai de quatre ans courant à compter de la date d'agrément.

B/ Exonérations soumises à formalité :

Cette exonération concerne les ventes portant sur :

1) le papier destiné à l'impression des journaux et publications périodiques ainsi qu'à l'édition conformément aux dispositions de l'article 91 (I-E-2°) du CGI, lorsqu'ils sont dirigés sur une imprimerie. Ladite exonération est subordonnée à l'accomplissement des formalités prévues à l'article premier du décret n°2-06-574 du 10 hija 1427 (31 décembre 2006) pris pour l'application de la TVA prévue au titre III du Code Général des Impôts.

Cette exonération est subordonnée à la remise par l'imprimeur à son fournisseur d'un bon de commande indiquant, en quantité et en valeur, le volume du papier à acheter et portant engagement, de sa part, de verser la taxe au lieu et place du fournisseur dans le cas où le papier ne recevrait pas l'affectation qui justifie l'exonération.

Ce bon de commande, établi en trois exemplaires, doit être visé par le service local des impôts dont l'imprimeur dépend.

Les factures et tous documents se rapportant aux ventes réalisées sous le bénéfice de l'exonération prévue ci-dessus, doivent être revêtus d'un cachet portant la mention "Vente en exonération de la TVA - article 91 (I-E- 2°) du code général des impôts ".

2) les appareillages spécialisés destinés exclusivement aux handicapés. Il en est de même des opérations de contrôle de la vue effectuées au profit des déficients visuels par les associations reconnues d'utilité publique, en vertu des dispositions de l'article 91-VI 2° du CGI.

Ladite exonération est subordonnée à l'accomplissement des formalités prévues à l'article 2 du décret susvisé.

Les ventes des appareillages spécialisés destinés exclusivement aux handicapés peuvent être effectuées en exonération de la taxe sous couvert d'une attestation délivrée par le service local des impôts compétent, sur demande de l'intéressé.

Cette demande doit être accompagnée d'une facture proforma relative à l'appareillage correspondant à l'handicap spécifié dans l'ordonnance délivrée par le médecin traitant.

Au vu de cette demande, le service local des impôts établit au nom de l'acquéreur une attestation d'achat en exonération, en double exemplaire, dont l'un est remis au fournisseur qui le conserve à l'appui de sa comptabilité.

Les factures et tous documents se rapportant aux ventes réalisées sous le bénéfice de l'exonération prévue ci-dessus doivent être revêtus d'un cachet portant la mention, "Vente en exonération de la TVA, article 91 (Vl- 2°) du code général des impôts ".

II.- EXONÉRATIONS AVEC BÉNÉFICE DU DROIT A DÉDUCTION

A/- Exonérations sans formalités

Il s'agit d'opérations énumérées à l'article 92 du CGI.

1) Exportation de produits et de services

Au vu des dispositions de l'article 92-I-1° du CGI, les produits livrés et les prestations de services rendues à l'exportation, par les assujettis, sont exonérés de la TVA. L'exonération s'applique à la dernière vente effectuée et à la dernière prestation de service rendue sur le territoire du Maroc et ayant pour effet direct et immédiat de réaliser l'exportation elle-même.

Si l'exportation de produits est facilement appréhendée au niveau de la douane à travers les ventes FOB, CAF et l'exportation par l'intermédiaire de commissionnaire, les prestations de services à l'exportation appellent, par contre, certaines précisions.

1-1- Exportation de produits

a) Vente F.O.B.

Le vendeur réalisant une vente F.O.B. ("free on board" ou franco bord) s'engage à livrer la marchandise à bord du navire au lieu convenu, les frais et les risques postérieurs étant à la charge de l'acheteur.

Le contrat "F.O.B. destination" oblige le vendeur à livrer la marchandise au port d'arrivée.

b) Vente C.A.F.

La vente C.A.F. (coût - assurance - fret) est une vente à l'embarquement, le vendeur assure le chargement des marchandises sur le navire et paie le fret et l'assurance maritime pour le compte de l'acheteur. La livraison a lieu par la mise à bord des marchandises qui deviennent la propriété de l'acquéreur.

A l'égard du vendeur, c'est la dernière vente réalisée sur le territoire marocain et ayant pour effet de réaliser l'exportation elle-même.

c) Exportation par l'intermédiaire d'un commissionnaire

L'exportation peut être réalisée également par l'intermédiaire d'un commissionnaire, en application des dispositions de l'article 92-I-1° du CGI.

Ainsi, le vendeur est tenu de délivrer au commissionnaire une facture contenant le détail, le prix des objets ou marchandises livrés, et toute indication utile servant au commissionnaire à désigner le destinataire.

De son côté, le commissionnaire doit tenir un registre identique à celui devant être tenu par le vendeur et doit fournir à son commettant une attestation valable pendant l'année de sa délivrance, par laquelle il s'engage à verser la taxe et éventuellement les pénalités exigibles dans le cas où l'exportation n'est pas réalisée.

1-2- Exportation de services

Par prestations de services à l'exportation, il faut entendre :

a) les prestations de services destinées à être exploitées ou utilisées en dehors du territoire marocain.

On peut citer à titre d'exemple les prestations suivantes :

- travaux d'études ou d'expertise ;
- travaux d'édition et de traitement des textes ;
- réalisation de films publicitaires ou autres ;
- conseil, marketing, etc.

b) les prestations de services portant sur des marchandises exportées effectuées pour le compte d'entreprises établies à l'étranger, tels que :

- travaux de contrôle et d'expertise effectués sur des marchandises destinées à l'exportation par un bureau d'études marocain pour le compte d'un client situé à l'étranger ;
- prestations réalisées par les agents consignataires au profit des clients situés à l'étranger au titre des opérations d'exportation ;
- opérations de courtage ;
- opérations de transit ;
- entreposage, entretien, gardiennage portant sur les marchandises destinées à l'export ;
- toutes activités accessoires liées à l'exportation de marchandises, etc.

Le bénéfice de l'exonération aussi bien des produits que des services, est subordonné à la condition qu'il soit justifié de l'exportation :

- des produits, par la production des titres de transport, bordereaux, feuilles de gros, récépissés de douane ou autres documents qui accompagnent les produits exportés;
- des services, par la production de la facture établie au nom du client à l'étranger et des pièces justificatives du règlement en devises dûment visées par l'organisme compétent ou tout autre document en tenant lieu.

A défaut de comptabilité, l'exportateur de produits doit tenir un registre de ses exportations par ordre de date, avec indication du nombre, des marques et des numéros de colis, de l'espèce, de la valeur et de la destination des produits.

- **Avitaillement des aéronefs et des navires**

Les livraisons faites pour l'avitaillement des navires et des aéronefs sont assimilées à des exportations, étant donné que les marchandises sont considérées comme étant destinées à l'étranger.

Pour bénéficier de l'exonération, les personnes qui procèdent à l'avitaillement des navires et des aéronefs, doivent produire soit les avis d'exportation visés par l'ADII, soit des attestations délivrées par les compagnies maritimes et aériennes, certifiant que les marchandises vendues ont reçu la destination ayant motivé la franchise. Les compagnies doivent s'engager expressément à payer la taxe exigible pour les marchandises qui seraient consommées sur le territoire marocain.

- **Marchandises et objets d'avitaillement**

Par marchandises et objets d'avitaillement, il faut entendre les vivres et les provisions destinés, soit à être consommés par l'équipage et les passagers, soit à être utilisés pour les besoins du bord au cours de la traversée. Il en est de même des produits tels que goudrons, houille, pétrole et graisse embarqués sur des navires assurant un service international.

Par contre, ne peuvent bénéficier du régime de l'exportation :

- les fournitures aux bateaux pratiquant la pêche dans la limite des eaux territoriales marocaines ;

- les fournitures aux bateaux faisant le cabotage ou le bornage entre ports marocains, ou aux bateaux d'exploitation et de sondage dans la limite du plateau continental marocain.

Il faut entendre par :

Cabotage, la navigation marchande à faible distance des côtes (par opposition à la navigation au long cours).

Bornage, la navigation côtière.

plateau continental, le prolongement submergé du territoire sur lequel le Maroc exerce des droits souverains pour l'exploitation de ses ressources.

2) Marchandises ou objets placés sous les régimes suspensifs en douane (art. 92-I-2°)

Les régimes suspensifs régis par le dahir portant loi nº 1-77-339 du 9 octobre 1977 sont, notamment, les entrepôts de douane, l'admission temporaire, l'importation temporaire, le trafic de perfectionnement à l'exportation, l'exportation temporaire et le transit.

Les marchandises vendues en duty free et qui sont placées en entrepôt en

douane, notamment au sein des ports et aéroports, bénéficient de l'exonération de la TVA.

D'une manière générale, la personne concernée doit, pour bénéficier de l'exonération, justifier de l'apurement de son compte en douane par l'exportation des produits d'une part, et indiquer sur ses factures le régime douanier sous lequel les opérations ont été réalisées d'autre part.

En cas de mise à la consommation des marchandises ou produits fabriqués à partir de matières premières ou objets placés sous l'un des régimes douaniers suspensifs, ceux-ci supportent la TVA dans les conditions de droit commun. Il en est de même pour les déchets de fabrication, les ventes et livraisons y afférentes.

En ce qui concerne les opérations de cessions d'Admission Temporaire (AT), elles bénéficient de l'exonération de la TVA dès lors que lesdites cessions portent sur une marchandise qui demeure toujours placée sous les régimes suspensifs en douane qui lui confèrent légalement l'exonération de ladite taxe, en vertu de l'article 92-I- 2° du CGI. Il y a lieu de signaler que cet aspect relève de la compétence de l'ADII.

3) Engrais (art. 92-I-4°)

L'exonération s'applique aux matières d'origine minérale, chimique, végétale ou animale simples ou mélangées entre elles, utilisées pour fertiliser le sol.

Elle s'étend également aux mélanges composés de produits antiparasitaires, de micro-éléments et d'engrais dans lesquels ces derniers sont prédominants.

Par engrais, il faut entendre tous les produits qui apportent aux sols des matières directement utiles à la nutrition des plantes.

Il s'agit notamment :

- ✓ des engrais naturels d'origine animale ou végétale, tels que fumier, gadoue, purin, vidanges, guanos, ordures ménagères traitées ... ;
- ✓ des produits minéraux ou chimiques azotés, simples ou composés;
- ✓ des engrais minéraux ou chimiques phosphatés, simples ou composés ;
- ✓ des engrais minéraux ou chimiques potassiques, simples ou composés ;
- ✓ des mélanges de ces produits entre eux ;
- ✓ des déchets de fabrication provenant de la trituration des graines oléagineuses, de tannerie, de distillerie, de brasserie, de conserverie, les lies, tartes et marcs... utilisés comme engrais en agriculture ;
- ✓ du terreau qui sert à amender et à fertiliser les sols, est assimilé aux engrais ;

Les mélanges composés d'engrais, de produits antiparasitaires et de micro-éléments sont susceptibles de bénéficier de l'exonération, à condition que les engrais soient prédominants (+ de 50%).

4) Produits et matériels à usage agricole (art. 92-I-5°)

Le législateur a dressé une liste exhaustive des produits et matériels bénéficiant de l'exonération prévue par les dispositions de l'article 92-I-5° du C.G.I.

Il s'agit :

- des produits phytosanitaires ;
- des tracteurs ;
- des abris serres et les éléments entrant dans leur fabrication ;
- des moteurs à combustion interne stationnaire, des pompes à axe vertical et des motopompes dites "pompes immergées" ou "pompes submersibles" ;
- du semoir simple ou combiné ;
- du retarvator (fraise rotative) ;
- du scarificateur ;
- du sweep ;
- du rodweeder ;
- de l'épandeur d'engrais ;
- du plantoir et des repiqueurs pour tubercules et plants ;
- des moissonneuses-batteuses ;
- des ramasseuses presses ;
- des ramasseuses de graines ;
- des ramasseuses chargeuses de canne à sucre et de betterave ;
- des tracteurs à roues et à chenilles ;
- des motoculteurs ;
- des pivots mobiles ;
- des appareils mécaniques à projeter des produits insecticides, fongicides, herbicides et similaires ;
- de cover crop ;
- des charrues ;
- des moissonneuses ;
- des poudreuses à semences ;
- des ventilateurs anti-gelée :
- des canons anti-grêle ;
- des appareils à jet de vapeur utilisés comme matériel de désinfection des sols ;
- de matériel génétique animal et végétal ;
- des conteneurs pour le stockage d'azote liquide et le transport de semences congelées d'animaux ;
- des chisels ;
- des sous-soleurs ;
- des cultivateurs à dents ;
- des stuble-plow ;
- des herses ;

- des billonneurs ;
- des buteuses et bineuses ;
- des rouleaux agricoles tractés ;
- des batteuses à poste fixe ;
- des moissonneuses lieuses ;
- des faucheuses rotatives ou alternatives et les giro-faucheuses ;
- des râteaux faneurs et les giroandaineurs ;
- des ensileuses ;
- des faucheuses conditionneuses ;
- des hacheuses de paille ;
- des débroussailleurs ;
- des tailleuses de haies;
- des égreneuses ;
- des effeuilleuses ;
- des arracheuses de légumes ;
- des épandeurs de fumier ;
- des épandeurs de lisier ;
- des ramasseuses et/ou andaineuses de pierres ;
- du matériel de traite : pots et chariots trayeurs ;
- des salles de traite tractées et l'équipement pour salles de traite fixes ;
- des barattes ;
- des écrémeuses ;
- des tanks réfrigérants ;
- des abreuvoirs automatiques ;
- du matériel apicole : machines à gaufrer, extracteurs de miel et maturateurs
- des tarières ;
- du matériel de micro-irrigation par goutte à goutte ou matériel d'irrigation par aspersion ;
- des polymères liquides, pâteux ou sous des formes solides, utilisés dans la rétention de l'eau dans les sols.

5) Les produits et équipements pour hémodialyse ci-après cités (art. I-18°) :

✓ Dialyseurs, générateurs d'hémodialyse, générateurs à hémofiltration utilisés pour l'hémodialyse et leurs accessoires :

- lignes veineuses, lignes artérielles, lignes péritonéales et leurs accessoires dont les tubulures et leurs aiguilles ;
- aiguille à fistule ;
- connecteurs à cathéter ;
- capuchon protecteur stérile ;
- cathéter de Tenchkoff ;

- corps de pompes d'hémodialyse ;
- poches de dialyse péritonéale ;

✓ Concentrés et solutés de dialyse péritonéale ;
✓ Concentrés d'hémodialyse ;
✓ Solutés de dialyse péritonéale.

6) Les médicaments destinés au traitement du diabète, de l'asthme, des maladies cardio-vasculaires et de la maladie du syndrome immunodéficitaire acquis (SIDA) (art. 92-I-19°) ;

7) Les opérations et activités de Bank Al-Maghrib se rapportant (art. 92-I-26°) :

➢ à l'émission monétaire et à la fabrication des billets, monnaies et autres valeurs et documents de sécurité ;

➢ aux services rendus à l'Etat ;

➢ et de manière générale, à toute activité à caractère non lucratif se rapportant aux missions qui lui sont dévolues par les lois et règlements en vigueur.

8)- a) Exonération des banques offshore pour (art. 92-I27°) :

- les intérêts et commissions sur les opérations de prêt et de toutes autres prestations de services effectuées par ces banques ;

- les intérêts servis par les dépôts et autres placements effectués en monnaies étrangères convertibles auprès desdites banques ;

- les biens d'équipement à l'état neuf nécessaires à l'exploitation acquis localement par lesdites banques ;

- les fournitures de bureau nécessaires à l'exercice de l'activité desdites banques.

b) Exonération des opérations faites par les sociétés holding offshore régie par la loi n°58-90 et effectuées au profit des banques offshore ou de personnes physiques ou morales non-résidents et payées en monnaies étrangères convertibles.

Les opérations effectuées par les sociétés holding offshore bénéficient du droit à déduction au prorata du chiffre d'affaires exonéré, dans les conditions prévues par le CGI.

9) Les opérations de réalisation de logements sociaux afférents au projet« Annassim » situé dans les communes de Dar Bouazza et Lissasfa par la société nationale d'aménagement collectif (SO.NA.D.A.C) (art. 92-I-30°);

10) Les opérations réalisées par la société « Sala Al Jadida » dans le cadre de son activité (art. 92-I-31°);

11) Les produits livrés et les prestations de services rendues aux zones franches d'exportation et provenant du territoire assujetti (art. 92-I-36°).

a) Exonération des prestations de services

A compter du 1er juillet 2000, les entreprises installées dans les zones franches d'exportation, peuvent recevoir en exonération de la TVA avec droit à déduction , les services provenant du territoire assujetti et répondant à la notion d'exportation de services.

Au sens des dispositions de l'article 92-I-1° du CGI, on entend par prestations de services :

- les prestations de services réalisées dans le territoire assujetti et destinées à être exploitées ou utilisées dans les zones franches d'exportation ;

- les prestations de services portant sur des entrées dans les zones franches d'exportation de produits, effectuées pour le compte d'entreprises établies dans lesdites zones.

L'utilisation desdites prestations de services dans les zones franches doit être justifiée par la production de la facture établie au nom du client situé dans lesdites zones franches et des pièces justificatives du règlement effectué en devises.

Les fournisseurs de biens ainsi que les prestataires de services installés dans le territoire assujetti, peuvent prétendre au remboursement de la TVA supportée, en amont, au titre de l'acquisition desdits biens et services et ce, dans les conditions et suivant les modalités prévues par voie réglementaire.

b) Régime fiscal des travaux de construction ou de montage

Les zones franches d'exportation sont considérées, du point de vue fiscal, comme un territoire non assujetti à la TVA. De ce fait, les travaux de construction et de montage réalisés dans lesdites zones constituent des opérations situées hors champ d'application de la TVA.

Ainsi, les entreprises marocaines ou étrangères qui procèdent à la réalisation des travaux de construction ou de montage sont tenues de facturer lesdits travaux en hors taxe étant précisé que les achats de produits et services nécessaires à la réalisation desdits travaux, sont exonérés de la TVA en tant qu'exportation. Les fournisseurs de ces produits et services peuvent bénéficier du remboursement de la TVA payée en amont à condition que l'entrée en zone franche de ces produits et matières soit justifiée par la production :

- des factures de vente établies au nom de l'entreprise réalisant l'investissement dans lesdites zones ;
- des avis d'exportation correspondants dûment visés par les services de l'administration des douanes et impôts indirects.

12) Les prestations de restauration fournies directement par l'entreprise à son personnel salarié.

Cette mesure qui a été introduite par l'article 18 de la loi de finances pour l'année 1995 fixe les conditions du bénéfice de ladite exonération comme suit :

- les prestations de restauration en question doivent être servies exclusivement au personnel salarié de l'entreprise ;
- ces prestations doivent être réalisées au sein de l'établissement ou dans des locaux appartenant à l'entreprise.

B/ Exonérations avec formalités

1) les engins et filets de pêche destinés aux professionnels de la pêche maritime (art. 92-I-3°).

Par engins et filets de pêche, on doit entendre tous instruments et produits servant à attirer, à appâter et à capturer ou à conserver le poisson (appâts, lignes, hameçons, canelets, chaluts, produits divers destinés à l'entretien et à la mise en place des filets, cachons, gardon végétal, flotteurs, plomb, glace, sel, etc).

Le fabricant et le revendeur assujettis sont autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables au titre de leurs opérations imposables, celle acquittée sur les articles vendus en exonération.

A défaut de possibilité de déduction, le remboursement peut être opéré conformément aux dispositions de l'article 103 du CGI.

En application de l'article 3 du décret susvisé, cette exonération est subordonnée à la remise, par l'acheteur à son fournisseur, d'un bon de commande indiquant la nature des marchandises ainsi que le nom et le numéro de matricule du navire auquel elles sont destinées.

Le bon doit être visé et certifié par le service de l'inscription du quartier maritime dont dépend le pêcheur ou l'armateur propriétaire du navire.

Toutefois, sont dispensés du visa et de la certification du service précité, les bons de commande concernant l'acquisition des engins et filets de pêche arrêtés dans la liste fixée par le décret n° 2-98-938 du 5 janvier 1999.(voir annexe)

Le fabricant d'engins ou de filets de pêche, peut obtenir l'exonération sur ces produits qu'il fabrique et qu'il vend, soit directement aux professionnels de la pêche maritime, soit à des commerçants qui approvisionnent ces professionnels, à condition d'en justifier la destination par la présentation de bons établis dans les conditions qui précèdent.

Le fabricant tient, à cet effet, un registre spécial sur lequel il inscrit les bons reçus en indiquant leur numéro, leur date, le quartier maritime qui les a visés et certifiés, le nom des acheteurs, professionnels de la pêche maritime ou revendeurs, ainsi que la nature, la quantité et la valeur des marchandises, cette valeur étant le prix de vente appliqué par le fabricant.

Les valeurs mentionnées au registre précité, sont totalisées et leur montant vient en déduction du chiffre d'affaires imposable du fabricant. Celui-ci remet les bons de commande collectés, au service local des impôts, en même temps que la déclaration mensuelle ou trimestrielle qu'il souscrit en vue du paiement de la TVA.

2) Les biens d'investissement (art. 92-I-6°)

2-1- Rappel du régime applicable avant le 1er janvier 2011

Antérieurement au 1er janvier 2007, les biens d'investissement acquis par les entreprises assujetties, étaient exonérés de la TVA, sans limitation dans le temps, à condition qu'ils soient inscrits dans un compte d'immobilisation et ouvrent droit à déduction conformément aux dispositions des articles 101 et 102 du CGI.

A compter du 1er janvier 2007, la durée d'exonération a été limitée à 24 ou 36 mois, selon le cas, à compter de la date du début d'activité.

Le début d'activité défini par la doctrine administrative, coïncide avec la première opération d'achat de biens et services, à l'exclusion des opérations relatives à la constitution de l'entreprise.

2-2- Régime applicable à partir du 1er janvier 2011

Afin d'améliorer le dispositif fiscal régissant l'exonération des biens d'investissement, des modifications ont été introduites par l'article 7 de la loi de finances pour l'année 2011 au niveau de l'article 92-I-6° du CGI.

Ces modifications visent à légaliser la doctrine administrative et à améliorer la notion du début d'activité.

a) Début d'activité pour les contribuables ne procédant pas à la construction de leur unité d'exploitation

Pour les biens d'investissement acquis à l'intérieur, l'article 92 (I-6°) précité, tel que modifié par la loi de finances pour l'année 2011 prévoit que par début d'activité, il faut entendre la date du premier acte commercial qui coïncide avec la première opération d'acquisition de biens et services à l'exclusion :

- des frais de constitution des entreprises ;
- et des premiers frais nécessaires à l'installation des entreprises dans la limite de trois (3) mois.

Le délai de trois (3) mois précité commence à courir à partir du premier acte commercial lié à l'installation de l'entreprise, tel que précisé ci-haut. Les entreprises doivent justifier ce premier acte de dépenses par tout document probant tels que : facture d'achat, contrat d'acquisition ou de location, comme il a été défini dans la note de service précitée.

Il y a lieu de préciser, par ailleurs, que l'entreprise peut bénéficier de l'achat en exonération de TVA des biens d'investissement liés à l'installation de l'entreprise durant ces trois (3) premiers mois. Ainsi, il est admis de lui délivrer, sur la base des demandes déposées au cours de ces trois premiers mois, des attestations pour l'achat en exonération de TVA, des biens d'équipement nécessaires à son installation tels que l'achat de matériel de bureau et les travaux d'aménagement, etc.

Cas d'illustration

Soit une entreprise créée le 1er/03/2011. Elle a procédé à l'acquisition d'un bien le 15/03/2011, date correspondant à son 1er acte commercial.

Conformément aux dispositions de la loi de finances pour l'année 2011 précitée, cette entreprise bénéficie d'un délai supplémentaire de 3 mois pour son installation à partir de la date de ce 1er acte commercial.

Pour ses acquisitions, ladite entreprise a le droit d'acheter en exonération de la TVA le matériel nécessaire à son installation, à l'intérieur du délai de 3 mois précité.

Le début d'activité de cette entreprise commence à partir du **15/06/2011**, soit une période d'exonération de 27 mois à partir du 1er acte commercial.

b) Début d'activité pour les contribuables qui procèdent à la construction de leur unité d'exploitation

Afin de résoudre certaines difficultés inhérentes aux retards accusés dans la délivrance des autorisations de construire, la loi de finances pour l'année 2011 a prévu des dispositions en faveur des entreprises qui procèdent à la construction de leur unité d'exploitation en fixant la date d'obtention de l'autorisation de construire comme la date à prendre en considération pour décompter la période de 24 mois d'exonération des biens d'investissement.

A cet effet, il est admis que tout acte lié à l'installation de l'entreprise, y compris l'opération d'achat du terrain, intervenant avant l'obtention de l'autorisation de construire, ne constitue plus un acte déclenchant le début d'activité pour le cas d'espèce.

Cas d'illustration

Soit une entreprise créée le 1er /06/2010. Elle a effectué les actes suivants :

- le 15/06/2010, elle a loué un appartement pour la domiciliation de son siège ;
- le 02/11/2010, elle a acquis un terrain ;
- le 15/03/2011, elle a obtenu l'autorisation de construire de son usine.

Dans le cas d'espèce, le début d'activité commence à partir du 15/03/2011.

c) Bénéfice de l'exonération de TVA à l'intérieur des biens d'investissement durant toute la durée d'acquisition ou de construction

Les dispositions de l'article 92 (I- 6°) du CGI, telles que modifiées et complétées par la loi de finances pour l'année budgétaire 2011, prévoient que les biens d'investissement acquis à l'intérieur par les entreprises assujetties à la TVA, sont exonérés durant toute la durée d'acquisition ou de construction à condition que les demandes d'achat en exonération soient déposées, auprès du service local des impôts dont dépend le contribuable, dans le délai légal de vingt quatre (24) mois ainsi que le délai supplémentaire de 3 mois précité.

Il y a lieu de signaler que les acquisitions ou les constructions des biens d'investissement continuent à bénéficier de l'exonération au-delà de la période de 24 mois dès lors qu'elles sont couvertes par les attestations nécessaires délivrées à cet effet par le service local des Impôts compétent.

Aussi, est-il rappelé que pour les demandes d'achat en exonération de TVA déposées par les contribuables à la veille de l'expiration du délai d'exonération de 24 mois, les attestations y afférentes sont valables quoique portant une date postérieure audit délai.

d) Mesures transitoires

Les dispositions du paragraphe II- 9° -a) et b) de l'article 7 de la loi de finances pour l'année 2011, ont prévu des délais supplémentaires d'exonération visant à faire bénéficier les entreprises qui n'ont pas épuisé, au 31/12/2010, la période d'exonération ainsi instituée.

A cet égard, il convient de rappeler que le traitement fiscal pour les deux situations, se présente comme suit :

- ✓ **Pour les entreprises qui procèdent à la construction de leur unité d'exploitation**

Les dispositions du paragraphe II-9°-a) de l'article 7 de la loi de finances pour l'année 2011 prévoient que le délai d'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée de 24 mois prévu à l' article 92-I-6° du CGI commence à courir à partir de la date de délivrance de l'autorisation de construire pour les entreprises qui procèdent aux constructions de leurs projets d'investissement et qui n'ont pas épuisé, au 31 décembre 2010, les délais précités ainsi que les délais supplémentaires de 6 mois en cas de force majeure.

Cas d'illustration

Soit une entreprise dont le début d'activité qui coïncidait avec l'acte d'acquisition d'un terrain est le 9/6/2008, selon les dispositions en vigueur avant le 1er janvier 2011 et dont le délai d'exonération de 24 mois avait expiré le 8/6/2010.

Etant donné que l'autorisation de construire lui a été délivrée le 31/10/2009, cette entreprise bénéficie d'un nouveau délai d'exonération ayant comme nouvelle date du début d'activité celle de la délivrance de l'autorisation de construire dès lors que le délai de 24 mois n'a pas été épuisé au 31/12/2010.

- ✓ **Pour les entreprises qui ne procèdent pas à la construction de leur unité d'exploitation**

Les dispositions du paragraphe II-9°-b) de l'article 7 de la loi de finances pour l'année 2011, prévoient que les dispositions de l'article 92-I-6° du CGI, sont applicables aux entreprises qui n'ont pas épuisé, au 31 décembre 2010, le délai de 24 mois en plus du délai supplémentaire de trois (3) mois.

Il en découle que les entreprises dont le délai d'exonération n'a pas été épuisé au 31/12/2010, bénéficient d'un délai supplémentaire de 3 mois.

Cas d'illustration

Soit une entreprise dont le début d'activité a été fixé au 30/11/2008.

La période d'exonération de 24 mois s'achève au 30/11/2010.

Avec l'entrée en vigueur des dispositions de la loi de finances 2011 précitée, un délai supplémentaire de 3 mois lui est accordé c'est-à-dire du 30/11/2010 jusqu'à la fin du mois de février.

2-3- livraison à soi-même des biens d'investissement

Dans le cas où des personnes physiques ou morales se livrent à elles mêmes des biens d'investissement, elles peuvent prétendre à l'exonération avec droit à déduction ou au remboursement de la TVA ayant grevé les travaux de construction desdits biens réalisés dans les situations suivantes :

- Cas de contrat "clés en mains" ;

Les personnes concernées peuvent bénéficier de l'exonération de la TVA en respectant les formalités prévues pour l'acquisition des biens d'investissements visés à l'article 92-I-6° du CGI sur la base d'un contrat clé en mains.

Toutefois, il convient de préciser que lorsque les ouvrages sont réalisés par des lots confiés à plusieurs corps de métiers, ils sont également admis au bénéfice

de l'exonération de la TVA prévue à l'article 92-I-6° précité tels que gros œuvres, plomberie, menuiserie, climatisation, etc.

- d'une opération de livraison à soi même de l'investissement susvisé.

Les personnes concernées doivent déposer en même temps que leur déclaration de chiffre d'affaires au titre de la livraison à soi même desdites constructions, une demande d'exonération faite sur ou d'après un imprimé établi par l'administration.

Cette demande doit être accompagnée outre l'autorisation de construire, des factures ou mémoires justifiant le coût de la construction ainsi qu'un état descriptif les récapitulant.

Au vu de cette demande, le service local des Impôts établit en double exemplaire, au nom de la personne l'intéressée, une attestation d'exonération de l'opération de livraison à soi-même dont le modèle est établi par l'administration (attestation d'exonération des biens d'investissement), le premier exemplaire est conservé par ledit service et le second est remis à la personne concernée.

A l'appui de cette attestation, Le contribuable peut introduire une demande de remboursement de la TVA ayant grevé les travaux de construction desdits biens.

Cette demande de remboursement doit être déposée avant l'expiration de la période de 24 mois à compter du début d'activité tel que défini à l'article 92-I-6° du CGI.

2-4- Conditions d'exonération de la TVA

L'exonération de la TVA prévue à l'article 92-I-6° du CGI est accordée à l'entreprise assujettie au titre des biens d'investissement éligibles à ladite exonération conformément aux dispositions du CGI.

Les biens susceptibles d'amortissement éligibles au droit à déduction, doivent être conservés pendant une période de cinq (5) années suivant leur date d'acquisition et être affectés à la réalisation d'opérations soumises à la TVA ou exonérées en vertu des dispositions des articles 92 et 94 du CGI.

2-5- Modalités d'exonération à l'intérieur

En vertu de l'article 4 du décret susvisé pris pour l'application de la TVA, les assujettis qui optent pour l'acquisition des biens d'investissement en exonération de la TVA, doivent se conformer aux obligations suivantes :

- ✓ tenir une comptabilité régulière permettant l'inscription des biens à un compte d'immobilisation donnant lieu à amortissement selon les usages courants ;
- ✓ présenter au service local des impôts dont dépend l'établissement principal ou le siège de leur entreprise, une demande formulée sur un imprimé conformément au modèle fourni par l'administration et soumise au timbre de dimension ;

- ✓ fournir à l'appui de cette demande les pièces suivantes :

- un état descriptif établi en triple exemplaire, qui précise les nom et adresse des fournisseurs, la nature et l'utilisation des biens destinés à être achetés sur le marché intérieur en exonération de la T.V.A., leur valeur en dirhams ainsi que l'intitulé du compte où ils seront inscrits en comptabilité.

Cet état doit comporter en outre pour les acquisitions par les assujettis : le numéro d'identification fiscale des fournisseurs, le taux et le montant de la taxe dont l'exonération est sollicitée.

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

L'établissement des attestations d'achat en exonération fait l'objet d'une instruction de la demande et des documents y annexés en vue de s'assurer de l'accomplissement des conditions requises pour l'octroi de l'exonération notamment pour ce qui est du respect des dispositions des articles 101, 102 et 106 du C.G.I .

Les agents instructeurs procèdent à l'établissement, pour les biens reconnus éligibles à l'exonération, des attestations d'achat en exonération de T.V.A. qu'ils soumettent à la signature du chef du service local des impôts dont ils dépendent.

Les attestations doivent être établies conjointement avec les listes correspondantes en triple exemplaire suivant les modèles fournis par l'Administration réservés à cet effet.

Les deux exemplaires "Acheteur" et "Vendeur" sont à remettre au contribuable demandeur, le troisième doit être envoyé à l'inspecteur qui gère le dossier du fournisseur.

Les factures et tous documents se rapportant aux opérations exonérées, doivent être revêtues de la mention « Exonération de la T.V.A. en vertu de l'article 92-I-6° du C.G.I ».

3) Les autocars, les camions et les biens d'équipement y afférents acquis par les entreprises de transport international routier.

Cette exonération s'applique dans les conditions prévues au 6° de l'article 92-I du C.G.I, tel que modifié par la Loi de finances pour l'année budgétaire 2011.

Pour bénéficier de l'exonération de la TVA prévue à l'article 92 (I- 7°) du C.G.I, les personnes éligibles à l'exonération doivent, conformément aux dispositions de l'article 5 du décret précité, adresser au service local des impôts dont elles dépendent, une attestation ou toute autre pièce justifiant l'exercice de l'activité de transport international routier délivrée par les autorités compétentes ainsi qu'une demande formulée sur ou d'après un imprimé établi par l'administration.

Les intéressés doivent fournir à l'appui de cette demande :

- Un état descriptif établi en triple exemplaire qui précise les nom, raison sociale ou dénomination, adresse des fournisseurs et la nature des biens destinés à être achetés sur le marché intérieur, en exonération de la taxe, 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 fiscale des fournisseurs, le taux et le montant de la taxe dont l'exonération est demandée;

- Les factures proforma ou devis en triple exemplaire indiquant la valeur hors taxe des biens d'équipement acquis ainsi que le montant de la taxe dont l'exonération est demandée.

Au vu de cette demande, le service local des impôts établit, par fournisseur, une attestation d'achat en exonération de la taxe sur la valeur ajoutée en triple exemplaire. Un exemplaire de l'attestation est conservé par l'acquéreur qui remet un exemplaire à son fournisseur. Le troisième exemplaire est envoyé à l'inspecteur qui gère le dossier du fournisseur.

Les factures et tous documents se rapportant aux ventes réalisées sous le bénéfice de l'exonération à l'intérieur doivent être revêtus d'un cachet portant la mention « Vente en exonération de la TVA en vertu de l'article 92- I-7° du C.G.I.»

4) Les biens d'équipement destinés à l'enseignement privé ou à la formation professionnelle.

L'article 92-I-8° du C.G.I. exonère à compter du 1er juillet 1997, les biens d'équipement destinés à l'enseignement privé ou à la formation professionnelle, à inscrire dans un compte d'immobilisation, acquis localement par les établissements privés d'enseignement ou de formation professionnelle.

A compter du 1er janvier 2007, lesdits biens sont exonérés pendant une durée de 24 mois à compter du début d'activité.

Sont exclus du bénéfice de ces exonérations, les véhicules automobiles autres que ceux réservés au transport scolaire collectif et aménagés spécialement à cet effet.

Pour bénéficier de cette exonération, les personnes éligibles doivent adresser au service local des impôts dont elles dépendent, une demande formulée sur ou d'après un imprimé fourni par l'administration, conformément aux dispositions de l'article 6 du décret précité.

Les intéressés doivent fournir à l'appui de cette demande :

- Un état descriptif établi en triple exemplaire qui précise les nom, raison sociale ou dénomination, adresse des fournisseurs et la nature des biens destinés à être achetés sur le marché intérieur en exonération de la taxe, leur valeur en dirhams ainsi que l'intitulé du compte où ils seront inscrits en comptabilité.

Cet état doit comporter en outre pour les achats à l'intérieur, le numéro d'identification fiscale des fournisseurs, le montant total hors taxe,le taux de TVA ainsi que le montant de la taxe dont l'exonération est sollicitée;

➢ Les factures proforma ou devis des biens d'équipement acquis en triple exemplaire indiquant la valeur hors taxe ainsi que le montant de la taxe dont l'exonération est sollicitée.

Au vu de cette demande, le service local des impôts établit, par fournisseur, une attestation d'achat en exonération de la TVA en triple exemplaire.

Un exemplaire de l'attestation et de la liste des biens est conservé par l'acquéreur qui remet un exemplaire à son fournisseur. Le troisième exemplaire est envoyé à l'inspecteur qui gère le dossier du fournisseur.

Les factures et tous documents se rapportant aux ventes réalisées sous le bénéfice de l'exonération à l'intérieur doivent être revêtus d'un cachet portant la mention « vente en exonération de la TVA en vertu de l'article 92-I-8° du C.G.I. »

Par ailleurs, il y a lieu de préciser que dans le cas où des personnes physiques ou morales se livrent à elles mêmes la construction des ouvrages précités, elles doivent observer les conditions développées ci haut concernant les livraisons à soi mêmes des biens d'investissement pour pouvoir bénéficier du remboursement de la TVA ayant grevé lesdites constructions.

5) Les biens d'équipement, outillages et matériels acquis par les diplômés de la formation professionnelle pendant une durée de 24 mois à compter du début d'activité.

Cette exonération s'applique dans les conditions prévues au 6° de l'article 92-I du C.G.I, tel que modifié par la Loi de finances pour l'année budgétaire 2011.

Pour bénéficier de cette exonération, prévue à l'article 92-I-9° du CGI, les intéressés doivent, se conformer aux mêmes formalités pour l'achat en exonération des biens d'investissement prévues à l'article 4-I-A du décret précité.

6) Les matériels éducatifs, scientifiques ou culturels importés en franchise des droits et taxes

Dans le cadre des accords de l'UNESCO auxquels le Royaume du Maroc a adhéré, promulgués par les dahirs n° 1.60.201 et 1.60.202 du 14 Joumada I 1383 (3 Octobre 1963), les matériels éducatifs, scientifiques ou culturels bénéficient d'une franchise des droits et taxes applicables à l'importation et accordée aux importations réalisées directement par l'établissement utilisateur, ainsi qu'aux importations effectuées par l'entremise de tiers.

Pour bénéficier de cette exonération prévue au 10° du I de l'article 92 du C.G.I, les établissements destinataires du matériel éducatif, scientifique ou culturel, bénéficiant de la franchise des droits et taxes à l'importation, doivent conformément à l'article 7 du décret précité, adresser au service local des impôts dont ils dépendent, une demande établie sur un imprimé fourni par l'administration, accompagnée :

- de l'autorisation d'importation dudit matériel en franchise des droits et taxes dûment visée par l'Administration des Douanes et Impôts Indirects ;
- d'une facture proforma établie par le commerçant importateur dudit matériel.

Au vu de cette demande, le service local des impôts établit, au nom de l'établissement acquéreur, une attestation d'achat en exonération en triple exemplaire dont l'un est conservé par le service, les deux autres sont remis à l'acquéreur qui remet un exemplaire à son fournisseur qui le conserve à l'appui de sa comptabilité.

Les factures et tous documents se rapportant aux ventes réalisées sous le bénéfice de l'exonération précitée, doivent être revêtus de la mention « vente en exonération de la TVA en vertu de l'article 92-I-10° du C.G.I. ».

7) Les biens d'équipement, matériels et outillages acquis par les associations à but non lucratif s'occupant des personnes handicapées, destinés à être utilisés par lesdites associations dans le cadre de leur objet statutaire.

Pour bénéficier de l'exonération de la TVA, prévue à l'article 92 (I-12°) du C.G.I, les associations éligibles à l'exonération doivent conformément à l'article 8 du décret précité, adresser une demande au service local des impôts dont elles dépendent.

A l'appui de cette demande, lesdites associations doivent fournir :

- une copie conforme des statuts de l'association ;
- les factures proforma ou devis des biens d'équipement acquis, en triple exemplaire, indiquant la valeur en hors taxe ainsi que le montant de la taxe y afférent ;
- un état descriptif établi en triple exemplaire qui précise le nom, raison sociale ou dénomination, adresse des fournisseurs et la nature des biens destinés à être achetés sur le marché intérieur ou importés en exonération et être utilisés dans le cadre de l'objet statutaire de l'association.

Cet état doit comporter en outre le numéro d'identification fiscale des fournisseurs, la valeur des biens hors taxe ainsi que le montant de la taxe dont l'exonération est sollicitée ;

Au vu de cette demande, l'administration établit, par fournisseur, une attestation d'achat en exonération en triple exemplaire. Un exemplaire de l'attestation et de la liste des biens est conservé par l'association bénéficiaire qui remet un exemplaire à son fournisseur. Le troisième exemplaire est envoyé à l'inspecteur qui gère le dossier du fournisseur.

Une copie de l'attestation est remise à l'inspecteur dont dépend le siège de l'association bénéficiaire. Un dossier fiscal doit être tenu au nom de ladite association.

Les factures et tous documents se rapportant aux ventes réalisées sous le bénéfice de l'exonération prévue ci-dessus, doivent être revêtus d'un cachet portant la mention «vente en exonération de la TVA - article 92 (I –12°) du code général des impôts.»

En application des dispositions de l'article 8-II du décret précité. Ces formalités sont également applicables à certaines associations et institutions ci – après :

a)- biens, matériels et marchandises acquis par l'Université Al Akhawayn d'Ifrane instituée par le dahir portant loi n°1-93-227(art 92-I -11°) du CGI ;

b)- biens d'équipement, matériels et outillages acquis par le «Croissant rouge marocain», destinés à être utilisés par lui dans le cadre de son objet statutaire (art 92-I- 13°) du CGI ;

c)- biens, matériels, marchandises et services acquis ainsi que les services effectués par la Fondation Mohamed VI de promotion des œuvres sociales de l'éducation formation conformément aux missions qui lui sont dévolues par la loi n° 73.00 (art 92-I -14°) du CGI ;

d)- biens, matériels et marchandises acquis nécessaires à l'accomplissement de sa mission, effectuées par la Fondation Hassan II pour la lutte contre le cancer créée par le dahir portant loi n° 1-77-335 (art 92-I- 15°) du CGI ;

e)- biens, matériels et marchandises acquis par la Ligue Nationale de Lutte contre les Maladies Cardio-vasculaires dans le cadre de sa mission prévue par le dahir portant loi n° 1-77-334 (art 92-I -16°) du CGI ;

f)- biens d'équipement, matériels et outillages acquis par :

- la Fondation Cheikh Zaïd Ibn Soltan créée par le dahir portant loi n° 1-93- 228, dans le cadre des missions qui lui sont dévolues(art 92-I -17°) du CGI ;
- la Fondation Cheikh khalifa Ibn Zaïd instituée par la loi n° 12-07, dans le cadre des missions qui lui sont dévolues(art 92-I- 17°) du CGI ;

g)- biens, matériels et marchandises acquis par la Banque Islamique de Développement conformément au dahir n°1-77-4 (art 92-I -24°) du CGI ;

h)- biens mobiliers ou immobiliers acquis par l'Agence Baït Mal Al Qods Acharif en application du dahir n° 1-99-330 du 11 safar 1421 (15 mai 2000) (art 92-I- 25°) du CGI ;

i)- actes, activités ou opérations réalisées par la société dénommée «Agence spéciale Tanger méditerranée» créée par le décret-loi n° 2-02-644. (art 92-I -37°) du CGI ;

8) Dons

Il s'agit de :

a)- biens, marchandises, travaux et prestations de services destinés à être livrés à titre de don par les personnes physiques ou morales marocaines ou étrangères, à l'Etat, aux collectivités locales, aux établissements publics et aux associations reconnues d'utilité publique s'occupant des conditions sociales et sanitaires des personnes handicapées ou en situation précaire (Art. 92-I-20°) ;

b)- biens, marchandises, travaux et prestations de services destinés à être livrés à titre de don , dans le cadre de la coopération internationale à l'Etat, aux collectivités locales, aux établissements publics et aux associations reconnues d'utilité publique, par les gouvernements étrangers ou par les organisations internationales(Art. 92-I-21°) ;

c)- biens, marchandises, travaux et prestations de services destinés à être livrés à titre de don aux gouvernements étrangers, par le gouvernement du Royaume du Maroc(Art. 92-I-22°) ;

d)- biens, marchandises, travaux et prestations de services financés par des dons de l'Union Européenne (Art. 92-I-23°).

Pour l'application de l'exonération de la TVA prévue par l'article 92 (I-20°,21°,22° et 23°) du C.G.I, et conformément à l'article 9 du décret susvisé, le donateur doit adresser, au service local des impôts, une demande d'achat en exonération de taxe, revêtue du visa de l'organisme bénéficiaire du don et indiquant le nom du fournisseur, son numéro d'identification fiscale, la nature du bien, de la marchandise, des travaux ou des prestations de services destinés à être livrés à titre de don et leur prix hors taxe sur la valeur ajoutée.

Au cas où le donateur est établi à l'étranger, il est admis que la demande d'exonération soit déposée, par le bénéficiaire du don, accompagnée d'une attestation de donation ou tout document en tenant lieu dûment signé par le donateur.

Au vu de cette demande, le service visé à l'alinéa précédent établit au nom du fournisseur, une attestation d'achat en exonération en double exemplaire, dont l'un est remis au fournisseur qui le conserve à l'appui de sa comptabilité.

Les factures et tous documents se rapportant aux ventes réalisées sous le bénéfice de l'exonération prévue ci-dessus doivent être revêtus d'un cachet portant la mention « vente en exonération de la TVA, selon le cas, article 92 (I-20°), article 92 (I-21°), article 92(I-22°) et article 92 (I-23°) du code général des impôts ».

9) Logements sociaux

Afin d'encourager les opérations de construction de logements sociaux et d'améliorer le pouvoir d'achat des catégories moyennes ou à faible revenu pour lesquelles ledit logement est destiné, la loi de finances pour l'année budgétaire 2010 a introduit une nouvelle définition du logement social et des mesures incitatives au profit, à la fois :

- ✓ des acquéreurs du logement social ;
- ✓ et des promoteurs immobiliers.

Cette exonération est accordée dans les conditions prévues par l'article 93 du C.G.I et qui sont citées ci-dessous.

9-1- Conditions d'exonération du logement social

a) Définition du logement social

*** Rappel**

Antérieurement au 1er janvier 2010, étaient exonérées de la TVA avec droit à déduction, les constructions de locaux à usage exclusif d'habitation dont la superficie couverte et la valeur immobilière totale, par unité de logement, n'excédaient pas, respectivement, 100 m^2 et 200.000 dirhams, TVA comprise, tel que cela résultait des anciennes dispositions de l'article 92 (I- 28°) du C.G.I.

En outre, lorsque le logement édifié dans les conditions précitées fait l'objet de cession, le prix de la première vente ne doit pas excéder deux cent mille (200.000) dirhams hors taxe.

Conformément aux dispositions de l'article 93 du CGI, la superficie du logement social bénéficiant de l'exonération en vertu de l'article 92 précité, s'entend des superficies brutes comprenant outre les murs et les pièces principales, les annexes suivantes : cuisine, salle de bain ou cabinet de toilettes, clôtures et dépendances (cave, garage, buanderie) que celles- ci soient ou non comprises dans la construction principale.

Lorsqu'il s'agit d'immeubles collectifs, les parties communes sont estimées au minimum à 10 % de la superficie de la partie privative à laquelle elles s'ajoutent, conformément au texte sur l'urbanisme.

Cette exonération était accordée sous forme de remboursement, dans les conditions précitées et selon des modalités fixées par les dispositions des articles 10 et 25 du décret pris pour l'application de la TVA.

*** Nouvelle définition du logement social**

Conformément aux dispositions de l'article 92- I-28° du CGI, sont exonérées les opérations de cession de logements sociaux à usage d'habitation principale dont la superficie couverte est comprise entre cinquante (50) et cent (100) m2 et le prix de vente n'excède pas deux cent cinquante mille (250.000) dirhams hors taxe en vertu des dispositions de l'article 92-I-28° du CGI tel que modifié et complété par L'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010. Cette exonération profite directement aux acquéreurs.

b) Avantage accordé aux acquéreurs

Pour cerner cette opération et cibler les personnes bénéficiaires de l'exonération, la loi de finances pour l'année budgétaire 2010 a prévu le versement, par l'Etat, au bénéfice des acquéreurs,d'une partie du prix de vente égale au montant de la T.V.A. grevant l'acquisition du logement social.

9-2-Modalités d'octroi de l'avantage

Le bénéfice de l'avantage prévu à l'article 93-I du C.G.I. est accordé dans les conditions suivantes :

a) Le logement social doit être acquis auprès d'un promoteur immobilier, personne physique ou personne morale, ayant conclu une convention avec l'Etat, dans les conditions prévues à l'article 247- XVI du code précité ;

b) Le compromis de vente et le contrat de vente définitif doivent être passés par acte notarié.

A ce sujet, il y a lieu de préciser que dans la mesure où il comporte la condition suspensive de l'octroi du prêt bancaire à l'acquéreur et/ou du versement au notaire du montant de la T.V.A. par le receveur de l'administration fiscale, le compromis de vente susvisé est assujetti au droit fixe de 200 dirhams, prévu à l'article 135 du C.G.I.

c) Le montant de la T.V.A. est versé par le receveur de l'administration fiscale au notaire au vu d'un ordre de paiement, sous forme d'une partie du prix égale au montant de la TVA, indiqué dans le compromis de vente ;

d) Le contrat de vente définitif doit faire apparaître le prix de vente et le montant de la T.V.A. correspondant, ainsi que l'engagement de l'acquéreur à :

- ✓ affecter le logement social à son habitation principale pendant une durée de quatre (4) ans à compter de la date de conclusion du contrat d'acquisition définitif.

A cet effet, l'acquéreur est tenu de fournir au promoteur immobilier concerné, une attestation délivrée par l'administration fiscale, justifiant qu'il n'est pas assujetti à l'impôt sur le revenu au titre des revenus fonciers, à la taxe d'habitation et à la taxe des services communaux assise sur les immeubles soumis à la taxe d'habitation ;

- ✓ consentir au profit de l'Etat une hypothèque de premier ou, le cas échéant, de deuxième rang en garantie du paiement de la TVA versée par l'Etat, ainsi que la pénalité et les majorations de retard exigibles en vertu de l'article 191-IV du C.G.I., au cas où l'engagement précité n'aurait pas été respecté.

A cet effet, le notaire est tenu de produire au receveur de l'administration fiscale dont dépend son domicile fiscal, les documents suivants :

- une copie du compromis de vente ;
- un engagement de produire au receveur de l'administration fiscale une copie du contrat de vente définitif précité ;
- une attestation bancaire indiquant le relevé de son identité bancaire (R.I.B), lors de la présentation du 1er compromis de vente d'un logement social.

Au vu de ces documents, le receveur de l'administration fiscale procède à :

- l'établissement d'un ordre de paiement, au nom du notaire, du montant de la TVA indiqué dans le compromis de vente ;
- et au virement dudit montant avec envoi d'un état individuel ou collectif comportant le ou les noms des bénéficiaires, ainsi que les montants y afférents.

La mainlevée de l'hypothèque ne peut être délivrée par le receveur de l'administration fiscale qu'après production par l'intéressé des documents justifiant que le logement social a été affecté à son habitation principale, pendant une durée de quatre (4) ans. Ces documents sont :

- une demande de mainlevée de l'hypothèque ;
- une copie du contrat d'acquisition ;
- une copie certifiée conforme de la carte nationale d'identité (C.N.I.) comportant l'adresse de résidence de l'intéressé au logement objet de l'hypothèque ou un certificat de résidence précisant la durée d'habitation effective à ladite adresse.

Il est précisé que, dans le cas où l'adresse indiquée sur la C.N.I. ne correspond pas à celle du lieu de situation du logement, les quittances d'eau et d'électricité peuvent être prises en considération ;

- des copies des quittances de paiement de la taxe de services communaux ;

e) Le notaire est tenu d'établir le contrat définitif dans un délai de trente (30) jours maximum à partir de la date du virement du montant prévu au paragraphe c) ci-dessus et de présenter ledit contrat à l'enregistrement dans le délai légal.

Cependant, en vue d'accélérer le processus de réalisation des contrats de vente des logements sociaux, il est admis que le notaire pourra conclure le contrat définitif antérieurement à la perception du montant de la TVA avancée par le Trésor au profit des acquéreurs desdits logements et ce, après remise des documents cités au d) ci-dessus au receveur de l'administration fiscale.

Au cas où la vente n'a pas abouti, le notaire est tenu d'adresser au receveur de l'administration fiscale une lettre recommandée avec accusé de réception ou la remettre en main propre contre récépissé, l'informant de la non réalisation de la vente, accompagnée du chèque de restitution du montant de la TVA.

Au vu de cette lettre, le receveur de l'administration fiscale procède à l'encaissement du chèque sur la base d'un titre d'annulation de l'opération.

10) Constructions de cités, résidences ou campus universitaires

Sont exonérés de la TVA, les travaux de constructions de cités, résidences et campus universitaires réalisés par les promoteurs immobiliers pendant une période maximum de trois (3) ans courant à compter de la date de l'autorisation de

construire des ouvrages constitués d'au moins cinquante (50) chambres, dont la capacité d'hébergement est au maximum de deux (2) lits par chambre, dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, assortie d'un cahier des charges ;

Pour bénéficier de l'exonération de la TVA prévue à l'article 92-I-29° du C.G.I, et en application de l'article 11 du décret pris pour l'application de la TVA, les personnes qui procèdent à la construction de cités, résidences ou campus universitaires doivent adresser, au service local des impôts dont elles relèvent, une demande d'exonération formulée sur ou d'après un imprimé établi par l'Administration fiscale.

Cette demande doit être accompagnée des documents ci-après :

- une copie certifiée conforme de l'autorisation de construire et du plan de construction ;
- une copie de la convention signée entre le promoteur immobilier et le ministère chargé de l'enseignement supérieur ;
- une copie du marché des travaux justifiant le montant global ainsi que le montant de la TVA demandée en exonération.

Au vu de cette demande, le service local des Impôts établit une attestation d'exonération en triple exemplaire dont l'un est conservé par le service, les deux autres sont remis à l'acquéreur qui remet un exemplaire à l'entrepreneur de travaux adjudicataire du marché de construction des ouvrages précités.

Toutefois, au cas où des personnes physiques ou morales se livrent à elles mêmes la construction desdits ouvrages et en vue de bénéficier du remboursement de la TVA ayant grevé les intrants, les intéressés doivent remplir les mêmes formalités développées ci haut concernant la livraison à soi même des biens d'investissement.

11) Restauration des monuments historiques classés et des équipements de base d'utilité publique

Les personnes physiques et morales bénéficiant de l'exonération au titre des opérations de restauration de monuments historiques classés et des équipements de base d'utilité publique prévues à l'article 92-I-32° du C.G.I, doivent adresser au service local des impôts compétent une demande en restitution de la taxe payée sur les achats des matériels, travaux ou services acquis auprès d'assujettis à la TVA accompagnée des factures d'achat correspondantes, établies en leur nom, en application des dispositions de l'article 12 du décret précité.

Cette demande doit être formulée sur ou d'après un imprimé établi par l'Administration fiscale.

Au vu de cette demande et des factures d'achat présentées, le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet, établit un ordre de restitution du montant de la taxe payée.

12) Opérations de vente, de réparation et de transformation portant sur les bâtiments de mer

Conformément aux dispositions l'article 92-I-33° et 34° du C.G.I. les opérations de ventes, de réparation et de transformation portant sur les bâtiments de mer ainsi que les ventes aux compagnies de navigation, aux pêcheurs professionnels et aux armateurs à la pêche, des produits destinés à être incorporés dans lesdits bâtiments, sont exonérées de la TVA

a) Vente de bâtiments de mer

Par bâtiment de mer, on doit entendre les navires, bâtiments, bateaux et embarcations capables, par leurs propres moyens, de tenir la mer comme moyen de transport et effectuant une navigation principalement maritime.

- Bénéficient de l'exonération :
  - les navires destinés à la navigation maritime pour le transport de voyageurs ou de marchandises sur des lignes de navigation nationales ou internationales ;
  - les remorques, les bateaux pilotes et les bateaux sauveteurs ;
  - les navires destinés à la navigation maritime et utilisés par les pêcheurs professionnels ;
  - les bâtiments de la marine nationale et les vedettes garde-pêche;
  - les bâtiments des flottilles civiles de l'Etat (Douane, police maritime.) ;
  - les bateaux affectés au ravitaillement des phares et les navires câbliers ;
  - les bateaux utilisés par les entreprises qui organisent des excursions touristiques en mer ;
  - les canots et chaloupes des bâtiments de mer.
- sont exclus du bénéfice de l'exonération :
  - les bâtiments utilisés par les ostréiculteurs (éleveurs d'huîtres) et les mytiliculteurs (éleveurs de moules) dans le cadre de leur profession ;
  - les hydroglisseurs, les pédalos, les canots pneumatiques et les embarcations sportives propulsées à la rame ou à la pagaie ;
  - les bateaux de sport et de plaisance ....

b) Opérations autres que la vente desdits bâtiments

L'exonération s'applique également aux travaux de réparation et de transformation de ces mêmes bâtiments, que ces opérations soient réalisées par les chantiers navals en qualité d'entrepreneurs principaux ou de sous-traitants.

Entrent dans ce cadre, outre les travaux concernant les oeuvres vives, les travaux d'électrification, de menuiserie, de calorifugeage, de peinture, de décoration, le détartrage des chaudières, le piquage de la coque, la soudure des parties détériorées, etc.

c) Produits incorporés dans les bâtiments de mer

Il s'agit des produits incorporés dans les navires et formant le corps même du bâtiment (objets de gréement et d'armement, boiseries, revêtements divers, instruments de bord...) mais aussi les produits dont l'utilisation est nécessaire sur lesdits bâtiments (équipement et outillage de bord ...).

Lesdits produits, doivent être livrés aux compagnies de navigation, pêcheurs professionnels et aux armateurs à la pêche, soit directement par les fabricants soit par l'intermédiaire de négociants.

d) Opérations exclues

L'exclusion du bénéfice de l'exonération frappe les opérations ayant tout autre objet que la construction, la transformation et la réparation des bâtiments de mer.

Il en est ainsi notamment :

- de la réparation et de la transformation des bateaux ne répondant pas à la définition de l'article 92-I-33° du CGI;
- du remorquage par un tiers au bassin de radoub (bassin destiné aux réparations de coques de navires) du bateau à réparer ;
- de la location du bassin de radoub pour la réparation, moyennant paiement d'une redevance ;
- des services divers, rendus à l'utilisateur de la forme de radoub ;
- de la location de mahonnes permettant d'opérer sur la partie extérieure de la coque, de pontons indispensables au débarquement de grosses pièces et de tout matériel destiné à des armateurs et des chantiers navals qui l'utilisent dans le port ou dans les eaux territoriales ;
- des travaux d'études et des travaux effectués en régie pour le compte des chantiers et des armateurs ;
- des fournitures de main d'œuvre, quelle que soit la qualité de l'entreprise qui la fournit.

e) Conditions d'exonération

Pour bénéficier des exonérations de la TVA prévues à l'article 92-I (33° et 34°) du C.G.I, le bénéficiaire doit adresser au service local des impôts dont il relève, une demande d'exonération formulée sur ou d'après un imprimé établi par l'Administration conformément aux formalités prévues par l'article 13 du décret précité.

Cette demande doit être accompagnée d'une facture proforma établie par le fournisseur indiquant la nature des marchandises ou de la prestation fournie ainsi que le nom et le numéro de matricule du navire auquel elles sont destinées. Cette facture proforma doit être visée par le quartier maritime dont dépend le pêcheur ou l'armateur propriétaire du navire.

Au vu de cette demande, le service local des impôts établit une attestation d'achat en exonération en triple exemplaire dont l'un est conservé par le service, les deux autres sont remis à l'acquéreur qui remet un exemplaire à son fournisseur qui le réserve à l'appui de sa comptabilité.

Les factures et tous documents se rapportant aux ventes sous le bénéfice des exonérations prévus ci-dessus doivent être revêtus d'un cachet portant la mention « vente en exonération de la TVA article 92-I (33° et 34°) du Code Général des Impôts. »

13) Opérations de transport international

Par transport international, il convient d'entendre les transports en provenance ou à destination de l'étranger quel que soit le point d'embarquement initial et celui du débarquement final.

L'exonération porte sur la totalité de l'opération de transport international y compris la partie afférente au parcours effectué sur le territoire marocain et quel que soit le sens du trajet. Cette exonération bénéficie, aussi bien au transport de voyageurs qu'à celui des marchandises ou objets, qu'il soit effectué par voie terrestre, aérienne ou maritime.

a- Transport de voyageurs

Le transport international de voyageurs se caractérise par le fait qu'un contrat unique de transport international n'entraîne pas toujours l'utilisation d'un même vol et d'un même trajet.

Le critère essentiel qui permet de qualifier de transport international une opération comportant l'utilisation de plusieurs trajets ou vols dont un ou plusieurs à l'intérieur du territoire, assurés par une même compagnie ou par différentes compagnies, doit être recherché dans la notion de contrat unique de transport.

Cette notion fondamentale de contrat international permet de régler les cas suivants :

- <u>billet unique et trajet ou vol unique</u> : c'est le cas le plus simple et l'exonération est acquise dès le moment où le point de départ ou celui d'arrivée se situe hors du Maroc ;

- <u>contrat unique et pluralité de vols ou de trajets</u> : dans le cas où un seul contrat de transport international a été conclu avec le client, que ce contrat ait donné lieu à la délivrance d'un seul billet ou de plusieurs billets, l'exonération est acquise même si un ou plusieurs vols ou trajets sont effectués à l'intérieur du Maroc. Ainsi, à titre d'exemple, le contrat portant sur un trajet fractionné Agadir-Casablanca, Casablanca-Tanger et Tanger-Paris, est considéré comme un contrat unique de transport international.

Toutefois, doit être considéré comme n'ayant pas le caractère international et par conséquent soumis à la T.V.A., un contrat de transport conclu avec un client quelle que soit sa nationalité et quel que soit le pays d'émission du billet, lorsqu'il s'agit d'un vol ou d'un trajet dont le point de départ et d'arrivée sont situés au Maroc.

b- Transport de marchandises

Les mêmes principes énumérés ci-dessus en matière de transport de voyageurs sont applicables au transport de marchandises, qu'il soit terrestre, maritime ou aérien.

13-1- Prestations de services liées au transport international

Cette exonération concerne notamment :

- les prestations de services utilisées pour les besoins du transport international maritime, aérien et terrestre ;
- les opérations particulières portant sur :
  - les prestations de services effectuées par les agents consignataires, mandataires, courtiers, etc ;
  - les commissions sur les ventes de billets perçues par les agences de voyages et par les intermédiaires au titre de la vente des billets des compagnies aériennes de transport international.

Il est précisé que les prestations de services énumérées ci-après sont données à titre indicatif.

a) Prestations de services liées au transport international maritime

✓ **Prestations de services pour les besoins des navires**

Il s'agit notamment des opérations de :

- pilotage de navire ;
- remorquage y compris « l'attente » ou le « déplacement du remorqueur»;
- amarrage, démarrage ;
- utilisation des installations portuaires (quais, matériels de manutention) ;
- entretien, réparation, maintenance du navire, du matériel de bord (désinfection, dératisation, nettoyage…) ;
- gardiennage et services de prévention et de lutte contre l'incendie ;
- visites de sécurité et de classification, examens de carènes, expertises techniques ;
- expertises ayant trait à l'évaluation des dommages subis par les navires ;
- opérations d'affrètement, de location des navires.

✓ **Prestations de services liées à la cargaison**

Il s'agit notamment des prestations suivantes :

- chargement et déchargement du bateau ;
- manutention de la marchandise accessoire au chargement et au

déchargement du bateau effectuée dans l'enceinte portuaire ;

- arrimage, cargaison, marquage, mesurage, expertise… ;
- remplissage, dépotage, empotage conteneurs ;
- location du matériel pour le chargement et le déchargement du bateau ;
- location de contenants et de matériels de protection de la marchandise pour une utilisation à quai ou à bord ; (conteneurs, cadres, caisses, palettes, bâches) ;
- stationnement des wagons de marchandises sur les voies du quai ;
- gardiennage de la marchandise à bord du bateau ou pendant la durée d'attente de la marchandise dans le port ;
- magasinage de la marchandise à exporter (frais d'utilisation d'entrepôts, de magasins, de hangars, de silos, de chambres froides, etc. y compris les frais de manutention afférents au magasinage) ;
- embarquement et débarquement des passagers et de leurs bagages ;
- location de matériels d'équipement nécessaires aux opérations d'embarquement ou de débarquement des passagers et de leurs bagages (passerelles, chariots de manutention, etc.) ;
- usage des gares maritimes ;
- opérations d'assistance aux passagers.

✓ **Opérations exclues**

Sont soumises à la T.V.A, les prestations de services réalisées pour les besoins des bateaux de plaisance, de sport ou des bateaux effectuant de la navigation intérieure ayant pour point de départ et point d'arrivée un port marocain.

b) Prestations de services liées au transport international aérien

✓ **Prestations portant sur les aéronefs**

Ces prestations concernent notamment :

- l'atterrissage, le stationnement et le décollage ;
- l'usage des dispositifs d'éclairage ;
- l'usage des installations aménagées pour la réception des passagers et des marchandises ;
- l'usage des installations destinées à l'avitaillement des aéronefs ;
- l'usage des dispositifs d'assistance à la navigation aérienne ;
- l'usage des moyens mécaniques, électriques ou pneumatiques pour la mise en route des moteurs des aéronefs ;
- le transport de l'équipage sur l'aire des aéroports ;
- les opérations de nettoyage, d'entretien, de réparation et de

maintenance des aéronefs, du matériel et des équipements de bord ;

- le gardiennage et le service de prévention et de lutte contre l'incendie ;
- les visites de sécurité et les expertises techniques ;
- l'expertise ayant trait à l'évaluation des dommages subis par les aéronefs ;
- les opérations d'affrètement et de location d'aéronefs.

✓ **Prestations liées à la cargaison**

Il s'agit notamment des prestations suivantes :

- embarquement et débarquement des passagers et leurs bagages ;
- chargement et déchargement des aéronefs ;
- opérations d'assistance aux passagers (notamment le transport des passagers de l'aérogare à l'aéronef, opérations relatives à l'enregistrement des passagers et de leurs bagages) ;
- opérations de trafic (diverses opérations d'ordre administratif inhérentes au trafic aérien établissement du devis de poids, tenue du carnet de bord de l'appareil, comptage du fret notamment) ;
- location de contenants et de matériels de protection de marchandises ;
- gardiennage et magasinage de marchandises ;
- expertise ayant trait à l'évaluation des dommages subis, par les passagers et les marchandises.

➢ **Opérations exclues**

Les prestations de services réalisées pour les besoins d'aéronefs liant des aérodromes marocains ou pour les besoins d'avions de tourisme, sont soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

c) Prestations de services liées au transport international routier

Il s'agit notamment des opérations suivantes :

- entretien, réparation, maintenance, nettoyage des camions ou des autocars ;
- graissage et vidange ;
- gardiennage et stationnement ;
- conditionnement et magasinage de marchandises ;
- location de matériels utilisés pour les besoins du transport ;
- expertises techniques ;
- expertises ayant trait à l'évaluation des dommages subis en cas d'accidents ;

- services de dépannage, de prévention et de lutte contre l'incendie ;
- services des autoroutes ;
- opérations d'affrètement, de location de camions et d'autocars ;
- mise à disposition du personnel.

d) Opérations accessoires au transport international

✓ **Commissions sur les ventes de billets**

Les billets internationaux vendus par les agences de voyage ou par les intermédiaires donnent généralement lieu à un prélèvement d'une commission sur le prix de vente du billet.

Lesdites commissions, lorsqu'elles sont supportées par les compagnies de transport international, sont exonérées de la TVA.

✓ **Prestations de services effectuées par les mandataires**

Sont exonérés avec droit à déduction, les services rendus par les agents consignataires, commissionnaires, courtiers et autres intermédiaires qui interviennent dans les opérations du transport international.

13-2- Modalités d'application de l'exonération

Pour l'application de l'exonération précitée, les entreprises de transport international doivent, conformément aux dispositions de l'article 14 du décret d'application, délivrer un bon de commande, ou tout document en tenant lieu à leurs prestataires de services.

Ce bon de commande doit comporter, outre l'engagement du transporteur de verser la TVA exigible au cas où les prestations exonérées ne recevraient pas la destination qui justifie leur exonération, les renseignements désignés ci-après :

a) Pour le transport routier :

- les nom, prénom, raison sociale ou dénomination du bénéficiaire ;
- la référence de l'agrément exploité ainsi que le numéro d'immatriculation du véhicule ;
- la nature de la prestation ;
- les nom, prénom, raison sociale ou dénomination du prestataire de service ainsi que son adresse et son numéro d'identification fiscale.

b) pour le transport maritime :

- la raison sociale ou dénomination de la compagnie maritime ;
- les nom, numéro de matricule, nationalité du bâtiment de mer ainsi que toutes autres indications nécessaires à l'identification du navire ;
- la nature de la prestation ;
- les nom, prénom, raison sociale, dénomination du prestataire de services ainsi que son adresse et son numéro d'identification fiscale.

c) pour le transport aérien :

- la raison sociale ou dénomination commerciale et la nationalité de la compagnie aérienne ;
- toutes indications nécessaires à l'identification de l'aéronef;
- la nature de la prestation ;
- les nom, prénom, raison sociale ou dénomination du prestataire de services ainsi que son adresse et son numéro d'identification fiscale.

Au vu de ce bon de commande, le prestataire de service est autorisé à effectuer ladite prestation en exonération de la T.V.A. et doit le conserver à l'appui de sa comptabilité.

Les factures et tous documents se rapportant aux prestations de services réalisées sous le bénéfice de l'exonération prévue ci-dessus doivent être revêtus d'un cachet portant la mention « vente en exonération de la TVA – Article 92-I-35° du C.G.I. »

14) Biens et services nécessaires au tournage de films cinématographiques

Les biens et services nécessaires au tournage de films cinématographiques sont exonérés conformément aux dispositions de l'article 92-I-38° du C.G.I.

Cette exonération s'applique à toute dépense égale ou supérieure à cinq mille (5 000) dirhams et payée sur un compte bancaire en devises convertibles ouvert au nom desdites entreprises ;

L'exonération concerne, à titre indicatif :

- la location de studios de tournage ;
- la location de lieux de tournage relevant des départements publics ou privés ;
- la location de matériel de tournage cinématographique et audiovisuel ;
- la location de matériel roulant (voitures, camions, engins de travaux publics) ;
- les hélicoptères, deltaplanes, avions ;
- la location d'animaux ;
- le transport terrestre, maritime et aérien du matériel de tournage ;
- l'achat ou la location d'accessoires de décors ;
- la fourniture et la confection de textiles pour costumes et décors ;
- la fourniture de produits d'effets spéciaux (poudre, explosifs, gaz butane, produits fumigènes) ;
- l'achat ou la location de matériel de bureautique ;
- l'installation de compteurs et la consommation électrique ;

- la location ou la fourniture de produits de maroquinerie ;
- l'hôtellerie et la restauration.

Conformément aux dispositions de l'article 15 du décret d'application précité, le bénéfice de cette exonération est subordonné à l'obtention d'une autorisation d'achat en exonération valable pour toute la durée du tournage de films.

Les modalités de délivrance de ladite autorisation sont fixées comme suit :

✓ les entreprises étrangères de productions de films audiovisuelles, cinématographiques ou télévisuelles visées à l'article 92-I-38° précité, doivent adresser au service local des impôts de leur choix, une demande d'achat en exonération de la taxe.

Cette demande doit être accompagnée :

- d'une copie certifiée conforme de l'autorisation de tournage ;
- d'une attestation bancaire justifiant l'ouverture d'un compte ouvert en devises convertibles.

Au vu de ces documents, le service local des impôts doit délivrer, dans les quarante-huit (48) heures au maximum qui suivent le dépôt de ladite demande, une autorisation valable pour toute la durée du tournage en vue d'acquérir ou de louer tous les biens et services nécessaires pour la réalisation desdits films.

Cette autorisation doit comporter :
- le nom de la personne physique ou de la société bénéficiaire ;
- le numéro du compte bancaire ouvert en devises ;
- la durée du tournage du film.

✓ Les fournisseurs desdits biens et services en exonération, sont tenus :

- de ne se faire payer que par chèque tiré sur le compte bancaire dont le numéro est indiqué sur l'autorisation délivrée à cet effet par le service ;
- d'indiquer sur la copie de la facture de vente d'une part, les références de paiement et d'autre part, le numéro, la date de l'autorisation ainsi que le service local des impôts qui a visé ladite autorisation.

Les factures et tous documents se rapportant aux ventes réalisées en exonération de la taxe, doivent être revêtus d'un cachet portant la mention « vente en exonération de TVA article 92-I-38° du Code Général des Impôts».

15) Biens et marchandises acquis à l'intérieur par les personnes non résidentes (Détaxe)

15-1- Conditions du bénéfice de la détaxe

Conformément aux dispositions de l'article 92-I-39° du C.G.I, sont exonérés les biens et marchandises acquis à l'intérieur par les personnes physiques non résidentes au moment de quitter le territoire marocain et ce, pour tout achat égal ou supérieur à deux mille (2.000) dirhams, taxe sur la valeur ajoutée comprise.

Sont exclus de cette exonération, les produits alimentaires (solides et liquides), les tabacs manufacturés, les médicaments, les pierres précieuses non montées et les armes, ainsi que les moyens de transport à usage privé, leurs biens d'équipement et d'avitaillement et les biens culturels.

Il est précisé à cet égard qu'en date du 17- 07-2008, une convention a été signée entre la D.G.I et deux sociétés chargées de la restitution de la TVA aux personnes non-résidents en visite au Maroc, à savoir :

- Global Blue (ex Global Refund)
- Morroco Tourist Refund du Groupe Fintrax

Aux termes de ladite convention, le bénéfice de cette exonération est subordonné aux conditions suivantes :

a) la vente doit être effectuée au détail et ne pas avoir un caractère commercial. Elle doit être accomplie, le même jour, chez un même vendeur et le montant y afférent doit être d'une contre valeur supérieure ou égale à 2.000 DH, taxe sur la valeur ajoutée comprise.

b) le vendeur doit être un assujetti à la TVA et accepter d'accomplir les formalités de la vente ouvrant droit à la restitution de la TVA. A cet effet, il doit remplir au moment de la vente, « un bordereau de vente à l'exportation » constitué d'une copie originale et de trois exemplaires :

- la copie originale ainsi que deux exemplaires sont remis à l'acheteur;
- un exemplaire est conservé par le vendeur.

Ce bordereau, formulé sur ou d'après un imprimé établi par la société de détaxe, doit être accompagné des factures détaillées des achats effectués revêtues du cachet du vendeur et comporter les renseignements suivants :

- les nom et prénom ou raison sociale du vendeur, son adresse ainsi que son numéro d'identification fiscale ;
- le nom, prénom, nationalité et adresse complète de l'acheteur ;
- le numéro de compte bancaire ouvert au Maroc (RIB) ou à l'étranger ainsi que l'intitulé de la banque ;
- la nature, la quantité et le prix unitaire des biens vendus ;
- le montant des achats (taxe sur la valeur ajoutée comprise) et le taux de la T.V.A. correspondant ;
- le montant de la T.V.A. à restituer (détaxe) ;
- les signatures de l'acheteur et du vendeur.

c) L'acheteur qui veut bénéficier de la restitution de la TVA sur l'acquisition des biens et marchandises à l'intérieur, doit être une personne physique non résidente en court séjour au Maroc. Il doit présenter lui-même les marchandises, la copie originale du bordereau ainsi que les deux exemplaires remis par le vendeur accompagnés des factures à la douane au moment de quitter le territoire marocain et ce, avant l'expiration du troisième mois qui suit la date de l'achat.

d) Le bureau de la douane appose son visa sur la copie originale du bordereau ainsi que les deux exemplaires précités après vérification des renseignements figurant sur lesdits documents et des marchandises transportées dans les bagages de l'acheteur.

e) Lorsque les formalités citées ci-dessus sont remplies, la société de détaxe procède à la restitution de la TVA, conformément aux indications bancaires figurant sur le bordereau.

15-2- Modalités de restitution de la TVA :

Les sociétés conventionnées, à cet effet, doivent :

- vérifier que le bordereau est dûment daté, cacheté et signé par les services de la Douane ;
- dans le cas d'un remboursement en espèces aux points de sortie, vérifier que le touriste va quitter le Maroc le même jour, notamment par la présentation du titre de voyage ;
- s'assurer que le bordereau présenté pour une restitution de TVA appartient au touriste, en vérifiant son passeport pour confirmation d'identité.

Si le bordereau n'appartient pas à la personne qui se présente au point de sortie demandant la restitution de TVA, la société doit vérifier que la personne qui présente les documents a en sa possession le passeport original du touriste auquel le bordereau a été remis. Le remboursement de TVA, dans ce cas, devra se faire hors espèces ;

- vérifier que le bordereau :
    - est un exemplaire original signé par le détaillant ;
    - ne comporte ni rature ni surcharge ;
    - indique de façon apparente et dans un espace distinct, le montant de la TVA et le montant du remboursement ;
    - contient l'identifiant fiscal du détaillant, son adresse, la désignation des marchandises, leurs quantités ainsi que leurs valeurs ;
- vérifier la cohérence entre le montant de TVA et le montant des ventes en magasins, ainsi que le montant du remboursement en dirhams après déduction de la commission de la société.

La société procède ensuite au remboursement du montant de la TVA en fonction du choix du touriste, comme suit :

- remboursement en espèces en garantissant une permanence dans les principaux points de sortie du Maroc (aéroport, port, etc) ;
- remboursement par chèque bancaire ;
- remboursement par carte de crédit : Visas, Mastercard, American express ou toute autre carte agréée.

La Société s'engage à assurer le remboursement dans les principales devises. Dans le cas où le choix du touriste porte sur une devise non disponible, le remboursement doit au moins être assuré en Euro ou en Dollar.

16) Opérations de recherche et d'exploitation des gisements d'hydrocarbures

Conformément aux dispositions de l'article 92-I-40° du C.G.I, sont exonérées de la TVA, les opérations d'acquisition de biens et services nécessaires à l'activité des titulaires d'autorisations de reconnaissance, de permis de recherche ou de concessionnaires d'exploitation, ainsi que leurs contractants et sous contractants, conformément aux dispositions de la loi n° 21-90 relative à la recherche et à l'exploitation des gisements d'hydrocarbures.

Pour bénéficier de cette exonération, les intéressés doivent se conformer aux mêmes formalités réglementaires concernant l'achat en exonération des biens d'investissement, prévues à l'article 4-I-A du décret précité.

Si pour les biens et produits ce formalisme ne pose pas de difficultés particulières, pour les services, le fournisseur étranger doit se conformer aux dispositions prévues à l'article 115 du CGI.

17) Véhicules automobiles à usage de taxi

Afin d'encourager les exploitants de taxi à renouveler leur parc automobile, le législateur a prévu une exonération de TVA des véhicules destinés à être utilisés en tant que Taxi.

Pour bénéficier de l'exonération de la TVA, prévue à l'article 92 I-42° du C.G.I, les personnes éligibles à l'exonération doivent, conformément aux dispositions de l'article 16 du décret précité, adresser une demande au service local des impôts dont elles dépendent.

A l'appui de cette demande, l'intéressé doit fournir :

- un engagement sur ou d'après un imprimé établi par l'administration par lequel il s'engage à affecter exclusivement à usage de taxi, le véhicule objet de sa demande d'exonération ;
- une facture proforma ou devis établi par le fournisseur du véhicule, en triple exemplaire indiquant la valeur hors taxe ainsi que le montant de la taxe y afférente.

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

Les factures et tous documents se rapportant aux ventes réalisées sous le bénéfice de l'exonération précitée doivent être revêtus de la mention « vente en exonération de la TVA, en vertu de l'article 92-I-42° du CGI ».

Les véhicules ayant bénéficié de l'exonération précitée ne doivent pas, pendant un délai de 60 mois suivant celui de leur acquisition, faire l'objet de cession ou recevoir d'autres utilisations que celle pour laquelle ils ont été initialement acquis.

Les personnes ayant acquis en exonération de taxe les véhicules concernés doivent en outre joindre à leurs déclarations fiscales annuelles en matière d'impôt sur le revenu :

- une copie certifiée conforme de la carte grise du véhicule concerné et ce, au titre de chacun des exercices compris dans la période des 60 mois précitée ;

- une copie d'attestation d'assurance afférente audit véhicule.

Cette formalité est applicable aux véhicules neufs acquis par les personnes physiques et destinés exclusivement à être exploités en tant que voiture de location (taxi).

18) Opérations de construction de mosquées

En application des Hautes Instructions de SA MAJESTÉ LE ROI que DIEU L'assiste, contenues dans son discours prononcé le 27 septembre 2008 à l'occasion de la tenue de la session ordinaire du Conseil Supérieur des Oulémas. La loi de finances pour l'année budgétaire 2009 a institué une exonération pour la construction des mosquées.

Ainsi, les opérations de construction des mosquées sont exonérées de la T.V.A avec droit à déduction en vertu des dispositions de l'article 92-I 43° du CGI.

Conformément aux dispositions prévues au IV-D de l'article 7 de la Loi de Finances 2009, ladite exonération, qui revêt la forme d'une restitution, est accordée à hauteur de 50%, du montant total de la taxe supportée au titre de la construction desdites mosquées.

Les modalités d'application de cette restitution sont prévues par les dispositions de l'article 16 bis du décret n° 2- 06 – 574 du 10 hija 1427(31 décembre 2006) pris pour l'application de la TVA tel que complété par le décret n°2-10-268 du 20 kaada 1431(29 octobre 2010).

Aux termes dudit article, les personnes physiques et morales bénéficiant de l'exonération au titre des opérations de construction des mosquées prévues à l'article 92 (I-43°) du C.G.I , doivent adresser au service local des impôts dont elles dépendent une demande en restitution de la taxe payée sur les achats des matériaux de construction, travaux ou services acquis auprès d'assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée, accompagnée d'une autorisation délivrée par le ministère des habous et des affaires islamiques.

Cette demande formulée par écrit doit être accompagnée des documents ci-après :

- copie certifiée conforme de l'autorisation de construire ;
- les originaux des factures d'achat et mémoires des travaux **;**
- et, le cas échéant, copie du marché au titre duquel l'entreprise a été déclarée adjudicataire.

Au vu de cette demande, le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet, établit un ordre de restitution du montant de la taxe acquittée à hauteur de 50% de la valeur globale.

19) Achats effectués par les diplomates

L'article 92-II du C.G.I prévoit que sont exonérés de la taxe sous réserve de la réciprocité, les marchandises, travaux ou prestations qu'acquièrent ou dont bénéficient, auprès d'assujettis à la taxe, les missions diplomatiques ou consulaires et leurs membres accrédités au Maroc, ayant le statut diplomatique.

Ainsi et aux termes des dispositions du paragraphe II de l'article 92 du C.G.I, sont exonérées les missions diplomatiques ou consulaires et leurs membres accrédités au Maroc ayant le statut diplomatique, de même que les organisations internationales et régionales et leurs membres accrédités au Maroc. Cette exonération est accordée sous forme de restitution.

En application des dispositions de l'article 18 du décret d'application, les missions diplomatiques ou consulaires, les organisations internationales et régionales ainsi que leurs membres accrédités au Maroc, ayant le statut diplomatique doivent adresser à la Direction Régionale à Rabat, une demande en restitution de la taxe payée sur leurs achats de marchandises, travaux ou services acquis auprès d'assujettis à la TVA, accompagnée des factures d'achat correspondantes, établies en leur nom.

Cette demande est formulée sur ou d'après un imprimé établi par l'administration.

Au vu de cette demande et des factures d'achat, le ministre chargé des finances ou la personne déléguée par lui à cet effet, établit un ordre de restitution du montant de la taxe payée.

Cette formalité est applicable aux marchandises, travaux ou prestations qu'acquièrent ou dont bénéficient, auprès d'assujettis à la taxe, les missions diplomatiques ou consulaires et leurs membres accrédités au Maroc, ayant le statut diplomatique.

Cette exonération profite également aux organisations internationales et régionales ainsi qu'à leurs membres accrédités au Maroc qui bénéficient du statut diplomatique.

Section IV.- Régime suspensif

A/ Principe

Le régime de la suspension de taxe prévu par l'article 94 du C.G.I n'est pas un régime d'exonération dans la mesure où il a pour objet d'éviter de faire payer la taxe que le bénéficiaire aurait dû normalement régler à l'occasion de ses achats taxables de biens et services. Il vise par le biais de la détaxation au niveau même de l'approvisionnement à encourager certains secteurs de l'économie. Il en découle que

la taxe devient exigible si les conditions ayant motivé le bénéfice du régime suspensif n'ont pas été satisfaites ou cessent de l'être. Dans le même ordre d'idées les opérations faites en suspension de taxe produisent au regard des règles générales de l'application de la T.V.A. les mêmes effets que les opérations imposables notamment en ce qui concerne le droit à déduction chez le fournisseur, et pour ce qui est du calcul du prorata en matière de déduction. (cf. chapitre Déductions).

Le bénéfice dudit régime est limité aux seules entreprises exportatrices des produits et services présentant les garanties nécessaires en matière de transparence et qui sont catégorisées conformément à l'article 19 du décret pris pour l'application de la TVA.

Les achats concernés par le régime suspensif portent sur les marchandises, matières premières, emballages irrécupérables et les services nécessaires à la réalisation de l'exportation ou d'opérations visées ci-dessus.

Bénéficient de l'achat en suspension, tous les biens et services qui sont éligibles au droit à déduction, ce qui exclut du bénéficie de ce régime les matières, produits et services visés à l'article 106 du C.G.I. (exemple : biens, produits, matières et services non utilisés pour les besoins de l'exploitation).

En raison de la spécificité ayant trait à l'application de ce régime selon qu'il s'agisse d'exportation des produits ou d'exportation de services. Il convient de les traiter séparément.

B/ Régime suspensif pour les entreprises exportatrices de produits

Il ressort des dispositions prévues à l'article 94 du C.G.I que les entreprises exportatrices de produits peuvent sur leur demande et dans la limite du montant du chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année écoulée au titre de leurs opérations d'exportation, être autorisées à recevoir en suspension de la TVA à l'intérieur, les marchandises, matières premières, emballages irrécupérables ainsi que les services nécessaires à la réalisation desdites opérations et susceptibles d'ouvrir droit à déduction et au remboursement prévus aux articles 101 à 104 du C.G.I.

C/ Régime suspensif pour les entreprises exportatrices de services

Les entreprises exportatrices de services peuvent sur leur demande et dans la limite du montant du chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année écoulée au titre de leurs opérations d'exportation, être autorisées à recevoir en suspension de la TVA à l'intérieur, les produits et les services nécessaires auxdites opérations et susceptibles d'ouvrir droit à déduction et au remboursement prévus aux articles 101 à 104 du CGI.

Bénéficient de ce régime, les entreprises catégorisées qui remplissent les conditions prévues par l'article 19 du décret pris pour l'application de la TVA.

Par ailleurs, ces dernières doivent déposer auprès de service local des impôts dont elles dépendent une demande accompagnée des pièces justifiant l'exportation effective de service à savoir :

- ✓ copie certifiée conforme du contrat ;
- ✓ copie certifiée conforme de l'engagement d'exportation ;
- ✓ copies des factures de vente.

Il est à noter que la délivrance de l'attestation de l'achat en suspension est effectuée dans les mêmes conditions précitées.

D/ Modalités d'application

Les entreprises catégorisées visées à l'article 94 (I et II) du C.G.I qui désirent effectuer leurs achats en suspension de la TVA doivent, en application des dispositions prévues à l'article 19 du décret précité, remplir les conditions désignées ci après :

- être en situation régulière vis à vis des déclarations et des paiements des impôts, droits et taxes prévus à l'article 164 du C.G.I, pour bénéficier desdits achats en suspension de la TVA et opérer, le cas échéant, le remboursement y afférent et en conséquence présenter une attestation de catégorisation délivrée par l'administration fiscale ;

- justifier du chiffre d'affaires réalisé à l'exportation au cours de l'année n-1.

Pour bénéficier de l'achat en suspension, les entreprises exportatrices catégorisées, doivent déposer à tout moment de l'année une demande auprès du service local d'assiette dont dépend leur établissement ou leur siège social, accompagnée :

✓ des factures proforma ou tout autre document en tenant lieu, relatives à ses commandes, au fur et à mesure de leurs besoins réels ;

✓ de la liste des fournisseurs avec l'indication du nom, de la raison ou de la dénomination sociale, de la profession, de l'adresse et du numéro d'identification attribué par le service local des impôts à chacun d'eux, de la nature des opérations qu'elles réalisent en qualité d'assujettis à la TVA.

Cette demande doit comporter toutes les indications requises, en particulier le montant du chiffre d'affaires réalisé l'année précédente au titre des opérations d'exportation, lequel constituera le montant maximum des achats de biens en suspension de taxe.

Le service local des impôts, après contrôle sur pièces ou le cas échéant sur place, établit en triple exemplaire, une attestation d'achat en suspension de la TVA, par fournisseur, auxquelles seront annexées des listes des biens et services bénéficiant de cette mesure.

L'un des exemplaires est conservé par le service local des impôts, les deux autres sont remis au demandeur qui fait parvenir un exemplaire à son fournisseur et conserve l'autre à l'appui de sa comptabilité.

Les factures et tout document se rapportant aux ventes réalisées en suspension de la taxe doivent être revêtus d'un cachet portant la mention « vente en suspension de la TVA en vertu de l'article 94 du code général des impôts ».

L’attestation d’achat en suspension n'est valable que pour l'année de sa délivrance. Aucune vente ne peut avoir lieu en suspension de la taxe si le vendeur et l'acheteur ne sont pas munis de l'attestation réglementaire.

En outre, lesdites entreprises exportatrices doivent tenir une comptabilité régulière et un compte matières.

Ce compte matières doit faire ressortir, d'une part, la quantité des marchandises, des matières premières et des emballages irrécupérables, effectivement utilisés dans les opérations d'exportation, visées à l'article 94 dudit code, d'autre part, la quantité de produits fabriqués ou conditionnés qui ont été vendus à l'exportation ou qui se trouvent en stock à la clôture de l'exercice comptable.

E/ Gestion, contrôle et régularisation

L'autorisation d'achat en suspension de la TVA étant motivée par le souci du législateur d'inciter au développement de l’export, il y a lieu de s'assurer qu'elle n'est pas utilisée à d'autres fins.

A cet effet, un dispositif de contrôle est prévu.

Ainsi, les contribuables concernés ont pour obligation de tenir une comptabilité régulière et un compte matières de tous les biens acquis en suspension de la taxe et effectivement utilisés dans les opérations prévues à l'article 94 du C.G.I. Cette comptabilité matière doit permettre en outre d'évaluer les biens en stock à la clôture de l'exercice comptable.

Par ailleurs, les entreprises exportatrices bénéficiaires de l'achat en suspension, doivent fournir au service local des impôts toute pièce justificative de l'exportation effective des produits et services acquis l'année écoulée en suspension de la taxe (avis d'exportation ou tout document douanier).

Dans le cas où les matières premières, emballages ou produits acquis en suspension de la taxe sont affectés autrement qu'à la réalisation d'opération d'exportation (Ventes locales de produits destinés initialement à l'exportation). Les assujettis sont tenus de reverser le montant de la taxe dont le paiement n'a pas eu lieu lors de l'achat. La régularisation doit intervenir avant l'expiration du mois qui suit celui de la livraison de la marchandise.

CHAPITRE III
REGLES D'ASSIETTE

Le montant de la taxe à verser par un assujetti est déterminé à partir de règles bien précises. Ces règles sont dites "règles d'assiette". Elles reposent sur quatre fondements :

- Le fait générateur;
- La détermination de la base imposable ;
- Les taux applicables ;

- Les déductions autorisées.

SECTION I.- FAIT GENERATEUR

Le fait générateur d'un impôt est l'événement qui donne naissance à la dette du redevable envers le Trésor. Autrement dit, c'est le moment d'exigibilité de cet impôt. Pour la TVA, le fait générateur est défini pour l'intérieur à l'article 95 du C.G.I. et pour l'importation à l'article 121 du même code.

L'article 95 précité prévoit que: "le fait générateur de la TVA est constitué par l'encaissement total ou partiel du prix des marchandises, des travaux ou des services.

Toutefois, les contribuables qui en font la déclaration avant le 1er janvier ou dans les 30 jours qui suivent la date du début de leur activité, sont autorisés à acquitter la taxe d'après le débit, lequel coïncide avec la facturation ou l'inscription en comptabilité de la créance. Cependant, les encaissements partiels et les livraisons effectués avant l'établissement du débit sont taxables**.**

Les contribuables placés sous le régime de l'encaissement et qui optent dans les conditions visées à l'alinéa précédent, pour le régime des débits, sont tenus de joindre à leur déclaration la liste des clients débiteurs éventuels et d'acquitter la taxe y afférente dans les 30 jours qui suivent la date d'envoi de ladite déclaration au service local d'assiette dont ils relèvent.

Lorsque le règlement des marchandises, des travaux ou des services a lieu par voie de compensation ou d'échange ou lorsqu'il s'agit de livraison à soi-même visées à l'article 89 du C.G.I., le fait générateur se situe au moment de la livraison des marchandises, de l'achèvement des travaux ou de l'exécution du service.

Des dispositions susvisées, il résulte que le régime de droit commun en matière de fait générateur est l'encaissement. Toutefois, pour des raisons de commodité de gestion, les contribuables qui le désirent peuvent opter pour le régime dit "des débits".

A/- Régime de droit commun

Le fait générateur est constitué par l'encaissement partiel ou total du prix des marchandises, des services ou des travaux.

Cependant, dans les cas d'opérations taxables où n'intervient pas une contrepartie monétaire, en particulier, lorsqu'il s'agit d'échange, de compensation ou de livraison à soi–même, le fait générateur se situe au moment de la livraison des marchandises ou de l'exécution des services ou de l'achèvement des travaux.

1) Ventes en numéraire

Par encaissement taxable, il faut entendre toutes les sommes perçues à quelque titre que ce soit (prix de la marchandise, avances, acomptes, arrhes règlement pour solde, règlement de la retenue de garantie ...).

a) L'encaissement du prix : il est constitué pour les opérations au comptant, par la remise d'espèces au vendeur, de numéraires, en règlement du prix des marchandises, des services ou des travaux.

b) Les avances, acomptes et arrhes : lorsqu'ils sont reçus par le vendeur, ils sont au même titre que l'encaissement total, générateurs de la TVA, dans la mesure où ils constituent des sommes représentant une fraction du prix que l'acquéreur remet au revendeur dès la conclusion du contrat.

Il ne faut cependant pas perdre de vue que ces termes s'appliquent à des actes de nature juridique distincte. En effet, l'avance ou l'acompte constituent un versement à valoir sur le prix et qui du point de vue juridique, marque la conclusion définitive du contrat et n'autorise aucune des parties à se désister.

Au contraire, les arrhes ne sont qu'un moyen pour accréditer l'engagement des protagonistes et sont donc par essence abandonnés en cas de rupture unilatérale du contrat. Ainsi en cas d'abandon, les arrhes perdent leur caractère imposable pour revêtir celui de dommages intérêts non taxables.

c) Paiement par chèque barré non endossable, effet de commerce, moyen magnétique de paiement, virement bancaire, procédé électronique ou par compensation.

Le fait générateur de la TVA coïncide avec la date de l'encaissement effectif par l'assujetti, par les moyens de paiement susvisés.

2) Echanges et règlements par compensation

Dans le cas de règlement par compensation ou par voie d'échange, le fait générateur de la TVA coïncide avec la livraison des marchandises, l'exécution des services ou des travaux. L'exigibilité de la TVA se situe au moment desdites livraisons ou exécutions.

Toutefois, lorsqu'il s'agit d'une créance éteinte suite à la réception de marchandises en contrepartie, le fait générateur se situe à la date de la compensation matérialisée par l'extinction de la dette.

3) Opérations réalisées en compte courant

L'inscription de la dette au débit du compte client constitue en principe le débit.

S'il s'agit d'un compte courant, ce débit vaut encaissement. En effet, le compte courant qui est un véritable contrat d'un genre particulier, n'existe que lorsque deux commerçants en relation d'affaires conviennent que les opérations intervenues entre eux perdront leur individualité et formeront les éléments d'un compte unique, réglé à une date donnée par la balance des crédits et des débits de chacun, cette balance formant un solde, seul exigible.

Ces opérations doivent en outre, émaner alternativement de l'une et de l'autre partie.

Il n'existera donc pas de compte courant lorsque les opérations sont à sens unique ou lorsqu'elles sont considérées comme distinctes et indépendantes les unes des autres et sont réglées séparément (cas du compte client).

Il convient, également de préciser, qu'habituellement le compte courant est productif d'intérêts. Il est arrêté périodiquement et les intérêts sont capitalisés.

Ces intérêts sont passibles de la TVA.

En définitive, les opérations réalisées en compte courant, doivent être analysées comme des règlements par compensation dont le fait générateur se situe à la date d'inscription de la dette au débit de ce compte.

4) Travaux immobiliers

Pour la détermination du fait générateur de la TVA pour les opérations de travaux immobiliers, il faut entendre par encaissements taxables toutes les sommes perçues au titre d'un marché de travaux à quelque titre que ce soit (avances, acomptes, règlements pour soldes) et quelle que soit leur destination (achats de matières premières ou paiements des sous-traitants par exemple). En cas de règlement par mandat administratif et s'il y a contestation sur la date de l'encaissement, l'examen du relevé bancaire ou du compte courant postal du contribuables en cause doit permettre de vérifier la date exacte dudit encaissement.

5) Livraisons à soi-même

Chaque fois qu'un assujetti utilise pour son propre usage un produit qu'il a fabriqué, on dira qu'il effectue une livraison à soi-même. Une telle opération doit être soumise à taxation afin de sauvegarder le principe de la neutralité de la TVA. Celle-ci peut donc concerner soit des biens meubles soit des biens immeubles.

- Livraisons à soi-même de biens meubles : pour les livraisons à soi-même de biens meubles taxables, le fait générateur se situe à la date de ladite livraison, laquelle ne peut être postérieure à celle de l'utilisation desdits biens.

- Livraisons à soi-même de biens immeubles : lorsqu'il s'agit de biens d'équipement (unité industrielle, construction de hangar… etc.), le fait générateur se situe au moment de l'achèvement des travaux c'est-à-dire au moment de la réunion des conditions d'utilisation du bien ou encore de son inscription à un compte d'immobilisation.

Pour les immeubles à usage d'habitation, le fait générateur de la TVA coïncide avec la date d'achèvement des travaux. Un immeuble est considéré comme achevé lorsque les conditions d'habitabilité ou d'utilisation sont réunies et, au plus tard, lors de la délivrance du permis d'habiter ou du certificat de conformité.

Toutefois, quand il s'agit d'une consommation intermédiaire de produits ou de services s'inscrivant dans le prolongement de l'activité taxable du contribuable, il n'y pas lieu de soumettre de telles livraisons à la TVA.

Exemples

*** Livraisons à soi-même taxables**

- Un fabricant de meubles prélève de ses ateliers des fauteuils pour meubler son domicile ou ses bureaux. Les fauteuils en question doivent faire l'objet d'une facturation à soi-même, mentionnant la taxe qui doit figurer sur sa déclaration.

- Un promoteur édifie un immeuble destiné à la location, il s'agit là aussi d'une livraison à soi-même à soumettre à la TVA

- Une société de production d'aliments de bétail, construit elle-même un hangar pour l'élevage des poussins, cette livraison à soi-même est taxable.

*** Livraisons à soi-même non taxables**

- Une entreprise assujettie à la TVA produit à partir d'un groupe électrogène l'électricité qu'elle utilise pour le fonctionnement de ses machines ou pour les besoins d'exploitation, il s'agit d'une livraison à soi-même d'une consommation intermédiaire qui n'est pas soumise à la TVA

- Les prestations effectuées par l'atelier d'une entreprise, pour la réparation de son propre matériel sont des opérations qui ne doivent pas être soumises à la TVA

B/- Régime de l'option

Bien que le régime de l'encaissement soit le droit commun, l'article 95 du C.G.I en son 2ème alinéa, donne la possibilité aux contribuables d'opter pour le régime des débits.

1) Modalités de l'option

a) Déclaration : les contribuables qui désirent opter pour le régime des débits sont tenus d'en faire la déclaration écrite avant le 1er janvier ou, pour les nouveaux contribuables dans les 30 jours qui suivent la date de leur début d'activité.

En règle générale, la déclaration ne doit pas être refusée. Mais les assujettis doivent être informés qu'ils ne peuvent changer le mode d'imposition en cours d'année et qu'il leur appartient de procéder aux réajustements utiles.

b) Liste des clients débiteurs : les assujettis qui veulent être placés sous le régime des débits sont tenus également de joindre à la déclaration d'option, la liste de leurs clients débiteurs et d'acquitter la TVA y afférente dans les 30 jours qui suivent la date d'envoi de ladite déclaration au service local des Impôts dont ils relèvent. Cette dernière obligation a pour effet d'éviter que les débits établis

antérieurement à la date d'option n'échappent à taxation (voir paragraphe C sur le changement de régime).

2) Effet de l'option

Les assujettis ayant opté pour le régime des débits peuvent acquitter la TVA d'après les débits lesquels coïncident en principe avec la facturation. Ils doivent néanmoins être informés que les encaissements antérieurs aux débits sont générateurs d'impôts.

C'est ainsi que pour ces contribuables, le fait générateur de la taxe se situe à la date de l'inscription du montant de la créance en comptabilité au débit du compte client, sans toutefois, que cette date puisse être postérieure à celle de la facturation ou de l'encaissement (cas des avances perçues par les entrepreneurs).

3) Créances irrécouvrables

La comptabilité étant le mode de preuve de droit commun des commerçants, il y a lieu d'admettre que les créances sont irrécouvrables lorsqu'elles sont passées pièces à l'appui au débit du compte charges non courantes.

4) Compte d'attente

Un encaissement non identifié inscrit à un compte d'attente (autre qu'un compte collectif ou individuel des clients) ne peut être considéré ni comme un débit ni comme un encaissement surtout s'il n'est pas établi de facture ou note de débit.

Le débit est constitué par l'inscription à l'actif du compte client du montant de la facture qui, généralement, est établie en même temps.

Bien entendu, si le créancier est un établissement bancaire, ou d'une manière générale, si la dette du client est portée au débit d'un compte courant ouvert en son nom, le débit vaut encaissement.

C/- Changement de régime

Deux cas sont à envisager :

1) L'assujetti placé sous le régime de droit commun opte pour le régime des débits

Dans ce cas, il y a lieu de régulariser la situation de l'assujetti dans la mesure où n'ont été déclarées que les sommes effectivement encaissées au 31 décembre de l'année précédant le changement de régime, alors que ne seront déclarées que les facturations établies à partir du 1er janvier suivant. Aussi, en l'absence de régularisation, les facturations antérieures au 1er janvier de l'année de changement de régime, qui n'avaient pas été encore encaissées à cette date, échapperaient à taxation. C'est la raison pour laquelle le législateur a prévu l'obligation d'établir la liste des clients débiteurs et de payer la taxe correspondante en cas d'option pour le régime des débits.

2) L'assujetti ayant opté pour "les débits" revient au régime de droit commun des encaissements"

Dans ce cas la situation est inversée, le contribuable aura déclaré jusqu'au 31 décembre de l'année précédant son retour au régime des encaissements, l'ensemble de ses facturations sans s'être soucié de leurs encaissements ou non. Aussi pour ne pas imposer deux fois une même opération, la première fois lors de la facturation et la seconde au moment de l'encaissement intervenu après le retour au droit commun, le contribuable concerné devra être invité à fournir un état de ses clients débiteurs, et à ne pas déclarer lors de leur encaissement les sommes correspondantes.

SECTION II.- ASSIETTE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Sous section I.- Eléments constitutifs de la base imposable (cas général)

L'assiette de la TVA ou base imposable comprend en vertu du premier alinéa de l'article 96 du code précité, le prix des marchandises, des travaux ou des services et les recettes accessoires ainsi que les frais et droits y afférents à l'exclusion de la TVA elle-même.

La base imposable est donc constituée par tout ce que l'assujetti encaisse ou reçoit en contrepartie de l'opération imposable.

Aussi pour déterminer la base imposable, il y a lieu d'une part d'ajouter à la valeur de la marchandise, des travaux ou des services :

- les frais relatifs aux ventes, qui constituent une charge d'exploitation pour le vendeur et qui sont demandés aux clients en sus du prix même si ceux-ci sont facturés séparément ;
- les recettes accessoires ;
- les droits et taxes à l'exclusion de la TVA ;
- les produits financiers ;
- les compléments de prix.

et d'autre part, retrancher du montant ainsi obtenu les éventuelles réductions de prix.

A/ Frais relatifs aux ventes

1) Frais de transport

En vertu de l'article 96 susvisé il est prévu au 1er paragraphe :

« En cas de vente avec livraison à domicile, les frais de transport, même facturés séparément, ne peuvent être soustraits du chiffre d'affaires imposable lorsque le transport reste à la charge du vendeur ».

La situation des frais de transport doit donc être examinée en fonction des conditions générales de la réalisation de la vente, opération principale à laquelle ces frais se rattachent. Aussi, doit-on considérer que deux sortes de ventes peuvent intervenir selon le lieu où s'effectue le transfert de propriété de la marchandise.

a) ventes départ

Si la vente est réellement conclue aux conditions "départ" et si le transport constitue une opération distincte dont l'acheteur assume la charge, les frais de transport peuvent être laissés en dehors du prix de vente.

Deux conditions sont ainsi nécessaires pour que les frais de transport ne soient pas inclus dans la base imposable :

- la vente doit être conclue aux conditions départ ;
- le transport doit être à la charge de l'acquéreur.

➢ Conditions de la vente départ : pour que la vente soit réputée faite départ, il est nécessaire que le vendeur apporte la preuve que le marché a été conclu pour un prix correspondant à la livraison départ et que le transfert de propriété et de délivrance de la marchandise ont été effectués avant le transport.

➢ Conditions de facturation : lorsque la vente est conclue "départ" le transport incombe à l'acheteur et celui-ci doit en supporter intégralement les frais.

Aucune difficulté ne se présente si l'acheteur effectue lui-même le transport ou le fait effectuer par un transporteur qu'il rémunère directement. Mais il arrive fréquemment que l'acheteur demande au vendeur de faire effectuer le transport pour son compte. Le vendeur facture alors à son client, en sus du prix des marchandises, les frais afférents au transport. Dans une telle hypothèse, la réalisation des conditions visées à l'alinéa ci-dessus ne suffit plus pour justifier l'existence d'une véritable vente départ. Il faut encore que soient réunis les éléments destinés à établir que la vente et le transport constituent une opération distincte dont les frais sont à la charge de l'acheteur.

Si le vendeur assure le transport au moyen des véhicules lui appartenant, il doit être identifié au service en tant que transporteur également, et le prix qu'il réclame pour le transport doit constituer la rémunération d'un service que les parties au contrat ont entendu sincèrement rémunérer de manière distincte.

Si le vendeur confie le transport à un tiers, il doit apporter la preuve qu'en faisant effectuer le transport par un tiers, il agit par ordre et pour le compte de l'acheteur. A cet effet, il doit pouvoir démontrer que le prix facturé distinctement à son client pour le transport est identique à celui qui lui a été facturé par le transporteur.

b) Ventes "Franco"

Dans les ventes de l'espèce, les parties conviennent que le prix des marchandises sur lequel elles se sont mises d'accord s'entend marchandises "vendues chez l'acheteur".

C'est donc audit vendeur qu'incombe le soin d'amener les marchandises au point de livraison convenu en faisant son affaire des moyens et des frais qu'occasionne le transport. Le prix du transport est donc à la charge personnelle du vendeur qui peut soit l'inclure dans le coût des marchandises, soit le mentionner séparément sur ses factures.

Mais quel que soit le mode de facturation utilisé, les frais de transport à la charge du vendeur constituent un élément de son prix de vente et, à ce titre, sont passibles de la TVA dans les mêmes conditions que la marchandise vendue.

c) Ventes "Franco" de marchandises exonérées

Pour ce qui est des frais de transport, il y a lieu de souligner que dans le cas de vente franco livraison à domicile des marchandises exonérées, le prix du transport effectué par le vendeur, qu'il soit facturé distinctement ou inclus dans le prix de la marchandise, ne constitue pas un élément taxable.

Cependant, dans le cas de vente départ -usine, le transport, même effectué par le vendeur, constitue une opération distincte de la vente, imposable dans les conditions de droit commun.

2) Frais d'emballages

Une marchandise peut être vendue :

- soit emballage perdu c'est-à-dire non récupérable.
- soit emballage consigné, restituable.

a) Ventes avec emballage perdu

Dans ce cas, l'emballage est vendu avec le produit qu'il contient (bouteille en plastique, boite en carton, étui en plastique… etc.). La valeur de ces emballages constitue un élément du prix de vente de la marchandise. Au regard de la TVA, ces emballages non récupérables suivent le sort des marchandises ou produits, que leur valeur soit incorporée dans le prix de vente ou située en dehors de celui-ci.

b) Ventes avec emballage consigné

L'emballage consigné, à l'inverse du précédent, n'est pas perdu avec le produit qu'il contient, il doit être restitué (bouteille de gaz, Fûts, containers… etc.). La valeur de ces emballages consignés ne doit pas être en principe comprise dans le chiffre d'affaires imposable, dans la mesure où ils continuent à appartenir au vendeur à condition, toutefois, que la TVA y afférente ne soit pas facturée et que ces emballages soient rendus à l'expiration des délais en usage dans la profession.

Lorsque les emballages consignés ne sont pas restitués, ils doivent s'analyser comme des ventes d'emballage perdu et sont rattachés à l'opération de vente initiale et suivent le régime de ces ventes.

Certains contribuables peuvent avoir intérêt, pour des raisons de commodité, à inclure dans le prix des ventes taxables, la valeur des emballages consignés.

Dans ce cas, les intéressés doivent pouvoir justifier, soit par leur comptabilité, soit par la tenue d'un compte d'emballages consignés, des atténuations de chiffre d'affaires qu'ils pratiquent lorsque lesdits emballages sont rendus et font l'objet d'un avoir ou d'une déduction sur facture.

3) Autres frais

La somme versée à un vendeur par son client pour le couvrir des frais de négociation d'une traite ne constitue pas un élément du prix de vente, lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- existence d'un contrat stipulant un prix comptant ;

- nonobstant cette stipulation, paiement par traite d'un montant égal au prix stipulé, accompagné d'un chèque représentant les frais d'escompte ;

- négociation effective de la traite à la date convenue, lorsque l'une des deux conditions exigées n'est pas remplie. Lesdits frais même facturés séparément doivent être inclus dans la base imposable.

B/ Recettes accessoires

1) Ventes de déchets neufs d'industrie

Les déchets d'industrie suivent le sort des produits dont ils sont issus, c'est-à-dire que si le produit final est lui même imposé, les déchets d'industrie sont soumis à la TVA, si le produit final est situé hors du champ d'application de la taxe ou exonéré, les déchets d'industrie bénéficient de la même exemption.

a) Exception

Les ventes au Maroc de déchets, c'est-à-dire lorsqu'ils sont mis à la consommation interne, provenant des matières premières admises sous les régimes suspensifs en douane, sont passibles de la TVA.

b) Exemples de déchets neufs d'industrie

- Déchets de liège : les déchets provenant des plaques de liège à l'état naturel bénéficient de l'exonération au même titre que le principal, par contre les déchets provenant de la fabrication des bouchons ou des plaques de liège usinées sont imposables au même titre que les produits fabriqués.

- Déchets de poisson : le fait de sectionner la tête d'un poisson n'étant pas considéré comme une opération entrant dans le champ d'application de la TVA, les déchets, les coupures et les poissons non usinables ne sont taxables que s'ils sont préalablement cuits, desséchés ou transformés en huile, colle ou autre produit.

- Chutes de métaux neufs

Les chutes de métaux (tournures, rognures) doivent supporter la TVA:

- soit à l'importation, alors qu'ils sont encore à l'état de matières premières;
- soit lors de la vente au Maroc, par un fabricant comme déchets neufs de fabrication.

- Noyaux : les noyaux de fruits bruts vendus sans transformation par les fabricants de confiture doivent être considérés comme des déchets de fabrication imposables.

2) Ventes d'emballages reçus perdus

La revente par un assujetti après déballage de l'emballage reçu perdu constitue une recette accessoire qui doit être soumise à la TVA. Ceci s'explique par, d'une part, le fait que l'emballage considéré a été soumis à la TVA au même titre que le produit emballé et que cette taxe a été déduite, et de l'autre parce que l'emballage reçu perdu, vendu, peut éventuellement constituer pour un autre assujetti, une matière première (cas des achats d'emballages en plastique destinés à être utilisés dans la fabrication de sandales).

3) Subventions

En général, il y a lieu de considérer que les subventions reçues par un assujetti ne sont pas imposables à la TVA quand elles présentent le caractère d'une libéralité, c'est à dire quand elles sont accordées sans contrepartie tel est le cas les subventions d'investissement accordées par exemple par l'Etat à certains investisseurs. Par contre, lorsqu'il s'agit des subventions d'exploitation ou des subventions d'équilibre , celles-ci doivent être incluses dans le chiffre d'affaires imposable dès lors qu'elles sont octroyées dans le but par exemple de :

- soutenir le prix de vente d'un produit ou d'un service ;
- éponger un déficit dans la gestion ;
- prendre en charge une partie de dépenses de la formation professionnelle ;
- prendre en charge une partie de la masse salariale.

4) Indemnités d'assurance

Sans qu'il y ait lieu de rechercher l'origine des dégâts causés à un matériel ou à des installations, on peut considérer que le remboursement soit par une compagnie d'assurances soit par des tiers, des frais de réparation constitue un acte civil qui n'est pas passible de la TVA.

D'une manière générale, les indemnités qui revêtent le caractère de dommages et intérêts ne doivent pas être considérées comme la contrepartie d'une affaire et à ce titre, elles ne sont pas soumises à la TVA

C/ - Produits financiers

1) Intérêts de crédit (ventes à terme)

La taxe sur la valeur ajoutée est assise sur la somme totale déboursée par les clients à des assujettis, en contrepartie de la marchandise qui leur est vendue ou du service qui leur est fourni.

En particulier dans le cas d'une vente à terme, les intérêts inclus dans le prix de cette vente font partie intégrante du prix de vente imposable, alors même qu'ils font l'objet d'une stipulation spéciale.

Doivent de même être regardés comme un des éléments du prix d'une marchandise vendue à terme, les intérêts que l'acheteur paie au vendeur en raison des nouveaux délais que celui-ci lui consent pour se libérer.

2) Produit alternatif 'Mourabaha'

Le contrat Mourabaha, conclu entre l'établissement de crédit et le client est juridiquement un contrat de vente. A cet effet, la marge bénéficiaire de l'établissement de crédit sur cette vente est clairement explicitée, connue et acceptée par les deux parties au contrat. C'est ce qu'on appelle « la rémunération convenue d'avance entre le client et l'établissement du crédit ». La TVA s'applique ainsi sur le montant de ladite rémunération.

Par ailleurs, la TVA ayant grevé le bien acquis dans le cadre de "Mourabaha" n'ouvre pas droit à déduction chez l'établissement de crédit. Par contre, elle ouvre droit à déduction chez l'assujetti à ladite taxe .

3) Produits encaissés par une société "Holding"

On désigne généralement, sous le nom de "Holding" des sociétés qui s'occupent indistinctement de tous genres d'opérations ou qui ont pour objet de prendre des participations, sous une forme quelconque, dans différentes entreprises en vue de gérer et d'exploiter un portefeuille de valeurs mobilières.

Une société Holding peut faciliter la trésorerie de ses filiales en leur ouvrant des opérations de crédits ou en leur faisant des prêts. Les intérêts perçus à ce titre, de même que la rémunération perçue en contrepartie des services rendus, constituent des éléments à inclure dans la base imposable.

4) Intérêts perçus par un assujetti au titre de prêts consentis

Les prêts consentis par un assujetti avec des fonds commerciaux constituent un mode de gestion de l'actif commercial. Les intérêts qu'ils produisent doivent être soumis à la taxe sur la valeur ajoutée, car ils constituent un élément du chiffre d'affaires imposable.

5) Intérêts des dépôts en compte bloqué

Le fait pour un assujetti de déposer ses disponibilités en compte bloqué, constitue également un mode de gestion de son actif commercial, il s'ensuit que les intérêts produits doivent être considérés comme un élément de son chiffre d'affaires à soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée.

Il est précisé à cet égard, que le prêt consenti par une personne physique non commerçante constitue une opération revêtant un caractère civil non taxable à la TVA

6) Commissions relatives aux valeurs mobilières émises par les O.P.C.V.M.

Pour assurer son rôle d'intermédiaire financier, l'O.P.C.V.M. est amené à désigner un réseau placeur chargé, entre autres, de recevoir les souscriptions et d'effectuer les rachats d'actions ou de parts d'O.P.C.V.M.

A chaque souscription ou rachat d'actions et de parts d'O.P.C.V.M., des droits et commissions sont en principe exigés.

Les droits d'entrée ou de sortie sont acquis à l'O.P.C.V.M. Quant aux commissions, elles sont prélevées par le réseau placeur.

Les droits d'entrée et de sortie acquis par l'O.P.C.V.M. n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA Par contre, les commissions correspondant à une rémunération de prestations de services sont passibles de la TVA au taux réduit de 10 %, et c'est le réseau placeur qui est redevable de la TVA collectée.

N'étant pas redevable de la TVA, l'O.P.C.V.M. n'a pas droit à la déduction de la taxe ayant grevé ses frais de gestion.

Exemple

Considérons un O.P.C.V.M. (société d'investissement à capital variable "S.I.C.A.V") ou un fonds commun de placement "FCP" dont les caractéristiques sont les suivantes :

- Droit d'entrée (ou de souscription) : 3 % de la valeur liquidative.
- Droit de sortie (ou de vente) : 1,5 % de la valeur liquidative.

En outre, il est stipulé dans la note d'information de cet O.P.C.V.M. que :

- la partie des droits d'entrée acquis à l'O.P.C.V.M. est de 1% ;
- la partie des droits de sortie acquis à l'O.P.C.V.M. est de 0,5 %.

Cas de souscription :

A la date du 09.02.2010, la valeur liquidative (V.L.) est de 1 054,67 DH. Monsieur X se présente pour acquérir des actions de cet O.P.C.V.M.

prix de la souscription de l'action est :

Prix = 1 054,67 + (1 054,67 x 3 %) + (1 054,67 x 2 % x 10 %).

Le souscripteur doit alors verser le prix de 1.088,41 DH par action.

Cas de rachat :

Monsieur Y par contre veut vendre des actions de cet O.P.C.V.M. le même jour.

Le prix de cession = VL - (VL x 1,5 %) - TVA.

La TVA n'est appliquée que sur la partie acquise au réseau placeur c'est-à-dire 1,5 % - 0,5 % = 1 %.

Le prix de rachat de l'action est de :

Prix = 1 054,67 - (1 054,67 x 1,5 %) - (1 054,67 x 1 % x 10 %)

Le prix qu'il encaissera sera alors de 1 037,80 DH par action.

Le réseau placeur (banques ou compagnies d'assurances) est redevable de la T.V.A. collectée lors de la souscription ou du rachat des valeurs mobilières.

D/- Complément de prix

1) Révision de prix

Certains contrats de livraison de fournitures, de services ou de marchés de travaux immobiliers, prévoient une clause de révision de prix selon des formules appropriées qui tiennent compte des variations susceptibles d'intervenir dans les prix des fournitures et matériaux, de salaires ou dans le tarif de l'impôt. Les sommes encaissées au titre desdites révisions s'analysent en un complément de prix à inclure dans l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée.

En règle générale, toute somme perçue en application de la théorie de l'imprévision doit être considérée comme un élément de la base imposable.

2) Montants compensatoires

La caisse de compensation a pour rôle essentiel d'intervenir dans la détermination de la structure des prix à la consommation de certains produits de base (produits pétroliers, sucre, farines). Cette intervention peut revêtir deux formes:

a) Montants compensatoires créditeurs

Lorsque le produit est vendu à un prix inférieur à son prix normal (coût de revient augmenté de la marge bénéficiaire du fabricant), la caisse de compensation verse au fabricant la différence entre le prix normal et celui de vente. Sont ainsi compensés, le sucre, la farine, les gaz de pétroles liquéfiés (G.P.L.). Les sommes encaissées par les assujettis au titre de cette compensation sont taxables.

b) Montants compensatoires débiteurs

Lorsque le produit est vendu à un prix supérieur à son prix normal, la caisse de compensation reçoit des fabricants dudit produit la différence entre le prix de vente et le prix normal. Dans ce cas, les sommes versées à la caisse de compensation par les assujettis ne doivent en aucun cas être défalquées du montant de leur chiffre d'affaires à soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée, étant donné qu'elles constituent un élément du prix de vente au consommateur.

E/- Droits et taxes

Sous réserve des dispositions de l'article 100 du CGI, le chiffre d'affaires imposable comprend le prix des marchandises, des travaux ou des services et les recettes accessoires qui s'y rapportent, ainsi que les frais, droits et taxes y afférents à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée notamment :

1) Droits de douane, taxe à l'importation et taxes intérieures de consommation

A l'importation, en plus de la valeur coût et fret, la base à soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée doit également comprendre les droits de douane, la taxe à l'importation et éventuellement les taxes intérieures de consommation.

2) Taxe de promotion touristique

La taxe de promotion touristique perçue en sus du prix d'hébergement demandé par un hôtelier à son client constitue un élément de la base imposable.

3) Taxe sur les opérations de lotissement

Pour les travaux de lotissement la municipalité perçoit une taxe dite de premier établissement (ou encore de voirie) lors de l'approbation du plan présenté par le lotisseur. Cette taxe doit être incluse dans la base à soumettre à l'impôt.

4) Taxe sur les opérations de construction

La taxe sur les opérations de construction s'applique aux opérations de construction, de reconstruction et d'agrandissement de toute nature ainsi qu'aux opérations de restauration qui nécessitent un permis de construire. Cette taxe doit être incluse dans la base à soumettre à l'impôt.

5) Taxe de la promotion du paysage audiovisuel national (TPPAN)

La Taxe de Promotion du Paysage Audiovisuel National est à la charge des abonnés au réseau d'électricité pour usage domestique ou professionnel. Elle constitue un élément de la base taxable.

F /- Réductions de prix

1) Escompte, rabais, remises, ristournes

Les escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes …etc. consentis habituellement par les vendeurs à leurs clients constituent des réductions du prix des ventes et peuvent être déduites de la base imposable de la taxe sur la valeur ajoutée. Cependant, si la taxe sur la valeur ajoutée a été mentionnée sur les factures de vente, comme le prévoient les dispositions légales, la déduction n'est autorisée que si les notes d'avoir se rapportant aux ristournes, mentionnent de manière identique le montant de la taxe sur la valeur ajoutée correspondante.

A défaut, les réductions de bases taxables opérées par le vendeur doivent être annulées et la taxe sur la valeur ajoutée y afférente rappelée dans les conditions de droit commun.

2) Ristournes accordées par l'entremise d'un bureau d'achat d'un syndicat ou d'une association :

En plus des conditions relatives à la facturation de la taxe sur la valeur ajoutée, la déduction des ristournes n'est possible chez le vendeur que s'il peut apporter la preuve que la réduction de prix a effectivement, et pour son montant exact, bénéficié à l'acheteur.

Le vendeur doit notamment pouvoir justifier du montant individuel des avoirs réellement versés à chaque client lorsque la réduction du prix a lieu par l'entremise de commissionnaires, courtiers, bureaux d'achat ou groupement.

Cette condition implique donc, d'une part, que le vendeur fixe lui même le montant de la ristourne accordée à chaque acheteur en fonction des opérations réalisées avec lui, et d'autre part, que l'intermédiaire, chargé d'exécuter ses ordres, lui rende un compte exact des sommes distribuées.

3) Intérêts des acomptes et des arrhes

Les intérêts des acomptes ou des arrhes correspondant en définitive à une remise sur le prix consenti par le fournisseur, peuvent être déduits de l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée.

SOUS-SECTION II.- BASE IMPOSABLE POUR DES OPERATIONS PARTICULIERES

En plus des considérations d'ordre général énumérées précédemment à la sous section I précitée, l'assiette de la taxe doit être déterminée, dans certaines situations et pour certaines opérations en fonction de règles particulières.

I- OPERATIONS SUR BIENS MATERIELS

A/- Règle spéciale d'assiette applicable aux ventes réalisées entre elles par des entreprises dépendantes

1) Dispositions légales

L'article 96-1° du CGI prévoit que: « … lorsqu'une entreprise vendeuse assujettie et une entreprise acheteuse non assujettie ou exonérée sont, quelle que soit leur forme juridique, dans la dépendance l'une de l'autre, la taxe due par la première doit être assise, non sur la valeur des livraisons qu'elle a effectuées à la seconde mais sur le prix de vente pratiqué par cette dernière, ou à défaut de vente, sur la valeur normale du bien ».

Les modalités de la dépendance sont définies, par l'article 20 du décret sus mentionné qui prévoit qu' aux fins de la détermination de la base imposable prévue à l'article 96-1° du code précité :

a) Les entreprises assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée vendant à une entreprise dépendante ou dont elles dépendent doivent, lorsque l'entreprise acheteuse n'est pas assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée ou en est exonérée et si leur comptabilité ne permet pas de dégager nettement les éléments désignés ci-dessous, tenir un livre spécial, dans lequel elles inscrivent :

- dans une première partie : le montant de leurs ventes directes ou indirectes, à l'entreprise acheteuse, avec la désignation sommaire des produits vendus ;

- dans une deuxième partie : le montant des prix de vente des mêmes produits, pratiqués par l'entreprise acheteuse;

b) Les entreprises non assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée ou qui en sont exonérées achetant, directement ou indirectement, à une entreprise dépendante ou

dont elles dépendent doivent, si leur comptabilité ne permet pas d'obtenir directement les éléments désignés ci-dessous, tenir un livre spécial dans lequel elles inscrivent :

- dans une première partie : le montant de leurs achats, directs ou indirects, à l'entreprise vendeuse, avec la désignation sommaire des produits achetés ;

- dans la deuxième partie : le montant de leurs ventes desdits produits.

2) Principe

Lorsqu'un assujetti (fabricant, importateur ou grossiste) vend ses produits à une filiale non assujettie, qu'elle même revend ces mêmes produits à un autre agent économique, le chiffre d'affaires imposable de l'assujetti en question est constitué par les ventes faites par lui à sa filiale au prix pratiqué par cette dernière et non celui pratiqué par l'assujetti.

Exemple :

L'assujetti vend 2000 unités d'un produit à sa filiale à 10 DH l'unité, cette dernière revend au public chaque unité à 12 DH.

Le chiffre d'affaires imposable de l'assujetti sera 24.000 DH = (2 000 x 12) et non 20 000 = (2 000 x 10).

3) But recherché

Certains assujettis pourraient vendre des produits à très bas prix à des revendeurs avec lesquels ils ont des liens d'intérêt, ceux-ci n'étant pas soumis à la taxe sur la valeur ajoutée, la base imposable se trouverait artificiellement minorée.

Les dispositions de l'article 96-1° du code précité ont précisément pour objet de faire échec à la création d'entreprises intermédiaires entre l'assujetti et le revendeur. Il importe de faire remarquer que lesdites dispositions ne permettent pas de transposer la qualité d'assujetti de l'entreprise soumise à la taxe sur la valeur ajoutée à la filiale vendeuse et se limitent à modifier l'assiette de la taxe, d'où cette conséquence que le débiteur légal de la taxe sur la valeur ajoutée reste l'entreprise assujettie. Ces dispositions s'appliquent en outre à toutes les entreprises, quelle que soit leur forme juridique.

En étendant ainsi le régime spécial d'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée aux entreprises individuelles, le législateur a voulu ainsi éviter l'évasion fiscale qui consisterait pour une société assujettie à créer un établissement de distribution dirigé par un de ses membres.

La même évasion pourrait se produire lorsqu'un assujetti individuel (personne physique) charge une société qu'il a créé d'écouler la totalité ou une partie importante de sa production de ses ventes en l'état (cas du grossiste).

4) Conditions de la dépendance

Les conditions de la dépendance sont définies par l'article 96-1° du code précité comme suit :

« Est considérée comme placée sous la dépendance d'une autre entreprise, toute entreprise effectivement dirigée par elle ou dans laquelle, directement ou par personnes interposées, cette autre entreprise exerce le pouvoir de décision ou possède, soit une part prépondérante dans le capital, soit la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les assemblées d'associés ou d'actionnaires ».

Au sens du présent article, sont réputées personnes interposées :

- le propriétaire, les gérants et administrateurs, les directeurs et employés salariés de l'entreprise dirigeante ;
- les ascendants et descendants et le conjoint du propriétaire, des gérants, des administrateurs et des directeurs de l'entreprise dirigeante ;
- toute autre entreprise filiale de l'entreprise dirigeante.

Doit donc être considérée comme dépendante, d'après ces dispositions, toute entreprise dans laquelle directement ou par l'intermédiaire des personnes visées à l'article 96-1° du C.G.I, une autre entreprise :

➢ exerce en fait ou en droit le pouvoir de décision ou des fonctions comportant le pouvoir de décision. Il en est ainsi de la personne qui exerce le poste de gérant dans une SARL, une société en nom collectif ou en commandite ou de celle qui occupe le poste d'administrateur délégué, de président ou de directeur général dans une société anonyme.

➢ possède, soit une part prépondérante dans le capital soit la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les assemblées d'actionnaires ou d'associés.

Ici, la notion de "part prépondérante" doit s'entendre de la part du capital social susceptible de conférer à son détenteur la majorité de fait dans les votes d'assemblée.

Cette fraction du capital social n'est donc pas fixe pour toutes les entreprises, ainsi une société possédant une part inférieure à 50 % du capital d'une autre société peut la contrôler si le capital restant est réparti entre une masse de porteurs de titres ne disposant chacun que d'un montant d'actions restreint acquis dans un but de placement ou d'épargne et se désintéressant de la gestion de l'affaire.

Aussi, est-il recommandé pour déceler l'existence de liens de dépendance, non seulement d'analyser les statuts des sociétés en cause pour connaître la répartition du capital social, mais de consulter également les feuilles de présence et procès verbaux d'assemblée ainsi que les contrats particuliers, tels que le contrat d'exclusivité, de gérance libre, d'exploitation de brevet qui pourraient être passées entre les deux sociétés.

Il convient néanmoins de préciser à ce sujet que l'exclusivité de vente ne permet pas à elle seule de conclure à l'existence de liens de dépendance entre deux sociétés, elle ne constitue qu'un élément d'appréciation, et il appartient au service de rechercher tous les autres éléments de droit et de fait qui établissent la subordination.

Cette règle spéciale d'assiette édictée à l'article 96-1° du C.G.I. atteint pleinement le but que s'est fixé le législateur lorsque l'entreprise acheteuse n'est pas assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée.

Exemple

- **Cas où une entreprise dépendante n'est pas assujettie** :

Un fabricant crée un magasin de vente pour écouler sa marchandise au détail. Il vend à son magasin au prix de 10 DH l'unité de produit. Celui-ci le revend au consommateur à 16 DH l'unité. Au cours du mois de mars, les quantités ainsi écoulées ont atteint 100 000 unités.

Le chiffre d'affaires imposable du fabricant devra être pour le mois de mars de 100 000 x 16 = 1 600 000 DH au lieu de 100 000 x 10 = 1000 000 DH

- **Cas où une entreprise dépendante est également assujettie** :

Supposons que dans l'exemple précédent le magasin de vente soit assujetti (demande d'option). Pour le cas d'espèce l'application de la règle susvisée est sans intérêt. En effet, le chiffre d'affaires du fabricant pourra être déterminé sans danger pour le trésor sur le prix de vente à son magasin de vente soit :

100 000 x 10 = 1 000 000 DH.
Pour le magasin le chiffre d'affaires imposable sera de :
100 000 x 16 = 1 600 000 DH.
En définitive et avec le jeu des déductions, la taxe à payer serait la même que pour le cas précédent.

Aussi dans le cas où les entreprises dépendantes ne sont pas assujetties, la taxe frappe chez la société mère, le prix de vente consenti à sa clientèle par le groupe constitué d'entreprises dépendantes.

Par contre lorsque l'entreprise acheteuse est assujettie au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, la règle susvisée perd tout son intérêt et ne doit pas être appliquée.

Cette règle ne doit pas également être appliquée en ce qui concerne les produits livrés par quantité importante et habituelle à des tiers au même prix que celui consenti entre elles par les entreprises dépendantes.

Le bénéfice de cette mesure d'exception est soumis à des conditions impératives à remplir simultanément :

- Il faut que les ventes aux tiers et aux entreprises dépendantes soient faites aux mêmes conditions de prix pour des produits de qualité identique ;
- Il faut que les ventes aux tiers, faites à ces conditions soient importantes et effectuées dans le cadre de relations permanentes d'affaires.

Ainsi, lorsque les deux conditions relatives à l'identité des prix et des produits sont réalisées, il ne convient d'appliquer strictement cette règle spéciale d'assiette que si les ventes faites aux tiers, à un prix anormalement bas, ont été effectuées occasionnellement, ou portent sur des quantités assez faibles pour permettre d'éluder l'impôt.

Tout en pratiquant des prix identiques à l'égard des tiers et sa filiale, une entreprise assujettie peut avoir intérêt, en effet, à baisser ses prix afin de restreindre le montant du chiffre d'affaires sur lequel s'appliquera la taxe sur la valeur ajoutée, mais la perte sur les prix des ventes aux tiers est compensée par un gain d'impôt.

La double condition d'identité des prix et des produits étant satisfaite le pourcentage de vente à des tiers doit être au moins égal au taux de l'impôt applicable au produit vendu. En effet au dessous de cette limite peut naître une tendance à éluder l'impôt.

Démonstration : en posant :

a = réduction du prix unitaire à des fins frauduleuses.
Q = quantité totale vendue.
q = quantité vendue aux tiers.
t = taux applicable au produit.

* La perte relative à la vente à prix réduit aux tiers sera égale à .....= (a x q)

* Le gain au détriment du trésor sera égal à .....= (a x Q x t)

Aussi pour que soient préservés les intérêts du trésor il faut que :

$$(a \times q) \geq (a \times Q \times t)$$

ce qui donne:

$$\frac{q}{Q} \geq t$$

C'est à dire, il faut que la proportion vendue aux tiers soit supérieure ou égale au taux d'imposition du produit.

Application numérique

* a = 3 ; Q = 10 000 ; q = 1 000 ; t = 20

Gain (3 x 10 000 x 20 %)..... = 6 000
gain final..... = 3 000
Perte (3 x 1 000).....= 3 000

Les intérêts du trésor sont lésés. Cette constatation aurait pu être décelée sans faire le calcul car :

$$\frac{q}{Q} = 10\ \% < 20\ \%.$$

Cas d'illustration

Deux entreprises A et B sont dans la dépendance l'une de l'autre. A est assujettie, elle a créé une entreprise C pour écouler ses produits. B est l'entreprise acheteuse non assujettie. A vend à B 300 unités d'un produit à 10 DH que cette dernière revend à 16 DH. B achète également à C 150 unités du même produit au prix de 11 DH l'unité qu'elle revend à 17 DH l'unité.

Le registre spécial requis pour chacune des entreprises pourrait être conçu ainsi:

1) Chez A (entreprise assujettie)

a) Première partie du registre spécial

Ventes par nous

Date	Désignation du produit	Ventes directes par B			Ventes indirectes par C		
		Quantité	P.U.	Total	quantité	P.U.	Total
12/6/06	Produit P1	300	10	3 000	-	-	-
22/7/06	Produit P1	-	-	-	150	11	1 650
TOTAL		300	10	3 000	150	11	1 650

Total général des ventes à B 3 000 + 1 650 = 4 650

b) Deuxième partie du registre spécial

Ventes effectuées par notre filiale B

Date	Désignation Du produit	V E N T E S		
		Quantité	P.U.	Total
12/6/06	Produit P1	200	16	3 200
30/6/06	Produit P1	100	16	1 600
22/7/06	Produit P1	100	17	1 700
30/7/06	Produit P1	50	17	850
TOTAL		350	--	7 350

N.B. le chiffre d'affaires imposable chez "A" est de 7 350 et non 4 650.

2°) Chez B (entreprise non assujettie dépendante)

a) Première partie du registre spécial

Achats à "A"

Date	Désigna-tion du produit	Achats directs A "A"			Achats indirects A "C"		
		Q.	P.U.	TOTAL	Q.	P.U.	TOTAL
12/6/06	Produit P1	300	10	3 000	-	-	-
22/7/06	Produit P1	-	-	-	150	11	1 650
TOTAL		300	-	3 000	150	-	1 650

Total des achats à "A" = 3 000 + 1 650 = 4 650

b) Seconde partie du registre spécial

Ventes par nous

Date	Désignation du produit	V entes		
		Quantité	P.U.	Total
12/6/06	Produit P1	200	16	3 200
30/6/06	Produit P1	100	16	1 600
22/7/06	Produit P1	100	17	1 700
30/7/06	Produit P1	50	17	850
TOTAL		350	--	7 350

Etant précisé qu'il s'agit là d'un modèle à titre indicatif, les entreprises peuvent, selon la spécificité de leur activité et du nombre de produits vendus, imaginer toute autre contexture pouvant faire mieux ressortir les éléments exigés par la loi.

B/- Ventes effectuées par les négociants importateurs

Les personnes qui importent des produits ou marchandises en vue de leur revente sont obligatoirement soumises à cette taxe. Ainsi, ces assujettis se trouvent placés pour l'application de la taxe au même niveau que les fabricants. Cette volonté du législateur se fonde sur le fait que tout produit mis à la consommation à l'intérieur du pays provient soit de la production locale soit de l'importation.

1) Dispositions légales

L'article 96-2° du C.G.I. prévoit que le chiffre d'affaires est constitué pour les opérations de vente par les commerçants importateurs, par le montant des ventes de marchandises, produits ou articles importés.

2) Eléments constitutifs de l'assiette

L'assiette de la taxe pour ce type de ventes est constituée par toutes les recettes afférentes à la vente des produits importés, c'est-à-dire par le prix desdits produits augmentés, le cas échéant, des frais à la charge de l'importateur ainsi que les recettes accessoires.

Il y a également lieu de souligner, qu'il s'agit de toutes les recettes provenant de la vente des produits importés quel que soit le mode de commercialisation ou la quantité vendue.

En effet, il n'y a pas lieu de distinguer entre les ventes par quantités importantes et celles au détail dans la mesure où l'imposabilité du produit se fonde sur le seul critère d'origine à savoir l'importation.

Cependant, il n'y aura pas lieu d'inclure dans le chiffre d'affaires taxable, les ventes de marchandises d'origine locale pour lesquelles l'assujetti :

- n'a pas la qualité de grossiste ;
- ayant la qualité de détaillant, ne réalisant pas un chiffre d'affaires global supérieur ou égal à 2 000 000 de dirhams.

Exemple 1

Un marchand revend au détail des jouets dont une partie est importée par lui et l'autre est achetée localement et son chiffre d'affaires réalisé est de 1.000.000DH dont 350 000 DH provient de la vente locale.

En vertu des dispositions légales ledit marchand doit être assujetti pour ses ventes de produits importés. Pour les ventes de jouets acquis localement, étant détaillant, cette activité est située hors du champ d'application de la T.V.A.

Le chiffre d'affaires à soumettre à l'impôt sera de :

(1000000- 350 000) .....= 650. 000

Il est conseillé à ces importateurs de tenir un registre spécial sur lequel ils inscrivent au fur et à mesure de la réalisation de leurs opérations, dans des colonnes distinctes, les recettes afférentes à chacune des deux catégories de leurs ventes.

Exemple 2

Un revendeur du sanitaire et de la quincaillerie importe une partie de ses produits, une partie de ses ventes concerne du matériel agricole importé.

Le chiffre d'affaires réalisé est de l'ordre de..... = 8 000 000

dont :

- ventes de produits importés .....= 3 500 000
- ventes de matériel agricole importé.....= 500 000

- ventes de produits achetés localement .....= 4 000 000

Le chiffre d'affaires à imposer est :

(4 000 000 + 3 500 000)..... = 7 500 000

C/ Ventes effectuées par les grossistes et détaillants assujettis

Pour cette catégorie d'assujettis, si pour l'appréciation du seuil il y a lieu de tenir compte du chiffre d'affaires total réalisé l'année précédente il n'en est pas de même pour la détermination du chiffre d'affaires à soumettre à la taxe. En effet, la base imposable de cette catégorie est constituée par le volume des ventes des seuls produits taxables. Ne sont donc pas à inclure dans le chiffre d'affaires taxable, les ventes de produits exonérés (articles 91,92 et 94) ou situés hors champ d'application de la T.V.A.

Exemple

Un commerçant a réalisé en 2008, les opérations suivantes:

- Revente à des revendeurs de produis taxables.....= 500 000
- Reventes au détail de produits taxables .....= 500 000
- Revente de produits exonérés..... = 250 000
- Revente de produits hors champ .....= 1 000 000

C.A. total..... = 2 250 000

Le seuil de 2 000 000 DH de CA total étant dépassé, ce commerçant sera désormais assujetti à la TVA en 2009.

Les ventes réalisées au cours du mois d'avril se répartissent comme suit :

- Ventes en gros et au détail de produits taxables.....=.120 000
- Ventes de produits exonérés ....= 160 000
- Ventes de produits hors champ .....= 200 000

C.A. total ....= 480 000

Le chiffre d'affaires à soumettre à la taxe sera constitué uniquement des ventes de produits taxables soit 120 000 DH.

D/- Travaux immobiliers

Les entreprises de travaux immobiliers sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée sur le montant des marchés, mémoires ou factures des travaux exécutés.

1)- Eléments constitutifs de la base imposable

1-1- Prix des travaux

Le chiffre d'affaires imposable à la taxe sur la valeur ajoutée est constitué par le montant des marchés, mémoires ou factures des travaux exécutés c'est-à-dire par le montant des factures, devis ou mémoires encaissés à l'exclusion de la taxe elle-même.

1-2- Recettes accessoires

Outre, le prix des travaux exécutés, l'assiette doit comprendre toutes les recettes et indemnités accessoires s'y rapportant telles que :

a) Complément du prix

Les sommes encaissées au titre de la révision de prix d'un marché doivent être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elles constituent également la contrepartie de travaux. Il en est ainsi notamment lorsque le complément de prix se rapporte à des travaux supplémentaires, qui n'ont pas été compris dans les décomptes définitifs ou lorsque ce complément de prix résulte de l'application de formules de variation de prix prévues au marché. Il en serait de même de l'indemnité forfaitaire, ou non, représentative d'une augmentation du taux de la taxe.

b) Indemnités pour interruption de travaux

Lorsqu'en raison de la nature particulière de certains travaux exécutés sur des voies de circulation ouvertes au public, le marché administratif qui en est l'objet, prévoit l'interruption des travaux pendant les heures d'ouverture du chantier pour permettre l'exercice du droit de passage pour usagers, les indemnités allouées à l'adjudicataire en contre partie de cette sujétion, doivent être considérées comme faisant partie du prix du marché et sont, de ce fait soumises au même régime fiscal que le principal. Il en est de même des indemnités allouées pour le renforcement des équipes de nuit ou des jours fériés.

c) Indemnités pour retard dans l'exécution des travaux

Ces indemnités doivent être intégrées dans le chiffre d'affaires imposable. Celui-ci est en conséquence, égal, au montant des sommes encaissées augmentées du montant retenu au titre d'indemnité pour retard, celle-ci étant une pénalité qui ne modifie pas le montant des travaux effectués ni celui du marché.

A l'inverse, une indemnité pour résiliation de marché ne correspond pas à des travaux effectués mais s'analyse comme étant la réparation d'un préjudice causé, et donc a le caractère de dommages et intérêts qui échappent à l'imposition.

2) Cas particuliers d'entreprises de travaux

Si le cas normal et le plus simple est celui d'un entrepreneur unique exécutant en totalité un marché, il peut se produire des cas plus complexes où :

- un entrepreneur principal fait appel à des sous-traitants ;
- un marché est exécuté par plusieurs entrepreneurs ;
- un marché est exécuté dans le cadre d'une association en participation ;
- un marché est exécuté en régie ou sur dépenses contrôlées ;
- un marché est exécuté par groupement d'entreprises avec ou sans

entreprise pilote ;

- un ouvrage est conclu clés en mains.

2-1- Entrepreneur principal et sous-traitants

a) Chiffre d'affaires taxable

Un entrepreneur principal, titulaire d'un marché, ou toute personne effectuant des travaux pour son compte peut avoir recours à divers entrepreneurs pour assurer l'exécution de la totalité ou d'une partie des travaux.

L'entrepreneur principal qui coordonne l'activité des divers entrepreneurs auxquels il a recours pour l'exécution d'un ouvrage, est tenu d'acquitter la taxe sur la valeur ajoutée au fur et à mesure des encaissements ou des facturations. En contrepartie, il est autorisé à déduire les taxes facturées par les fournisseurs de matériaux et les sous-traitants des tavaux.

b) Facturation de la taxe

Un entrepreneur de travaux immobiliers agissant en qualité de sous-traitant et acquittant la taxe d'après ses encaissements doit, lorsqu'il reçoit des acomptes ou des avances de l'entrepreneur principal, facturer la taxe à celui-ci de façon à permettre l'exercice du droit à déduction.

La facturation de la taxe afférente aux acomptes perçus ne dispense pas le sous-traitant d'établir, au moment de la livraison définitive des travaux, un mémoire global portant mention de la taxe grevant l'ensemble de l'ouvrage exécuté ou les ventes d'appareils et les travaux de pose.

Mais pour éviter les doubles déductions, ce document doit faire apparaître d'une part, le montant des acomptes précédemment versés par l'entrepreneur principal ainsi que la taxe correspondante et, d'autre part, la taxe afférente au solde du marché.

2-2- Marché exécuté par plusieurs entrepreneurs

Une société immobilière A est chargée de faire construire des logements et une société B est appelée à effectuer des travaux pour le compte de la société immobilière A.

En ce qui concerne le matériel sanitaire et ménager qui doit équiper ces logements, la société B est amenée à acquérir ce matériel soit au Maroc, soit à l'étranger pour le compte de la société A, celle-ci s'engageant à régler directement les fournisseurs marocains ou étrangers et la société B se chargeant du dédouanement, de la réception, de la vérification et de la pose de ce matériel.

La question a été posée de savoir si la valeur de ce matériel doit être incluse dans le montant du chiffre d'affaires de la société B à soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée.

Le régime applicable aux opérations de l'espèce découle aussi bien de la forme que de l'exécution du contrat qui intervient entre les deux sociétés susvisées.

C'est ainsi que si la société B se borne à effectuer des opérations de dédouanement et de réception, pour le compte de la société A sans s'engager elle-même, la valeur du matériel sanitaire et ménagère n'aura pas à être comprise dans le montant du chiffre d'affaires à soumettre à la taxe par la société B.

Mais si la société B s'engage à livrer les maisons conformément aux spécifications techniques exigées et si les clauses du contrat passé avec la société A prévoient la fourniture du matériel sanitaire et ménagère, on n'aperçoit pas comment il serait possible, en droit, de dissocier cette fourniture de l'ensemble de l'opération.

Il faut admettre en effet que même dans le cas où la société A s'engagerait à régler directement les fournitures de ce matériel, la société B demeurerait responsable vis-à-vis de la société A du bon fonctionnement des appareils en question.

S'il en est ainsi, on ne peut pas dire que les achats de matériel sanitaire sont effectués par la société A ou pour son compte. Dès lors, la société B doit soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée, en qualité de sous-traitant la valeur d'ensemble des travaux ayant fait l'objet du contrat avec la société A.

2-3-Marché exécuté dans le cadre d'une société en participation

Lorsque les conditions d'existence de la société en participation sont établies, la taxe sur la valeur ajoutée s'applique uniquement aux affaires réalisées par la participation à l'exclusion des apports fournis et des prestations rendues par les membres dans le cadre du contrat qui les lie pour l'exécution du marché.

Indépendamment des fournitures faites et des travaux exécutés en commun chaque membre de la société en participation peut traiter avec celle-ci des opérations "hors participation" lesquelles doivent être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions de droit commun.

2-4- Marché de travaux en régie

a) Règle générale

Tous les travaux en régie exécutés par un entrepreneur qui n'encourt aucune responsabilité ni directe ni indirecte dans leur exécution constituent des prestations de services passibles de la taxe sur la valeur ajoutée au taux normal.

Pour l'application de ce régime, il convient de retenir que la "régie" s'entend d'une convention par laquelle une personne physique ou morale fait exécuter elle-même un service ou des travaux en ayant recours à un "régisseur".

Le régisseur qui peut être comparé à un loueur de main d'œuvre, mais qui rend compte de ses dépenses dans les mêmes conditions d'un mandataire participe à l'exécution des travaux sous la direction du maître de l'œuvre. Il n'assume

personnellement aucun risque ; cependant sa responsabilité peut être engagée s'il n'exécute pas correctement les ordres et directives qui lui ont été donnés.

Le régisseur se borne à mettre son personnel à la disposition du maître de l'œuvre qui l'utilise à son gré au même titre que son propre personnel. Par suite, l'intéressé n'encourt aucune responsabilité, ni directe ni indirecte dans l'exécution des travaux.

Le régisseur agit donc exclusivement sous les ordres et pour le compte du maître de l'œuvre auquel il doit rendre compte de toutes ses dépenses.

En règle générale, le rôle du régisseur se borne à fournir la main-d'œuvre, toutefois, il peut en demeurant dans le cadre de l'entreprise en "régie" :

- mettre à la disposition du maître de l'œuvre le matériel et l'outillage lui appartenant;
- acquérir pour le maître de l'ouvrage, les fournitures nécessaires à l'exécution des travaux.

Les dépenses engagées par le régisseur ne constituent que des avances effectuées pour le compte du maître de l'ouvrage, auquel il est tenu d'apporter toutes justifications quant à leur montant et leur affectation.

D'ailleurs, le régisseur demeure soumis à la surveillance du maître de l'ouvrage. Cette surveillance se traduit en particulier, en ce qui concerne la main-d'œuvre, par le visa que le représentant du maître de l'ouvrage appose sur les "attachements de régie", qui présentent par catégorie d'ouvriers ou d'employés, le nombre d'heures passées sur le chantier.

b) Rémunération du régisseur

Agissant en qualité de mandataire du maître de l'ouvrage, le régisseur ne peut spéculer sur les éléments du prix de revient des travaux qu'il effectue. Les sommes qu'il perçoit ne lui sont versées qu'à titre de remboursement :

✓ des salaires, suppléments de salaires, charges sociales, frais de déplacement et de transport effectivement versés aux ouvriers, à l'exclusion des frais généraux qui restent à la charge du régisseur. Souvent les sommes remboursables au titre des charges sociales sont dégagées par application de pourcentages justifiés et distincts appliqués aux salaires proprement dits ;

✓ des fournitures acquises pour le compte du maître de l'ouvrage. Toutefois un léger pourcentage supplémentaire est généralement alloué au régisseur en sus du prix coûtant pour tenir compte des frais généraux engagés à l'occasion de l'achat des fournitures.

En définitive, la rémunération proprement dite du régisseur ne doit couvrir que ses frais généraux et son bénéfice. Le plus souvent elle consiste en un pourcentage soit des salaires payés aux ouvriers, soit de certains éléments ou du total du mémoire.

A cette rémunération peut s'adjoindre, le cas échéant, le prix de la location du matériel et de l'outillage que le régisseur a mis à la disposition du maître de l'ouvrage pour l'exécution des travaux.

Quoi qu'il en soit la question de savoir si des travaux sont effectivement réalisés "en régie" résulte essentiellement des conditions de fait dans lesquelles ces travaux sont exécutés.

C'est ainsi que lorsqu'un entrepreneur s'est engagé, d'une part, à effectuer certains travaux à ses risques et périls, et d'autre part, à fournir au maître de l'ouvrage, en vue de l'exécution de travaux accessoires dits "en régie", des ouvriers, du matériel et des matériaux moyennant le remboursement de ses débours majorés d'un pourcentage déterminé à titre de bénéfice, en conservant, de convention expresse, toutes ses obligations et responsabilités.

Ces stipulations, qui n'ont d'autre objet que de fixer les modalités particulières de rémunération de travaux accessoires, ne sauraient être dissociées du contrat d'entreprise envisagé dans son ensemble (travaux sur dépenses contrôlées).

2-5- Entrepreneur de location de main-d'œuvre

Agissant en qualité de mandataire du maître de l'ouvrage, le régisseur ne peut pas spéculer sur les éléments du prix de revient de travaux qu'il effectue ou de la main-d'œuvre qu'il fournit.

Ainsi doit être considéré non pas comme un régisseur, mais comme un entrepreneur de main-d'œuvre, imposable sur la totalité des sommes qu'il perçoit :

- celui qui facture la main-d'œuvre à l'heure ou à la journée selon un prix forfaitaire comprenant toutes ses dépenses y compris le salaire des ouvriers ;
- celui qui paie les ouvriers et en assume la responsabilité au regard de la législation du travail.

Par contre, doit également être considéré comme un entrepreneur de travaux celui qui exécute les travaux à ses risques et périls et conserve de ce fait la responsabilité des malfaçons et des dommages causés aux immeubles.

2-6- Marché de travaux sur dépenses contrôlées

Dans les marchés de l'espèce, les travaux sont rémunérés sur la base de dépenses contrôlées, l'entrepreneur étant remboursé des dépenses correspondant aux salaires, à l'outillage et aux matériaux utilisés, lesdites dépenses étant majorées pour tenir compte des frais généraux et du bénéfice.

Mais dans ces marchés, l'entrepreneur s'engage à exécuter l'ouvrage sous son entière responsabilité, seules les modalités particulières de fixation du prix de l'ouvrage permettent de différencier cette catégorie de marché des autres travaux d'entreprise. Mais de telles modalités n'influent ni sur la nature des travaux exécutés

ni sur les relations existant entre l'entrepreneur et le maître de l'ouvrage.

2-7- Groupement d'entreprises

a) Entreprises agissant à titre de simples intermédiaires

Certaines entreprises agissent parfois à titre de simples intermédiaires entre les entreprises spécialisées et le maître de l'œuvre.

Ces entreprises se comportent effectivement comme des véritables mandataires, n'assumant aucune responsabilité dans l'exécution de l'ouvrage.

Elles sont soumises en conséquence à la taxe sur la valeur ajoutée au taux normal sur le montant brut des rémunérations encaissées.

b) Groupement conjoint

Le groupement est dit « conjoint » lorsque chacun des prestataires, membre du groupement s'engage à exécuter une ou plusieurs parties distinctes tant en définition qu'en rémunération des prestations prévues au marché.

L'un des membres du groupement, désigné dans l'acte d'engagement comme mandataire, représente l'ensemble des membres vis-à-vis du maître d'ouvrage.

Ce mandataire est également solidaire de chacun des membres du groupement pour ses obligations contractuelles à l'égard du maître d'ouvrage pour l'exécution du marché.

Chaque membre du groupement conjoint, y compris le mandataire, doit justifier individuellement les capacités juridiques, techniques et financières requises pour la réalisation des prestations pour lesquelles il s'engage.

Le groupement conjoint doit présenter un acte d'engagement unique qui indique le montant total du marché et précise la ou les parties des prestations que chacun des membres du groupement conjoint s'engage à réaliser.

L'imposition doit être mise à la charge de chacun des membres.

c) Groupement solidaire

Le groupement est dit « solidaire » lorsque tous ses membres s'engagent solidairement vis-à-vis du maître d'ouvrage pour la réalisation de la totalité du marché.

L'un des membres du groupement désigné dans l'acte d'engagement comme mandataire représente l'ensemble des membres vis-à-vis du maître d'ouvrage et coordonne l'exécution des prestations par tous les membres du groupement.

Le groupement solidaire doit présenter un acte d'engagement unique qui indique le montant total du marché et l'ensemble des prestations que les membres du groupement s'engagent solidairement à réaliser, étant précisé que cet acte d'engagement peut, le cas échéant, indiquer les prestations que chacun des

membres s'engage à réaliser dans le cadre dudit marché.

Les capacités financières et techniques du groupement solidaire sont jugées sur la base d'une mise en commun des moyens et compétences de l'ensemble de ses membres pour satisfaire, de manière complémentaire et cumulative, les exigences fixées à cet effet dans le cadre de la procédure de passation du marché.

Lorsque deux ou plusieurs entrepreneurs s'engagent conjointement et solidairement vis-à-vis du maître de l'ouvrage dans le cadre d'un marché conclu pour l'exécution d'un ouvrage, l'imposition doit être mise à la charge des intéressés solidairement tenus de remplir les obligations incombant aux contribuables.

Il ne pourrait en être autrement que dans le cas où les conventions spécifient la nature et le prix des travaux confiés à chaque entrepreneur et précisent que chacun est responsable de ses travaux devant le maître de l'ouvrage indépendamment de la responsabilité collective du groupement.

Lorsque ces conditions sont respectées, chacune des entreprises peut acquitter la taxe sur la valeur ajoutée séparément selon le régime applicable aux travaux qu'elle exécute.

d) Groupements d'entreprises avec une entreprise pilote

Certains marchés très importants sont parfois conclus avec un groupement d'entreprises et une clause prévoit que l'une de celles-ci qui y est désignée est chargée de coordonner les activités des co-mandants.

Dans ce cas l'entreprise gérante agit à titre de simple intermédiaire ou mandataire.

Pour qu'il en soit ainsi, le marché même conclu avec le seul gérant, doit énumérer tous les membres du groupement collaborant aux travaux, avec l'indication générale des catégories de travaux qui leur sont spécialement confiés. Par ailleurs, la responsabilité directe et personnelle de tous les membres du groupement vis-à-vis du maître de l'ouvrage doit être mentionnée dans le contrat, l'entreprise pilote étant solidairement responsable avec eux de tous les travaux qu'ils réalisent.

Dans cette hypothèse, le gérant est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée sur sa rémunération en tant qu'intermédiaire et le cas échéant sur les sommes qui lui reviennent au titre des ouvrages exécutés par lui personnellement.

Chaque participant n'est responsable que des travaux qu'il réalise et doit acquitter les mêmes taxes sur la part du mémoire lui revenant.

2-8- Marché conclu « Clef en mains »

Lorsqu'un marché a pour objet la réalisation d'une unité livrée "Clef en mains", la base imposable est constituée par le prix global de l'unité livrée y compris la valeur des équipements et du matériel, même si ceux-ci ont été importés ou acquis localement par le maître de l'ouvrage et cédés à l'entrepreneur.

E/- Opérations de promotion immobilière

Les promoteurs construisent ou font construire des immeubles en vue de la vente ou de la location. Avant d'entamer la construction proprement dite, ils procèdent éventuellement, soit directement, soit par l'intermédiaire de tiers entrepreneurs aux travaux de viabilité.

Pour ces opérations dites de promotion immobilière, la base imposable est constituée par le prix de cession de l'ouvrage atténuée du prix du terrain actualisé par référence aux coefficients prévus à l'article 65-II du C.G.I. Toutefois, lorsqu'il s'agit d'immeuble destiné autrement qu'à la vente, la base d'imposition est constituée par le prix de revient de la construction, et en cas de cession avant la 4ème année qui suit celle de l'achèvement des travaux, la base initiale est réajustée en fonction du prix de cession. Dans ce cas, la nouvelle base d'imposition ne doit pas être inférieure à la base initiale.

Dans le cas où l'administration est amenée à évaluer le prix de revient de la construction, la base d'imposition est déterminée à partir d'un barème fixé par arrêté du ministre des finances, en fonction de l'indice du coût des divers éléments entrant dans la construction.

De ces dispositions, il ressort que la détermination de la base imposable est différente selon que l'immeuble est destiné à la vente ou à la location.

1) Immeuble destiné à la vente

Pour le cas d'espèce, l'assiette de la taxe est obtenue à partir du prix de cession atténué du prix du terrain actualisé à la date de la vente de l'immeuble.

La valeur actuelle du terrain comprend :

- le prix d'acquisition du terrain ;

- les frais y afférents, c'est à dire les sommes versées au titre des droits d'enregistrement et de conservation foncière, frais des intermédiaires, éventuellement la taxe de premier établissement.

Le coût d'acquisition ainsi déterminé est actualisé par l'application du coefficient de réévaluation prévu à l'article 65-II du C.G.I précité.

2) Immeuble destiné autrement qu'à la vente

La base d'imposition à retenir est constituée dans ces cas par le prix de revient de la construction dûment justifié par l'assujetti et à défaut elle est évaluée par l'administration en application du barème fixé par arrêté du ministre des finances.

L'article 96-4° du C.G.I prévoit que lorsqu'il s'agit d'immeuble destiné autrement qu'à la vente, la base d'imposition est constituée par le prix de revient de la construction, et en cas de cession avant la quatrième année qui suit celle de l'achèvement des travaux, la base imposable initiale est réajustée en fonction du prix de cession. Dans ce cas, la nouvelle base d'imposition ne doit pas être inférieure

à la base initiale.

a) Coût de revient de la construction

Il en découle que la base d'imposition des opérations de construction autres que celles destinées à la vente est déterminée d'après le prix de revient de la construction qui doit correspondre au montant des dépenses effectivement supportées pour les travaux de construction constituées des éléments suivants :

- le prix des études préliminaires et des plans ;
- les honoraires de l'architecte, géomètre, métreur ;
- le prix d'achat des matériaux ;
- les mémoires des entrepreneurs ayant participé à l'exécution des travaux d'aménagement du terrain et de la construction ;
- les frais financiers engagés pour la construction ;
- les frais facturés par les divers intermédiaires ;
- tous les frais généraux engagés pour la construction.

b) Evaluation de l'administration

A défaut de production par le contribuable de pièces et documents comptables pouvant justifier le coût réel des dépenses engagées, l'administration procède à la détermination de la valeur de la construction, en vertu de l'article 21 du décret précité. Le prix de revient de la construction servant comme base d'imposition des livraisons à soi-même en matière de construction personnelle effectuée par les personnes physiques, est déterminé à partir d'un barème. (cf. barème en annexe).

Le ministre des finances est habilité à fixer par arrêté le barème précité qui est actualisé en fonction de l'évolution de l'indice du coût des divers éléments entrant dans la construction.

Ce barème fixe pour chaque région le prix du mètre carré couvert. Ce prix varie pour une même localité suivant la qualité de la construction ci-après défini.

- Haut standing : constructions se caractérisant par le grand confort, édifiées avec des matériaux de construction et équipements de haute qualité, équipées d'ascenseurs et comportant le chauffage central ;

- Standing normal : construction classique, confort normal ;

- Standing moyen : constructions sans grand luxe, finition moyenne, ne comportant ni ascenseur ni chauffage central ;

- Standing économique : constructions situées dans les quartiers populaires édifiées avec des matériaux de construction de faible qualité, et destinées à des personnes de revenus modestes.

Etant précisé que les critères ci-dessus sont donnés à titre indicatif, il est

demandé aux inspecteurs des impôts de rechercher tout autre élément permettant de distinguer la qualité de l'ouvrage.

Exemple

Un promoteur a construit un immeuble classé dans la catégorie standing moyen. La construction a été achevée en 2008. Le barème est fixé pour la région où se situe l'immeuble à 2. 000 DH le mètre carré couvert.

La surface couverte de l'ouvrage est de 750 m².

La base imposable évaluée sera de (750 x 2. 000) .....= 1.500.000 DH.

3) Immeuble cédé après coup

En cas de cession d'un immeuble, destiné au départ autrement qu'à la vente, avant la quatrième année qui suit celle de l'achèvement des travaux, la base imposable retenue initialement (coût de revient) est réajustée en fonction du prix de cession, lequel ne saurait en aucun cas être inférieur au prix de revient. Cette régularisation qui doit intervenir dans le cadre du délai de prescription a été instituée par le législateur, dans le but d'éviter que certains assujettis ne se livrent à des tentatives frauduleuses en retardant la cession du bien pendant une certaine période pour soustraite à la taxation, le profit qu'ils pourraient tirer de cette opération. Toutefois, en cas de mutation pour décès, il n'y a pas lieu d'insister sur la régularisation énoncée ci-dessus.

Exemple

Supposons en partant du cas ci-dessus, qu'en 2009, l'assujetti en cause décide de céder à un prix de 2. 000.000 DH ladite construction. Sachant que la valeur actualisée du terrain à cette date est de 150.000 DH.

La nouvelle base imposable sera de :

(2 000 000 - 150 000) .....=1 850 000

Une régularisation s'impose, elle portera sur une base

complémentaire de (1 850 000 – 1 500 000).....= 350 000

Au cas où la nouvelle base déterminée à partir du prix de cession serait inférieure à la base de taxation initiale sur le coût de la construction, l'assujetti ne peut prétendre à aucune restitution.

4) Ventes fractionnées

Lorsqu'un promoteur réalise la vente partielle de son projet (une ou plusieurs unités de logement), la base de taxation est égale au prix de cession diminué de la valeur actualisée du terrain imputable à la ou aux unités cédées. Laquelle valeur est déterminée à partir d'un prorata calculé comme suit :

$$\frac{\text{Valeur actualisée du terrain x surface couverte de ou des unités cédées}}{\text{Surface développée du projet}}$$

Exemple 1

Un promoteur a construit huit appartements d'une surface couverte de 120 m² et 8 appartements de 150 m². Le total d'une surface développée du projet soit (960 + 1 200) = 2 160 m².

Il a vendu:

- quatre appartements de 120 m² au prix de 600.000 DH ;
- deux appartements de 150 m² au prix de 900.000 DH .

La valeur actualisée du terrain est de.....= 1 200 000
Le prix de cession :
(600.000 x 4) + (900.000 x 2).....= 4.200.000
La superficie couverte des appartements vendus
(120 x 4) + (150 x 2).....= 780m²
La base taxable sera :
4.200 000 - (1 200 000 x 780) / 2 160 ..... = 3.766.666

TVA collectée = 3.766.666/1.2*20% = 627.778

Exemple 2

Un promoteur immobilier a construit un immeuble de cinq niveaux comprenant dix appartements et des magasins :

- la surface du terrain .....460 m²
- la surface des appartements et magasins .....3 000 m²
- la surface des parties indivises .....500 m²
- la surface développée ..... 3 500 m².

En 2001, le promoteur a vendu deux appartements de 160 m² et 180 m² et un magasin d'une superficie couverte de 300 m².

La valeur du terrain est de 1 200 DH le m². Les deux appartements sont vendus au prix de 320 000 DH et 380 000 DH. Le magasin lui a rapporté 1 000 000 DH.

Afin de calculer la base taxable, il faudrait déterminer le prorata de la valeur du terrain actualisée :

Coût du terrain : (460 x 1 200) .....=	552 000
Droits d'enregistrement.....=	43 588
Conservation foncière .....=	12 800
Coût d'achat du terrain .....=	608 388
Coefficient d'actualisation .....=	1,08
Valeur du terrain actualisée (608388x1, 08).....=	657 059

Prorata de la valeur du terrain actualisée :

(657059/ 3 500)……= 187,73

Détermination de la base de taxation:

1er appartement 320 000 – (160 x 187, 73)……= 289 963

2ème appartement 380 000 – (180 x 187,73)……= 346 208

Magasin (1 000 000 - (300 x 187,73)) ....= 943 681

Total base taxable…… = 1.579.852

TVA collectée = 1.579.852/1.2*20% …….= 263.309

5) Particuliers agissant comme promoteurs

Les modalités de détermination de la base de taxation chez ces assujettis occasionnels ne diffèrent pas de celles prévues ci-dessus pour les promoteurs professionnels.

F/- Opérations de lotissement

Les personnes effectuant des travaux de viabilité, liés aux opérations de lotissement de terrains (pose de canalisations d'eau et d'égouts, électrification, construction de chaussées, bordures et trottoirs etc.., sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée sur le coût de ces travaux d'aménagement et de viabilisation.

La situation des propriétaires de terrains qui procèdent eux-mêmes à ces opérations ou qui les font effectuer par les tiers, doit être définie selon que les terrains lotis et viabilisés sont destinés à la vente ou à la construction.

1) Terrains lotis et viabilisés destinés à la vente

a) travaux de viabilisation confiés à des tiers

L'imposition de ces travaux ne soulève aucune difficulté lorsqu'ils sont exécutés par un entrepreneur. Dans ce cas le propriétaire du terrain supporte la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les travaux facturés par le ou les entrepreneurs et il reste bien entendu soumis à l'obligation de déclaration.

b) travaux de viabilisation exécutés par le propriétaire du terrain

Dans ce cas, les travaux de viabilisation doivent faire l'objet, de la part du propriétaire du terrain loti, d'une livraison à soi-même passible de la taxe sur la valeur ajoutée.

La base taxable doit être déterminée exclusivement par le coût des travaux exécutés, constitué principalement par les dépenses afférentes aux études, aux fournitures incorporées et à la main-d'œuvre.

2) Terrains lotis et viabilisés destinés à la construction

La personne qui édifie ou fait édifier des immeubles sur les terrains lui appartenant qu'elle a elle même viabilisés ou fait viabiliser, doit être rangée parmi les promoteurs.

Le chiffre d'affaires imposable des promoteurs a déjà fait l'objet de commentaires dans le (E) ci-dessus.

G/- Echange et livraison à soi-même

Certaines transactions assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, peuvent se faire sans l'intervention d'une contre partie monétaire, notamment l'échange et la livraison à soi-même. Dans ces conditions, le chiffre d'affaires imposable est constitué par le prix normal des marchandises, des travaux ou des prestations de services au moment de leurs réalisations.

1) Echange

Deux cas sont envisagés, l'échange de produits ou de biens neufs fabriqués par les assujettis qui effectuent cette opération, et la vente d'un bien neuf avec reprise d'un bien usagé.

a) Echange entre assujettis de produits fabriqués par eux -mêmes

Dans ce cas, l'échange doit s'analyser comme deux ventes distinctes effectuées par chacun des assujettis.

Le chiffre d'affaires imposable de chacun d'eux, est constitué par le prix normal du bien ou produit échangé, c'est-à-dire par le prix qui aurait été facturé à un autre client à la même date et pour le même bien ou produit, à défaut celui facturé par un concurrent. Si cette vente se fait avec soulte, la valeur normale du produit échangé doit être majorée de la soulte chez celui qui la reçoit.

b) Vente avec reprise

Lorsqu'un objet neuf est vendu avec reprise d'un objet usagé, le prix de vente taxable est constitué par la valeur normale et réelle de l'objet vendu sans tenir compte de la valeur de l'objet repris, celle-ci n'intervenant que pour le règlement de l'opération entre vendeur et acheteur.

Autrement dit, la vente d'une machine d'une valeur de 100.000 DH avec reprise d'un matériel de même nature estimé à 30 000 DH doit être imposée sur 100 000 DH et non sur les 70.000DH que reçoit le vendeur.

2) Livraison à soi-même

a) Livraisons à soi-même de biens meubles

Le chiffre d'affaires imposable est constitué par la valeur normale du bien, c'est-à-dire par le prix du marché au moment de ladite livraison.

b) Livraisons à soi-même de biens immeubles

Les règles de la détermination de la base imposable sont identiques à celles développées au paragraphe E : opérations de promotion immobilière ci-dessus.

II.- OPERATIONS DE PRESTATIONS DE SERVICES

La présente sous section sera réservée aux règles de détermination de la base imposable chez les prestataires de services, telles qu'elles sont définies aux 7°-8°-9° et 10° de l'article 96 du C.G.I .

A/- Professions libérales, commissionnaires, mandataires, loueurs de choses et de services

Pour les commissionnaires, courtiers, mandataires, représentants et autres intermédiaires, loueurs de choses ou de services et les professions libérales énumérées à l'article 89-I-12° du C.G.I, le chiffre d'affaires taxable est constitué par le montant brut des commissions, courtages ou autres rémunérations ou prix des locations et des honoraires, diminué éventuellement des dépenses se rattachant directement à la prestation, engagées par le prestataire pour le compte du commettant et remboursées par celui-ci à l'identique.

1) Professions libérales

En application des dispositions prévues à l'article 96-7° du C.G.I, le chiffre d'affaires taxable pour la liquidation de la taxe est constitué, pour cette catégorie d'assujettis, par le montant brut des honoraires et autres rémunérations, atténué éventuellement des débours autorisés.

a) Montant brut des honoraires

Il comprend toutes les sommes encaissées par l'assujetti, même si certains éléments font l'objet d'une facturation séparée.

Font notamment partie du chiffre d'affaires taxable, les honoraires proprement dits et les recettes accessoires, qu'il s'agisse de la rémunération de service correspondant à l'exercice de la profession libérale ou d'autres activités soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.

b) Autres rémunérations

Il s'agit en particulier des encaissements relatifs à des frais qui, même s'ils font l'objet d'une facturation séparée, incombent normalement à l'assujetti. Il en est ainsi :

- des frais de fournitures de bureau (téléphone, imprimés, papier, timbres, photos,… etc.) ;

- des frais de transport, d'hôtel et de restaurant engagés à l'occasion des déplacements ;

- des frais de représentation (repas d'affaires, dépenses de réception...).

c) Débours autorisés

Ce sont en principe les frais légalement à la charge du client et que le contribuable se borne à avancer pour le compte de celui-ci, à la condition toutefois que:

- le remboursement ne soit pas effectué sur une base forfaitaire et qu'il en soit justifié au mandant ;
- les avances en question soient mentionnées à part, au prix coûtant ;
- elles ne doivent pas avoir été soumises à la taxe sur la valeur ajoutée qui a été facturée.

Il en est ainsi pour :

- Les droits d'enregistrement et les frais judiciaires payés par un avocat pour son client.
- Le montant des timbres de dimension apposés sur les rapports d'expertise.

Cependant, si l'assujetti traite à forfait pour un prix global comprenant des dépenses engagées, la taxe sur la valeur ajoutée doit être acquittée sur le montant total des encaissements.

2) Commissionnaires, mandataires et autres intermédiaires

Pour ces assujettis, la base imposable à retenir est constituée, par le montant brut des commissions, courtages, et autres rémunérations diminués éventuellement des débours autorisés qui peuvent varier selon la nature de l'intervention de l'assujetti.

a) Agents et courtiers d'assurance

L'agent, le démarcheur ou le courtier qui apporte un contrat à une compagnie d'assurance, ou d'épargne, accomplit un acte relevant d'une activité commerciale qui doit être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, conformément à l'article 99-3°b) du C.G.I. La taxe due sur les services rendus par tout agent, démarcheur ou courtiers à raison des contrats apportés par lui à une entreprise d'assurance, est retenue sur le montant des commissions, courtages et autres rémunérations alloués par ladite entreprise qui en est débitrice envers le trésor conformément à l'article 116 du code précité.

b) Courtiers de commerce

Le rôle du courtier consiste à mettre en rapport direct les parties et non à conclure lui-même l'affaire, il ne reçoit en principe aucun mandat et n'exécute aucun ordre, ce qui le différencie du commissionnaire. Le courtier est imposable sur le montant brut des courtages qu'il reçoit de l'une et de l'autre des parties.

c) Dépositaires

Le dépositaire qui vend des marchandises ne lui appartenant pas et reçues par lui en dépôt, agit en qualité de commissionnaire. Par suite, il est redevable de la

taxe sur la valeur ajoutée sur le montant de ses commissions et non sur le montant des ventes.

d) Consignataires en marchandises

Les consignataires sont des intermédiaires comparables aux dépositaires, les marchandises qu'ils détiennent ne sont généralement pas leur propriété. Le régime applicable à cette catégorie d'assujettis est le même que celui des dépositaires.

e) Mandataires des marchés de gros

Les mandataires des marchés de gros sont des intermédiaires de commerce, passibles de la taxe sur la valeur ajoutée.

En principe, le chiffre d'affaires imposable est constitué par le montant brut des commissions reçues, mais dans la mesure où la partie de ces commissions est obligatoirement reversée aux municipalités, il est admis que l'impôt doit être liquidé sur le montant des commissions prélevées par les mandataires, atténué de la part versée aux municipalités.

f) Concessionnaires distributeurs (de matériel ou de marque)

Le concessionnaire qui, en contrepartie des services rendus (magasinage, entretien, vérification et réparation de matériel) reçoit une rémunération dans les conditions prévues au contrat, agit en tant qu'intermédiaire de commerce passible de la taxe sur la valeur ajoutée sur le montant brut des sommes qui lui sont allouées.

g) Agents d'affaires

La profession d'agent d'affaires est réputée commerciale sans qu'il y ait à distinguer si les agents d'affaires traitent avec des commerçants ou qu'ils se chargent de la gestion d'affaires commerciales ou non commerciales. La taxe sur la valeur ajoutée est exigible sur les recettes brutes, atténuées éventuellement des débours autorisés et justifiés.

h) Commissionnaires de transport

Ne sont considérées comme commissionnaires de transport que les personnes se chargeant d'un transport de marchandises à l'exclusion de celles effectuant des transports de voyageurs, et qui confient à des tiers (compagnies de chemin de fer, de navigation… etc.) l'exécution des transports dont elles se chargent. De même n'est pas commissionnaire de transport, mais entrepreneur de transport, celui qui se charge lui-même d'un transport et prend en location des véhicules dès lors qu'il conserve la responsabilité de l'entreprise.

Le commissionnaire de transport ne doit donc pas être confondu avec l'entrepreneur de transport qui exécute lui même le transport pour le compte de tiers.

Il en résulte que la déduction des frais de transport ne peut se poser pour les

commissionnaires que si ceux-ci ont recours à des tiers pour l'exécution des transports de marchandises.

i) Transitaires

Les transitaires dont l'activité est comparée à celle des commissionnaires de transport peuvent soustraire de la base imposable, dans les conditions de l'article 96-7º du C.G.I, les frais ci-après exposés pour le compte de leurs clients :

- les frais de transport payés à des tiers ;
- les frais de chargement et de déchargement proprement dits ;
- les frais de manutention sous tente ou en magasin ;
- les droits de douane, d'entrée ou de sortie acquittée;
- les timbres de quittance.

3) Loueurs de biens et de services

Sont à ranger dans cette catégorie les opérations qui consistent moyennant rémunération soit à mettre à la disposition de tiers et pour une période limitée des biens ou matériels, soit à rendre à des tiers diverses prestations.

Les personnes qui effectuent de telles opérations sont sous réserve de l'exonération prévue pour les petits prestataires, contribuables de la taxe sur la valeur ajoutée sur le montant brut des rémunérations reçues en contrepartie des services rendus, déduction faite éventuellement des débours autorisés.

a) Location de véhicules

Peut être considérée comme un transporteur et bénéficier de l'imposition au taux réduit, l'entreprise qui loue accessoirement un car avec chauffeur, pour de brèves excursions et qui conserve entièrement la responsabilité des déplacements effectués. Son chiffre d'affaires est constitué pour cette opération par le montant de la location.

En revanche, les affaires portant sur la location de voitures automobiles avec ou sans chauffeur, relèvent de la location de choses et sont, par suite, imposables à la taxe sur la valeur ajoutée au taux normal, sur le montant brut de la location.

En ce qui concerne les wagons "particuliers" utilisés par l'O.N.C.F. les ristournes accordées périodiquement aux utilisateurs, sous forme de redevances kilométriques calculées en fonction d'indices, sont à déduire, pour la détermination du chiffre d'affaires, des sommes à verser par les utilisateurs au titre des frais de transport dus aux chemins de fer marocains.

Il s'agit en fait d'une réduction de prix du transport fixé par un tarif général appliqué à tous les clients de la société, il n'y a donc pas lieu de l'imposer.

b) Entrepreneurs de déménagement

Les entrepreneurs de déménagements sont imposables à la taxe sur la valeur ajoutée, pour les services qu'ils rendent à leurs clients, sur la partie des sommes

encaissées correspondant à leur rémunération brute, à l'exclusion des dépenses effectuées pour le compte de leurs clients auxquels ils rendent compte. Dans ces conditions ils peuvent défalquer de leur chiffre d'affaires :

- le transport effectué par tiers (chemin de fer, bateau etc...), frais de chargement et de déchargement y afférents à l'exclusion de ceux engagés par l'entreprise de déménagement elle-même ;
- les assurances (maritimes ou autres) contractées sur ordre formel du client et s'appliquant exclusivement aux risques de transport (déduction à concurrence de la prime versée aux compagnies d'assurance pour le déménagement considéré) ;
- les frais de transport hors du Maroc, quel que soit le transporteur ;
- les frais de transit payés à l'étranger (main d'oeuvre, camionnage et déchargement) ;
- les timbres de quittance ;
- les droits de douane, d'entrée ou de sortie acquittés pour le compte du client, soit directement soit au transitaire ;
- les pourboires dont la répartition est justifiée selon les mêmes règles que pour les ventes à consommer sur place.

c) Location de main d'œuvre ou de personnel

Lorsqu'une entreprise met à la disposition de tiers son personnel (main d'œuvre, assistance technique) pour effectuer des travaux ou prestations, moyennant rémunération, les sommes qu'elle perçoit à ce titre, constituent un élément de son chiffre d'affaires à soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée.

Par contre, lorsque ledit personnel est directement rémunéré par le tiers et que l'entreprise se contente de percevoir uniquement les sommes nécessaires à la couverture des charges sociales et prélèvements fiscaux relatifs à ce personnel, les sommes encaissées à ce titre ne doivent pas être incluses dans la base imposable ; elles sont considérées comme un remboursement de frais à l'identique fait par le tiers à l'entreprise.

d) Autres prestations

Sont prestataires de services, les personnes qui fournissent leur travail autrement qu'en qualité de salariés pour rendre des services à autrui. Pour certains prestataires tels que conditionneur, photographe, exploitant de teinturerie, blanchisseur, exploitant de salon de coiffures …etc. Le chiffre d'affaires imposable est constitué par les sommes réclamées au titre du service rendu.

B/ - Banquiers, changeurs, escompteurs

L'assiette de la taxe est constituée pour les opérations réalisées par les banquiers, changeurs, escompteurs, par le montant des intérêts, escomptes, agios et autres produits en application de l'article 96 -8° du C.G.I .

1) Escomptes des effets de commerce

En matière d'escompte, la taxe sur la valeur ajoutée est due par les banques sur le montant des frais et agios qu'elles prélèvent pour l'escompte des effets.

Lorsqu'une banque, pour mobiliser les prêts accordés aux clients, fait souscrire par ces derniers des billets à ordre qu'elle leur escompte et qu'elle présente ensuite au réescompte dans une autre banque, la taxe sur la valeur ajoutée est due sur la totalité des intérêts qu'elle perçoit sous quelque forme ou désignation que ce soit. Il est à considérer dans ce cas, que la remise d'un billet à ordre à la banque qui en est bénéficiaire ne constitue par véritablement un escompte.

2) Intérêts des comptes débiteurs

Les intérêts débiteurs payés à un banquier par ses clients ne peuvent être compensés, pour la liquidation de la taxe sur la valeur ajoutée avec les intérêts payés par le banquier à raison des prêts qui lui sont consentis, il s'agit là en effet de deux affaires indépendantes.

3) Intérêts sur crédit

Le chiffre d'affaires à soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée par les sociétés dont l'activité principale consiste en une fourniture de crédits aux acquéreurs de biens doit être déterminée suivant les modalités définies ci-après, qui tiennent compte des conditions particulières dans lesquelles les prêts sont consentis.

Ces sociétés interviennent en fait, dans une opération d'achat à crédit, c'est-à-dire dans une opération où l'acheteur est canalisé vers un organisme financier qui lui consent un crédit ayant pour objet exclusif le paiement du bien.

Les dispositions particulières intervenues ont pour effet de transférer les droits du vendeur sur l'objet vendu à l'organisme financier prêteur. Celui-ci, qui crée des traites comprenant la valeur du prêt et des intérêts y afférents ne peut être considéré comme escompteur desdites traites et il doit dès lors être soumis à la taxe sur la valeur ajoutée sur le montant brut des intérêts perçus sans aucune réfaction de ceux qu'il est éventuellement appelé à supporter pour escompter les effets représentatifs de la créance.

4) Agios de réescompte des acceptations à la caisse marocaine des marchés

Lorsqu'une banque ouvre des comptes courants au nom d'entrepreneurs créanciers d'administrations publiques et crédite ces comptes du montant nominal des lettres de change tirées par elle sur les intéressés, et acceptées par eux, les inscriptions de ces effets au crédit du compte courant ne constituent pas une opération d'escompte, mais un prêt.

La rémunération que le banquier perçoit au titre de ce chef, est définitivement acquise, et la taxe sur la valeur ajoutée doit être liquidée sur son montant, sans réfaction des agios payés ultérieurement par l'assujetti pour l'escompte des effets.

Au cas où pour l'octroi des crédits consortiaux, le banquier chef de file prélève des commissions qu'il répartit ensuite entre les différents membres du consortium, l'administration admet que le chef de file qui agit en qualité de mandataire et rend un service gratuit ne soit recherché en paiement de la taxe sur le total des commissions.

La taxe est dans ce cas due par chaque banquier co-participant sur le montant des commissions qui lui sont rétrocédées.

5) Retenue à la source de T.V.A. sur les intérêts créditeurs

Il s'agit de la retenue à la source de la T.V.A. sur les intérêts servis par les organismes de banque et de crédit à leurs clientèles conformément à l'article 117 du C.G.I.

La T.V.A. retenue doit être facturée en sus des intérêts créditeurs servis qui doivent être considérés hors taxe.

6) Intérêts créditeurs sur les Bons de caisse

L'anonymat qui caractérise la souscription des bons de caisse ne permet pas de conférer la qualité du non commerçant au souscripteur auquel d'ailleurs le choix de l'anonymat lui garantit une fiscalité libératoire.

En conséquence, les intérêts générés par les bons de caisse anonymes doivent supporter la T.V.A.

7) Intérêts en matière des billets de trésorerie

L'émission et le paiement de billets de trésorerie ne relèvent pas des opérations courantes réalisées par les établissements bancaires et financiers pour leur propre compte, puisque leur rôle se limite à une mission d'intermédiation entre des emprunteurs à la recherche des disponibilités et des détenteurs de fonds en quête de leur placement.

Les dispositions de l'article 117 du C.G.I mettant à la charge des banques la retenue à la source de la T.V.A. sur les intérêts servis à leur clientèle, n'exclut pas les opérations relatives aux billets de trésorerie, tant que ce sont les organismes de banque qui domicilient les contrats d'intermédiation et qui exécutent les ordres de leurs mandants.

Par contre, les commissions qu'une banque cède à son correspondant au Maroc ou à l'étranger pour l'exécution des ordres de virement reçus de sa clientèle, ne peuvent être retranchées du montant des commissions perçues par la banque sur son client.

En d'autres termes, l'imposition frappe le montant brut des commissions prélevées sur le client.

Ceci étant précisé, on doit admettre que du profit brut réalisé, les banquiers peuvent encore défalquer le montant des frais dont la charge incombe légalement aux clients et qu'ils ne retiennent qu'en couverture des paiements effectués pour le compte des clients et à la condition que les sommes retenues ne présentent pas exactement le montant des frais dont il s'agit, et ne constituent pas un forfait. Cette dernière condition peut être remplie par la remise au client, d'un bordereau détaillé constituant une véritable reddition de compte.

C/- Location en meublé ou en garni et location d'établissements industriels ou commerciaux

Le chiffre d'affaires taxable est constitué pour les opérations réalisées par les personnes louant en meublé ou en garni, ou louant des établissements industriels, ou commerciaux par le montant brut de la location y compris la valeur locative des locaux nus et les charges mises par le bailleur au compte du locataire.

1) Location en meublé ou garni

Pour le cas d'espèce, 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 taxe sur la valeur ajoutée sur le prix total réclamé au locataire, par contre la location de ces mêmes locaux, nus, doit être considérée comme une opération civile se trouvant située hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

2) Location d'établissements industriels ou commerciaux

Il convient de préciser que les locations portant notamment sur les hôtels, motels, maisons d' hote, riads, gîtes, auberges, villages de vacances et les ensembles immobiliers à destination touristique sont taxables en vertu des dispositions du droit commun.

De même, les locations des locaux industriels ou commerciaux ainsi que les locaux aménagés et agencés à des fins professionnelles, sont passibles de la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elles portent sur tout ou partie des éléments qui constituent le fonds de commerce ou d'industrie, à savoir :

- les éléments corporels (construction et terrain, matériel, mobilier, outillage);
- les éléments incorporels (clientèle, achalandage, nom commercial, enseigne, marque de fabrique, brevets d'invention, droit au bail).

Le chiffre d'affaires à prendre en considération est celui constitué par le montant brut de la location, y compris la valeur locative des locaux nus et les charges mises par le bailleur au compte du locataire.

Ces locations se distinguent des locations civiles qui portent exclusivement sur les locations murs nus. A cet égard, il y a lieu de préciser que la location des locaux au sein d ensembles immobiliers dédiés à usage professionnel, industriel ou commercial est passible de la TVA notamment la location des Locaux à l'intérieur des ports, aéroports, hôtels, supermarchés, zones industrielles,etc.

D/- Entrepreneurs de pose, installateurs, façonniers et réparateurs

Le chiffre d'affaires est constitué pour les opérations réalisées par les entrepreneurs de pose, les installateurs, les façonniers et les réparateurs en tous genres, par le montant des sommes reçues ou facturées.

1) Travaux d'installation ou de pose

En ce qui concerne les travaux de pose ou d'installation, la taxe sur la valeur ajoutée doit être assise sur le prix de la prestation facturée aux clients, y compris les fournitures. Etant précisé que pour le cas d'espèce, ceux ci n'interviennent que pour la pose, l'objet ou le matériel posé étant fourni par le client qui l'acquiert chez une tierce personne. Au cas où l'installation comporte des produits fabriqués par l'installateur, celui-ci agit en tant qu'installateur producteur et doit être soumis à la taxe sur la valeur ajoutée sur le prix total facturé y compris la valeur desdits produits.

2) Réparateurs

Par réparation, il faut entendre la remise d'un objet usagé et endommagé dans son état d'utilisation normale.

Souvent, la réalisation d'une réparation entraîne l'utilisation de fournitures qui peuvent être procurées soit par le réparateur, soit par le client.

- fournitures procurées par le client : le réparateur facture dans ce cas, uniquement le prix de son intervention, lequel constitue la base imposable.

- fournitures procurées par le réparateur : le chiffre d'affaires à prendre en considération est constitué par le montant global de la facture y compris le prix des fournitures.

Toutefois, il est admis par mesure de tempérament pour les réparateurs qui acquièrent les fournitures auprès de non assujettis, d'acquitter la taxe sur les seules prestations, à condition de facturer les fournitures ou les pièces de rechange séparément.

3) Façonnier

Le façonnier est celui qui applique son industrie ou son travail à des matières qui ne lui appartiennent pas.

Le chiffre d'affaires est constitué par le prix des façons réclamé aux clients.

E/ - Ventes à consommer sur place

Par ventes à consommer sur place, il faut entendre les ventes effectuées en tous lieux agencés à cet effet : cafés, restaurants, bars, crémerie et glaciers, salon de thé, wagons-restaurants, stands de foire, casinos, boites de nuit, clubs …etc.

Le chiffre d'affaires imposable pour les ventes de l'espèce est constitué par le prix desdites ventes, auquel s'ajoutent éventuellement les profits et recettes accessoires obtenus, telles que recettes provenant des appareils à jeux et à musique, location de salles, prix des entrées dans les salles de spectacles, téléphone …etc.

1) Recettes provenant des ventes

Les recettes provenant des ventes à consommer sur place sont imposables sans aucune réfaction et sans qu'il y ait lieu de distinguer si ces recettes proviennent de la vente de produits taxables, exonérés ou situés hors champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

C'est ainsi qu'un cafetier doit acquitter la taxe sur les ventes de lait (produit exonéré), qu'un restaurateur ne peut défalquer de son chiffre d'affaires le pain ajouté en sus du prix ou compris dans celui-ci ni le prix des fruits (produits situés hors champ de la taxe).

2) Pourboires

Les sommes réclamées à la clientèle au titre de services ou pourboires obligatoires, devraient légalement en droit strict constituer un élément du chiffre d'affaires imposable.

Toutefois, il est admis comme par le passé, par mesure de tolérance que ces sommes soient hors champ d'application, sous réserve qu'elles aient effectivement le caractère de pourboires, c'est-à-dire que leur prélèvement soit indiqué aux clients comme étant destiné à rémunérer les services rendus par les employés, et qu'il soit justifié du reversement à ceux-ci par la tenue d'un registre spécial soumis à l'émargement des ayants droit.

Dans ces conditions, les notes (factures) devront au minimum comporter la mention « service compris ».

3) Recettes provenant des appareils de jeux et de musique

Généralement, les appareils sont mis par le propriétaire en exploitation dans un débit de boissons tenu par un tiers.

Ce dernier doit inclure dans son chiffre d'affaires taxable, la rémunération qui lui est versée par le propriétaire de l'appareil et qui correspond à un pourcentage sur les recettes prélevées dans la caisse de l'appareil.

4) Recettes provenant des jeux de hasard

Les établissements de jeux de hasard (casinos) disposant d'un personnel qualifié, assurant l'organisation des jeux par la mise en place de différents procédés régis par des règlements spécifiques, réalisent des prestations de services soumises à la taxe sur la valeur ajoutée au taux normal de 20% comprise dans les recettes nettes des machines à sous et sur celles obtenues entre l'encaissement et décaissement d'autres prestations fournies par l'établissement de jeux de hasard, ou autrement dit, comprise dans les gains nets réalisés par ledit établissement.

<u>Exemple</u>

Un établissement de jeux de hasard a réalisé les recettes suivantes :

Machine à sous

- la mise des clients.....=.2.000.000

Autres recettes de jeux

- roulettes.....= 5.000.000
- poker.....= 300.000
- Black Jack.....= 1.200.000
- pourboires..... .....= 500.000

Total des recettes brutes :..... .....= 9.000.000
gains des joueurs :.....= 3.000.000
recettes nettes T.T.C.....= 6.000.000
recettes hors taxe $\frac{6.000.000 \text{ DH}}{1,20}$ .....= 5.000.000

TVA collectée à déclarer au taux de 20% : 5.000.000x 20%.....= 1.000.000

Par ailleurs, il y a lieu de signaler que certains établissements de jeux servent à leurs clients des plats au moment de jeux. Ces prestations sont considérées, comme des opérations de ventes de denrées à consommer sur place, réalisées dans un restaurant et par conséquent, soumises à la TVA au taux réduit de 10%.

5) Autres recettes

Il s'agit essentiellement de celles relatives au téléphone, aux locations de salle, aux prix des billets d'entrée, aux commissions de change et autres prestations fournies aux clients, appelées généralement extra. Ces recettes doivent être incluses dans le chiffre d'affaires taxable et soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.

SECTION III.- TAUX DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Les dispositions contenues dans les articles 98, 99 et 100 du C.G.I. fixent le tarif de la taxe sur la valeur ajoutée. Ce tarif comprend un taux normal, des taux réduits et des taux spécifiques.

A/- Taux ad valorem

A- 1- Taux normal de 20 %

Ce taux n'appelle pas de commentaires, en effet, il s'applique à tous les produits et prestations de services qui ne sont soumis à aucun des taux réduits énumérés ci-après.

A-2- Taux réduit de 7 %

Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée au taux réduit de 7%, les ventes et les livraisons portant sur :

1) l'eau livrée aux réseaux de distribution publique ainsi que les prestations d'assainissement fournies aux abonnés par les organismes chargés de l'assainissement ;

2) la location de compteurs d'eau et d'électricité ;

3) les produits pharmaceutiques, les matières premières et les produits entrant intégralement ou pour une partie de leurs éléments dans la composition des produits pharmaceutiques ;

4) les emballages non récupérables des produits pharmaceutiques ainsi que les produits et matières entrant dans leur fabrication.

L'application du taux réduit est subordonnée à l'accomplissement des formalités définies par voie réglementaire.

L'application du taux réduit aux produits pharmaceutiques est étendue aux matières premières, aux emballages non récupérables et aux produits entrant dans la composition desdits produits.

Pour bénéficier du taux réduit, les produits en question doivent satisfaire aux trois conditions suivantes :

- être conforme aux normes de la pharmacopée appliquées au Maroc par le Ministère de la Santé et reproduites au codex le plus récent;
- être utilisés en médecine ;
- être vendus exclusivement en pharmacie.

Tout produit qui ne répond pas aux trois critères ci-dessus ne peut être considéré comme un produit pharmaceutique. Tel est le cas des produits vendus dans les magasins sous le nom de "coton" et qui sont destinés à d'autres usages que la médecine (coton à lustrer par exemple).

L'application du taux réduit aux produits et matières premières entrant dans la composition des emballages des produits pharmaceutiques est subordonnée à l'accomplissement des formalités prévues à l'article 24 du décret précité désignées ci après.

Pour bénéficier du taux réduit de 7 % prévu par les dispositions de l'article 99-1°- du CGI, au titre de leurs achats de produits et matières entrant dans la composition des emballages des produits pharmaceutiques, les fabricants doivent adresser au service local des impôts dont ils dépendent, une demande comportant l'indication du montant de leurs achats effectués au cours de l'année écoulée et l'engagement de tenir un compte matières des produits à acquérir au taux réduit.

Ce compte matières doit faire ressortir, d'une part, la quantité des produits et matières acquis sous le bénéfice du taux réduit et effectivement utilisés dans les opérations de fabrication d'emballages des produits pharmaceutiques et d'autre part, la quantité des produits finis fabriqués qui ont été vendus ou qui se trouvent en stock à la fin de l'exercice comptable.

Au vu de la demande visée au 1er alinéa ci-dessus, le service local des impôts établit en triple exemplaire, une attestation d'achat par fournisseur, laquelle n'est valable que pour l'année de sa délivrance.

Les factures et tout document se rapportant aux ventes réalisées sous le bénéfice du taux réduit doivent comporter la mention « vente en application du taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'article 99-1° du code général des impôts»

5) les fournitures scolaires, les produits et matières entrant dans leur composition.

L'application du taux réduit aux produits et matières entrant dans la composition des fournitures scolaires est subordonnée à l'accomplissement de formalités prévues à l'article 23 du décret précité.

De manière générale, sont passibles du taux réduit de la T.V.A., les fournitures scolaires dont les prix sont réglementés ou homologués par les pouvoirs publics. A titre indicatif :

- cahiers (y compris cahiers de dessins, de couture, de musique, de travaux pratiques, de textes, de composition) ;
- classeurs écoliers ;
- ramettes de copies pour classeurs ;
- ramettes de copies pour devoirs (simples ou doubles);
- protèges cahiers ;
- crayons de graphite (crayons de couleurs, crayons à bille, crayons d'ardoise);
- tailles crayons ;
- craies (blanche ou en couleur) ;
- ardoises métalliques ou en plastiques, ou en carton ;
- règles (en métal, bois ou plastique) ;
- doubles-décimètres ;
- bâtonnets, bûchettes et jetons en bois ou en plastique;
- pâtes à modeler ;
- équerres, rapporteur, compas ordinaires, ciseaux d'écolier ;
- pinceaux d'écolier ;
- rouleaux plastiques pour couverture ;
- étiquettes adhésives, oreillers ;
- gommes à effacer (crayon, encre, bille) effaceur pour écolier ;
- colles en tube ou en flacon (petite contenance) ;
- encres en flacon ou en tube ;
- carnets ;
- livrets scolaires ;
- feuilles à dessins ;
- cartes d'identités scolaires.

Il est à préciser que, les produits et matières entrant dans la fabrication de ces fournitures sont soumises à la T.V.A. au taux réduit de 7 % au même titre que le produit fini.

Pour bénéficier du taux réduit de 7% prévu par les dispositions de l'article 99-1° du CGI au titre de leurs achats de produits et matières entrant dans la

composition des fournitures scolaires, les fabricants doivent adresser au service local des impôts, avant le 1er février de chaque année, une demande comportant l'indication du montant de leurs achats effectués au cours de l'année écoulée et l'engagement de tenir un compte matières des produits à acquérir au taux réduit.

Ce compte matière doit faire ressortir, d'une part, la quantité des produits et matières acquis sous le bénéfice du taux réduit et effectivement utilisés dans les opérations de fabrication des fournitures scolaires, et d'autre part la quantité d'articles scolaires fabriqués qui ont été vendus ou qui se trouvent en stock à la fin de l'exercice comptable.

Au vu de la demande visée au 1er alinéa ci-dessus, le service local des impôts établit en trois exemplaires une attestation d'achat par fournisseur, laquelle n'est valable que pour l'année de sa délivrance.

Les factures et tout document se rapportant aux ventes réalisées sous le bénéfice du taux réduit doivent comporter la mention «vente en application du taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'article 99-1° du code général des impôts »

6) Les aliments destinés à l'alimentation du bétail et des animaux de basse-cour à l'exclusion des autres aliments simples tels que céréales, issues, pulpes, drêches et pailles ;

Bénéficient également du taux réduit de 7%:

- les matières premières ou composants divers notamment, farine à base de riz, farine de poisson, vitamines, choline, méthionine, lysine, poudre d'os, phosphate mono ou bicalcique, minéraux …. dans la mesure où ils sont destinés exclusivement à l'alimentation du bétail et des animaux de basse-cour;

- les composés minéraux vitaminés "CMV", qui sont assimilés à un aliment complet ;

- les prémixes, vitaminés ou non qui sont incorporés uniquement dans l'aliment complet.

Toutefois, les produits utilisés aussi bien par le secteur de la provende que par d'autres secteurs industriels tels que carbonate de calcium, sel, soufre... demeurent imposables à la T.V.A. au taux normal de 20 %.

7) le sucre raffiné ou aggloméré, y compris les vergeoises, les candis et les sirops de sucre pur non aromatisés ni colorés à l'exclusion de tous autres produits sucrés ne répondant pas à la définition ci-dessus ;

8) les conserves de sardines.

Le taux réduit de 7 % est applicable aux seules conserves de sardines à l'exclusion de toutes autres conserves de poissons (thon, maquereau …etc) ;

9) le lait en poudre.

Pour atténuer le coût de ce produit de large consommation, la loi de finances pour l'année 1994, l'a intégré dans la catégorie des produits soumis au taux réduit de 7 % ;

10) le savon de ménage (en morceaux ou en pain).

Par savon de ménage on entend le savon de 72 % dit "savon de Marseille" contenant au minimum 63 % d'acide gras et résinique, même s'il est légalement coloré et parfumé ;

11) la voiture automobile de tourisme dite "voiture économique" et tous les produits, et matières entrant dans sa fabrication ainsi que les prestations de montage de ladite voiture économique.

La loi de finances pour l'année 1995 a introduit des mesures incitatives en vue de mettre sur le marché national une voiture de tourisme dite voiture économique dont les caractéristiques et les spécificités sont fixées par convention entre l'Etat et le fabricant.

L'application du taux susvisé aux produits et matières entrant dans la fabrication de la voiture économique et aux prestations de montage de ladite voiture économique, est subordonnée à l'accomplissement de formalités définies par l'article 22 du décret précité et désignées ci-après:

a) Pour l'application du taux réduit de 7 % ou de 14 % prévu respectivement au 1º et 3º de l'article 99 du CGI, au titre des produits et matières entrant dans la fabrication de la voiture économique ainsi que des prestations de montage y afférentes et des produits et matières entrant dans la fabrication du véhicule utilitaire léger pour le transport des marchandises et du cyclomoteur économique appelés dans le présent texte "véhicules économiques", le fabricant doit adresser au service local des impôts dont il dépend une demande formulée sur ou d'après un imprimé établi par l'administration et tenir un compte matières.

Ce compte doit faire ressortir, d'une part, la quantité des produits et matières importés ou acquis localement sous le bénéfice des taux réduits et effectivement utilisés dans la fabrication des véhicules économiques et d'autre part, le nombre des véhicules économiques qui ont été vendus ou qui se trouvent en stock à la clôture de l'exercice comptable.

La demande visée au 1er alinéa de l'article susvisé doit être accompagnée des pièces suivantes :

***** un état descriptif établi en triple exemplaire qui précise les nom, raison sociale ou dénomination et adresse des fournisseurs, la nature et l'utilisation des produits, matières et prestations de montage destinés à être achetés sur le marché intérieur ou importés sous le bénéfice des taux réduits ainsi que leur quantité et leur valeur en dirhams.

* les factures proforma ou devis en triple exemplaire.

Au vu de ladite demande, l'administration délivre les attestations d'achat aux taux réduits des produits, matières et, le cas échéant, des prestations de montage acquis localement.

La valeur des produits et matières importés ainsi que le montant des achats et des prestations de montage réalisés sur le marché local, sont soumis au taux réduit de 7 % ou de 14 % dans la limite du montant du chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année écoulée sous le bénéfice dudit taux réduit.

Toutefois, cette limite n'est pas applicable pour la première année d'activité de fabrication des véhicules économiques.

b) Le fabricant de véhicules économiques ayant réalisé des achats en taxe acquittée à des taux supérieurs aux taux appliqués auxdits véhicules bénéficie, sur sa demande, de la restitution du montant de la différence entre la taxe effectivement acquittée et celle normalement due.

Cette demande doit être faite sur ou d'après un imprimé établi par l'administration, accompagnée des pièces visées à l'article 25 du décret précité, pour la justification des achats et des importations.

Il doit, en outre, fournir :

* les copies des factures de ventes effectuées au titre des véhicules économiques bénéficiant du taux réduit récapitulées sur des relevés distincts.

* les copies des factures de ventes effectuées éventuellement au titre d'autres véhicules soumis au taux normal récapitulées sur relevés distincts.

Le dépôt de la demande précitée et des documents y annexés doit être effectué, auprès du service local des impôts, à la fin de chaque trimestre de l'année civile au titre des opérations réalisées au cours du ou des trimestres écoulés.

Ce dépôt est effectué dans un délai n'excédant pas l'année suivant le trimestre pour lequel la restitution est demandée.

Le montant à restituer est égal au montant global de la taxe initialement payé au titre des achats réalisés au cours de la période considérée, diminué du montant hors taxe desdits achats affecté, selon le cas, du taux de 7 % ou de 14 %.

Lorsque le fabricant exerce des activités soumises à différents taux de la taxe sur la valeur ajoutée et à défaut de comptabilité séparée permettant d'une manière distincte de différencier entre les éléments destinés exclusivement à la fabrication de véhicules économiques et ceux destinés à la fabrication d'autres véhicules, le montant restituable au titre de l'ensemble des achats est calculé en fonction du prorata du chiffre d'affaires afférent aux véhicules économiques par rapport au chiffre d'affaires total.

Toutefois, ce montant restituable ne doit, en aucun cas, être supérieur au montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui est normalement exigible au titre du chiffre d'affaires soumis au taux réduit de 7 % ou de 14 %.

Les restitutions sont prononcées par décision du ministre chargé des finances ou de la personne déléguée par lui à cet effet et donnent lieu à l'établissement d'un ordre de restitution.

Exemple 1

- Le C.A. Hors Taxe réalisé au titre de la vente de la voiture économique pour l'année N - 1 est de …… ……..= 70 000 000
- les achats effectués au cours de l'année N :
- importations…….. = 55 000 000
- achats locaux……..= 35 000 000
- Total des achats……..= 90 000 000

Les achats au taux de 7 % ne peuvent être accordés que dans la limite du chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année N-1 soit : 70 000 000 DH.

Sachant que les importations bénéficient en principe du taux réduit de 7 %, les attestations d'achat à l'intérieur au taux réduit sont accordées en tenant compte des achats à l'importation.

- CA Hors Taxe au cours de l'année N-1……= 70 000 000
- importations ……=- 55 000 000
- achats locaux pouvant être acquis à 7 % ……..= 15 000 000

Le reliquat des achats locaux (35 000 000 - 15 000 000)……= 20.000.000

La différence entre la taxe payée à 20 % et celle qui aurait dû être normalement payée à 7 % sera restituée.

- Montant de la taxe au taux de 7 % :
  (55 000 000 + 15 000 000) x 7 %……..= 4 900 000
- Montant de la taxe au taux de 20 % :
  (20 000 000 x 20 %) ……= + 4 000 000
- Total des taxes initialement payées …… = 8 900 000
- Total des taxes au taux de 7 %
  (55 000 000 + 35 000 000) x 7 %……..= - 6 300 000
- Montant restituable ……= 2 600 000

Le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année N

au titre de la voiture économique HT ……= 82 000 000
- plafond de restitution:82.000.000x7% ……..= 5 740 000
- montant des taxes payées à 7 %…….. = - 4 900 000
- montant des taxes à restituer ……= 840 000
- reliquat des taxes à reporter:(2 600 000 - 840 000)…….= 1 760 000

Cas d'utilisation mixte

Dans le cas d'utilisation mixte de biens d'équipement, produits, marchandises et services (téléphone, eau, électricité),….etc, l'assujetti peut soit imputer les taxes ayant affecté lesdits biens sur la T.V.A. collectée au titre des opérations taxables au taux de 20 %, soit en demander la restitution.

Le montant restituable au titre des achats ayant un usage mixte est calculé en fonction d'un prorata du chiffre d'affaires soumis au taux de 7 % par rapport au chiffre d'affaires total.

Reprenons l'exemple précédent

- les achats locaux ……= 35 000 000
- Achats affectés exclusivement à la fabrication de la voiture économique……= 28 000 000
- Achats de matériel, produits, marchandises et services ayant un usage mixte ……= 7 000 000
- C.A. au titre de la vente de la voiture économique…….. = 82 000 000
- C.A. au titre de la vente d'autres voitures ……+ 113 000 000
- C.A. total est de ……=195 000 000

Calcul du prorata (82 000 000/ 195 000 000) ……= 42 %

Le montant à demander en restitution est de :

(7 000 000 x 42 % x 20 %)……= 588 000

A-3- Taux réduit de 10 %

1) les 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.

A compter du 1er juillet 1996, les 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, motels, …. et les ensembles immobiliers à destination touristique, sont soumises au taux de 10 % au lieu de 14 %.

Cependant, par assimilation à des ensembles immobiliers à destination touristique, les campings et les caravanings bénéficient du taux réduit de 10 % pour les recettes provenant des droits d'entrée et de séjour ainsi que pour celles provenant de l'exploitation du bar et du restaurant, dans la mesure où ils en font partie intégrante.

Le taux réduit de 10 % s'applique également aux recettes accessoires telles que recettes de téléphone, commissions de change, frais de blanchisserie, etc... appelées généralement "extra" fournis dans les hôtels à voyageurs.

Aussi, le produit de la location des coffres-forts installés dans les établissements touristiques et mis à la disposition de la clientèle est passible de T.V.A. au taux de 10%.

A noter que, les locations de locaux à usage de bureaux de change, d'établissements bancaires, des boutiques, de bureaux de tabacs, etc sont soumises à la T.V.A. au taux de 20 % puisqu'il s'agit de locaux bénéficiant des éléments incorporels du fonds de commerce associé à l'ensemble hôtelier sans qu'il y ait lieu de distinguer entre des locaux nus ou meublés.

2) les opérations de vente de denrées ou de boissons à consommer sur place, réalisées dans les restaurants.

Les opérations de vente de denrées alimentaires ou de boissons à consommer sur place réalisées dans les restaurants quel que soit leur lieu d'implantation, sont soumises au taux réduit de 10%.

Il convient de préciser que les opérations de restauration qui doivent être soumises au taux de 10 % s'entendent des ventes de denrées ou de boissons à consommer sur place servis dans les lieux aménagés à cet effet et ayant l'autorisation d'exercer l'activité de restauration.

Ainsi, les ventes réalisées par les établissements de restauration rapide, sont considérées pour leur totalité comme des ventes à consommer sur place et donc soumises au taux de 10 % dès lors que ces établissements mettent à la disposition de leur clientèle des installations même sommaires permettant de consommer sur place ou à emporter.

Relèvent également du taux de 10 % les activités de traiteurs qui sont considérés comme des établissements réalisant des ventes de plats cuisinés mis à la disposition des clients.

Par contre, lorsque les traiteurs se livrent à des activités autres que la restauration telles que la location du matériel (linge, nappes, tentes, couverts et ustensiles de cuisine, etc.) ou la mise à disposition du personnel, ces prestations relèvent du taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée de 20 %.

3) les opérations de restauration fournies par les prestataires de services au personnel salarié des entreprises.

Il y a lieu de rappeler que les prestations de restauration fournies directement par l'entreprise à son personnel salarié, demeurent exonérées avec droit à déduction en vertu des dispositions de l'article 92-41° du C.G.I. Il en est de même, en ce qui concerne 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. Ces prestations sont exonérées en vertu de l'article 91-V-4° du code précité.

La taxe due par les contribuables au titre des affaires visées ci-dessus sera acquittée au fur et à mesure de l'encaissement des sommes dues.

4) les opérations de location d'immeubles à usage d'hôtels, de motels, de villages de vacances ou d'ensembles immobiliers à destination touristique, équipés totalement ou partiellement, y compris le restaurant, le bar, le dancing, la piscine, dans la mesure où ils font partie intégrante de l'ensemble touristique.

5) les huiles fluides alimentaires.

Ce vocable désigne toutes les huiles végétales, extraites de graines et de fruits oléagineux à l'exception des olives (arachides, tournesol, soja, colza, coton ...) et utilisées ordinairement pour la préparation des aliments. Le bénéfice du taux réduit s'applique également aux livraisons d'huiles végétales raffinées faites aux industries de produits alimentaires (conserveries, margarineries...).

Pour les huiles végétales brutes, le bénéfice du taux réduit est conditionné par leur utilisation, lorsque ces huiles sont utilisées comme matières premières.

Les raffineries d'huiles alimentaires et les assujettis qui procèdent au mélange, au coupage et à la présentation commerciale des huiles alimentaires sont en principe imposables au taux de 10 %, car il est à présumer qu'ils livrent leur production soit à la consommation alimentaire, soit à des industries de produits alimentaires.

Il est décidé dans un souci de simplification, d'appliquer le taux réduit à l'huile de poisson lorsque celle-ci est livrée aux conserveries.

Dans le but d'éviter l'incidence du différentiel de taux, le bénéfice du taux de 10% a été également étendu aux importations de graines, de fruits oléagineux et d'huiles végétales utilisés dans la fabrication des huiles fluides alimentaires.

Compte tenu de leur caractère restrictif, les dispositions des articles de la loi précitée ne sauraient être étendues aux suifs et aux huiles animales destinées à des usages industriels qui restent soumis aux taux normal (huile de pied de boeuf par exemple).

6) le sel de cuisine (gemme ou marin) ;

7) le riz usiné, les farines et semoules de riz et les farines de féculents.

Les opérations de vente et de livraison portant sur le riz usiné, pelé, glacé, poli, blanchi ou non et les sous-produits du riz préparés ou utilisés pour l'alimentation humaine, sont taxables au taux de 10%.

Par contre, les opérations de vente ou livraison portant sur les déchets et les brisures de riz destinés à la nourriture du bétail et des animaux de basse-cour sont taxables à la T.V.A. au taux réduit de 7% ;

8) les pâtes alimentaires ;

9) les tourteaux servant à la fabrication des aliments destinés à l'alimentation du bétail et des animaux de basse-cour**.**

Par tourteaux, on doit entendre les résidus de graines, de fruits oléagineux,

utilisés principalement dans la fabrication des aliments de bétail ;

10) le gaz de pétrole et autres hydrocarbures gazeux ;

11) les huiles de pétrole ou de schistes, brutes ou raffinées.

Il convient cependant de préciser que ce taux ne concerne ni les lubrifiants (huiles et graisses) ni les sous produits de la distillation, (goudrons, vaselines …etc.) qui restent soumis au taux normal, tant à l'importation qu'à l'intérieur. Ainsi les seuls produits pétroliers bénéficiant du taux réduit sont :

- les huiles de pétroles ou de schistes, brutes ou raffinées;
- l'essence de pétrole ;
- le pétrole lampant (kérosène) ;
- les carburants constitués par des mélanges d'essence de pétrole avec d'autres combustibles liquides ;
- les gasoils ;
- les fuels oils ;
- le gaz de pétrole et autres hydrocarbures gazeux ;

12) les opérations de banque et de crédit et les commissions de change visées à l'article 89- I-11° du CGI, sous réserve de l'exonération prévue à l'article 91-III-2° du CGI. Toutes les opérations de banque de crédit ainsi que les commissions de change sont soumises au taux de 10 % avec bénéfice du droit à déduction.

Le taux de 10 % couvre les intérêts et autres produits similaires liés aux opérations de banque, de crédit et de change.

La personnalité des organismes financiers (Banque Al Maghrib, Banques Populaires, autres établissements financiers de droit privé ou de droit public...) est sans influence sur le caractère imposable desdites opérations.

Il y a lieu par ailleurs de noter qu'en ce qui concerne la T.V.A. due sur les intérêts créditeurs servis par les banques et d'une façon générale par tout organisme financier, à leurs clients déposants de fonds, la loi de finances pour l'année 1988 a introduit une mesure de retenue à la source de la taxe au niveau des organismes dépositaires des fonds.

Conformément aux dispositions prévues à l'article 117 du C.G.I ,il est fait, en effet, obligation aux établissements de banques ou de crédit de percevoir, pour le compte du trésor, par voie de retenue à la source, la T.V.A. due sur les intérêts servis à leur clientèle.

Rappel

Les opérations de crédit effectuées par les organismes financiers spécialisés, ont connu les régimes particuliers suivants :

✓ les opérations de crédit foncier, de crédit à la construction et de crédit à

l'hôtellerie, effectuées par le Crédit Immobilier et Hôtelier (C.I.H.)

Antérieurement au 1er janvier 1992, les opérations de crédit immobilier bénéficiaient de l'exonération de la T.V.A. sans droit à déduction, conformément aux dispositions de l'article 7, alinéa 12 de la loi n° 30-85 qui régissait la Taxe sur la Valeur Ajoutée.

La loi de finances pour l'année budgétaire 1992 a assujetti à la T.V.A. au taux de 14%, les opérations de crédit foncier, de crédit à la construction et de crédit à l'hôtellerie, effectuées par le C.I.H.

Ce taux a été ramené à 7% en 1994, puis relevé à 10% à compter du 1er janvier 2006.

✓ les opérations de crédit accordé à l'agriculture, effectuées par la Caisse Nationale de Crédit Agricole (C.N.C.A.)

Depuis l'avènement de la T.V.A., les opérations de crédit accordé à l'agriculture étaient exonérées de la T.V.A., en application des dispositions de l'article 7, alinéa 12 de la loi n° 30-85 précitée sans spécifier l'organisme bancaire prêteur.

A partir du 1er janvier 1992, cette exonération a été limitée aux seules opérations de crédit effectuées par la C.N.C.A., devenue assujettie au taux de 10% à compter du 1er janvier 2006.

✓ les opérations de crédit des Banques Populaires

Les opérations de crédit effectuées par les Banques Populaires étaient exonérées de la T.V.A. en vertu de l'article 7 (IV- 12°) de la loi n° 30-85 précitée.

L'article 12 de la loi de finances pour l'année budgétaire 1988 a assujetti à la T.V.A. lesdites opérations au taux de 12%. Ce taux a été relevé à 14% en 1992 puis ramené à 7% en 1994 et à 10% à compter du 1er janvier 2006.

✓ les opérations afférentes aux prêts et avances consentis aux collectivités locales par le Fonds d'Equipement Communal (F.E.C.)

Ces opérations étaient exonérées de la T.V.A., sans droit à déduction, en application des dispositions de l'article 7 (IV- 17°) de la loi n° 30-85 précitée.

A partir du 1er janvier 2007, les opérations réalisées par le F.E.C., ainsi que celles afférentes aux emprunts et avances accordés audit fonds deviennent passibles de la T.V.A. au taux de 10% avec droit à déduction, conformément aux dispositions de l'article 99- 2° du C.G.I.

✓ les opérations et les intérêts afférents aux avances et aux prêts consentis aux collectivités locales par les organismes autorisés à cet effet

Ces opérations étaient exonérées, sans droit à déduction, en application de l'article 91 (V- 2°) du C.G.I. L'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010 a soumis lesdites opérations au taux de 10%.

Les organismes financiers spécialisés précités ont été assimilés par la loi bancaire aux établissements de banque et de crédit. De ce fait, ces organismes sont devenus soumis à la T.V.A., dans les mêmes conditions que les établissements bancaires.

En guise d'harmonisation, l'article 7 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010 a reformulé la rédaction des dispositions concernant ces opérations pour les différents établissements précités comme suit :

- les opérations de banque et de crédit et les commissions de change visées à l'article 89- I- 11° du CGI , sous réserve de l'exonération prévue à l'article 91- III- 2° du CGI.

Par ailleurs, l'alignement du produit financier alternatif "Mourabaha" sur le crédit classique, prévu aux articles 28 et 59 du C.G.I. implique l'application du taux de 10% avec droit à déduction audit produit, à compter du 1er janvier 2010.

Il est à préciser à cet égard que ledit taux s'applique sur le montant de la rémunération convenue d'avance entre le client et l'établissement du crédit.

De même, la T.V.A. ayant grevé le bien acquis dans le cadre de "Mourabaha" n'ouvre pas droit à déduction chez l'établissement de crédit.

13) les transactions relatives aux valeurs mobilières effectuées par les sociétés de bourse visées au titre III du dahir portant loi n° 1.93.211 du 4 rebia II 1414 (21 septembre 1993) relatif à la Bourse des valeurs.

Dans le but de favoriser le placement des titres émis par les personnes morales faisant appel à l'épargne publique, et en vue de dynamiser les opérations portant sur les valeurs mobilières effectuées par l'entremise de sociétés de bourse le taux de la T.V.A. sur les commissions des intermédiaires en bourse, a été ramené à 10 % à partir du 1er janvier 2006.

Les commissions concernées sont celles perçues par :

a) les sociétés de bourse agréés par le dahir nº 1-93-211 du 4 rabiaa II 1414 (21 septembre 1993) relatif à la bourse des valeurs.

b) les personnes qui à titre habituel :

- se livrent à la gestion des valeurs mobilières pour le compte d'autres personnes;
- proposent à d'autres personnes l'acquisition ou l'aliénation des valeurs mobilières ;
- offrent des services ou donnent des conseils pour l'acquisition ou l'aliénation des valeurs mobilières ;

14) les transactions portant sur les actions et parts sociales émises par les organismes de placement collectif en valeurs mobilières visés par le dahir portant loi nº 1.93.213 du 4 rabii II 1414 (21 septembre 1993) ;

15) les opérations effectuées dans le cadre de leur profession, par les personnes visées à l'article 89-I-12° a) et c) du CGI.

Il s'agit des professions exercées par les avocats, les interprètes, les notaires, les huissiers de justice et les vétérinaires ;

16) le péage dû pour emprunter les autoroutes exploitées par les sociétés concessionnaires.

A-4- TAUX RÉDUIT DE 14%

A-4- 1-Avec droit à déduction

1) Le beurre à l'exclusion du beurre de fabrication artisanale visé à l'article 91 (I-A-2°) du C.G.I ;

2) Les graisses alimentaires (animale et végétale), margarines et saindoux ;

Il s'agit des graisses alimentaires animales ou végétales, margarines et saindoux, élaborés en vue de leur utilisation pour la préparation des aliments, quelle que soit leur présentation (en vrac ou en emballages fractionnaires) et quelle que soit la destination ultérieure (consommation en l'état ou pour la fabrication d'autres produits : biscuiterie, pâtisserie ...) ;

3) Le thé qu'il soit vert ou noir, conditionné ou non, en vrac ou en petit emballage **;**

4) Les opérations de transport de voyageurs et de marchandises.

Les opérations de transport de personnes ou de marchandises sont également passibles de la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 14 %. Par contre, les locations de véhicules et les commissions afférentes à des opérations de transport restent imposables au taux normal de 20 %.

Ainsi, les agences de voyages lorsqu'elles agissent en qualité de simples transporteurs et lorsqu'elles décomposent leurs prix en transport et autres prestations et qu'elles en rendent compte à leurs clients, elles doivent acquitter la taxe au taux réduit de 14 %.

Par contre, elles ne sont pas autorisées à appliquer le taux réduit lorsqu'elles assurent le transport de leurs clients à l'aide de leurs propres véhicules dans le cadre d'un circuit touristique ayant fait l'objet d'une stipulation de prix global. En conséquence, le chiffre d'affaires doit être soumis en totalité au taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée.

Lorsqu'il s'agit du transport afférent à des "ventes franco", le taux applicable reste celui auquel est soumise la vente. Par contre,lorsque le transport reste à la charge de l'acheteur, il ne peut être soumis qu'au taux réduit de 14 % (cf., section II frais de transport).

Enfin, les opérations de transport d'hydrocarbures par pipe-lines doivent être soumises au taux réduit de 14 % au même titre que les transports effectués par rail ou par camion citerne ;

5) Le véhicule utilitaire léger économique" destiné au transport de marchandises ainsi que le cyclomoteur dit "cyclomoteur économique" dont les caractéristiques et les spécificités sont fixées par la convention passée entre l'Etat marocain et le fabricant, bénéficient de :

- ✓ l'application du taux de 14 % avec droit à déduction concernant aussi bien la vente desdits véhicules ainsi que les achats de produits et matières entrant dans leur fabrication ;
- ✓ la possibilité de restitution de la différence entre la T.V.A. payée en amont éventuellement à 20 % et celle qui aurait été payée légalement à 14 %.

Les modalités d'application du taux de 14 % en amont et en aval pour les véhicules précités, sont identiques à celles prévues pour la voiture économique ;

6) L'énergie électrique et les chauffe-eau solaires.

A-4-2- Sans droit à déduction

Sont soumis au taux de 14% sans droit à déduction, les prestations de services rendues par tout agent démarcheur ou courtier d'assurances à raison de contrats apportés par lui à une entreprise d'assurances.

B/- TAUX SPECIFIQUES

Les taxes spécifiques prévues à l'article 100 du C.G.I, s'appliquent aux ouvrages en métaux précieux et aux vins. La liquidation de la TVA aux taux spécifiques relève de l'ADII.

Ainsi, et conformément aux dispositions de l'article 100 du C.G.I et par dérogation aux dispositions de l'article 96 dudit code, les livraisons et les ventes autrement qu'à consommer sur place, portant sur les vins et les boissons alcoolisées sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée au tarif de 100 DH par hectolitre.

Les livraisons et les ventes de tous ouvrages ou articles autres que les outils, composés en tout ou en partie d'or, de platine ou d'argent sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée fixée à 5 dirhams par gramme d'or et de platine et à 0.10 dirham par gramme d'argent (ces taux ont été relevés à partir du 1er janvier 2011).

1) Ouvrages en métaux précieux

Compte tenu des difficultés soulevées par l'imposition des bijoutiers, le législateur a décidé que la taxe sur la valeur ajoutée serait recouvrée par le service de la garantie lors de l'apposition de poinçon.

Tous les bijoux, articles ou objets autres que les outils, composés en tout ou en partie de métal précieux et présentés au poinçonnage doivent être soumis à l'imposition spécifique.

Sont notamment considérés comme des bijoux, les ouvrages comportant des parties en métaux communs placés ou doublés de métaux précieux.

Certains assujettis fabriquent des articles normalement passibles du taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée, mais dont certains éléments seulement sont composés de métal précieux et présentés au poinçonnage.

Les assujettis en cause doivent être recherchés en paiement de la taxe sur la valeur ajoutée au taux normal de 20 %, sur le prix de vente réel des articles fabriqués.

2) Vins et boissons alcoolisées

La taxe spécifique prévue au premier alinéa de l'article 100 du C.G.I, s'applique:

- aux vins ordinaires ;
- aux vins vieux ;
- aux vins sélectionnés ;
- aux vins fins ;
- aux vins en appellation d'origine contrôlée ;
- aux vins délimités de qualité supérieure.

Pour les vins et boissons alcoolisées de production locale, cette taxe couvre en principe les livraisons et les ventes autrement qu'à consommer sur place lesquelles sont soumises soit au taux normal de 20 % soit au taux réduit de 10 % si elles sont effectuées dans les hôtels ou ensembles touristiques ou dans les restaurants.

Cependant, l'opération de mise en bouteille constitue une opération située dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et doit être soumise à ce titre à cette taxe, dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire au taux normal de 20 %.

SECTION IV.- DEDUCTIONS

A/ Principe

L'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée repose sur le mécanisme dit "des paiements fractionnés". C'est-à-dire que le redevable légal de l'impôt est autorisé à ne reverser au Trésor que la différence entre la taxe collectée à la vente et celle

ayant grevé les éléments du prix de revient du produit ou du service qu'il commercialise, de telle sorte qu'en fin de parcours, l'impôt perçu par l'Etat est égal à celui qui aurait pu être collecté en une seule fois lors de la première vente à un non assujetti.

C'est cette imputation "taxe de taxe" qui est appelée déduction.

Le mécanisme susvisé est énoncé à l'article 101 –1° du C.G.I. en ces termes: "La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération".

Pour mieux comprendre le mécanisme dit "des paiements fractionnés" nous partirons de l'exemple suivant :

Supposons deux assujettis :

L'un importateur, l'autre fabricant, tous les deux soumis au taux de 20 %. Le premier (I) importe de la matière première pour 2.000 DH (valeur, coût et fret, droits de douanes et taxe à l'importation inclus) qu'il revend au fabricant (F) au prix hors taxe de 3.000 DH. Ce dernier en fait des produits qu'il vend à des non assujettis, les ménages par exemple (H). Ces ventes s'élèvent à 5.500 DH hors taxe.

La situation de chacun des 3 agents économiques considérés, au regard de la TVA s'établit comme suit :

Agent économique	T.V.A. payée en douane sur achats	T.V.A. payée sur achats à l'intérieur	T.V.A. facturée sur ventes	Déductions sur achats	T.V.A. payée à la perception	T.V.A totale définitivement perçue par le Trésor
Importateur (I)	2 000 x 20% = 400	-	3000 x 20% = 600	400	600 - 400 = 200	400 + 200 = 600
Fabricant (F)	-	3000 x 20% = 600	5500 x 20% = 1.100	600	1100 - 600 = 500	1.100
Ménage (H)	-	5500 x 20% = 1.100	-	-	-	-

(I) a payé à la douane 400 : il a reçu 600 de (F), d'où il a déduit les 400 payés à la douane et a versé la différence à la perception soit 600 - 400 = 200.

(F) a payé 600 DH de taxe à (I), il a reçu de (H) 1.100 d'où il a déduit 600 payés à (I) a versé la différence soit 1.100 - 600 à la perception soit 500.

(H) a payé 1.100 (F) et n'a rien déduit n'étant pas assujetti.

Le Trésor public (Douane + la recette de l'administration fiscale (RAF)) a perçu pour cette opération 4OO DH à l'importation payés par (I) lors du dédouanement de la matière première, 2OO DH payés par le même importateur à la RAF, au titre de ses ventes à l'intérieur et 5OO DH payés par le fabricant (F) à la

perception au titre de ses ventes aux ménages (M).Soit un total pour ces trois versements (400 + 200 + 500) = 1.100 DH

La recette ainsi obtenue par paiements successifs aurait pu être collectée en une seule fois si l'on avait soumis au taux applicable uniquement la vente aux ménages (non assujettis) soit 5.500 x 20 % = 1.100 DH.

Dans l'exemple précédent, il n'a été question que d'un seul produit obtenu à partir d'une seule matière première et nécessitant l'intervention de deux assujettis seulement.

La réalité est beaucoup plus complexe étant donné la pluralité des matières et services consommés, la diversité des circuits de transformation et l'existence de restrictions au droit à déduction.

B/- Bénéficiaires du droit à déduction

Bénéficient du droit à déduction dans les limites et conditions édictées par les dispositions légales, les personnes physiques et morales assujetties qui réalisent des opérations imposables, c'est-à-dire toutes les opérations entrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'exclusion de celles exonérées et pour lesquelles le législateur n'a pas prévu le droit à déduction.

Sont concernées par le droit à déduction :

- les personnes qui sont obligatoirement assujetties à la taxe sur le valeur ajoutée et qui effectuent les opérations visées à l'article 89 du C.G.I.;
- les personnes effectuant des opérations exonérées avec bénéfice du droit à déduction (cf. article 92 du C.G.I);
- les personnes qui livrent en suspension de la taxe des marchandises aux entreprises visées à l'article 94 du C.G.I. (exportateurs de biens et services).
- les personnes visées à l'article 90 du C.G.I. et qui ont opté pour l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée.

Pour plus de précisions sur la position des personnes susmentionnées au regard de la taxe sur la valeur ajoutée il est conseillé de se reporter au chapitre champ d'application.

C/- Déductions autorisées

L'instauration du système de la taxe sur la valeur ajoutée a introduit la généralisation du droit à déduction non seulement à tous les assujettis, mais aussi à la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé la totalité des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exploitation de son entreprise ou l'exercice de sa profession. En effet, ce droit est étendu à tous les éléments constitutifs du prix. Sous réserve des exclusions prévues à l'article 106 du C.G.I.

Par éléments constitutifs du prix de revient d'un produit, d'un travail ou d'un service, il faut entendre les dépenses engagées pour les besoins d'exploitation de l'entreprise ou de l'exercice de la profession de l'assujetti tels que :

- les immobilisations ;
- les valeurs d'exploitation ;
- les divers frais de gestion et d'exploitation.

Encore faut-il que ces éléments aient supporté la taxe sur la valeur ajoutée, ce qui exclut de facto les salaires et certaines dépenses qui sont situées hors du champ d'application de la taxe ou qui ne sont pas nécessaires à la réalisation de l'opération imposable.

Toutefois, l'exercice du droit à déduction comme il sera exposé ci-après comporte, dans certains cas, des modalités d'application différentes, selon qu'il concerne les biens constituant des immobilisations ou les services et les biens ne constituant pas des immobilisations.

1) Biens constituant des immobilisations

Il s'agit des biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels (constructions, machines, matériel divers, emballages consignés...) ou incorporels (brevets, licences, marques, procédés, modèles, dessins et concessions...), acquis ou créés par l'entreprise pour être utilisés d'une manière durable comme instruments de travail ou moyens d'exploitation et doivent figurer en immobilisation dans la comptabilité de l'entreprise et éventuellement à amortissement selon les usages courants.

Il convient de noter, à ce sujet, que la notion d'amortissement ne s'applique qu'aux biens dont la dépréciation se concrétise normalement dans un laps de temps excédant l'exercice annuel, ce qui exclut ceux dont l'usure est effective dans un moindre délai et qui figurent en comptabilité dans un compte de frais généraux.

2) Services et biens ne constituant pas des immobilisations

2-1- Services

Ce sont les services susceptibles d'être utilisés pour les besoins de l'exploitation de l'entreprise tels que :

- les locations et charges locatives soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (fonds de commerce, établissement industriel agencé, matériel, outillage, mobilier, matériel de transport);
- les services pour l'entretien et la réparation (services d'entretien et de réparation des immeubles, des machines de l'outillage et du matériel affecté à l'exploitation) ;
- les frais d'études de recherches et de documentation;
- la rémunération d'intermédiaire ;

- les frais financiers (intérêts des emprunts, agios bancaires, etc.) ;
- les frais de transport et de frets sur achats et sur ventes à l'exclusion des frais de déplacements des dirigeants ou des employés ;
- les frais de publicité et de propagande (affiches, annonces, prospectus, films, etc.) ;
- les redevances pour location de brevets, licences et marques.

2-2- Biens

Ce sont les biens qui figurent parmi les valeurs d'exploitation de l'entreprise :

- les marchandises ;
- les matières premières ;
- les matières consommables (combustibles, eau, électricité et produits d'entretien) ;
- les fournitures d'atelier, de bureau ou de magasin ;
- les emballages commerciaux ;
- les matériels, outillages et pièces de rechange de faible valeur.

D/ Conditions d'exercice du droit à déduction

L'exercice du droit à déduction est subordonné aux conditions et règles exposées ci-après :

1) Fait générateur

1-1- Dispositions légales

Le droit à déduction prend naissance à l'expiration du mois qui suit celui de l'établissement des quittances de douane ou de paiement, partiel ou intégral, des factures ou mémoires établis au nom du bénéficiaire.

Toutefois, ce délai n'est pas exigé en ce qui concerne les biens d'investissement visés à l'article 102 du C.G.I.

Le fait générateur est donc lié à la réalisation de deux conditions: le paiement et le décalage d'un mois.

1-2- Paiement de la taxe

A l'importation, la justification du règlement de la taxe est établie par la production des quittances de dédouanement, le règlement pouvant intervenir pour le cas d'espèce au comptant, par chèques ou par obligations cautionnées.

A l'intérieur, il est justifié par la mention des références et des modalités de paiement (espèces, chèques et effets de commerce, etc) sur les factures ou

mémoires. Ceux-ci sont considérés comme payés à la date du versement en espèces, ou à la date de l'encaissement effectif du chèque ou de l'effet.

Toutefois, pour les contribuables qui sont imposés sous le régime des débits, cette date est celle de l'acceptation de l'effet, sans condition du paiement effectif de l'effet à la date d'échéance.

En matière de TVA, la déduction sur facture payée partiellement est autorisée à concurrence de la taxe payée. Il en est de même de la taxe payée chaque trimestre pour les matériels introduits au Maroc sous le régime de l'importation temporaire.

1-3- Décalage d'un mois

Cette condition est requise pour les seuls services et biens ne constituant pas des immobilisations et non pour les biens immobilisables.

La date de règlement des factures ou mémoires et par conséquent de la taxe, est importante dans la mesure où elle détermine le mois de référence à partir duquel commence à courir le délai nécessaire pour opérer la déduction.

Concernant les importations, la date à prendre en considération est celle de l'établissement des quittances en douane.

Ainsi à titre d'exemple :

- ✓ Pour un contribuable soumis au régime de la déclaration mensuelle, les taxes correspondant aux achats payés au cours du mois de janvier sont déductibles sur les taxes collectées au cours du mois de février (déclaration à déposer avant le 31 mars) ;

- ✓ Pour un contribuable soumis au régime de la déclaration trimestrielle, les taxes correspondant aux achats payés au cours des mois de décembre, de janvier et de février, sont déductibles des taxes collectées au cours des mois de janvier, février et mars (déclaration du 1er trimestre déposée avant le 20 avril).

Toutefois, dans le cas d'une cession ou d'une cessation d'activité, les entreprises sont autorisées à pratiquer la déduction dans le délai prévu à l'article 114 du C.G.I, c'est-à-dire dans le mois qui suit la date de cession ou de cessation.

Il va sans dire que pour les livraisons à soi-même de construction, quand il s'agit d'un acte occasionnel, il n'y a pas lieu d'appliquer la règle du décalage, l'assujetti concerné sera autorisé à procéder aux déductions auxquelles il a droit sur la déclaration unique qu'il déposera avant le vingt (20) du mois qui suit le trimestre au cours duquel le permis d'habiter est obtenu ou l'achèvement des travaux est intervenu.

Il est à préciser que tout contribuable dont la construction n'a pas été achevée au cours de la quatrième année suivant celle de l'obtention de l'autorisation de construire, qui veut préserver son droit à déduction, doit déposer une déclaration

du chiffre d'affaires et un relevé de déduction de taxes ayant grevé les factures d'achat de matériaux de construction, biens et services.

Cette déclaration de chiffre d'affaires permet d'interrompre la prescription et ouvre droit à déduction au bénéfice du contribuable, lors du dépôt de la déclaration de la livraison à soi-même de construction.

2) Modalités d'exercice du droit à déduction

2-1- Dispositions légales

La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération.

Les assujettis opèrent globalement l'imputation de la taxe sur la valeur ajoutée et doivent procéder à une régularisation dans les cas de disparition de marchandises ou lorsque l'opération n'est pas effectivement soumise à la taxe. Les régularisations n'interviennent pas dans le cas de destruction accidentelle ou volontaire justifiée.

Au cas où le volume de la taxe due au titre d'une période ne permet pas l'imputation totale de la taxe déductible, le reliquat de taxe est reporté sur le mois ou le trimestre qui suit.

De ces dispositions deux notions se dégagent: l'imputation globale et la règle du report de crédit.

2-2- Globalité de l'imputation

Si l'article 101- 1°- du C.G.I 1er alinéa pose le principe de l'individualisation des opérations pour l'imputation de la T.V.A., de manière à limiter la contribution personnelle de chaque assujetti au montant de la taxe correspondant à la valeur ajoutée qu'il donne à la marchandise considérée, dans les faits, un tel principe serait très difficile à appliquer voire même impossible.

C'est la raison pour laquelle le législateur permet à l'assujetti d'opérer globalement l'imputation de la taxe, avec toutefois, des limitations qui feront l'objet des développements ci-après, afin de ne pas trop s'écarter du principe déjà énoncé.

Ainsi, pour l'application pratique de la déduction, il est admis que pour la liquidation de la taxe sur la valeur ajoutée due par un contribuable au titre des opérations réalisées au cours d'une période donnée (mois ou trimestre), celui-ci doit distinguer deux masses :

- ✓ d'une part, la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux opérations déductibles (taxe ayant grevé les éléments constitutifs du prix de revient) qui constitue le crédit du contribuable vis-à-vis du Trésor;

- ✓ d'autre part, la taxe sur la valeur ajoutée due au titre des opérations imposables réalisées durant le mois ou le trimestre, et qui constitue le débit du contribuable.

Les assujettis doivent effectuer la compensation entre la masse de la taxe sur la valeur ajoutée due au titre des opérations taxables et celle de la taxe afférente aux opérations ouvrant droit à déduction.

Le complément de taxe exigible constitue le montant de l'imposition nette à verser.

2-3- Règle du report de crédit

Cette règle énoncée à l'article 101 du C.G.I précité constitue une limitation de la déduction dans le temps.

Ainsi, lorsque la masse de la taxe déductible est supérieure au montant de la taxe afférente aux opérations imposables, la déduction ne peut être opérée qu'à concurrence de celle-ci. Le reliquat ne peut être restitué directement (sauf pour certains cas expressément visés par la loi), et il constitue pour l'assujetti un "crédit" à récupérer ultérieurement au fur et à mesure des possibilités d'imputation ouvertes par la réalisation d'opérations taxables.

Exemple

Un contribuable placé sous le régime de la déclaration mensuelle, vend des produits soumis au taux de 20 %.

Il a réalisé pendant le deuxième trimestre 2010, les chiffres d'affaires mensuels hors taxe suivants :

Mois d'Avril .....= 1.000.000

Mois de Mai.....= 2.000.000

Mois de Juin ..... = 1.500.000

Pour fabriquer ses produits il a acheté les biens et services ouvrant droit à déduction et soumis au taux de 20 % pour :

Mois de mars 2010 .....= 500.000 HT

Mois d'Avril 2010.....= 3.000.000 HT

Les déclarations de chiffre d'affaires pour la liquidation de la taxe sur la valeur ajoutée s'effectueront comme suit :

- Déclaration du mois d'avril à déposer

Taxe due 1.000.000 x 20% .....= 200.000

Taxe déductible (Mois de Mars) 500.000 x 20%..... = 100.000

Taxe à verser.....= 100.000

Crédit à reporter.....= néant

- Déclaration du mois de mai à déposer en juin

Taxe due 2.000.000 x 20%.....= 400.000

Taxe déductible (mois d'Avril) 3.000.000 x 20%.....= 600.000

Taxe à verser .....= Néant

Crédit à reporter .....= 200.000

- Déclaration du mois de juin à déposer en juillet

Taxe due 1.500.000 x 20%..... = 300.000

Taxe déductible (pas d'achats payés en mai).....= néant

Taxe exigible .....= 300.000

Report de crédit de la période antérieure.....= 200.000

Taxe à verser.....= 100.000

3) Conditions de forme

Pour être déductible, la taxe sur la valeur ajoutée doit figurer d'une manière distincte:

3-1- pour les achats à l'intérieur : sur les factures d'achats ou de services, mémoires de travaux établis selon la réglementation en vigueur et comportant outre les indications habituelles d'ordre commercial :

- le numéro d'identification du fournisseur attribué par le service local des impôts ;
- le nom, prénom ou raison sociale de l'acheteur et son adresse ;
- les modalités et références de paiements se rapportant à ces factures ou mémoires ;
- n° d'article d'imposition à la taxe professionnelle.

Par conséquent ne peut être déduite la taxe figurant :

✓ sur des factures ou mémoires non conformes aux indications ci-dessus ;

✓ sur les bons de livraison ;

✓ ainsi que celle portant sur des opérations sans facture.

3-2- pour les importations : sur la quittance en douane délivrée à l'acheteur lors de l'entrée de la marchandise ou du bien concerné au Maroc.

3-3- pour les livraisons à soi-même : sur la facture établie par l'entreprise pour elle-même et comportant référence de la déclaration faisant état de cette opération.

Par ailleurs, aucune déduction n'est autorisée si la taxe figurant sur une facture d'achat ou une quittance en douane libellée au nom d'une personne autre que l'assujetti qui en demande l'imputation. Toutefois, des exceptions à cette règle sont prévues expressément par la loi, elles seront développées ci-après dans le

chapitre relatif au transfert du droit à déduction (art. 105 du C.G.I.).

De même, il est admis que dans le cas de vente d'un bien immeuble non encore achevé, l'acquéreur est autorisé à opérer la déduction de la taxe figurant sur les factures d'achats de matériaux de construction et services, établies au nom du cédant de l'ouvrage. Etant précisé que l'imputation de ladite taxe ne pourra se faire qu'au titre de la taxation dudit immeuble.

E/- Détermination du montant de la déduction

Ayant exposé les conditions d'exercice du droit à déduction, il convient d'exposer les modalités de calcul du montant de la taxe sur la valeur ajoutée à déduire.

1) Dispositions légales

La déduction ou le remboursement sont admis jusqu'à concurrence :

- de la taxe dont le paiement à l'importation peut être justifié pour les importations directes ;

- de la taxe acquittée figurant sur les factures d'achat ou mémoires pour les façons, les travaux et les services effectués à l'intérieur auprès d'assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ;

- de la taxe ayant grevé les livraisons à soi-même portant sur les biens éligibles au droit à déduction.

Pour les assujettis effectuant concurremment des opérations taxables et des opérations situées en dehors du champ d'application de la taxe ou exonérées en vertu des dispositions de l'article 91 du C.G.I, le montant de la taxe déductible ou remboursable est affecté d'un prorata de déduction calculé comme suit :

- au numérateur, le montant du chiffre d'affaires soumis à la taxe sur la valeur ajoutée au titre des opérations imposables, y compris celles réalisées sous le bénéfice de l'exonération ou de la suspension prévues à l'article 92 ou 94 du C.G.I ;

- au dénominateur, le montant du chiffre d'affaires figurant au numérateur augmenté du montant du chiffre d'affaires provenant d'opérations exonérées sans droit à déduction ou situées en dehors du champ d'application de la taxe.

Les sommes à retenir pour le calcul du prorata visé ci-dessus comprennent non seulement la taxe exigible, mais aussi la taxe sur la valeur ajoutée dont le paiement n'est pas exigé pour les opérations réalisées sous le bénéfice de l'exonération ou de la suspension visée à l'article 92 ou 94 du C.G.I.

Lorsque des entreprises englobent des secteurs d'activité réglementés différemment au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, la détermination du prorata annuel de déduction peut être effectuée distinctement pour chaque secteur après accord de l'Administration fiscale.

Ledit prorata est déterminé par l'assujetti à la fin de chaque année civile à partir des opérations réalisées au cours de ladite année.

Ce prorata est retenu pour le calcul de la taxe à déduire au cours de l'année suivante.

Pour les entreprises nouvelles, un prorata de déduction provisoire applicable jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la création de l'entreprise est déterminé par celle-ci d'après ses prévisions d'exploitation. Ce prorata est définitivement retenu pour la période écoulée si à la date d'expiration, le prorata dégagé pour ladite période ne marque pas une variation de plus d'un dixième par rapport au prorata provisoire. Dans l'hypothèse inverse, et en ce qui concerne les biens immobilisables, la situation est régularisée sur la base du prorata réel dans les conditions prévues au II ci-après.

2) Application

Compte tenu des dispositions combinées ci-dessus, il y a lieu pour la détermination du montant de la déduction à opérer de faire d'une part, la distinction entre l'assujetti qui acquitte la taxe sur la valeur ajoutée sur l'ensemble de ses activités (assujetti à 100 %) et l'assujetti partiel qui effectue concurremment des opérations taxables et des opérations situées hors champ d'application ou exonérées en vertu de l'article 91 du C.G.I, et d'autre part, la distinction entre les biens immobilisables et les autres biens et services.

Etant précisé que les personnes qui réalisent des opérations exonérées avec maintien du droit à déduction sont considérées comme assujetties à 100%.

2-1- Assujettis réalisant exclusivement des opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée et/ou exonérées en vertu des articles 92 et 94 du C.G.I. (assujettis à 100%)

En vertu de l'article 104 du C.G.I, la déduction est admise à concurrence :

- de la taxe ayant grevé les achats à l'importation;

- de la taxe acquittée et figurant sur les factures de biens et services ou mémoires pour les façons ou les travaux, acquis à l'intérieur auprès d'assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée;

- de la taxe ayant grevé les livraisons à soi-même portant sur des biens éligibles à déduction.

Toutefois, la déduction est admise, sous réserve que les biens, travaux, façons et services concernés entrent dans la constitution du prix de revient des opérations effectuées par l'assujetti et qu'ils ne soient pas exclus du droit à déduction.

En définitive, le montant de la déduction autorisée pour les assujettis à 100% est celui obtenu en totalisant toutes les taxes ayant grevé les éléments du prix de revient, dans la limite de la taxe due au titre des affaires imposables réalisées au cours de la période, et en tenant compte des exclusions prévues par la loi.

2-2- Assujettis partiels

Les contribuables réalisant des opérations imposables et des opérations exonérées ou hors champ, peuvent chaque fois qu'il leur est possible, appliquer la règle de l'affectation directe de telle sorte que :

- la déduction soit totale lorsque les biens ou services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction ou exonérées avec droit à déduction en vertu des articles 92 et 94 du C.G.I;

- la déduction soit nulle lorsque les biens ou services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations exonérées sans droit à déduction ou hors champ.

Cependant, lorsque le contribuable utilise concurremment des biens et services pour la réalisation d'opérations imposables et d'opérations exonérées sans droit à déduction ou hors champ, il est dans l'obligation d'appliquer la règle du prorata.

La règle du prorata a pour objet de permettre aux assujettis partiels de bénéficier de la déduction proportionnellement au montant de leurs opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée.

2-3- Personnes déjà assujetties

Le prorata applicable est annuel et il est obtenu à partir d'éléments de l'année précédente.

Exemple

L'achat par un assujetti d'une immobilisation a été grevé d'une taxe de 25.000 DH. Le fait générateur de la déduction correspondante se situe au mois de janvier 2010. L'entreprise qui a effectué cet achat est soumise au régime de la déclaration mensuelle. Elle a réalisé en 2009 un chiffre d'affaires total, toutes taxes comprises de 2.000.000 de dirhams, ventilé comme suit :

C.A taxable.....= 1.200.000

C.A en suspension de taxe (Art. 94).....=... 300.000

C.A exonéré (Art.91) .....=.... 100.000

C.A exonéré (Art. 92) .....=.... 350.000

Location de locaux nus ....=..... 50.000

Total : 2.000.000

Calcul du pourcentage à appliquer aux taxes ayant grevé le bien en question

Numérateur = 1.200.000 + (300.000 + 60.000) + (350.000 + 70.000)... = 1.980.000

Dénominateur 2.000.000 + 60.000* + 70.000* 2.130.000

* Montant de la taxe dont le paiement n'est pas exigé.

Le prorata définitif de l'année 2009 = $\frac{1.980.000}{2.130.000}$ ..... = 93%

Prorata calculé à partir des éléments de 2009 est applicable aux taxes ayant grevé les achats de 2010.

Ainsi, sur la déclaration du chiffre d'affaires relative au mois de janvier 2010 qui sera déposée en février, l'assujetti pourra déduire au titre de l'achat susmentionné un montant de :

25.000 DH x 93 % .....= 23.250

Pour le calcul du prorata, ne doivent être inscrits ni au numérateur ni au dénominateur du rapport, les sommes perçues au titre d'opérations non courantes notamment :

- débours ;
- cessions d'éléments d'actif ;
- recettes encaissées pour le compte de tiers ;
- indemnités d'assurances.

Par chiffre d'affaires ayant servi au calcul du prorata, on doit entendre les encaissements déclarés à la TVA dans le cas où le contribuable a opté pour ce régime en matière de TVA.

2-4- Nouveaux assujettis

Les dispositions de l'article 104 du C.G.I. prévoient l'application d'un pourcentage de déduction provisoire, déterminé par l'assujetti en question, à partir de ses prévisions d'exploitation, lequel est applicable jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la création de l'entreprise.

2-5- Redevables exerçant des activités multiples

En vertu de l'article 97 du C.G.I., l'administration peut autoriser les entreprises englobant des secteurs d'activité différents au regard de la taxe sur la valeur ajoutée à déterminer le pourcentage de déduction pour chaque secteur. Dans ce cas chaque secteur est considéré comme une entreprise distincte.

Pour limiter cette dérogation au droit commun, le fractionnement en secteurs ne peut être accordé qu'aux entreprises, qui englobant des secteurs d'activité différents, effectuent des opérations relevant de deux ou plusieurs fonctions économiques et tiennent une comptabilité permettant de s'assurer de l'affectation précise des biens par secteur.

Ainsi, peut être autorisé à adopter plusieurs pourcentages de déduction, l'assujetti dont le chiffre d'affaires global comprend des opérations imposables, exonérées en vertu des articles 92 et 94 du C.G.I, des opérations exonérées en vertu de l'article 91 ou situées hors champ d'application de la T.V.A.

Ces éléments dépendent du degré d'organisation des entreprises englobant des secteurs d'activités distinctes et des liens pouvant exister entre ces secteurs.

Par contre, lorsque l'affectation des biens ou des services ou des deux à la fois ne peut être déterminée d'une manière précise du fait de la connexité existant entre les différentes activités exercées par l'entreprise, le fractionnement par secteur est subordonné à l'existence d'une comptabilité auxiliaire.

Les entreprises voulant bénéficier du prorata par secteurs distincts d'activité, doivent adresser une lettre au service local des Impôts en s'engageant à tenir une comptabilité permettant la détermination de l'affectation précise des dépenses déductibles.

L'entreprise n'est autorisée à récupérer ces déductions qu'après accord de l'administration.

Lorsque les secteurs sont organisés de manière indépendante sur les plans technique et comptable au point que toute utilisation mixte de biens ou de services est exclue, le fractionnement par secteurs est admis.

2-6- Obligations des assujettis

Les biens immobilisables doivent être inscrits en comptabilité pour leur prix d'achat ou leur prix de revient diminué de la déduction à laquelle ils ont donné lieu, et être soumis s'il y a lieu à amortissement.

L'article 113 du C.G.I fait obligation aux assujettis effectuant concurremment des opérations taxables et des opérations situées en dehors du champ d'application de la taxe ou exonérées en vertu des dispositions de l'article 91 du CGI, de déclarer chaque année avant le 1er avril le pourcentage de déduction applicable à l'année en cours et le prix d'achat ou le prix de revient, taxe comprise, des biens amortissables acquis au cours de l'année précédente ainsi que la taxe qui les a grevé. Cette déclaration doit être souscrite sur un imprimé fourni par l'administration.

F/ Régularisation et remise en cause de la déduction

1) Dispositions légales

1-1-Régularisation suite à variation du prorata

En ce qui concerne les biens inscrits dans un compte d'immobilisation visés à l'article 102 du C.G.I, lorsqu'au cours de la période de cinq années suivant la date d'acquisition desdits biens, le prorata de déduction calculé pour l'une de ces cinq années, se révèle supérieur à 5% du prorata initial, les entreprises peuvent opérer une déduction complémentaire. Celle-ci est égale au cinquième de la différence entre la déduction calculée sur la base du prorata dégagé à la fin de l'année considérée et le montant de la déduction opérée dans les conditions prévues au I du présent article.

En ce qui concerne les mêmes biens, si au cours de la même période, le prorata dégagé à la fin d'une année se révèle inférieur à 5% du prorata initial, les entreprises doivent opérer un reversement de taxe dans le délai prévu à l'article 113 du C.G.I. Ce reversement est égal au cinquième de la différence entre la déduction opérée dans les conditions prévues au I ci-dessus et la déduction calculée sur la base du prorata dégagé à la fin de l'année considérée.

1-2- Régularisation pour défaut de conservation

La régularisation prévue au dernier alinéa de l'article 102 du C.G.I , pour défaut de conservation pendant un délai de cinq années des biens déductibles inscrits dans un compte d'immobilisation, s'effectue comme suit:

Le bénéficiaire de la déduction est tenu de reverser 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.

Les régularisations prévues au 1) et 2) du II de l'article 104 doivent intervenir dans les délais prévus aux articles 110 et 111 du C.G.I.

Pour l'application des dispositions de l'article 104-II-2° du C.G.I, l'année d'acquisition ou de cession d'un bien est comptée comme une année entière.

2) Régularisations

Elles concernent exclusivement les biens immobilisables lorsque le pourcentage de déduction accuse une variation de plus de 5 % par rapport au prorata initial d'un exercice à l'autre, et ce pour la période des cinq années suivant la date d'acquisition des biens en cause ou lorsque les factures d'achat de ces mêmes biens ont fait l'objet d'une note d'avoir de la part du fournisseur.

2-1- Régularisation pour variation du pourcentage annuel de déduction

Une entreprise peut changer l'orientation de ses activités ou voir son régime d'imposition modifié. Si l'étendue du droit à déduction devait, pour le cas d'espèce, s'apprécier d'après les opérations d'une seule année, l'entreprise serait lésée ou avantagée en effectuant des investissements telle année plutôt que telle autre. C'est la raison pour laquelle, en ce qui concerne les biens immobilisables, des corrections doivent être apportées à la déduction initiale et qui consistent soit en un reversement de taxe, soit en une déduction complémentaire.

a) Reversement : Si au cours de la période de cinq ans suivant la date d'acquisition des biens, le pourcentage annuel dégagé à la fin d'un exercice se révèle inférieur de plus de 5% au pourcentage initial, l'assujetti doit régulariser sa situation en souscrivant la déclaration spéciale prévue pour la détermination du pourcentage annuel et opérer un reversement de taxe. Ce reversement est égal à un cinquième de la différence entre la déduction initiale et la déduction calculée sur la base du pourcentage de la fin de l'année considérée.

Le reversement susvisé doit être effectué en même temps que le versement des taxes afférentes aux opérations réalisées au cours de la première période d'imposition de l'exercice comptable.

b) Déduction complémentaire : Lorsqu'au cours de la même période de cinq ans suivant la date d'acquisition des biens, le pourcentage annuel de déduction déterminé pour l'une de ces cinq années se révèle supérieur de plus de cinq points du pourcentage initial, l'assujetti peut opérer une déduction complémentaire. Celle-ci est égale à un cinquième de la différence entre la déduction calculée sur la base du pourcentage dégagé à la fin de l'exercice considéré et le montant de la déduction initiale.

Cette déduction complémentaire est opérée sur le relevé afférent aux opérations réalisées au titre de la première période d'imposition de l'exercice comptable.

Exemple

Une entreprise achète en 2008 des biens grevés de taxes déductibles pour un montant de 100.000 DH. Le pourcentage annuel de déduction pour l'année 2007 est de 80 % (pourcentage initial) déterminé à partir des éléments de 2007.

Au titre de 2008 elle déduira $\frac{100.000 \times 80}{100}$ ..... = 80.000

Le pourcentage réellement applicable à l'année 2008 (déterminé d'après les opérations réalisées au cours de cette année) devient 92 %.

Variation du pourcentage initial 92 - 80 = 12 points.

Cette variation en hausse excède le seuil de 5 %, l'entreprise peut opérer une déduction complémentaire à la déduction effectuée en 2008.

Sur la base du pourcentage applicable à l'année 2008,
la déduction aurait été de $\frac{100.000 \times 92}{100}$ ..... = 92.000

La déduction initiale a été de 80.000 DH. La déduction complémentaire à effectuer en 2009 est égale à un cinquième de la différence entre ces deux déductions soit :

$\frac{92.000 - 80.000}{5}$ = 2.400 DH (1ère régularisation).

Le pourcentage réellement applicable à l'année 2009 (déterminé en 2008) d'après les opérations réalisées au cours de celle-ci, devient 50 %.

Variation du pourcentage initial 50 - 80 = 30

Cette variation en baisse excède le seuil de 5 %, l'entreprise doit opérer un reversement avant le 1er avril 2009 d'une partie de la déduction effectuée en 2008 (année d'acquisition du bien).

Sur la base du pourcentage applicable à l'année 2009,

la déduction aurait été de $\frac{100.000 \times 50}{100}$ ..... = 50.000

La déduction initiale a été de 80.000 DH. Le reversement est égal au tiers de la différence entre ces deux déductions soit :

$\frac{80.000 - 50.000}{5}$ ..... = 6.000

Le pourcentage applicable à l'année 2010, déterminé à partir des opérations réalisées au cours de celle-ci, devient 78 %.

La variation du pourcentage initial est de 78 - 80 = 2 %. Cette variation est inférieure au seuil de 5 %, aucune régularisation n'est exigée de l'entreprise en 2011.

Ce pourcentage étant resté le même durant 2009, aucune régularisation n'est à opérer au titre de cette année.

Cinq années étant écoulées depuis la date d'acquisition des biens en cause, l'entreprise n'aura plus de correction à effectuer sur la déduction initiale.

2-2- Régularisation suite à cession, cessation ou transfert

Pour les mêmes motifs qui conduisent à opérer la régularisation de la déduction dans le temps, celle-ci doit également être régularisée lorsque les biens ayant donné lieu à déduction, cessent de concourir à la réalisation d'opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée ou exonérées en vertu des articles 92 et 94 du C.G.I suite à la cession, à la cessation d'activité, à la cession dans le cadre du lease- back ou au changement d'affectation.

La régularisation doit donner lieu à un reversement de taxe, lorsque la cession ou le transfert du bien se produisent dans le délai des 5 années qui suivent la date d'acquisition des biens.

Ce reversement est calculé en fonction du nombre d'annuités restant à courir sur cette période de cinq ans, (l'année d'acquisition et l'année de cession étant comptées chacune pour une année).

Exemple 1

Une entreprise cède le 17 Mai 2007 un bien acheté le 10 Septembre 2006 qui a été grevé à l'achat d'une taxe de 12.000 DH.

Le pourcentage annuel applicable en 2006 est de 90 % (pourcentage initial). Elle a effectué une déduction initiale de :

$\frac{12.000 \times 90}{100}$ ..... = 10.800 DH

La cession ayant lieu le 17 Mai 2007, le nombre d'années ou fraction d'année écoulée depuis la date d'acquisition est de 2 ans (Septembre à Décembre 2006 et de Janvier au Mars 2007).

L'entreprise doit reverser un montant de taxe égal à :

$$10.800 - \frac{10.800}{5} \times 3 \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots = 6.480 \text{ DH.}$$

Ce reversement est indépendant des deux régularisations que l'entreprise doit éventuellement effectuer, pour tenir compte de la variation du volume des affaires soumises à la taxe depuis la date d'acquisition du bien. (% réel applicable à l'année 2006 et à la période de 2007).

Exemple 2 : (cas de cession de bien d'équipement bénéficiant de l'exonération de TVA)

Une entreprise achète en 2005 un bien d'investissement en exonération de la TVA pour un montant de 1.200.000 DH dont 200.000 DH de taxe. En 2009, ladite société a procédé à la cession dudit bien.

Dans ce cas, une régularisation s'impose pour défaut de conservation pendant cinq ans.

Ainsi, la société doit reverser le montant suivant :

$$\frac{200.000 \times 1}{5} \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots = 40.000 \text{ DH}$$

Le nouvel acquéreur a droit à déduction du montant de 40.000 DH sous couvert d'une attestation de transfert dudit droit à déduction que doit lui délivrer la société venderesse.

2-3- Régularisation suite à établissement d'une note d'avoir par le fournisseur

Lorsque la taxe figurant sur une facture d'achat déductible a été déduite et que l'assujetti reçoit de son fournisseur une note d'avoir concernant cette même facture pour cause de retour de biens immobilisables ou de marchandises, réduction, remise, rabais…. etc. L'assujetti doit procéder à une régularisation de la déduction initiale en procédant à un réajustement de celle-ci à concurrence de la taxe figurant sur ladite note d'avoir.

Le réajustement devra s'opérer sur la déclaration à déposer au titre des opérations de la période pendant laquelle l'assujetti a bénéficié de l'avoir en question.

3) Remise en cause de la déduction

Chaque fois que la taxe ayant grevé des achats a été déduite et que ceux-ci ont disparu, vendus en l'état sans taxe, ont été utilisés dans la fabrication de produits eux-mêmes disparus ou non soumis à la taxe, la déduction initiale est

remise en cause. Elle doit, par conséquent, faire l'objet d'une régularisation spontanée, laquelle devra apparaître sur la déclaration de chiffre d'affaires relative à la période où la disparition a été constatée, la vente ou la livraison ont eu lieu.

3-1- Disparition de marchandises

La régularisation est exigée uniquement dans le cas de disparition non justifiée.

Ainsi, il ne sera pas insisté sur la régularisation pour les disparitions dues aux vols, incendie, avaries …etc lorsqu'elles seront dûment justifiées par un procès-verbal de police, une attestation établie par les sapeurs pompiers ou par tout autre moyen de preuve.

Il en sera également ainsi pour les destructions volontaires (boites de conserves bombées, produits impropres à la consommation …etc) constatées par un procès-verbal des autorités compétentes.

Pour les cas d'espèce, la charge de la preuve incombe à l'assujetti.

3-2- Produits non soumis à la taxe

Il s'agit essentiellement de produits ou de matières destinés initialement à être incorporés dans des produits taxables.

C'est le cas notamment des ventes en l'état sans taxes, de matières premières et produits consommables ou leur prélèvement pour les besoins personnels des assujettis ou de leurs employés.

3-3- Déchets de fabrication

Il n'y a pas lieu de remettre en cause la déduction relative aux matières et produits entrant dans les déchets de fabrication dès lors que ceux-ci, de par leur importance, ne cachent ni des détournements de matières premières ni des ventes sans facture. S'il y a un doute, il est conseillé d'agir avec discernement et ne conclure à l'évasion qu'en possession d'éléments irréfutables.

En cas de détournement prouvé de matières premières, la régularisation devra porter uniquement sur l'excédent.

S'il s'agit de vente sans facture, une conversion en chiffre d'affaires devra s'imposer.

G/- Transfert du droit à déduction

En règle générale ne peuvent être déduites, toutes autres conditions étant remplies, que les taxes figurant sur les factures ou quittances en douane, libellées au nom de l'assujetti lui-même. Toutefois, cette condition n'est pas exigée dans les cas suivants :

1) Entreprises liées par des contrats pour la réalisation de marchés clefs en mains

En vertu des dispositions de l'article 105 du C.G.I, lorsqu'une entreprise ou un organisme sont liés par un contrat pour la réalisation d'un marché "clés en mains" et que le maître de l'ouvrage importe en son nom tout ou partie des équipements prévus dans le contrat, la taxe sur la valeur ajoutée réglée en douane ouvre droit à déduction chez l'entreprise qui a réalisé l'ouvrage.

2) Fusion, scission, apport en société ou transformation de la forme juridique de l'entreprise

En vertu de l'article 105 deuxième alinéa du C.G.I, la régularisation des déductions n'est pas exigée en cas de fusion, de scission, d'apport en société ou de transformation dans la forme juridique d'une entreprise.

Ce qui équivaut au transfert du droit à déduction acquis par une entité déterminée à une autre entité distincte de la première. Toutefois, ce transfert du droit à déduction trouve sa justification dans le fait que la continuité de l'activité assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée est assurée malgré l'extinction de l'être juridique ancien et l'apparition d'un être nouveau.

En vertu des dispositions de l'article 114 du C.G.I, la nouvelle entité doit s'engager à acquitter, au fur et à mesure de leurs encaissements, la taxe afférente aux clients débiteurs.

Il y a lieu de préciser que dans le cas de scission, le transfert de la déduction de la TVA aux nouvelles entités est effectué selon une clé basée sur les données réelles de l'entreprise.

3) Cessions de biens constituant des immobilisations

L'entreprise qui opère le transfert d'un bien soumis à amortissement, peut délivrer à l'acquéreur une attestation mentionnant le montant total de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé l'acquisition du bien susceptible d'être déduite, atténuée d'un cinquième par année ou fraction d'année écoulée depuis la date de cette acquisition. Un double de cette attestation est joint à la prochaine déclaration du chiffre d'affaires.

Cette attestation doit comporter toutes les mentions propres à identifier l'ancien et le nouvel utilisateur à savoir, le nom, prénom, ou raison sociale, adresse, identifiant fiscal, description sommaire des biens, date d'acquisition par l'ancien détenteur, date de transfert, montant de la taxe calculé comme il est indiqué ci-dessus.

L'attestation ne peut être délivrée que si l'acquéreur est lui-même utilisateur du bien et que s'il est assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée. Le montant de la taxe figurant sur ladite attestation est déductible chez l'acquéreur.

L'attention du service est tout spécialement appelée sur l'intérêt qui s'attache à la régularité des attestations de l'espèce et à un contrôle effectif de la réalité des transferts dont elles font mention.

Il convient de préciser que ces dispositions ne s'appliquent pas dans les cas de fusion, de scission ou d'apport en société, pour lesquels le transfert du droit à déduction est automatique (cf: B ci-dessus).

Exemple

Une entreprise "A" cède le 17 Mai 2007 à l'entreprise "B" un bien immobilisables acheté le 30 juin 2006 avec une taxe déductible pour 120.000 DH.

Chez l'entreprise "A" le pourcentage de déduction applicable à l'année 2006 était de 90 % (pourcentage initial).

Elle a effectué une déduction initiale de :

$$\frac{12.000 \times 90}{100} \ldots\ldots = 108\,000$$

La cession ayant eu lieu le 17 Mai 2007, le nombre d'années ou fractions d'années écoulées depuis la date d'acquisition est de deux.

L'entreprise "A" doit reverser un montant de taxe égal à :

$$108\,000 - \left(\frac{108\,000 \times 3}{5}\right) \ldots\ldots = 64\,800$$

Ce reversement est indépendant des deux régularisations que l'entreprise "A" doit éventuellement effectuer en application de l'article 104 du C.G.I. pour tenir compte de la variation du volume des affaires taxées depuis la date d'acquisition du bien (% définitif applicable à l'année 2006 et % provisoire applicable à l'année 2007.)

L'entreprise "A" peut délivrer à l'entreprise "B" une attestation comportant un montant de taxe calculé comme suit :

- Montant de la taxe déductible .....=108.000
- Atténuation : $\frac{108\,000 \times 2}{5}$ ....=43200

- Montant de la taxe transférable .....= 64800

La différence est déductible chez l'entreprise B en fonction de son propre prorata de déduction.

H/- Exclusions du droit à déduction

Bien que le droit à déduction ait été généralisé à la plupart des biens et services utilisés par les assujettis, des exceptions à ce droit à déduction sont prévues par la loi.

Il s'agit des exclusions prévues par les dispositions de l'article 106 du C.G.I.

1) Exclusions d'ordre général

N'ouvre pas droit à déduction, la taxe ayant grevé les biens, produits, matières et services non utilisés pour les besoins de l'exploitation.

Pour être déductible, la taxe sur la valeur ajoutée doit avoir grevé des biens et services nécessaires à l'exploitation, et concourant la réalisation d'opérations taxables ou exonérées en vertu des articles 92 et 94 du C.G.I.

1-1- Biens et services non nécessaires à l'exploitation

Ce sont:

- toutes les dépenses engagées pour les besoins autres que ceux de l'exploitation ;

- toutes les dépenses relatives à l'achat de biens et services utilisés par des tiers, par des dirigeants ou par le personnel des entreprises pour leurs besoins propres. Sont considérées comme telles les dépenses relatives aux locaux ou bâtiments servant à l'habitation du chef ou du personnel de l'entreprise, ainsi qu'aux mobiliers et aux frais y afférents (réparation, chauffage, éclairage, …etc), ou encore les dépenses médicales et pharmaceutiques.

Toutefois, l'exclusion ne doit toucher ni les immobilisations qui sont spécialement affectées, sur les lieux même du travail, à la satisfaction collective des besoins du personnel (mosquée, cantines d'entreprise, douches, dortoirs, infirmerie) ni les vêtements de protection attribués au personnel.

1-2- Biens et services non utilisés pour la réalisation d'opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée

Sont exclues du droit à déduction, les taxes ayant grevé les achats de biens et services utilisés pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée ou exonérées en vertu de l'article 91 ou n'ayant pas effectivement été soumises à la taxe.

a) Opérations situées hors champ d'application

Ce sont toutes les opérations relevant d'une activité agricole ou civile et celles effectuées par des non assujettis (cf. champ d'application).

b) Opérations exonérées

Elles concernent toutes les opérations exonérées en vertu de l'article 91 du C.G.I. Par contre l'exclusion ne concerne pas la taxe ayant grevé les achats et services utilisés pour la réalisation d'opérations exonérées en vertu des articles 92 et 94 du C.G.I, pour lesquelles le législateur a maintenu le bénéfice du droit à déduction.

c) Opérations non soumises à la T.V.A.

Il s'agit d'opérations qui auraient dû normalement être soumises à la T.V.A. et qui n'ont pas supporté la taxe.

La régularisation des taxes déduites au titre des achats de produits ou de services déductibles doit être opérée, par l'assujetti, lorsque le produit fini ou semi-oeuvré, la marchandise ou le bien obtenu à partir desdits achats ont disparu et que la cause de la disparition n'a pas été dûment justifiée.

Bien entendu, dans les cas de destruction volontaire ou accidentelle justifiée, aucune régularisation ne peut être effectuée (cf. article 101 du C.G.I.).

2) Exclusions particulières

Parallèlement à ces exclusions d'ordre général, l'article 106 du C.G.I prévoit des exclusions particulières.

Ces exclusions du droit à déduction ont une incidence sur les prix de revient dans la mesure où la taxe qui les a grevé est considérée par l'assujetti comme un élément de ce prix.

Sont formellement exclus du droit à déduction :

2-1 les immeubles et locaux non liés à l'exploitation ;

2-2 les véhicules de transport de personnes, à l'exclusion de ceux utilisés pour les besoins du transport public ou du transport collectif du personnel des entreprises.

Sont exclus du droit à déduction, les véhicules ou engins quelle que soit leur nature, conçus pour le transport de personnes, à l'exception de ceux acquis par les entreprises de transport public et affectés exclusivement à cet usage. Les véhicules exclus sont ceux de toute nature conçus pour le transport des personnes: bicyclettes, motocyclettes, véhicules automobiles routiers, bateaux, avions, hélicoptères. Pour les automobiles, l'exclusion vise notamment, tous les véhicules qui sont réceptionnés par le service des mines comme voitures particulières (conduite intérieure, autocars ou autobus), lorsque ces derniers ne sont pas acquis par une entreprise de transport public ou par une entreprise dans le but de les affecter exclusivement au transport de son personnel.

En revanche, ne sont pas frappés d'exclusion, les triporteurs, les camions, camionnettes, tracteurs et plus généralement les véhicules dits très spéciaux (du type bulldozer, dumper, bennes auto chargeuses...) ainsi que les wagons, péniches et autre matériel de transport de marchandises y compris leurs agencements.

Pour les autos écoles et les entreprises de location de voitures, les véhicules étant utilisés comme moyen d'exploitation, ils ouvrent droit à déduction.

En ce qui concerne les véhicules utilisés par les agences de voyage, ils n'ouvrent droit à déduction que s'ils sont affectés exclusivement à une activité de transport de voyageurs distincte de celle d'agence de voyage et qu'ils donnent lieu à

une imposition portant sur le prix total du transport réclamé à leurs clients.

A noter que la taxe ayant grevé l'acquisition d'un véhicule utilitaire de marque (fourgonnette comportant deux places à l'avant), est admis en déduction.

Ces entreprises peuvent déduire la taxe grevant les services y afférents tels que les frais d'entretiens, de réparations, de rénovation du moteur …..etc.

Il convient de préciser qu'un bien dont l'acquisition est frappée de l'exclusion du droit à déduction, ne peut pas bénéficier de la déduction lorsqu'il est pris en location.

Ainsi, la location d'une voiture de tourisme n'ouvre pas droit à déduction chez la société locataire. Cependant, la location d'un véhicule de transport collectif lorsqu'il est destiné exclusivement au transport du personnel, ouvre droit à déduction.

2-3- les produits pétroliers non utilisés comme combustibles, matières premières ou agents de fabrication.

Par contre, ouvre droit à déduction la taxe ayant grevé l'achat du gasoil utilisé pour les besoins :

- de transport collectif routier ou ferroviaire des personnes et des marchandises ;
- de transport routier des marchandises par les assujettis pour leur compte et par leurs propres moyens.

a) Personnes concernées

La déductibilité de la T.V.A. afférente au gasoil utilisé comme carburant est accordée aux personnes exerçant l'activité de transport public routier ou ferroviaire de voyageurs et/ou de marchandises et inscrites en cette qualité à la taxe professionnelle ainsi qu'aux entreprises assujetties qui utilisent le gasoil pour les besoins du transport routier des marchandises pour leur compte et par leurs propres moyens.

b) Conditions de déductibilité

Le droit à déduction de la taxe afférente au gasoil utilisé comme carburant s'exerce dans les conditions prévues aux articles 101, 102 et 106 du CGI notamment :

- L'affectation du gasoil bénéficiant de la déduction aux seules opérations de transport public routier ou ferroviaire de voyageurs et/ou de marchandises effectuées à l'intérieur du Maroc.

Toute déduction abusive est sanctionnée par des reversements de la T.V.A. indûment déduite sans préjudice des pénalités et majorations prévues dans ce cadre.

- La facturation et le paiement de la T.V.A.

Conformément aux dispositions de l'article 104 du CGI et sous réserve du paragraphe II de l'article 106 du code susvisé, la déduction de la T.V.A. est subordonnée à la condition qu'elle soit mentionnée d'une manière apparente sur les factures d'achat et que les références de paiement soient indiquées sur lesdites factures.

Pour pouvoir facturer la T.V.A., les exploitants des stations d'essence non assujettis en tant que revendeurs en l'état de gasoil, peuvent opter pour l'assujettissement à la T.V.A. dans les conditions exposées ci-après.

Le droit à déduction est toutefois accordé pour les produits pétroliers et assimilés jusqu'au stade final d'utilisation. Il en va ainsi de ceux utilisés comme matière première ou agents de fabrication (cas du gasoil utilisé pour le fonctionnement des engins spécialisés de travaux publics tels que tracteurs, bulldozer, bétonnières...), comme combustible, ou encore revendus en l'état par les repreneurs en raffinerie ou par les stations services assujetties. Il en est de même pour les lubrifiants utilisés par le garagiste pour les véhicules de ses clients.

Par ailleurs, il y a lieu de signaler que les dispositions de l'article 27 du décret précité prévoient que pour bénéficier de la déductibilité du gasoil utilisé comme carburant, prévue à l'article 106 (I-4°) du C.G.I , les personnes concernées sont tenues de déposer au service local des impôts dont elles dépendent, avant le 1er février de chaque année, un état descriptif établi en double exemplaire qui précise les nom, raison sociale ou dénomination commerciale, adresse, numéro d'identification fiscale, montant et volume des achats du gasoil effectués au cours de l'année civile écoulée ainsi que le nombre de kilomètres parcourus.

2-4- Achats et prestations revêtant un caractère de libéralité

Les dépenses en question sont à ranger parmi les biens et services non utilisés pour la réalisation d'opérations taxables. De ce fait elles sont exclues du droit à déduction. C'est le cas notamment des cadeaux de fin d'années distribués par la société à ses clients...

2-5- Frais de mission, de réception ou de représentation

Sont exclus du droit à déduction les frais de mission, de réception, et de représentation, d'hébergement, de restauration, d'organisation de spectacles ou de toutes autres dépenses de même nature.

Les frais relatifs au transport de personnes appellent, cependant, quelques commentaires. La taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé le transport des personnes quels que soient la voie et les moyens utilisés (route, fer, air, mer) ne peut donner lieu à déduction, il en est de même pour les accessoires, tickets de quai, location de place par exemple.

Cette exclusion ne s'applique pas pour les transports pour le compte d' une entreprise de transport public de voyageurs, soit en vertu d'un contrat permanent de transport conclu par les entreprises, pour amener leur personnel sur les lieux de

travail ou lorsque la taxe est facturée à une entreprise de transport de voyageurs par un autre transporteur.

2-6- Opérations énumérées au b) du 3º de l'article 99 du C.G.I

Il s'agit des prestations de services rendues par tout agent démarcheur ou courtier d'assurance à raison de contrats apportés par lui à une entreprise d'assurance.

2-7- Opérations de vente et de livraison portant sur les produits et ouvrages visés à l'article 100 du C.G.I. Il s'agit :

- des vins et boissons alcoolisées ;
- ouvrages et articles en or, en platine ou en argent.

2-8- Services afférents à des biens exclus du droit à déduction

Pour le cas d'espèce, il y a lieu d'appliquer la théorie de l'accessoire. Ainsi les opérations de réparation, de transport, de commission et de courtage de crédit portant sur des biens exclus du droit à déduction sont eux mêmes exclus de ce droit.

3) Exclusions partielles du droit à déduction

Les dispositions de l'article 106 du C.G.I relatives aux exclusions du droit à déduction, sont complétées par un paragraphe (II) instituant l'obligation de règlement par chèque barré non endossable, effet de commerce, moyen magnétique de paiement, virement bancaire ou procédé électronique, pour les achats, travaux ou services éligibles au droit à déduction, dont le montant est égal ou supérieur à 10.000 DH.

A défaut de justification du règlement de la facture d'achat du bien ou service par l'un de ces moyens de paiement, la taxe ne sera admise en déduction qu'à concurrence de 50 % de son montant.

Le texte de loi précise, toutefois, que ces conditions de paiement ne sont pas applicables aux achats d'animaux vivants et de produits agricoles non transformés.

Admission de la compensation comme mode de règlement régulier sur le plan fiscal

A compter du 1er janvier 2011 et pour garantir la transparence des transactions, le C.G.I. fait obligation, sous peine de sanctions, aux contribuables de régler certaines de leurs dépenses et d'encaisser les produits de leurs ventes, suivant des modes de paiements légaux déterminés, à savoir le chèque barré non endossable, l'effet de commerce, le moyen magnétique de paiement, le virement bancaire ou le procédé électronique.

En vue d'élargir la liste de moyens de paiement admis sur le plan fiscal, les dispositions de l'article 106 du C.G.I. relative aux modes de paiement admis en matière fiscale ont été complétées par une disposition qui prévoit la compensation comme mode de paiement admis fiscalement.

Ainsi, est admis comme mode de paiement sur le plan fiscal, le règlement d'une dette par compensation avec une créance à l'égard d'une même personne, à condition que cette compensation soit effectuée sur la base de documents dûment datés et signés par les parties concernées et portant acceptation du principe de la compensation.

SECTION V.- REMBOURSEMENT

Pour encourager certains secteurs de l'activité économique, le législateur a fait bénéficier certains biens, produits, services et travaux d'une détaxation complète de manière à effacer toute rémanence de la taxe dans les prix.

Cette détaxation est obtenue par la combinaison d'une exonération à la vente et d'un remboursement de la taxe payée en amont qui permettra la récupération de la taxe ayant grevé les éléments du prix de revient des produits, travaux ou services livrés en exonération de la taxe sur la valeur ajoutée.

A/ Dispositions légales

1) Article 103

Conformément aux dispositions de l'article 103 du C.G.I**,** le crédit de taxe ne peut aboutir à un remboursement, même partiel, de la taxe ayant grevé une opération déterminée sauf pour les cas suivants :

a) Dans le cas d'opérations réalisées sous le bénéfice des exonérations ou du régime suspensif prévus aux articles 92 et 94 du C.G.I, si le volume de la taxe due ne permet pas l'imputation intégrale de la taxe, le surplus est remboursé dans les conditions et selon les modalités définies par voie réglementaire. Sont exclues du bénéfice du remboursement de la TVA, les entreprises exportatrices des métaux de récupération ;

b) Dans le cas de cessation d'activité taxable, le crédit de taxe résultant de l'application des dispositions prévues au paragraphe 3 de l'article 101 du CGI dans les conditions et selon les modalités fixées par voie réglementaire ;

c) Les entreprises assujetties qui ont acquitté la taxe à l'occasion de l'importation ou de l'acquisition locale des biens visés aux articles 92-I-6° et 123-22° du C.G.I, bénéficient du droit au remboursement selon les modalités prévues par voie réglementaire ;

d) Les entreprises de crédit-bail (leasing) bénéficient du droit au remboursement relatif au crédit de taxe déductible non imputable selon les modalités prévues par voie réglementaire.

2) Article 247-XII

Conformément aux dispositions de l'article 247-XII du C.G.I, les promoteurs immobiliers, personnes physiques ou morales, qui réalisent des programmes de construction de logements à faible valeur immobilière dont la superficie varie entre

50 et 60 m² et le prix de cession n'excède pas 140.000 DH, bénéficient du remboursement de la TVA selon les modalités prévues par l'article 10 du décret pris pour l'application de la TVA.

Les remboursements de taxe prévus ci-dessus sont liquidés dans un délai maximum de trois (3) mois à partir de la date de dépôt de la demande.

B/ Modalités de remboursement

1) La demande de remboursement

Le remboursement n'a pas à être effectué d'office car, aux termes de l'article 103 du C.G.I., il s'agit d'une simple faculté à laquelle le bénéficiaire peut renoncer.

La demande de remboursement doit être formulée sur ou d'après un imprimé modèle fourni par l'administration, et déposée auprès du service local des impôts dont dépend le bénéficiaire à la fin de chaque trimestre de l'année civile au titre des opérations réalisées au cours du ou des trimestres écoulés, accompagnée de la déclaration de chiffre d'affaires visée à l'article 111 du C.G.I et des pièces justificatives constituant le dossier de remboursement.

Cette demande doit être effectuée dans un délai n'excédant pas l'année suivant le trimestre pour lequel le remboursement est demandé. Ce délai ne doit pas excéder une année à compter de la date de la délivrance du permis d'habiter pour le remboursement prévu à l'article 247-XII précité.

2) Contenu du dossier de remboursement

2-1- Justification du chiffre d'affaires

2-1-1- Pour les exportations

a) Factures de vente

Les copies de factures de ventes permettent à l'administration de s'assurer de la concordance entre le montant des ventes à l'exportation déclaré et celui des exportations correspondant aux avis d'exportation joints à l'appui des dossiers de remboursement.

Il est rappelé que le prix de vente à retenir est celui figurant sur les factures et non sur les avis d'exportation.

En effet, lorsqu'une vente est faite aux conditions C.A.F, la facture correspond au prix de la marchandise augmenté du prix du transport avancé pour le compte de l'acheteur. Ce prix total est donc inscrit dans le compte vente.

Mais au regard de la douane, celle-ci exige que le prix mentionné sur l'avis d'exportation soit le prix de vente F.O.B., c'est à dire le prix quai départ.

En ce qui concerne les exportations effectuées par l'entremise d'un commissionnaire, les copies de factures doivent être accompagnées des attestations prévues au dernier alinéa du premier paragraphe de l'article 92(I-1°) du C.G.I et rédigées conformément au modèle fourni par l'A.D.I.I.

b) Relevés des factures

Pour permettre un contrôle plus rapide, les avis d'exportation et les copies de factures de vente, doivent être récapitulés sur des relevés distincts.

Il y a lieu d'établir la distinction entre les différentes espèces de produits et opérations suivant le taux d'imposition qui leur est applicable.

Pour les exportateurs de services y compris les transporteurs internationaux, il leur est demandé en guise de justification de chiffre d'affaires réalisé à l'exportation de produire :

- les copies de contrats passés avec l'étranger ;
- les factures de vente, ces factures de vente doivent comporter le numéro et la date de l'A.T dans le cas d'exportation de marchandises placées sous le régime suspensif en douane ;
- les relevés ainsi que les avis de crédit bancaire ;
- les documents visés par l'office des changes, avis de cession de devises par la banque à sa clientèle (modèle appelé formule II) ou par tout autre organisme habilité à cet effet justifiant le rapatriement de devises.

c) Avis d'exportation

Les exportateurs qui désirent bénéficier du remboursement doivent présenter, à l'appui de la déclaration de sortie, des avis d'exportation visés par l'A.D.I.I

Après constatation par l'A.D.I.I, de la sortie effective des marchandises, l'avis d'exportation ainsi que la copie de la facture sont visés et restitués au déclarant pour être joints par l'exportateur, au dossier de remboursement.

L'A.D.I.I, lorsqu'elle constate que des marchandises ayant donné lieu à la délivrance d'un avis d'exportation sont réimportées au Maroc, elle doit en principe immédiatement le signaler, sous forme de note à l'Administration fiscale des impôts en se référant à l'avis d'exportation qui a été délivré.

Lorsqu'il s'agit d'expéditions par colis postaux, l'exportateur doit produire les récépissés de dépôt à la poste. A défaut des pièces énumérées ci-dessus, l'exportateur doit produire à titre exceptionnel les attestations d'exportation délivrées par l'A.D.I.I, qui garantissent l'exportation effective des produits pour lesquels le remboursement est demandé.

2-1-2- Pour les ventes locales exonérées

a) Factures et relevés des ventes

A l'instar des exportateurs, les bénéficiaires du remboursement doivent produire des copies des factures de vente justifiant le chiffre d'affaires déclaré qui constitue en fait le plafond du remboursement. Ces copies de factures doivent être

récapitulées sur un relevé par nature de produits.

b) Attestations d'exonération

Pour prétendre au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, les fournisseurs des entreprises exportatrices de produits ou de services bénéficiant de l'achat en suspension de la TVA en vertu des dispositions de l'article 94 du C.G.I, doivent présenter un exemplaire de l'attestation nominative délivrée à leur client par le service local des impôts.

De même, les fournisseurs des entreprises bénéficiant de l'exonération de la TVA avec formalité en vertu de l'article 92 du C.G.I, doivent présenter également un exemplaire de l'attestation d'exonération.

L'inspecteur liquidateur est tenu d'opérer un suivi des attestations d'exonération en procédant à la confrontation du montant de la TVA figurant sur l'attestation et les montants des taxes demandées en remboursement.

2-2- Justification des achats

a) Importation directe

Pour les produits importés directement par les bénéficiaires du remboursement, le versement de la taxe sur la valeur ajoutée à l'entrée au Maroc, est justifié par la production des factures d'achat et de la déclaration d'importation ainsi que les quittances de la douane et un relevé comportant les références de chaque importation.

Il s'agit d'un document établi d'après les quittances délivrées par l'A.D.I.I et dont l'établissement ne paraît poser aucun problème particulier.

Aussi, doivent-elles être jointes éventuellement au dossier de remboursement, les factures des admissions temporaires.

b) Achat à l'intérieur

Pour les achats au Maroc, les bénéficiaires du remboursement doivent joindre à leur dossier, en sus du relevé des achats, toutes les factures d'achat au Maroc ou mémoires effectués en taxe acquittée, ainsi que celles réalisées en suspension ou en exonération de la TVA appuyées des exemplaires des attestations d'exonération correspondantes.

L'original des factures d'achat doit comporter toutes les indications et les références comme celles exigées en matière des déductions.

Dès lors, tous les achats pour lesquels les bénéficiaires ne fournissent pas la facture originale ou incomplète, doivent être formellement exclus du remboursement.

Cependant, si les justifications exigées sont ultérieurement produites, elles feront l'objet d'un dossier de remboursement complémentaire, sous réserve du respect du délai prévu en la matière.

En principe, on doit exiger la facture originale établie par le fournisseur. Dans tous les cas où il en est autrement, le bénéficiaire du remboursement doit :

- produire la copie de la facture d'achat ;
- joindre l'original de la facture du fournisseur.

Le service procède au rapprochement de l'original et de la copie de facture d'achat et l'agent liquidateur appose sur ladite copie, la mention « vu conforme » suivie de son nom et de sa signature.

C/ Liquidation du remboursement

1) Contrôle à priori

Il est important de signaler, qu'avant de procéder à la liquidation des dossiers de remboursement, l'inspecteur liquidateur doit veiller scrupuleusement à l'observation de la régularisation que le contribuable doit opérer au niveau de la déclaration du chiffre d'affaires suite à l'encaissement du montant du remboursement.

Ainsi, le montant remboursé doit impérativement être défalqué du crédit reportable du mois ou du trimestre au cours duquel le virement du montant du remboursement a eu lieu.

A cet effet, il y a lieu de signaler que le montant du remboursement à prendre en considération est le montant ordonnancé afin d'éviter une éventuelle compensation auprès du receveur de l'administration fiscale.

2) Plafond du remboursement

Les remboursements sont liquidés dans la limite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée calculée fictivement sur la base du chiffre d'affaires déclaré pour la période considérée, au titre des opérations bénéficiant du remboursement prévues aux articles 103 et 247-XII du C.G.I. Ce qui permet d'éviter dans une certaine mesure de rembourser la taxe afférente à des achats hors proportion avec le montant des ventes réalisées, ou non encore utilisées.

Lorsque le montant de la taxe à rembourser est inférieur à la limite fixée ci-dessus, la différence constitue un reliquat de plafond reportable sur la ou les périodes suivantes.

Cette limite est ajustée en fonction des exonérations de taxe obtenues, le cas échéant, en vertu des articles 92 et 94 du C.G.I.

A cet effet, il y a lieu de tenir compte lors de la liquidation des dossiers de remboursement du montant des taxes fictives afférentes aux exonérations, aux admissions temporaires et aux achats en suspension. Lesquels montants sont recoupés auprès de la section chargée des exonérations. Pour ce qui est des admissions temporaires (AT), la taxe fictive y afférente est obtenue par l'application du taux normal de 20% à la valeur des marchandises admises en AT.

A noter que cette régularisation doit s'effectuer au niveau de chaque trimestre et non plus annuellement, en retranchant du plafond du remboursement, le montant des taxes fictives précitées.

3) Taxes remboursables

Le droit au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée constitue dans le cas où il est prévu, le prolongement du droit à déduction visé à l'article 101 du C.G.I. Il s'agit de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les éléments du prix des opérations ouvrant droit au remboursement.

Il s'agit de la TVA ayant grevé tous les éléments constitutifs du prix de revient:

- les matières premières ;
- les emballages ;
- les prestations de services ;
- les frais généraux ;
- les immobilisations.

Ne peuvent bénéficier du remboursement, les taxes qui sont exclues du droit à déduction énumérées à l'article 106 du C.G.I.

4) Taxes touchées par la forclusion

Certaines factures sont atteintes de la forclusion en matière de remboursement de la TVA dès lors que le droit à déduction a pris naissance à une date antérieure à l'année suivant le trimestre pour lequel le remboursement est demandé. Les taxes y afférentes n'ouvrent pas droit au remboursement. En conséquence, le montant de ces taxes ne doit pas être défalqué du montant de la taxe collectée, au niveau de la fiche de liquidation.

Ces factures font l'objet d'un état adressé, pour information, aux contribuables par lettre recommandée au même titre que les états de rejets.

5) Montant à rembourser

Le montant du remboursement est égal au montant de taxes demandées en remboursement diminué des taxes rejetées et des taxes forcloses et augmenté, s'il y a lieu, du crédit de taxes de la période précédente.

Le montant à rembourser est fonction de deux situations :

✓ Plafond supérieur au montant à rembourser : Dans ce cas, le montant obtenu est remboursé dans son intégralité et la différence constitue un reliquat de plafond à reporter sur la période suivante ;

✓ Plafond inférieur au montant à rembourser : Le remboursement est effectué à concurrence de la limite du plafond et la différence constitue un crédit de taxes à reporter sur la période suivante.

6) Délai de forclusion

Les personnes remplissant les conditions requises pour bénéficier du remboursement doivent en faire la demande sous peine de forclusion, dans un délai n'excédant pas l'année suivant l'expiration du trimestre pour lequel le remboursement est demandé.

Ainsi, le dépôt de la demande de remboursement de la TVA ouvrant droit à déduction au titre du 1er trimestre 2009, peut être effectué au plus tard le 31 mars 2010.

D/ Remboursements à modalités de liquidation particulières

Bien que ces types de remboursement obéissent aux mêmes modalités développées ci haut, ils se caractérisent par certaines particularités qui les différencient.

1) Remboursement au titre des acquisitions des biens d'investissement

Conformément aux dispositions de l'article 103-3° du C.G.I, les contribuables qui ont acquitté la taxe pour l'acquisition des biens d'investissement dans un délai de 24 mois à compter du début d'activité, bénéficient du remboursement du montant de la TVA payé.

Il s'agit en fait d'une restitution pure et simple du montant correspondant à la taxe acquittée et qui n'est pas limitée par le plafond de remboursement développé ci haut. Ce montant doit être affecté du prorata de déduction pratiqué par le contribuable.

2) Remboursement au titre des opérations de construction d'habitat à faible valeur

Les promoteurs immobiliers qui réalisent des logements à faible valeur immobilière exonérés de la TVA en vertu des dispositions de l'article 247- XII du C.G.I, bénéficient du droit au remboursement de la TVA ayant grevé le coût de la construction desdits logements.

Pour bénéficier du remboursement et conformément aux dispositions réglementaires prévues à l'article 10 du décret précité, le promoteur immobilier concerné doit déposer une demande établie sur un imprimé modèle fourni par l'administration auprès du service local dont il dépend.

Le dépôt de ladite demande doit être effectué dans un délai d'une année à compter de la date de délivrance du permis d'habiter.

Les promoteurs immobiliers concernés doivent joindre à leurs demandes de remboursement en sus des pièces justifiant les achats, les documents ci après :

- copie certifiée conforme du permis de construire accompagnée du plan de construction ;
- copie certifiée conforme du permis d'habiter ;

- copie certifiée conforme du règlement de copropriété ;
- copie certifiée conforme des contrats de vente.

Les promoteurs immobiliers concernés doivent tenir une comptabilité séparée au titre des opérations de construction de locaux à usage d'habitation visées à l'article 247-XII dudit code.

3) Remboursement au titre des opérations de crédit bail

Les entreprises de crédit bail (leasing) bénéficient du droit au remboursement relatif au crédit de taxe né à compter du 1er janvier 2008 conformément aux dispositions des articles 103-4° et 125 (VI) du C.G.I.

Dans ce cas précis, c'est la taxe exigible au titre d'un trimestre qui joue le rôle de plafond de remboursement. Ainsi, les remboursements demandés sont liquidés à concurrence du montant du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée déductible au titre du même trimestre.

4) Remboursement en cas de cessation d'activité

L'assujetti qui cesse son activité, soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, est tenu de déclarer les clients débiteurs dans les trente (30) jours qui suivent la date de la cessation d'activité et à payer la taxe correspondante. Aussi, pour lui permettre de bénéficier des déductions de la taxe ayant grevé les éléments du prix de revient des ventes afférentes à ces clients débiteurs ou de celle dont le fait générateur n'est pas encore intervenu, le législateur a prévu à l'article 103 du C.G.I, le remboursement, en cas de cessation, du crédit de taxes résultant de l'application de la règle du décalage. Ce remboursement ne saurait en aucun cas être supérieur aux déductions autorisées et pour lesquelles le fait générateur est intervenu postérieurement à la date de cessation.

E/ Application

1er cas

Une entreprise exportatrice a livré à l'exportation durant le 1er trimestre 2006 des marchandises pour une valeur (hors taxe) de 1.000.000 DH. Pour cela elle a acheté des biens et services sur lesquels elle a payé 220.000 DH de taxe sur la valeur ajoutée.

- Calcul du plafond (1.000.000 x 20 %)..... = 200.000
- Taxes ayant grevé ses achats.. .....= 220.000
- Taxes remboursables.....= 200.000
- Crédit reportable (220.000 - 200.000).....= 20.000

Lors du 2ème trimestre, elle a encore exporté pour 1.000.000 de DH, ces achats n'ont été grevés que de 170.000 DH de taxe.

- Plafond (1.000.000 x 20 %).....= 200.000
- Taxes ayant grevé ses achats.....= 170.000

- Crédit de taxes.....= 20.000
- Taxes remboursables (170.000 DH + 20.000).....= 190.000
- Reliquat de plafond (200.000 - 190.000)……= 10.000

Les exportations du 3ème trimestre s élèvent à 1.500.000 DH et la taxe ayant grevé ses achats à 200.000 DH.

- Plafond (1.500.000 x 20 %)……= 300.000
- Taxes ayant grevé les achats……= 200.000
- Nouveau plafond (300.000+10.000)……= 310.000
- Taxes remboursables……= 200.000
- Reliquat de plafond (310.000- 200.000)……= 110.000

Enfin, les exportations du 4ème trimestre s'élèvent à 2.000.000 DH et la taxe ayant grevé ses achats est de 560.000 DH.

S'agissant d'une société exportatrice, l'inspecteur liquidateur doit tenir compte des achats en suspension et des admissions temporaires dont elle a bénéficié au cours de cette année.

Sachant que ladite société a bénéficié de 200.000 DH et 100.000 DH de TVA au titre respectivement des achats en suspension et des admissions temporaires.

La liquidation du dossier de remboursement relatif au 4ème trimestre s'effectue comme suit :

- Plafond: 2.000.000 x 20%……= 400.000
- Taxes fictives sur les achats en suspension et l'AT
  (200.000 + 100.000)……= 300.000
- Nouveau plafond
  (110.000+ 400.000- 300.000)……= 210.000
- Taxes remboursables……= 210.000
- Crédit de taxes à reporter sur la période suivante
  560.000-210.000……= 350.000

2ème cas

Un promoteur immobilier a construit en 2009 sur un terrain acquis en 2004 un immeuble (rez de chaussée + 3 niveaux) de 20 appartements dont la superficie habitable de chaque appartement est de 60 m2. Le rez de chaussée est constitué de 5 magasins.

Données chiffrées de l'exemple

- le prix d'acquisition du terrain :

280 m2 x 2.000 DH……= 560.000

- le prix de vente de l'appartement..... = 140.000

- le prix de vente total des magasins 250.000 x 5 = 1.250.000 HT

- le montant de la taxe déductible soit 350.000 DH est réparti comme suit après exploitation des éléments fournis par le contribuable :

* taxes ayant grevé les locaux à usage professionnel.... = 50.000

* taxes ayant grevé les logements à caractère social... = 300.000

La régularisation de la situation fiscale de ce promoteur se présente comme suit:

taxation de la vente des magasins

proportion du prix du terrain affecté aux magasins :

560.000 :4 (R.C. + 3 étages)..... = 140.000

base imposable :

1.250.000 – 140.000.....= 1.100 000

Taxes à payer :

(1.110.000 x 20 %) - 50.000.....= 172.000

taxes ouvrant droit au remboursement :

taxes à payer.....= 172.000

taxes remboursables.....= - 300.000

crédit de taxes à rembourser..... .....= - 128.000

3ème cas

Un promoteur immobilier a édifié des logements d'une superficie de 50 m2 chacun dont le prix unitaire de cession est de 140.000 DH. Une partie des logements construits a été destinée à la location.

Les renseignements complémentaires de ce dossier se présentent ainsi :

- totalité des logements construits : 100 logements
- logements destinés à la location : 35 logements
- superficie du terrain : 8.000 m2
- valeur immobilière totale de la construction :120.000 x 100.....= 12.000.000
- prix du terrain 8.000 m2 x 150 DH..... = 1.200.000
- droits d'enregistrement..... .....= 30.000
- conservation foncière .....= 12.000
- coût d'achat du terrain.....= 1.242.000
- la fraction du coût du terrain revenant à chaque logement :

1.242.000 : 100 .....= 12.420

- le coût de construction d'un logement :

120.000 - 12.420.....= 107.580

- le coût total de la construction:107.580x 100 .....= 10.758.000

- la taxe déductible:

$\frac{10.758.000 \times 20\ \%}{1,20}$ .....= 1.793.000

- la taxe exigible sur les logements loués :

$\frac{(107.580 \times 35) \times 20\ \%}{1,20}$ .....= 627.550

- le reliquat de taxes ouvrant droit au remboursement :

1.793.000 – 627.550.....= 1.165.450

4ème cas

Un promoteur immobilier réalise des logements à caractère social et des logements de standing moyen.

Cependant, bien qu'il détienne une comptabilité séparée pour chacune des deux catégories de logement, il aura à répartir certaines charges communes, telles que l'électricité, l'eau, le téléphone, les frais financiers, le matériel, le petit outillage etc…..

Pour la liquidation du dossier de remboursement dudit promoteur, deux situations sont à envisager :

✓ **Possibilité de détermination d'un prorata**

Si au moment du dépôt du dossier de remboursement le promoteur a cédé tous les appartements construits, la taxe ayant grevé les charges communes est à rembourser dans la limite d'un prorata égal à $\frac{\text{C.A./habitat social}}{\text{C.A. total}}$

✓ **Défaut de calcul d'un prorata**

Dans l'impossibilité de réaliser la totalité de son chiffre d'affaires, le promoteur en question ne pouvant déterminer le montant de la taxe demandée en remboursement, il est autorisé dans ce cas précis et pour de telles charges, à imputer ladite taxe sur la taxe collectée sur le chiffre d'affaires taxable.

CHAPITRE IV
OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS

SECTION I.- LES REGIMES D'IMPOSITION

A/Modalité de la déclaration

Aux termes de l'article 107 du C.G.I, la taxe sur la valeur ajoutée est due par les personnes qui réalisent les opérations situées obligatoirement ou par option dans le champ d'application de la taxe.

L'imposition des contribuables s'effectue soit sous le régime de la déclaration mensuelle soit sous celui de la déclaration trimestrielle.

Les déclarations mensuelles ou trimestrielles souscrites en vue de l'imposition doivent englober l'ensemble des opérations réalisées par un même contribuable.

B/Périodicité de la déclaration

Conformément aux dispositions de l'article 108 du CGI, l'imposition des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée s'effectue soit sous le régime de la déclaration mensuelle soit sous celui de la déclaration trimestrielle prévue respectivement aux articles 110 et 111 du même code..

En d'autres termes, la taxe sur la valeur ajoutée exigible au titre des opérations taxables réalisées au cours d'une période (mois ou trimestre) est déclarée selon le régime prévu auxdits articles.

C/ Régime de la déclaration mensuelle

Le régime de la déclaration mensuelle est pour certains assujettis obligatoire, il peut pour d'autres être optionnel.

1) Assujettis obligatoirement soumis au régime de la déclaration mensuelle

En vertu de l'article 108 du C.G.I, sont obligatoirement soumis au régime de la déclaration mensuelle :

a) les contribuables dont le chiffre d'affaires taxable réalisé au cours de l'année écoulée atteint ou dépasse 1.000.000 de DH.

Le chiffre d'affaires à prendre en considération est celui réalisé au titre des opérations taxables. Ne sont pas comprises dans le chiffre d'affaires taxable, les opérations exonérées visées aux articles 91, 92 et 94 du CGI et celles situées hors champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. Le chiffre d'affaires doit s'entendre hors taxe.

b) Toute personne n'ayant pas d'établissement au Maroc et y effectuant des opérations imposables.

2) Assujettis imposés sous le régime de la déclaration mensuelle par option

Le législateur a ouvert un droit d'option pour l'imposition sous le régime de la déclaration mensuelle aux assujettis imposables sous le régime de la déclaration trimestrielle. Cette ouverture est énoncée à l'article 108-II du C.G.I.

Les contribuables concernés qui en font la demande avant le 31 janvier auprès du service local des impôts dont dépend l'assujetti sont imposés sous le régime de la déclaration mensuelle.

Cette option est valable pour une année civile entière, elle est renouvelable d'année en année par tacite reconduction, sauf renonciation avant le 31 décembre par le contribuable.

D/- Régime de la déclaration trimestrielle

Conformément à l'article 108 du C.G.I, sont soumis au régime de la déclaration trimestrielle :

1) Les contribuables dont le chiffre d'affaires taxable réalisé au cours de l'année écoulée est inférieur à un million (1.000.000) de dirhams ;

2) Les contribuables exploitant des établissements saisonniers, ainsi que ceux exerçant une activité périodique ou effectuant des opérations occasionnelles ;

3) Les nouveaux contribuables pour la période de l'année civile en cours.

SECTION II.- OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS

La taxe sur la valeur ajoutée étant un impôt déclaratif, l'assujetti doit déterminer lui-même, et sous sa propre responsabilité, le montant de la taxe exigible et le verser au Receveur de l'administration fiscale. Outre cette obligation l'assujetti est tenu de :

- faire connaître son existence et les changements qui interviennent dans le cours de l'activité qu'il exerce ;
- déposer périodiquement une déclaration de chiffre d'affaires;
- tenir une comptabilité régulière;

Aussi, l'objet du présent chapitre est-il de commenter les dispositions légales relatives à chacune des obligations spécifiques en matière de TVA sachant que les obligations fiscales communes à tous les impôts sont traitées dans le titre V.

A/- OBLIGATIONS DECLARATIVES

1) Déclaration d'existence

Conformément à l'article 109 du C.G.I toute personne assujettie à la TVA doit adresser une déclaration d'existence, prévue à l'article 148 du même Code, sur ou d'après un imprimé modèle établi par l'administration, par lettre recommandée avec accusé de réception ou remettre contre récépissé, au service local des impôts du lieu de son siège social ou de son principal établissement au Maroc ou de son domicile fiscal dans un délai maximum de trente (30) jours suivant la date :

- soit de leur constitution, s'il s'agit d'une société de droit marocain ou de leur installation, s'il s'agit d'une entreprise non résidente ;

- soit du début de l'activité, s'il s'agit de contribuables personnes physiques ou groupements de personnes physiques, ayant des revenus professionnels.

Au vu de cette déclaration, l'administration fiscale attribue au nouveau contribuable un numéro d'identification qu'il doit reproduire sur les factures de ventes ou de prestations. Ce numéro doit être consigné sur un imprimé et remis ou notifié à l'intéressé par lettre recommandée.

Pour le contribuable déjà identifié à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu au titre de revenus professionnels, il doit utiliser, pour la TVA, le même numéro d'identification fiscal qui lui a été attribué.

2) Périodicité du dépôt des déclarations du chiffre d'affaires

a) Régime de la déclaration mensuelle

Les contribuables imposés sous le régime de la déclaration mensuelle doivent déposer avant le vingt (20) de chaque mois auprès du receveur de l'administration fiscale, une déclaration du chiffre d'affaires réalisé au cours du mois précédent et verser, en même temps, la taxe correspondante.

Toutefois, pour les contribuables qui effectuent leur déclaration par procédé électronique prévue à l'article 155 du CGI, celle-ci doit être souscrite avant l'expiration de chaque mois (loi de finances 2010).

b) Régime de la déclaration trimestrielle

Les contribuables imposés sous le régime de la déclaration trimestrielle doivent déposer, avant le vingt (20) du premier mois de chaque trimestre, auprès du receveur de l'administration fiscale, une déclaration du chiffre d'affaires réalisé au cours du trimestre écoulé et verser, en même temps, la taxe correspondante.

En d'autres termes le dépôt de la déclaration du chiffre d'affaires doit intervenir avant :

- **le 20** avril pour le 1er trimestre ;

- **le 20** juillet pour le 2ème trimestre ;
- **le 20** octobre pour le 3ème trimestre ;
- **et le 20** janvier pour le 4ème trimestre.

Il est à noter que l'échéancier du dépôt des déclarations mensuelles ou trimestrielles, s'applique à compter du 1er janvier 2011.

Toutefois, pour les contribuables qui effectuent leur déclaration par procédé électronique prévue à l'article 155 du C.G.I, celle-ci doit être souscrite avant l'expiration du premier mois de chaque trimestre.

Pour ces déclarations, la date limite est fixée à la fin du premier mois qui suit chaque trimestre de l'année civile.

3) Contenu des déclarations du chiffre d'affaires

Il s'agit des déclarations du chiffre d'affaires prévues aux articles 110 et 111 du C.G.I et dont le contenu désigné ci dessous est prévu à l'article 112 du même Code.

La déclaration doit être faite sur un imprimé modèle établi par l'administration, laquelle comporte notamment :

- l'identité du contribuable ;
- le montant total des affaires réalisées;
- le montant des affaires non taxables ;
- le montant des affaires exonérées ;
- le montant du chiffre d'affaires taxable par nature d'activité et par taux ;
- le montant de la taxe exigible ;
- le montant du crédit de taxe de la période précédente, le cas échéant;
- le montant de la taxe dont la déduction est opérée, faisant ressortir la valeur hors taxe, et en distinguant entre :
  - pour les achats non immobilisés :
    - les prestations de services ;
    - les importations, les achats et les travaux à façon ;
  - pour les immobilisations
    Les importations, les achats, les livraisons à soi-même, les travaux d'installation et de pose, ainsi que les prestations de services ou autres dépenses passées en immobilisation ;
- le montant de la taxe à verser ou, le cas échéant, le crédit reportable ;

Cette déclaration 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 et le mode, et références de paiement

4) Unicité de compte

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'imposition devant porter sur l'ensemble des affaires réalisées par un même assujetti, les déclarations relatives au chiffre d'affaires réalisé par les succursales, agences et établissements secondaires doivent être regroupées au lieu du siège social de l'établissement principal. Elles doivent être déposées au bureau du receveur de l'administration fiscale dans le ressort duquel se trouve cet établissement ou ce siège social.

5) Déclaration du prorata

Les assujettis effectuant concurremment des opérations taxables et des opérations situées en dehors du champ d'application de la taxe ou exonérées en vertu des dispositions de l'article 91 du CGI, sont tenus de déposer avant le 1er avril au service local des impôts dont ils dépendent une déclaration du prorata prévue par l'article 113 du C.G.I établie sur ou d'après un imprimé modèle de l'administration.

Cette déclaration doit contenir les mentions suivantes :

- ✓ le prorata de déduction prévu à l'article 104 du C.G.I qu'ils appliquent pendant l'année en cours et les éléments globaux utilisés pour la détermination de ce prorata;
- ✓ le prix d'achat ou de revient, taxe sur la valeur ajoutée comprise, de l'ensemble des biens inscrits dans un compte d'immobilisations acquis au cours de l'année précédente, ainsi que le montant de la taxe afférente à ce prix d'achat ou de revient, pour les achats à des contribuables de la taxe sur la valeur ajoutée ;

6) Déclaration de cession, scission, cessation et de transformation de la forme juridique.

En cas de changement dans la personne du contribuable, pour quelque cause que ce soit, de transfert ou de cessation d'entreprise, une déclaration identique à celle prévue à l'article 109 ci-dessus, doit être souscrite dans le même délai par le successeur ou cessionnaire.

En cas de cessation, scission, ou de cession, les assujettis sont tenus conformément à l'article 114 du C.G.I, de fournir dans les trente (30) jours qui suivent la date de cessation ou de cession, une déclaration contenant les indications nécessaires à la liquidation des impositions non encore mises en recouvrement et à la régularisation des déductions, clients débiteurs, stocks de produits finis et de marchandises, biens d'exploitation…etc.

La déclaration de cession ne dispense pas le successeur de déposer une déclaration d'existence.

En effet, conformément à l'article susvisé, le cessionnaire ou le successeur qui omet de souscrire dans le délai légal la déclaration d'existence le concernant, devient solidaire avec le cédant pour le paiement de la taxe restant due par ce dernier pour la période allant du 1er janvier à la date de cession.

Enfin, il reste à préciser que la cession ou cessation entraîne la déchéance du terme. Quel que soit le régime d'imposition appliqué, la taxe due devient alors exigible dans le mois qui suit. Ces dispositions ne sont toutefois pas applicables en cas de fusion, de scission ou d'apport en société, pour lesquels le législateur estime qu'il y a continuité de l'activité, sous réserve toutefois que la ou les nouvelles entités s'engagent à acquitter, au fur et à mesure des encaissements, la taxe correspondante aux clients débiteurs de la ou les anciennes entités et les taxes restant éventuellement dues par celles-ci (fusion, scission).

B/- OBLIGATIONS COMPTABLES

En plus des obligations d'ordre administratif décrites précédemment, les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée sont tenus de remplir les obligations d'ordre comptable prévues à l'article 118 du C.G.I.

1) Tenue d'une comptabilité régulière

Conformément aux dispositions de l'article 118 du C.G.I, les assujettis doivent tenir une comptabilité régulière permettant non seulement de déterminer le chiffre d'affaires réalisé mais également de dégager le montant de la taxe sur la valeur ajoutée dont ils opèrent la déduction ou en revendiquent le remboursement.

2) Facturation

L'article 119 du C.G.I fait obligation aux assujettis de délivrer à leurs acheteurs ou clients passibles de la taxe sur la valeur ajoutée, des factures ou mémoires pré numérotés et tirés d'une série continue ou édités par un système informatique sur lesquels ils doivent mentionner des indications habituelles d'ordre commercial tel que prévu à l'article 145-III du CGI. (cf développements titre V- ch. II).

Si les contribuables de la taxe ont l'obligation de faire figurer sur leurs factures le montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui est incluse, aucune mention de celle-ci ne peut être apposée par les non assujettis.

C'est ainsi qu'aux termes de l'article 119-II du C.G.I, toute personne qui mentionne la taxe sur les factures qu'elle établit en est personnellement redevable du seul fait de sa facturation.

Il en résulte que si une personne dont l'activité est exonérée ou située hors du champ d'application de la taxe fait mention chiffrée sur des factures de la taxe sur la valeur ajoutée, elle en est redevable envers le Trésor du seul fait de cette mention bien que son activité ne soit pas soumise à la TVA.

Cependant, le fait pour un non assujetti de faire figurer sur les factures la seule mention "taxes comprises" sans préciser le montant de la taxe inclus dans la facture, n'est pas suffisant pour entraîner l'application de cette obligation.

Par contre, un assujetti qui ne mentionne pas si le prix est stipulé hors taxes ou taxes comprises, le prix est considéré comme étant taxes comprises.

C/- OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES NON RESIDENTS

Les personnes physiques ou morales étrangères sont passibles de la taxe sur la valeur ajoutée pour les opérations taxables qu'elles accomplissent au Maroc, même de manière occasionnelle.

Ces personnes ne possédant pas sur le territoire national ni d'établissement fixe, ni des biens, risqueraient de se soustraire aux obligations incombant à l'ensemble des contribuables (obligation de déclaration, obligation de paiement), et les moyens pour les y contraindre seraient inexistants si le législateur n'avait prévu à leur égard des dispositions particulières.

L'article 115 du C.G.I prévoit que toute personne n'ayant pas d'établissement au Maroc et y effectuant des opérations imposables doit faire accréditer auprès de l'administration fiscale un représentant domicilié au Maroc, qui s'engage à se conformer aux dispositions auxquelles sont soumis les contribuables exerçant au Maroc, et à payer la taxe sur la valeur ajoutée exigible. A défaut, celle-ci et le cas échéant, les pénalités y afférentes, sont dues par la personne cliente pour le compte de la personne n'ayant pas d'établissement au Maroc.

Les personnes agissant, pour le compte des contribuables désignés à l'article 115 du C.G.I, sont soumises aux obligations édictées par le présent C.G.I.

De ces dispositions, il résulte deux sortes d'obligations :

✓ Les unes au regard des maisons étrangères :

- Obligation d'être soumis au régime de la déclaration mensuelle ;

- Obligation de faire accréditer un représentant auprès de l'administration fiscale.

✓ Les autres au regard du représentant domicilié au Maroc :

- Obligation de souscrire les déclarations ;

- Obligation de payer les droits et le cas échéant, les pénalités y afférentes pour le compte de leur mandant.

Par ailleurs, au cas où la maison étrangère ne ferait pas accréditer un représentant, cette omission en rendant responsable de plein droit du paiement de l'impôt la personne cliente, au Maroc, de la maison étrangère.

Ainsi même au cas où une maison étrangère n'aurait pas satisfait volontairement à l'obligation de désigner un représentant au Maroc, l'accomplissement des obligations mises à la charge du représentant marocain et particulièrement le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée pour les activités exercées localement pourra être exigée du client marocain.

Enfin, le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée pour, le compte des redevables non établis au Maroc ne dispense pas les personnes opérant pour ceux-ci d'acquitter le cas échéant, la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux rémunérations qu'ils perçoivent au titre de leur représentativité.

D/ Obligations de retenue à la source

1) Retenue à la source sur le montant des commissions allouées par les sociétés d'assurance à leurs courtiers

Au sens de l'article 116 du C.G.I, la taxe due sur les services rendus par tout agent, démarcheur ou courtier à raison des contrats apportés par lui à une entreprise d'assurance, est retenue sur le montant des commissions, courtages et autres rémunérations allouées par ladite entreprise qui en est débitrice envers le Trésor.

2) Retenue à la source sur les intérêts servis par les établissements de crédit pour leur compte ou pour le compte de tiers

La taxe sur la valeur ajoutée due sur les intérêts servis par les établissements de crédit et organismes assimilés pour leur compte ou pour le compte de tiers, est perçue par ces établissements, pour le compte du Trésor, par voie de retenue à la source conformément aux dispositions de l'article 117 du C.G.I.

E/- Dispositions transitoires

L'article 125 du C.G.I prévoit des dispositions dérogatoires et transitoires pour les cas suivants :

1) Nouveaux assujettis

Toute personne nouvellement assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée, est tenue de déposer avant le 1er mars de l'année de l'assujettissement, au service local des impôts dont elle relève, l'inventaire des produits, matières premières et emballages détenus dans le stock au 31 décembre de l'année précédente.

La taxe ayant grevé lesdits stocks antérieurement au 1er janvier de l'année en cours, est déductible de la taxe due sur les opérations de ventes imposables à ladite taxe, réalisées à compter de la même date, à concurrence du montant desdites ventes.

La taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les biens d'investissement prévus à l'article 102 du C.G.I et acquis par les contribuables visés au premier alinéa du présent paragraphe antérieurement au 1er janvier de l'année en cours, n'ouvre pas droit à déduction.

2) Changement de taux

Les sommes perçues à compter du 1er janvier de l'année d'assujettissement par les contribuables assujettis aux taux de 7 %, 10%, 14 % et 20 % à compter de ladite date, en paiement de ventes, de travaux ou de services entièrement exécutés

et facturés avant cette date, sont soumises au régime fiscal applicable à la date d'exécution de ces opérations.

Les contribuables concernés par les dispositions qui précèdent et pour lesquels le fait générateur est constitué par l'encaissement doivent adresser avant le 1er mars de l'année en cours au service local des impôts dont ils relèvent, une liste nominative des clients débiteurs au 31 décembre de l'année précédente, en indiquant pour chacun d'eux, le montant des sommes dues au titre des affaires soumises au taux de la taxe sur la valeur ajoutée en vigueur au 31 décembre de ladite année.

La taxe due par les contribuables au titre des affaires visées ci-dessus sera acquittée au fur et à mesure de l'encaissement des sommes dues.

CHAPITRE V

REGIME DE LA TVA A L'IMPORTATION

Conformément aux dispositions prévues par l'article 120 du CGI, l'application de la TVA à l'importation incombe à l'administration des douanes et impôts indirects (ADII).

SECTION I.- ASSIETTE ET FAIT GENERATEUR

1)- Fait générateur

L'article 121 du C.G.I. prévoit au premier alinéa que : « le fait générateur de la TVA est constitué à l'importation par le dédouanement des marchandises ».

Au sens des dispositions précitées, il en résulte que le fait générateur repose sur l'opération matérielle de dédouanement en vue de la mise à consommation des marchandises importées. Aussi et dans la mesure où ce dédouanement a lieu dès l'entrée des marchandises au Maroc, le fait générateur, pour le cas d'espèce, se situe au moment du franchissement de ces marchandises, des frontières du territoire marocain.

La taxe sur la valeur ajoutée est exigée du déclarant en douane par les services de douane du bureau d'entrée, en même temps que les autres droits et taxes.

2)- Liquidation

En application des dispositions de l'article 122 du CGI la taxe est liquidée et perçue, les contraventions sont constatées et réprimées, les poursuites sont effectuées et les instances sont introduites, instruites et jugées comme en matière de droits de douane, par les tribunaux compétents en la matière.

Le produit des amendes et transactions est réparti comme en matière de douane.

SECTION II.- Taux de TVA

1) Taux normal

Le taux de la taxe est fixé à 20 % ad valorem.

2) Taux réduit de 7 %

Sont soumis au taux réduit de 7% :

a) les produits énumérés à l'article 99-1° du C.G.I;

b) le maïs et l'orge destinés à la fabrication des aliments du bétail et des animaux de basse-cour ;

c) le manioc et le sorgho à grains.

Il est précisé à cet égard que:

* les opérations de vente portant sur le mais et l'orge produits au Maroc sont situées hors champ d'application de la TVA, dans la mesure où ils constituent des produits agricoles à l'état naturel, n'ayant subi aucune transformation.

* le mais et l'orge destinés à être transformés en farine servant à l'alimentation humaine ou celui constituant un matériel génétique végétal sont exonérés de la TVA à l'intérieur et à l'importation en vertu respectivement des articles 91-I-A-1, 123-1° et 15° du C.G.I.

* le mais et l'orge importés par les fabricants d'aliments de bétail et les éleveurs d'animaux de basse-cour sont soumis à l'importation, au taux réduit de 7%.

* le maïs et l'orge importés pour toute autre destination que celles citées ci-dessus sont passibles à l'importation du taux normal de 20%, y compris le maïs et l'orge importés par les négociants importateurs.

La revente du maïs et de l'orge par ces négociants importateurs, à l'intérieur, est située en dehors du champ d'application de la TVA.

3)- Taux réduit de 10 %

Sont soumis au taux réduit de 10%:

- les produits énumérés à l'article 99-2° du C.G.I;
- les huiles fluides alimentaires, raffinées ou non raffinées, ainsi que les graines, les fruits oléagineux et les huiles végétales utilisés pour la fabrication des huiles fluides alimentaires ;
- les tourteaux destinés à la fabrication des aliments du bétail et des animaux de basse-cour ;
- les veaux destinés à l'engraissement.

La loi de finances pour l'année budgétaire 2011 a soumis l'importation des veaux à la TVA au taux réduit de 10% pour la période allant du 1er janvier au 31 décembre 2011.

4)- Taux de 14 %

Sont soumis au taux réduit de 14% :

- les produits énumérés à l'article 99-3°-a) du C.G.I.

La valeur à considérer pour l'application de la taxe est celle qui est retenue ou qui serait susceptible d'être retenue pour l'assiette des droits de douane, dûment majorée du montant des droits d'entrée et taxes dont sont passibles ou peuvent être passibles les marchandises importées à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même.

Toutefois, les importations de vins et boissons alcoolisées sont passibles, en outre, de la taxe au tarif de cent (100) dirhams par hectolitre.

SECTION III- Exonérations

A/- Exonération sans formalités

En vertu des dispositions de l'article 123 du C.G.I., sont exonérés de la taxe à l'importation:

1) Les marchandises visées aux paragraphes I –A (1°, 2° et 3°) et C (1°) de l'article 91 du C.G.I. susvisé.

Il s'agit :

✓ du pain, du couscous, des semoules et farines servant à l'alimentation humaine ainsi que les céréales servant à la fabrication de ces farines et les levures utilisées dans la panification ;

✓ du lait (laits et crèmes de lait frais, conservés ou non, concentrés ou non, sucrés ou non, aux laits spéciaux pour nourrissons ainsi que le beurre de fabrication artisanale non conditionné, à l'exclusion des autres produits dérivés du lait;

✓ du sucre brut (sucre de betterave, de canne, sucres analogues (saccharose)) ;

✓ des bougies et paraffines à l'exclusion de celles à usage décoratif et des paraffines utilisées dans leur fabrication.

2) Les marchandises, denrées, fournitures placées sous les régimes économiques en douane.

En cas de mise à la consommation, la taxe est perçue dans les conditions fixées aux articles 121 et 122 du C.G.I. (cf. sous-section I développée ci- haut) ;

3) Les échantillons sans valeur marchande.

Ces échantillons ne servent qu'à la recherche de commandes concernant des marchandises de l'espèce qu'ils représentent, leur mode de présentation et la quantité de produit négligeable qu'ils contiennent les rend inutilisables à d'autres fins que la prospection ;

4) Les marchandises renvoyées à l'expéditeur aux bénéfices du régime des retours sous réserve qu'il ne s'agisse point de produits ayant bénéficié du remboursement de l'impôt lors de leur exportation du Maroc ;

5) Les livres brochés ou avec reliure autre que de luxe, les journaux, publications, périodiques visés par le dahir du 3 journaux I 1378 (15 novembre 1958) formant code de la presse, ainsi que la musique imprimée ;

6) Les papiers destinés à l'impression des journaux et publications périodiques ainsi qu'à l'édition, lorsqu'ils sont dirigés sur une imprimerie ;

7) Les publications de propagande, tels que guides, dépliants, même illustrées, qui ont pour objet essentiel d'amener le public à visiter un pays, une localité, une foire, une exposition présentant un caractère général, destinées à être distribuées gratuitement et ne renfermant aucun texte de publicité commerciale ;

8) Les hydrocarbures destinés à l'avitaillement des navires effectuant une navigation en haute mer et des appareils aéronautiques effectuant une navigation au delà des frontières, à destination de l'étranger et admis en franchise des droits de douane dans les conditions fixées par le code des douanes et impôts indirects approuvé par le dahir portant loi nº 1-77-339 du 25 chaoual 1397 (9 octobre 1977) ;

9) Les bateaux de tout tonnage servant à la pêche maritime.

- les engins et filets de pêche ;
- les rogues de morues ;
- les appâts destinés aux bateaux pêcheurs ;
- les appareils aéronautiques destinés aux armateurs et aux professionnels de la pêche en haute mer et utilisés exclusivement pour le repérage des bancs de poissons.

10) Les bâtiments de mer, les navires, bateaux, paquebots et embarcations capables, par leurs propres moyens, de tenir la mer, comme moyen de transport et effectuant une navigation principalement maritime ;

11) Les produits de la pêche maritime marocaine ;

12) Les animaux vivants de race pure, des espèces équidés, bovine et ovine ainsi que les caprins et les camélidés. Les autruches et les oeufs à couver des autruches ;

13) Les engrais relevant du chapitre 31 du tarif des droits de douane, le nitrate de potassium à usage d'engrais (rubrique tarifaire 2834.21.10), le phosphate de potassium à usage d'engrais (rubrique tarifaire 2835 24 10), le polyphaste de potassium à usage d'engrais (rubrique tarifaire 26210020130), les autres nitrates (rubriques tarifaire 28342910190) ;

14) Les bulbes, oignons, tubercules, racines tubéreuses, griffes et rhizomes, en repos végétatif ;

15) Les produits et matériels agricoles visés au 5°du I de l'article 92 du CGI ;

16) Les pois chiches, lentilles et fèves à l'état naturel ;

17) L'or fin en lingots ou en barres ;

18) Les monnaies ayant cours légal, ainsi que tous métaux précieux destinés aux opérations effectuées par la Banque du Maroc, pour son propre compte ;

19) Les biens, marchandises destinés à être livrés à titre de don par les personnes physiques ou morales marocaines ou étrangères à l'Etat, aux collectivités locales, aux établissements publics et aux associations reconnues d'utilité publique s'occupant des conditions sociales et sanitaires des personnes handicapées ou en situation précaire ;

20) Les biens et marchandises destinés à être livrés à titre de don dans le cadre de la coopération internationale, à l'Etat, aux collectivités locales, aux établissements publics et aux associations reconnues d'utilité publique, par les gouvernements étrangers ou par les organisations internationales ;

21) Les biens et marchandises relatifs aux marchés financés par des dons de l'Union Européenne ;

22) Les matériels éducatifs, scientifiques ou culturels importés dans le cadre des accords de l'UNESCO auxquels le Maroc a adhéré en vertu des dahirs n° 1.60.201 et 1.60.202 du 14 joumada I 1383 (3 octobre 1963) ;

23) Les films cinématographiques : documentaires ou éducatifs destinés exclusivement à être projetés dans les établissements d'enseignement ou au cours de causeries ou conférences gratuites et qui ne sont pas importés dans un but lucratif ;

24) Les produits et équipements pour hémodialyse ci-après cités :

- dialyseurs, générateurs d'hémodialyse, générateurs à hémofiltration utilisés pour l'hémodialyse et leurs accessoires :
  - lignes veineuses, lignes artérielles, lignes péritonéales et leurs accessoires dont les tubulures et leurs aiguilles;
  - aiguilles à fistule;
  - connecteurs à cathéter;
  - capuchon protecteur stérile;
  - cathéter de Tenchkoff;
  - corps de pompes d'hémodialyse ;
  - poches de dialyse péritonéale.
- concentrés et solutés de dialyse péritonéale ;
- concentrés d'hémodialyse ;
- solutés de dialyse péritonéale ;

25) Les médicaments anticancéreux et les médicaments antiviraux des hépatites B et C ;

26) Les médicaments destinés au traitement du diabète, de l'asthme, des maladies cardio-vasculaires et du syndrome immunodéficitaire acquis (SIDA) ;

27) Les viandes et les poissons destinés aux établissements de restauration, définis dans la nomenclature douanière comme suit :

- viande hachée présentée sous forme de galettes de 45 à 150 grammes en sachets en polyéthylène, d'une teneur en matière grasse de 17,5 % à 21 %;
- préparation de viande de poulet présentée sous forme de galettes ou portions, panées, précuites, congelées, d'un poids n'excédant pas 100 grammes et emballées dans un sachet en matière plastique;
- préparation à base de filet de poisson sous forme d'un pavé rectangulaire de 70 grammes

28) Les engins, équipements et matériels militaires, armes, munitions ainsi que leurs parties et accessoires importés par l'Administration de la Défense Nationale.

B/Exonérations avec formalités

1) Biens d'investissement à l'importation

L'exonération des biens d'investissement concerne :

- les biens importés dans le cadre du droit commun ;

- les biens importés dans le cadre conventionnel.

1-1- Biens d'investissement importés dans le cadre du droit commun

En vertu des dispositions de l'article 123-22°-a) et b) du CGI, sont exonérés, les biens d'investissement à inscrire dans un compte d'immobilisation et ouvrant droit à la déduction prévue à l'article 101 ci-dessus, importés par les assujetties pendant une durée de vingt quatre (24) mois à compter du début d'activité tel que défini à l'article 92-I-6° du CGI.

La loi de finances pour l'année 2011 a introduit au niveau de l'article 123-22°-a) du CGI, des modifications concernant le début d'activité, faisant une distinction entre les entreprises importatrices qui ne procèdent pas à la construction de leur unité d'exploitation et celles qui en procèdent.

a) Entreprises ne procédant pas à la construction de leur unité d'exploitation

Ces entreprises bénéficient de l'exonération des biens d'investissement dans de la période d'exonération de 24 mois courant à compter de la date du début d'activité indiquée sur l'attestation délivrée par le service local des impôts dont dépend l'entreprise importatrice.

b) Entreprises qui construisent leur unité d'exploitation

Il est à préciser que si au niveau de l'exonération à l'intérieur des biens d'investissement la durée d'exonération peut être étalée durant toute la période d'acquisition ou de construction, pourvu que l'exonération soit couverte par une attestation délivrée à cet effet par le service local compétent, au niveau de l'importation, la période d'exonération est limitée dans le temps du moment que le fait générateur intervient lors du dédouanement desdits biens.

Les dispositions de l'article 123-22-a) du C.G.I, telles que modifiées et complétées par la loi de finances 2011, prévoient que pour les entreprises qui procèdent aux constructions de leurs projets d'investissement et qui importent des biens d'investissement, le délai de vingt quatre (24) 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.

Pour bénéficier du délai supplémentaire de 6 mois, il y a lieu de préciser que l'intéressé doit déposer, avant l'expiration du délai légal de 24 mois, auprès du service local des impôts dont il dépend, une demande pour bénéficier d'un délai supplémentaire de 6 mois, appuyée des pièces justificatives nécessaires.

Au cas où ce premier délai de 6 mois s'est avéré insuffisant, son renouvellement par un nouveau délai de 6 mois supplémentaire, est accordé systématiquement sur simple demande à déposer au service local des impôts, par l'intéressé avant l'expiration du premier délai précité.

1-2- Biens d'investissement importés dans le cadre des conventions conclues avec l'Etat.

Sont exonérés les biens d'équipement, matériels et outillages nécessaires à la réalisation des projets d'investissement portant sur un montant supérieur ou égal à deux cent (200) millions de DH, dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat pendant une durée de 36 mois à compter du début d'activité des entreprises concernées.

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

a) Rappel du régime applicable avant le 1er/1/2011

Dans le cadre du régime des conventions d'investissement dont le montant est égal ou supérieur à deux cent (200) millions de DH, l'article 123-22°-b) du C.G.I a limité la durée d'exonération de la TVA à l'importation des biens d'équipement, matériels et outillages, parties, pièces détachées et accessoires importés en même temps que les équipements précités, susceptibles d'être inscrits dans un compte d'immobilisation et ouvrant droit à la déduction prévue à l'article 101 du C.G.I, pendant une durée de trente six (36) mois à compter du début d'activité sans possibilité de prorogation du délai d'exonération.

Le décompte de la période d'exonération a été fixé, avant le 1er/1/2008, à 36 mois à compter de la signature de la convention. Pour accélérer la réalisation des conventions, la loi de finances pour l'année 2008 a introduit une modification visant le décompte de la période d'exonération de 36 mois à compter du début d'activité au lieu de la date de signature de la convention.

b) Régime applicable à compter du 1er/1/2011

Les dispositions de l'article 123-22°-b) du C.G.I tel que modifiées et complétées par la loi de finances pour l'année budgétaire 2011, prévoient que 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.

Il en découle que la période d'exonération de 36 mois commence à courir à compter de la date de délivrance de l'autorisation de construire et qu'en cas de force majeure, cette période est prorogée d'un délai supplémentaire de 6 mois renouvelable une seule fois.

Pour pouvoir bénéficier d'un délai supplémentaire, l'investisseur concerné doit introduire une demande à cet effet accompagnée de tous les documents probants justifiants le cas de force majeure. Cette demande doit obligatoirement être déposée, auprès de la Commission des Investissements située à Rabat, avant l'expiration du délai de 36 mois

La décision prise par la Direction Générale des Impôts est communiquée à ladite Commission.

La prorogation de ce délai est accordée sur simple demande déposée par l'intéressé auprès de ladite Commission avant l'expiration du premier délai supplémentaire.

1-3- Définition de la force majeure

Il y a lieu de rappeler qu'au sens de l'article 269 du D.O.C, la force majeure consiste en un événement imprévisible, insurmontable et indépendant de la volonté de l'investisseur et qui rend impossible l'exécution de l'obligation, objet de l'engagement (exemple : les aléas météorologiques, les incendies, les catastrophes naturelles, différents litiges liés aux terrains tels que : occupation par des tiers, délimitation de la surface, expropriation, etc.).

La force majeure est une question de fait qui s'apprécie pour chaque cas d'espèce. Elle s'entend uniquement des faits qui rendent l'exécution de l'obligation impossible et non pas des évènements qui la rendent plus difficile.

Dans tous les cas, la prorogation ne peut être accordée que pour la durée au cours de laquelle la force majeure subsiste, dans la limite du délai légal.

1-4- Mesures transitoires

Les dispositions du paragraphe II-9° de l'article 7 de la loi de finances pour l'année 2011, ont prévu des mesures transitoires visant à faire bénéficier les entreprises qui n'ont pas épuisé, au 31/12/2010, la période d'exonération ainsi instituée, des délais supplémentaires d'exonération prévus.

a) Pour les entreprises qui procèdent à la construction de leur unité d'exploitation

Les dispositions du paragraphe II-9°-a) de l'article 7 de la loi de finances pour l'année 2011, prévoient que le délai d'exonération de la TVA de 24 ou de 36 mois, selon le cas, prévu à l'article 123 (22°-a) et b)) du CGI, commence à courir à partir de la date de délivrance de l'autorisation de construire pour les entreprises qui procèdent aux constructions de leurs projets d'investissement et qui n'ont pas épuisé, au 31 décembre 2010, les délais de 24 ou 36 mois précités ainsi que le délai supplémentaire de 6 mois renouvelable une seule fois, en cas de force majeure.

b) Pour les entreprises qui ne procèdent pas à la construction de leur unité d'exploitation

Les dispositions du paragraphe II-9°-b) de l'article 7 de la loi de finances pour l'année 2011, prévoient que les dispositions de l'article 123 (22°-a) et b)) du CGI, sont applicables aux entreprises qui n'ont pas épuisé, au 31 décembre 2010, les délais de 24 ou 36 mois, selon le cas, ainsi que le délai supplémentaire de trois (3) mois.

Il en découle que les entreprises dont le délai d'exonération n'a pas été épuisé au 31/12/2010, un délai supplémentaire de 3 mois leur est accordé.

1-5- Formalités à accomplir

Pour bénéficier de cette exonération à l'importation des biens d'investissement et conformément aux dispositions de l'article 4-I-B du décret pris pour l'application du titre III du CGI relatif à la TVA, l'importateur est tenu de produire auprès du bureau de douane du lieu d'importation, un engagement établi sur un imprimé fourni par l'A.D.I.I comportant son identifiant fiscal et par lequel il s'engage à inscrire le bien importé dans un compte d'immobilisation et à l'affecter aux opérations taxables ou exonérées avec bénéfice du droit à déduction visées aux articles 89, 92 et 94 du C.G.I.

Cet engagement doit être accompagné par une attestation de début d'activité délivrée par le service local des impôts sur demande de l'intéressé.

La date du début d'activité porté par l'inspecteur au niveau de la dite attestation doit obligatoirement coïncider avec la date du début d'activité tel que défini à l'article 92 précité c'est-à-dire 24 mois qui suivent les 3 premiers mois réservés à l'installations de l'entreprise. En revanche, cette date coïncide avec la date

de l'autorisation de construire pour les entreprises qui font édifier leur unité industrielle.

2) Les autocars, les camions et les biens d'équipement y afférents, à inscrire dans un compte d'immobilisation, importés par les entreprises de transport international routier, sous réserve que lesdites entreprises remplissent les conditions prévues par l'article 104 du CGI.

Cette exonération s'applique aux biens acquis pendant une durée de 24 mois à compter du début d'activité

Pour bénéficier de l'exonération de la TVA prévue à l'article 123-23° du C.G.I, les personnes éligibles à l'exonération doivent, conformément aux dispositions de l'article 5 du décret précité, adresser au service local des impôts dont ils dépendent, une attestation ou toute autre pièce justifiant l'exercice de l'activité de transport international routier délivrée par les autorités compétentes ainsi qu'une demande formulée sur ou d'après un imprimé établi par l'administration.

Les intéressés doivent fournir à l'appui de cette demande :

- Un état descriptif établi en triple exemplaire qui précise les nom, raison sociale ou dénomination, adresse des fournisseurs et la nature des biens destinés à être importés en exonération de la taxe, leur valeur en dirhams ainsi que l'intitulé du compte où ils seront inscrits en comptabilité.

Cet état doit comporter, en outre, le port de débarquement et, éventuellement, le nom et l'adresse du transitaire ;

- Les factures proforma ou devis en triple exemplaire indiquant la valeur hors taxe des biens d'équipement importés.

Au vu de cette demande, l'administration établit une attestation d'importation en exonération de la taxe sur la valeur ajoutée en triple exemplaire dont l'un est conservé par le service, les deux autres sont remis au bénéficiaire importateur qui remet un exemplaire à l'administration des douanes et impôts indirects.

3) Les biens d'équipement destinés à l'enseignement privé ou à la formation professionnelle à inscrire dans un compte d'immobilisation, importés 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.

Cette exonération s'applique aux biens acquis pendant une période de 24 mois à compter du début d'activité

Pour bénéficier de cette exonération prévue à l'article 123- 24° du CGI, les personnes éligibles doivent, conformément aux dispositions de l'article 6 du décret précité, adresser au service local des impôts dont elles dépendent, une demande formulée sur ou d'après un imprimé fourni par l'administration.

Les intéressés doivent fournir à l'appui de cette demande :

- Un état descriptif établi en triple exemplaire qui précise les nom, raison sociale ou dénomination, adresse des fournisseurs et la nature des biens destinés à être importés en exonération de la taxe, leur valeur en dirhams ainsi que l'intitulé du compte où ils seront inscrits en comptabilité.

Cet état doit comporter en outre, le port de débarquement et, éventuellement, le nom et l'adresse du transitaire ;

- Les factures proforma ou devis en triple exemplaire indiquant la valeur hors taxe des biens d'équipement importés.

Au vu de cette demande, le service local des impôts concerné établit une attestation d'importation en exonération de la TVA en triple exemplaire dont l'un est conservé par le service, les deux autres sont remis au bénéficiaire importateur qui remet un exemplaire à l'administration des douanes et impôts indirects.

4) Les biens d'équipement, matériels ou outillages neufs ou d'occasions, dont l'importation est autorisée par l'Administration de tutelle, importés par les diplômés de la formation professionnelle.

Cette exonération s'applique aux biens acquis pendant une durée de 24 mois à compter du début d'activité.

Pour bénéficier de cette exonération prévue à l'article 123- 25° du CGI, les personnes éligibles doivent, conformément aux dispositions de l'article 4-II du décret précité, produire un engagement établi sur un imprimé fourni par l'Administration comportant son numéro d'identifiant fiscal, par lequel il s'engage à inscrire dans un compte d'immobilisation les biens d'investissement importés susceptibles d'ouvrir droit à déduction prévue à l'article 101 du CGI.

5) **Biens d'équipement, matériels et outillages acquis par certaines associations et institutions**

a) biens d'équipement, matériels et outillages importés par les associations à but non lucratif s'occupant des personnes handicapées, destinés à être utilisés par lesdites associations dans le cadre de leur objet statutaire.

Pour bénéficier de l'exonération de la TVA, prévues à l'article 123-29° du CGI, les associations éligibles à l'exonération doivent, conformément à l'article 8-I du décret précité, adresser une demande au service local des impôts dont elles dépendent.

A l'appui de cette demande, lesdites associations doivent fournir :

- une copie conforme des statuts de l'association ;
- les factures proforma ou devis en triple exemplaire indiquant la valeur en hors taxe des biens d'équipement importés ;
- un état descriptif établi en triple exemplaire qui précise le nom, raison sociale ou dénomination, adresse des fournisseurs et la nature des biens

destinés à être importés en exonération et être utilisés dans le cadre de l'objet statutaire de l'association.

Cet état doit comporter en outre le port de débarquement et, éventuellement, le nom et l'adresse du transitaire.

Au vu de cette demande, le service local des impôts établit une attestation d'importation en exonération de la TVA en triple exemplaire dont l'un est conservé par le service, les deux autres sont remis à l'association importatrice qui remet un exemplaire à l'administration des douanes et impôts indirects.

Conformément aux dispositions de l'article 8-II du décret précité, Ces formalités sont également applicables aux :

b)- biens, matériels et marchandises importés par l'Université Al Akhawayn d'Ifrane instituée par le dahir portant loi n°1-93-227. (article 123-27° du CGI);

c)- biens d'équipement, matériels et outillages importés par le «Croissant rouge marocain», destinés à être utilisés par lui dans le cadre de son objet statutaire (article 123-30° du CGI) ;

d)- biens d'équipement, matériels et outillages importés par:

- la Fondation Cheikh Zaïd Ibn Soltan créée par le dahir portant loi n° 1-93- 228, dans le cadre des missions qui lui sont dévolues;

- la Fondation Cheikh khalifa Ibn Zaïd instituée par la loi n° 12-07, dans le cadre des missions qui lui sont dévolues (article 123-31° du CGI);

e) biens, matériels et marchandises nécessaires à l'accomplissement de sa mission, importés par la Fondation Hassan II pour la lutte contre le cancer créée par le dahir portant loi n° 1-77-335 (article 123-32° du CGI);

f) biens, matériels et marchandises importés par la Ligue Nationale de Lutte contre les Maladies Cardio-vasculaires dans le cadre de sa mission prévue par le dahir portant loi n° 1-77-334 (article 123-33° du CGI);

g) biens mobiliers ou immobiliers importés par l'Agence Baït Mal Al Qods Acharif en application du dahir n° 1-99-330 du 11 safar 1421 du 15 mai 2000 (article 123-38° du CGI);

h) biens, matériels et marchandises importés par la Banque Islamique de Développement conformément au dahir n°1-77-4 (article 123-39° du CGI);

6) **Les équipements et matériels destinés exclusivement au fonctionnement des associations de micro crédit.**

En vue d'encourager l'activité du micro crédit, la loi de finances pour l'année 2011 a prorogé le délai d'exonération prévu par les dispositions susvisées jusqu'au 31/12/2011.

L'exonération des équipements et matériels à l'importation, prévue à l'article

123-34° du CGI, les associations de micro crédit doivent, conformément aux dispositions de l'article 17 du décret précité, produire un engagement établi sur ou d'après un imprimé fourni par l'Administration et comportant le numéro d'identification fiscal, par lequel elles s'engagent à affecter les équipements et matériels précités exclusivement à l'activité prévue par leurs statuts et à les conserver pendant la durée prévue à l'article 102 du code précité.

7) Les biens et services importés par les titulaires d'autorisation de reconnaissances, de permis de recherches ou de concessionnaires d'exploitation nécessaires à leurs activités ainsi que par leurs contractants et sous contractants, conformément aux dispositions de la loi n° 21.90 relative à la recherche et à l'exploitation des gisements d'hydrocarbures.

Pour bénéficier de l'exonération, prévue par l'article 123-41° du CGI, les personnes éligibles doivent conformément aux dispositions de l'article 4-II du décret précité, produire l'engagement, prévu par l'article 4-I-B dudit décret, établi sur un imprimé fourni par l'Administration comportant son numéro d'identification fiscal, par lequel il s'engage à inscrire dans un compte d'immobilisation les biens d'investissement importés susceptibles d'ouvrir droit à déduction prévue à l'article 101 du CGI.

En ce qui concerne l'exonération des services importés, le prestataire étranger doit, conformément aux dispositions de l'article 115 du CGI, faire accréditer auprès de l'Administration fiscale un représentant domicilié au Maroc qui s'engage à se conformer aux obligations auxquelles sont soumis les contribuables exerçant au Maroc, pour pouvoir bénéficier de l'exonération de TVA des services importés.

TITRE IV

LES DROITS D'ENREGISTREMENT

CHAPITRE PREMIER

CHAMP D'APPLICATION

SECTION I.- DISPOSITIONS GENERALES

PARAGRAPHE 1.- DEFINITION DE LA FORMALITE DE L'ENREGISTREMENT

L'enregistrement est une formalité à laquelle la loi soumet certains actes et conventions. Il consiste en l'analyse, par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement, des actes et conventions présentés à cette formalité pour en déterminer la nature juridique et percevoir un impôt dit "droit d'enregistrement".

PARAGRAPHE 2.- EFFETS DE LA FORMALITE DE L'ENREGISTREMENT

L'enregistrement a un but essentiellement fiscal. Toutefois, en vertu du II de

l'article 126 du C.G.I., la formalité de l'enregistrement produit un effet juridique qui consiste à donner date certaine aux actes et conventions sous seing privé (S.S.P.), par leur inscription sur un registre dit "registre des entrées".

Cette règle trouve son origine dans les dispositions de l'article 425 du dahir du 12 août 1913 formant code des obligations et des contrats (D.O.C.), qui cite l'enregistrement parmi les formalités qui donnent date certaine aux actes S.S.P. à l'égard des tiers.

En outre, la formalité de l'enregistrement a pour effet d'assurer la conservation des actes, en application du même article 126 (II, 1er alinéa) susvisé.

Au regard du Trésor, l'enregistrement fait foi de l'existence de l'acte enregistré et de sa date, en vertu du deuxième alinéa du même paragraphe II. Il constitue une présomption de validité en ce qui concerne la désignation des parties à cet acte et l'analyse du contenu de la convention qu'il constate. Cette présomption est valable jusqu'à preuve du contraire.

Dans les rapports des parties entre elles, celles-ci ne peuvent se prévaloir de la copie de l'enregistrement d'un acte, établie sous forme d'un extrait des registres et documents de l'administration pour exiger l'exécution de cet acte. L'enregistrement ne constitue ni une preuve complète, ni même à lui seul un commencement de preuve par écrit, conformément aux dispositions du même article 126 (II, 3e alinéa).

Par ailleurs, l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement n'est pas une condition de validité des actes qui restent soumis aux règles de droit qui les régissent.

SECTION II.- ACTES ET CONVENTIONS IMPOSABLES

L'article 127 du C.G.I. énumère les actes et conventions entrant dans le champ d'application des droits et de la formalité de l'enregistrement.

Un acte est tout écrit rédigé en vue de former le titre ou la preuve littérale d'un fait juridique ou d'une convention.

Une convention est un accord de volonté de deux ou plusieurs personnes pour constater un fait juridique, tel qu'un engagement, un compromis, un contrat, une entente, un pacte, un marché ou un traité.

Une convention peut être écrite ou verbale.

Le même article 127 distingue entre :

- les actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement, énumérés limitativement ;
- et les actes et conventions à enregistrer sur option.

PARAGRAPHE 1.- ENREGISTREMENT OBLIGATOIRE

Les actes et conventions visés par l'article 127 (I) du C.G.I., sont obligatoirement soumis à l'enregistrement, même s'ils sont atteints d'un vice de forme susceptible de les rendre sans valeur entre les parties.

Ces actes et conventions comprennent :

- des opérations qui sont soumises quelle que soit leur forme, écrite ou verbale. Il s'agit des mutations entre vifs, à titre onéreux ou gratuit, de certains biens ou droits ;

- des opérations qui ne sont soumises que si elles sont constatées par un acte écrit, S.S.P. ou authentique ;

- des ventes de produits forestiers et des ventes effectuées par les agents des Domaines et des Douanes.

I.- MUTATIONS ENTRE VIFS A TITRE ONEREUX

Les mutations entre vifs à titre onéreux sont des opérations ayant pour effet le transfert d'un droit ou d'un bien d'une personne à une autre, moyennant une contrepartie.

Cette contrepartie peut revêtir plusieurs formes, suivant la nature du contrat dont elle résulte, notamment :

- le prix, qui est la contrepartie du bien ou du droit cédé dans le cadre d'un contrat de vente et versée en numéraire ;

- la soulte, qui est la contrepartie versée par un copartageant ou un coéchangiste qui reçoit des biens ou des droits dont la valeur est supérieure à ses droits dans la masse partagée ou en vertu du contrat d'échange ;

- l'extinction d'une dette à la charge de la personne qui cède, à titre de dation en paiement, un bien ou un droit à son créancier ;

- la remise d'un bien ou d'un droit, à titre d'échange, en contrepartie d'un autre bien ou d'un droit.

Les mutations à titre onéreux sont également caractérisées par la similitude des principes juridiques qui les régissent, notamment en ce qui concerne les droits des parties et les obligations qui leur incombent en vertu du contrat. C'est ainsi que, pour chaque contrat qui relève de cette catégorie, le D.O.C. renvoie aux dispositions applicables à la vente pour ne traiter que des règles spécifiques à ce contrat. Tel est le cas de l'article 625 du D.O.C. qui prévoit que "les règles de la vente s'appliquent à l'échange, dans la mesure où le permet la nature de ce contrat ".

Les mutations à titre onéreux peuvent avoir pour objet tous les biens qui sont dans le commerce. Elles peuvent porter sur des biens meubles ou immeubles,

corporels ou incorporels, des droits réels ou des droits personnels.

Ainsi, il sera traité ci-après des mutations à titre onéreux :

- d'immeubles et de droits réels immobiliers ;
- de la propriété, de la nue-propriété et de l'usufruit du fonds de commerce et de clientèle ;
- des parts dans les groupements d'intérêt économique, d'actions et de parts dans les sociétés ;
- des droits de jouissance (baux).

L'opération type des mutations à titre onéreux est la vente.

Les autres principales opérations considérées comme des mutations à titre onéreux sont la mourabaha, l'adjudication, la licitation, la soulte de partage, l'échange, la dation en paiement, la déclaration de command, le retrait de réméré, la rétrocession, l'annulation et la résolution.

Il sera traité, ci-après :

- de la vente d'immeubles et de droits réels immobiliers ;
- des opérations assimilées à la vente des mêmes biens.

A/ VENTES D'IMMEUBLES ET DE DROITS REELS IMMOBILIERS

La vente est un contrat par lequel l'une des parties transmet la propriété d'une chose ou d'un droit à l'autre contractant, moyennant un prix que ce dernier s'oblige à lui payer (art. 478 du D.O.C.).

La vente est parfaite entre les parties, dès qu'il y a consentement des parties contractantes, l'une pour vendre, l'autre pour acheter et qu'elles sont d'accord sur la chose, sur le prix et sur les autres clauses du contrat (art. 488 du D.O.C.).

1- Eléments constitutifs de la vente d'immeubles

Les éléments constitutifs de la vente sont les parties, l'objet, le prix et les autres clauses du contrat.

a) Les parties

La vente est un contrat synallagmatique, en ce sens que sa formation nécessite l'intervention de deux parties : le vendeur et l'acheteur.

Le vendeur est la partie qui cède à l'autre partie un bien dont il est propriétaire, dans les conditions fixées par le contrat. La principale obligation à sa charge est la délivrance du bien vendu à l'acheteur. Cette délivrance peut être immédiate ou différée dans le temps.

L'acheteur est celui qui accepte d'acquérir l'objet vendu et s'oblige à payer le

prix convenu.

b) L'objet

La vente peut avoir pour objet :

- un bien en toute propriété, meuble ou immeuble ;
- ou un droit réel, tel que l'usufruit, la nue-propriété ou tout autre droit réel prévu à l'article 8 du dahir du 2 juin 1915 relatif à la législation applicable aux immeubles immatriculés.

Elle peut porter sur un bien futur, c'est-à-dire un bien qui n'existe pas au jour de la réalisation de l'accord, mais que le vendeur s'engage à mettre ultérieurement à la disposition de l'acheteur.

Exemple de vente de bien futur : la vente d'une villa "sur plan" ou la vente d'un appartement en l'état futur d'achèvement, régie par les articles 618-1 et suivants du D.O.C.

En matière d'immeubles, la vente peut avoir pour objet :

- **des immeubles par nature**

Sont considérés comme immeubles par nature en vertu de l'article 6 du dahir du 2 juin 1915 précité, les fonds de terre (terrains), bâtiments ou constructions, ainsi que les machines et ouvrages fixés ou posés sur maçonnerie ou sur piliers, incorporés à un bâtiment ou au sol.

Sont également réputés immeubles par leur nature en vertu du même article 6 du dahir précité, les récoltes pendantes par les racines et les fruits des arbres non encore cueillis, les bois et les forêts destinés à la coupe et non abattus ;

- **des immeubles par destination**

Sont réputés immeubles par destination en vertu de l'article 7 du dahir du 2 juin 1915 précité, les objets mobiliers que le propriétaire d'un fonds y a placé pour le service et l'exploitation de ce fonds.

Il en est de même de tout objet mobilier que le propriétaire a attaché au fonds à perpétuelle demeure.

N.B. : Les biens meubles sont considérés comme immeubles par nature ou par destination lorsqu'ils appartiennent au propriétaire du fonds auquel ils sont attachés et cédés en même temps que ce fonds. Par contre, lorsqu'ils sont cédés séparément, ils sont considérés comme des biens meubles.

- **des immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent et qui sont :**

- les droits réels immobiliers, à savoir : la propriété des biens immeubles, l'usufruit des mêmes biens, le habous, les droits d'usage et d'habitation, l'emphytéose, le droit de superficie, l'antichrèse, les servitudes foncières, les privilèges et hypothèques et les droits coutumiers, tels que gza, istidjar, guelsa, houa, etc. ;

- les actions en revendication d'immeubles, c'est-à-dire les actions en justice tendant à revendiquer un immeuble (art. 8 du dahir du 2 juin 1915 précité).

c) Le prix

C'est la somme d'argent que l'acheteur s'oblige à payer au vendeur, en contrepartie du bien reçu.

d) Les autres clauses du contrat

Les parties sont libres de convenir de toutes clauses et de toutes conditions ou modalités dans leur contrat, sous réserve de celles interdites par la loi ou déclarées nulles.

Les principales modalités du contrat sont la condition et le terme.

d-1- La condition

Aux termes de l'article 107 du D.O.C., "la condition est une déclaration de volonté, qui fait dépendre d'un événement futur et incertain soit l'existence de l'obligation, soit son extinction".

Dans le premier cas, la condition est dite suspensive ; dans le deuxième cas, elle est dite résolutoire.

- Condition suspensive

La condition suspensive est celle dont les parties font dépendre l'existence du contrat.

La condition suspensive ne se présume pas. Un contrat ne peut être considéré comme affecté d'une condition de cette nature, que si les parties ont formellement exprimé leur volonté de faire dépendre les effets de leur contrat de la réalisation de cette condition.

Dans les rapports entre les parties, l'article 124 du D.O.C. leur permet de prévoir que la réalisation de la condition aura un effet rétroactif à la date de la formation du contrat.

Par contre, sur le plan fiscal, la réalisation d'une condition suspensive n'a pas d'effet rétroactif. Ainsi, le contrat affecté d'une telle condition ne prend effet qu'à la réalisation de cette condition et, de ce fait, il est soumis aux droits d'enregistrement au taux en vigueur et sur la valeur du bien objet de ce contrat, à la date de la réalisation de ladite condition.

En effet, la vente faite sous condition suspensive n'est pas juridiquement translative du droit de propriété. En cas de vente d'immeuble, celle-ci n'est pas soumise à l'enregistrement, tant que la condition n'est pas réalisée. Au moment de la réalisation de cette condition, la vente devient parfaite et doit être enregistrée dans le délai de trente (30) jours suivant la date de cette réalisation.

Exemples :

Vente par **A** à **B** d'un local, sous la condition suspensive d'obtention du permis d'habiter par le vendeur ou d'un prêt bancaire par l'acheteur.

- Condition résolutoire

La condition résolutoire est celle dont les parties font dépendre l'extinction du contrat.

La vente affectée d'une condition résolutoire est parfaite dès l'origine et opère le transfert immédiat du droit de propriété. Cette vente doit être enregistrée au droit proportionnel dans les trente (30) jours de la date de sa formation.

Exemple :

Vente par **A** à **B** d'un appartement, sous la condition résolutoire que **A** obtienne dans un délai de trois (3) mois, la mainlevée de l'hypothèque qui grève ledit appartement au profit d'une banque.

Ainsi, la vente est parfaite et opère le transfert de la propriété au profit de B dès l'origine.

La condition résolutoire n'aura donc éventuellement d'effet que pour le maintien ou l'extinction de la relation de droit entre le vendeur et l'acquéreur.

Si A, vendeur, obtient la mainlevée d'hypothèque, le contrat de vente est maintenu entre les parties.

Par contre, si la mainlevée d'hypothèque n'est pas obtenue dans le délai convenu, le contrat de vente est résolu et les parties doivent se restituer toutes les prestations qu'elles ont reçues de part et d'autre.

Il est précisé que cette résolution n'a aucun effet sur les droits régulièrement perçus au moment de la formation du contrat.

d-2- Le terme

Le terme est régi par les dispositions des articles 127 et suivants du D.O.C. C'est un événement futur et certain, à la réalisation duquel les parties font dépendre leur contrat.

Le terme peut être suspensif ou résolutoire

- Terme suspensif

Le terme est dit suspensif lorsque les parties font dépendre de ce terme l'exécution de leur contrat.

Le terme ne suspend pas la formation du contrat. Il en retarde seulement l'exécution. Par conséquent, sur le plan fiscal, il est sans effet sur l'exigibilité des droits d'enregistrement.

Exemple :

A vend un appartement à **B**. Les deux contractants conviennent de reporter l'exécution du contrat jusqu'au 31 décembre de l'année en cours. Dans ce cas, le terme est dit suspensif.

- Terme résolutoire

Le terme est dit résolutoire lorsque les parties font dépendre de ce terme l'extinction de leur contrat.

Exemple :

A fait donation à **B** d'un appartement. Il est convenu que le contrat sera résolu au décès de **B** et que cet appartement sera repris par **A** ou ses ayants droit à la date de ce décès.

N.B. : Le terme se distingue de la condition par le fait que la condition rend le contrat incertain dans son existence même, alors que le terme est un événement futur, mais dont l'arrivée est certaine.

2- Conditions d'imposabilité de la vente d'immeubles

Une vente d'immeuble est assujettie aux droits d'enregistrement, à condition qu'elle soit :

- parfaite ;
- certaine et actuelle.

a) Vente parfaite

Une vente d'immeuble est parfaite, dès lors qu'elle répond aux conditions prévues par l'article 478 du D.O.C., et qu'elle est considérée juridiquement comme réalisant le transfert du bien vendu en toute propriété.

La forme dans laquelle cette vente a été convenue et la qualification donnée à l'acte par les parties ne conditionnent pas l'exigibilité des droits.

Toutefois, l'article 618-3 du D.O.C. tel que complété par la loi n° 44.00 relative

à la vente en l'état futur d'achèvement prévoit que la vente d'immeuble en l'état futur d'achèvement fait l'objet d'un contrat préliminaire qui doit être conclu, sous peine de nullité, soit par acte authentique, soit par acte ayant date certaine dressé par un professionnel appartenant à une profession légale et réglementée autorisé à dresser ces actes, par la loi régissant ladite profession.

La même disposition est également prévue par l'article 12 de la loi n° 18.00 relative au statut de la copropriété des immeubles bâtis et l'article 4 de la loi n°51.00 relative à la location accession.

a-1- Mutations verbales

Les droits d'enregistrement sont dus sur la vente d'immeubles, même conclue verbalement. Par conséquent, l'existence d'un écrit rédigé pour servir de preuve à la vente n'a pas d'incidence sur la perfection de cette vente au regard de la loi fiscale.

A défaut d'écrit, la vente doit faire l'objet d'une déclaration auprès de l'inspecteur chargé de l'enregistrement, qui la constate dans un procès-verbal signé avec les parties ou l'une d'entre elles.

a-2- Présomptions de propriété

L'administration fiscale peut réclamer les droits d'enregistrement au titre d'une mutation d'immeuble à toute personne qui se comporte comme propriétaire sur la base de présomptions, telles que prévues par l'article 141 du C.G.I.

a-3- Exigibilité des droits en fonction des effets des conventions et indépendamment de leur qualification par les parties

Pour l'exigibilité des droits d'enregistrement au titre de la mutation d'immeuble, la qualification donnée à l'écrit par les parties importe peu, qu'il soit qualifié de vente, compromis ou promesse de vente ou autrement.

La promesse synallagmatique ou compromis de vente est un contrat par lequel une personne promet de vendre à une autre personne, qui accepte, un bien moyennant un prix déterminé.

La promesse synallagmatique ou compromis de vente vaut vente, si ce contrat répond à la définition de l'article 488 du D.O.C. et révèle, en particulier, la rencontre du consentement des deux parties sur la chose et sur le prix. Fiscalement, il opère transfert de la propriété du bien vendu et les droits d'enregistrement au titre de la mutation sont dus, si la promesse ou le compromis ne sont pas assortis d'une condition suspensive.

Par contre, en cas de promesse unilatérale de vente qui n'emporte d'engagement qu'à la charge du promettant, il n'y a pas juridiquement vente parfaite en l'absence de l'acceptation du bénéficiaire de la promesse.

A défaut d'accord des deux parties, le transfert de propriété ne se réalise pas

et les droits d'enregistrement ne sont pas dus.

a-4- Exigibilité des droits, indépendamment de l'inscription de la vente sur les livres fonciers

Pour la réclamation du droit proportionnel, l'article 141 (II) du C.G.I. considère que la vente est parfaite et réalise le transfert de la propriété d'un immeuble immatriculé, alors même que cette vente n'a pas été inscrite sur le titre foncier du bien vendu.

b) Vente certaine et actuelle

Le droit proportionnel d'enregistrement dû sur le transfert d'un bien ne peut être perçu que sur une vente certaine et actuelle. En particulier, ce droit n'est pas dû sur une vente affectée d'une condition suspensive.

Par contre, les autres modalités, telles que la condition résolutoire ou le terme (suspensif ou résolutoire) n'ont pas d'incidence sur l'exigibilité immédiate de l'impôt.

B/ OPERATIONS ASSIMILEES A LA VENTE D'IMMEUBLES

Les opérations assimilées aux ventes d'immeubles, telles qu'énoncées au I du paragraphe 1 de la présente section sont traitées ci-après.

1- La mourabaha

Le contrat de mourabaha est défini comme tout contrat par lequel un établissement de crédit acquiert, à la demande d'un client, un bien meuble ou immeuble en vue de le lui revendre à son coût d'acquisition plus une rémunération convenue d'avance, tel que cela résulte de l'article 9 de la recommandation de Bank Al Maghrib n° 33/G/2007 du 13 septembre 2007, prise en application des dispositions de l'article 19 de la loi n° 34-03 du 14 février 2006 relative aux établissements de crédit et organismes assimilés.

2- L'adjudication

L'adjudication est une vente qui se distingue par sa forme publique et dont le prix est fixé par le libre jeu de la concurrence des offres.

Un bien vendu par adjudication peut faire l'objet d'une surenchère ou d'une folle enchère.

En vertu des dispositions de l'article 479 du code de procédure civile (C.P.C.), la surenchère est la possibilité donnée à un tiers de demander de procéder à une nouvelle adjudication, à la condition d'en faire la demande dans les dix (10) jours de la première adjudication et de formuler une offre supérieure d'un sixième au prix de vente initial, en principal et frais.

La folle enchère est la remise en vente publique d'un immeuble, lorsque l'adjudicataire n'exécute pas les clauses de l'adjudication (art. 485 du C.P.C).

3- La licitation

La licitation est la vente aux enchères d'un bien indivis qui n'est pas partageable en nature ou qu'aucun des copartageants ne veut s'attribuer et dont le prix sera réparti entre les ayants droit.

Lorsque la licitation d'un bien est faite au profit d'un co-indivisaire (colicitant), elle est fiscalement réputée translative à son profit, à concurrence des droits appartenant à ses copropriétaires. Le droit d'enregistrement proportionnel est applicable sur le prix des parts acquises, à l'exclusion de la part correspondant aux droits du colicitant dans ledit bien.

Lorsque la licitation est faite au profit d'un étranger à l'indivision, le droit d'enregistrement proportionnel est dû sur la totalité du prix.

Exemples :

Licitation faite au profit d'un co-indivisaire
A, **B** et **C** sont co-propriétaires à parts égales dans l'indivision, d'un immeuble à usage d'habitation.

Aux termes d'un procès-verbal d'adjudication dressé en vue du règlement de cette indivision, **A** colicitant, est déclaré adjudicataire du lot précité au prix de 600.000 DH.
Liquidation des droits

Prix de l'adjudication = ... 600.000 DH
Part revenant à **A** dans l'indivision = $\frac{600.000}{3}$ = ... 200.000 DH

Prix des parts acquises = ... 400.000 DH

Droits dus = 400.000 x 3 % = **...**.....12.000 DH

Licitation faite au profit d'un étranger à l'indivision

Mêmes données que l'exemple précité

Liquidation des droits

600.000 x 3 % = ... 18.000 DH

4- La soulte et la plus-value de partage

Selon les règles du droit civil, le partage n'est pas translatif de la propriété des biens partagés. Il est dit déclaratif, c'est-à-dire qu'il ne fait qu'attribuer à chaque copartageant à titre privatif, les biens dont il était déjà propriétaire dans l'indivision.

Toutefois, il arrive qu'un copartageant reçoive des biens d'une valeur supérieure au montant de ses droits dans l'indivision. Dans ce cas, tout ce qui lui est attribué en plus de sa part normale est censé fiscalement lui provenir d'une cession par ses co-indivisaires. Sa quote-part présente alors un surplus.

Pour rétablir l'égalité, ce copartageant est débiteur d'une soulte, dont il peut s'acquitter de la manière suivante :

- ou bien il verse une somme d'argent à celui ou à ceux des copartageants dont les attributions en nature sont inférieures à leurs droits ;
- ou bien il prend à sa charge une part du passif qui affecte les biens partagés et qui excède celle qui lui incombe normalement.

Lorsque le surplus précité ne donne pas lieu au versement d'une soulte, le partage est fiscalement considéré réalisé avec une "plus-value" au profit d'un des copartageants.

a) Soulte pure et simple

La soulte est la somme payée par un copartageant à ses autres copartageants, en contrepartie de ce qu'il reçoit en plus de sa part dans la masse partagée.

Les droits d'enregistrement prévus pour la vente sont exigibles sur la soulte de partage, selon la nature des biens grevés de cette soulte.

b) Soulte résultant de la prise en charge du passif

Il y a également soulte, quand un copartageant supporte une fraction du passif qui affecte les biens partagés supérieure à sa part normale dans ce passif. Dans ce cas, l'opération est considérée fiscalement comme une vente, à concurrence de la part du passif que ce copartageant paie pour les autres.

Exemple :

A et **B** sont copropriétaires des biens ci-après, dans la proportion de 50% chacun :

- un terrain estimé à 200.000 DH ;

- un appartement estimé à 200.000 DH.

Ces biens sont affectés d'une dette envers une banque d'un montant de 50.000 DH.

Cette dette incombe aux deux copartageants dans la même proportion de 50% chacun.

A se retire avec le terrain et prend en charge le paiement intégral du passif de 50.000 DH.

B reçoit l'appartement.

Pour la liquidation des droits d'enregistrement, on considère qu'il y a soulte à la charge de **A,** à concurrence de la fraction du passif qu'il a pris en charge au delà de sa quote-part dans ce passif, soit :

50.000 x 50% = ... 25.000 DH

Liquidation des droits :

- au titre du partage :

(200.000 + 200.000) = 400.000 – 25.000 =..... .... 375.000 DH

375.000 x 1,50% = ... 5.625 DH

- au titre de la soulte :

25.000 x 6% = ... 1.500 DH

Total des droits : 7.125 DH

Lorsque certains biens indivis sont affectés au paiement d'une partie du passif et que le surplus de ce passif est acquitté par l'un des copartageants, il n'y a soulte qu'à concurrence de la fraction du passif pris en charge par ce copartageant au delà de sa part dans ce passif.

Aucun droit de soulte ne peut être réclamé, lorsque le passif est acquitté intégralement au moyen de biens indivis.

Exemple :

A et **B** sont copropriétaires des biens ci-après, à raison de 50% chacun :

- un terrain estimé à 200.000 DH ;

- un appartement estimé à 200.000 DH ;

- un tracteur estimé à 50.000 DH.

Ces biens sont grevés d'un passif de 50.000 DH.

A reçoit le terrain et **B** reçoit l'appartement.

Les copartageants conviennent que le tracteur sera vendu et le produit de cette vente affectée au paiement du passif de 50.000 DH.

Dans ce cas, aucun droit ne sera réclamé au titre de la soulte, dans la mesure où le passif a été réglé au moyen d'un bien indivis.

Si A ou B reçoit le tracteur et se charge de payer la totalité du passif, la part de ce passif qui ne lui incombe pas (50%, soit 25.000 DH) sera taxée au titre de la soulte.

A ce titre, si c'est A qui reçoit le tracteur, la soulte sera taxée au taux de 6% prévu pour la vente de terrain.

Si c'est B qui reçoit le tracteur, la soulte sera taxée au taux de 3% prévu pour la vente d'appartement.

c) Plus-value de partage

Lorsque les biens reçus par un copartageant présentent une plus-value supérieure au montant de la soulte convenue, la base imposable au titre de la mutation à titre onéreux est constituée par le montant de cette plus-value.

De même, lorsque les parties n'ont convenu aucune soulte, alors que les biens reçus par un copartageant présentent une plus-value, la base imposable au titre de la mutation à titre onéreux est constituée par le montant de cette plus-value.

Lorsqu'un partage comprend des biens de diverses origines (héritage, acquisitions, etc.), mais tous indivis entre les divers copartageants, il suffit pour que les attributions ne comportent pas de plus-values, qu'elles soient dans l'ensemble conformes à la totalité des droits appartenant à chacun des co-indivisaires, quelle que soit la provenance des biens attribués.

d) Règles de détermination des soultes imposables

d- 1- Compensation des soultes réciproques

Lorsqu'un copartageant reçoit une part supérieure à celle qui lui revient de droit et paie des soultes (soultes proprement dites ou résultant de l'inégale répartition du passif), il y a compensation entre les soultes reçues et celles payées. Les droits d'enregistrement prévus pour la vente ne sont perçus que sur l'excédent de soulte effectivement supporté.

d- 2- Mode d'imputation de la soulte

Le taux proportionnel des droits dus, au titre de la soulte, est déterminé d'après la nature des biens attribués au copartageant tenu de verser la soulte.

Lorsque tous les biens attribués à ce copartageant sont de même nature, le droit proportionnel applicable à la mutation à titre onéreux est perçu au taux correspondant à la nature de ces biens.

Quand lesdits biens sont de nature diverse, les parties doivent déclarer les biens sur lesquels s'imputent la soulte et/ou le passif pris en charge.

A défaut de déclaration par les parties, la soulte et/ou le passif pris en charge sont imputés sur chaque bien reçu par le copartageant tenu au versement de la soulte ou ayant pris en charge le passif, proportionnellement à l'importance des biens reçus.

Les règles suivantes sont rappelées, à titre indicatif :

- la soulte imputable sur du numéraire ou sur des dépôts à vue (comptes bancaires ou postaux) ne donne lieu à aucun droit ;

- la soulte imputable sur des immeubles ou des fonds de commerce est passible des droits d'enregistrement, aux taux applicables à la vente desdits biens ;

- la soulte imputable sur les marchandises dépendant d'un fonds de commerce peut bénéficier de l'application du taux de 1,50 % prévu à l'article 133 (I- C-10°) du C.G.I., si ces marchandises sont détaillées et estimées, article par article, et si elles sont attribuées au copartageant avec les autres éléments du fonds.

5- L'échange d'immeubles

En vertu de l'article 619 du D.O.C., l'échange est un contrat par lequel chacune des parties remet à l'autre, à titre de propriété, une chose mobilière ou immobilière ou un droit incorporel, contre une chose ou un autre droit de même nature ou de nature différente.

Lorsque les biens échangés ont des valeurs différentes, la différence peut être compensée par le paiement d'une soulte.

L'échange est soumis aux mêmes règles et produit les mêmes effets que la vente, dans la mesure où le permet la nature de ce contrat (art. 625 du D.O.C).

6- La dation en paiement

Il y a dation en paiement lorsque le créancier consent à recevoir en paiement de sa créance une prestation autre que celle portée dans le contrat (art. 321 du D.O.C.).

Lorsque ce créancier reçoit en paiement de sa créance un bien en nature, cette opération s'analyse en une mutation à titre onéreux, passible du droit proportionnel suivant la nature du bien transmis.

Exemple :

Un promoteur immobilier est redevable envers une banque de la somme de 3.000.000 DH en capital et intérêts.

En règlement de sa dette, le promoteur cède à la banque, qui accepte, un immeuble estimé au même montant.

Cette opération s'analyse en une dation en paiement, passible du droit proportionnel applicable à la vente d'immeuble.

7- La déclaration de command

La déclaration de command est l'acte par lequel l'acheteur apparent d'un bien révèle l'identité du véritable acquéreur dudit bien.

Il est rappelé que l'acte d'acquisition dans lequel l'acquéreur se réserve la faculté de désigner l'identité du véritable acquéreur (command ou ami) doit être établi sous la forme authentique et enregistré dans les conditions de droit commun.

Lorsque l'acquéreur révèle l'identité du véritable acheteur, l'acte établi à cet effet n'est pas fiscalement translatif de propriété, à condition que cet acte soit fait en la forme authentique dans les quarante huit (48) heures de la date de l'acte d'acquisition précité.

Il est précisé que l'acte stipulant la réserve de déclarer command, ainsi que l'acte portant cette déclaration ne doivent comporter qu'une seule date chacun.

Pour la computation du délai de quarante huit (48) heures, le jour de l'établissement de l'acte d'acquisition contenant la réserve d'élire command n'est pas compté et le délai de quarante huit (48) heures commence à courir à compter de zéro (0) heure du jour suivant.

Dans ces conditions, l'acte portant déclaration de command est soumis au droit fixe de 200 dirhams prévu par l'article 135- 7° du C.G.I., étant précisé que le droit proportionnel d'enregistrement a déjà été perçu sur l'acte initial.

Par contre, si cette déclaration de command n'a pas été faite dans les conditions de forme et de délai précitées, l'acte qui la constate relève du droit proportionnel d'enregistrement comme une nouvelle vente.

Exemples :

1er cas :

Par acte notarié daté du 5 janvier 2009, **A** vend à **B** un appartement au prix de 600.000 DH. **B** se réserve le droit de désigner le véritable acquéreur.

Par acte notarié daté du 7 janvier 2009, **B** désigne le véritable acquéreur.

Liquidation des droits

Sur l'acte initial :

Droits d'enregistrement :

600.000 x 3 % =..... 18.000 DH

Sur l'acte désignant le command :

Droits d'enregistrement :

Droit fixe : ..... 200 DH

N.B. : l'acte portant déclaration de command, remplissant les conditions de forme et de délai prévues par la loi n'est pas fiscalement translatif de propriété.

2ème cas :

Mêmes données, sauf que l'acte notarié portant désignation du command est daté du 8 janvier 2009, soit au delà du délai de quarante huit (48) heures prévu par la loi.

Dans ce cas, la déclaration de command est considérée comme translative de propriété.

Liquidation des droits

Sur l'acte initial :

Droits d'enregistrement :

600.000 x 3 % = ... 18.000 DH

Sur l'acte désignant le command :

Droits d'enregistrement :

600.000 x 3 % = ... 18.000 DH

8- Le retrait de réméré

Le retrait de réméré est l'acte qui constate l'exercice de la faculté de rachat, par le vendeur, dans une vente à réméré.

En vertu des dispositions de l'article 585 du D.O.C., la vente avec faculté de rachat ou vente à réméré est celle par laquelle l'acheteur s'oblige, après la vente parfaite, à restituer la chose au vendeur contre remboursement du prix, si le vendeur en manifeste la volonté.

Le délai maximum pour l'exercice de la faculté de rachat est de trois (3) ans, non susceptible de prorogation pour quelque cause que ce soit.

Lorsque cette faculté de rachat est stipulée pour un terme inférieur à trois (3) ans, elle doit être exercée dans le délai convenu. Si elle est stipulée pour un terme excédant trois ans, celui-ci est ramené au délai légal.

Fiscalement, la vente à réméré est traitée comme une vente sous condition résolutoire et emporte, dès l'origine, transfert de propriété du bien qui en est l'objet. Le droit d'enregistrement proportionnel au titre de la mutation est dû sur cette vente, dès sa formation.

En cas d'option par le cédant pour le rachat du bien vendu, deux cas peuvent se présenter :

- ✓ si la levée de l'option est effectuée à l'intérieur du délai prévu légalement ou par convention, le droit d'enregistrement proportionnel de mutation n'est pas dû sur la reprise du bien par le cédant.

Néanmoins, lorsque le cessionnaire donne quittance, dans l'acte, du montant du prix remboursé par le cédant, le droit proportionnel de 1% relatif aux quittances est dû sur ce montant, en application des dispositions de l'article 133 (I- D- 7°) du C.G.I. ;

- ✓ si le retrait est exercé après l'expiration du délai légal de trois (3) ans ou du délai inférieur convenu entre les parties, ce retrait est fiscalement considéré comme une rétrocession du bien cédé, passible du droit d'enregistrement proportionnel prévu pour la vente du bien objet du retrait, conformément aux dispositions de l'article 133 (I- A- 5°) du C.G.I.

Exemple de retrait de réméré

Suivant acte S.S.P., **A** vend à **B** un terrain pour le prix global de 650.000 DH. Dans ce contrat, le vendeur **A** se réserve la faculté de reprendre le bien vendu dans un délai maximum de trois (3) ans et s'engage à rembourser le prix de la vente, ainsi que les autres frais et dépenses auxquels cette acquisition pouvait donner lieu.

Avant l'expiration du délai de trois (3) ans, le vendeur reprend son bien et rembourse la totalité du prix, soit 650.000 DH et les autres frais et dépenses (frais d'acte, investissement, etc.), d'un montant de 20.000 DH.

De ce fait, la vente initiale se trouve anéantie. Si un acte constate le retrait, seul le droit d'enregistrement de 1 %, dû au titre de la quittance est exigé sur cet acte, liquidé sur le montant des sommes remboursées par le vendeur à l'acheteur, soit :

650.000 DH + 20.000 DH = 670.000 DH x 1 % = ... 6.700 DH

Par contre, si la faculté de rachat est exercée au delà du délai convenu, les droits d'enregistrement sont dus sur ce retrait au taux prévu pour la vente, soit :

670.000 x 6 % = ... 40.200 DH

N.B. : Opérations de pension

Les opérations de pension sont régies par la loi n° 24-01 précitée, relative aux opérations de pension. En vertu de cette loi, l'opération de pension constitue une cession de titres, en pleine propriété, avec engagement du cédant à reprendre les titres cédés et du cessionnaire à les rétrocéder à un prix et une date convenus.

Cette opération présente des similitudes avec la vente à réméré. Elle porte sur :

- ✓ les valeurs mobilières inscrites à la Cote de la Bourse des Valeurs (actions, obligations, etc.) ;
- ✓ les titres de créances négociables (certificats de dépôt, bons des sociétés de financement et billets de Trésorerie) ;

- ✓ les bons du Trésor ;
- ✓ et les effets privés (lettres de change et billets à ordre).

Les opérations de pension ne sont pas soumises à la formalité d'enregistrement, s'agissant d'opérations situées hors champ de cette formalité.[2]

9- La rétrocession, l'annulation et la résolution amiables

La rétrocession est une convention par laquelle l'acquéreur d'un bien le cède à nouveau à son vendeur. Elle est taxée au droit d'enregistrement proportionnel prévu pour la vente.

Les annulations et les résolutions amiables de ventes déjà conclues sont considérées fiscalement comme des rétrocessions et sont imposées comme des ventes, à moins qu'il ne s'agisse de résiliations intervenues dans les vingt quatre (24) heures de la conclusion de la vente résiliée et présentée à l'enregistrement dans le même délai.

Dans ce cas, seul le droit fixe de 200 DH est perçu.

C/ MUTATION DE FONDS DE COMMERCE ET DE CLIENTELE

L'article 127 (I- A- 1°- b) du C.G.I. soumet obligatoirement aux droits et à la formalité de l'enregistrement les mutations, à titre onéreux, de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle.

Entrent dans le champ d'application des droits d'enregistrement, les ventes, reventes, cessions, rétrocessions, adjudications, mourabaha et tous autres actes translatifs à titre onéreux des biens et droits précités.

A l'instar des mutations à titre onéreux d'immeuble, il sera traité ci-après, de la vente :

- ✓ de propriété, de nue-propriété et d'usufruit de fonds de commerce ;
- ✓ et de clientèle, étant précisé que les mêmes règles sont également applicables aux autres opérations de revente, cession, rétrocession, adjudications, mourabaha, etc. visées ci-dessus.

1- Ventes de propriété, de nue-propriété et d'usufruit de fonds de commerce

a) Définition du fonds de commerce

L'article 79 de la loi n° 15-95 formant code de commerce (C. Com.) définit le fonds de commerce comme "un bien meuble incorporel constitué par l'ensemble de

[2] Pour plus de précisions sur les opérations de pension, voir partie de cette note circulaire relative à l'I.S.

biens mobiliers affectés à l'exercice d'une ou de plusieurs activités commerciales".

Le fonds de commerce comprend des éléments incorporels et des éléments corporels.

Les éléments incorporels sont :

- la clientèle et l'achalandage qui est la clientèle virtuelle liée à la situation du fonds et à ses facteurs objectifs, qui concourent à maintenir les rapports d'affaires avec les clients ;
- le nom commercial, l'enseigne, les procédés de fabrication, les marques de fabrique, etc. ;
- le droit au bail qui représente le droit pour le cessionnaire de se substituer au cédant dans le bail des locaux où est exploité le fonds.

Les éléments corporels sont :

- le matériel constitué par l'ensemble des objets mobiliers servant à l'exploitation du fonds, tels le mobilier commercial, l'outillage, le matériel de transport, les appareils et installations diverses, les approvisionnements en produits et matières intermédiaires, etc. ;
- les marchandises en stock.

b) Conditions d'imposabilité de la vente de fonds de commerce

Sous réserve des particularités propres à la cession du fonds de commerce, les conditions d'application des droits d'enregistrement à cette opération sont les mêmes que celles prévues pour la vente d'immeubles.

b- 1- Forme écrite ou verbale de la cession

Les droits d'enregistrement sont dus sur la cession d'un fonds de commerce, même si elle est conclue verbalement. Par conséquent, l'existence d'un écrit pour constater cette cession n'est pas une condition nécessaire pour l'exigibilité des droits d'enregistrement.

b- 2- Transfert des éléments essentiels du fonds de commerce

Aux termes de l'article 80 de la loi n° 15-95 précitée, "le fonds de commerce comprend obligatoirement la clientèle et l'achalandage".

Aussi, pour être taxée comme telle, une vente de fonds de commerce doit-elle porter au moins sur ces deux éléments essentiels pour l'existence de ce fonds. Toute

cession qui ne porte pas transfert de ces deux éléments n'est pas considérée avoir pour objet un fonds de commerce.

Par ailleurs et en vertu de l'article 127 (I- A- 1°- b) du C.G.I., sont soumises à l'enregistrement, les ventes :de propriété de fonds de commerce ;

- ✓ de nue-propriété de fonds de commerce ;
- ✓ d'usufruit de fonds de commerce.

Il est rappelé qu'un fonds de commerce, à l'instar de tout autre bien meuble ou immeuble peut faire l'objet d'un démembrement de propriété donnant lieu aux droits d'usufruit et de nue-propriété, susceptibles de cession à titre gratuit ou onéreux.

2- Vente de clientèle

L'article 127 (I- A- 1°- b) précité soumet à l'enregistrement les mutations de clientèles, au même titre que les mutations de fonds de commerce.

Par clientèle, il faut entendre l'ensemble des relations établies entre le public et un professionnel. Ces relations sont la source de profits et constituent une valeur appréciable transmissible à un tiers.

Ainsi, relèvent de l'enregistrement obligatoire, les cessions, à titre onéreux, à la fois de clientèles commerciales et de clientèles civiles.

a) Clientèle commerciale

Est considérée commerciale, la clientèle liée à l'exercice d'une activité commerciale, telle que l'achat de meubles ou d'immeubles en vue de les revendre, l'exercice d'activité industrielle ou artisanale, le transport, la banque, l'assurance, le courtage et, en générale, toutes les activités prévues par l'article 6 et suivant du code de commerce.

Est visée par le texte, la clientèle cédée séparément et indépendamment de l'existence d'un fonds de commerce.

Exemple : Cession de portefeuilles d'agents d'assurances ou de cartes de représentants de commerce non salariés, d'agréments de transport (car ou taxi), etc.

b) Clientèle civile

Est considérée civile, la clientèle liée à l'exercice d'une activité civile, telle qu'une profession libérale, notamment la clientèle d'architecte, d'avocat, d'expert comptable, de médecin, de notaire, etc.

Exemple : Cession d'un cabinet médical avec clause de présentation du cessionnaire à la clientèle et de non rétablissement dans un rayon déterminé.

D/CESSIONS DE PARTS DANS LES GROUPEMENTS D'INTERET ECONOMIQUE, DE PARTS ET D'ACTIONS DES SOCIETES NON COTEES EN BOURSE ET DES SOCIETES IMMOBILIERES OU A PREPONDERANCE IMMOBILIERE VISEES, RESPECTIVEMENT, A L'ARTICLE 3- 3° ET L'ARTICLE 61- II DU C.G.I.

1- Opérations imposables

Sont obligatoirement soumises à l'enregistrement :

- les cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique (G.I.E.) ;
- les cessions de parts et d'actions des sociétés non cotées en bourse ;

Il s'agit des cessions :

- de parts d'intérêts et parts sociales émises par les sociétés civiles, les sociétés de personnes et les sociétés à responsabilité limitée ;
- d'actions des commandités d'une société en commandite par actions dont la cession relève du même régime juridique que la cession des parts d'une société en nom collectif ;
- d'actions des commanditaires dans une société en commandite par actions et d'actions émises par les sociétés anonymes non cotées en bourse.

Il est rappelé qu'en vertu des dispositions de l'article 127 (I- A- 1°- c) du C.G.I., en vigueur avant 2010, les cessions d'actions des sociétés en commandite par actions et sociétés anonymes n'étaient pas obligatoirement soumises à l'enregistrement lorsque ces actions, nominatives ou au porteur, sont transmissibles selon les formes commerciales, c'est-à-dire à la bourse des valeurs ou par leur simple remise de la main à la main, par bulletin de transfert ou tout autre acte sous seing privé.

Toutefois, la cession de ces actions devenait obligatoirement soumise à l'enregistrement lorsqu'elle était constatée dans un acte notarié ou dans un acte S.S.P. déposé au rang des minutes d'un notaire ou lorsque ce dernier en fait usage.

A compter du 1er janvier 2010, les dispositions de l'article 127 (I- A- 1°- c) du code précité ont été modifiées, en vue de soumettre obligatoirement à l'enregistrement, toutes conventions portant cession d'actions des sociétés non cotées en bourse.

Les conventions susvisées sont soumises obligatoirement à l'enregistrement, qu'elles soient verbales ou écrites et quelle que soit la forme de l'acte qui les constate, sous seing privé ou authentique (notarié, adoulaire, hébraïque, judiciaire ou extrajudiciaire).

A défaut d'actes, les cessions d'actions des sociétés non cotées en bourse doivent faire l'objet de déclarations détaillées et estimatives, à souscrire par les parties auprès de l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement dans le délai de trente (30) jours, à compter de la date de la cession, en application des dispositions de l'article 136- I du C.G.I.

Par ailleurs, les cessions d'actions des sociétés cotées en bourse demeurent hors champ d'application des droits d'enregistrement lorsqu'elles ne sont pas constatées dans un acte écrit, comme indiqué dans le III- C ci-après ;

Ces dispositions s'appliquent aux opérations de cessions d'actions des sociétés, effectuées à compter du 1er janvier 2010.

- les cessions d'actions ou de parts des sociétés immobilières transparentes ou à prépondérance immobilière.

Sont considérées comme sociétés immobilières transparentes en vertu des dispositions de l'article 3- 3° du C.G.I., les sociétés à objet immobilier, quelle que soit leur forme, dont le capital est divisé en parts sociales ou actions nominatives :

- lorsque leur actif est constitué soit d'une unité de logement occupée en totalité ou en majeure partie par les membres de la société ou certains d'entre eux, soit d'un terrain destiné à cette fin ;

- lorsqu'elles ont pour seul objet l'acquisition ou la construction, en leur nom, d'immeubles collectifs ou d'ensembles immobiliers, en vue d'accorder statutairement, à chacun de leurs membres nommément désigné, la libre disposition de la fraction d'immeuble ou d'ensemble immobilier, correspondant à ses droits sociaux. Chaque fraction est constituée d'une ou plusieurs unités à usage professionnel ou d'habitation susceptibles d'une utilisation distincte.

Sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière au sens de l'article 61- II du C.G.I., toutes sociétés dont l'actif brut immobilisé est constitué pour 75% au moins de sa valeur, déterminée à l'ouverture de l'exercice au cours duquel intervient la cession imposable, par des immeubles ou par des titres sociaux émis par les sociétés à objet immobilier visées ci-dessus ou par d'autres sociétés à prépondérance immobilière.

Ne sont pas pris en considération les immeubles affectés par la société à prépondérance immobilière à sa propre exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole, à l'exercice d'une profession libérale ou au logement de son personnel salarié.

2- Nature des droits cédés

a) Régime de droit commun

Les droits sociaux (actions et parts sociales) sont des droits mobiliers incorporels distincts des biens sociaux et représentatifs du capital social.

b) Droits sociaux représentatifs d'apports en nature

Durant un délai de quatre (4) ans à compter de la réalisation définitive de l'apport, les actions et parts émises par une société ou un G.I.E. en rémunération d'apports en nature, s'analysent fiscalement comme étant des biens objet de ces apports (immeuble, fonds de commerce, droit au bail, etc.) et non des valeurs mobilières.

Aussi, toute cession qui porte sur lesdites actions ou parts durant ladite période, dite "délai de sûreté" est, par conséquent, soumise aux droits d'enregistrement applicables à la cession desdits biens, en application des dispositions de l'article 133 (I- B- 1°- 2è alinéa) du C.G.I.

c) Droits sociaux émis par les sociétés immobilières

Certaines sociétés sont considérées, du point de vue fiscal, comme n'ayant pas de personnalité différente de celle de leurs membres. Par conséquent, les actions ou parts sociales détenues par les actionnaires ou associés sont censées leur conférer un droit direct sur les biens en nature possédés par ces sociétés ou actionnaires, à l'exemple des droits des co-indivisaires.

Les sociétés concernées sont les suivantes :

- les sociétés à objet immobilier dites sociétés immobilières transparentes, visées à l'article 3 -3° du C.G.I. ;
- les sociétés à prépondérance immobilière, visées à l'article 61- II du C.G.I.
- les sociétés coopératives d'habitation régies par le décret royal portant loi n° 552-67 du 17 décembre 1968 relatif au crédit foncier, au crédit à la construction et au crédit à l'hôtellerie ;
- les sociétés qui sont dépourvues, de par la loi, de la personnalité morale, telles que les sociétés en participation et les sociétés d'indivision.

La cession des actions et parts sociales émises par lesdites sociétés est considérée avoir pour objet non pas des droits mobiliers incorporels, mais les biens en nature que ces actions et parts sociales sont censées représenter.

E/ BAUX (MUTATIONS DE JOUISSANCE A TITRE ONEREUX)

L'article 627 du D.O.C. définit le louage de choses ou le bail comme étant un contrat par lequel l'une des parties, appelée bailleur, cède à l'autre partie, appelée preneur ou locataire, la jouissance d'une chose mobilière ou immobilière pendant un certain temps, en contrepartie d'un prix déterminé ou loyer que le locataire s'oblige à lui payer.

Le régime fiscal applicable au contrat de bail dépend, à la fois, de la durée de

ce contrat et de la nature des biens sur lesquels il porte.

1- Bail à rente perpétuelle de biens immeubles, bail emphytéotique, bail à vie et bail dont la durée est illimitée

Les baux emphytéotiques sont conclus pour une période allant de 18 à 99 ans.

Les baux à vie sont conclus pour la vie de l'une des deux parties - bailleur ou preneur - ou, parfois d'un tiers, tel que l'héritier de l'une des parties au contrat.

Les baux de durée illimitée sont ceux dont la durée ne peut être fixée ni par les circonstances, ni par l'usage des lieux. Mais il doit ressortir du contrat que la volonté des parties est de maintenir cette durée illimitée.

Le bail à durée illimitée se distingue par l'étendue des prérogatives acquises par le preneur qui s'apparentent à celles du propriétaire, à l'exclusion du droit de disposer du bien loué par cession.

Ainsi et sous réserve de modalités particulières qui peuvent être prévues dans le contrat, le preneur peut :

- sous-louer le bien ;
- construire, transformer ou démolir les constructions existantes ;
- changer l'affectation du bien loué ;
- transmettre à ses héritiers la jouissance du bien objet du bail.

Par contre, le bail de durée indéterminée se caractérise par la précarité des droits du preneur, en ce sens qu'à tout moment, l'une ou l'autre partie peut mettre fin au contrat.

En raison de la pérennité des droits qu'ils confèrent au preneur et de leur étendue, les baux à rente perpétuelle de biens immeubles, les baux emphytéotiques, les baux à vie et ceux dont la durée est illimitée sont assimilés fiscalement aux ventes de droits immobiliers.

2- Cession d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble

En vertu de l'article 127 (I- A- 3°) du C.G.I., sont obligatoirement soumises à l'enregistrement les cessions du droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, quelle que soit leur forme, même convenues verbalement.

Ces différents actes, qu'ils soient qualifiés cession de pas de porte ou de droit au bail, deniers d'entrée, indemnité de départ ou toute autre qualification similaire donnée à l'acte par les parties sont obligatoirement assujettis à l'enregistrement.

Les dispositions précitées s'appliquent aux locaux à usage commercial, industriel, artisanal, professionnel et aux locaux d'habitation.

La cession du droit au bail est la cession par un locataire à une autre personne du droit de se substituer à lui dans la jouissance d'un immeuble en vertu d'un bail en cours ou d'une simple promesse de bail.

Sont également soumis à l'enregistrement en vertu de l'article 127 (I- A- 3°) précité :

- ✓ le contrat par lequel le propriétaire d'un immeuble (bailleur) donne en location ledit immeuble à un locataire (preneur) en exigeant de ce dernier le versement d'une somme fixe dite "pas de porte" ou "droit d'entrée", en plus du loyer payable périodiquement ;

- ✓ ou le contrat par lequel ce même bailleur reprend l'immeuble donné en location, en contrepartie d'une indemnité versée au profit du locataire sortant, dite "indemnité d'éviction".

3- Bail, cession de bail, sous-location d'immeubles, de droits immobiliers ou de fonds de commerce (gérance libre)

En vertu de l'article 127 (I- A- 4°) du C.G.I., sont obligatoirement soumis à l'enregistrement les baux, cessions de baux et sous-locations d'immeubles, de droits réels immobiliers ou de fonds de commerce.

Il s'agit de baux d'immeubles dont la durée est limitée ou indéterminée, notamment les baux de locaux d'habitation ou à usage professionnel et les baux d'immeubles ou de locaux à usage commercial, industriel ou artisanal régis, respectivement, par les dahirs du 25 décembre 1980 et 24 mai 1955.

La cession de bail ou sous-location d'immeubles est le contrat par lequel le locataire d'un bien immeuble ou d'un droit réel immobilier cède son droit de jouissance ou le donne à bail à un tiers, appelé sous-locataire; le premier preneur est dit locataire principal.

Le bail ou cession de bail d'un fonds de commerce est le contrat par lequel le propriétaire ou l'exploitant d'un fonds de commerce en concède totalement ou partiellement la location, dite gérance libre, à un gérant qui l'exploite à ses risques et périls (art. 152 du C. com.).

Les cessions de bail ou sous-location s'analysent en des cessions d'un droit personnel de jouissance qui relèvent du droit fixe prévu à l'article 135 du C.G.I.

4- bail s'analysant en une vente de biens meubles (produits)

a) Bail de carrières

Le bail de carrières confère au preneur, à la fois :

- le droit de jouissance des lieux objet du contrat ;
- la propriété des produits extraits de ce fonds.

De ce fait, un tel contrat s'analyse en une vente de biens meubles (produits), passible du droit d'enregistrement proportionnel au taux de 3% prévu par l'article 133 (I- B- 5°) du C.G.I., au lieu du droit fixe de deux cent (200) dirhams prévu par l'article 135 - 8° précité.

b) Bail de droits d'eau ou de droits de chasse (amodiations)

Le bail de droits d'eau ou de droits de chasse s'analyse également en une vente mobilière passible du même droit d'enregistrement proportionnel de 3%, au lieu du droit fixe de deux cent (200) DH.

II.- MUTATIONS ENTRE VIFS A TITRE GRATUIT (DONATION)

En vertu de l'article 127 (I- A- 1°) du C.G.I., sont obligatoirement assujetties à la formalité et aux droits d'enregistrement, les mutations entre vifs et à titre gratuit (donation) d'immeubles, de droits réels immobiliers, de propriété, de nue-propriété et d'usufruit de fonds de commerce, d'actions et de parts des sociétés ou des G.I.E.

Le texte précité cite expressément la donation, à titre d'exemple, parmi les mutations obligatoirement assujetties à l'enregistrement.

La donation est un contrat par lequel une personne (donateur) se dessaisit immédiatement au profit d'une autre personne (donataire), qui accepte, de tout ou partie de ses biens, à titre gratuit.

A/ ELEMENTS CONSTITUTIFS DE LA DONATION

L'exigibilité du droit d'enregistrement au titre de la donation est subordonnée aux conditions suivantes :

- la donation doit être faite entre vifs ;
- il doit s'agir d'un acte à titre gratuit ;
- le donateur doit se dessaisir des biens donnés ;
- la donation doit être acceptée par le donataire.

1- Condition de vie des contractants

Les droits d'enregistrement ne sont dus au titre de la donation que si la mutation intervient entre vifs. Par conséquent, ces droits ne s'appliquent pas aux cessions par testament ou à cause de mort.

2- Caractère gratuit

Un acte ne constitue une donation que s'il comporte l'intention du donateur de

céder un droit ou un bien, sans aucune contrepartie.

Si le donateur reçoit l'équivalent de ce qu'il donne, le contrat perd son caractère de cession à titre gratuit et constitue une mutation à titre onéreux.

Mais la donation peut comporter des charges imposées au donataire, sans perdre son caractère gratuit. Il en est ainsi, par exemple, lorsque la donation est faite, à charge pour le donataire de payer les frais, impôts, droits et taxes générés par cette mutation.

Cependant, si les charges sont égales ou supérieures à la valeur des biens donnés, l'administration a le droit d'établir qu'il s'agit en réalité d'une mutation à titre onéreux**.**

3- Entrée en possession du donataire

Il n'y a donation que si le donateur met effectivement le donataire en possession des biens donnés.

Par ailleurs, la clause de révocation insérée dans un contrat de donation, en conformité avec les règles du droit musulman (rite malékite) qui le régissent ne dénature pas ce contrat.

Toutefois, lorsque la révocation de la donation n'est pas permise par les règles précitées, elle constitue, sur le plan fiscal, une rétrocession soumise au droit proportionnel.

Il est rappelé que les règles du droit musulman ne permettent la révocation de la donation que par le père et la mère du donataire.

Enfin, le donateur peut se réserver la jouissance ou l'usufruit du bien donné. Dans ce cas, il n'y a donation qu'à concurrence des droits effectivement transmis au donataire.

4- Acceptation du donataire

La donation doit être expressément acceptée par le donataire. A défaut de cette acceptation, l'acte ne constitue qu'une offre ou une promesse unilatérale de donation. Celle-ci devient parfaite, sans effet rétroactif, si l'acceptation est donnée par un acte ultérieur. Dans ce cas, les droits d'enregistrement sont dus suivant la nature des biens donnés sur la valeur desdits biens et au taux en vigueur à la date de cet acte.

B/ CONDITIONS D'IMPOSABILITE DE LA DONATION

La donation est obligatoirement soumise aux droits d'enregistrement quelle que soit sa forme, écrite ou verbale et quelle que soit la forme de l'écrit qui la constate, S.S.P. ou authentique (notarié ou adoulaire).

Toutefois, l'existence d'un écrit justifiant le lien de parenté est nécessaire pour

l'application du taux de 1,50% prévu pour les donations en ligne directe (ascendants et descendants), entre époux et entre frères et sœurs.

III.- ACTES S.S.P. OU AUTHENTIQUES CONSTATANT LES OPERATIONS VISEES A L'ARTICLE 127 (I- B) DU C.G.I.

Sont assujettis à l'enregistrement, les actes S.S.P. ou authentiques qui constatent l'une des opérations ci-après :

A/CONSTITUTION ET MAINLEVEE D'HYPOTHEQUE, CESSION OU DELEGATION DE CREANCE HYPOTHECAIRE

L'hypothèque est une sûreté réelle qui porte sur des immeubles affectés à la garantie d'une créance, actuelle ou éventuelle.

Sont susceptibles d'hypothèque, les immeubles immatriculés, bâtis ou non bâtis et les droits réels portant sur ces immeubles, tels l'usufruit, l'emphytéose et le droit de superficie.

Sont également soumis à l'enregistrement en vertu du même texte, quelle que soit la forme de l'acte qui les constate, authentique ou S.S.P., les mainlevées d'hypothèque et les cessions ou délégations hypothécaires.

Bien que passés dans un pays étranger, les actes précités sont également assujettis aux droits d'enregistrement lorsqu'il en est fait usage par les conservateurs de la propriété foncière et des hypothèques, tel que cela résulte des dispositions de l'article 127 (I- B- 1°- 2e alinéa) du C.G.I.

B/CONSTITUTION, AUGMENTATION DE CAPITAL, PROROGATION OU DISSOLUTION DE SOCIETES OU DE G.I.E., AINSI QUE TOUS ACTES MODIFICATIFS DU CONTRAT OU DES STATUTS

1- Définitions

a) Les sociétés

La société est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes mettent en commun leurs biens ou leur travail ou les deux à la fois en vue de partager le bénéfice qui pourra en résulter (art. 982 du D.O.C.).

Une société régulièrement formée constitue une personne morale dotée de la personnalité juridique.

La législation régissant les sociétés a connu une grande réforme, caractérisée par l'entrée en vigueur de deux importants textes de lois :

- ✓ la loi n° 17-95 relative aux sociétés anonymes (S.A.), promulguée par le dahir n° 1-96-124 du 14 rabii II 1417 (30 août 1996), modifiée par la loi n° 20.05 du 23 mai 2008 ;

- ✓ la loi n° 5-96 sur la société en nom collectif (S.N.C.), la société en commandite simple (S.C.S.), la société en commandite par actions (S.C.A.), la société à responsabilité limitée (S.A.R.L.) et la société en participation (S.E.P), promulguée par le dahir n° 1- 97- 49 du 5 chaoual 1417 (13 février 1997).

Parmi les nombreuses modifications introduites par ces deux textes qui visent, entre autres, la modernisation du droit marocain des sociétés et son adaptation au nouvel environnement de l'entreprise, il convient de citer, à titre indicatif, les innovations suivantes :

- ➢ l'institution d'un nouveau type de société commerciale en raison de la forme, appelée "société à responsabilité limitée d'associé unique", régie par les articles 44 et suivants de la loi n° 5-96 précitée ;

- ➢ la possibilité de création d'une "société anonyme simplifiée entre des sociétés", régie par les articles 425 et suivants de la loi n° 17-95 précitée ;

- ➢ Le rattachement de la naissance de la personne morale des sociétés commerciales à leur immatriculation au registre du commerce.

Les sociétés peuvent être classées en deux catégories :

- ✓ sociétés civiles et sociétés commerciales ;

- ✓ sociétés de personnes et sociétés de capitaux.

a- 1- Sociétés civiles et sociétés commerciales

Les sociétés peuvent être civiles ou commerciales.

Sont commerciales à raison de leur forme, quel que soit leur objet :

- ➢ la société anonyme (art. 1er de la loi n° 17-95 précitée) ;

- ➢ la société en nom collectif ;

- ➢ la société en commandite simple ou par actions ;

- ➢ la société à responsabilité limitée.

Ces trois dernières sociétés sont qualifiées de commerciales par l'article 2 de la loi n° 5-96 précitée.

Sont également commerciales, les sociétés en participation dont l'objet est commercial en vertu du même article, deuxième alinéa.

L'intérêt de cette distinction réside dans le fait que la société civile est réglementée en tant que contrat qui donne naissance à la personne morale dotée de la personnalité juridique, dès que les conditions nécessaires à sa formation sont réunies.

Par contre, la naissance de la personne morale des sociétés commerciales résulte de leur immatriculation au registre du commerce.

b- 2- Sociétés de personnes et sociétés de capitaux

On distingue également les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux.

Dans les sociétés de personnes, le facteur personnel est déterminant dans la formation et le maintien du groupe. Ce facteur se manifeste par la confiance mutuelle entre associés et la considération personnelle de chacun, ce qui se traduit au niveau des statuts par les restrictions apportées aux cessions des titres sociaux pour sauvegarder l'homogénéité du groupe.

Dans les sociétés de capitaux, le facteur personnel a moins d'importance que dans les sociétés de personnes, à tel point que l'on assiste dans ces sociétés à une totale séparation entre l'entreprise et les apporteurs, considérés comme de simples bailleurs de fonds. Cette séparation se manifeste à travers :

- la responsabilité des associés qui est limitée à leurs apports ;
- la négociabilité des titres sociaux qui sont en principe librement cessibles.

Entre ces deux catégories se trouvent deux types de sociétés :

- la société en commandite par actions qui cumule les caractéristiques des deux précédentes catégories et regroupe, à la fois, des associés en nom, au même titre que ceux d'une société en nom collectif et des associés actionnaires, à l'image de ceux d'une société anonyme ;
- la société à responsabilité limitée dans laquelle les associés n'engagent que leurs apports, à l'exemple des associés de sociétés de capitaux. Toutefois, à l'instar des parts de sociétés de personnes, les titres émis par une S.A.R.L. revêtent la forme de parts d'intérêts non négociables.

b) Les groupements d'intérêt économique

Les groupements d'intérêt économique (G.I.E.) sont régis par la loi n° 13-97 promulguée par le dahir n° 1-99-12 du 18 chaoual 1419 (5 février 1999). L'article premier de cette loi définit le G.I.E. comme étant "une entité constituée de deux ou plusieurs personnes morales pour une durée déterminée ou indéterminée, en vue de mettre en œuvre tous les moyens propres à faciliter ou à développer l'activité économique de ses membres et à améliorer ou accroître le résultat de cette activité".

Les G.I.E. peuvent être constitués avec ou sans capital.

Les actes visés par l'article 127 (I- B- 2°) du C.G.I. peuvent intervenir soit à l'occasion de la constitution d'une société ou d'un G.I.E, soit au cours de leur existence ou à leur dissolution. Ces actes sont traités, ci-après, en 3 paragraphes :

- les actes de constitution de sociétés ou de G.I.E ;

- les actes passés au cours de l'existence d'une société ;
- les actes de dissolution d'une société.

Les développements formulés ci-après concernant les actes de sociétés s'appliquent également aux actes se rapportant aux G.I.E., sous réserve des particularités qui leur sont propres et qui seront traitées dans les parties qui les concernent.

2- Actes de constitution de sociétés ou de G.I.E.

Sont obligatoirement soumis à l'enregistrement, les actes qui constatent la formation ou la constitution de sociétés. Ces actes doivent comporter les éléments essentiels à la formation d'une société, à savoir :

- les associés ;
- la réalisation d'apports ;
- le partage des bénéfices et la contribution aux pertes ;
- la convergence d'intérêts ou "l'affectio societatis".

a) Les associés

Telle que réglementée par le D.O.C, la société est un contrat qui exige la participation de deux personnes au moins.

Par dérogation à cette règle, l'article 44 de la loi n° 5-96 prévoit qu'une S.A.R.L. peut être créée par une seule personne dite "société à responsabilité limitée d'associé unique".

L'article 48 de la même loi prévoit également qu'une S.A.R.L. continue d'exister juridiquement lorsque toutes les parts de cette société se trouvent réunies en une seule main.

Par ailleurs, l'article 1er de la loi n° 17-95 précitée prévoit que le nombre des actionnaires d'une S.A. ne peut être inférieur à cinq (5).

Un associé peut être une personne physique ou une personne morale. Toutefois :

- l'associé unique d'une S.A.R.L. ne peut être une autre S.A.R.L. également d'associé unique (art. 49 de la loi n° 5-96 précitée) ;
- le G.I.E. ne peut être constitué que par deux ou plusieurs personnes morales (art. 1er de la loi n° 13-97 précitée).

b) La réalisation d'apports

Les apports sont les biens et services transmis à la société pour constituer le fond commun nécessaire à la poursuite du but du contrat et à la réalisation de l'objet social. Ces apports peuvent être en numéraire ou en nature.

Les apports en nature peuvent consister :

- en biens meubles ou immeubles, corporels ou incorporels. Exemples : fonds de commerce, terrains, brevets d'invention, etc. ;

- en industrie, c'est-à-dire le travail ou le savoir-faire d'une personne rémunéré par les bénéfices sociaux.

Toutefois, un apport en industrie ne peut être fait :

- ni à une S.A. pour laquelle l'article 21 de la loi n° 17-95 précitée exige la souscription de la totalité du capital et la libération intégrale des actions représentatives d'apport en nature ;

- ni à une S.A.R.L. en application de l'article 51 de la loi n° 5-96 précitée, sous réserve de l'exception prévue par le même article en ce qui concerne l'apporteur en nature d'un fonds de commerce ou d'une entreprise artisanale.

En outre, les apports sont effectués soit à titre pur et simple, soit à titre onéreux.

Sont considérés comme purs et simples les apports rémunérés par la société au moyen de la remise d'actions ou de parts sociales.

En général, il n'y a pas d'apport pur et simple, mais plutôt apport à titre onéreux lorsque la contrepartie fournie par la société est constituée par un avantage ferme et actuel non soumis aux risques sociaux. Tel est le cas lorsque cette contrepartie consiste :

- en une somme d'argent à payer par la société directement à l'apporteur ou à son créancier ;

- en des obligations émises par la société et qui matérialisent une dette ferme à sa charge ;

- en un engagement pris par la société d'acquitter des dettes dues par l'apporteur à un tiers, ou encore la prise en charge du passif grevant les biens objet de l'apport.

Dans ces divers cas, l'apport est dit "à titre onéreux" et s'analyse en une véritable vente consentie par l'apporteur à la société, imposable au droit dû sur la vente, d'après la nature des biens qui en sont l'objet.

Juridiquement, l'apport effectué à une société opère à son profit le transfert de la propriété des biens qui en font l'objet.

Toutefois, pour l'application des droits d'enregistrement, l'apport de biens en nature à une société ou à un G.I.E. est caractérisé par l'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports.

b- 1- Portée de la théorie de la mutation conditionnelle des apports

L'apport de biens en nature n'est définitivement translatif de la propriété de ces biens au profit de la société ou du G.I.E. bénéficiaire que sous la condition que ces biens ne soient pas transmis à un associé ou à un membre autre que l'apporteur durant les quatre (4) années qui suivent la réalisation définitive de l'apport :

- par retrait de ces biens, à titre de partage ;
- ou par acquisition des actions ou parts sociales représentatives de ces biens.

Les incidences de cette théorie seront examinées à l'occasion de l'examen du régime fiscal de chacune de ces opérations.

Il est rappelé qu'antérieurement au 1er janvier 1989, le régime des apports en société et du partage des biens sociaux était caractérisé par l'application de la théorie dite de «la mutation conditionnelle des apports».

Cette théorie peut être résumée comme suit :

L'apport en société d'un bien en nature n'est considéré emporter mutation de la propriété de ce bien que sous la condition suspensive que ce bien soit attribué, en cours ou en fin de société, à un associé autre que l'apporteur.

En vertu de cette théorie, aucun droit n'est dû sur l'attribution en nature de biens sociaux à l'associé qui en a fait apport pur et simple à la société. Par contre, le droit d'enregistrement au titre de la mutation à titre onéreux sera perçu sur la valeur des mêmes biens et au taux correspondant à leur nature, s'ils sont attribués à un associé autre que l'apporteur.

La loi de finances pour l'année 1989 a supprimé cette théorie en rétablissant le droit d'enregistrement au titre de la mutation à titre onéreux sur les apports en nature effectués à titre pur et simple à la société.

La loi de finances transitoire pour la période du 1er janvier au 30 juin 1996 qui a inséré dans le droit commun les dispositions fiscales de la charte des investissements a ramené le droit d'apport de 1,50 % à 0,50%, applicable quelle que soit la nature des apports.

Parallèlement à cette réduction des droits, la théorie de la mutation conditionnelle a été rétablie au regard des actes de partage des biens sociaux provenant d'apports en nature.

Ainsi, l'attribution, à titre de partage, de biens ayant fait l'objet d'un apport en société à titre pur et simple depuis le 1er janvier 1996 à un associé autre que

l'apporteur, que ce soit en cours de société ou à sa dissolution, donne lieu à la perception du droit d'enregistrement, applicable à la mutation à titre onéreux, selon la nature des biens attribués.

L'article 8 (I- C- 6°) des dispositions relatives aux droits d'enregistrement, instituées par l'article 13 de la L.F. pour l'année 2004, devenu article 133 (I- C- 6°) du C.G.I. a étendu cette théorie, qui était prévue uniquement pour le partage de biens sociaux aux cessions d'actions et de parts représentatives d'apports en nature.

Ainsi, la cession d'actions ou de parts représentatives d'apports de biens en nature à une société ou à un G.I.E. est considérée avoir pour objet les biens apportés à la société ou au G.I.E., passible du droit d'enregistrement au taux prévu pour la vente desdits biens.

Toutefois, ce régime a été simplifié par la limitation de la durée de son application à quatre (4) ans, qui correspond au délai de prescription. Au delà de ce délai, les biens objet d'apports en nature sont considérés comme définitivement acquis par la société ou le G.I.E.

Par conséquent, la cession au delà de ce délai des actions et parts représentatives de l'apport en nature est considérée avoir pour objet des droits sociaux (actions ou parts).

De même, le retrait dans le cadre d'un partage, au delà du même délai, du bien objet d'un apport pur et simple est passible du droit d'enregistrement au titre du partage (1,50 %).

c) La réalisation de bénéfices et la contribution aux pertes

La réalisation des bénéfices en vue de les partager et la contribution aux pertes dans la proportion des apports effectués par chacun doit être le but essentiel poursuivi par les associés.

Il ne saurait y avoir de société lorsque le groupement de personnes constitué poursuit un but désintéressé. Tel est le cas :

- des associations, régies par le dahir n° 1-58-376 du 3 joumada I 1378 (15 novembre 1958), tel qu'il a été modifié et complété ;
- des conventions d'indivision, régies par les dispositions des articles 960 et suivants du D.O.C.

d) La convergence d'intérêt ou "l'affectio societatis"

Cet élément se manifeste par la volonté commune des associés de collaborer pour la réalisation de l'objet pour lequel la société a été créée et l'acceptation des risques qu'elle comporte.

Bien que non prévu expressément par la loi, cet élément est souvent déterminant pour distinguer la société de contrats similaires, notamment de certaines

formes de louage, tels le bail à colonat partiaire et la gérance libre.

On appelle bail à colonat partiaire, le contrat par lequel le propriétaire d'un fond rural donne ce fond en location pour une période déterminée au profit d'un preneur qui s'engage à l'exploiter, moyennant partage des bénéfices et des pertes.

Cette convention présente bien les caractéristiques de la société. Toutefois, elle se distingue par l'absence de "l'affectio societatis" et de l'intention commune de travailler et de collaborer sur le même pied d'égalité.

De même, la gérance libre d'un fonds de commerce, rémunérée par une participation aux bénéfices, ne perd pas le caractère d'un bail, en l'absence de l'implication des deux parties au contrat et à égalité dans la gestion et le contrôle de l'exploitation du fonds loué. (Cf. art. 152 et suiv. de la loi n° 15-95 formant code de commerce).

3- Actes passés au cours de l'existence d'une société ou d'un G.I.E.

Les principaux actes dont il sera traité, ci-après, sont l'augmentation, la réduction et l'amortissement du capital, la transformation et la fusion de sociétés, les scissions et les apports partiels d'actifs.

a) Augmentation de capital

L'augmentation du capital d'une société peut se réaliser :

- au moyen d'apports nouveaux ;
- par compensation de créances ;
- ou par incorporation de réserves.

a- 1- Augmentation de capital par apports nouveaux

L'acte constatant l'augmentation de capital au moyen d'apport nouveau, en numéraire ou en nature est soumis à l'enregistrement dans les mêmes conditions et au même taux que pour la constitution de la société.

a- 2- Augmentation de capital par compensation de créances

Lorsqu'elle est réalisée par compensation de créances, l'augmentation de capital est assimilée, en tout point, à celle résultant d'apport en numéraire.

a- 3- Augmentation de capital par incorporation de réserves ou de plus-values de réévaluation

Relèvent également des droits d'enregistrement, les actes constatant une augmentation de capital, réalisée par incorporation au capital social de :

- ✓ réserves, lorsque ces réserves n'ont pas supporté le droit d'enregistrement à l'occasion de leur constitution. Tel est le cas de la prime d'émission ou de la prime de fusion qui ont été imposées lors de la réalisation de l'apport ou de la fusion, dont elles résultent ;

- ✓ plus-values de réévaluation de l'actif social de la société, comptabilisées au compte d'écart de réévaluation ;

- ✓ bénéfices.

b) Réduction de capital

La réduction de capital peut se faire avec ou sans attribution de biens sociaux.

b- 1- Réduction de capital, par attribution de biens sociaux

L'acte qui constate une telle opération est considéré comme comportant deux dispositions indépendantes, taxables chacune au taux qui lui est propre, à savoir :

- ➢ la réduction du capital social, imposable au droit fixe de 200 dirhams, prévu pour les actes innommés en vertu de l'article 135 - 15° du C.G.I. ;

- ➢ l'attribution aux associés de biens sociaux, à titre de partage, passible du droit proportionnel de 1,50 %, prévu par l'article 133 (I- C- 6°) du même code.

Toutefois, si cette attribution est faite au profit d'un associé autre que l'apporteur avant l'expiration du délai de quatre (4) ans suivant la date de cet apport, le droit d'enregistrement prévu pour les mutations à titre onéreux est applicable, suivant la nature des biens attribués.

b- 2- Réduction de capital, sans attribution de biens sociaux

Une société peut décider une réduction de son capital sans attribution de valeurs sociales, dans le but d'absorber des pertes.

Tel est le cas prévu par les articles 208 et 357 de la loi n° 17-95 pour la S.A. et 79 et 86 de la loi n° 5-96 pour les autres formes de sociétés.

La réduction de capital sans attribution de biens sociaux est soumise au droit fixe de 200 dirhams, conformément à l'article 135 - 15° du C.G.I.

b-3- Réalisation successive d'une réduction et d'une augmentation de capital ou "coup d'accordéon"

Cette situation se rencontre généralement lorsqu'une société se trouve obligée d'apurer des pertes cumulées tout en maintenant son capital à un certain niveau.

Pour cela, elle procède à l'apurement des pertes au moyen d'une réduction du capital qu'elle reconstitue immédiatement ou à court terme par des apports extérieurs, par incorporation de réserves ou par compensation de créances.

c) Amortissement du capital

Il y a amortissement du capital lorsqu'une société procède au remboursement aux associés de tout ou partie du nominal des actions représentatives du capital social (article 202 et suivants de la loi n° 17-95 sur la S.A.).

Le remboursement peut être effectué au moyen des bénéfices ou des réserves précédemment constituées, autres que la réserve légale; le montant du capital social restant inchangé.

Les actions ainsi amorties deviennent des actions de jouissance, au lieu d'actions de capital (art. 202, 2e alinéa de la loi n° 17-95 précitée).

L'acte qui constate une opération d'amortissement du capital n'est pas obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement.

d) Transformation de sociétés ou de G.I.E.

Sur le plan fiscal, la transformation d'une société entraîne sa dissolution et la création d'un être moral nouveau :

- lorsque la transformation n'est autorisée ni par la loi, ni par les statuts ;
- lorsque la transformation s'accompagne d'importants changements, même si cette transformation est prévue par la loi ou par les statuts, à condition que ces changements soient incompatibles avec la continuité de la société.

Ces changements qui sont incompatibles avec la continuité de la société peuvent consister, entre autres, en une augmentation importante du capital, un changement de l'objet ou du siège social, une modification du mode de répartition des bénéfices, de la dénomination sociale ou de l'augmentation importante du nombre des associés.

Il s'agit d'une question de fait qui s'apprécie à l'examen de chaque cas particulier. A titre d'illustration, la transformation d'une société, accompagnée du changement de l'objet de cette société est considérée, sur le plan fiscal, comme comportant, à lui seul, la création d'un être moral nouveau.

A l'inverse, une transformation accompagnée de l'augmentation de capital et/ou du transfert de siège social ne peut, en principe, être considérée comme entraînant la création d'un être moral nouveau.

A titre indicatif, il convient de signaler les dispositions suivantes :

- l'article 7 de la loi n° 17-95 relative à la S.A. aux termes duquel, la transformation régulière d'une société anonyme en une société d'une autre forme, ou le cas inverse, n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle ;

- l'article 2 de la loi n° 5-96 sur la S.N.C., la S.C.S., la S.C.A., la S.A.R.L. et la S.E.P. prévoit que la transformation de la société en une société d'une autre forme n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle.

Il y a lieu de remarquer que la loi n° 5-96 précitée ne précise pas de quelle société il s'agit. Toutefois, cette disposition ne peut concerner que les sociétés commerciales régies par la même loi, qui peuvent se transformer d'un type à un autre de ceux prévus par ladite loi, sans qu'il y ait création d'un être moral nouveau.

Du fait que la S.E.P. n'a pas de personnalité morale, par conséquent, elle ne peut faire l'objet d'une transformation.

Par ailleurs, l'article 41 de la loi n° 13-97 relative aux G.I.E. prévoit que :

- une société dont l'objet correspond à la définition du G.I.E. peut être transformée en un tel groupement sans donner lieu à dissolution, ni à la création d'une personne morale nouvelle ;

- un G.I.E. peut être transformé en société en nom collectif, sans création d'une personne morale nouvelle.

Lorsque la transformation d'une société ou d'un G.I.E. entraîne la dissolution de cette société ou du G.I.E. et la création d'une nouvelle personne morale, l'acte qui la constate relève des droits d'enregistrement applicables à chacune des deux opérations de dissolution et de création de société ou de G.I.E.

e) Fusion de sociétés

La fusion de sociétés peut se faire :

- soit par absorption d'une ou de plusieurs sociétés par une société préexistante ;

- soit par création d'une société nouvelle.

Lorsque la société absorbante détient une participation dans le capital de la société absorbée, la fusion est dite :

- fusion renonciation lorsque la société absorbante renonce à émettre des titres représentatifs de la part lui revenant dans l'actif net de la société absorbée. En effet, une société ne peut détenir ses propres actions ;

- ou fusion allotissement lorsque, d'une manière concomitante ou préalable à la fusion, la société absorbante retire ses droits dans la société absorbée à titre de partage partiel. Dans ce cas, seuls les droits revenant aux autres associés dans l'actif net de la société absorbée sont considérés avoir fait l'objet de l'apport–fusion à la société absorbante.

Quel que soit le mode de fusion adopté, l'opération s'analyse en une transmission de l'ensemble des éléments de l'actif et du passif constituant le

patrimoine de la ou des sociétés absorbées ou fusionnées à la société absorbante ou nouvelle.

f) Scissions et apports partiels d'actifs

f-1- Scissions de sociétés

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

L'article 222 de la loi n° 17-95 relative aux S.A. dispose qu'une société peut faire apport d'une partie de son patrimoine à des sociétés nouvelles ou à des sociétés existantes par voie de scission.

L'article 224 prévoit que la scission entraîne la transmission universelle de la partie scindée du patrimoine social soit à la société nouvelle constituée simultanément, soit, au cas de scission fusion, à la société absorbante.

Comparée à la fusion et à l'apport partiel d'actif, la scission de société présente les caractéristiques suivantes :

- comme dans le cas de fusion, la société scindée et la société absorbée sont dissoutes et liquidées ;
- comme dans le cas ci-après d'apport partiel d'actif, chacune des sociétés absorbantes ou nouvellement créées ne prend en charge qu'une partie de l'actif et du passif de la société scindée.

f-2- Apport partiel d'actif

L'apport partiel d'actif est une opération par laquelle une société apporte à une autre société une partie de son actif et, éventuellement, de son passif contre remise d'actions d'apport.

- Droits applicables

Au regard des droits d'enregistrement, les opérations de scission et d'apport partiel d'actif relèvent du régime de droit commun des apports effectués à l'occasion de la constitution ou l'augmentation de capital des sociétés.

N.B.: En harmonisation avec les dispositions relatives au régime fiscal de faveur visant l'encouragement des opérations de fusion des sociétés, le paragraphe XV- F de l'article 247 du code général des impôts, exonère des droits d'enregistrement, la prise en charge du passif dans le cas de scission de sociétés par actions ou à responsabilité limitée, réalisée entre le 1er janvier 2010 et le 31 décembre 2012.

4- Actes de dissolution de sociétés ou de G.I.E.

La dissolution d'une société ou d'un G.I.E. est pure et simple lorsqu'elle ne

porte ni obligation, ni libération, ni transmission de biens de quelque nature qu'ils soient, entre les associés ou les membres d'un G.I.E. ou d'autres personnes.

Elle peut également être accompagnée d'autres conventions qui, de par leur nature, relèvent des droits d'enregistrement, tels que le partage des biens sociaux ou des cessions de biens entre associés.

En particulier, si l'acte qui constate la dissolution fait également état du partage de biens sociaux, opération passible du droit proportionnel, chacune des deux opérations (dissolution et partage) sera taxée au droit qui lui est propre.

C/ LES CESSIONS D'ACTIONS DES SOCIETES COTEES EN BOURSE

Les cessions d'actions des sociétés cotées en bourse constatées dans un acte sous seing privé ou authentique sont obligatoirement soumises à l'enregistrement, en application des dispositions de l'article 127 (I- B- 3°) du C.G.I., telles que modifiées et complétées par l'article 7- I de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010.

A défaut d'acte, ces cessions ne sont pas obligatoirement soumises à l'enregistrement, comme indiqué ci-dessus.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations de cessions d'actions des sociétés cotées en bourse, effectuées à compter du 1er janvier 2010.

D/ PARTAGE DE BIENS MEUBLES OU IMMEUBLES

Les actes portant partage de biens meubles ou immeubles sont obligatoirement soumis à l'enregistrement en application des dispositions de l'article 127 (I- B- 4°) du C.G.I.

Le partage est le contrat qui a pour objet de mettre fin à une indivision par la répartition des biens indivis entre les co-indivisaires.

Un partage peut être réalisé à titre pur et simple ou avec soulte ou retour.

Est considéré comme pur et simple, le partage qui attribue à chaque copartageant des biens en nature conforme à sa part dans la masse partagée.

Lorsqu'un copartageant reçoit des biens ayant une valeur qui dépasse ses droits dans la masse partagée, le partage est dit avec soulte lorsque cette différence est rémunérée par le versement d'une contrepartie, ou avec plus-value, s'il n'y a pas eu de versement d'une contrepartie.

Dans ce cas, l'acte qui constate cette convention relève obligatoirement de l'enregistrement :

- au titre d'un partage pur et simple ;

- au titre de la mutation du droit de propriété des biens ou de la fraction des biens sur lesquels est imputée la soulte ou la plus- value.

1- Conditions d'imposition des actes de partage

Pour être obligatoirement soumis à l'enregistrement, le partage doit répondre aux conditions suivantes :

- existence d'un acte ;
- existence préalable d'une indivision ;
- cessation d'une indivision.

a) Existence d'un acte

Le partage de biens meubles ou immeubles n'est soumis à l'enregistrement que s'il est constaté par écrit. Ainsi, tous les actes S.S.P. ou authentiques constatant un partage de biens meubles ou immeubles, à quelque titre que ce soit, sont obligatoirement assujettis à la formalité.

Un partage verbal, réalisé à titre pur et simple, n'est pas soumis à la formalité. Toutefois, lorsque le partage est réalisé avec soulte imputable sur des immeubles, un fonds de commerce, des parts de G.I.E., des parts ou actions de sociétés, il devient obligatoirement soumis à l'enregistrement, même s'il est conclu verbalement, dans la mesure où il réalise une mutation à titre onéreux des biens précités, à concurrence de la soulte.

b) Existence préalable d'une indivision

Le partage suppose une indivision qui signifie qu'une chose ou un droit appartient à plusieurs personnes conjointement.

L'origine de cette indivision n'a pas d'incidence sur la qualification du contrat de partage. Ainsi, un même contrat de partage peut comprendre des biens indivis entre les copartageants provenant d'un héritage, d'un achat dans l'indivision, etc.

Les parties doivent justifier de leurs quotes-parts dans l'indivision, afin de permettre à l'administration de liquider les droits d'enregistrement.

A défaut d'indication des quotes-parts des copartageants, ceux-ci sont considérés comme étant co-propriétaires des biens indivis à parts égales, en application des dispositions de l'article 961 du D.O.C.

Lorsque les parties qualifient, à tort, un acte de partage, l'administration est en droit d'établir, en l'absence d'indivision, qu'il s'agit en réalité d'une mutation à titre onéreux.

N.B. : lorsque l'usufruitier d'un bien abandonne au nu-propriétaire du même bien tout ou partie de son usufruit et reçoit, en échange, une part de la pleine

propriété, cet acte constitue l'échange d'un usufruit contre une nue-propriété et non pas un partage, car il n'y a pas d'indivision entre l'usufruitier et le nu-propriétaire.

Par contre, constitue un partage, l'acte par lequel deux copropriétaires d'un même bien mettent fin à l'indivision de la pleine propriété, en attribuant à l'un l'usufruit et à l'autre la nue-propriété de ce bien.

c) Cessation de l'indivision

Il est nécessaire, enfin, que l'acte constitue un partage effectif, c'est-à-dire un partage qui met fin à l'indivision et qui transforme le droit abstrait et général de chaque copartageant sur la masse commune en un droit privatif de propriété sur les biens qui lui sont attribués.

Ne constitue pas un partage effectif :

- ✓ le partage simplement provisionnel, c'est-à-dire qui porte uniquement sur la jouissance des biens communs ;
- ✓ l'acte qui ne contient pas une attribution nominative et définitive des biens objet de l'indivision (allotissement) ;
- ✓ le partage soumis à l'homologation du cadi chargé du taoutiq, lorsque l'un des copartageants est un mineur ;
- ✓ le jugement ordonnant un partage, tant que ce partage n'est pas homologué, notamment lorsque l'attribution des lots doit être faite au vu du procès-verbal établi par un notaire désigné par le juge pour le tirage au sort des lots.

Dans ces deux derniers cas, c'est l'homologation du cadi chargé du taoutiq ou le jugement d'homologation qui rend le partage parfait et définitif.

2- Cas de partage de biens sociaux

Le partage des biens sociaux, soit à l'occasion d'un partage partiel intervenu en cours de société ou à sa dissolution, supporte un droit d'enregistrement variable suivant le cas :

a) Pour les immeubles, fonds de commerce ou clientèle et droit au bail provenant d'apports purs et simples effectués avant le 1er janvier 1989 ou postérieurement au 31 décembre 1995 :

- ❖ si ces biens sont repris, à titre de partage, par l'associé qui a fait apport de ces biens à l'origine, le droit d'enregistrement n'est pas dû sur la valeur de ces biens ;
- ❖ s'ils sont attribués à un associé autre que l'apporteur, le droit est dû au taux prévu pour la vente des biens de même nature.

Toutefois, pour les apports effectués à une société ou à un G.I.E. à partir du

1er janvier 2004, le droit d'enregistrement au titre de la mutation selon la nature du bien n'est dû que si l'attribution du bien objet de l'apport en nature à un associé autre que l'apporteur intervient au cours du délai de quatre (4) ans.

b) Pour tous les autres biens, c'est le droit de 1,50 % prévu pour le partage qui est applicable.

Sont soumis au droit de partage de 1,50%, le numéraire, les biens en nature constituant des acquêts sociaux, ainsi que les biens résultant d'apport en nature et attribués, à titre de partage, à l'apporteur.

Les acquêts sociaux sont les biens acquis directement par la société, autrement que par apport, ou créés par elle au cours de son existence.

E/ ANTICHRESE OU NANTISSEMENT DE BIENS IMMEUBLES ET LEURS CESSIONS

L'antichrèse est un contrat par lequel un débiteur accorde à son créancier le droit de jouir d'un immeuble pour lui tenir lieu des intérêts et du capital de la somme due et le met en possession de ce bien.

Ce contrat, constitutif d'un droit réel, est réglementé par les articles 100 à 107 du dahir du 2 Juin 1915 fixant la législation applicable aux immeubles immatriculés.

Les actes d'antichrèse sont obligatoirement assujettis à l'enregistrement, quelle que soit leur forme, S.S.P. ou authentique.

Le nantissement est défini par l'article 1170 du D.O.C. comme "un contrat par lequel un débiteur ou un tiers agissant dans son intérêt, affecte une chose mobilière ou immobilière ou un droit incorporel à la garantie d'une obligation".

Lorsqu'il porte sur des immeubles, le contrat de nantissement est obligatoirement assujetti à l'enregistrement.

Sont également soumis obligatoirement à l'enregistrement en vertu de l'article 127 (I- B- 5°) du C.G.I., les cessions d'antichrèses et de nantissement d'immeubles.

IV.- ACTES CONSTATANT DES OPERATIONS AUTRES QUE CELLES VISEES AUX A ET B DE L'ARTICLE 127- I DU C.G.I.

Sont obligatoirement soumis aux droits et à la formalité de l'enregistrement, en raison de leur forme, les actes ci-après, visés à l'article 127 (I- C- 1°, 2° et 3°) du C.G.I.

A/ ACTES AUTHENTIQUES OU S.S.P. ETABLIS PAR LES NOTAIRES OU FONCTIONNAIRES CHARGES DU NOTARIAT, AINSI QUE LES ACTES S.S.P. DONT CES NOTAIRES OU FONCTIONNAIRES FONT USAGE DANS LEURS ACTES AUTHENTIQUES, QU'ILS ANNEXENT AUDITS ACTES OU QU'ILS REÇOIVENT EN DEPOT

Il s'agit :

- des actes authentiques et S.S.P. établis par les notaires ou fonctionnaires chargés du notariat (secrétaires greffiers) et qui constatent des opérations autres que :

  - les mutations d'immeubles, de fonds de commerce ou de droits sociaux, ainsi que les baux et cessions de droits au bail, visés à l'article 127 (I- A) du C.G.I.;

  - les actes de constitution ou mainlevée d'hypothèque, les actes concernant les sociétés et les G.I.E., ainsi que les actes de partage, d'antichrèse ou nantissement d'immeubles, visés à l'article 127 (I- B).

Il est rappelé qu'en vertu de l'article 1er(2e alinéa) du dahir du 4 mai 1925, les notaires sont autorisés à rédiger les actes sous seing privé sur demande expresse et écrite des parties. Ils sont également tenus de soumettre ces actes à l'enregistrement en conformité avec les dispositions en vigueur (4e alinéa du même article).

Par ailleurs, les actes S.S.P. déposés au rang des minutes d'un notaire par les parties qui reconnaissent leurs signatures, acquièrent le caractère authentique du fait de ce dépôt.

- des actes sous seing privé, dont lesdits notaires ou fonctionnaires chargés du notariat font usage dans leurs actes authentiques, ainsi que ceux qu'ils annexent auxdits actes lorsque ces actes S.S.P. ne sont pas soumis à l'enregistrement en raison de leur contenu.

Il y a usage par un notaire, toutes les fois que ce notaire se sert d'un acte S.S.P. pour rédiger un acte authentique, de telle sorte que l'acte S.S.P. constitue la base ou un élément de l'acte authentique.

Exemple : Aux termes d'un acte notarié, **A** vend à **B** un fonds de commerce moyennant 300.000 DH. En paiement de ce prix, **B** cède à **A**, dans le contrat de vente lui-même, une créance de 300.000 DH qu'il a sur **C** et qui résulte d'une reconnaissance de dette établie par acte S.S.P.

Pris isolément, l'acte S.S.P. portant reconnaissance de dette n'est pas obligatoirement soumis à l'enregistrement. Toutefois, cet acte devient obligatoirement assujetti à l'enregistrement au taux de 1,50 %, en raison de l'usage qui en est fait par le notaire pour l'établissement de l'acte authentique de vente.

L'annexe consiste à joindre une pièce ou un document à un autre avec lequel il fait corps.

Il est à préciser que le fait d'annexer un acte S.S.P. à un acte notarié est seul susceptible de rendre l'acte annexé obligatoirement soumis à l'enregistrement.

Par contre, le fait d'annexer un acte S.S.P. à un autre acte S.S.P. ne rend pas l'acte annexé obligatoirement assujetti aux droits d'enregistrement.

Exemple : Sont obligatoirement soumises à l'enregistrement, les quittances, objet d'actes S.S.P., données par le vendeur pour constater le paiement des acomptes du prix et qui sont annexées à un acte notarié constatant la vente.

B/ ACTES D'ADOUL ET DES NOTAIRES HEBRAÏQUES

Il s'agit des actes d'adoul et des notaires hébraïques énumérés à l'article 127 (I- C- 2°) du C.G.I., à savoir :

1- Titres constitutifs de propriété d'immeubles (Moulkia)

L'article 127 (I- C- 2°) assujettit obligatoirement à la formalité, les titres constitutifs de propriété, établis par les adoul.

Les actes visés sont ceux dénommés "moulkia ou istimrar al melk" portant sur des immeubles.

La moulkia ou istimrar al melk est l'acte adoulaire en vertu duquel douze (12) témoins affirment qu'une personne a la possession d'un bien immeuble non immatriculé, à titre de propriétaire, de manière paisible, publique et non interrompue pendant dix (10) ans. Cette durée est portée à quarante (40) ans lorsque la possession joue à l'encontre de parents, d'alliés ou de co-propriétaires.

2- Inventaires après décès

La loi soumet obligatoirement à la formalité et aux droits d'enregistrement les actes d'inventaires après décès établis par actes d'adoul.

Toutefois, ces actes d'inventaire après décès deviennent également assujettis à l'enregistrement, s'ils sont rédigés par les notaires ou lorsqu'il en est fait usage par lesdits notaires ou en cas d'option pour l'enregistrement de ces actes lorsqu'ils sont établis en la forme S.S.P.

3- Renonciations au droit de chefaâ ou de retrait en cas de ventes sefqa ;

4- Retraits de réméré ;

5- Mainlevées d'oppositions en matière immobilière ;

6- Ventes de meubles ou d'objets mobiliers quelconques ;

7- Donations de meubles ;

8- Obligations, reconnaissances de dettes et cessions de créances ;

9- Procurations, quelle que soit la nature du mandat ;

10- Quittances pour achat d'immeubles.

C/ DECISIONS DE JUSTICE, LES ACTES JUDICIAIRES ET EXTRA-JUDICIAIRES DES GREFFIERS, AINSI QUE LES SENTENCES ARBITRALES QUI, PAR LEUR NATURE OU EN RAISON DE LEUR CONTENU, SONT PASSIBLES DU DROIT PROPORTIONNEL D'ENREGISTREMENT

Il est cité, à titre d'exemple :

- pour les décisions de justice, le jugement ou l'arrêt qui confirme l'existence ou la perfection d'une vente, l'homologation d'un partage verbal ;
- pour les actes judiciaires et extrajudiciaires, le procès-verbal d'offres réelles établi par le greffier ;
- pour les sentences arbitrales, la décision rendue par un arbitre ou un tribunal arbitral et qui opère un transfert de propriété d'un bien immeuble ou d'un fonds de commerce.

V.- VENTES DE PRODUITS FORESTIERS ET VENTES EFFECTUEES PAR LES AGENTS DES DOMAINES OU DES DOUANES

Les actes concernés sont ceux qui émanent de certaines administrations publiques. Il s'agit, en l'occurrence, des actes qui constatent :

- ✓ les ventes de produits forestiers réalisées par l'administration chargée des Eaux et Forêts en vertu des dispositions du dahir du 10 octobre 1917 sur la conservation des forêts et leur exploitation ;
- ✓ les ventes effectuées par les agents des administrations chargées des Domaines et des Douanes.

PARAGRAPHE 2.- ENREGISTREMENT SUR OPTION

Les actes qui ne sont pas assujettis obligatoirement à l'enregistrement en vertu de l'article 127- I du C.G.I. peuvent être enregistrés sur option. Cette option est exercée sous forme de réquisition écrite par les parties ou par l'une d'entre elles.

Dans ce cas, les droits sont perçus au taux prévu par la loi et en fonction de la nature juridique de la convention relatée par l'acte.

A titre indicatif, font partie des actes qui peuvent être enregistrés sur option lorsqu'ils sont constatés par acte S.S.P., les obligations de sommes, les cessions de créances, les quittances, les constitutions et cessions de rentes perpétuelles, les

louages d'industrie, les marchés de services et de travaux, les délivrances de legs, etc.

Les actes précités deviennent obligatoirement assujettis lorsqu'ils sont établis en la forme authentique, déposés au rang des minutes d'un notaire, annexés à un acte notarié ou s'il en est fait usage, ou lorsque les opérations en question sont constatées dans un acte qui est obligatoirement assujetti à l'enregistrement.

Il sera traité, ci-après, des principaux actes susceptibles d'être enregistrés sur option.

I.- Actes d'obligation de sommes

L'article 133 (I- C- 5°) du C.G.I. prévoit l'application d'un droit d'enregistrement proportionnel de 1,50 % aux actes et écrits, quelle que soit leur qualification, qui contiennent obligation de sommes ou reconnaissance de dette d'une personne à l'égard d'une autre.

Le droit d'enregistrement est subordonné à l'existence d'un acte. Par ailleurs, il est nécessaire que l'obligation de sommes ou la reconnaissance de dette soit faite en vue de conférer au créancier la preuve de sa créance.

Relèvent du régime susvisé :

- les obligations de sommes, qu'elles soient pures et simples ou hypothécaires, intitulées reconnaissance de dette, contrat de prêt ou autrement ;
- les arrêtés de compte lorsque celui qui a géré ou administré le bien d'autrui rend compte de sa gestion et qu'il en résulte un reliquat à sa charge qui n'est pas payé immédiatement.

C'est le cas du tuteur d'un mineur ou d'un aliéné qui rend compte de sa gestion.

C'est également le cas du procès-verbal des organes de gestion d'une société qui constate la dette sociale résultant du compte courant d'un associé, notamment aux fins d'une augmentation de capital à réaliser ultérieurement par compensation avec cette dette ;

- Les dépôts de sommes chez les particuliers lorsque le dépositaire intervient dans l'acte pour accepter ou reconnaître le dépôt.

Par contre, les droits d'enregistrement ne s'appliquent pas aux dépôts effectués auprès des fonctionnaires autorisés par la loi à recevoir des dépôts (secrétaires greffiers), auprès des notaires et des établissements de crédit.

Il y a lieu de rappeler que les actes susvisés sont à enregistrer sur option. Toutefois, ces actes deviennent obligatoirement assujettis à l'enregistrement, si l'obligation de sommes ou la reconnaissance de dette est :

- ✓ garantie par une hypothèque ;
- ✓ constatée par acte authentique (notarié ou adoulaire) ou par acte S.S.P. déposé au rang des minutes d'un notaire, annexé à un acte notarié ou dont il est fait usage.

Les actes susvisés sont soumis au droit d'enregistrement prévu pour les obligations de sommes. Toutefois :

- ➢ lorsque l'obligation ou la dette est le prix d'une transmission de meubles ou d'immeubles non enregistrée, le droit d'enregistrement est celui applicable à la vente, suivant la nature des biens cédés ;
- ➢ lorsque l'obligation de sommes ou la reconnaissance de dette découle d'une convention contenue dans un acte déjà enregistré (vente, donation, etc.), seul le droit fixe de deux cents (200) dirhams est dû, dans la mesure où l'acte qui la constate ne constitue qu'un acte d'exécution ou un acte de complément de cette convention.

II.- Cessions de créances

Est passible du droit d'enregistrement, sur option, au titre d'une obligation de sommes, tout acte translatif d'une créance, qu'il soit qualifié transport ou cession de créance (art. 189 du D.O.C.).

Pour être imposable, la cession doit être constatée par écrit et porter sur une créance certaine. Celle-ci peut consister en une obligation, en un loyer, en une indemnité, etc.

Cependant, les cessions de créances résultant de dépôts à vue (comptes bancaires ou postaux) ne sont pas passibles du droit d'enregistrement. En effet, les dépôts à vue constituent des liquidités, dont la cession est hors champ d'application des droits d'enregistrement.

III.- Délégation de créances

La délégation est l'acte par lequel un créancier (délégant) transmet ses droits sur un débiteur (délégué) à un autre créancier (délégataire) en paiement de ce qu'il doit lui-même à ce dernier (art. 217 du D.O.C.).

Il y a également délégation lorsqu'une personne charge un tiers de payer pour elle, encore que ce tiers ne soit pas débiteur de la personne qui lui donne mandat de payer (même article 217 du D.O.C.).

Ce qui distingue la délégation de la cession de créance, c'est que le délégant est débiteur du délégataire.

Le droit d'enregistrement est dû, sur option, dès l'instant où la délégation opère un transport de créance. Mais il n'y a pas lieu de percevoir ce droit, si la délégation intervient seulement entre le créancier délégant et le débiteur délégué (2e

cas envisagé par l'article 217 du D.O.C visé ci-dessus). Cette convention s'analyse, en effet, en un simple mandat de payer.

Le droit d'enregistrement n'est pas dû, enfin, lorsque la délégation est stipulée dans un acte accessoirement à une autre convention dont elle est dépendante. Il en est ainsi, notamment lorsque dans un acte de vente, l'acquéreur délègue au vendeur, en paiement du prix de la vente, des créances qu'il possède sur des tiers.

Cependant, dans ce dernier cas, la reconnaissance de la dette du délégué, si elle ne résulte pas d'un acte enregistré, donne ouverture au droit d'enregistrement prévu pour les obligations. La restitution de ce droit est possible, s'il est justifié ultérieurement d'un acte enregistré.

IV.- Prorogation de délai

On entend par prorogation de délai, toute disposition d'un acte reportant à une date ultérieure le terme d'une créance.

Cette prorogation doit être pure et simple. Si elle a pour effet de transformer l'obligation initiale en une nouvelle obligation, le droit d'enregistrement au titre des obligations (1,50 %) est dû, si l'enregistrement est requis, au lieu du droit applicable aux prorogations de délai de paiement d'une créance (1 %). En effet, dans ce cas, il y a novation de l'obligation (art. 347 et suivant du D.O.C.).

Il y a novation ou transformation d'une obligation :

- lorsque le créancier et le débiteur conviennent de substituer une nouvelle obligation à l'ancienne, laquelle est éteinte ;
- lorsqu'un nouveau débiteur est substitué à l'ancien qui est déchargé par le créancier ;
- lorsqu'un nouveau créancier est substitué à l'ancien, envers lequel le débiteur se trouve déchargé.

V.- Actes de garantie et de sûreté

Le débiteur a plusieurs moyens de garantir à son créancier le paiement de sa créance. Il peut le faire au moyen :

- soit d'une sûreté réelle, c'est-à-dire en affectant un bien à ce paiement que le créancier pourrait obtenir en vendant ce bien en cas de défaillance (hypothèque, nantissement, gage, etc.) ;
- soit d'une sûreté personnelle, c'est-à-dire par l'engagement d'un tiers qui accomplirait les obligations à la place du débiteur, en cas de défaillance (caution, garant).

En principe, la garantie donnée par le débiteur dans l'acte d'obligation constitue une disposition dépendante, affranchie de tout droit.

Il en est ainsi, par exemple, de l'affectation hypothécaire d'un immeuble, consentie par le débiteur au profit de son créancier, pour la garantie du remboursement d'un prêt que ce créancier lui a accordé.

Si la garantie est donnée par un acte postérieur, elle constitue un acte de complément à l'acte d'obligation passible du droit fixe de 200 dirhams, à condition que cet acte d'obligation ait été enregistré. Si cet acte n'est pas enregistré, le droit d'enregistrement est dû sur l'acte qui constate la garantie.

Par contre, la garantie fournie par un tiers dans l'acte d'obligation ou dans un acte distinct constitue une disposition indépendante, sujette à un droit d'enregistrement au titre de la caution.

Les principaux contrats de garantie, autres que les constitutions d'hypothèque sont examinées ci-après.

A/ NANTISSEMENT DE FONDS DE COMMERCE

Selon l'article 133 (I- C- 2°) du C.G.I., les actes portant constitution de nantissement sur un fonds de commerce en garantie d'une créance actuelle ou éventuelle, dont l'acte formant titre n'a pas été enregistré au droit proportionnel d'obligation de sommes, prévu par le même article 133 (I- C- 5°) sont passibles du même droit, si l'option d'enregistrement est requise.

B/ CAUTIONNEMENT ET AUTRES GARANTIES FOURNIES PAR UN TIERS

Le cautionnement est l'engagement pris par un tiers (la caution) de payer pour le débiteur, si celui-ci ne s'acquitte pas de sa dette.

Constitue également un cautionnement, toute autre garantie mobilière fournie par un tiers. Par exemple, un gage fourni par une personne autre que le débiteur.

Dans ce cas, le droit d'enregistrement proportionnel de 1 %, prévu par l'article 133 (I- D- 2°) précité est perçu, en cas d'option pour l'enregistrement de cet acte sur le montant de l'obligation garantie, sans qu'il y ait lieu de tenir compte de la valeur de la garantie.

VI.- Actes de quittance

A/ ACTES CONCERNES

L'article 133 (I- D- 7°) du C.G.I. soumet au droit d'enregistrement proportionnel de 1 % les quittances, compensations, renonciations et tous autres actes ou écrits portant libération de sommes et valeurs mobilières, si l'enregistrement est requis.

1- Les quittances

La quittance est l'acte remis au débiteur, par lequel le créancier reconnaît

avoir reçu le montant de sa créance.

Le droit d'enregistrement est dû, sur option, lorsque la quittance est constatée dans un acte distinct de celui qui contient la disposition principale.

Exemple : acte portant quittance du prix de vente, constatée dans un autre acte que la vente. Le droit d'enregistrement est dû, indépendamment du droit déjà perçu sur la vente.

Toutefois, le droit d'enregistrement n'est pas dû lorsque la quittance constitue une disposition dépendante d'une convention constatée dans le même acte.

Exemple : acte de vente dans lequel le vendeur reconnaît avoir perçu le prix et donne quittance à l'acheteur.

2- Les compensations

Il y a compensation lorsque les parties à l'acte sont réciproquement et personnellement créancières et débitrices l'une de l'autre (art. 357 et suiv. du D.O.C.).

Le droit d'enregistrement est dû, sur option, sur le montant de la créance éteinte par compensation.

Exemples de compensation :

1er cas : A doit à **B** 10.000 DH. Inversement, **B** doit à **A** également 10.000 DH.

Dans ce cas, il y a extinction totale des dettes par voie de compensation.

2ème cas : A doit à **B** 20.000 DH et, inversement, **B** doit à **A** 10.000 DH.

Dans ce cas, il y a extinction partielle des dettes par voie de compensation, à concurrence de 10.000 DH.

3- Les renonciations

La renonciation du créancier à son droit de créance, appelée remise de dette est également soumise, sur option, au droit d'enregistrement, au titre de la quittance, dès lors qu'elle constitue une libération du débiteur.

Par contre, le droit d'enregistrement n'est pas dû, au titre de la quittance, lorsque la libération du débiteur résulte de la loi et non de la convention des parties.

Il en est ainsi d'un acte constatant l'extinction d'une dette par prescription ou par confusion.

La prescription est la perte d'un droit par l'inaction de son titulaire pendant un certain temps (art. 371 et suiv. du D.O.C.).

Exemple : acte constatant l'extinction de la dette du débiteur par

prescription, suite à l'inaction du créancier pour réclamer sa créance.

La confusion est la réunion dans la même personne des qualités de créancier et de débiteur d'une même obligation (art. 369 du D.O.C.).

Exemple : acte par lequel une société acquiert ses propres titres d'obligation. Cette société était débitrice vis-à-vis des porteurs de ces obligations. Par l'acquisition de ces titres, la société devient créancière d'elle-même.

Le droit d'enregistrement au titre de la quittance ne s'applique pas non plus aux décharges pures et simples, c'est-à-dire aux actes en vertu desquels les personnes ayant la qualité de simple détenteur de choses appartenant à autrui, de gérant ou de gardien se trouvent libérées.

C'est le cas, notamment des actes constatant :

- le paiement par le tuteur du reliquat du compte de gestion de sa tutelle sur un mineur ;
- le remboursement effectué par le mandataire au mandant des sommes avancées par ce dernier ;
- la restitution de sommes ou valeurs, par suite de l'annulation judiciaire d'un contrat.

Dans ces différents cas, seul le droit fixe de 100 dirhams peut être perçu, au lieu du droit d'enregistrement proportionnel.

Toutefois, lorsque le compte des sommes dues par un tuteur ou mandataire au mineur ou mandant a été définitivement arrêté, la quittance du reliquat donnée par un acte ultérieur est soumise au droit d'enregistrement proportionnel de 1 %, le tuteur ou mandataire ne détenant plus les sommes en cette qualité, mais comme simple débiteur.

B/ CAS PARTICULIERS

1- La dation en paiement

Les règles exposées ci-dessus cessent de s'appliquer lorsque le débiteur se libère non en numéraire, mais au moyen d'une dation en paiement, c'est-à-dire par la remise à son créancier d'un bien immeuble ou d'un meuble, autre que le numéraire.

Dans ce cas, l'opération s'analyse en une mutation à titre onéreux, passible du droit proportionnel suivant la nature du bien transmis, au lieu du droit de 1% au titre de la quittance.

2- Les retraits

Le droit de quittance s'applique aux quittances de sommes remboursées en

exécution d'un retrait (réméré, chefaâ, droit de préemption), à condition, toutefois, que le retrait soit exercé dans les délais et conditions fixés par la loi ou par la convention.

SECTION III.- DELAIS D'ENREGISTREMENT

Le délai pour l'enregistrement des actes et conventions est la durée au cours de laquelle les redevables doivent s'acquitter des droits.

A l'expiration du délai prescrit, les droits deviennent exigibles et le receveur de l'administration fiscale compétent est en droit d'engager la procédure de recouvrement forcé du montant de ces droits, majoré de la pénalité, de l'amende et de la majoration de retard.

L'article 128 du C.G.I. prévoit un délai de trente (30) jours et un délai de trois (3) mois.

PARAGRAPHE 1.- DELAI DE TRENTE (30) JOURS

Pour l'enregistrement des mutations visées à l'article 127 (I- A- B et C) du C.G.I, le délai de trente (30) jours court à compter de la date de la réalisation effective de la mutation, que celle-ci soit constatée par écrit ou convenue verbalement.

Lorsque cette mutation est constatée par un acte, c'est la date de cet acte qui sert de point de départ du délai de trente (30) jours.

Si l'acte ne comporte pas de date de rédaction, c'est la date à laquelle les signatures ont été légalisées et, en cas de légalisation à des dates différentes, c'est la dernière date de légalisation de signature qui est retenue comme point de départ du délai d'enregistrement.

Si la mutation a été conclue verbalement, c'est la date de la réalisation de l'accord des parties qui est prise en considération. Dans ce cas, les parties doivent souscrire une déclaration et s'acquitter des droits auprès de l'inspecteur chargé de l'enregistrement dans les trente (30) jours de l'entrée en possession du bien objet de la mutation.

Par conséquent, si un acte est établi pour constater une mutation conclue antérieurement à sa date de rédaction, c'est la date de l'accord réalisant cette mutation qui sert de point de départ du délai.

Tel est le cas d'un acte S.S.P. daté du 26 mai 2008 portant cession de parts sociales d'une société à prépondérance immobilière, stipulant que les cessionnaires sont propriétaires des parts sociales cédées et en ont la jouissance pleine et entière depuis le 2 janvier 2008.

La cession de parts sociales des sociétés à prépondérance immobilière est obligatoirement assujettie à l'enregistrement, quelle que soit la forme de cette cession, écrite ou verbale, en application des dispositions de l'article 127 (I- A- 1°- c)

du C.G.I.

Le transfert de la propriété des titres sociaux en question et donc des immeubles qu'ils représentent résultant d'un accord antérieur, soit le 2 janvier 2008, c'est à cette dernière date que le délai d'enregistrement de cette opération commence à courir et non à la date de l'acte (26 mai 2008) qui est rédigé pour la constater. [1]

Pour les opérations qui ne sont soumises à l'enregistrement que si elles font l'objet d'un acte, c'est la date de cet acte qu'il y a lieu de retenir pour le calcul du délai de trente (30) jours précité. Tel est le cas :

- des procès-verbaux constatant la vente des produits forestiers et des ventes effectuées par des agents des Domaines ou des Douanes ;
- des procès-verbaux d'adjudications d'immeubles, de fonds de commerce ou d'autres meubles.

Toutefois, pour les conventions constatées par les actes d'adoul, le délai de trente (30) jours court à compter de la date de réception par ces derniers de la déclaration des parties.

Exemples :

- Acte S.S.P. (ou notarié) portant vente d'un appartement, daté du 6 janvier 2004.

Le jour de l'établissement de l'acte qui est le 6 janvier 2004 n'est pas compté (art. 163- I du C.G.I.).

Le délai de trente (30) jours pour l'enregistrement de cet acte expire le 5 février 2004.

- Déclaration reçue par des adoul, le 19 février 2004, portant vente d'un terrain agricole.

Etant donné que l'année 2004 est bissextile, le délai de trente (30) jours pour l'enregistrement de cet acte expire le 20 mars 2004.

Toutefois, le 20 mars 2004 étant un samedi, jour chômé légal, l'échéance est reportée au lundi 22 mars 2004 (art. 163- I du C.G.I.).

PARAGRAPHE 2.- DELAI DE TROIS (3) MOIS

Un délai d'enregistrement de trois (3) mois est prévu pour les actes de libéralité pour cause de mort, les ordonnances, jugements et arrêts.

Pour les actes de libéralité, le délai court à compter de la date du décès du testateur.

---

[1] Décision n° 341/04 D.L.E.C.I. du 19 avril 2004.

S'agissant des décisions de justice, la date à retenir pour le décompte du délai de trois (3) mois est celle de la date desdites décisions judiciaires.

Exemples :

- Déclaration reçue par des adoul, le 07 janvier 2009, portant legs de biens immeubles. Le testateur décède le 12 mai 2009.

Le jour du décès du testateur n'est pas compté (art. 163- I du C.G.I.) et le délai de trois (3) mois qui est compté de quantième à quantième, c'est-à-dire de date à date expire le 13 août 2009.

- Jugement daté du 5 mai 2009 portant homologation d'un partage de biens immeubles entre co-indivisaires.

La date du jugement n'est pas comptée (art. 163- I du C.G.I.) et le délai expire le dernier jour du délai de trois (3) mois, soit le 6 août 2009.

SECTION IV.- EXONERATIONS

L'article 129 du C.G.I. fixe la liste limitative des exonérations. Ces exonérations sont soit de portée générale lorsqu'elles profitent à une institution ou un organisme déterminé, soit de portée limitée lorsqu'elles s'appliquent uniquement à une opération particulière.

Les cas d'exonération sont classés en fonction de la motivation qui a présidé à leur institution et du but poursuivi à travers l'avantage fiscal qui en résulte.

Par ailleurs dans certains cas, le bénéfice de l'exonération est acquis sous certaines conditions. Celles-ci font l'objet de l'article 130 du C.G.I.

PARAGRAPHE 1.- ACTES ET CONVENTIONS EXONERES

La liste des exonérations est fixée comme suit, par l'article 129 (I- II- III- IV et V) du C.G.I.

I.- ACTES PRESENTANT UN INTERET PUBLIC

Ces actes concernent :

1- Les acquisitions par les Etats étrangers d'immeubles destinés à l'installation de leur représentation diplomatique ou consulaire au Maroc ou à l'habitation du chef de poste.

Cette exonération est acquise, à la condition que la réciprocité soit accordée par l'Etat concerné à l'Etat marocain, conformément à la convention de Vienne, ratifiée par le Royaume du Maroc, le 18 avril 1961 ;

2- Les actes constatant des opérations immobilières, ainsi que des locations et des cessions de droits d'eau en vertu du dahir du 15 joumada I 1357 (13 juillet

1938) ;

3- Les actes et écrits relatifs au recouvrement forcé des créances publiques, dressés en vertu des dispositions de la loi n° 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques, promulguée par le dahir n° 1-00-175 du 27 moharrem 1421 (3 mai 2000) ;

4- Les actes et écrits faits en exécution de la loi n° 7-81 relative à l'expropriation pour cause d'utilité publique et à l'occupation temporaire, promulguée par le dahir n° 1-81-252 du 11 rejeb 1402 (6 mai 1982), lorsqu'il y a lieu à la formalité.

II.- ACTES CONCERNANT LES COLLECTIVITES PUBLIQUES

1- Les acquisitions de l'Etat, les échanges, les donations et conventions qui lui profitent; les constitutions de biens habous, les conventions de toute nature passées par les Habous avec l'Etat.

Pour bénéficier de l'exonération des droits d'enregistrement, les acquisitions de l'Etat doivent être autorisées par arrêté du Ministre chargé des finances, en application des dispositions de l'article 82 du décret royal n° 330.66 du 21 avril 1967 portant règlement général de la comptabilité publique, tel que modifié et complété.

D'autre part, la gestion du domaine privé de l'Etat est confiée aux services des domaines relevant du Ministère des Finances et ce sont ces services qui procèdent à l'acquisition des biens immeubles pour les affecter à l'installation des services et des administrations publiques, tel que cela résulte des dispositions de l'article 13 du décret n° 2.07.995 du 23 chaoual 1429 (23 octobre 2008) relatif aux attributions et à l'organisation du Ministère des Finances.

En conséquence, pour que l'acte d'acquisition de l'Etat soit enregistré en exonération en vertu des dispositions de l'article 129 (II- 1°) du C.G.I. précité, cet acte doit être établi dans les conditions et suivant les modalités indiquées ci-dessus, à savoir :

- l'autorisation d'acquérir l'immeuble par arrêté du Ministre chargé des finances ;
- la conclusion de cet acte au nom de l'Etat par les services des Domaines relevant du Ministère de l'Economie et des Finances.

En l'absence de ces conditions, l'acte en question reste obligatoirement soumis aux droits d'enregistrement, dans les conditions de droit commun[1]

2- Les acquisitions et échanges d'immeubles effectués par les collectivités locales et destinés à l'enseignement public, à l'assistance et à l'hygiène sociales, ainsi qu'aux travaux d'urbanisme et aux constructions d'intérêt communal.

Ainsi, une commune ne peut se prévaloir des dispositions précitées pour

[1] Décision n° 41/07 D.L.E.C.I. du 18 janvier 2007

bénéficier de l'exonération concernant des acquisitions immobilières, qui restent soumises au paiement des droits d'enregistrement dans le cadre du droit commun, dès lors qu'elles n'ont pas été destinées à l'enseignement public, ni à l'assistance et à l'hygiène sociales, ni même aux travaux d'urbanisme ou aux constructions d'intérêt communal, mais qu'elles ont été attribuées à des particuliers[2].

III.- ACTES PRESENTANT UN INTERET SOCIAL

1- Les actes et écrits établis en application du dahir du 5 rabia II 1363 (1er mars 1944) relatif à la réparation des dommages causés par faits de guerre et des arrêtés pris pour l'exécution de ce dahir ou qui en seront la conséquence, à condition de s'y référer expressément.

2- Les contrats de louage de services, s'ils sont constatés par écrit ;

3- Les actes d'acquisition des immeubles strictement nécessaires à l'accomplissement de leur objet par les associations à but non lucratif s'occupant des personnes handicapées ;

4- Les actes, écrits et mutations qui profitent aux organismes ci-après, afférents à la création, à l'activité et, éventuellement, à la dissolution :

- de l'Entraide nationale, créée par le dahir n° 1-57-009 précité ;
- des associations de bienfaisance subventionnées par l'Entraide nationale, notamment les associations d'aveugles et de paralytiques.

A titre d'exemple, l'exonération est applicable à l'acte d'acquisition d'un immeuble par une association de bienfaisance, ayant conclue une convention de partenariat avec l'Entraide nationale qui lui accorde des subventions matérielles, en considération de l'action sociale et de bienfaisance qu'elle accomplit [1].

- du Croissant rouge marocain ;
- de la Ligue nationale de lutte contre les maladies cardio-vasculaires, créée par le dahir n° 1-77-334 précité ;

5- Les actes afférents à l'activité et aux opérations de la société Sala Al Jadida ;

6- Les actes et opérations de la Société nationale d'aménagement collectif (SO.NA.DA.C.) se rapportant à la réalisation de logements sociaux afférents aux projets « Annassim », situés dans la commune de Dar Bouazza et Lyssasfa et destinés au recasement des habitants de l'ancienne médina de Casablanca.

L'exonération profite aux seuls actes et opérations qui se rattachent

---

2 Décision n° 567/06 D.L.E.C.I. du 22 novembre 2006

1 Décision n° 275/03 D.L.E.C.I. du 26 mai 2003.

directement à la réalisation des projets "Annassim", telle que l'acquisition, par la SONADAC de terrains destinés à la construction de logements sociaux prévus par lesdits projets ;

7- Les actes afférents à l'activité et aux opérations :

- de la Fondation Hassan II pour la lutte contre le cancer, créée par le dahir portant loi n° 1-77-335 précité;
- de la Fondation Mohamed VI de promotion des œuvres sociales de l'éducation - formation, créée par la loi n° 73-00, promulguée par le dahir n° 1-01-197 du 11 joumada I 1422 (1er août 2001) ;
- de la Fondation Cheikh Zaîd Ibn Soltan, créée par le dahir portant loi n° 1-93-228 précité [2];
- de la Fondation Khalifa Ibn Zaid, créée par la loi n° 12-07 précitée [3];

8- Les opérations des associations syndicales de propriétaires urbains, dans la mesure où elles n'apportent aux associés aucun enrichissement provenant du paiement d'indemnités ou de l'augmentation de contenance de leurs propriétés;

9- Les actes constatant la vente ou la location par bail emphytéotique de lots domaniaux équipés par l'Etat ou les collectivités locales et destinés au recasement des habitants des quartiers insalubres ou des bidonvilles ;

10- Les baux, cessions de baux, sous locations d'immeubles ou de droits réels immobiliers conclus verbalement ;

11- Les actes et pièces ayant pour objet la protection des pupilles de la Nation, en application de la loi n° 33-97 relative aux pupilles de la nation; promulguée par le dahir n° 1-99-191 du 13 joumada I 1420 (25 août 1999) ;

12- Les actes d'attribution aux bénéficiaires de lots domaniaux agricoles ou à vocation agricole appartenant au domaine privé de l'Etat, réalisés dans le cadre du dahir portant loi n° 1-72-454 du 25 hijja 1396 (17 décembre 1976) étendant aux lots agricoles attribués avant 1966 la législation et la réglementation sur la réforme agraire.

IV.- ACTES RELATIFS A L'INVESTISSEMENT

Il s'agit des actes suivants :

1- Les acquisitions par les promoteurs immobiliers, personnes physiques ou personnes morales relevant du régime du résultat net réel, de terrains nus ou comportant des constructions destinées à être démolies et réservés à la réalisation d'opérations de construction de cités, résidences ou campus universitaires.

---

[2] Cf., art.5 de la L.F. pour l'année 2007.

[3] Cf., art. 8 de la L.F. n° 38-07 pour l'année 2008.

Cette exonération est acquise, sous réserve des conditions prévues au paragraphe 2 (I) de la présente section.

2- Les actes de constitution et d'augmentation de capital des sociétés installées dans les zones franches d'exportation, prévues par la loi n° 19-94, promulguée par le dahir n° 1-95-1 du 24 chaabane 1415 (26 janvier 1995).

Bénéficient également de l'exonération, les acquisitions par les entreprises installées dans les zones franches d'exportation, de terrains nécessaires à la réalisation de leur projet d'investissement, sous réserve de la condition d'exonération prévue au paragraphe 2 (IV) de la présente section ;

En raison de la pérennité des droits qu'il confère au preneur et de l'étendue de ces droits (conclu pour une période de 18 à 99 ans), le bail emphytéotique est assimilé fiscalement à l'acquisition de droits immobiliers.

Par cette assimilation, le bail emphytéotique bénéficie de l'exonération des droits d'enregistrement, dès lors qu'il porte sur un terrain nécessaire à la réalisation d'un projet d'investissement par une entreprise installée dans une zone franche d'exportation, sous réserve de la condition d'exonération prévue au paragraphe 2 (IV) de la présente section.

4- Les actes de constitution et d'augmentation de capital des banques et des sociétés holding offshore, prévues par la loi n° 58-90 relative aux places financières offshore, promulguée par le dahir n° 1-91-131 du 21 chaabane 1412 (26-02-1992).

Bénéficient également de l'exonération, les acquisitions par lesdites banques et sociétés, d'immeubles nécessaires à l'établissement de leurs sièges, agences et succursales, sous réserve de la condition d'exonération prévue au paragraphe 2 (V) de la présente section ;

5- Le transfert à la société dénommée «Agence spéciale Tanger-Méditerranée», en pleine propriété et à titre gratuit, des biens du domaine privé de l'Etat qui lui sont nécessaires pour la réalisation de ses missions d'ordre public et dont la liste est fixée par la convention prévue par l'article 2 du décret-loi n° 2-02-644 du 2 rejeb 1423 (10 septembre 2002) portant création de la zone spéciale de développement Tanger-Méditerranée.

L'Agence spéciale Tanger-Méditerranée, ainsi que les sociétés intervenant dans la réalisation, l'aménagement, l'exploitation et l'entretien du projet de la zone spéciale de développement Tanger-Méditerranée et qui s'installent dans les zones franches d'exportation visées à l'article premier du décret loi n° 2-02-644 précité, bénéficient des exonérations prévues au 5° ci-dessus, sous réserve des conditions d'exonération prévues au paragraphe 2 (VI) de la présente section ;

6- Les opérations prévues à l'article 133 (I- D- 10°) du C.G.I, en ce qui concerne les droits d'enregistrement afférents à la prise en charge du passif, s'il y a lieu, dans les cas suivants :

a) Les sociétés ou groupements d'intérêt économique qui procèdent, dans les trois (3) années de la réduction de leur capital, à la reconstitution totale ou partielle de ce capital;

b) La fusion de sociétés par actions ou à responsabilité limitée, que la fusion ait lieu par voie d'absorption ou par la création d'une société nouvelle ;

c) L'augmentation de capital des sociétés dont les actions sont introduites à la cote de la bourse des valeurs, ou dont l'introduction à la cote a été demandée, sous réserve que ces actions représentent au moins 20 % du capital desdites sociétés ;

7- Les actes relatifs aux variations du capital et aux modifications des statuts ou des règlements de gestion des Organismes de placement collectif en valeurs mobilières, soumis aux dispositions du dahir portant loi n° 1-93-213 du 4 rabii 1414 (21 septembre 1993) [1];

8- Les actes relatifs aux variations du capital et aux modifications des statuts ou des règlements de gestion des Organismes de placement en capital-risque, institués par la loi n° 41-05 précitée ;[2]

9- Les actes relatifs à la constitution des Fonds de placements collectifs en titrisation, soumis aux dispositions de la loi précitée n° 10-98, promulguée par le dahir n° 1-99-193 du 13 joumada I 1420 (25 août 1999), à l'acquisition d'actifs, à l'émission et à la cession d'obligations et de parts, à la modification des règlements de gestion et aux autres actes relatifs au fonctionnement desdits fonds conformément aux textes réglementaires en vigueur ; [3]

10- Les actes de cautionnement bancaire ou d'hypothèque produits ou consentis en garantie du paiement des droits d'enregistrement, ainsi que les mainlevées délivrées par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement, prévus aux articles 130 (II- B) et 134 - I du C.G.I ;

11- Les actes, activités ou opérations de l'Université Al Akhawayn d'Ifrane, créée par le dahir portant loi n° 1.93.227 précité ;[3]

12- Les actes de transfert, à titre gratuit et en pleine propriété, à l'Agence d'aménagement et de mise en valeur de la vallée du Bou Regreg, créée par la loi n° 16-04, promulguée par le dahir n° 1.05.70 du 20 chaoual 1426 (23 novembre 2005) des biens du domaine privé de l'Etat et des terrains distraits d'office du domaine forestier dont la liste est fixée par voie réglementaire, situés dans la zone d'intervention de ladite agence et qui lui sont nécessaires pour la réalisation des aménagements publics ou d'intérêt public ;[4]

---

[1] Cf. art.16 de la L.F. n° 26.04 pour l'année 2005.

[2] Cf. art. 6 de la L.F. n° 35.05 pour l'année 2006.

[3] Cf.art.16 de la L.F n° 26-04 pour l'année 2005.

[4] Cf., art. 5 de la L.F. n° 43-06 pour l'année 2007.

13- Les opérations d'apport, ainsi que la prise en charge du passif résultant de la transformation d'un établissement public en société anonyme. [5]

Cette exonération a été introduite dans le but d'accompagner le processus de transformation susvisé sans aucune incidence fiscale. Ainsi, l'opération de transformation d'un établissement public en société anonyme est exonérée des droits d'enregistrement, à la condition que le bilan de clôture de l'établissement concerné soit identique au bilan d'ouverture de la société nouvellement créée.

Cette mesure s'applique aux transformations effectuées à compter du 1er janvier 2008 ;

14- Les actes d'hypothèque consentis en garantie du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée versée par l'Etat, ainsi que la mainlevée délivrée par le receveur de l'administration fiscale, tel que cela est prévu à l'article 93- I du C.G.I.

V.- ACTES RELATIFS AUX OPERATIONS DE CREDIT

1- Les actes concernant les opérations effectuées par la Banque africaine de développement (B.A.D.), ainsi que les acquisitions réalisées à son profit, lorsque la banque doit supporter seule et définitivement la charge de l'impôt ;

Ainsi, lorsque la B.A.D. achète un bien immeuble, l'acte constatant cette opération est exonéré des droits d'enregistrement. Si cette acquisition est faite dans le cadre d'un échange, l'exonération s'applique également à la valeur du bien acquis par la B.A.D. Si une soulte est mise à la charge du coéchangiste de la B.A.D., le droit proportionnel applicable à la soulte reste dû ;

2- Les actes et écrits concernant les opérations effectuées par la Banque islamique de développement et ses succursales, ainsi que les acquisitions qui leur profitent ;

3- Les actes d'avances sur titres de fonds d'Etat et de valeurs émises par le Trésor ;

4- Les actes constatant :

- les opérations de crédit passées entre des particuliers et des établissements de crédit et organismes assimilés ;
- les opérations de crédit immobilier conclues entre les particuliers et les sociétés de financement et celles passées entre les entreprises et leurs salariés pour l'acquisition ou la construction de leur habitation principale.

Cette exonération est étendue :

[5] Cf. art.8 de la L.F. n° 38-07 pour l'année 2008.

- ✓ depuis le 1er janvier 2004, aux opérations de crédit passées entre les entreprises et leurs salariés pour l'acquisition ou la construction de leur habitation principale ;

- ✓ depuis le 1er janvier 2005, aux opérations de crédit passées entre les associations des œuvres sociales du secteur publics, semi public ou privé et leurs adhérents pour l'acquisition ou la construction de leur habitation principale.

PARAGRAPHE 2.- CONDITIONS D'EXONERATION

L'article 130 du C.G.I. prévoit les conditions d'application de certaines exonérations. Ces conditions concernent les cas suivants :

I.- ACQUISITION DE TERRAINS POUR LA REALISATION D'OPERATIONS DE CONSTRUCTION DE CITES, RESIDENCES OU CAMPUS UNIVERSITAIRES

Pour bénéficier de l'exonération prévue par l'article 129 (IV- 2°) du C.G.I., les promoteurs immobiliers, personnes physiques ou personnes morales, doivent réaliser leurs opérations dans le cadre d'une convention conclue avec l'Etat, assortie d'un cahier des charges en vue de réaliser des opérations de construction de cités, résidences et campus universitaires constitués d'au moins cinquante (50)[5] chambres dont la capacité d'hébergement est au maximum de deux (2) lits par chambre, dans un délai maximum de trois (3) ans à compter de la date de l'autorisation de construire.

En garantie des droits calculés au taux de 6% prévu par l'article 133 (I- A) du C.G.I. et, le cas échéant, des majorations et de la pénalité prévus par les articles 205 (I) et 208 du même code, qui seraient exigibles aux cas où l'engagement pris dans l'acte d'acquisition n'aurait pas été respecté, le promoteur immobilier est tenu :

- ➢ soit de fournir un cautionnement bancaire, à déposer auprès de l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement,

- ➢ soit de consentir, au profit de l'Etat, une hypothèque de 1er rang ou, à défaut, de second rang, après celle consentie au profit des établissements de crédit agréés sur le terrain acquis ou sur tout autre immeuble.

Le cautionnement n'est restitué et la mainlevée d'hypothèque n'est délivrée par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement que sur présentation, selon le cas, des copies certifiées conformes du certificat de réception provisoire ou du certificat de conformité, prévus par la loi n° 25-90 relative aux lotissements, groupes d'habitation et morcellements.

L'application de l'exonération des droits d'enregistrement susvisée est subordonnée à la conclusion préalable par le promoteur immobilier d'une convention avec l'Etat, ce qui implique que l'acquisition du terrain doit être postérieure à la

---

5 Cf., art.7 de la L.F n° 43-10 pour l'année 2011.

signature de ladite convention.

Par contre, lorsque l'acquisition du terrain est intervenue avant la date de la signature de la convention, l'exonération des droits d'enregistrement n'est pas applicable[1].

II.- ACQUISITION DE TERRAINS PAR LES ENTREPRISES INSTALLEES DANS LES ZONES FRANCHES D'EXPORTATION

L'exonération prévue par l'article 129 (IV- 5°, 2e alinéa) du C.G.I. est acquise à la condition que les terrains acquis par les entreprises installées dans les zones franches d'exportation en vue de réaliser leur projet d'investissement soient maintenus à l'actif de ces entreprises pendant au moins dix (10) ans, à compter de la date de l'obtention de l'autorisation prévue à l'article 11 de la loi n° 19-94 relative aux zones franches d'exportation.

III.- ACQUISITION D'IMMEUBLES PAR LES BANQUES ET LES SOCIETES HOLDING OFFSHORE

L'exonération prévue par l'article 129 (IV- 6°, 2e alinéa) du C.G.I. est acquise à la condition que les immeubles acquis par les banques et les sociétés holding offshore et nécessaires à l'établissement de leurs sièges, agences et succursales demeurent à l'actif desdites banques ou sociétés pendant au mois dix (10) ans, à compter de l'obtention de l'agrément prévu à l'article 5 de la loi n° 58-90 relative aux places financières offshore.

IV.- ACQUISITION DE TERRAINS PAR L'AGENCE SPECIALE TANGER MEDITERRANEE

Bénéficient de l'exonération prévue à l'article 129 (IV- 7°, 2e alinéa) du C.G.I., les acquisitions de terrains destinés à la réalisation de leurs projets d'investissement par la société dénommée "Agence spéciale Tanger-Méditerranée" et les sociétés intervenant dans la réalisation, l'aménagement, l'exploitation et l'entretien du projet de la zone spéciale de développement Tanger-Méditerranée et qui s'installent dans les zones franches d'exportation prévues par le décret loi n° 2-02-644, à la condition que les terrains acquis demeurent à l'actif desdites sociétés pendant au moins dix (10) ans, à partir de la date de l'agrément du projet.

CHAPITRE II

BASE IMPOSABLE ET LIQUIDATION

SECTION I.- BASE IMPOSABLE

L'assiette des droits proportionnels d'enregistrement est constituée par les sommes et valeurs exprimées dans les actes et conventions. Tel est le cas du prix convenu dans l'acte de vente ou de la valeur déclarée pour un bien objet d'un contrat de donation ou de partage.

L'article 131 du C.G.I. fixe les règles de détermination de la base imposable

[1] Décision n° 13/02 D.L.E.C.I. du 15 janvier 2002.

d'un certain nombre d'opérations juridiques. Ces règles sont rappelées, ci-après, pour ce qui concerne les principales opérations, à savoir : la vente, la mourabaha, l'échange, le partage, les mutations à titre gratuit (donations), le nantissement de fonds de commerce, les actes de sociétés, les cessions d'actions et de parts sociales, les quittances et les baux (mutations de jouissance).

PARAGRAPHE 1.- VENTES ET AUTRES TRANSMISSIONS A TITRE ONEREUX

L'assiette des droits d'enregistrement applicables aux ventes et autres transmissions à titre onéreux est constituée par le prix exprimé par les parties et les charges qui peuvent s'ajouter à ce prix.

Sur la question de savoir, si la formalité de l'enregistrement des actes et conventions peut être effectuée sur la base du dirham symbolique, il est à préciser que pour permettre la liquidation des droits correspondants, une déclaration de la valeur vénale des biens en question doit être insérée dans l'acte. A défaut de cette déclaration, l'administration est en droit de procéder à l'estimation de ladite valeur dans le cadre de la procédure de taxation d'office, prévue à l'article 228 du C.G.I.[1]

Par ailleurs, les charges qui peuvent s'ajouter au prix sont constituées par les divers éléments, notamment la réserve de jouissance au profit du vendeur, si le prix est payé comptant et les charges augmentatives du prix.

I.- LA RESERVE DE JOUISSANCE

L'entrée en jouissance par l'acheteur du bien qui lui est cédé peut être immédiate ou différée.

Lorsqu'elle est différée dans le temps, la clause s'analyse en une réserve de jouissance au profit du vendeur dont la contrepartie constitue un élément qui doit s'ajouter au prix pour la liquidation des droits.

Exemple de réserve de jouissance :

A vend à **B** un local d'habitation moyennant 500.000 DH que **B** a payé au comptant. Les deux parties ont convenu que l'entrée en jouissance de **B** est différée jusqu'à une certaine date. **A**, qui n'est plus propriétaire du local et qui a reçu la totalité du prix a tout à la fois la jouissance de la chose vendue et le prix. Un bail gratuit est en quelque sorte imposé par **A** à **B**. Il y a donc perte de jouissance pour **B**, que les parties doivent évaluer et ajouter au prix pour obtenir la base imposable.

II.- LES CHARGES AUGMENTATIVES DU PRIX

Les charges augmentatives du prix sont les obligations que le contrat de vente impose à l'acquéreur en plus du prix, à la décharge du vendeur. Elles peuvent consister en le paiement d'une somme d'argent ou en une prestation quelconque, à accomplir par l'acheteur pour le compte du cédant.

---

[1] Décision n° 17/40 D.L.E.C.I. du 9 mars 2007.

La somme ainsi payée, la dette ou l'obligation ainsi prises en charge par l'acheteur, mais qui ne lui incombent pas sont dites "charges augmentatives du prix" et entrent en considération pour la détermination de la base imposable.

Exemple de charges augmentatives du prix

A vend à **B** un fonds de commerce, moyennant le prix payé comptant de 300.000 DH. En plus du prix payé, **B** prend à sa charge le paiement du montant des impôts dont **A** est redevable à la date de la cession, soit 20.000 DH et une dette envers un fournisseur de 50.000 DH.

Base imposable : 300.000 + 20.000 + 50.000 =..... 370.000 DH

Liquidation de l'impôt : 370.000 x 6 % = ... 22.200 DH

Il y a lieu de préciser que, dans les cas ci-après, la base d'imposition est déterminée :

❖ pour les adjudications par surenchère ou sur folle enchère, par le supplément du prix par rapport à la première adjudication ou résultant de la folle enchère en y ajoutant les charges ;

❖ pour les cessions à titre onéreux de fonds de commerce, par le prix des différents éléments constituant le fonds de commerce cédé, à savoir : la clientèle, l'achalandage, le droit au bail, les objets mobiliers et les marchandises en stock.

PARAGRAPHE 2.- MOURABAHA

La base imposable des opérations de mourabaha est déterminée par le prix d'acquisition des biens immeubles ou de fonds de commerce par l'établissement bancaire, à l'exclusion de la rémunération au profit dudit établissement, en application des dispositions de l'article 131-1° du C.G.I.

PARAGRAPHE 3.- ECHANGE

L'échange d'immeubles est passible du droit proportionnel, aux mêmes taux et dans les mêmes conditions que la vente portant sur les mêmes biens.

Lorsque l'échange est pur et simple, c'est-à-dire portant sur des biens d'égale valeur passibles du même taux, la base imposable est déterminée par la valeur de l'un des lots échangés.

Exemple :

Echange entre **A** et **B** de deux terrains nus, estimés à 700.000 DH chacun.

Il est dû sur cet acte : 700.000 x 6 % = ... 42.000 DH

Cependant, si les biens échangés sont de même valeur, mais passibles de taux différents, il y a lieu de percevoir les droits d'enregistrement sur la valeur donnant

lieu à la perception la plus élevée.

Exemple :

Echange entre **A** et **B** d'un terrain nu et d'une villa, estimés à 700.000 DH chacun.

Liquidation des droits :

Sur la valeur du terrain : 700.000 x 6 % = ... 42.000 DH

Sur la valeur de la villa : 700.000 x 3 % = ... 21.000 DH

Il est perçu sur cet acte le montant des droits le plus élevé, soit 42.000 DH.

Lorsque les biens échangés sont d'inégales valeurs, mais dont la cession est passible du même taux, la base imposable à retenir pour la liquidation des droits est celle du bien dont la valeur est la plus élevée.

Exemple :

Echange entre **A** et **B** de deux terrains nus estimés, l'un à 800.000 DH et l'autre à 750.000 DH. Les parties n'ont pas prévu le versement d'une soulte.

Il est dû sur cet acte : 800.000 x 6 % = ... 48.000 DH

Toutefois, la valeur servant de base pour la liquidation des droits ne peut être inférieure à la valeur de la moindre part, augmentée de la soulte, s'il y a lieu.

Les exemples, ci-après, illustrent les principaux cas qui peuvent se présenter :

1er cas : **Echange avec soulte de biens dont la cession relève du même taux**

Echange entre **A** et **B** de deux terrains nus. **A** reçoit un terrain estimé à 400.000 DH et **B** reçoit un terrain estimé à 600.000 DH et verse à **A** une soulte de 200.000 DH.

S'agissant de biens de même nature, le droit est liquidé sur l'estimation du bien dont la valeur est la plus élevée et qui correspond à la valeur la moins élevée, augmentée de la soulte, soit :

600.000 x 6 % = ... 36.000 DH

2ème cas : **Echange avec soulte de biens dont la cession relève de taux différents**

Echange entre **A** et **B** d'une villa contre un fonds de commerce. **A** reçoit le fonds de commerce estimé à 1.000.000 DH, **B** reçoit en échange la villa estimée à 3.000.000 DH et verse à **A** une soulte de 2.000.000 DH.

Le taux applicable aux mutations à titre onéreux des biens échangés est de :

- 3 % pour la villa ;

- 6 % pour le fonds de commerce.

Il y a lieu de procéder à deux liquidations :

- 1ère liquidation :

sur la valeur la plus élevée (valeur de la villa) :

3.000.000 x 3 % = ... 90.000 DH

- 2ème liquidation :

sur la valeur la moins élevée (valeur du fonds de commerce), augmentée de la soulte :

1.000.000 x 6 % = ... 60.000 DH

sur la soulte imputable sur la villa :

2.000.000 x 3 % = ... 60.000 DH

Total = 120.000 DH

Il sera perçu sur cet acte le montant des droits le plus élevé, résultant des deux liquidations, à savoir 120.000 DH, au lieu de 90.000 DH.

En cas d'échange de nue-propriété ou d'usufruit, leur estimation est effectuée, compte tenu de la valeur vénale de la pleine propriété de l'immeuble déclarée par les parties à l'acte et conformément au tableau prévu à l'article 131- 4° du C.G.I. (Voir exemples infra, pages 71 et suiv.).

PARAGRAPHE 4.- PARTAGE

En matière de partage, la base imposable est constituée par le montant de l'actif net à partager, c'est-à-dire le montant brut des valeurs indivises comprises dans le partage, sous déduction des charges de l'indivision et, le cas échéant, des soultes.

I.- Actif brut imposable

A/ BIENS IMPOSABLES

Le droit s'applique à tous les biens partagés, meubles ou immeubles et quelle que soit leur situation, au Maroc ou à l'étranger.

Le droit est dû également sur les biens que les parties déclarent avoir partagés à l'amiable antérieurement et sans qu'il ait été dressé d'acte enregistré.

B/ VALEUR IMPOSABLE

La valeur imposable est celle donnée par les parties aux biens concernés à la

date du partage.

Toutefois, s'il a été procédé, par un acte, à un partage de jouissance antérieurement au partage en propriété, la base imposable est la valeur des biens partagés à la date de l'attribution de la jouissance.

Exemple : A, B et **C** sont copropriétaires dans l'indivision de plusieurs biens acquis par héritage, à raison de :

- ✓ 40% chacun pour **A** et **B** ;
- ✓ 20% pour **C.**

Les biens composant la masse à partager ont fait l'objet d'un partage de jouissance en 1995, estimés, à cette date, à 2.500.000 DH.

Le partage en propriété est effectué, le 25 janvier 2004, entre les trois co-indivisaires, conformément à leur quote-part dans l'indivision, sans soulte, ni plus-value.

Liquidation des droits

Le droit d'enregistrement est liquidé sur la valeur des biens à la date du partage de jouissance, soit : 2.500.000 x 1,50 % = ... 37.500 DH

II.- Déductions à opérer sur l'actif brut

Pour la détermination de l'actif net, il y a lieu de déduire toutes les dettes et charges qui grèvent l'actif brut.

Parmi les éléments à déduire de l'actif brut, on peut citer le passif affectant les biens à partager, les frais de partage, les dettes du défunt dans un partage de succession, y compris ses dettes envers des héritiers et les legs particuliers.

Il y a lieu de signaler que le passif d'une succession n'a pas à être justifié pour la liquidation des droits.

Lorsque le partage comporte des soultes ou des plus-values, il convient également de déduire de l'actif brut le montant de ces soultes ou plus-values pour le calcul du droit dû au titre du partage.

En effet, le montant de la soulte ou de la plus-value relève du droit d'enregistrement, applicable aux mutations à titre onéreux.

Cependant, quand la soulte provient d'une inégale répartition du passif, on ne peut déduire, à la fois, son montant et l'intégralité du passif, ce qui aboutirait à un double emploi : il y a lieu de retrancher seulement le passif.

Exemples :

1er cas : Partage avec soulte

A, B et **C** sont co-propriétaires dans l'indivision de plusieurs biens acquis par héritage, à raison de 40 % chacun pour **A** et **B** et 20% pour **C**.

Les biens composant la masse à partager sont évalués à 3.600.000 DH.

La part revenant à **A** et **B** est de 1.440.000 DH pour chacun.

La part revenant à **C** est de 720.000 DH.

A reçoit un terrain d'une valeur de 1.440.000 DH.

B reçoit un immeuble construit d'une valeur de 1.600.000 DH et s'engage à verser à **C** une soulte de 160.000 DH.

C reçoit un appartement d'une valeur de 560.000 DH et une soulte qui lui est versée par **B** pour un montant de 160.000 DH.

Liquidation des droits

✓ au titre du partage :

3.600.000 – 160.000 = 3.440.000 x 1,50 % = ... 51.600 DH

✓ au titre de la soulte versée par **B** à **C**

et qui s'impute sur l'immeuble construit : 160.000 x 3 % = ... 4.800 DH

Total = 56.400 DH

N.B. : le droit est dû sur la soulte au taux correspondant à la vente du bien sur lequel est imputée cette soulte, soit dans le cas ci-dessus au taux de 3 %.

2ème cas : Partage avec plus-value

A et **B** sont propriétaires à raison de 50% chacun des biens suivants :

- un terrain estimé à 100.000 DH ;
- un immeuble construit estimé à 130.000 DH.

Ils procèdent au partage de ces biens de la manière suivante :

A reçoit le terrain ;

B reçoit l'immeuble construit.

Bien que l'immeuble construit présente une plus-value de 30.000 DH par rapport au terrain, le partage ne donne lieu au versement d'aucune soulte.

Toutefois, comme pour la soulte, cette plus-value est passible du droit d'enregistrement prévu pour la vente.

Liquidation des droits

- au titre du partage : 230.000 – 30.000 = 200.000 x 1,50 % = ... 3.000 DH

- au titre de la plus-value : 30.000 x 3 % = ... 900 DH

Total des droits =..... 3.900 DH

3ème cas : Modalités d'imputation de la soulte

Exemple 1 : Partage avec imputation proportionnelle de la soulte

A et B sont dans l'indivision à parts égales et procèdent au partage des biens suivants :

- terrains = ... 400.000 DH

- Fonds de commerce (F.C.) = ... 300.000 DH

- meubles = ... 200.000 DH

Total de la masse partagée =..... 900.000 DH

La part devant revenir à chacun des copartageants est de :

$\frac{900.000 \text{ DH}}{2}$ = ... 450.000 DH

A reçoit le terrain estimé à 400.000 DH et une soulte de .... 50.000 DH

B reçoit le fonds de commerce et divers biens meubles, estimés à 500.000 DH avec une soulte à sa charge à verser à **A** de 50.000 DH.

Base imposable

Actif net partagé : 900.000 – 50.000 = ... 850.000 DH

Imputation de la soulte

A défaut de déclaration du mode d'imputation de la soulte, il y a lieu de procéder à l'imputation proportionnelle de cette soulte sur les différents biens reçus par le copartageant qui l'a supportée.

Imputation sur le fonds de commerce

(soulte) 50.000 x (val. du fonds de com.) 300.000 = ... 30.000 DH

(valeur des biens ayant généré la soulte) 500.000

Imputation sur les meubles

(soulte) 50.000 x (val. des meubles) 200.000 = ... 20.000 DH

(valeur des biens ayant généré la soulte) 500.000

Liquidation des droits

Au titre du partage : 850.000 x 1,50 % ..... 12.750 DH

Au titre de la soulte :

- imputée sur le fonds de commerce :

30.000 x 6 % = ... 1.800 DH

- imputée sur les meubles :

20.000 x 3 % = ... 600 DH

Total des droits = ...15.150 DH

Exemple 2 : Partage avec soulte imputable sur des marchandises en stock

Acte de partage de biens recueillis par voie d'héritage par **A, B, C, D** et **E**.

La masse totale à partager est évaluée à 4.435.500 DH.

Répartition des biens

Héritiers	Quote-part dans l'indivision	Droits reçus	Soulte à recevoir	Soulte à payer
A	554.437,50	550.080,00	4.357,50	-
B	1.108.875,00	1.140.360,00	-	31.485,00
C	1.108.875,00	1.105.920,00	2.955,00	-
D	1.108.875,00	1.092.360,00	16.515,00	
E	554.437,50	546.780,00	7.657,50	
TOTAL	4.435.500,00	4.435.500,00	31.485,00	31.485,00

B reçoit un fonds de commerce estimé à 1.108.875 DH correspondant à sa quote-part et un stock de marchandises évalué à 31.485 DH. A ce titre, il s'engage à verser aux autres copartageants une soulte de 31.485 DH.

Actif net partagé

Masse totale à partager – soulte

4.435.500 – 31.485 = ... 4.404.015,00 DH

Liquidation des droits

Au titre du partage :

4.404.015 x 1,50 % =..... 66.060,22 DH

Au titre de la soulte imputable sur les marchandises,

en stock estimées et détaillées dans un état séparé : 31.485 x 1,50% =. 472,27 DH

Total des droits = ……. 66.532,49 DH

N.B. : lorsque les marchandises en stock n'ont pas fait l'objet d'une estimation détaillée et séparée, le droit au titre de la soulte est liquidé sur la base du taux de 6 % prévu pour la vente de fond de commerce, au lieu de 1,50 %.

III.- Partage partiel

Lorsque le partage ne porte que sur une partie des biens indivis, le droit n'est dû que sur cette partie.

Exemple :

A, B et **C** sont copropriétaires dans l'indivision de plusieurs biens acquis par héritage, à raison de :

- 40 % chacun pour **A** et **B;**

- 20 % pour **C.**

Les biens composant la masse à partager sont évalués à 3.600.000 DH.

A, B et **C** décident de procéder au partage de l'une des propriétés indivises, évaluée à 1.200.000 DH. Les biens qui demeurent dans l'indivision entre toutes les parties sont estimés à 2.400.000 DH.

Le partage est effectué entre les parties en conformité avec leurs droits, sans soulte, ni plus-value.

Liquidation des droits

1.200.000 x 1,50 % = ... 18.000 DH

N.B. : Dans ce cas, le droit de partage n'est dû que sur la valeur du bien partagé, à l'exclusion des autres biens restés dans l'indivision entre toutes les parties.

Lorsque seul l'un des copartageants sort de l'indivision et reçoit des biens correspondant à ses droits dans la masse indivise totale, le droit est dû au titre du partage sur la totalité des biens communs.

Exemple :

Mêmes données que le 1er exemple. Le co-indivisaire **C** recueille la totalité de ses droits sans soulte et les co-indivisaires **A** et **B** restent dans l'indivision. Le partage est effectué comme suit :

C recueille une propriété d'une valeur de 720.000 DH.

A et **B** restent dans l'indivision pour deux propriétés d'une valeur globale de 2.880.000 DH.

Base imposable

La masse à partager est de 3.600.000 DH. En effet, l'indivision a cessé au regard de **C** pour tous les biens composant la masse à partager.

Liquidation des droits

3.600.000 x 1,50 % = ... 54.000 DH

Lorsque les parties restées dans l'indivision pour certains biens procèdent au partage de ces biens dans un acte ultérieur, cet acte constitue un nouveau partage, soumis au droit de 1,50 %.

Exemple :

Mêmes données que l'exemple précédent.

Si **A** à **B** procèdent ultérieurement au partage des biens restés dans l'indivision, le droit sera dû à nouveau sur la valeur desdits biens à la date de ce partage, soit :

2.880.000 x 1,50 % = ... 43.200 DH

Dans le cas d'un partage partiel, le passif n'est déductible de l'actif brut partagé que pour la fraction qui excède la valeur des biens laissés dans l'indivision.

En effet, le passif est censé s'imputer en premier lieu sur les biens non concernés par le partage, sous réserve des stipulations expresses contraires, prévues dans l'acte de partage.

Exemple :

A et **B** sont copropriétaires dans l'indivision des biens suivants, à raison de 50% chacun.

1- un terrain estimé à 200.000 DH ;

2- un fonds de commerce estimé à 500.000 DH ;

3- un appartement estimé à 500.000 DH.

Ces biens sont grevés d'un passif de 250.000 DH.

A et **B** décident de partager les biens 2 et 3.

Actif brut partagé : 500.000 + 500.000 = ... 1.000.000 DH

Passif: A défaut de stipulations contraires des parties, le passif n'est imputable sur la valeur des biens partagés qu'à concurrence de 50.000 DH qui excède la valeur du bien resté dans l'indivision.

Actif net : 1.000.000 - 50.000 = ... 950.000 DH

Liquidation des droits : 950.000 x 1,50 % = ... 14.250 DH

Le partage de l'actif et du passif est effectué conformément au droit des parties. Le passif est également censé s'imputer en premier lieu sur les biens non concernés par le partage, lorsque certains biens sont spécialement affectés au paiement du passif ou lorsque l'acte règle la répartition du passif entre les copartageants.

PARAGRAPHE 5.- MUTATIONS ENTRE VIFS A TITRE GRATUIT (DONATION)

La base imposable est constituée par la valeur des biens objet de la donation déclarée par les parties, sans déduction des charges qui peuvent les grever et qui sont mises à la charge du donataire.

Lorsque la donation porte sur l'usufruit ou sur la nue-propriété des biens, la base imposable de l'usufruit ou de la nue-propriété desdits biens est fixée à une quotité de la valeur de la pleine propriété en fonction de l'âge de l'usufruitier, conformément au tableau ci-après :

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue-propriété
	Fraction de la pleine propriété	**Fraction de la pleine propriété**
Moins de 20 ans révolus	7/10	3/10
Moins de 30 ans révolus	6/10	4/10
Moins de 40 ans révolus	5/10	5/10
Moins de 50 ans révolus	4/10	6/10
Moins de 60 ans révolus	3/10	7/10
Moins de 70 ans révolus	2/10	8/10
Plus de 70 ans révolus	1/10	9/10

Exemples :

1- A fait donation à son fils **B**, âgé de 48 ans, de l'usufruit d'une villa estimée en

pleine propriété à 1.000.000 DH.

La fraction de la pleine propriété représentative de l'usufruit et correspondant à 48 ans est de ..... $\frac{4}{10}$

La valeur de l'usufruit constituant la base imposable est :

$\frac{1.000.000 \times 4}{10}$ = ...400.000 DH

Il est dû :

1,50 % sur 400.000 = ... 6.000 DH

2 - A âgé de 58 ans fait donation à **B** de la nue-propriété d'un appartement estimé à 1.200.000 DH, étant précisé que **B** n'a pas de lien de parenté avec **A**.

La fraction de la pleine propriété représentative de l'usufruit conservé par **A**, compte tenu de son âge à la date de la cession est 3/10.

La fraction de la valeur représentative de la nue propriété et constituant la base imposable est 7/10

$\frac{1.200.000 \times 7}{10}$= ..... 840.000 DH

Il est dû : 840.000 x 3 % = ... 25.200 DH

PARAGRAPHE 6.- ACTES D'HYPOTHEQUE OU DE NANTISSEMENT DE FONDS DE COMMERCE

Pour la constitution d'hypothèque ou de nantissement de fonds de commerce, la base imposable est constituée par le montant total garanti, formé des trois éléments ci-après :

- le montant de la créance en principal ;
- les frais accessoires de réalisation du gage (frais de saisie et de vente), calculés au taux légal de 6 %, à défaut d'une estimation par les parties ;
- les intérêts liquidés au taux convenu, dans la limite de deux (2) annuités (art. 131- 6° du C.G.I.).

Exemple :

Acte d'obligation garantie par une hypothèque pour 300.000 DH avec intérêt au taux de 8 % par an et frais éventuels.

La base imposable est composée de 3 éléments :

- principal de l'obligation ..... 300.000 DH

- intérêts de 8 % (limitation légale à 2 annuités)

  $\frac{300.000 \times 8 \times 2}{100}$ = ... 48.000 DH

- frais éventuels calculés au taux légal :

  $\frac{300.000 \times 6}{100}$ = ... 18.000 DH

  366.000 DH

Il est dû : 366.000 DH x 1,50 % = ... 5.490 DH

PARAGRAPHE 7.- ACTES DE SOCIETES ET DE G.I.E.

Pour les actes de constitution de sociétés ou de G.I.E., la base imposable est constituée par le montant ou la valeur des apports effectués à titre pur et simple.

Le droit proportionnel d'enregistrement est dû sur la valeur des apports effectués à titre pur et simple, y compris la prime d'émission lorsqu'elle est stipulée en cas d'augmentation de capital et déduction faite du passif pris en charge par la société.

On appelle prime d'émission, la différence entre la valeur totale des apports effectués à l'occasion d'une augmentation de capital et la valeur nominale globale des titres émis en rémunération de ces apports (art. 185 de la loi n° 17-95 relative à la S.A.).

Elle est assimilée à un droit d'entrée imposé aux souscripteurs à l'augmentation de capital en contrepartie de leur droit aux bénéfices, aux réserves cumulées par la société et aux plus-values latentes.

La prime d'émission est imposable au droit d'apport, bien que son montant ne soit pas intégré au capital. Par contre, l'intégration ultérieure de cette prime d'émission au capital social n'est pas imposable.

En cas de fusion de sociétés, le droit d'apport est dû sur la valeur de l'actif net apporté à la société absorbante ou à la société nouvelle résultant de la fusion.

En cas de fusion par absorption, l'actif net correspond au montant de l'augmentation du capital de la société absorbante majoré, éventuellement, de la prime de fusion.

Lorsqu'une opération de fusion ne donne pas lieu à une augmentation de capital, notamment en cas d'absorption d'une filiale détenue à 100%, la base imposable est constituée par le montant de l'actif net apporté à la société absorbante.

Exemples de fusion par absorption

1er cas : Fusion-renonciation

Exemple 1 : Fusion avec augmentation de capital

La société **A** absorbe la société **B**, sachant que la société absorbante **A** détient une participation de 3.000 actions dans la société absorbée **B** et 9.000 actions appartiennent à d'autres associés.

La situation des deux sociétés se présente comme suit, à la date de la fusion :

Libellé	Société absorbante A	Société absorbée B
- Capital	2.400.000	1.200.000
- Nombre d'actions	24.000	12.000
- Valeur nominale	100	100
- Actif brut réévalué	-	3.940.000
- Passif exigible	-	2.500.000
- Actif net	-	1.440.000
- Valeur réelle de l'action	240	120

Parité d'échange des actions de la société **B** contre les actions de la société **A** :

$\frac{240}{120} = 2$, soit 2 actions de la société **B** pour 1 action de la société **A**.

En rémunération de l'actif net qui lui est apporté, la société **A** :

- déclare renoncer à la fraction de cet actif correspondant à 3.000 actions qu'elles détient dans le capital de la société **B**, soit pour une valeur nette de :

3.000 x 120 DH = ... 360.000 DH ;

- procède à l'augmentation de son capital, par émission de 4.500 actions nouvelles d'une valeur nominale de 100 DH chacune, soit :

4.500 x 100 DH = ... 450.000 DH

Le nombre d'actions à créer par la société absorbante, compte tenu de la renonciation de la société **A** aux 3.000 actions qu'elle détient dans la société **B**, est déterminé selon 2 méthodes :

1ère méthode :

$\frac{(12\,000 - 3\,000)}{2} = \frac{9\,000}{2}$ = ... 4 500 actions

2ème méthode :

$\frac{1\,440\,000 - (3\,000 \times 120)}{240} = \frac{1\,080\,000}{240}$ = ... 4 500 actions ;

➢ et constate dans ses écritures une prime de fusion correspondant à la différence entre la valeur réelle et la valeur nominale des actions créées ou annulées.

La prime de fusion est déterminée selon deux approches :

1ère approche :

Actif net – (augmentation du capital + valeur nominale des actions annulées de la société **B**, détenues par la société **A**).

1 440 000 – (450.000 + 300.000) =

1 440 000 – 750.000 = ... 690 000 DH

2ème approche :

❖ Fraction de la prime de fusion se rapportant aux actions de la société **B**, détenues par la société absorbante **A** :

$\left(\frac{1.440.000 \times 3.000}{12.000}\right) - 300.000 = 360.000 - 300.000 =$ ..... 60.000 DH

❖ Fraction de la prime de fusion liée à l'augmentation du capital :

$\left(\frac{1.440.000 \times 9.000}{12.000}\right) - 450.000 = 1.080.000 - 450.000 =$ ..... 630.000 DH

Soit une prime de fusion de :

630.000 + 60.000 = ... 690.000 DH

Liquidation des droits :

Actif net (1.440.000) x 1% =..... 14.400 DH

N.B. : le passif de 2.500.000 DH, pris en charge par la société absorbante est exonéré du droit d'enregistrement normalement dû sur la mutation à titre onéreux des biens sur lesquels est imputé ce passif, en application de l'article 129 (IV- 8°, b) du C.G.I. (Cf., supra, page 275, n° 7).

Exemple 2 : Fusion sans augmentation de capital

Mêmes données que dans l'exemple 1 ci-dessus, sauf que la société absorbante **A** détient la totalité des actions de la société **B**.

Base imposable

Actif net : ..... 1.440.000 DH

Liquidation des droits

1.440.000 x 1% =..... 14.400 DH

2ème cas : Fusion allotissement

Même données que l'exemple 1 ci-dessus.

Toutefois, en rémunération de l'actif net reçu, il a été décidé :

- de procéder à la liquidation partielle de la société absorbée **B**, par l'attribution à la société **A** d'une partie de l'actif net correspondant aux 3 000 actions qu'elle possédait dans le capital de la société **B** (allotissement), soit :

3 000 x 120 DH = ... 360 000 DH

- de procéder à une augmentation de capital de la société **A** pour la valeur nominale des 4.500 actions créées, soit :

4.500 x 100 DH = ... … 450 000 DH

- de constater en prime de fusion la différence entre la valeur réelle et la valeur nominale des actions créées, soit :

4.500 x (240 – 100) = ... 630 000 DH

- de constater en produits exceptionnels la plus-value réalisée par la société **A** sur les actions qu'elle détenait dans le capital de la société **B**, soit :

3.000 x (120 – 100) = ... 60.000 DH

Base imposable

- au titre de l'apport pur et simple :

1 440 000 – 360 000 = ...1 080 000 DH

- au titre du partage (allotissement) .....360 000 DH

Liquidation des droits

1 080 000 x 1% ..... 10.800 DH

360 000 x 1,50 % ..... 5.400 DH

Total des droits : 16.200 DH

N.B. : Dans ce cas, la fusion est dite "fusion allotissement". Elle comporte deux opérations distinctes, relevant chacune d'un droit d'enregistrement particulier :

- un partage partiel ou allotissement, à concurrence de la fraction de l'actif net reçu par la société absorbante **A** en sa qualité d'associé de la société absorbée **B** ;

- un apport pur et simple correspondant à la part des actionnaires de la société absorbée, autres que la société absorbante **A**.

PARAGRAPHE 8.- CESSIONS D'ACTIONS ET DE PARTS SOCIALES DE SOCIETES OU DE G.I.E.

Le droit sur les cessions d'actions ou de parts sociales des sociétés ou de parts des G.I.E. est calculé sur le montant de la valeur négociée des actions ou parts cédées.

Ne rentre pas dans cette base imposable, le montant des versements restant à faire sur les actions non entièrement libérées à la date de la cession.

Il est rappelé que lors de la constitution d'une société anonyme, la loi permet aux associés de verser uniquement le quart des apports souscrits en numéraire.

Par conséquent, si les actions correspondant à ces apports sont cédées avant le versement intégral de l'apport souscrit, la base imposable est constituée par le prix convenu, déduction faite de la fraction de la valeur des actions non libérées.

PARAGRAPHE 9.- ACTES DE QUITTANCE

Pour les quittances et autres actes de libération, la base imposable est constituée par le montant total des sommes ou valeurs, dont le débiteur est présumé libéré (art.131- 13° du C.G.I.).

Il en résulte que, si le paiement d'une somme de 1.000 dirhams éteint une dette de 10.000 dirhams, le droit est perçu sur 10.000 dirhams.

Exemple :

Quittance faisant suite à une transaction ou accompagnée d'une remise partielle de dette.

De même, la quittance donnée « pour solde » donne ouverture au droit proportionnel sur le capital total de la créance, à moins qu'il ne soit fait mention d'une quittance antérieure enregistrée.

Exemple :

A est débiteur de **B** de la somme de 100.000 DH. **A** a versé à **B** deux acomptes de 20.000 DH chacun. Par acte ultérieur, **B** donne à **A** quittance pour solde de sa dette.

Cet acte est passible du droit de 1 % sur le total de la créance, soit 100.000 DH, à moins que les deux acomptes de 20.000 DH chacun aient fait l'objet d'actes déjà enregistrés.

Dans ce cas, l'acte portant quittance pour solde n'est imposé à 1 % que sur 60.000 DH.

Lorsque la quittance mentionne, à la fois, le capital et les intérêts, le droit est liquidé sur le total du capital et des intérêts.

PARAGRAPHE 10.- BAUX (MUTATIONS DE JOUISSANCE DE LONGUE DUREE)

Pour les baux à rentes perpétuelles, les baux emphytéotiques, les baux de durée illimitée et les baux à vie d'immeubles, la base imposable correspond à une valeur déterminée de la manière suivante :

- vingt (20) fois la redevance annuelle augmentée des charges, en ce qui concerne les baux à rentes perpétuelles, les baux emphytéotiques et les baux de durée illimitée d'immeubles, conformément aux dispositions de l'article 131-19° du C.G.I. ;

Exemple :

Bail emphytéotique d'un bien immeuble pour une durée de 24 ans et pour un loyer annuel de 12.000 DH, en plus du paiement des charges (frais de réaménagement et entretien), estimées à 8.000 DH.

Base imposable : (12.000 x 20) + 8.000 = ... 248.000 DH

Liquidation des droits : 248.000 x 6 % = ... 14.880 DH

- dix (10) fois la redevance annuelle augmentée des charges, pour les baux à vie d'immeubles, sans distinction de ceux faits à des bénéficiaires successifs (article 131-20° du C.G.I.).

Exemple :

Bail à durée illimité d'un bien immeuble avec les mêmes données ci-dessus.

Base imposable : (12.000 x 10) + 8.000 = ... 128.000 DH

Liquidation des droits : 128.000 x 6 % = ... 7.680 DH

Les charges à inclure dans l'assiette de l'impôt peuvent consister dans la valeur des travaux d'aménagement, de réparation ou de construction qui incombent normalement au bailleur et imposés par le contrat au preneur.

SECTION II.- LIQUIDATION DE L'IMPOT

La liquidation des droits d'enregistrement nécessite, au préalable, de déterminer la nature juridique des actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement et le droit applicable à chacune de ces opérations, selon les engagements et les obligations qui en découlent.

Lorsqu'un même acte comporte plusieurs dispositions, il est nécessaire de faire la distinction entre celles qui sont dépendantes les unes des autres et celles qui sont indépendantes.

PARAGRAPHE 1.- DISPOSITIONS DEPENDANTES

Sont considérées comme dépendantes, les dispositions multiples d'un acte

lorsqu'elles sont liées entre elles, de telle manière que la soustraction de l'une d'elles de l'acte qui les constate porte atteinte à l'équilibre de cet acte et à son unité.

Dans ce cas, il est perçu le droit applicable à la disposition donnant lieu à la perception la plus élevée, qu'elle soit fixe ou proportionnelle, en application de l'article 132 (II- 1er alinéa) du C.G.I.

Exemple :

Vente d'un appartement au prix de 500.000 DH, assortie d'une hypothèque au profit du vendeur en garantie du reliquat du prix de vente non payé, soit 300.000 DH.

Dans ce cas, seul le droit dû au titre de la vente sera perçu, à l'exclusion du droit sur l'hypothèque, soit : 500.000 x 3 % = ... 15.000 DH

PARAGRAPHE 2.- DISPOSITIONS INDEPENDANTES

Sont considérées comme indépendantes, les dispositions diverses d'un acte lorsqu'elles peuvent faire l'objet d'un acte séparé, c'est-à-dire qu'il est possible de scinder l'acte sans dénaturer le contrat et sans qu'il y ait atteinte aux droits et obligations des parties.

Dans ce cas, le droit s'applique sur chacune des dispositions, d'après sa nature juridique et le tarif correspondant, en application de l'article 132 (II- 2e alinéa) du C.G.I.

Exemple :

Acte portant, à la fois, vente d'un fonds de commerce au prix de 600.000 DH et bail du local où est exploité le fonds, moyennant un loyer mensuel de 2.000 DH.

Liquidation des droits

Au titre de la vente du fonds de commerce :

600.000 x 6 % = ... 36.000 DH

Au titre du bail :

Droit fixe de ..... 200 DH

Total des droits = 36.200 DH

Pour les contrats mourabaha, les droits sont liquidés comme indiqué au 1er alinéa du II de l'article 132 du C.G.I.

Il convient de rappeler qu'avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009, les acquisitions d'immeubles ou de fonds de commerce par voie de mourabaha étaient assujettis doublement aux droits d'enregistrement : une première fois, lors de l'acquisition par l'établissement bancaire et une deuxième fois,

à l'occasion de la revente par ledit établissement au client.

Pour éviter cette double imposition, l'article 7 de la même loi de finances a prévu l'application des droits d'enregistrement une seule fois sur ces opérations, en consécration du principe de la neutralité de l'impôt.

Ces dispositions s'appliquent aux contrats mourabaha conclus à compter du 1er janvier 2009, conformément aux dispositions de l'article 7 (VI- 10) de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009.

En conséquence, il sera appliqué aux actes d'acquisition par voie de mourabaha :

- ✓ soit le taux de 3%, s'il s'agit d'acquisition de locaux construits (art. 133- I- B- 3° du C.G.I.) ou de terrains nus destinés à la construction de tels locaux (art. 133- I- B- 4° du C.G.I.) ;
- ✓ soit le taux de 6%, s'il s'agit de terrains nus, de fonds de commerce ou de clientèle (art. 133- I- A- 1° du C.G.I.).

CHAPITRE III

TARIF

Les actes et conventions soumis à l'enregistrement sont imposables soit aux taux proportionnels, soit aux droits fixes.

SECTION I.- DROITS PROPORTIONNELS

Les droits proportionnels sont dus aux taux de 6 %, 3 %, 1,50 % et 1% et s'appliquent selon la nature des opérations concernées. [1]

Il convient de rappeler les modifications des taux, introduites par les dispositions relatives aux droits d'enregistrement, instituées par l'article 13 de la loi de finances pour l'année 2004 et confirmées par l'article 133 du C.G.I., tel qu'il a été modifié et complété par l'article 8 de la loi de finances pour l'année 2008. Ainsi :

- ➢ le taux de 10%, applicable aux cessions de droit au bail a été réduit à 5%, puis fixé à 6% suite à l'intégration de la taxe sur les actes et conventions (T.A.C.) dans les dispositions relatives aux droits d'enregistrement (D.E.) ;
- ➢ d'autres taux ont été également réduits à des taux inférieurs. Tels sont, par exemple :
  - ▪ le taux de 5% applicable aux cessions de locaux construits à usage autre que d'habitation, qui a été ramené à 2,5%, puis à 3% suite à l'intégration du taux de la T.A.C. (0,50%) dans les D.E. ;

[1] Ces taux ont été réaménagés suite à l'intégration des taux de la T.A.C. dans ceux relatifs aux D.E., à compter du 1er janvier 2008.

- le taux de 3,50% applicable aux cessions de meubles, qui a été réduit à 2,50%, puis fixé à 3% par suite de l'intégration précitée ;

- le taux de 2% applicable aux antichrèses, a été réduit à 1% et ramené à 1,50% ;

- les taux progressifs de 0,50%, 1% et 4% applicables aux actes d'inventaire après décès, ont été remplacés par un taux unique de 0,50%, ensuite 1% avec l'intégration précitée, abstraction faite du lien et du degré de parenté entre le défunt et les ayants droit ;

Les droits proportionnels sont perçus avec un minimum de :

- 1.000 dirhams pour les actes de constitution et d'augmentation de capital des sociétés ;

- 200 dirhams pour les autres actes et conventions.

Les développements ci-après, retracent le tarif des taux proportionnels d'enregistrement.

PARAGRAPHE 1.- TAUX APPLICABLES

I.- TAUX DE 6 %

Sont soumis au taux de 6 % :

1- les actes et conventions prévus à l'article 127 (I- A- 1°- a) et b)) du C.G.I. Il s'agit des mutations entre vifs, à titre gratuit ou onéreux, tels que vente, donation ou échange :

***** d'immeubles, immatriculés ou non immatriculés, ou de droits réels portant sur de tels immeubles, tels que l'usufruit, la nue-propriété, le droit de superficie, le droit de houa ou de surélévation, l'emphytéose, etc. lorsque la mutation de ces biens ou droits ne relèvent pas d'un taux différent.

Ainsi, relèvent du taux de 6 %, les ventes de terrains nus ou comportant des constructions inachevées ou à démolir et qui ne sont pas passibles du taux de 3 % prévu à l'article 133 (I- B, 3° et 4°) du C.G.I., applicable aux acquisitions de terrains destinés à la réalisation de projets d'investissements immobiliers et aux acquisitions de locaux construits ;

***** de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle ;

2- les cessions, à titre gratuit ou onéreux, d'actions ou de parts sociales des sociétés immobilières dites transparentes et des sociétés à prépondérance immobilière visées, respectivement, à l'article 3- 3° et l'article 61- II du C.G.I.

Toutefois, le taux de 6 % n'est applicable aux cessions de parts sociales ou

d'actions de sociétés immobilières dites "transparentes" que si ces titres représentent des terrains nus figurant à l'actif des sociétés concernées.

Par contre, si ces titres représentent des locaux construits, leurs cessions sont passibles du taux de 3 %.

Lorsqu'il s'agit de cessions, à titre gratuit ou onéreux, d'actions ou de parts sociales des sociétés à prépondérance immobilière, le taux de 6 % est applicable, quelle que soit la nature des immeubles qui composent l'actif desdites sociétés ;

3- les baux à rentes perpétuelles de biens immeubles, baux emphytéotiques, baux à vie et ceux dont la durée est illimitée ;

4- les cessions d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail ;

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

II.- TAUX DE 3 %

Sont soumis au taux de 3 % :

1- les cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique, d'actions ou de parts sociales dans les sociétés autres que les sociétés immobilières transparentes ou à prépondérance immobilière.

Par dérogation aux dispositions de l'alinéa précédent, est soumise au droit d'enregistrement au titre de la mutation à titre onéreux, selon la nature des biens concernés, la cession par un associé ou un membre qui a apporté des biens en nature à une société ou à un G.I.E., des parts ou actions représentatives des biens précités dans le délai de quatre (4) ans à compter de la date de l'apport desdits biens ;

2- les cessions et transferts de rentes perpétuelles et viagères et de pensions à titre onéreux ;

3- l'acquisition par des personnes physiques ou morales autres que les établissements de crédit, Bank Al-Maghrib, la Caisse de dépôt et de gestion et les sociétés d'assurances et de réassurance de locaux construits, que ces locaux soient à usage d'habitation, commercial, professionnel ou administratif.

Au sens de l'alinéa 3 ci-dessus, l'acquisition s'entend de tout mode d'appropriation de locaux construits, à titre gratuit ou onéreux, tels que vente, donation, échange, etc.

Le tarif réduit de 3 % est applicable à toutes les mutations à titre onéreux portant aussi bien sur la pleine propriété que sur l'usufruit ou la nue-propriété d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble, dès l'instant qu'il s'agit de locaux construits[1].

---

[1] Décision n° 445 D.L.E.C.I. du 3 juillet 2000.

Bénéficient également du taux de 3 %, les terrains sur lesquels sont édifiés les locaux précités, dans la limite de cinq (5) fois la superficie couverte.

La superficie du terrain dépassant cette limite est passible des droits d'enregistrement au taux de 6 %.

Exemple : acquisition d'un terrain d'une superficie de 5.000 m^2 sur lequel sont édifiés des locaux construits dont la superficie couverte est de 500 m^2.

Le tarif réduit de 3 % est accordé à cinq (5) fois la superficie des locaux construits, soit (500 m^2 x 5) 2.500 m^2.

Le reste, soit 2.500 m^2 du terrain est soumis aux droits d'enregistrement au taux de 6 %.

4- l'acquisition, à titre onéreux, de terrains nus ou comportant des constructions à démolir et destinés à la réalisation d'opérations de lotissement ou de construction de locaux à usage d'habitation, commercial, professionnel ou administratif, sous réserve des conditions prévues à l'article 134- I du C.G.I.

Le taux de 3 % est également applicable aux ventes de certains droits réels, tels que l'usufruit d'un terrain nu, le droit de "houa" ou de surélévation, si l'acquéreur de ces droits s'engage à réaliser des opérations de construction dans les mêmes conditions que pour les acquisitions en pleine propriété de terrain nus ;

5- les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocessions, marchés et tous autres actes civils ou judiciaires translatifs de propriété, à titre gratuit ou onéreux, de biens meubles **;**

6- Titres constitutifs de propriété d'immeubles

A compter du 1er janvier 2011, les titres constitutifs de propriété sont soumis au taux réduit de 3%, au lieu de 6% en vigueur antérieurement, en application de l'article 133 (I- B- 6°) du code précité, tel qu'il a été complété par l'article 7 de la loi de finances n° 43-10 précitée.

Il s'agit des actes établis par les adoul et dénommés "moulkia ou istimrar al melk", en vertu desquels douze (12) témoins affirment qu'une personne a la possession d'un bien immeuble non immatriculé, à titre de propriétaire, de manière paisible, publique et non interrompue pendant dix (10) ans.

Le taux réduit de 3% s'applique aux titres constitutifs de propriété établis à compter du 1er janvier 2011.

III.- TAUX DE 1,50 %

Sont passibles du taux de 1,50 % :

1- les antichrèses et nantissements de biens immeubles ;

2- les actes portant constitution d'une hypothèque sur un immeuble ou de nantissement sur un fonds de commerce en garantie d'une créance actuelle ou éventuelle, dont l'acte qui constate la créance n'a pas été enregistré au droit proportionnel d'obligation de sommes.

Si l'acte qui constate l'obligation est enregistré postérieurement à l'acte de constitution d'hypothèque ou de nantissement, le droit payé sur ce dernier acte sera déduit de la somme à payer sur l'acte d'obligation.

Lorsque l'obligation de somme garantie par hypothèque résulte d'un acte de vente, le droit de 1,50 % est dû sur la constitution d'hypothèque, même si les droits ont été déjà perçus sur la vente ;

3- les louages d'industrie, marchés pour constructions, réparations et entretiens, ainsi que tous autres biens meubles susceptibles d'estimation conclus entre particuliers.

Toutefois, si ces actes contiennent la vente ou la promesse de livrer des marchandises, denrées ou autres biens meubles, le droit applicable est celui correspondant à la mutation à titre onéreux des biens concernés selon leur nature, sauf application du droit fixe de 200 dirhams prévu par l'article 135 - 5° du C.G.I. pour ceux de ces actes réputés actes de commerce ;

4- les cessions, à titre gratuit, portant sur les biens visés à l'article 127 (I- A- 1°, 2° et 3°) du C.G.I., ainsi que les déclarations faites par le donataire des mêmes biens ou ses représentants lorsqu'elles interviennent en ligne directe (ascendants et descendants), sans limitation de degré et entre époux, frères et sœurs.

Les actes de donation concernés sont ceux portant sur :

- ✓ les immeubles ou les droits réels portant sur de tels immeubles ;
- ✓ la propriété, la nue-propriété ou l'usufruit du fonds de commerce ou de clientèles ;
- ✓ les parts dans les G.I.E., les actions et les parts sociales dans les sociétés lorsqu'elles ne sont pas transmissibles selon les formes commerciales et les actions ou les parts sociales dans les sociétés immobilières ou dans les sociétés à prépondérance immobilière visées, respectivement, à l'article 3- 3° et l'article 61- II du C.G.I. ;
- ✓ le bail à rente perpétuelle de biens immeubles, le bail emphytéotique, le bail à vie et celui dont la durée est illimitée ;
- ✓ le droit au bail ou le bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, qu'il soit qualifié pas de porte, indemnité de départ ou autrement ;

5- les contrats, transactions, promesses de payer, arrêtés de comptes, billets, mandats, transports, cessions et délégation de créances à terme, délégation de prix stipulée dans un contrat pour acquitter des créances à terme envers un tiers, si ces créances n'ont pas fait l'objet d'un titre déjà enregistré, reconnaissances, celles de dépôts de sommes chez des particuliers, les opérations de crédit et tous autres actes

ou écrits qui contiennent obligations de sommes sans libéralité et sans que l'obligation soit le prix d'une transmission de meubles ou d'immeubles non enregistrée.

Il en est de même, en cas de vente du gage, pour :

- les actes de nantissement dressés en application de la législation spéciale sur le nantissement des produits agricoles, des produits appartenant à l'union des docks-silos coopératifs, des produits miniers et de certains produits et matières ;

- les actes de nantissement et les quittances prévus par les articles 356 et 378 de la loi n° 15-95 formant code de commerce ;

6- les partages de biens meubles ou immeubles entre copropriétaires, cohéritiers et coassociés, à quelque titre que ce soit. S'il y a soulte ou retour, le droit sera perçu sur le montant de la soulte ou retour au taux prévu pour la vente des biens qui en font l'objet.

Par dérogation aux dispositions de l'alinéa ci-dessus, l'attribution à un associé, à titre de partage, au cours de la vie d'une société ou à sa dissolution, d'un bien provenant d'un apport fait à ladite société par un associé autre que l'apporteur est passible du droit d'enregistrement, au titre de la mutation à titre onéreux suivant la nature du bien retiré et sa valeur à la date du retrait, lorsque ce retrait a lieu avant l'expiration d'un délai de quatre (4) ans à compter de la date de l'apport en nature effectué à la société.

Est passible du même droit prévu pour les ventes, l'attribution, dans le même délai, à titre de partage, à un membre de groupement d'intérêt économique, au cours de la vie dudit groupement ou à sa dissolution, d'un bien provenant d'un apport fait audit groupement par un autre membre ;

7- les constitutions de rentes soit perpétuelles, soit viagères et de pensions à titre onéreux ;

8- les actes translatifs entre co-indivisaires de droits indivis de propriétés agricoles situées à l'extérieur du périmètre urbain, sous réserve des conditions prévues à l'article 134- III du C.G.I. (Voir ces conditions à la page 307) ;

9- les marchandises en stock cédées avec le fonds de commerce lorsqu'elles font l'objet d'un inventaire détaillé et d'une estimation séparée.

IV.- TAUX DE 1 %

Sont soumis au taux de 1 % :

1- les cessions de titres d'obligations dans les sociétés ou entreprises et de titres d'obligations des collectivités locales et des établissements publics ;

2- les cautionnements de sommes, valeurs et objets mobiliers, les garanties mobilières et les indemnités de même nature.

Le cautionnement étant une opération à la fois accessoire et indépendante de l'opération principale de l'obligation de somme est soumis au droit de 1 %.

Ce droit est perçu en même temps que le droit de 1,50 % dû sur l'opération principale d'obligation.

La somme résultant de l'application du taux de 1 % est perçue dans la limite de celle acquittée au titre de l'opération principale.

Exemple :

A accorde un prêt de 600.000 DH à **B**.

C se porte caution pour le remboursement de ce prêt et donne en garantie un bien d'une valeur de 2.000.000 DH.

Il est dû sur l'obligation : 1,50 % sur 600.000 = ...9.000 DH

Il est dû sur le cautionnement : 1 % sur 2.000.000 =..... 20.000 DH

Toutefois, ce droit ne peut être supérieur à celui acquitté au titre de l'obligation principale.

Par conséquent, il sera perçu uniquement 9.000 DH, au titre du cautionnement, au lieu de 20.000 DH ;

3- les actes d'adoul qui confirment les conventions passées sous une autre forme et qui stipulent mutation entre vifs de biens immeubles et de droits réels immobiliers. Ces actes ne sont dispensés du paiement du droit d'enregistrement applicable aux mutations qu'à concurrence du montant des droits déjà perçu ;

4- les délivrances de legs ;

5- les marchés de l'Etat, dont le prix doit être payé par le Trésor public ;

6- les prorogations pures et simples de délai de paiement d'une créance.

Le droit de 1 % est calculé sur le montant de la créance, dont l'échéance initiale est reportée à une date ultérieure ;

7- les quittances, compensations, renonciations et tous autres actes et écrits portant libération de sommes et valeurs mobilières, ainsi que les retraits de réméré exercés dans les délais stipulés, lorsque l'acte constatant le retrait est présenté à l'enregistrement avant l'expiration de ces délais ;

8- les inventaires établis après décès.

Le droit dû au titre des inventaires après décès est perçu sur la valeur de tous les biens objet de l'acte d'inventaire, y compris, éventuellement, les biens situés à l'étranger. Il est liquidé sur l'actif brut, sans déduction du passif ou autres charges.

Cependant, le linge, les vêtements et les meubles meublant les maisons d'habitation sont exclus de la base imposable.

9- les constitutions ou les augmentations de capital des sociétés ou des groupements d'intérêt économique réalisées par apports nouveaux, à titre pur et simple, à l'exclusion du passif affectant ces apports.

Ce passif est assujetti aux droits de mutation à titre onéreux, selon la nature des biens objet des apports et l'importance de chaque élément dans la totalité des apports faits à la société ou au groupement d'intérêt économique.

Le même taux de 1% est applicable aux augmentations de capital par incorporation de réserves ou de plus-values résultant de la réévaluation de l'actif social.

Toutefois, le droit d'enregistrement n'est pas dû lorsque ces réserves ont déjà supporté ce droit d'enregistrement à l'occasion de leur constitution.

C'est ainsi que ce droit n'est pas dû en cas de capitalisation de réserves correspondant à une prime d'émission ou à une prime de fusion.

Exemple : liquidation des droits sur la base de l'imputation proportionnelle du passif affectant l'apport en société, à l'occasion de sa constitution ou de l'augmentation de son capital.

Il est fait apport à une société en vue d'une augmentation de son capital des biens suivants, affectés d'un passif que la société a pris en charge :

Eléments apportés	Passif
- Terrain ..... 500.000 DH - Créances sur clients .... 300.000 DH - Banque ..... 200.000 DH Total = 1.000.000 DH	- Fournisseurs..... 250.000 DH - Banque ..... 350.000 DH Total = 600.000 DH

- Actif net correspondant à l'augmentation du capital :

1.000.000 – 600.000 = ... 400.000 DH

Liquidation des droits

- Droits dus sur le montant net de l'apport :

400.000 x 1 % = ...4.000 DH

- Droits correspondant à la mutation à titre onéreux sur le passif pris en charge par la société :

- Fraction du passif imputée sur le terrain :

$\frac{600.000 \times 500.000}{1.000.000}$ = ... 300.000 DH

Droits dus = 300.000 x 6 % = ...18.000 DH

- Fraction du passif imputée sur les créances :

$\frac{600.000 \times 300.000}{1.000.000}$ = ... 180.000 DH

Droits dus = 180.000 x 1,50 % = ... 2.700 DH

- Fraction du passif imputée sur les disponibilités :

$\frac{600.000 \times 200.000}{1.000.000}$ = ... 120.000 DH

Le montant de 120.000 DH, représentant la fraction du passif imputée sur les disponibilités n'est pas imposable, du fait que la cession des disponibilités est hors champ d'application des droits d'enregistrement ;

N.B. :

Il est rappelé qu'avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009, les actes de constitution ou d'augmentation de capital des sociétés ou des groupements d'intérêt économiques étaient soumis au taux proportionnel de 1,50 %.

Le taux de 1% s'applique aux opérations de constitution ou d'augmentation de capital réalisées à compter du 1er janvier 2009, conformément aux dispositions de l'article 7 (VI- 17) de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009.

Par ailleurs, bénéficient du droit fixe de 1.000 dirhams, au lieu du droit proportionnel de 1%, les actes d'augmentation de capital des sociétés dont le chiffre d'affaires est inférieur à cinquante (50) millions de dirhams hors T.V.A., établis entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2012 inclus, dans les conditions et modalités fixées par l'article 247- XX du C.G.I.

Bénéficient également du droit fixe de 1.000 DH, au lieu du droit proportionnel de 1% et des droits de mutation de 3% ou de 6% selon la nature du bien apporté (immeuble, fonds de commerce, etc.) en cas de prise en charge du passif, les opérations d'apport de l'ensemble des éléments de l'actif et du passif d'une entreprise individuelle à une société anonyme ou à responsabilité limitée, en application des dispositions de l'article 247- XVII du C.G.I., tel que complété par l'article 7- I de la loi de finances n° 48-09 pour l'année 2010 et l'article 7- I de la loi de finances n° 43-10 pour l'année 2011.

Ce régime dérogatoire est applicable aux opérations d'apport des éléments ci-dessus, effectuées entre le 1er janvier 2010 et le 31 décembre 2011.

PARAGRAPHE 2.- MINIMUM DE PERCEPTION

Il ne pourra être perçu moins de 100 dirhams pour les actes et mutations passibles des droits proportionnels.

Ce montant est porté à 1.000 dirhams en ce qui concerne les actes de constitution et d'augmentation de capital des sociétés et des groupements d'intérêt économique.

SECTION II.- CONDITIONS DE REDUCTION DES DROITS

PARAGRAPHE 1.- VENTE DE TERRAINS DESTINES A LA REALISATION DE PROJETS DE LOTISSEMENT OU DE CONSTRUCTION

L'application du taux réduit de 3 % prévu par l'article 133 (I- B- 4°) du C.G.I. est acquise aux conditions suivantes :

- le terrain nu ou comportant des constructions destinées à être démolies doit être affecté à la construction de locaux à usage d'habitation, commercial, professionnel ou administratif.

A ce sujet, il est précisé que si l'acquisition porte sur un terrain comportant des constructions dont l'acquéreur projette d'achever les travaux, cette acquisition ne peut bénéficier du tarif réduit de 3 %.[1]

- l'acte d'acquisition doit comporter l'engagement de l'acquéreur de réaliser les opérations de lotissement ou de construction de locaux précités dans un délai maximum de sept (7) ans, à compter de la date de l'acte ;

A ce sujet, la question s'est posée de savoir s'il faut maintenir le bénéfice du taux réduit de 3 % au profit d'une acquisition d'un terrain sur lequel l'acquéreur a réalisé un lotissement dans le délai de 7 ans, au lieu de la réalisation des constructions, convenue initialement dans le contrat.

Considérant que le taux réduit de 3 % concerne aussi bien les opérations de lotissement que de construction, le bénéfice du taux réduit est maintenu pour l'opération de lotissement, dès lors que l'acquéreur a réalisé ce projet de lotissement dans le délai légal de 7 ans et qu'il a produit le procès-verbal le concernant[2].

- l'acquéreur doit, en garantie du paiement du complément des droits simples et, le cas échéant, de la pénalité, de l'amende et de la majoration au cas où l'engagement visé ci-dessus n'aurait pas été respecté, fournir un cautionnement bancaire qui doit être déposé entre les mains de l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement ou consentir, au profit de l'Etat, dans l'acte d'acquisition ou dans un acte y annexé, une hypothèque sur le terrain

---

[1] Décision n° 225/03 D.L.E.C.I. du 26 mai 2003.

[2] Décision n° 588/05 du 23 novembre 2005.

acquis ou sur tout autre immeuble, de premier rang ou, à défaut, de second rang après celle consentie au profit des établissements de crédit agréés.

Il est admis par la doctrine et la jurisprudence qu'un co-indivisaire a le droit de consentir une hypothèque sur un immeuble indivis, à concurrence de sa quote-part.[3]

Par conséquent, l'acquéreur de droits indivis sur un terrain ne peut bénéficier du taux réduit de 3 %, dès lors que cet acquéreur :

- s'engage à réaliser des constructions sur ledit terrain ;
- consent, au profit de l'Etat, une hypothèque sur lesdits droits.[4]

Le cautionnement bancaire ne sera restitué et la mainlevée d'hypothèque ne sera délivrée par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement que sur présentation, selon le cas, des copies certifiées conformes du certificat de réception provisoire, du permis d'habiter ou du certificat de conformité, prévus par la loi n° 25-90 relative aux lotissements, groupes d'habitations et morcellements promulguée par le dahir n° 1-92-7 du 15 hijja 1412 (17 juin 1992).

Il est précisé que, si l'acte d'acquisition n'a pas comporté l'engagement de l'acquéreur de réaliser les opérations de lotissement ou de construction dans les conditions visées ci-dessus, les droits sont régulièrement perçus au taux de 6 %.

Ces droits ne sont pas restituables par application du taux réduit de 3%, au cas où l'acquéreur demande cette restitution pour avoir effectivement réalisé le projet de lotissement ou de construction avant l'expiration du délai légal de sept (7) ans, et produit, à l'appui de sa demande, le permis d'habiter ou le certificat de conformité.

En effet, il convient de rappeler que le bénéfice du tarif réduit par voie de restitution était appliqué avant le 1er janvier 1989. Dans le cadre de la simplification, la loi de finances pour l'année 1989 a supprimé et remplacé ce régime par l'application du taux réduit, directement à l'occasion de l'enregistrement de l'acte d'acquisition.

PARAGRAPHE 2.- VENTE DE DROITS INDIVIS ENTRE CO-INDIVISAIRES

Pour l'application du taux de 1,50 %, prévu par l'article 133 (I- C- 9°) du C.G.I. aux actes translatifs de droits indivis de propriétés agricoles, l'acquéreur doit avoir la qualité de co-indivisaire depuis plus de quatre (4) ans, à compter de la date de son entrée dans l'indivision.

Toutefois, cette condition n'est pas exigée en cas de mutation de droits d'un

---

[3] Cf., Paul DECROUX, Droit foncier marocain, Editions la Porte, Rabat, année 1977, page 417 et l'arrêt y rapporté de la Cour d'appel de Rabat du 20 mai 1932, page 532.

[4] Décision n° 472/06 D.L.E.C.I. du 8 septembre 2006.

co-indivisaire aux héritiers d'un autre co-indivisaire.

SECTION III.- DROIT FIXE

L'article 135 du C.G.I. prévoit un droit fixe de 200 dirhams, applicable aux actes et conventions suivants :

1- les renonciations à l'exercice du droit de chefaâ ou de sefqa. Il est dû un droit par copropriétaire renonçant ;

2- les testaments, révocations de testaments et tous actes de libéralité qui ne contiennent que des dispositions soumises à l'événement du décès ;

3- les résiliations pures et simples faites dans les vingt quatre (24) heures des actes ayant fait l'objet desdites résiliations et présentés, dans ce délai, à l'enregistrement.

Pour la computation de ce délai, le jour de l'établissement de l'acte résilié n'est pas compté, le délai de vingt quatre (24) heures commence à courir à compter de zéro (0) heure du jour suivant et l'acte de résiliation peut valablement être enregistré au droit fixe de deux cent (200) dirhams tout le long de la journée du lendemain, jusqu'à la fermeture des bureaux, en application de l'article 163 (I- 1er alinéa du C.G.I.) ;

4- les actes qui ne contiennent que l'exécution, le complément et la consommation d'actes antérieurement enregistrés ;

5- les marchés et traités réputés actes de commerce par les articles 6 et suivants de la loi n° 15-95 formant code de commerce, faits ou passés sous signature privée ;

6- les actes :

- de nantissement dressés en application de la législation spéciale sur le nantissement des produits agricoles, des produits appartenant à l'union des docks-silos coopératifs, des produits miniers, de certains produits et matières ;
- de nantissement et de quittances prévus par les articles 356 et 378 de la loi n° 15-95 formant code de commerce.

Les actes cités ci-dessus deviennent passibles du taux proportionnel de 1,50%, prévu par les dispositions de l'article 133 (I- C- 5°) du C.G.I., en cas de vente du gage ;

7- les déclarations de command lorsqu'elles sont faites par acte authentique dans les quarante huit (48) heures de l'acte d'acquisition, passé lui-même en la forme authentique et contenant la réserve du droit d'élire command ;

8- les baux et locations, cessions de baux et sous-locations d'immeubles ou de fonds de commerce ;

9- la cession au coopérateur de son logement après libération intégrale du capital souscrit, conformément aux dispositions du décret royal portant loi n° 552-67 précité, relatif au crédit foncier, au crédit à la construction et au crédit à l'hôtellerie ;

10- les actes de prorogation ou dissolution de sociétés ou de groupements d'intérêt économique qui ne portent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés, les membres des groupements d'intérêt économique ou autres personnes.

Le droit fixe ne s'applique aux actes précités que si ces actes ne constatent pas d'autres conventions relevant du droit proportionnel ;

11- les actes de constitution sans capital des groupements d'intérêt économique;

12- les ventes ou mutations à titre onéreux de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit d'aéronefs, de navires ou de bateaux, à l'exclusion des mutations à titre onéreux de yachts ou de bateaux de plaisance intervenues entre particuliers.

Il est rappelé que les mutations de yachts et de bateaux de plaisance s'analysent comme des cessions de meubles, passibles des droits au taux de 3% prévu par l'article 133 (I- B- 5°) du C.G.I.

13- les contrats de crédit-bail immobilier relatifs aux locaux à usage professionnel ou d'habitation, leur résiliation en cours de bail par consentement mutuel des parties, ainsi que les cessions de ces locaux au profit des preneurs figurant dans les contrats susvisés.

Il convient de rappeler qu'avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année budgétaire 2010, étaient exonérés des droits d'enregistrement les actes d'acquisition par les sociétés de crédit-bail immobilier, de locaux à usage professionnel ou d'habitation devant être mis à la disposition de preneurs dans le cadre de contrats de crédit-bail immobilier ou de terrains nus destinés à la construction de tels locaux.

La mise à la disposition des preneurs des locaux précités dans le cadre d'un contrat de crédit-bail immobilier avec option d'acquisition, était assujettie au droit fixe de 200 DH.

La levée de l'option d'acquisition et, par conséquent, la cession des locaux au profit des preneurs figurant dans les contrats de crédit bail immobilier était assujettie au droit proportionnel de 3%, calculé sur la valeur résiduelle desdits locaux.

A compter du 1er janvier 2010, l'exonération des actes d'acquisition par les sociétés de crédit-bail immobilier est abrogée. En conséquence de cette abrogation, ces actes deviennent assujettis aux droits d'enregistrement dans le cadre du droit commun.

Cette mesure vise à consacrer le principe de la neutralité de l'impôt, en réservant le même traitement fiscal à l'ensemble des acquisitions, quel que soit le

mode de leur financement : par crédit classique, par contrat "mourabaha" ou par crédit-bail immobilier.

La cession des locaux précités au profit desdits preneurs est assujettie au droit fixe de 200 DH, au lieu du droit proportionnel liquidé sur la base de la valeur résiduelle.

Les nouvelles dispositions s'appliquent aux contrats de crédit-bail immobilier conclus à compter du 1er janvier 2010.

Toutefois, pour les contrats de crédit-bail immobilier conclus avant cette date, la levée de l'option d'acquisition par les preneurs reste soumise au droit proportionnel de 3%, calculé sur la valeur résiduelle desdits locaux.

Par ailleurs, la mise à la disposition des preneurs des locaux précités, dans le cadre du contrat de crédit-bail immobilier continue comme par le passé d'être assujettie au droit fixe de 200 DH.

14- sous réserve de l'exonération prévue à l'article 129 (V- 4°) du C.G.I. qui bénéficie aux actes constatant les opérations de crédit passées entre les particuliers et des organismes bancaires, ainsi que les opérations de crédits immobiliers conclues entre les particuliers et les sociétés de financement et celles passées entre les entreprises et leurs salariés pour l'acquisition ou la construction de leur habitation personnelle, sont soumis au droit fixe de 200 dirhams :

- ✓ les actes relatifs aux opérations de crédit conclus entre les sociétés de financement et les particuliers, de constitutions et de mainlevées d'hypothèque et de nantissement sur fonds de commerce consentis en garantie desdites opérations ;

- ✓ les actes de mainlevées d'hypothèque et de nantissement sur fonds de commerce ;

Toutefois, si dans l'acte de mainlevée le créancier reconnaît également avoir encaissé le montant de sa créance et en donne quittance à son débiteur, cet acte comporte deux dispositions dépendantes, l'une relevant du droit proportionnel de 1% et l'autre du droit fixe de 200 dirhams. Il sera perçu le montant le plus élevé ;

15- les actes innomés qui ne relèvent ni d'un droit proportionnel, ni d'un droit fixe.

CHAPITRE IV

OBLIGATIONS

Les articles 136 à 139 du C.G.I. prévoient diverses obligations qui incombent tant aux parties aux actes et conventions, qu'aux notaires, aux adoul, aux cadi chargés du taoutiq, aux secrétaires greffiers et aux inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement.

SECTION I.- OBLIGATIONS DES PARTIES CONTRACTANTES

PARAGRAPHE 1.- DECLARATION DE MUTATIONS VERBALES

En vertu de l'article 136-I précité, les parties aux conventions obligatoirement assujetties à l'enregistrement et conclues verbalement doivent faire une déclaration de ces conventions à l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement, qui la constate dans un procès-verbal signé avec les parties.

Il s'agit des conventions portant :

- ✓ mutation entre vifs, à titre gratuit ou onéreux, telle que vente, donation ou échange :
  - ➢ d'immeubles, immatriculés ou non immatriculés ou de droits réels portant sur de tels immeubles ;
  - ➢ de propriété, de nue propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle ;
  - ➢ cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique, de parts et d'actions des sociétés non cotées en bourse et d'actions ou de parts dans les sociétés immobilières ou dans les sociétés à prépondérance immobilière visées, respectivement, à l'article 3- 3° et l'article 61- II du C.G.I. ;
  - ➢ bail à rente perpétuelle de biens immeubles, bail emphytéotique, bail à vie et celui dont la durée est illimitée ;
- ✓ cession d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, qu'elle soit qualifiée cession de pas de porte, indemnité de départ ou autrement ;
- ✓ bail, cession de bail, sous-location d'immeubles, de droits immobiliers ou de fonds de commerce.

En vertu du même article, cette déclaration doit être souscrite par les parties avant l'expiration du délai de trente (30) jours de la réalisation de la convention et comprendra tous les éléments nécessaires à la liquidation des droits.

PARAGRAPHE 2.- DEPOT D'UN DOUBLE DES ACTES

Les parties qui présentent un acte sous seing privé à l'enregistrement doivent y annexer un double, dûment timbré, comportant les mêmes signatures que l'original et destiné à être conservé au bureau de l'enregistrement, en application de l'article 136- II précité.

Si ce double ne peut être produit, il est remplacé par une copie certifiée conforme à l'original par l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement et signée par les parties ou l'une d'entre elles.

PARAGRAPHE 3.- ENREGISTREMENT DES ACTES EXONERES

Les actes et conventions obligatoirement soumis à l'enregistrement en vertu de l'article 127 (I- A- 1°, 2° et 3° et B- 2°) du C.G.I. doivent être présentés à cette formalité, même en cas d'exonération des droits édictée par l'article 129 du même code.

Les opérations concernées sont :

- ✓ la mutation entre vifs, à titre gratuit ou onéreux, telle que vente, donation ou échange :
  - ➢ d'immeubles, immatriculés ou non immatriculés ou de droits réels portant sur de tels immeubles ;
  - ➢ de propriété, de nue propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle ;
  - ➢ la cession de parts dans les groupements d'intérêt économique, de parts et d'actions des sociétés non cotées en bourse et d'actions ou de parts dans les sociétés immobilières ou dans les sociétés à prépondérance immobilière visées, respectivement, à l'article 3- 3° et l'article 61- II du C.G.I. ;
- ✓ le bail à rente perpétuelle de biens immeubles, bail emphytéotique, bail à vie et celui dont la durée est illimitée ;
- ✓ la cession d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, qu'elle soit qualifiée cession de pas de porte, indemnité de départ ou autrement ;
- ✓ la constitution, augmentation de capital, prorogation ou dissolution de sociétés ou de G.I.E., ainsi que tous actes modificatifs de leurs statuts ;

Pour tous les autres actes et conventions non visés à l'alinéa ci-dessus et qui bénéficient de l'exonération des droits, les parties sont dispensées de leur présentation à l'enregistrement, en application de l'article 136- III précité.

SECTION II.- OBLIGATIONS DES NOTAIRES

Conformément à l'article 137 du C.G.I., les notaires sont soumis, dans l'exercice de leurs fonctions à certaines obligations, à savoir :

1- l'indication dans les actes qu'ils rédigent des éléments nécessaires à la liquidation des droits et, en particulier, l'identité des parties, l'objet de l'acte et les valeurs déclarées par les parties.

Les notaires hébraïques donnent verbalement à l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement la traduction de leurs actes et les indications nécessaires à la liquidation des droits ;

2- la présentation du répertoire à l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement. Lors de cette présentation, l'inspecteur procède au visa de ce répertoire en y indiquant la date de visa et le nombre d'actes qui y sont inscrits ;[1]

3- l'acquittement des droits dus sur les actes dans le délai légal. En cas de redressement d'une insuffisance de perception ou de droits dus suite à un évènement ultérieur, les droits sont réclamés directement aux parties.

Tel est le cas des droits complémentaires, devenus exigibles suite au redressement d'une erreur de liquidation ou suite à la réalisation d'une condition suspensive ;

4- le dépôt au bureau compétent des doubles des actes S.S.P. qu'ils rédigent. A défaut de ce dépôt, les notaires deviennent solidaires avec les redevables du paiement des droits dus sur ces actes ;

5- les notaires qui dressent des actes authentiques sur la base d'actes S.S.P. non enregistrés doivent les présenter à l'enregistrement en même temps que les actes authentiques et verser les droits correspondants et, le cas échéant, la pénalité, l'amende et la majoration de retard.

Sont également concernés par cette obligation, les actes S.S.P. que les notaires reçoivent en dépôt.

SECTION III.- OBLIGATIONS DES ADOUL ET CADI CHARGES DU TAOUTIQ

PARAGRAPHE 1.- OBLIGATIONS DES ADOUL

L'article 137- II précité dispose que les adoul qui dressent des actes obligatoirement assujettis à l'enregistrement sont soumis aux obligations ci-après :

1- inviter les parties aux actes à régler les droits exigibles dans le délai légal :

- ✓ soit au bureau de l'enregistrement compétent, dans les villes où se trouvent des bureaux de l'enregistrement ;
- ✓ soit auprès de l'adel ou du fonctionnaire relevant du ministère de la justice nommés à cet effet dans les villes, centres et localités ne disposant pas de ces bureaux ;
- ✓ soit par l'un des deux adoul rédacteurs, mandaté à cet effet par les parties contractantes.

L'obligation des adoul d'inviter les parties à régler les droits, telle que précisée ci-dessus, s'inscrit dans le cadre de l'harmonisation des dispositions de l'article 137-II précité avec celles des articles 28 et 29 du décret n° 2-08-378 du 28 octobre 2008, pris pour l'application de la loi n° 16-03 relative à la profession d'adoul, promulguée

---

[1] Il est rappelé qu'en vertu de l'article 26 du dahir du 4 mai 1925 relatif à l'organisation du notariat, le répertoire doit être présenté à l'inspecteur compétent dans les dix (10) jours qui suivent la fin de chaque mois.

par le dahir n° 1-06-56 du 15 moharrem 1427 (14 février 2006).

Lorsque le paiement des droits est effectué auprès de l'adel ou du fonctionnaire relevant du ministère de la justice, ceux-ci sont tenus de déposer les actes et verser les droits correspondants au bureau de l'enregistrement compétent, dès la perception desdits droits.

L'adel et le fonctionnaire visés à l'alinéa précédent sont soumis au contrôle du ministère des finances, conformément aux textes législatifs en vigueur ;

2- rédiger l'acte dès réception de la déclaration des parties et le déposer au bureau de l'enregistrement compétent directement ou par l'intermédiaire de l'adel ou du fonctionnaire chargé de la perception des droits ;

3- indiquer les références de l'enregistrement de la précédente mutation lorsqu'ils procèdent à la rédaction d'actes translatifs d'immeubles ou de droits réels immobiliers ou de fonds de commerce.

Dans le cas où ces références ne figurent pas dans l'acte de la précédente mutation, les adoul doivent en faire mention dans l'acte qu'ils rédigent et déposer le double de l'acte présumé non enregistré.

PARAGRAPHE 2.- OBLIGATIONS DES CADI CHARGES DU TAOUTIQ

L'article 137- III du C.G.I. interdit au cadi chargé du taoutiq d'homologuer les actes des adoul assujettis obligatoirement à l'enregistrement avant le paiement des droits.

Par ailleurs et en vertu du même article, les cadis doivent adresser au bureau de l'enregistrement compétent une copie de tout acte homologué par leurs soins.

SECTION IV.- OBLIGATIONS DES SECRETAIRES-GREFFIERS [1]

Conformément aux dispositions de l'article 137- IV du C.G.I., les secrétaires-greffiers des juridictions sont tenus de transmettre à l'inspecteur des impôts :

- dans le délai de trois (3) mois visé à l'article 128- II du code précité, une expédition certifiée conforme à l'original des jugements, arrêts, ordonnances et sentences arbitrales qui comportent l'une des mutations visées à l'article 127- I du même code ;

- dans le délai de trente (30) jours prévu à l'article 128 (I- A) du C.G.I., l'original des actes judiciaires et extrajudiciaires qui, par leur nature ou en raison de leur contenu, sont passibles du droit proportionnel d'enregistrement en vertu de l'article 133 du même code ;

- dans le délai de trente (30) jours de sa production en justice, une copie de l'acte invoqué à l'appui lorsque cet acte est soumis obligatoirement à

[1] Cf., art. 8 de la L.F. n° 38-07 pour l'année 2008.

l'enregistrement en vertu de l'article 127 du C.G.I. et ne comporte pas les références de son enregistrement.

Les dispositions de l'article 137- IV précité sont applicables :

- aux jugements arrêts, ordonnances et sentences arbitrales rendus à compter du 1er janvier 2008 ;
- aux actes judiciaires et extrajudiciaires établis et aux actes produits à compter du 1er janvier 2008.

SECTION V.- OBLIGATIONS DES INSPECTEURS DES IMPOTS CHARGES DE L'ENREGISTREMENT

En application de l'article 138- I du C.G.I., les inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement sont tenus :

- d'enregistrer les actes au fur et à mesure de leur présentation. Ainsi, l'inscription des actes et déclarations sur le registre des entrées doit être faite dans l'ordre de leur présentation et il est interdit d'intervertir cet ordre ;
- d'arrêter et de signer, chaque jour, le registre des entrées en indiquant la date du jour et le mois en toutes lettres ;
- de ne pas différer la formalité lorsque l'acte comporte tous les éléments nécessaires à la liquidation des droits et que les droits liquidés ont été versés.

Toutefois, lorsque l'acte ne comporte pas tous les éléments nécessaires à la liquidation des droits et à défaut de le compléter par les parties par les éléments nécessaires, l'acte est remis aux parties, après en avoir établi une copie certifiée conforme à l'original. L'inspecteur peut, le cas échéant, procéder comme prévu à l'article 228 du C.G.I., à l'engagement de la procédure de taxation d'office ;

- de retenir, après son enregistrement, l'acte portant mutation ou cession d'un immeuble, jusqu'à présentation d'une attestation des services de recouvrement justifiant du paiement des impôts et taxes grevant ledit immeuble se rapportant à l'année de mutation ou de cession et aux années antérieures.

Les copies d'actes enregistrés ne peuvent être délivrées qu'aux parties aux actes ou à leurs ayants cause à titre universel, c'est-à-dire les héritiers et les légataires du défunt. Pour toute autre personne, les copies d'actes ne peuvent être délivrées que sur ordonnance du juge obtenue à cet effet.

Par ailleurs, l'article 138- II du C.G.I. prévoit l'obligation pour les inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement de ne pas enregistrer un acte qui n'aurait pas été régulièrement timbré, qu'après paiement des droits et de l'amende exigibles

prévus, respectivement, aux articles 252 et 207 bis du même code.[6]

Ainsi, préalablement à l'enregistrement d'un acte, l'inspecteur des impôts chargé de l'enregistrement est tenu de s'assurer que cet acte est timbré conformément à la loi. A défaut, il est procédé au recouvrement des droits et de l'amende exigibles, prévus aux articles 207 bis et 252 du C.G.I.

SECTION VI.- OBLIGATIONS COMMUNES

Ces obligations sont prévues par l'article 139 du C.G.I.

PARAGRAPHE 1.- ENREGISTREMENT DES ACTES PREALABLEMENT A LEUR INSCRIPTION A LA CONSERVATION FONCIERE

En vertu des dispositions de l'article 139- I du C.G.I., le conservateur de la propriété foncière et des hypothèques ne peut recevoir, pour inscription sur les livres fonciers, aucun acte obligatoirement assujetti à l'enregistrement qui n'aurait pas été préalablement soumis à cette formalité.

PARAGRAPHE 2.- PRODUCTION DE PIECES ADMINISTRATIVES POUR CERTAINES OPERATIONS

1- Les dispositions de l'article 139 (II- III et VII) du C.G.I. interdisent aux notaires, aux adoul, aux conservateurs de la propriété foncière et des hypothèques et aux inspecteurs des impôts chargés de l'enregistrement de dresser, de recevoir ou d'enregistrer les actes, ci-après, non appuyés des pièces et autorisations administratives requises :

- les actes constatant les opérations visées par le dahir du 26 septembre 1963 relatif au contrôle des opérations immobilières à réaliser par certaines personnes et portant sur des propriétés agricoles rurales ou par le dahir de même date fixant les conditions de reprise par l'Etat des lots de colonisation.

L'enregistrement des actes ci-dessus ne peut être effectué que sur production d'une autorisation administrative délivrée par les autorités locales compétentes.

Sur la question de savoir si l'enregistrement d'un bail emphytéotique portant sur un terrain agricole au profit d'une personne étrangère est subordonné à la production de l'autorisation administrative visée par les dispositions précitées, il est rappelé que les actes subordonnés à autorisation administrative, visés par le dahir précité n° 1.63.288 sont ceux qui constatent "des opérations immobilières … ainsi que la passation de tous baux de plus de 3 ans lorsque l'une ou les parties intéressées sont une ou des personnes physiques non marocaines ou des personnes morales", tel que cela résulte de l'article premier du dahir susvisé.

En conséquence, le bail emphytéotique en question étant une opération immobilière, son enregistrement reste subordonné à la production de l'autorisation

[6] Cf., article 8 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2009.

administrative visée par le dahir n° 1.63.288[1] précité.

- les actes afférents aux opérations de vente, de location ou de partage visées aux articles 1er et 58 de la loi n° 25-90 relative aux lotissements, groupes d'habitation et morcellement.

L'enregistrement de ces actes est subordonné à la présentation :

- ✓ soit du procès-verbal de réception provisoire du lotissement ou de l'autorisation préalable de morcellement ;
- ✓ soit d'une attestation délivrée par le président du conseil communal certifiant que l'opération n'est pas soumise à la loi n° 25-90 précitée ;

- les actes portant sur une opération contraire aux dispositions de la loi n° 34-94 relative à la limitation du morcellement des propriétés agricoles situées à l'intérieur des périmètres d'irrigation et des périmètres de mise en valeur en bour.

L'enregistrement des actes en question ne peut être effectué que sur présentation d'une attestation administrative, délivrée par le ministère chargé de l'Agriculture, justifiant que l'opération n'est pas contraire aux dispositions de la loi n° 34-94 précitée ;

2- En vertu des dispositions de l'article 139- IV du C.G.I., les notaires et les adoul doivent, préalablement à la rédaction des actes, se faire présenter par les parties, une attestation des services de recouvrement justifiant le paiement des impôts et taxes grevant le bien immeuble, objet de la mutation ou de cession.

PARAGRAPHE 3.- OBLIGATION D'INFORMATION DES REDEVABLES

Les notaires, les fonctionnaires exerçant des fonctions notariales, les adoul, les notaires hébraïques et toute personne ayant concouru à la rédaction d'un acte soumis à l'enregistrement, doivent donner lecture aux parties des dispositions des articles 186 (B- 2°), 187, 208 et 217 du C.G.I. relatives, respectivement :

- aux sanctions applicables en cas de dissimulation dans le prix et les diverses évaluations déclarées dans les actes et conventions ou du véritable caractère de ces actes et conventions ;
- aux sanctions pour fraude ou complicité de fraude donnant lieu à la perception de droits moins élevés ;
- aux sanctions applicables pour paiement tardif de l'impôt ;
- au droit de contrôle, par l'administration, des prix et valeurs déclarés.

[1] Décision n° 74/08 D.L.E.C.I. du 7 février 2008.

PARAGRAPHE 4.- BUREAUX COMPETENTS

En vertu des dispositions de l'article 139- V du C.G.I., les parties aux actes sous seing privé doivent obligatoirement enregistrer leurs actes aux bureaux compétents, à savoir :

- ✓ au bureau de la situation des immeubles, des fonds de commerce ou de clientèles en ce qui concerne les mutations, les cessions de droit au bail, ainsi que les baux, quelle qu'en soit la durée portant sur de tels biens.

Toutefois, lorsqu'une même convention a pour objet des biens situés dans le ressort de différents bureaux, la formalité de l'enregistrement peut être accomplie dans l'un quelconque de ces bureaux ;

- ✓ au bureau dans le ressort duquel se trouve le siège social de la société ou du G.I.E., en ce qui concerne les actes sous seing privé constatant la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution d'une société ou d'un G.I.E., l'augmentation ou la réduction de leur capital, ainsi que les actes portant cession d'actions ou de parts sociales dans les sociétés ou de parts dans les G.I.E.

Les adoul et les notaires doivent enregistrer leurs actes authentiques au bureau de l'enregistrement situé dans le ressort de la juridiction dont ils relèvent.

Doit être également effectué dans le même bureau, le dépôt du double des actes S.S.P. rédigés par les notaires.

CHAPITRE V

DISPOSITIONS DIVERSES

SECTION I.- PRESOMPTIONS DE MUTATION

L'article 141 du C.G.I. permet à l'administration fiscale de réclamer les droits dus, au titre d'une mutation, sur la base de présomptions révélant un changement de la personne du propriétaire, indépendamment de l'inscription sur les livres fonciers.

PARAGRAPHE 1.- CHANGEMENT DE LA PERSONNE DU PROPRIETAIRE

En matière d'immeubles et de réels immobiliers, les présomptions sur lesquelles l'administration fiscale peut se fonder pour établir qu'il y a mutation, passible des droits d'enregistrement sont constituées :

- ➢ soit par l'inscription du nouveau possesseur sur les rôles de la taxe d'habitation et de la taxe de services communaux et les paiements effectués par lui, à ce titre ;

- ➢ soit par les baux et autres actes passés par ledit possesseur et qui constatent ses droits sur les immeubles dont il s'agit.

Il convient de remarquer, à ce sujet, qu'en vertu de l'article 141- I du C.G.I., la présomption de mutation ne peut être établie que suite à plusieurs paiements de ces taxes. Le paiement desdites taxes au titre d'une seule année n'est pas suffisant pour établir la présomption de mutation.

En matière de fonds de commerce, la mutation est suffisamment établie pour l'application des droits d'enregistrement par :

- tous écrits et annonces qui révèlent l'existence de cette mutation ou qui sont destinés à la rendre publique. Exemple : inscription au registre de commerce ;

- le paiement de toutes contributions imposées au nouveau possesseur soit par l'Etat, soit par les collectivités locales ou leurs groupements.

PARAGRAPHE 2.- EXIGIBILITE DES DROITS INDEPENDAMMENT DE L'INSCRIPTION SUR LES LIVRES FONCIERS

En vertu de l'article 141- II du C.G.I., tout acte, tout jugement et toute convention même verbale ayant pour objet de constituer, de transmettre, de déclarer, de modifier ou d'éteindre un droit réel portant sur un immeuble immatriculé est considéré, pour l'application des droits d'enregistrement comme réalisant cette constitution, transmission, déclaration, modification ou extinction dudit droit réel, même en l'absence d'inscription sur les livres fonciers.

Ainsi, une vente d'immeuble est parfaite et réalise le transfert de cet immeuble, même si cette vente n'a pas été inscrite sur le titre foncier du bien vendu.

SECTION II.- NULLITE DES CONTRE - LETTRES

L'article 142 du C.G.I. considère nulle et de nul effet toute contre-lettre et toute convention ayant pour objet de dissimuler :

- une partie du prix de vente d'un immeuble, de fonds de commerce ou de clientèle ;

- tout ou partie du prix de cession du droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail d'un immeuble, de la soulte d'un échange ou d'un partage portant sur des immeubles, des fonds de commerce ou clientèles.

La nullité de la contre - lettre ou des conventions tenues occultes par les parties n'a pas d'incidence sur la validité des actes apparents qui doivent être imposés dans les conditions de droit commun.

Par ailleurs, bien qu'elle soit frappée d'une nullité absolue par la loi fiscale, la contre - lettre ou la convention occulte permet à l'administration d'exiger le paiement des droits dus sur la partie du prix dissimulé, augmentés d'une majoration de 100 %, de la pénalité de 10% pour paiement tardif et de la majoration de 5% pour le premier mois de retard et de 0,50% par mois ou fraction de mois supplémentaire, calculée entre la date d'exigibilité et la date du paiement prévues, respectivement, aux articles 186- B et 208 du C.G.I.

Toutefois, seule la majoration de 100 % pour dissimulation est due, si la contre-lettre a été annulée par décision judiciaire définitive. Cette pénalité est liquidée sur le montant des droits correspondant à la partie du prix dissimulée.

Même si la contre - lettre est annulée par décision de justice, la majoration de 100 % reste applicable, au motif que l'infraction consistant dans la dissimulation d'une partie du prix a été commise par les parties.

SECTION III.- DROIT DE PREEMPTION AU PROFIT DE L'ETAT

Le droit de préemption est une prérogative qui permet à l'administration, en vertu de l'article 143 du C.G.I. de se substituer à l'acquéreur de biens immeubles et de droits réels immobiliers, chaque fois qu'elle estime que les prix de vente déclarés ou les déclarations estimatives desdits biens sont insuffisants et que le paiement des droits établis sur estimation de l'administration n'a pu être obtenu à l'amiable.

Il s'agit d'une prérogative qui déroge à la procédure de redressement des insuffisances de prix ou des valeurs, prévue par l'article 217 du C.G.I., ce qui exclut la possibilité de recours devant les commissions locales et la commission nationale du recours fiscal.

Le droit de préemption est exercé dans les formes et modalités prévues à l'article 218 du C.G.I.

SOMMAIRE

TITRE III 2

LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE 2

CHAPITRE PREMIER PRINCIPES GENERAUX 2

INTRODUCTION 2

SECTION I.- OPÉRATIONS IMPOSABLES 2

A/-ACTIVITÉS AGRICOLES 3

1) Ventes de produits de récolte 3

2) Ventes de produits agricoles transformés 3

3) Opérations autres que les ventes 4

B/- ACTES CIVILS 4

SECTION II.- PERSONNES IMPOSABLES 5

A/ OPERATIONS REALISEES PAR DES PERSONNES N'AGISSANT PAS A TITRE INDEPENDANT 6

B/ OPERATIONS REALISEES PAR L'ETAT ET ORGANISMES ETATIQUES 6

1) Règle générale 6

2) Cas d'espèce 7

CHAPITRE II CHAMP D'APPLICATION 8

SECTION I.- TERRITORIALITÉ 8

A/ VENTES AU MAROC 8

B/ OPERATIONS AUTRES QUE LES VENTES 9

1) Règle Générale 9

2) Cas particuliers 10

a) Intérêts de prêts 10

b) Formation 10

c) Cession de droits, brevets, marques, locations d'objets 10

d) Cession de droits d'auteur 10

SECTION II.- OPERATIONS IMPOSABLES 10

Sous section I.- Opérations obligatoirement imposables 10

I.- OPERATIONS PORTANT SUR LES BIENS MEUBLES 11

A/ Notion d'entrepreneur de manufacture 11

1) Processus de fabrication et de transformation 11

2) Présentation commerciale et conditionnement de produits 12

3) Apposition de marque 12

4) Exemples 13

4-1- Cas des exploitants agricoles 13

4-2- Déchets neufs d'industrie 13
4-3- Notion de production par tiers 14
B/ Ventes et livraisons en l'état réalisées par les commerçants 14
1) Définition du commerçant assujetti à la T.V.A. 15
2) Opérations taxables 15
C/ Ventes et livraisons en l'état de produits importés, réalisées par les commerçants importateurs 17
D/ Opérations d'échange et cessions de marchandises corrélatives à une vente de fonds de commerce, effectuées par les assujettis 17
1) Echange 17
2) Cession de stocks 17
II.- OPERATIONS PORTANT SUR LES BIENS IMMEUBLES 18
A/ Entreprises de travaux immobiliers 18
B/ Opérations de lotissement 18
1) Terrains lotis et viabilisés destinés à la vente 18
1-1- Travaux de viabilisation confiés à des tiers 18
1-2-Travaux de viabilisation exécutés par le propriétaire lui-même 18
2) Terrains lotis et viabilisés destinés à la construction 18
C/ Opérations de promotion immobilière 19
III.- OPERATIONS DE LIVRAISON A SOI-MÊME 20
A/ Livraisons à soi-même taxables 20
B/ Livraisons à soi-même non taxables 20
IV.- OPERATIONS DE PRESTATIONS DE SERVICES 21
A/ Opérations d'installation ou de pose, de réparation ou de façon 21
1) Installation et pose 21
2) Réparation 21
3) Travaux à façons 22
B/ Opérations d'hébergement et/ou de vente de denrées ou de boissons à consommer sur place 22
C/ Autres prestations de services 22
D/- Opérations de banque et de crédit, les commissions de change 23
1) Opérations de banque et de crédit 23
2) Opérations de change 24
3) Opérations diverses 24
4) Opérations assimilées 25
E/ Professions libérales ou assimilées 26
F/ Jeux de hasard 26
Sous-section II.- Opérations imposables par option 26

A/ INTERET DE L'OPTION 27
1) Pour les commerçants exportateurs 27
2) Pour les petits fabricants, les petits prestataires et les revendeurs en l'état 27
B/ PORTEE DE L'OPTION 27
C/ MODALITES DE L'OPTION 27
D/ CONSEQUENCES DE L'OPTION 28
SECTION III. – EXONERATIONS A L'INTERIEUR 28
I.- EXONERATIONS SANS DROIT A DÉDUCTION 28
A/ Exonérations de plein droit 28
B/ Exonérations soumises à formalité 43
II.- EXONÉRATIONS AVEC BÉNÉFICE DU DROIT A DÉDUCTION 44
A/- Exonérations sans formalités 44
B/ Exonérations avec formalités 52
SECTION IV– Régime suspensif 82
A/ Principe 81
B/ Régime suspensif pour les entreprises exportatrices de produits 82
C/ Régime suspensif pour les entreprises exportatrices de services 82
D/ Modalités d'application 83
E/ Gestion, contrôle et régularisation 84
CHAPITRE III REGLES D'ASSIETTE 84
SECTION I.- FAIT GENERATEUR 85
A/- Régime de droit commun 85
1) Ventes en numéraire 85
2) Echanges et règlements par compensation 86
3) Opérations réalisées en compte courant 86
4) Travaux immobiliers 87
5) Livraisons à soi-même 87
B/- Régime de l'option 88
1) Modalités de l'option 88
2) Effet de l'option 89
3) Créances irrécouvrables 89
4) Compte d'attente 89
C/- Changement de régime 89
SECTION II.- ASSIETTE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE 90
Sous section I.- Eléments constitutifs de la base imposable (cas général) 90
A/ Frais relatifs aux ventes 90
1) Frais de transport 90

a) ventes départ 91
b) Ventes "Franco"....91
c) Ventes "Franco" de marchandises exonérées....92
2) Frais d'emballages....92
a) Ventes avec emballage perdu....92
b) Ventes avec emballage consigné....92
3) Autres frais 93
B/ Recettes accessoires....93
1) Ventes de déchets neufs d'industrie....93
a) Exception....93
b) Exemples de déchets neufs d'industrie....93
2) Ventes d'emballages reçus perdus 94
3) Subventions....94
4) Indemnités d'assurance....94
C/ - Produits financiers 94
1) Intérêts de crédit (ventes à terme)....94
2) Produit alternatif 'Mourabaha' 95
3) Produits encaissés par une société "Holding" 95
4) Intérêts perçus par un assujetti au titre de prêts consentis 95
5) Intérêts des dépôts en compte bloqué 95
6) Commissions relatives aux valeurs mobilières émises par les O.P.C.V.M....95
D/- Complément de prix....97
1) Révision de prix 97
2) Montants compensatoires....97
a) Montants compensatoires créditeurs 97
b) Montants compensatoires débiteurs....97
E/- Droits et taxes 97
1) Droits de douane, taxe à l'importation et taxes intérieures de consommation....97
2) Taxe de promotion touristique 988
3) Taxe sur les opérations de lotissement 98
4) Taxe sur les opérations de construction.... 98
5) Taxe de la promotion du paysage audiovisuel national....98
F /- Réductions de prix....98
1) Escompte, rabais, remises, ristournes 98
2) Ristournes accordées par l'entremise d'un bureau d'achat d'un syndicat ou d'une association 98
3) Intérêts des acomptes et des arrhes 99

SOUS-SECTION II.- BASE IMPOSABLE POUR DES OPERATIONS PARTICULIERES 99

I- OPERATIONS SUR BIENS MATERIELS 99

A/- Règle spéciale d'assiette applicable aux ventes réalisées entre elles par des entreprises dépendantes 99

1) Dispositions légales 99

2) Principe 100

3) But recherché 100

4) Conditions de la dépendance 1000

B /- Ventes effectuées par les négociants importateurs 1055

1) Dispositions légales 1055

2) Eléments constitutifs de l'assiette 106

C/ Ventes effectuées par les grossistes et détaillants assujettis 107

D/- Travaux immobiliers 1077

1)- Eléments constitutifs de la base imposable 1077

1-1- Prix des travaux 1077

1-2- Recettes accessoires 108

2) Cas particuliers d'entreprises de travaux 1088

2-1- Entrepreneur principal et sous-traitants 1099

2-2- Marché exécuté par plusieurs entrepreneurs 10909

2-3-Marché exécuté dans le cadre d'une société en participation 110

2-4- Marché de travaux en régie 1100

2-5- Entrepreneur de location de main-d'œuvre 112

2-6- Marché de travaux sur dépenses contrôlées 1122

2-7- Groupement d'entreprises 113

2-8- Marché conclu « Clef en mains » 1144

E/- Opérations de promotion immobilière 115

1) Immeuble destiné à la vente 115

2) Immeuble destiné autrement qu'à la vente 1155

3) Immeuble cédé après coup 117

4) Ventes fractionnées 1177

5) Particuliers agissant comme promoteurs 119

F/- Opérations de lotissement 119

1) Terrains lotis et viabilisés destinés à la vente 11919

a) travaux de viabilisation confiés à des tiers 11919

b) travaux de viabilisation exécutés par le propriétaire du terrain 11919

2) Terrains lotis et viabilisés destinés à la construction 12020

G/- Echange et livraison à soi-même 120
1) Echange 120
2) Livraison à soi-même 1200
II.- OPERATIONS DE PRESTATIONS DE SERVICES 121
A/- Professions libérales, commissionnaires, mandataires, loueurs de choses et de services 121
1) Professions libérales 121
2) Commissionnaires, mandataires et autres intermédiaires 122
3) Loueurs de biens et de services 124
B/ - Banquiers, changeurs, escompteurs 1255
1) Escomptes des effets de commerce 126
2) Intérêts des comptes débiteurs 126
3) Intérêts sur crédit 126
4) Agios de réescompte des acceptations à la caisse marocaine des marchés 126
5) Retenue à la source de T.V.A. sur les intérêts créditeurs 127
6) Intérêts créditeurs sur les Bons de caisse 127
7) Intérêts en matière des billets de trésorerie 1277
C/- Location en meublé ou en garni et location d'établissements industriels ou commerciaux 128
1) Location en meublé ou garni 128
2) Location d'établissements industriels ou commerciaux 1288
D/- Entrepreneurs de pose, installateurs, façonniers et réparateurs 129
1) Travaux d'installation ou de pose 129
2) Réparateurs 129
3) Façonnier 12929
E/ - Ventes à consommer sur place 12929
1) Recettes provenant des ventes 130
2) Pourboires 130
3) Recettes provenant des appareils de jeux et de musique 1300
4) Recettes provenant des jeux de hasard 1300
5) Autres recettes 1311
SECTION III.- TAUX DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE 1311
A/- Taux ad valorem 1311
A- 1- Taux normal de 20 % 1311
A-2- Taux réduit de 7 % 1311
A-3- Taux réduit de 10 % 1388
A-4- Taux réduit de 14% 144

B/- TAUX SPECIFIQUES 1455
SECTION IV.- DEDUCTIONS 1466
A/ - Principe 1466
B/- Bénéficiaires du droit à déduction 148
C/- Déductions autorisées 1488
1) Biens constituant des immobilisations 149
2) Services et biens ne constituant pas des immobilisations 14949
D/ Conditions d'exercice du droit à déduction 150
1) Fait générateur 1500
1-1- Dispositions légales 1500
1-2- Paiement de la taxe 1500
1-3- Décalage d'un mois 151
2) Modalités d'exercice du droit à déduction 152
2-1- Dispositions légales 152
2-2- Globalité de l'imputation 1522
2-3- Règle du report de crédit 153
E/- Détermination du montant de la déduction 155
1) Dispositions légales 155
2) Application 156
F/ Régularisation et remise en cause de la déduction 15959
1) Dispositions légales 159
2) Régularisation 160
3) Remise en cause de la déduction 1633
G/- Transfert du droit à déduction 164
1) Entreprises liées par des contrats pour la réalisation de marchés clefs en mains 165
2) Fusion, scission, apport en société ou transformation de la forme juridique de l'entreprise 165
3) Cessions de biens constituant des immobilisations 1655
H/- Exclusions du droit à déduction 1666
1) Exclusions d'ordre général 167
1-1- Biens et services non nécessaires à l'exploitation 167
1-2- Biens et services non utilisés pour la réalisation d'opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée 1677
2) Exclusions particulières 168
3) Exclusions partielles du droit à déduction 171
SECTION V.- REMBOURSEMENT 172
A/ Dispositions légales 172

B/ Modalités de remboursement 173
C/ Liquidation du remboursement 175
D/ Remboursements à modalités de liquidation particulières 178
E/ Application 179

CHAPITRE IV OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS 183

SECTION I.- LES REGIMES D'IMPOSITION 183

A/ Modalité de la déclaration 183
B/ Périodicité de la déclaration 183
C/ REGIME DE LA DECLARATION MENSUELLE 183183
1) Assujettis obligatoirement soumis au régime de la déclaration mensuelle 1833
2) Assujettis imposés sous le régime de la déclaration mensuelle par option 184
D/- REGIME DE LA DECLARATION TRIMESTRIELLE 184

SECTION II.- OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS 1844

A/- OBLIGATIONS DECLARATIVES 185
1) DECLARATION D'EXISTENCE 185
2) PERIODICITE DU DEPOT DES DECLARATIONS DU CHIFFRE D'AFFAIRES 185
3) Contenu des déclarations du chiffre d'affaires 186
4) Unicité de compte 187
5) Déclaration du prorata 187
6) DECLARATION DE CESSION, SCISSION, CESSATION ET DE TRANSFORMATION DE LA FORME JURIDIQUE 1877
B/- OBLIGATIONS COMPTABLES 188
1) TENUE D'UNE COMPTABILITE REGULIERE 188
2) FACTURATION 188
C/- OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES NON RESIDENTS 189
D/- OBLIGATIONS DE RETENUE A LA SOURCE 190
E/- DISPOSITIONS TRANSITOIRE 190

CHAPITRE V REGIME DE LA TVA A L'IMPORTATION 191

SECTION I.- ASSIETTE ET FAIT GENERATEUR 191

1)- Fait générateur 191
2)- Liquidation 1911
SECTION II.- TAUX DE LA TVA 191
1) Taux normal 192
2) Taux réduit de 7 % 1922
3)- Taux réduit de 10 % 1922
4)- Taux de 14 % 193

SECTION III.- EXONERATION 193
A/ Exonération sans formalités 193
B/ Exonération avec formalités 196

TITRE IV 203

LES DROITS D'ENREGISTREMENT 203

CHAPITRE PREMIER 203

CHAMP D'APPLICATION 203

SECTION I.- DISPOSITIONS GENERALES 203

PARAGRAPHE 1.- DEFINITION DE LA FORMALITE DE L'ENREGISTREMENT 203

PARAGRAPHE 2.- EFFETS DE LA FORMALITE DE L'ENREGISTREMENT 203

SECTION II.- ACTES ET CONVENTIONS IMPOSABLES 204

PARAGRAPHE 1.- ENREGISTREMENT OBLIGATOIRE 205

I.- MUTATIONS ENTRE VIFS A TITRE ONEREUX 205

A/ VENTES D'IMMEUBLES ET DE DROITS REELS IMMOBILIERS 206

1- Eléments constitutifs de la vente d'immeubles 206
a) Les parties 206
b) L'objet 207
c) Le prix 208
d) Les autres clauses du contrat 208
d-1- La condition 208
d-2- Le terme 209
2- Conditions d'imposabilité de la vente d'immeubles 210
a) Vente parfaite 210
a-1- Mutations verbales 211
a-2- Présomptions de propriété 211
a-3- Exigibilité des droits en fonction des effets des conventions et indépendamment de leur qualification par les parties 211
a-4- Exigibilité des droits, indépendamment de l'inscription de la vente sur les livres fonciers 212
b) Vente certaine et actuelle 212

B/ OPERATIONS ASSIMILEES A LA VENTE D'IMMEUBLES 212

1- La mourabaha 212

2- L'adjudication 212
3- La licitation 213
4- La soulte et la plus-value de partage 213
a) Soulte pure et simple.....214
b) Soulte résultant de la prise en charge du passif.....214
c) Plus-value de partage 216
d) Règles de détermination des soultes imposables.....216
d- 1- Compensation des soultes réciproques.....216
d- 2- Mode d'imputation de la soulte 216
5- L'échange d'immeubles.....217
6- La dation en paiement 217
7- La déclaration de command 217
8- Le retrait de réméré.....219
9- La rétrocession, l'annulation et la résolution amiables 221

C/ MUTATION DE FONDS DE COMMERCE ET DE CLIENTELE 221

1- Ventes de propriété, de nue-propriété et d'usufruit de fonds de commerce 221
a) Définition du fonds de commerce.....221
b) Conditions d'imposabilité de la vente de fonds de commerce.....222
b- 1- Forme écrite ou verbale de la cession.....222
b- 2- Transfert des éléments essentiels du fonds de commerce 222
2- Vente de clientèle.....223
a) Clientèle commerciale.....223
b) Clientèle civile.....223

D/CESSIONS DE PARTS DANS LES GROUPEMENTS D'INTERET ECONOMIQUE, DE PARTS ET D'ACTIONS DES SOCIETES NON COTEES EN BOURSE ET DES SOCIETES IMMOBILIERES OU A PREPONDERANCE IMMOBILIERE VISEES, RESPECTIVEMENT, A L'ARTICLE 3- 3° ET L'ARTICLE 61- II DU C.G.I. 224

1- Opérations imposables.....224
2- Nature des droits cédés 225
a) Régime de droit commun.....225
b) Droits sociaux représentatifs d'apports en nature.....226
c) Droits sociaux émis par les sociétés immobilières.....226

E/ BAUX (MUTATIONS DE JOUISSANCE A TITRE ONEREUX) 226

1- Bail à rente perpétuelle de biens immeubles, bail emphytéotique, bail à

vie et bail dont la durée est illimitée.....227
2- Cession d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble 227
3- Bail, cession de bail, sous-location d'immeubles, de droits immobiliers ou de fonds de commerce (gérance libre).....228
4- bail s'analysant en une vente de biens meubles (produits) 228
a) Bail de carrières 228
b) Bail de droits d'eau ou de droits de chasse (amodiations) 229

II.- MUTATIONS ENTRE VIFS A TITRE GRATUIT (DONATION)..... 229

A/ ELEMENTS CONSTITUTIFS DE LA DONATION 229

1- Condition de vie des contractants 229
2- Caractère gratuit 229
3- Entrée en possession du donataire 230
4- Acceptation du donataire.....230

B/ CONDITIONS D'IMPOSABILITE DE LA DONATION..... 230

III.- ACTES S.S.P. OU AUTHENTIQUES CONSTATANT LES OPERATIONS VISEES A L'ARTICLE 127 (I- B) DU C.G.I. 231

A/CONSTITUTION ET MAINLEVEE D'HYPOTHEQUE, CESSION OU DELEGATION DE CREANCE HYPOTHECAIRE 231

B/CONSTITUTION, AUGMENTATION DE CAPITAL, PROROGATION OU DISSOLUTION DE SOCIETES OU DE G.I.E., AINSI QUE TOUS ACTES MODIFICATIFS DU CONTRAT OU DES STATUTS..... 231

1- Définitions 231
a) Les sociétés 231
a- 1- Sociétés civiles et sociétés commerciales.....232
b- 2- Sociétés de personnes et sociétés de capitaux.....233
b) Les groupements d'intérêt économique 233
2- Actes de constitution de sociétés ou de G.I.E. 234
a) Les associés.....234
b) La réalisation d'apports.....234
b- 1- Portée de la théorie de la mutation conditionnelle des apports.....236
c) La réalisation de bénéfices et la contribution aux pertes.....237
d) La convergence d'intérêt ou "l'affectio societatis".....237
3- Actes passés au cours de l'existence d'une société ou d'un G.I.E. 238
a) Augmentation de capital.....238
a- 1- Augmentation de capital par apports nouveaux.....238

a- 2- Augmentation de capital par compensation de créances.....238
a- 3- Augmentation de capital par incorporation de réserves ou de plus-values de réévaluation.....238
b) Réduction de capital.....239
b- 1- Réduction de capital, par attribution de biens sociaux.....239
b- 2- Réduction de capital, sans attribution de biens sociaux.....239
b-3- Réalisation successive d'une réduction et d'une augmentation de capital ou "coup d'accordéon" 239
c) Amortissement du capital.....240
d) Transformation de sociétés ou de G.I.E. 240
e) Fusion de sociétés.....241
f) Scissions et apports partiels d'actifs 242
f-1- Scissions de sociétés.....242
f-2- Apport partiel d'actif.....242
4- Actes de dissolution de sociétés ou de G.I.E. 242

C/ LES CESSIONS D'ACTIONS DES SOCIETES COTEES EN BOURSE..... 243

D/ PARTAGE DE BIENS MEUBLES OU IMMEUBLES..... 243

1- Conditions d'imposition des actes de partage.....244
a) Existence d'un acte.....244
b) Existence préalable d'une indivision 244
c) Cessation de l'indivision 245
2- Cas de partage de biens sociaux.....245

E/ ANTICHRESE OU NANTISSEMENT DE BIENS IMMEUBLES ET LEURS CESSIONS..... 246

IV.- ACTES CONSTATANT DES OPERATIONS AUTRES QUE CELLES VISEES AUX A ET B DE L'ARTICLE 127- I DU C.G.I..... 246

A/ ACTES AUTHENTIQUES OU S.S.P. ETABLIS PAR LES NOTAIRES OU FONCTIONNAIRES CHARGES DU NOTARIAT, AINSI QUE LES ACTES S.S.P. DONT CES NOTAIRES OU FONCTIONNAIRES FONT USAGE DANS LEURS ACTES AUTHENTIQUES, QU'ILS ANNEXENT AUDITS ACTES OU QU'ILS REÇOIVENT EN DEPOT..... 247

B/ ACTES D'ADOUL ET DES NOTAIRES HEBRAÏQUES..... 248

1- Titres constitutifs de propriété d'immeubles (Moulkia).....248
2- Inventaires après décès.....248
3- Renonciations au droit de chefaâ ou de retrait en cas de ventes sefqa ; 248

4- Retraits de réméré ; 248
5- Mainlevées d'oppositions en matière immobilière ; 248
6- Ventes de meubles ou d'objets mobiliers quelconques ; 248
7- Donations de meubles ; 249
8- Obligations, reconnaissances de dettes et cessions de créances ; 249
9- Procurations, quelle que soit la nature du mandat ; 249
10- Quittances pour achat d'immeubles. 249

C/ DECISIONS DE JUSTICE, LES ACTES JUDICIAIRES ET EXTRA-JUDICIAIRES DES GREFFIERS, AINSI QUE LES SENTENCES ARBITRALES QUI, PAR LEUR NATURE OU EN RAISON DE LEUR CONTENU, SONT PASSIBLES DU DROIT PROPORTIONNEL D'ENREGISTREMENT 249

V.- VENTES DE PRODUITS FORESTIERS ET VENTES EFFECTUEES PAR LES AGENTS DES DOMAINES OU DES DOUANES 249

PARAGRAPHE 2.- ENREGISTREMENT SUR OPTION 249

I.- Actes d'obligation de sommes 250
II.- Cessions de créances 251
III.- Délégation de créances 251
IV.- Prorogation de délai 252
V.- Actes de garantie et de sûreté 252

A/ NANTISSEMENT DE FONDS DE COMMERCE 253

B/ CAUTIONNEMENT ET AUTRES GARANTIES FOURNIES PAR UN TIERS .. 253

VI.- Actes de quittance 253

A/ ACTES CONCERNES 253

1- Les quittances 253
2- Les compensations 254
3- Les renonciations 254

B/ CAS PARTICULIERS 255

1- La dation en paiement 255
2- Les retraits 255

SECTION III.- DELAIS D'ENREGISTREMENT 256

PARAGRAPHE 1.- DELAI DE TRENTE (30) JOURS 256

PARAGRAPHE 2.- DELAI DE TROIS (3) MOIS 257

SECTION IV.- EXONERATIONS 258

PARAGRAPHE 1.- ACTES ET CONVENTIONS EXONERES 258
I.- ACTES PRESENTANT UN INTERET PUBLIC 258
II.- ACTES CONCERNANT LES COLLECTIVITES PUBLIQUES 259
III.- ACTES PRESENTANT UN INTERET SOCIAL 260
IV.- ACTES RELATIFS A L'INVESTISSEMENT 261
V.- ACTES RELATIFS AUX OPERATIONS DE CREDIT 264
PARAGRAPHE 2.- CONDITIONS D'EXONERATION 265
I.- ACQUISITION DE TERRAINS POUR LA REALISATION D'OPERATIONS DE CONSTRUCTION DE CITES, RESIDENCES OU CAMPUS UNIVERSITAIRES . 265
II.- ACQUISITION DE TERRAINS PAR LES ENTREPRISES INSTALLEES DANS LES ZONES FRANCHES D'EXPORTATION 266
III.- ACQUISITION D'IMMEUBLES PAR LES BANQUES ET LES SOCIETES HOLDING OFFSHORE 266
IV.- ACQUISITION DE TERRAINS PAR L'AGENCE SPECIALE TANGER MEDITERRANEE 266
CHAPITRE II 266
BASE IMPOSABLE ET LIQUIDATION 266
SECTION I.- BASE IMPOSABLE 266
PARAGRAPHE 1.- VENTES ET AUTRES TRANSMISSIONS A TITRE ONEREUX 267
I.- LA RESERVE DE JOUISSANCE 267
II.- LES CHARGES AUGMENTATIVES DU PRIX 267
PARAGRAPHE 2.- MOURABAHA 268
PARAGRAPHE 3.- ECHANGE 268
PARAGRAPHE 4.- PARTAGE 270
I.- Actif brut imposable 270
A/ BIENS IMPOSABLES 270
B/ VALEUR IMPOSABLE 270
II.- Déductions à opérer sur l'actif brut 271
III.- Partage partiel 275

PARAGRAPHE 5.- MUTATIONS ENTRE VIFS A TITRE GRATUIT (DONATION) 277

PARAGRAPHE 6.- ACTES D'HYPOTHEQUE OU DE NANTISSEMENT DE FONDS DE COMMERCE 278

PARAGRAPHE 7.- ACTES DE SOCIETES ET DE G.I.E. 279

PARAGRAPHE 8.- CESSIONS D'ACTIONS ET DE PARTS SOCIALES DE SOCIETES OU DE G.I.E. 283

PARAGRAPHE 9.- ACTES DE QUITTANCE 283

PARAGRAPHE 10.- BAUX (MUTATIONS DE JOUISSANCE DE LONGUE DUREE) 284

SECTION II.- LIQUIDATION DE L'IMPOT 284

PARAGRAPHE 1.- DISPOSITIONS DEPENDANTES 284

PARAGRAPHE 2.- DISPOSITIONS INDEPENDANTES 285

CHAPITRE III 286

TARIF 286

SECTION I.- DROITS PROPORTIONNELS 286

PARAGRAPHE 1.- TAUX APPLICABLES 287

I.- TAUX DE 6 % 287

II.- TAUX DE 3 % 288

III.- TAUX DE 1,50 % 289

IV.- TAUX DE 1 % 291

PARAGRAPHE 2.- MINIMUM DE PERCEPTION 295

SECTION II.- CONDITIONS DE REDUCTION DES DROITS 295

PARAGRAPHE 1.- VENTE DE TERRAINS DESTINES A LA REALISATION DE PROJETS DE LOTISSEMENT OU DE CONSTRUCTION 295

PARAGRAPHE 2.- VENTE DE DROITS INDIVIS ENTRE CO-INDIVISAIRES 296

SECTION III.- DROIT FIXE 297

CHAPITRE IV 299

OBLIGATIONS 299

SECTION I.- OBLIGATIONS DES PARTIES CONTRACTANTES 300

PARAGRAPHE 1.- DECLARATION DE MUTATIONS VERBALES 300
PARAGRAPHE 2.- DEPOT D'UN DOUBLE DES ACTES 300
PARAGRAPHE 3.- ENREGISTREMENT DES ACTES EXONERES 301
SECTION II.- OBLIGATIONS DES NOTAIRES 301
SECTION III.- OBLIGATIONS DES ADOUL ET CADI CHARGES DU TAOUTIQ 302
PARAGRAPHE 1.- OBLIGATIONS DES ADOUL 302
PARAGRAPHE 2.- OBLIGATIONS DES CADI CHARGES DU TAOUTIQ 303
SECTION IV.- OBLIGATIONS DES SECRETAIRES-GREFFIERS 303
SECTION V.- OBLIGATIONS DES INSPECTEURS DES IMPOTS CHARGES DE L'ENREGISTREMENT 304
SECTION VI.- OBLIGATIONS COMMUNES 305
PARAGRAPHE 1.- ENREGISTREMENT DES ACTES PREALABLEMENT A LEUR INSCRIPTION A LA CONSERVATION FONCIERE 305
PARAGRAPHE 2.- PRODUCTION DE PIECES ADMINISTRATIVES POUR CERTAINES OPERATIONS 305
PARAGRAPHE 3.- OBLIGATION D'INFORMATION DES REDEVABLES 306
PARAGRAPHE 4.- BUREAUX COMPETENTS 307
CHAPITRE V 307
DISPOSITIONS DIVERSES 307
SECTION I.- PRESOMPTIONS DE MUTATION 307
PARAGRAPHE 1.- CHANGEMENT DE LA PERSONNE DU PROPRIETAIRE 307
PARAGRAPHE 2.- EXIGIBILITE DES DROITS INDEPENDAMMENT DE L'INSCRIPTION SUR LES LIVRES FONCIERS 308
SECTION II.- NULLITE DES CONTRE - LETTRES 308
SECTION III.- DROIT DE PREEMPTION AU PROFIT DE L'ETAT 309
SOMMAIRE 310

Arrêté du ministre de l'économie, des finances, de la privatisation et du tourisme n° 1986-01 du 23 chaabane 1422 (9 novembre 2001) fixant, pour l'année 2001, le barème des livraisons à soi-même de construction en matière de la taxe sur la valeur ajoutée.

LE MINISTRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES, DE LA PRIVATISATION ET DU TOURISME,

Vu le décret n° 2-00-1044 du 20 rabii I 1422 (13 juin 2001) complétant le décret n° 2-86-99 du 3 rejeb 1406 (14 mars 1986) pris pour l'application de la loi n° 30-85 relative à la taxe sur la valeur ajoutée telle qu'elle a été modifiée et complétée notamment, par le paragraphe I de l'article 13 de la loi de finances n° 55-00 pour l'année budgétaire 2001, promulguée par le dahir n° 1-00-351 du 29 ramadan 1421 (26 décembre 2000),

ARRÊTE :

ARTICLE PREMIER. – Le barème de la base imposable des livraisons à soi-même de construction en matière de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par le décret n° 2-86-99 du 3 rejeb 1406 (14 mars 1986) tel qu'il a été complété par le décret n° 2-00-1044 est fixé pour l'année 2001 ainsi qu'il suit :

	PRIX DU MÈTRE CARRÉ COUVERT HORS TAXE ET EN DH	
	GRAND CASA ET RABAT + AGADIR	AUTRES VILLES
Standing économique	1400	1300
Standing moyen	2200	2000
Standing normal	2700	2500
Haut standing	≥ 3500	≥ 3500

ART. 2. – Le présent arrêté prend effet à compter de la date de sa publication au *Bulletin officiel*.

Rabat, le 23 chaabane 1422 (9 novembre 2001).

FATHALLAH OUALALOU.

ANNEXE - I

Liste des engins et filets de pêche

Bulletin officiel n° 4662 du 17 chaoual 1419 (4 février 1999)

Décret n° 2-98-938 du 17 ramadan 1419 (5 janvier 1999) fixant la liste des engins et filets de pêche dispensés du visa et de la certification du quartier maritime.

Le Premier Ministre,

Vu le décret n° 2-86-99 du 3 rejeb 1406 (14 mars 1986) pris pour l'application de la loi n° 30-85 relative à la taxe sur la valeur ajoutée, tel que complété par le décret n° 2-97-340 du 24 safar 1418 (30 juin 1997), notamment son article 4 ;

Sur proposition du ministre délégué auprès du ministre de l'agriculture, du développement rural et des pêches maritimes, chargé des pêches maritimes ;

Après examen par le conseil des ministres réuni le 5 ramadan 1419 (24 décembre 1998),

Décrète :

Article Premier : La liste des engins et filets de pêche prévus à l'article 4 (alinéa 3) du décret n° 2-86-99 susvisé est fixée dans l'annexe jointe au présent décret.

Article 2 : Le ministre de l'économie et des finances et le ministre délégué auprès du ministre de l'agriculture, du développement rural et des pêches maritimes, chargé des pêches maritimes sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret qui sera publié au Bulletin officiel.

Fait à Rabat, le 17 ramadan 1419 (5 janvier 1999). Abderrahman Youssoufi.

Pour contreseing :Le ministre de l'économie et des finances,Fathallah Oualalou.

Le ministre délégué auprès du ministre de l'agriculture,du développement rural et des pêches maritimes,chargé des pêches maritimes,Thami Khyari.

Les engins et filets de pêche prévus à l'article 4 du décret n° 2-86-99 du 3 rejeb 1406(14 mars 1986) pris pour l'application de la loi n° 30-85 relative à la taxe sur la valeur ajoutée

<u>Liste de référence</u>

Filets confectionnés pour la pêche, en fils, ficelle ou cordes en matière textile, synthétique, ou artificielle.

Filets confectionnés pour la pêche en matière textile, synthétique, ou artificielle.

Filets fabriqués à l'aide de ficelles, cordes et cordages en nappes, en pièces ou en forme ; filets confectionnés pour la pêche, en fils, ficelles ou cordes, filets pour la pêche en matières textiles végétales.

Filets fabriqués à l'aide de ficelles, cordes et cordages en nappes, en pièces ou en forme ; filets confectionnés pour la pêche, en fils, ficelles ou cordes, filets pour la pêche en autres matières textiles.

Ceintures et gilets de sauvetage pour marins pêcheurs.

Ancres, grappins, et leurs parties en fonte, fer ou acier pour amarrer les filets en mer ou les embarcations de pêche.

Emerillons en cuivre, pièce jonction qui se monte entre le fil de pêche et l'hameçon pour pêche à la palangre, longueur maximum hors tout 50 mm.

Anode en zinc pour la protection des bateaux de pêche contre la corrosion, poids maximum 3 kilos.

Moteurs à piston alternatif ou rotatif à l'allumage par étincelle du type hors-bord, démarrage manuel, arbre long, puissance comprise entre 4 et 25 chevaux inclus pour propulsion de canots de pêche côtière.

Moteurs à allumage par compression diesel ou semi-diesel à refroidissement par eau de mer, par échangeur pour la propulsion de bateaux de pêche.

Pompes à bras manuelles pour eau de mer autres que les pompes pour carburant ou lubrifiants.

Treuils hydrauliques avec poulies caoutchoutées pour hisser les filets de pêche.

Hélices et leurs pales pour la propulsion de bateaux de pêche.

Appareils de radio détection marine, radio sondage et radio navigation qui équipent les bateaux de pêche : radar, récepteur, goniomètre.

Bateaux de pêche, navires usine et bateaux pour le traitement et la mise en conserve des produits de la pêche.

Radeaux de sauvetage gonflables qui équipent les bateaux de pêche.

Bouées gonflables et flotteurs non gonflables pour le positionnement vertical des filets en mer et leur repérage.

Boussoles, compas de navigation, gyro compas, pour le positionnement en mer des bateaux et barques de pêche.

Sondeur acoustique ou à ultra son pour navigation maritime :

* Sonar acoustique ou à ultra son pour navigation maritime

* Satellite navigation

* G.P.S. de navigation maritime

* Pilote automatique pour bateau de pêche

Hameçons pour équiper les lignes de pêche à la palangre même montés sur avançons.

Arrêté du ministre de l'économie, des finances, de la privatisation et du tourisme n° 1986-01 du 23 chaabane 1422 (9 novembre 2001) fixant, pour l'année 2001, le barème des livraisons à soi-même de construction en matière de la taxe sur la valeur ajoutée.

LE MINISTRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES, DE LA PRIVATISATION ET DU TOURISME,

Vu le décret n° 2-00-1044 du 20 rabii I 1422 (13 juin 2001) complétant le décret n° 2-86-99 du 3 rejeb 1406 (14 mars 1986) pris pour l'application de la loi n° 30-85 relative à la taxe sur la valeur ajoutée telle qu'elle a été modifiée et complétée notamment, par le paragraphe I de l'article 13 de la loi de finances n° 55-00 pour l'année budgétaire 2001, promulguée par le dahir n° 1-00-351 du 29 ramadan 1421 (26 décembre 2000),

ARRÊTE :

ARTICLE PREMIER. – Le barème de la base imposable des livraisons à soi-même de construction en matière de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par le décret n° 2-86-99 du 3 rejeb 1406 (14 mars 1986) tel qu'il a été complété par le décret n° 2-00-1044 est fixé pour l'année 2001 ainsi qu'il suit :

	PRIX DU MÈTRE CARRÉ COUVERT HORS TAXE ET EN DH	
	GRAND CASA ET RABAT + AGADIR	AUTRES VILLES
Standing économique	1400	1300
Standing moyen	2200	2000
Standing normal	2700	2500
Haut standing	≥ 3500	≥ 3500

ART. 2. – Le présent arrêté prend effet à compter de la date de sa publication au *Bulletin officiel*.

Rabat, le 23 chaabane 1422 (9 novembre 2001).

FATHALLAH OUALALOU.